

mBank – CASE Seminar Proceedings No. 147/2017

Zeszyty mBank – CASE Nr 147/2017

Tomasz Michalik

How the European Commission and European countries fight VAT fraud

Jak Komisja Europejska i kraje europejskie walczą z oszustwami VAT

Commentators:

Komentatorzy:

Tomasz Kassel i Kamil Olczykowski

Piotr Laskowski



CASE – Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych
CASE – Center for Social and Economic Research

mBank – CASE Seminar Proceedings are a continuation of BRE–CASE Seminar Proceedings, which were first published as PBR – CASE Seminar Proceedings

Zeszyty mBank – CASE są kontynuacją serii wydawniczej Zeszyty PBR – CASE i następującej po niej serii BRE Bank – CASE

CASE – Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych – Fundacja Naukowa
al. Jana Pawła II 61/212, 01–031 Warszawa

mBank SA
ul. Senatorska 18, 00–950 Warszawa

Scientific editor / Redakcja naukowa
Ewa Balcerowicz

Series Coordinator / Sekretarz Zeszytów
Aleksandra Polak

Translation / Tłumaczenie
Nathaniel Espino

DTP
Katarzyna Godyń-Skoczylas

Keywords

Value Added Tax, tax fraud, tax evasion, tax non-compliance, tax avoidance, EU, Poland

JEL codes

H26, H25

EAN 9788371786525

Publisher / Wydawca

CASE – Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych – Fundacja Naukowa,
al. Jana Pawła II 61/212,
01–031 Warszawa

Disclaimer

The paper contains the views of its authors and not of the institutions with which they cooperate.

Nota prawna

Tekst wyraża poglądy autorów, a nie instytucji, z którymi są związani.



Tomasz Michalik

Lawyer, tax advisor, partner at MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy Sp. z o.o. Specializes in VAT and other indirect taxes. In the period 1993-2004 he was heading a VAT practice at Ernst & Young in Poland; since 1997 as a partner. He is a co-founder and partner (since 2004) at MDDP Michalik Dłuska Dziedzic & Partners, one of the largest Polish tax advisory firm. In the period January 2010 – January 2014 he was acting as a President of the National Chamber of Tax Advisors – an only association of tax advisors in Poland, member of CFE. Expert appointed by the Polish Parliament in its works on act on VAT. In the period 2011–2013 member of the Fiscal Committee of CFE. Member of the Business Expert Group on the smooth functioning of the VAT in the EU set up by the EU Commission (2010–2012). Currently member of the VAT Expert Group set up by the Commission in 2012. Author of a commentary to the Polish VAT Act (10 updated and revised editions since 2004), published by C.H. Beck; co-author of the Polish chapter of an IBFD publication: *VAT in Europe*, author of numerous articles in professional publications. Member of IFA.

Prawnik, doradca podatkowy, partner w MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy Sp. z o.o. Specjalizuje się w podatkach pośrednich, w szczególności w podatku VAT. W latach 1993–2004 kierował zespołem zajmującym się doradztwem w zakresie VAT w Ernst & Young w Polsce; od 1997 był partnerem EY. Współtworzył MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy Sp. z o.o., obecnie jedną z największych firm doradztwa podatkowego w Polsce. W latach 2010–2014 był przewodniczącym Krajowej Rady Doradców Podatkowych. Członek IFA (International Fiscal Association). Był ekspertem sejmowym w trakcie prac nad ustawą o podatku od towarów i usług. W latach 2011–2013 był członkiem Komitetu Podatkowego Europejskiej Konfederacji Doradców Podatkowych CFE (Confédération Fiscale Européenne). Członek grupy ekspertów ds płynnego funkcjonowania podatku VAT w Unii Europejskiej powołanego przez Komisję Europejską (2010–2012). Od 2012 roku członek grupy ekspertów ds VAT Komisji Europejskiej. Autor komentarza do ustawy o VAT (10 aktualizowanych wydań od 2004 roku, C.H. Beck), współautor polskiego rozdziału w publikacji IBFD: *VAT in Europe*, autor szeregu publikacji w fachowych wydawnictwach.



Tomasz Kassel

Tomasz Kassel is a partner in the Tax and Legal Department at PwC. With more than 10 years' experience in the area of VAT and excise tax, he provides advisory services on indirect taxes, and is also responsible for working with the public sector. He specializes in creating solutions that improve tax procedures and minimize tax risk, and is also involved in the creation and execution of strategy in legal disputes. Tomasz Kassel is responsible for tax advisory services for companies in the fuel and metal sectors. In recent years, as part of his technical specialization, he has worked with clients including fuel companies, getting to know the specifics of their business. He has also handled tax questions related to privatizations, and mergers of leading Polish petroleum production and sales companies. He also works with FMCG companies, advising them on matters including a variety of marketing campaigns. He has been with PwC since 2000; he holds a degree in Finance and Banking from the University of Łódź, and is a licensed tax advisor.

Tomasz Kassel jest partnerem w dziale doradztwa prawno-podatkowego w PwC. Mając kilkunastoletnie doświadczenie w zakresie podatku VAT oraz podatku akcyzowego, zajmuje się doradztwem w zakresie podatków pośrednich odpowiadając także za współpracę z sektorem publicznym. Tomasz specjalizuje się w tworzeniu rozwiązań usprawniających procedury podatkowe i minimalizujących ryzyko podatkowe. Ponadto, zajmuje się tworzeniem i realizacją strategii postępowania w przypadku sporów dotyczących obowiązujących przepisów prawa. Odpowiada za doradztwo podatkowe dla firm z sektora paliwowego i metalurgicznego. W ostatnich latach w ramach swojej specjalizacji technicznej współpracował m.in. z firmami z sektora paliwowego, poznając szczegółowo specyfikę ich działalności. Zajmował się kwestiami podatkowymi dotyczącymi prywatyzacji i połączenia wiodących polskich firm produkujących i sprzedających produkty naftowe. Współpracuje także z firmami z sektora FMCG, doradzając im przy m.in. różnego rodzaju akcjach marketingowych. W PwC pracuje od 2000 r., jest absolwentem Finansów i Bankowości na Uniwersytecie Łódzkim, jest także licencjonowanym doradcą podatkowym.

Kamil Olczykowski

Kamil Olczykowski is a senior consultant in the Tax and Legal Department. Kamil has been with PwC since 2016, after gaining several years of experience working at another Big 4 firm, including a position in the Tax Accounting and Tax Risk Management Team, as well as the Tax Advisory Department in a Polish advisory firm. He has participated in projects for sectors including FMCGs, transportation and public-sector entities. He has experience working on VAT issues and corporate income tax. He is the author of numerous publications in the area of tax law. He is a graduate of Kozminski Law School at Kozminski University.

Kamil Olczykowski jest starszym konsultantem w dziale doradztwa prawno-podatkowego. W PwC pracuje od 2016 r. Kilkuletnie doświadczenie zdobywał podczas pracy w innej firmie BIG4, m.in. w Zespole ds. Rachunkowości Podatkowej i Zarządzania Ryzykiem Podatkowym, a także w Dziale Doradztwa Podatkowego w polskiej firmie doradczej. Dotychczas uczestniczył w projektach realizowanych m.in. na rzecz podmiotów z branży FMCG, transportowej oraz jednostek sektora publicznego. Posiada doświadczenie w zakresie podatku VAT oraz podatku dochodowego od osób prawnych. Jest autorem licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego. Absolwent Kolegium Prawa w Akademii Leona Koźmińskiego.

Piotr Laskowski

The Internal Security Agency (ABW), Bydgoszcz Field Funkcjonariusz Delegatury ABW w Bydgoszczy.
Office.

Table of Contents

Spis treści

Tomasz Michalik

How the European Commission and European countries fight VAT fraud

| | |
|--|----|
| Jak Komisja Europejska i kraje europejskie walczą z oszustwami VAT | 10 |
| 1. Introduction | |
| Wstęp | 10 |
| 2. Causes of fraud and abuse in the structure of the tax | |
| Przyczyny oszustw i nadużyć leżące w konstrukcji podatku | 10 |
| 3. Intra-community transactions as a particular area of fraud | |
| Transakcje wewnątrzunijne jako szczególny obszar oszustw | 15 |
| 4. Other mechanisms for combating abuse and fraud | |
| Inne mechanizmy walki z nadużyciami i oszustwami | 23 |
| 5. Examples of tools used by Member States to fight abuse | |
| Przykładowe instrumenty walki z nadużyciami stosowane przez państwa członkowskie | 28 |
| 6. Summary | |
| Podsumowanie | 32 |

Commentaries

Komentarze

Piotr Laskowski

Difficulties for law enforcement in uncovering and combating VAT-related crime

Problemy organów ścigania w wykrywaniu i zwalczaniu przestępczości związanej z uszczupleniami w podatku od towarów i usług

34

1. Crime and the VAT

Przestępstwo a podatek VAT

34

2. Selected problems of law enforcement authorities

Wybrane problemy organów ścigania

37

3. Recently implemented legal solutions that have made prosecution of tax crimes more effective

Rozwiązania prawne podjęte w ostatnim czasie, które zwiększyły skuteczność ścigania przestępstw podatkowych

45

4. Planned legal changes

Projektowane zmiany przepisów prawa

46

5. Suggested changes in the regulations and in the application of the law

Postulowane zmiany w przepisach oraz w zakresie stosowania prawa

46

Kamil Olczykowski, Tomasz Kassel

The battle may be won, but the war goes on: The latest dispatches from the front

Bitwa może i wygrana, ale wojna jeszcze trwa. Najnowsze doniesienia z frontu

49

How the European Commission and European countries fight VAT fraud

Jak Komisja Europejska i kraje europejskie walczą z oszustwami VAT

1. Introduction

The VAT gap, both on the European Union scale and that of particular member states (though not all of them) appeals to the imagination and awakens many extreme emotions. For it is difficult to accept that the level is so significant¹, and – what is more – in recent years it has narrowed quite insignificantly despite attempts to limit it.

In the popular understanding, this gap is quite often identified exclusively with the consequences of fraud, but it has many more component elements, many of which have nothing to do with abuse. Still, this doesn't change the face that it is precisely fraud and abuse that constitute a particularly significant element of the VAT gap.

2. Causes of fraud and abuse in the structure of the tax

Of course, there are a great number of reasons for fraud and abuse. Some of them result from certain solutions applied in the structure of the VAT regulations, but it is worth stressing at the outset that VAT is not a tax whose structure itself is particular conducive to fraud and abuse. On the contrary, a mechanism of internal audit of turnover by the counterparty – the purchaser of goods or services – is built into the structure of the tax, because the structural axis of the VAT is a mechanism for an input tax, which is deductible at successive stages of turnover.

1 The size of the gap in 2011 among 26 European Union states was estimated at EUR 193 billion (Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU, Final Report, TAXUD/2012/DE/316, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf), at EUR 161 billion in 2013 and at more than EUR 159 billion in 2014 (Study and Reports on the VAT Gap in the EU - 28 Member States: 2016 Final Report TAXUD/2015/CC/131). https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf

1. Wstęp

Luka w podatku VAT, zarówno w skali całej Unii Europejskiej, jak i w skali poszczególnych (acz nie wszystkich) państw członkowskich Unii przemawia do wyobraźni i budzi wiele skrajnych emocji. Trudno bowiem zaakceptować fakt, że jej poziom jest tak znaczący¹, a – co więcej – w ostatnich latach zmniejsza się dość nieznacznie mimo podejmowanych prób jej ograniczenia.

Luka ta w powszechnym rozumieniu dość często utożsamiana jest wyłącznie z konsekwencjami oszustw czy wyłudzeń, jednak jej elementów składowych jest znacznie więcej i wiele z nich nie ma nic wspólnego z nadużyciami. Nie zmienia to jednak faktu, że to właśnie oszustwa i nadużycia stanowią szczególnie znaczący element luki w VAT.

2. Przyczyny oszustw i nadużyć leżące w konstrukcji podatku

Przyczyn oszustw i nadużyć jest, rzecz jasna, niezmiernie dużo. Część z nich wynika z pewnych rozwiązań konstrukcyjnych przepisów o VAT, jednak, co warto w pierwszej kolejności podkreślić, VAT nie jest podatkiem, którego sama konstrukcja sprzyja w sposób szczególnie oszustwom i nadużyciom. Przeciwnie, w konstrukcję podatku wbudowany jest mechanizm wewnętrznej kontroli obrotu przez kontrahenta – nabywcę towaru lub usługi. Osią konstrukcyjną podatku VAT jest bowiem mechanizm podatku naliczonego, który podlega odliczeniu na

1 Wysokość luki w roku 2011 w skali 26 państw Unii Europejskiej szacowano na 193 mld euro (Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU, Final Report, TAXUD/2012/DE/316, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf), w 2013 r. na 161 mld euro, a w 2014 na ponad 159 mld euro (Study and Reports on the VAT Gap in the EU - 28 Member States: 2016 Final Report TAXUD/2015/CC/131). https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf

So it is in the interest of the purchaser to ensure that the amount of tax that they will be able to deduct will be shown by the supplier in the proper way.

The structure of the VAT is based on the assumption of its universality and coverage of all phases, with the simultaneous introduction of a mechanism preventing the tax burden from building up at specific stages of trade. This is the primary factor that differentiates VAT from a classic turnover tax, which is a single-phase tax – and thus collected at a single stage of turnover, usually the last. Meanwhile, the essence of VAT is taxation of every stage of turnover, and to be precise, all transactions that are executed by VAT payers (this is the general principle, which is subject to limitation in cases where VAT payers benefiting from exemptions, or individuals who are not VAT payers, are part of the chain). Thus, the structure of the VAT is based on the principle of taxation of each transaction, at every stage of turnover, conducted for the benefit of any counterparty. But noting that the purpose is not the taxation each time of the full turnover, but rather the value added in that particular phase of turnover, it was necessary to create a mechanism allowing the actual relief of the burden on purchasers (who are VAT payers) of the cost of the tax. In opposition to the initial model of the VAT, in which taxation occurred at each phase of turnover and applied only to the value that was added by each successive VAT payer, the contemporary VAT system is based on the so-called invoice method. The VAT payer taxes the full value of their turnover, but at the same time has the right to deduct, from the level of tax thus determined, the amount of tax paid in earlier stages of turnover. The tax that can be deducted by the VAT payer (as a result reducing his/her tax obligation) is the input VAT – the structural axis of the contemporary VAT system. From the practical point of view, the VAT payer may deduct the input VAT as soon as they know that the purchased goods or services will be used for the taxable operations they carry out – even if this connection is only indirect (e.g. in the case of general costs of doing business). Thus, this deductibility of the input VAT is simply fundamental to the structure of the tax, while simultaneously constituting the main element distinguishing the tax on value added from a classic sales tax.

Still, a condition for effective deduction of the input tax is the purchaser receiving a document confirming the completion of the transaction and its value, as well as the amount of the tax itself.

kolejnych etapach obrotu, dlatego w interesie nabywcy jest dopilnowanie aby kwota podatku, która będzie mogła zostać przezeń odliczona była wykazana przez dostawcę w sposób właściwy.

Konstrukcja podatku VAT jest oparta na założeniu jego powszechności i wszechfazowości przy jednoczesnym wprowadzeniu mechanizmu zapobiegającemu kumulacji obciążenia podatkowego na poszczególnych etapach obrotu. To właśnie przede wszystkim różni VAT od klasycznego podatku obrotowego, który jest podatkiem jednofazowym – a zatem pobierany jest na jednym, zazwyczaj ostatnim etapie obrotu. Tymczasem istotą VATu jest opodatkowanie każdego etapu obrotu a ściśle rzecz ujmując, wszystkich transakcji, które dokonywane są przez podatników (to zasada generalna, które ulega ograniczeniu w przypadku, gdy częścią łańcucha dostaw są podatnicy korzystający ze zwolnienia lub osoby niebędące podatnikami). Tym samym konstrukcja podatku VAT oparta jest na przyjęciu zasady opodatkowania każdej transakcji, na każdym etapie obrotu, dokonywanej na rzecz dowolnego kontrahenta. Zważywszy jednak, że celem nie jest opodatkowanie każdorazowo pełnego obrotu, ile raczej samej wartości dodanej w tej konkretnej fazie obrotu niezbędne było stworzenie mechanizmu umożliwiającego faktycznie nieobciążenie nabywców (będących podatnikami) kosztem podatku. W przeciwieństwie do pierwotnego modelu VAT, w którym opodatkowanie występowało w każdej fazie obrotu i dotyczyło jedynie wartości, która została przez każdego kolejnego podatnika dodana, współczesny system podatku VAT oparty jest na tzw. metodzie fakturowej. Podatnik opodatkowuje pełną wartość swojego obrotu, ale jednocześnie ma prawo do odliczenia od tak ustalonej kwoty podatku należnego kwoty podatku zapłaconego na poprzednich etapach obrotu. Podatek, który może przez podatnika zostać odliczony (czego konsekwencją jest obniżenie jego zobowiązania podatkowego), to podatek naliczony – oś konstrukcyjna współczesnego systemu podatku VAT. Z praktycznego punktu widzenia podatnik może dokonać odliczenia podatku naliczonego już wówczas, gdy wie, że nabyty towar lub usługa będą wykorzystane do prowadzonej przezeń działalności podlegającej opodatkowaniu – nawet jeżeli związek ten będzie tylko pośredni (jak np. w przypadku kosztów ogólnych prowadzonej działalności). Ta odliczalność podatku naliczonego ma więc charakter dla konstrukcji podatku wprost zasadniczy, stanowi jednocześnie główny element odróżniający podatek od wartości dodanej od klasycznego podatku obrotowego.

EU legislation (and thus Polish legislation) had adopted the principle that input tax is deducted exclusively on the basis of precisely defined documents, meaning first of all a VAT invoice in domestic trade. This invoice makes it possible for a purchaser who is a VAT payer to deduct input tax. Thus, the purchaser must ensure that first of all, the supplier issues an invoice, and secondly that this invoice covers the appropriate values. Of course, this is where the control function of the purchaser ends; they cannot, of course, verify whether the tax was settled properly by the supplier. But it would be completely unjustified from the point of view of a business's obligations for this obligation to rest on them. Their role ends at the point where they record the invoice they receive into their ledger, and thus with the deduction of the tax from this invoice in their settlement declaration. Still, this means that the invoice is introduced into circulation, and the tax authorities can verify the settlement by both sides of the transaction.

As can be seen, tax obligations in a value-added tax are described in a multi-stage way. First of all, the VAT payer defines the level of the output tax arising from the transactions they have performed, and applying the tax rate to the tax base. The amount thus defined can constitute the level of the tax obligation, but only if in a given settlement period the VAT payer has no input tax arising from the purchase of goods and services, or if for any reason the VAT payer does not decide in their settlement for a given period to deduct the input tax (the deduction of input tax is a VAT payer's right not an obligation). But if the VAT payer in a given settlement period has an amount of input tax, and additionally the VAT payer wishes to use it for the purpose of making a deduction, they can use it in this way to reduce their tax obligation by this amount.

This is how one of the goals set by the creators of the value added tax is met, meaning not only taxation of each transaction, but also documenting it, and natural verification by VAT payers themselves. Still, this system does not work in cases where the purchaser does not have the right to deduct the input tax, and thus may not have an interest in receiving an invoice with the tax. This takes place in two basic cases: first of all, when the purchaser is an enterprise without the right to deduct the input tax (because they are VAT exempt based on the low level of turnover or if they perform exclusively or primarily operations exempt from tax, e.g. insurance or education). The second, more important case is when the purchaser is the final consumer – most often a physical person not conducting commercial

Jednak warunkiem efektywnego odliczenia podatku naliczonego jest otrzymanie przez nabywcę stosownego dokumentu potwierdzającego dokonanie transakcji oraz jej wartość, a także wysokość samej kwoty podatku.

Ustawodawca unijny (a za nim – ustawodawca polski) przyjął zasadę odliczenia podatku naliczonego wyłącznie na podstawie ściśle określonych dokumentów, czyli przede wszystkim faktury VAT w obrocie krajowym. To faktura bowiem umożliwia nabywcy będącemu podatnikiem dokonanie odliczenia podatku naliczonego. Tym samym to nabywca musi zadbać o to aby, po pierwsze, dostawca wystawił fakturę, po wtóre zaś aby faktura ta ujmowała poprawne wartości. Oczywiście na tym kończy się rola kontrolna nabywcy; nie może on, rzecz jasna, weryfikować tego, czy podatek został poprawnie rozliczony przez dostawcę. Jednak byłoby zupełnie nieuzasadnione z punktu widzenia obowiązków przedsiębiorcy, aby ten obowiązek spoczywał na nim. Jego rola kończy się z chwilą wprowadzenia otrzymanej faktury do ewidencji, a w konsekwencji wraz z odliczeniem podatku wynikającego z takiej faktury w deklaracji rozliczeniowej. To jednak powoduje, że faktura ta zostaje wprowadzona do obrotu a stosowne organy podatkowe mogą dokonać weryfikacji rozliczenia obydwu stron transakcji.

Jak widać, zobowiązanie podatkowe w podatku VAT określane jest w sposób wielostopniowy. W pierwszej kolejności podatnik określa wysokość podatku należnego wynikającą z dokonanych przezeń transakcji i zastosowania stawki podatku do podstawy opodatkowania. Tak określona kwota może stanowić wysokość zobowiązania podatkowego, jednak tylko wówczas, jeżeli u podatnika nie wystąpi w danym okresie rozliczeniowym kwota podatku naliczonego wynikająca z dokonanych zakupów towarów i usług, względnie jeśli z jakiegokolwiek powodu podatnik nie zdecyduje się w rozliczeniu za dany okres dokonać odliczenia podatku naliczonego (odliczenie podatku naliczonego jest prawem podatnika, które może zostać zrealizowane także w jednym z dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych). Jeżeli jednak u podatnika w danym okresie rozliczeniowym wystąpiła kwota podatku naliczonego, a ponadto podatnik zechce ją wykorzystać w celu dokonania odliczenia, wówczas może on w taki właśnie sposób obniżyć wysokość swojego zobowiązania podatkowego o tę kwotę.

W ten sposób realizowany jest jeden z celów, które przyświecały twórcom systemu podatku od wartości dodanej, jakim jest nie tylko opodatkowanie każdej transakcji,

activity, and thus without the right to deduct VAT. The lack of the right to deduct the tax means the audit function of the purchaser is not carried out. What's more, the parties have an interest in reducing the price, and the purchaser does not always have an interest in receiving an invoice, and this in turn creates a natural temptation to hide turnover by failing to issue an invoice and not recording the sale. As a result, this means the tax authorities may not even find out about a transaction that has been carried out.

Of course, Member States also try to work against this, e.g. by introducing a requirement to use cash registers for sales to physical persons. This requirement is sometimes backed up by sanctions (e.g. criminal-tax responsibility for failure to document a transaction is foreseen by Polish regulations; Italian regulations, in turn, impose on the purchaser the obligation to demand a receipt, on pain of losing the purchased products in certain circumstances) or incentives (e.g. Poland's receipt lottery, in which physical persons can receive prizes, or the similar Portuguese invoice lottery).

The fact that the input tax structure is the axis of the entire VAT system leads to a whole range of consequences. One of them is the introduction of certain limitations on the right to deduction. Another is the structure of the return of the excess input tax in cases where it exceeds the output tax.

And insofar as the basic structure of the input tax is based primarily on invoices, and thus with a built-in need for mutual documentation control by the VAT payers themselves, it is a solution that in theory should ensure at least relative security of the system, insofar as the tax refund mechanism, essential as it is, creates certain areas that are subject to abuse.

The refund mechanism in and of itself does not create a reason for worry; what is more, it appears that in domestic trade the structure of the tax refund is not, or at least not universally, used for fraud. An excess of the input tax over the output tax, which is subject to refund, may appear for various reasons. It happens, for instance, in cases where the VAT payer makes significant purchases of goods, which are designated for sale in future periods: In such cases, it is natural that in the month of purchase there is a significant excess of input tax over output tax. But the classic example of an excess arising is the case where the VAT payer makes purchases taxed at rates higher than those applied to the sales they perform. A typical example of such a situation is the acquisition of

ale także jej dokumentowanie i naturalna weryfikacja przez samych podatników. Jednak system ten nie działa w przypadku, gdy nabywca nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego, a tym samym nie musi być zainteresowany otrzymaniem faktury z podatkiem. Ma to miejsce w dwóch podstawowych przypadkach; po pierwsze, gdy nabywca jest przedsiębiorcą nie mającym prawa do odliczenia podatku naliczonego (dlatego, że korzysta ze zwolnienia podmiotowego, ze względu na wysokość obrotów, lub wykonuje wyłącznie bądź głównie czynności zwolnione od podatku, takie jak np. czynności ubezpieczeniowe czy edukacyjne). Drugim i ważniejszym przypadkiem jest sytuacja, w której nabywcą jest ostateczny konsument – najczęściej osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, a zatem niemająca prawa do odliczenia podatku VAT. Brak prawa do odliczenia podatku sprawia, że funkcja kontrolna nabywcy nie jest realizowana. Co więcej, strony są zainteresowane obniżeniem ceny, a nabywca nie zawsze w ogóle jest zainteresowany uzyskaniem faktury, a to zaś stwarza naturalną pokusę do ukrycia obrotu poprzez niewystawienie faktury i niezaewidencjonowanie sprzedaży. To zaś w konsekwencji oznacza, że organy podatkowe mogą się w ogóle nie dowiedzieć o dokonanej transakcji.

Oczywiście także temu państwa członkowskie starają się przeciwdziałać, np. poprzez wprowadzenie obowiązku stosowania kas rejestrujących w przypadku sprzedaży dokonywanej na rzecz osób fizycznych. Obowiązek stosowania kas jest czasem wzmacniany sankcjami (np. odpowiedzialność karna skarbową za brak ewidencjonowania transakcji przewidziana jest w przepisach polskich; z kolei regulacje włoskie nakładają na nabywcę obowiązek żądania paragonu pod rygorem utraty w pewnych okolicznościach nabytych towarów) bądź zachętami (np. polska loteria paragonowa, w której osoby fizyczne mogą wygrać określone nagrody; podobnie portugalska loteria fakturowa).

Fakt, że konstrukcja podatku naliczonego stanowi oś całego systemu podatku VAT powoduje cały szereg rozmaitych konsekwencji. Jedną z nich jest wprowadzenie pewnych ograniczeń prawa do odliczenia. Inną jest konstrukcja zwrotu nadwyżki podatku naliczonego w przypadku gdy pojawia się nadwyżka podatku naliczonego nad należnym.

I o ile sama konstrukcja podatku naliczonego oparta przede wszystkim na fakturach, a zatem z wbudowaną koniecznością wzajemnej kontroli dokumentacji przez samych podatników, jest rozwiązaniem, które w teorii

goods in the country, which are then sold by the VAT payer and transported outside Polish territory. Such sales are subject to taxation at a zero rate.

The zero rate is another characteristic element of the VAT². It is applied to selected supplies of goods and services performed within the country, but these are only exceptions. It is primarily applied in the case of exports of goods (transport of goods outside the territory of the EU), as well as for intra-community supplies of goods (transport of goods to another EU member state). Its essence is, on the one hand, creation of a preference for transactions involving the export of goods from one member state to another, or outside the territory of the European Union, and on the other – in the case of transactions conducted on EU territory – effective taxation of operations only in the state to which the goods are delivered.

Application of the zero rate means that the operation it covers is a taxed operation, and as a result the input tax related to such an operation is subject to deduction on general principles. So if in a given period the VAT payer bought goods in the country (for which they received invoices with the input tax, e.g. at a 23 percent rate) and then sold or transported to another member state all or part of those goods (and simultaneously – for the sake of simplicity – did not perform during that period any other operation subject to tax), that will mean that such a VAT payer in their settlement for the month will show an excess of input tax over output tax. As a result, the VAT payer will be able to apply for the refund of this excess directly to their bank account.

And this very mechanism – the application of the zero rate along with the mechanism of refunding the excess of the input tax – creates the opportunity for abuse. This opportunity reveals itself in a particular way in the case of intra-community transactions, in the case of which there appear so-called tax carousels related to trade in goods between entities from various Member States.

2 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax (OJ L 347, 11.12.2006, hereinafter: Directive 2006/112) refers to an exemption from tax – with the right to deduct the input tax. This structure is identical to the zero rate applied by Polish law.

powinno zapewnić, przynajmniej względną, szczelność systemu, o tyle mechanizm zwrotu podatku, jakkolwiek niezbędny, tworzy pewne obszary, które są podatne na nadużycia.

Mechanizm zwrotu sam w sobie nie tworzy powodu do niepokoju, co więcej, jak się wydaje w obrocie wewnątrz krajowym konstrukcja zwrotu podatku nie jest, w każdym razie nie powszechnie, wykorzystywana do oszustw i wyłudzeń. Nadwyżka podatku naliczonego nad należnym, która może podlegać zwrotowi, może pojawić się z różnych powodów. Stanie tak się np. w przypadku, gdy podatnik dokonuje znaczących zakupów towarów, które zostaną przeznaczone do sprzedaży w przyszłych okresach: w takim przypadku z natury rzeczy w miesiącu zakupu pojawi się znacząca nadwyżka podatku naliczonego nad należnym. Jednak klasycznym przykładem powstania nadwyżki jest przypadek, gdy podatnik dokonuje zakupów opodatkowanych stawkami podatku wyższymi niż stawki mające zastosowanie w odniesieniu do dokonywanej przez niego sprzedaży. Typowym przykładem takiej sytuacji jest nabycie towarów w kraju, które następnie zostaną przez podatnika sprzedane i wywiezione poza terytorium Polski. Sprzedaż taka podlega bowiem opodatkowaniu stawką 0 proc.

Stawka 0 proc. jest bowiem kolejnym elementem charakterystycznym dla podatku VAT². Stawka ta ma zastosowanie do wybranych dostaw towarów i usług wykonywanych na terenie kraju, ale to tylko wyjątki. Jest przede wszystkim stosowana w przypadku eksportu towarów (wywóz towarów poza terytorium UE), a także dla wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (wywóz towarów do innego państwa członkowskiego UE). Jej istotą jest, z jednej strony, stworzenie preferencji dla transakcji związanych z wywozem towarów z jednego państwa członkowskiego do innego, względnie poza terytorium Unii Europejskiej, z drugiej zaś – w przypadku transakcji dokonywanych na terytorium UE – efektywne opodatkowanie czynności jedynie w państwie, do którego towar jest dostarczany.

Zastosowanie stawki 0 proc. oznacza, że czynność nią objęta jest czynnością opodatkowaną, a w konsekwencji

2 Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L z 2006 r. nr 347/1, dalej: Dyrektywa 2006/112) odnosi się do zwolnienia od podatku – z prawem do odliczenia podatku naliczonego. To konstrukcja identyczna jak stawka 0 proc. stosowana przez polskiego ustawodawcę.

podatek naliczony związany z taką czynnością podlega odliczeniu na zasadach ogólnych. Jeżeli więc w danym okresie podatnik kupił towary w kraju (z tytułu których to zakupów dostał faktury z naliczonym podatkiem np. wg stawki 23 proc.) i całość lub część tych towarów sprzedał i wywiózł do innego państwa członkowskiego (i jednocześnie – dla uproszczenia – nie wykonał w tym okresie żadnej innej czynności podlegającej opodatkowaniu) to oznaczać to będzie, że podatnik taki w rozliczeniu za dany miesiąc wykaże nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym. W konsekwencji podatnik taki będzie mógł wystąpić o zwrot tej nadwyżki bezpośrednio na swój rachunek bankowy.

I ten właśnie mechanizm – zastosowanie stawki 0% wraz z mechanizmem zwrotu nadwyżki podatku naliczonego tworzy możliwość nadużyć. Przy czym możliwość ta w sposób szczególny ujawnia się w przypadku transakcji wewnątrzspółnotowych, w przypadku których pojawiają się tzw. karuzele podatkowe związane z obrotem towarowym między podmiotami z różnych państw członkowskich.

3. Intra-community transactions as a particular area of fraud

One particularly interesting characteristic of the VAT system in the EU (regulated primarily by Directive 2006/112) is the model for settling intra-community goods transactions, meaning transactions of goods which result in the transport of the goods from the territory of one Member State to that of another Member State.

First of all, it must be noted that the need to find and apply a procedure that would replace the previous solution (based on customs procedures and obligations) arose as a result of the 1 January 1993 introduction of the internal market. In practice, this decision meant the removal of internal customs borders between Member States. In addition to the political concept of an open internal market, perfectly implementing the principle of the free movement of goods, it was necessary to create a structure that would make it possible to settle the value-added tax on these movements of goods between Member States. In this, it was necessary primarily to take into account that tax regulations could not interfere with the free movement of goods between Member States, and simultaneously it was essential to ensure appropriate control over the flow of goods and to ensure the maintenance of budget revenues at the desired level. Thus,

3. Transakcje wewnątrzunijne jako szczególny obszar oszustw

Szczególnie interesującym elementem charakterystycznym dla systemu podatku VAT w UE (uregulowanego przede wszystkim Dyrektywą 2006/112) jest model rozliczania towarowych transakcji wewnątrzspółnotowych, czyli transakcji dotyczących towarów, których skutkiem jest ich przemieszczenie z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa.

Należy w pierwszej kolejności zauważyć, że konieczność znalezienia i zastosowania procedury, która zastąpiłaby rozwiązania oparte na procedurach i obowiązkach celnych, stała się niezbędna ze względu na wprowadzenie z dniem 1 stycznia 1993 r. rynku wewnętrznego. W praktyce decyzja ta oznaczała zniesienie wewnętrznych granic celnych pomiędzy państwami członkowskimi. Do politycznej koncepcji otwartego rynku wewnętrznego, realizującej w sposób doskonały zasadę swobodnego przepływu towarów, należało stworzyć konstrukcje, które umożliwiłyby rozliczenie podatku od wartości dodanej związanego z owymi przesunięciami towarów pomiędzy państwami członkowskimi. Należało przy tym przede wszystkim wziąć pod uwagę, że regulacje podatkowe nie mogą zakłócić swobodnego przepływu towarów pomiędzy państwami członkowskimi, a jednocześnie niezbędne

the basic assumption was to free VAT payers from the need for burdensome administrative procedures comparable to customs procedures.

It must be pointed out that one automatic consequence of the liquidation of borders was precisely the elimination of customs procedures, and first and foremost customs documents, which described both the possibility of applying the exemption in the export of goods, as well as determining the moment of import. And this meant the need to create an alternative mechanism for taxation of goods transactions conducted between VAT payers from different member states, in cases where these transactions resulted in the transport of goods between states.

The fundamental question was determining the place in which effective taxation of the supply of goods would take place and the creation of a mechanism that would enable audit of the supplies performed.

Of course, from the point of view of short-term financial effects, the taxation of supplies in the exporting state (state of supply) could bring the member states the greatest benefits. But adopting this solution was impossible for many reasons. The basic reason was the potential disruption of the entire common value-added tax system. For since this tax by its nature is to be imposed on consumption, as a result the taxation of transactions in the state of supply, and thus in the state of destination – where consumption obviously does not take place, would be a disruption of the system. What's more, in light of the difference in tax rates in particular states, it would constitute a natural preference for suppliers from states (and thus from the Member States themselves) that apply a lower tax rate than the states to which the goods were supplied. Of course, theoretically this type of problem could be removed with the help of a system of automatic compensation between Member States. Nonetheless, the practical complexity of this type of mechanism (which would lead to flows of funds between Member States) and difficulties in achieving, at least in the short term, uniformity of all types of taxation rate, induced community legislators to introduce a so-called transitional system.

And thus were created the structures of intra-community acquisition of goods and intra-community supply of goods, which enable taxation of intra-community "import" and "export" respectively. Still, quite significantly, insofar as in the case of import and export of goods control is in principle of a primary nature, meaning it's performed

było zapewnienie właściwej kontroli nad przepływem towarów i zapewnieniu utrzymania dochodów budżetowych na pożądanym poziomie. Założeniem podstawowym było więc uwolnienie podatników od konieczności uciążliwych procedur administracyjnych porównywalnych z procedurami celnymi.

Trzeba zaznaczyć, że automatyczną konsekwencją zlikwidowania granic celnych była właśnie eliminacja procedur celnych, a przede wszystkim dokumentów celnych, które określały zarówno możliwość zastosowania zwolnienia przy eksporcie towarów, jak i ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego i prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku importu towarów. To zaś oznaczało konieczność stworzenia alternatywnego mechanizmu opodatkowania transakcji towarowych dokonywanych pomiędzy podatnikami z różnych państw członkowskich w przypadku, gdy transakcje te skutkowały przemieszczeniem towaru pomiędzy państwami.

Fundamentalną kwestią było ustalenie miejsca, w którym dochodziłoby do efektywnego opodatkowania dostawy towarów oraz utworzenie mechanizmu, który umożliwiłby kontrolę dokonywanych dostaw.

Oczywiście z punktu widzenia krótkotrwałych efektów finansowych opodatkowanie dostawy w państwie wysyłki mogłoby przynieść państwom członkowskim niewątpliwie korzyści. Jednak przyjęcie takiego rozwiązania było z wielu względów niemożliwe. Podstawowym powodem było potencjalne zaburzenie całego wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Skoro bowiem podatek ów ma w swojej istocie obciążać konsumpcję, w związku z tym opodatkowanie transakcji w państwie dostawy, a zatem w państwie w którym konsumpcja ewidentnie nie nastąpi, byłoby zakłóceniem systemu. Co więcej, zważywszy na różnice stawek podatku w poszczególnych państwach stanowiłoby naturalną preferencję dla dostawców z państw (a także dla samych państw członkowskich), które stosują niższą stawkę podatku niż państwa, do których towary byłyby dostarczane. Oczywiście, teoretycznie tego rodzaju problemy mogłyby zostać usunięte za pomocą systemu automatycznej kompensaty pomiędzy państwami członkowskimi. Niemniej jednak praktyczna złożoność takiego typu mechanizmu (który prowadziłyby do przepływu środków pomiędzy państwami członkowskimi) oraz trudności w osiągnięciu, przynajmniej w krótkim terminie, jednorodności wszystkich rodzajów stawek opodatkowania, skłoniły prawodawcę wspólnotowego do wprowadzenia tzw. systemu przejściowego.

in particular in relation to the entry of goods into trade on the territory of the EU (a given country), in the case of intra-community transactions, by the nature of things this control is secondary, post-facto and based on the verification of documents, including transportation documents.

Solutions related to taxation of intra-community transactions are inevitably based primarily on the extensive administrative obligations placed on VAT payers. But as it turns out, this is an unavoidable cost of introducing a system based on the free movement of goods among various countries. The administrative obligations also apply to the need for specific registration for the needs of these transactions, as well as certain rules related to invoicing and, finally, the need for specific reporting for purposes both statistical and tax-related.

The so-called transitional system of taxation on intra-community goods transactions³, which in 1993 replaced the earlier applied method of settling international transactions, somehow reflects import-export settlement, expecting that an intra-community goods transaction, which results in the transfer of goods, is – formally speaking – subject to double taxation. As an intra-community supply of goods, it is formally taxed in the state of supply, from which the goods are transferred (the VAT payer is the supplier) and as an intra-community acquisition of goods, in the destination country (the VAT payer is the purchaser). But because such a transfer in trade between VAT payers (B2B) should be treated in the way that's appropriate for the internal market, and thus should not cause an additional fiscal burden, a specific settlement system was created that results in an actual lack of material burden for either side: The VAT payer performing the supply of goods settles it applying the zero percent rate, while the purchaser, having the full right to deduct the input tax, reports this transaction showing the tax related to it as simultaneously input and output. As a result, the transaction is in effect settled in the destination state, but – in accordance with the principle of tax neutrality – the cost of the tax does not burden the purchaser who is an enterprise/VAT payer.

And it is this very method of settling intra-community transactions, based on independent determination of taxation by the parties, combined with a lack of effective control of this settlement by member states and with the tax refund mechanism, that allows both simple abuse, as

I tak, stworzona została konstrukcja wewnątrzspółnotowego nabycia towarów i wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, które umożliwiają opodatkowanie odpowiednio „importu” i „eksportu” wewnątrzspółnotowego. Jednak, co szczególnie istotne – o ile w przypadku importu i eksportu towarów kontrola, co do zasady, ma charakter pierwotny, czyli dokonywana jest w szczególności w związku z dopuszczeniem towarów do obrotu na terytorium Unii (danego kraju), o tyle w przypadku transakcji wewnątrzspółnotowych, siłą rzeczy, kontrola ta ma charakter wtórny, następczy i oparta jest na weryfikacji dokumentów, także dokumentów transportowych.

Rozwiązania związane z opodatkowaniem transakcji wewnątrzspółnotowych, siłą rzeczy, bazują przede wszystkim na rozbudowanych obowiązkach administracyjnych nałożonych na podatników. Jak się jednak wydaje, jest to niezbędny koszt wprowadzenia systemu opartego na swobodnym przepływie towarów pomiędzy różnymi państwami. Obowiązki administracyjne dotyczą zarówno konieczności szczególnej rejestracji na potrzeby tych transakcji, jak i pewnych zasad związanych z fakturowaniem i, wreszcie, konieczności szczególnej sprawozdawczości dla celów zarówno statystycznych, jak i podatkowych.

Tzw. system przejściowy opodatkowania towarowych transakcji wewnątrzspółnotowych³, który od 1993 zastąpił stosowane wcześniej metody rozliczeń transakcji międzynarodowych, odwzorowuje niejako rozliczenie importowo-eksportowe przewidując, że towarowa transakcja wewnątrzspółnotowa, której efektem jest przemieszczenie towarów podlega opodatkowaniu – w ujęciu formalnym – dwójako. Jako wewnątrzspółnotowa dostawa towarów jest formalnie opodatkowana w państwie, z którego towary są przemieszczane (podatnikiem jest dostawca) i jako wewnątrzspółnotowe nabycie towarów w państwie ich przeznaczenia (podatnikiem jest nabywca). Jednak zważywszy na to, że przemieszczenie takie w obrocie pomiędzy podatnikami (B2B) powinno być traktowane w sposób właściwy dla rynku wewnętrznego, a zatem nie powodować dodatkowego obciążenia fiskalnego, stworzony został szczególny system rozliczenia skutkujący rzeczywiście brakiem materialnego obciążenia żadnej strony: Podatnik dokonujący dostawy towarów rozlicza ją przy zastosowaniu stawki 0 proc., zaś nabywca mający pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego wykazuje tę transakcję, ujmując podatek z nią związany

3 Initially this system was to be replaced with a definitive system from the start of 1997. But it remains in force today.

3 Pierwotnie system ten miał zostać zastąpiony systemem definitywnym od początku 1997 roku. Obowiązuje jednak do dziś.

well as more complicated types, such as the so-called tax carousel⁴.

The essence of fraud based on the so-called missing trader structure is the lack of settlement (payment) of the tax by the VAT payer who performed the intra-community acquisition followed by the local supply, or by the one who supplied the goods to the VAT payer, who then exported it, applying a zero rate and demanding the refund of the tax that was invoiced (but not settled with the Treasury) by the entity from which the goods were purchased (of course, in the simplified model based on assumption that such a person did not declare any other input VAT and no other taxable supply). This local supplier (entity A) functions as the missing trader: after issuing an invoice and possibly supplying the goods to VAT payer B, and receiving the full amount of the issued invoice, the entity does not settle the tax with the tax authority, and disappears. Meanwhile VAT payer B, which performed the intra-community transaction, applies for the return of the excess amount of the input tax. In a case where VAT payer B made no other purchases and performed no other taxable transactions in a given month, the amount of the refunded demanded is equal to the amount of the tax transferred to entity A. But this party has disappeared without settling its VAT liability, and thus in the case of entities operating in collusion, the amount of the tax is defrauded from the tax authority.

Transactions based on this simple scheme today are usually much more extensive: a series of transactions is introduced, in which most of the participants are honest VAT payers who, tempted by the profitability of the transaction, fail to adequately verify their counterparties, and who are needed by fraudsters for two basic reasons. First of all, to muddy the picture of the transaction and make it difficult to uncover the fraud and its true perpetrators, and secondly to draw the attention of the tax authorities to these very entities. The perversion of the system in practice is that the tax authorities don't concentrate on seeking those who are defrauding tax, because it's easier to recover the tax obligations by imposing de facto joint liability on other participants in the chain of transactions.

It is ironic that fraudsters use the practice of tax authorities, who (supported to a certain degree by the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union) often complete-

jako – jednocześnie – należny i naliczony. W rezultacie transakcja jest efektywnie rozliczona w państwie przeznaczenia, ale – zgodnie z zasadą neutralności podatku – koszt podatku nie obciąża nabywcy będącego przedsiębiorcą/podatnikiem VAT.

I to właśnie sposób rozliczenia transakcji wewnątrzspółnotowych, oparty na samodzielnym ustaleniu opodatkowania przez strony, przy braku efektywnej kontroli tego rozliczenia przez państwa członkowskie, w powiązaniu z mechanizmem zwrotu podatku umożliwia zarówno proste nadużycia, jak i te bardziej skomplikowane, tzw. karuzele podatkowe⁴.

Istotą oszustwa opartego na konstrukcji tzw. znikającego handlowca jest brak rozliczenia (zapłaty) podatku przez podatnika, który dokonał nabycia wewnątrzspółnotowego, względnie tego, który dostarczył towar podatnikowi, który następnie go wywiózł stosując stawkę 0 proc. i żądając zwrotu podatku zafakturowanego (ale nierozliczonego z fiskusem) przez podmiot, od którego towar został kupiony. Ów lokalny dostawca (podmiot A) działa jako znikający handlowiec: po wystawieniu faktury i ewentualnie dostarczeniu towaru podatnikowi B oraz zainkasowaniu pełnej kwoty z tytułu wystawionej faktury, podmiot nie rozlicza podatku z organem podatkowym i znika. Tymczasem podatnik B, który dokonał transakcji wewnątrzspółnotowej występuje o zwrot nadwyżki kwoty podatku naliczonego. W przypadku, gdy podatnik B nie dokonał innych zakupów ani nie wykonał innej transakcji opodatkowanej w danym miesiącu, kwota żądanego zwrotu odpowiada kwocie podatku, którą przekazał podmiotowi A. Ten jednak zniknął bez rozliczenia podatku, tym samym w przypadku podmiotów działających w zмовie dochodzi do wyłudzenia kwoty podatku z urzędu skarbowego.

Transakcje oparte na tym prostym schemacie są obecnie zazwyczaj znacznie bardziej rozbudowane: wprowadzany jest ciąg transakcji, w których biorą udział przede wszystkim uczciwi podatnicy, którzy skuszeni zyskowością transakcji nie weryfikują wystarczająco dokładnie kontrahentów, a są im potrzebni z dwóch podstawowych powodów. Po pierwsze, aby zagmatwać obraz transakcji i utrudnić wykrycie oszustwa i jego rzeczywistych sprawców, a po drugie, aby skierować uwagę organów podatkowych na tych właśnie podatników. Praktycznym wynaturzeniem systemu jest bowiem to, że organy podatkowe

4 In the English-language literature these frauds are often described as MTIC (Missing Trader Intra Community) fraud.

4 W anglojęzycznej literaturze przedmiotu przestępstwa te określa się często jako MTIC fraud (Missing Trader Intra Community).

ly give up on searching for the perpetrators of fraud themselves. Recognizing that they don't have sufficient tools for this, and leaving it up to the investigative authorities⁵, they concentrate on extracting payments due from entities that are honest but failed to show sufficient diligence in verifying their counterparties. In certain circumstances this allows the burden of risk to be transferred to these entities⁶.

Member States' losses resulting from carousel crimes are estimated at EUR 45 billion-53 billion a year⁷.

But interestingly, not all Member States publish estimates of the extent of VAT abuse⁸.

For this reason, the European Commission has been working for many years on replacing the current transitional system of settling intracommunity transactions with a definitive system. Thus far, several options have been the subject of research and analysis, beginning from leaving the current model in place, because for all its weaknesses, both VAT payers and the tax administration have gotten used to it. Another model discussed in the past was a proposal to tax each intra-community transaction twice: at a uniform 15% rate (rather than the zero percent rate) in the state from which the goods are transported, which would be complemented by an additional payment to the level resulting from the appropriate rate in the destination state (in other words, in a case where a German VAT payer supplied goods to Poland, they would tax this operation at a 15 percent rate in Germany, and additionally with an 8 percent top-up rate in Poland).

In 2015 a framework decision was taken on the suitability of taxing such a transaction only in the country

5 In states where economic crime related to tax fraud was for years not treated with the necessary seriousness (Poland is one such country) this means a high probability that fraudsters will go unpunished.

6 An analysis of this fascinating phenomenon, which is somehow just as interesting as the absurd perversion of the system, exceeds the scope of this text.

7 See "Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods. Feasibility and economic evaluation study. Final Report". TAXUD/2013/DE/319. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/ey_study_destination_principle.pdf

8 This is pointed out inter alia by the European Court of Auditors in its special report No. 24/2015: *Tackling intra-Community VAT fraud: More action needed*.

w zasadzie nie koncentrują się na poszukiwaniu tych, którzy podatek wyłudniają; łatwiej bowiem odzyskać należności podatkowe poprzez zastosowanie, de facto, solidarnej odpowiedzialności innych uczestników łańcucha transakcji.

Pewnym paradoksem jest to, że oszuści wykorzystują praktykę organów podatkowych, które (wspierając się do pewnego stopnia orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości UE) często w ogóle rezygnując z poszukiwania samych sprawców oszustw. Uznając, że nie mają wystarczających narzędzi ku temu i pozostawiając to organom ścigania⁵ koncentrują się na egzekwowaniu należności od podmiotów uczciwych, które jednak nie wykazały wystarczającej staranności przy weryfikacji swoich kontrahentów. To w pewnych okolicznościach pozwala przenieść ciężar ryzyka na te podmioty⁶.

Straty państw członkowskich wynikające z przestępstw karuzelowych szacuje się na 45–53 miliardy euro rocznie⁷. Co jednak ciekawe, nie wszystkie państwa członkowskie publikują swoje szacunki dotyczące wysokości nadużyć w podatku VAT⁸.

Z tego względu Komisja Europejska od wielu lat pracuje nad zastąpieniem obecnego systemu przejściowego rozliczeń transakcji wewnątrzspółnotowych systemem ostatecznym. Dotychczas przedmiotem badań i analiz było kilkanaście opcji, począwszy od pozostawienia obecnego modelu, ponieważ – przy wszystkich jego słabościach – zarówno podatnicy jak i administracja skarbową przystosowali się do niego. Innym diskutowanym w przeszłości modelem była propozycja opodatkowania każdej transakcji wewnątrzspółnotowej dwa razy: jednolitą stawką 15 proc. (zamiast stawki 0 proc.) w państwie, z którego towar byłby przemieszczany, która uzupełniona

5 To w państwach, w których przestępczość gospodarcza związana z wyłudzeniem podatku nie była przez lata traktowana z należytą powagą (Polska zalicza się do takich państw) oznacza wysoce prawdopodobną bezkarność oszustów.

6 Analiza tego fascynującego zjawiska, będącego skądinąd równie ciekawym, co absurdalnym wynaturzeniem systemu, wykracza poza zakres tego tekstu.

7 Zob. "Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods. Feasibility and economic evaluation study. Final Report". TAXUD/2013/DE/319. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/ey_study_destination_principle.pdf

8 Zwraca na to uwagę m.in. Europejski Trybunał Obrachunkowy w swoim sprawozdaniu specjalnym nr 24/2015: „Zwalczanie wewnątrzspółnotowych oszustw związanych z VAT: wymagane dalsze działania”.

of destination. As a result, the Commission selected five models from which the final system was to be chosen⁹.

Finally, on 7 April 2016 the Commission adopted an Action Plan¹⁰, in which it presented, first and foremost, the concept of the Single VAT Area, a concept that is intellectually fascinating, but which currently boils down to a proposal of a so-called definitive system of taxation of intra-community goods transactions.

The goal of the Commission is to create a situation in which intra-community goods transactions will be taxed the same way as domestic transactions. To achieve this, a system has been proposed in which the heretofore artificial division of transactions into two separate taxed events (intra-community supply and acquisition of goods) will be replaced by a single taxation event. Taxation would occur only in the state of destination, and the tax should be settled by the supplier. This is a fundamental change from current solutions. It means that a VAT payer performing supplies of goods to another Member State will be obligated to register for VAT in that other state, and to settle VAT with that state. If a Polish VAT payer today supplies goods to a French VAT payer in France, they settle the Polish tax at a rate of zero percent, while the settlement of VAT in France is performed by the French purchaser of the goods. Under the Commission's proposal, in this same case VAT will be settled only one, in France as the state of destination. The fundamental change arising from this proposal consists in the fact that the Polish supplier will be obligated to settle VAT (this is the general principle, which nevertheless in the initial period will be subject to certain limitations, discussed below). As a result, the French purchaser of the goods would receive an invoice with the French VAT issued by the Polish supplier, as if they had received it based on a supply from French territory. Simultaneously, the Polish supplier will be obligated to register for French VAT and to settle VAT with the French treasury.

For the purpose of simplifying this obligation, the Commission proposes a solution that has already been somewhat tested: the One Stop Shop structure. Sticking with the above example, the concept is that the Polish supplier registers for French VAT (similarly to VAT for other Member States) in the Polish tax office, and then

byłaby dodatkową płatnością do wysokości wynikającej ze stawki właściwej dla państwa przeznaczenia (innymi słowy w przypadku, gdyby niemiecki podatnik dostarczał towar do Polski, wówczas opodatkowałby tę czynność stawką 15 proc. w Niemczech, a ponadto uzupełniająco stawką 8 proc. w Polsce).

W roku 2015 podjęta została kierunkowa decyzja o zasadności opodatkowania takiej transakcji wyłącznie w państwie przeznaczenia. W konsekwencji Komisja wybrała pięć modeli, z których miał zostać wybrany model systemu ostatecznego⁹.

7 kwietnia 2016 r. Komisja przyjęła tzw. Action Plan¹⁰, w którym przedstawiła przede wszystkim koncepcję jednego europejskiego obszaru VAT (Single VAT Area), koncepcję intelektualnie fascynującą, jednak obecnie sprowadzającą się w istocie rzeczy do zaproponowania tzw. ostatecznego systemu opodatkowania towarowych transakcji wewnątrzspółnotowych.

Celem Komisji jest doprowadzenie do sytuacji, w której towarowe transakcje wewnątrzspółnotowe będą opodatkowane w taki sam sposób, jak transakcje krajowe. Aby to osiągnąć zaproponowano system, w których dotychczasowy sztuczny podział transakcji na dwa odrębne zdarzenia opodatkowane (wewnątrzspółnotowa dostawa i nabycie towarów) zostanie zastąpiony opodatkowaniem jednokrotnym. Opodatkowanie miałyby miejsce jedynie w państwie przeznaczenia, a podatek powinien rozliczyć dostawca. To fundamentalna zmiana w stosunku do obecnych rozwiązań. Oznacza ona, że podatnik dokonujący dostawy towarów do innego państwa członkowskiego będzie zobowiązany do rejestracji na VAT w tym innym państwie i do rozliczenia podatku tego państwa. A zatem, jeżeli podatnik polski dostarcza dziś towary podatnikowi francuskiemu do Francji, to rozlicza podatek polski wg stawki 0 proc., natomiast rozliczenia podatku we Francji dokonuje francuski nabywca towarów. Zgodnie z propozycją Komisji w tym samym przypadku podatek będzie rozliczony tylko raz, we Francji jako państwie przeznaczenia. Fundamentalna zmiana wynikająca z tej propozycji polega na tym, że do rozliczenia podatku zobowiązany będzie polski dostawca (to zasada generalna, która jednak w pierwszym okresie ulegać będzie pewnemu ograniczeniu, o czym poniżej). W konsekwencji

9 Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods, op. cit.

10 https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_en.pdf

9 Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods, op.cit.

10 https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_en.pdf

settles their obligations for French VAT through the intermediacy of the Polish office. The Polish tax office then transmits the amount paid to its counterpart in the appropriate country.

This model¹¹ is already operating (since the beginning of 2015) in the case of VAT payers who provide telecommunications, broadcasting or electronic services to individuals who are not VAT payers. Thus, we have a kind of proving ground showing the difficulties and weak points of this solution (including, in particular, a lack of clarity relating to tax audits). But noting that the experiences are nevertheless quite encouraging, it must be accepted that this is one of the most likely directions for the development of the EU VAT system.

Simultaneously, introducing this model provides the opportunity for significant limitation of abuse: by eliminating the application of the zero percent rate (exemption with the right to deduct), the need for refunds of input tax is removed. Additionally, control of settlement will be simpler, because it will apply to the settlement of tax in the destination state. The basic audit mechanism, which is the confirmation of settlement of the transaction by the purchaser, should ensure the maximum security of such settlements.

Introducing such a mechanism would most likely allow a significant reduction in the scale of tax fraud, at least those known today. The European Commission estimates that it would cause a restriction of fraud related to intra-community trade in goods by EUR 40 billion a year, meaning by more than 80 percent¹².

It must be added at this point that the Commission is also proposing a transition period. The structure of the Certified Taxable Person would be created, who would be allowed to settle intra-community acquisitions on the basis of the reverse-charge mechanism. In other words, in the case of supplies to such a VAT payer, the supplier of the goods transported from another member state would not settle VAT in the state of destination; rather, the Certified Taxable Person would. From the point of view of the Member States, this could be a more attractive solution in light of the greater ease of verifying the settlement performed by "its" taxpayer. But the attractiveness of this solution will be determined,

francuski nabywca towarów otrzyma fakturę z francuskim podatkiem wystawioną przez polskiego dostawcę, a zatem tak, jakby otrzymał ją z tytułu dostawy na terytorium Francji. Jednocześnie polski dostawca będzie zobowiązany do zarejestrowania się na VAT we Francji francuski i rozliczenia VATu z francuskim fiskusem.

W celu uproszczenia tego obowiązku Komisja proponuje rozwiązanie już nieco sprawdzone – a mianowicie konstrukcję tzw. One Stop Shop. Ma ona polegać na tym, że – pozostając przy powyższym przykładzie – polski dostawca zarejestruje się na VAT francuski (podobnie jak na VAT innych państw członkowskich) w polskim urzędzie skarbowym a następnie będzie rozliczał swoje zobowiązanie w zakresie francuskiego VAT za pośrednictwem polskiego urzędu. To polski urząd skarbowy przekaże następnie wpłacone kwoty swojemu odpowiednikowi we właściwym państwie.

Model ten¹¹ sprawdza się obecnie (od początku 2015 roku) w przypadku podatników, którzy świadczą usługi telekomunikacyjne, nadawcze lub elektroniczne na rzecz osób niebędących podatnikami. Mamy więc pewnego rodzaju poligon doświadczalny pokazujący trudności i słabe strony tego rozwiązania (dotyczą one zwłaszcza niejasności odnoszących się do kontroli podatników). Zważywszy, że doświadczenia są jednak dość zachęcające, należy przyjąć, że jest to jeden z najprawdopodobniejszych kierunków rozwoju unijnego systemu podatku VAT.

Jednocześnie wprowadzenie tego modelu daje szansę na znaczące ograniczenie nadużyć: eliminując zastosowanie stawki 0 proc. (zwolnienia z prawem do odliczenia) usuwa się konieczność zwrotów nadwyżki podatku naliczonego. Ponadto, kontrola rozliczenia będzie prostsza, ponieważ dotyczyć będzie rozliczenia podatku w państwie przeznaczenia. Podstawowy mechanizm kontrolny, jakim jest weryfikacja rozliczenia transakcji przez nabywcę, powinien zapewnić maksymalne bezpieczeństwo takich rozliczeń.

Wprowadzenie takiego mechanizmu pozwoliłoby prawdopodobnie na znaczące obniżenie skali oszust podatkowych, w każdym razie tych dotychczas znanych. Komisja Europejska szacuje, że spowodowałyby to ograniczenie oszustw związanych z towarowym obrotem wewnętrznym o 40 mld Euro w skali roku, czyli o ponad 80% rocznie¹².

11 The so-called Mini One Stop Shop

12 https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_en.pdf

11 Tzw. Mini One Stop Shop; w polskiej wersji – mały punkt kompleksowej obsługi podatnika.

12 https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_en.pdf

of course, by the details, first of all the method and rules for granting the status of certified VAT payer¹³. Still, the application of such a structure may lead to practical difficulties for VAT payers, who when supplying goods to another member state will settle their taxes one way if they supply them to VAT payers with the official status of certified VAT payers, and another way for the remaining VAT payers¹⁴.

This is a very interesting and far-reaching proposal, which offers a real opportunity for a very serious curtailment of carousel fraud, though it undoubtedly means a quite significant change in the system, which both Member States and VAT payers would have to adjust to. But what is particularly important is that this model can be adopted if the tax authorities of particular member states operate based on mutual trust; without it the verification of VAT payers and their settlements can be less effective, which as a result may lead to the failure of this model. And there is no doubt that the weakest link in this system is the lack in practice thus far of sufficient cooperation, and certainly also a lack of trust between tax administrations of particular Member States. The effectiveness of a model based on registration in a single Member State and settlement of output tax due to other states through the intermediacy of the tax administration of the VAT payer's country requires not only properly functioning organs, but also the possibility of effective audit of settlements. At least one practical problem may be the question of who should be authorized to audit the settlements performed by a VAT payer in relation to their transactions with other member states: Should it be the "mother" authority for that VAT payer, or rather the authority of the state whose taxes were settled by the VAT payer? This is a purely political problem; from the technical and legal points of view, the question could be solved instantly.

The majority of Member States maintain quite serious reservations toward the Commission's proposal. But it appears that the model of settling intra-community transactions (in goods and services) based on the One Stop Shop structure is the future of taxation of EU trade. It seems to be the best, simplest formula, ensuring both the possibility of curtailing tax carousels and relative ease of executing settlements.

13 It should be maximally harmonized, which may be a problem for certain states.

14 Not to mention that the transaction will be settled in yet a different way if the supplier of the goods is not a VAT payer.

Należy przy tym dodać, że Komisja proponuje także okres przejściowy. Stworzona zostałaby konstrukcja certyfikowanego podatnika¹³ (ang. Certified Taxable Person), który mógłby rozliczać nabycie wewnątrzwspólnotowe na zasadach odwrotnego obciążenia. Innymi słowy, w przypadku dostaw dokonanych na rzecz takiego podatnika dostawca towarów przemieszczanych z innego państwa członkowskiego nie rozliczałby podatku w państwie przeznaczenia, lecz robiłby to ów certyfikowany podatnik. Z punktu widzenia państw członkowskich może to być rozwiązanie bardziej atrakcyjne ze względu na większą łatwość weryfikacji rozliczenia dokonywanego przez „swojego” podatnika. Jednak o atrakcyjności tego rozwiązania decydować będą, rzecz jasna, szczegóły, przede wszystkim sposób i zasady nadawania statusu certyfikowanego podatnika. Jednocześnie jednak stosowanie takiej konstrukcji może powodować praktyczne trudności dla podatników, którzy dostarczając towary do innego państwa członkowskiego będą inaczej rozliczali podatek, jeżeli dostarczać je będą do podatników mających status certyfikowanego podatnika i dla pozostałych podatników¹⁴.

To bardzo interesująca i daleko idąca propozycja, która daje realną szansę na bardzo poważne ograniczenie oszustw karuzelowych. Jednak niewątpliwie oznacza ona dość znaczącą zmianę systemu, do której przystosować się powinny zarówno państwa członkowskie jak i podatnicy. Co jednak szczególnie istotne to fakt, że przyjęcie tego modelu może mieć miejsce, jeżeli organy podatkowe poszczególnych państw członkowskich będą działać w oparciu o wzajemne zaufanie, bez niego weryfikacja podatników i ich rozliczeń może być mniej efektywna, co w konsekwencji może przyczynić się do porażki tego modelu. Nie ulega przy tym wątpliwości, że najslabszym ogniwem tego modelu jest brak w dotychczasowej praktyce wystarczającej współpracy, a najpewniej także – brak zaufania pomiędzy administracjami podatkowymi poszczególnych państw członkowskich. Skuteczność modelu opartego na rejestracji w jednym państwie członkowskim i dokonywaniu rozliczeń podatków należnych innym państwom za pośrednictwem administracji podatkowej państwa właściwego dla podatnika wymaga nie tylko sprawności organów, ale także możliwości efektywnej kontroli rozliczeń. Problemem praktycznym może być więc choćby to, kto powinien być uprawniony

13 Powinno być ono maksymalnie zharmonizowane, co może być kłopotem dla niektórych państw.

14 Nie mówiąc już o tym, że jeszcze inaczej transakcja będzie rozliczana w przypadku, gdy nabywcą towaru jest nie-podatnik.

do kontroli rozliczeń podatnika dokonywanych w związku z jego transakcjami z innymi państwami członkowskimi: czy powinien to być „macierzysty” organ tego podatnika, czy też raczej organ państwa, którego podatki zostały przez tego podatnika rozliczone. To problem czysto polityczny, z technicznego i prawnego punktu widzenia zagadnienie to mogłoby zostać rozwiązane błyskawicznie.

Większość państw członkowskich zachowuje dość poważną rezerwę wobec propozycji Komisji. Jednak wydaje się, że model rozliczeń transakcji wewnątrzspółnotowych (towarowych i usługowych) oparty na konstrukcji One Stop Shop jest przyszłością opodatkowania obrotu unijnego. Wydaje się być formułą najlepszą i najprostszą, zapewniającą zarówno możliwość ograniczenia karuzel podatkowych, jak i względną łatwość dokonywanych rozliczeń.

4. Other mechanisms for combating abuse and fraud

In its Action Plan, the Commission points out that the basic elements that are absolutely essential for success in the fight against fraud are: strengthening collaboration between Member States' tax authorities; creating mechanisms for business to work with tax authorities, including applying solutions allowing VAT payers who made errors to voluntarily correct them without excessive administrative hassle; introducing mechanisms allowing Member States to have temporary derogations that allow temporary introduction of solutions allowing them to combat tax fraud other than that which results from intra-community trade.

Insofar as the final model for settlement of intra-community goods transactions is intended to limit fraud and abuse in international trade, it is obvious that it has nothing to do with the fight against abuses arising in domestic trade. To this degree the mechanism which has thus far been considered the most effective, though imperfect, method of fighting abuses in particular industries is the reverse charge mechanism. This formula, supported primarily by art. 194 and following of Directive 2006/112 allows that in specific cases, member states may decide that the VAT payer obligated to settle the tax for a given transaction is the purchaser of the products or services.

The essence of this mechanism is as follows: The supplier issues an invoice without tax, and the tax is settled by the purchaser of the goods or services. This leads to a range of interesting consequences. First of all, it improves the

4. Inne mechanizmy walki z nadużyciami i oszustwami

W dokumencie „Action Plan” Komisja zwraca uwagę, że podstawowymi elementami, które są absolutnie niezbędne do skutecznej walki z oszustwami, są: usprawnienie współpracy pomiędzy organami podatkowymi państw członkowskich; stworzenie mechanizmów współpracy między biznesem a organami podatkowymi, w tym stosowanie rozwiązań pozwalających podatnikom, którzy popełnili błędy na dobrowolne ich naprawienie bez nadmiernych dolegliwości administracyjnych; wprowadzenie mechanizmów pozwalających państwom członkowskim na czasowe derogacje umożliwiające okresowe wprowadzenie rozwiązań pozwalających na zwalczanie innych, niż wynikające z obrotu wewnątrzunijnego oszustw podatkowych.

O ile model ostateczny rozliczeń towarowych transakcji wewnątrzspółnotowych ma na celu ograniczenie oszustw i nadużyć w obrocie międzynarodowym, o tyle, rzecz jasna, nie ma on nic wspólnego z walką z nadużyciami wynikającymi z obrotu wewnątrz krajowego. W tej mierze mechanizmem, który dotychczas uważany jest za najskuteczniejszy, aczkolwiek niepozbawiony wad sposób walki z nadużyciami w określonych branżach, jest tzw. odwrotne obciążenie (ang. reverse charge mechanism). Formuła ta, znajdująca oparcie przede wszystkim w art. 194 i n. Dyrektywy 2006/112 przewiduje, że w szczególnych przypadkach państwa członkowskie mogą postanowić, że podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia podatku od danej transakcji jest nabywca towarów lub usług.

liquidity of the VAT payer who is the purchaser; secondly, it removes from an honest supplier the risk of financing the amount of VAT in the case of failure to receive payment from the counterparty. But most of all, this mechanism closes off the scope for the most obvious fraud: if the tax does not appear on the invoice, then the supplier cannot disappear with the unpaid tax, nor can the purchaser attempt to defraud the treasury of it. This makes it a popular method in the fight against fraud.

But noting that this is a rather peculiar formula, constituting a departure from the general rule of tax settlement in domestic trade, Directive 2006/112 first and foremost defines the goods and services which may be covered by this mechanism in domestic trade (art. 199 of the Directive).

EU legislation treats the mechanism as the basic instrument in the fight against abuse. This is why the Council, in its two amendments to the aforementioned directive, decided on the temporary possibility of broadening its application. First of all, the list of products that can be subjected to reverse charges was broadened – but only through 31 December 2018¹⁵ (this applies to products including electronics, gas and electrical energy, permits to emit greenhouse gases). Secondly, the so-called quick reaction ability was introduced, allowing fast introduction of reverse charge¹⁶. This mechanism is also in force until 31 December 2018; Member States may apply for the acceptance of the application of reverse charges, including in the case of other goods and services, “to combat sudden and massive fraud liable to lead to considerable and irreparable financial losses.”

The mechanism, as can be seen in its practical application, is effective but not flawless.

First of all, it can be applied only in relation to specific goods or services, and in their case it is effective in closing the path to fraud. The selectivity of application of reverse charge means that fraudsters can easily change industries, or move their operations to another Member State,

15 The amendment made by Council Directive 2013/43/EU of 22 July 2013, amending Directive 2006/112/CE on the common system of value added tax, in the area of optional and temporary application of the reverse charge mechanism on supplies of certain goods and services susceptible to fraud (Dz.Urz. UE L 201 z 26.7.2013 r.).

16 Change made by Council Directive 2013/42/EU of 22 July 2013 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards a Quick Reaction Mechanism against VAT fraud (OJ L 201, 26.7.2013.).

Istota tego mechanizmu jest następująca: dostawca wystawia fakturę bez podatku, a podatek jest rozliczany przez nabywcę towaru lub usługi. Prowadzi on do szeregu interesujących konsekwencji. Po pierwsze, poprawia płynność podatnika będącego nabywcą, po wtóre, zdejmując z uczciwego sprzedawcy ryzyko sfinansowania kwoty podatku w przypadku braku uzyskania zapłaty od kontrahenta. Jednak przede wszystkim mechanizm ten zamyka pole do najbardziej oczywistego wyłudzenia: jeżeli bowiem podatek nie pojawia się na fakturze, to ani dostawca nie zniknie z nierozliczonym podatkiem, ani nabywca nie będzie próbował go wyłudzić od fiskusa. Stąd jest popularnym mechanizmem walki z oszustwami.

Zważywszy jednak, że jest to formuła dość szczególna, stanowiąca odstępstwo od reguły generalnej rozliczenia podatku w przypadku obrotu krajowego, Dyrektywa 2006/112 określa przede wszystkim towary i usługi, które w obrocie krajowym mogą być objęte tym mechanizmem (art. 199 Dyrektywy).

Ustawodawca unijny traktuje mechanizm ten jako podstawowy instrument w walce z nadużyciami. Dlatego też Rada dwoma nowelizacjami wspomnianej dyrektywy zdecydowała o czasowej możliwości rozszerzenia zastosowania tego mechanizmu. Po pierwsze, rozszerzona została lista towarów, które mogą podlegać odwrotnemu obciążeniu – jednak jedynie do 31 grudnia 2018 r.¹⁵ (dotyczy m.in. elektroniki, gazu i energii elektrycznej, handlu pozwoleniami na emisję gazów cieplarnianych). Po wtóre – wprowadzona została możliwość tzw. szybkiego reagowania umożliwiającego szybsze wprowadzenie odwrotnego obciążenia¹⁶. Także ten mechanizm obowiązuje do 31 grudnia 2018 r.; państwa członkowskie mogą wystąpić o akceptację zastosowania odwrotnego obciążenia także w przypadku innych towarów i usług „w celu zwalczania nagłych i znaczących oszustw, które mogłyby prowadzić do znacznych i nieodwracalnych strat finansowych”.

15 Nowelizacja dokonana dyrektywą Rady 2013/43/UE z 22.7.2013 r. zmieniającą 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 (Dz.Urz. UE L 201 z 26.7.2013 r., s. 4).

16 Nowelizacja dokonana dyrektywą Rady 2013/42/UE z 22.7.2013 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do mechanizmu szybkiego reagowania na oszustwa związane z VAT (Dz.Urz. UE L 201 z 26.7.2013 r., s. 1).

which hasn't imposed this mechanism on those goods or services. Secondly, fraud may be shifted to the level of retail trade, which by nature cannot be subjected to reverse charge. The temporary limitation of budget inflows is not a problem; it is only a cost of introducing this mechanism, and rather a low one.

But the reverse charge mechanism is also considered every so often in a different context as well: as a particularly effective method of combating VAT fraud.

In October 2015 the Commission rejected a request filed by four Member States (Austria, Bulgaria, the Czech Republic and Slovakia), which proposed a return to the plan discussed in the European Union in 2008–2009, specifically the introduction of a universal reverse charge in domestic transactions. Despite this, Austria and the Czech Republic have not ceased their efforts to allow temporary application of a universal reverse charge in domestic trade¹⁷. In the end, as the result of a range of pressures, on 21 December 2016 the Commission presented a draft amendment to Directive 2006/112 that aims to make possible the temporary application of a universal reverse charge mechanism for domestic transactions. But the draft differs significantly from the expectations of the Czech Republic and Austria – not only in light of the proposed time of application (the petitioners demanded a 10-year period, while the draft calls for a limited period, until 30 September 2022, which, taking into account the process of applying for a derogation, may mean in practice a period of 4–5 years).

What draws attention is the proposal for limited application of reverse charge in domestic transactions: the mechanism would be applied to purchases with a value exceeding EUR 10,000. This is quite a significant sum, so the description “universal” is inadequate in this case – because the reverse charge mechanism would apply not to all transactions, or even to the majority.

The Draft Directive does not introduce any limitations on the nature of the goods or services that are subject to the reverse charge. The only restriction is the status of the parties to the transaction (both must be VAT payers) and the aforementioned value of the transaction.

In other words, this model would mean that a VAT payer selling goods with a value of EUR 12,000 to another VAT

Mechanism ten, jak pokazuje praktyka stosowania jest skuteczny ale niepozbawiony wad.

Po pierwsze, może on zostać zastosowany tylko w odniesieniu do określonych towarów lub usług i w ich przypadku skutecznie zamyka drogę do wyłudzeń. Wybiórczość zastosowania odwrotnego obciążenia oznacza, że oszuści mogą z łatwością zmienić branżę, względnie przenieść swoją działalność do innego państwa członkowskiego, które nie wprowadziło na te towary lub usługi tego mechanizmu. Po wtóre, oszustwa mogą zostać przeniesione na poziom obrotu detalicznego, który nie może z natury rzeczy podlegać odwrotnemu obciążeniu. Przejściowe ograniczenie wpływów budżetowych nie jest problemem, jest jedynie kosztem wprowadzenia tego mechanizmu i to kosztem raczej niewysokim.

Jednak konstrukcja odwrotnego obciążenia jest także co pewien czas rozważana także w innym kontekście – wciąż jako szczególnie skuteczny mechanizm walki z nadużyciami.

W październiku 2015 roku Komisja odrzuciła wniosek złożony przez cztery państwa członkowskie (Austria, Bułgaria, Czechy i Słowacja), które zaproponowały powrót do projektu omawianego już na forum Unii Europejskiej w latach 2008–2009, a mianowicie wprowadzenia mechanizmu powszechnego odwrotnego obciążenia w transakcjach krajowych. Mimo to Austria i Czechy nie zaprzestały starań o umożliwienie czasowego zastosowania powszechnego odwrotnego obciążenia w obrocie krajowym¹⁷. Ostatecznie na skutek szeregu nacisków, 21 grudnia 2016 r. Komisja przedstawiła projekt nowelizacji Dyrektywy 2006/112 mający na celu możliwość czasowego zastosowania powszechnego odwrotnego obciążenia w odniesieniu do transakcji krajowych. Projekt jednak znacząco odbiega od oczekiwań Czech i Austrii – nie tylko ze względu na proponowany czas zastosowania (wnioskodawcy domagali się 10-letniego okresu, projekt przewiduje ograniczony okres zastosowania – do 30 września 2022, co, biorąc pod uwagę proces ubiegania się o derogację, oznaczać może efektywny czas stosowania przez 4–5 lat).

Tym co zwraca uwagę jest propozycja ograniczonego zastosowania odwrotnego obciążenia w transakcjach krajowych: mechanizm ten miałby być stosowany w stosunku do zakupów o wartości powyżej 10 000 Euro.

¹⁷ Outcome of the Council meeting; 3442nd Council meeting Economic and Financial Affairs Brussels, 15 January 2016, <http://www.consilium.europa.eu/en/meetings/ecofin/2016/01/15/#>

¹⁷ Outcome of the Council meeting; 3442nd Council meeting Economic and Financial Affairs Brussels, 15 January 2016, <http://www.consilium.europa.eu/en/meetings/ecofin/2016/01/15/#>

payer would not add the VAT to the transaction, because the obligation to settle the tax of the transaction would rest on the purchaser (who would show the tax as both input and output, which would have no effect on their liquidity). If they then sold the same goods to consumers who are not VAT payers, such a transaction would have to have the VAT added by the seller. But if the value of the transaction were, for example, EUR 8,000, then the seller would have to impose VAT on the transaction regardless of who was buying the product.

Still, what seems most distinctive is the quite sharp entry criteria, as well as the ease of closing the project, which is underscored by the Commission's reluctance to introduce this model.

To be able to apply general reverse charges, Member States must meet defined conditions, first of all concerning the size of the VAT gap¹⁸, but also the estimated value of fraud and abuse that are to be combated by the general reverse charge mechanism. And here there appears an additional problem: not all Member States publish information on the estimated value of abuses arising from the tax carousel¹⁹.

One interesting solution is the proposal that countries that border those threatened by abuse and applying the universal reverse charge also be allowed to apply the mechanism.

Finally, of note is the proposal for very easy closure of the pilot program. It is enough for two member states not applying the general reverse charge to inform the Commission that because of the introduction of the general reverse charge in another Member State, the level of abuse and VAT fraud has increased. If the Commission confirms a direct relationship between these two phenomena, all derogation decisions will be withdrawn.

The general reverse charge in domestic trade would limit, and possibly even completely eliminate, both the simple tax frauds known to us today and those based on the missing-trader structure. But that does not mean this solution would be a panacea for all forms of fraud and abuse. First of all, the quite high value of individual transactions that would trigger the introduction of the reverse charge also means that a significant portion of further

To dość znacząca kwota, więc określenie 'powszechność' w tym przypadku nie jest adekwatne. Mechanizm odwrotnego obciążenia dotyczyłby bowiem nie wszystkich transakcji, ani też nawet nie większości z nich.

Projekt Dyrektywy nie wprowadza żadnych ograniczeń dotyczących charakteru towarów lub usług będących przedmiotem odwrotnego obciążenia. Jedyne ograniczenia to status stron transakcji (obydwie strony muszą być podatnikami) oraz – wspomniana wyżej wartość transakcji.

Innymi słowy, model ów miałby powodować, że podatnik sprzedający towar o wartości 12 000 Euro innemu podatnikowi nie obciążałby transakcji kwotą VAT, bo to na nabywcy spoczywałby obowiązek rozliczenia podatkowego transakcji (wykazałby podatek jako naliczony i należny, co nie miałyby wpływu na jego płynność). Jeżeli ten sam towar sprzedałby konsumentom niebędącym podatnikami, transakcja taka musiałaby zostać opodatkowana podatkiem VAT przez sprzedawcę. Gdyby jednak wartość transakcji wyniosła np. 8 000 Euro, wówczas sprzedawca musiałby obciążyć taką transakcję podatkiem VAT bez względu na to komu sprzedałby towar.

Jednak to, co wydaje się najbardziej charakterystyczne to dość ostre kryteria wejścia, a także łatwość zamknięcia projektu, co podkreśla niechęć Komisji do wprowadzenia tego modelu.

By móc zastosować powszechne odwrotne obciążenia, państwo członkowskie musi spełnić określone warunki, przede wszystkim dotyczące wysokości luki VAT¹⁸, ale także szacowanej wartości wyłudzeń i nadużyć, które miałyby być zwalczane poprzez mechanizm powszechnego odwrotnego obciążenia. I tu pojawia się dodatkowy problem: nie wszystkie państwa członkowskie publikują informacje o szacowanych wartościach nadużyć wynikających z karuzel podatkowych¹⁹.

Ciekawym rozwiązaniem jest zaproponowana możliwość zastosowania powszechnego odwróconego obciążenia także przez państwa sąsiadujące z państwami zagrożonymi nadużyciami i stosującymi powszechne odwrotne obciążenie.

Wreszcie, zwraca uwagę propozycja niezmiernie łatwego zamknięcia programu pilotażowego. Wystarczy, że dwa państwa członkowskie nie stosujące powszechnego od-

18 Interestingly, Austria does not meet this condition.

19 As is stressed by, inter alia, the European Court of Auditors in its Special report no 24/2015: *Tackling intra-Community VAT fraud: More action needed*.

18 Co interesujące, warunku tego nie spełnia Austria.

19 Co podkreśla m.in. Europejski Trybunał Obrachunkowy w Sprawozdaniu specjalnym nr 24/2015: *Zwalczanie wewnętrznych oszustw związanych z VAT: wymagane dalsze działania*

transactions would remain outside the reverse charge regime. Additionally, fraud could be shifted to the level of trade with final consumers.

But it must be noted that introducing a general reverse charge system would mean the end of the current EU model of VAT. The tax would appear only at the stage of settlement with the consumer (or an entity without the right to deduct input tax), while transactions between VAT payers would be settled only in documents. This would eliminate the need for an actual control of the invoices received and deliveries made by the purchasing VAT payer. Thus, one of the most distinctive characteristics of the tax would disappear. In fact, in formal terms the B2B relationship would continue to be taxed, but this taxation would be reduced to bookkeeping settlements, and without any payment of tax amounts between VAT payers, or between VAT payers and the State Treasury. But there is no doubt that insofar as the forms of fraud known today in relationships between VAT payers would disappear in whole or in part, the operations of fraudsters would be transferred to the level of transactions with the final consumer. We can imagine various forms of fraud, e.g. using false identification numbers, which would allow a fraudster who is not a VAT payer to receive an invoice without paying the tax.

It must be added that this mechanism will require increased spending by VAT payers in order to maintain correct settlements: The taxpayer will have to perform actions including precise verification of their counterparties' status as VAT payers. The universal reverse charge mechanism will also require the introduction of completely new reporting and administrative requirements. The cost for businesses (as well as authorities) to adjust to the introduction of the universal reverse charge mechanism may turn out to be significant.

Other solutions being considered by the European Commission aimed at fighting abuse are more narrowly targeted. They include the proposal for a uniform tax return (unfortunately work on this has been suspended), broader application of the Mini One Stop Shop structure (including in relation to the distance sales), a broadening of the scope of transactions for which reverse charges would apply (in the case of a lack of introduction of the general reverse charge mechanism), specific solutions for small and medium-sized companies, liberalization of solutions related to the application of reduced rates.

wrotnego obciążenia poinformują Komisję, że z względu na wprowadzenie powszechnego odwrotnego obciążenia w innym państwie członkowskim, zwiększył się poziom nadużyć i oszustw w podatku VAT. Jeżeli Komisja potwierdzi bezpośredni związek między tymi dwoma zjawiskami, wszystkie decyzje derogacyjne zostaną wycofane.

Powszechne odwrotne obciążenie w obrocie krajowym ograniczyłoby, a może wręcz w pełni wyeliminowało zarówno znane nam dziś proste wyłudzenia podatku, jak i te oparte na konstrukcji znikającego podatnika. Nie oznacza to jednak, że rozwiązanie to stanowiłoby panaceum na wszelkie formy oszustw i nadużyć. Przede wszystkim dość wysoka wartość transakcji jednostkowej, która sprawiałaby wejście w odwrotne obciążenia oznacza także, że znacząca część transakcji w dalszym ciągu pozostawałaby poza reżimem odwrotnego obciążenia. Ponadto oszustwa mogłyby zostać przeniesienie na poziom obrotów z ostatecznymi konsumentami.

Jednak należy zaznaczyć, że wprowadzenie systemu powszechnego odwrotnego obciążenia oznaczałoby koniec obecnego unijnego modelu VAT. Podatek pojawiałby się dopiero na etapie rozliczenia z konsumentem (względnie podmiotem niemającym prawa do odliczenia podatku naliczonego), podczas gdy transakcje między podatnikami byłyby rozliczane jedynie dokumentacyjnie. To wyeliminowałoby konieczność faktycznej kontroli otrzymanych faktur i dokonanych dostaw przez podatnika – nabywcę. Tym samym zniknęłaby jedna z najbardziej charakterystycznych cech podatku. Co prawda formalnie rzecz ujmując relacje B2B pozostałyby opodatkowane, ale opodatkowanie to sprowadziłoby się do księgowych rozliczeń, a bez jakiegokolwiek płatności kwot podatku pomiędzy podatnikami, ani też pomiędzy podatnikami a Skarbem Państwa. Nie ulega jednak wątpliwości, że o ile znane dziś formy oszustw w relacjach między podatnikami znikłyby w całości lub części, o tyle działalność oszustów przeniesiona zostanie na poziom transakcji z ostatecznymi konsumentami. Możemy wyobrazić sobie różne formy oszustw, np. wykorzystanie fałszywych numerów identyfikacyjnych, co umożliwiłoby otrzymanie przez oszusta niebędącego podatnikiem faktury bez podatku.

Trzeba dodać, że mechanizm ten wymagać będzie zwiększonych nakładów po stronie podatników niezbędnych dla zachowania poprawności rozliczeń: podatnik będzie musiał dokonać m.in. dokładnej weryfikacji swoich kontrahentów pod kątem ich statusu jako podatników. Powszechny mechanizm odwrotnego obciążenia wymagać będzie także wprowadzenia zupełnie nowych obowiązków

ków sprawozdawczych czy administracyjnych. Koszt dostosowania przedsiębiorcy (ale także organów) do wprowadzenia powszechnego odwrotnego obciążenia może okazać się znaczący.

Inne rozwiązania rozważane przez Komisję Europejską mające na celu walkę z nadużyciami mają charakter punktowy. Zalicza się do nich propozycja jednolitej deklaracji podatkowej (niestety procedowanie nad nią zostało zawieszono), rozszerzenie stosowania konstrukcji Mini One Stop Shop (m.in. w odniesieniu do sprzedaży wysyłkowej), rozszerzenie zakresu transakcji, do których zastosowanie miałyby odwrotne obciążenie (w przypadku braku wdrożenia mechanizmu powszechnego odwrotnego obciążenia), szczególne rozwiązania dotyczące małych i średnich przedsiębiorstw, liberalizacja rozwiązań dotyczących stosowania stawek obniżonych.

5. Examples of tools used by Member States to fight abuse

No less interesting are the actions of specific Member States, which have introduced certain solutions to the degree which they could without receiving approval from the Commission or the Council, or after receiving such approval. It is important to note that many of these actions were inspired by earlier work by the Commission. A classic example of such inspiration is the consultation process initiated by the so-called Green Paper²⁰ and summarized in a statement containing a report from broad consultations conducted by the Commission²¹.

This report indicated several potential types of action that could result in a limitation of VAT abuse. Some member states, not waiting for joint action, decided to introduce tools whose aim is to limit certain areas of abuse.

One of the most interesting solutions from this group of instruments is the split payment model. In this solution, to simplify somewhat, after receiving the invoice, the

5. Przykładowe instrumenty walki z nadużyciami stosowane przez państwa członkowskie

Nie mniej ciekawe są działania poszczególnych państw członkowskich, które wprowadziły pewne rozwiązania w takim zakresie, w jakim mogły to zrobić bez konieczności uzyskania akceptacji Komisji lub Rady, względnie po uzyskaniu takiej zgody. Warto zauważyć, że wiele z tych działań zostało zainspirowanych wcześniejszymi pracami Komisji. Klasycznym przykładem takiej inspiracji jest proces konsultacji zainicjowany tzw. Green Paper²⁰ i podsumowany komunikatem zawierającym raport z przeprowadzonych przez Komisję szerokich konsultacji²¹. Raport ów wskazał kilka potencjalnych rodzajów działań, które mogłyby skutkować ograniczeniem nadużyć w podatku VAT. Niektóre państwa członkowskie nie czekając na wspólne działania postanowiły wprowadzić narzędzia, których celem jest ograniczenie pewnych obszarów nadużyć.

20 GREENPAPER-onthefutureofVAT.Towardsasimpler,morerobust and efficient VAT system, Brussels, 1.12.2010, COM(2010) 695 final, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com%282010%29695_en.pdf
21 "Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market", Brussels, 6.12.2011 COM(2011) 851 final, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf

20 Raport Komisji pn. „GREEN PAPER – on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system”, Brussels, 1.12.2010, COM(2010) 695 final, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com%282010%29695_en.pdf

21 „Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market”, Brussels, 6.12.2011 COM(2011) 851 final, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_20_11_851_en.pdf

purchaser transfers the price, net of tax, to the supplier's bank account, while the VAT is paid into the account of the tax authority, or an account of the supplier to which the authority has access. The purpose is to make it impossible for the taxpayer who issued the invoice to freely dispose the amount of VAT. This eliminates the risk that such a taxpayer will disappear with unsettled tax. At the level of technical details there are many possibilities, from manual allocation of taxes by the taxpayer to automatic allocation performed by a bank or payment processor. Let us add that split payment as a method of combating fraud is spreading beyond the European Union, and is applied in various states with a certain degree of success²².

But this mechanism has a whole range of disadvantages. The most important of them is the significant effect on the taxpayer's financial liquidity. For if this formula is not universal, (and it usually applies to certain types of transactions, sectors, goods or taxpayers), the VAT payer who is the supplier, who doesn't receive the full amount of the issued invoice (but only the net value), and who at the same time is obligated to pay the full amount due (the gross value) from invoices issued to them by suppliers, must either shift the problem of financing onto the supplier (not paying invoices on time), or obtain additional financing.

From the point of view of the structure of the tax itself, this is a solution that is, broadly speaking, unusually controversial. The principle is that the final tax obligation in a VAT system is set after deduction from the output tax of the input tax that is subject to deduction. And in the split payment model, the output tax is de facto paid without deduction of the input tax. To maintain this system and simultaneously achieve the desired effect, without creating difficulties for financial liquidity, the legislature should create a special model of fast refunds of input tax to the accounts of taxpayers subject to the split payment mechanism. But this would mean the need to create the ability to instantly verify the accuracy of such a taxpayer's settlements in terms of input tax, and thus a tool which in the majority of member states, including Poland, does not function to a satisfactory level. The lack of a mechanism for fast refunds of input tax will result in shifting the financing of the split payment model entirely onto the taxpayer. As a result, this model may be rather impractical.

Jednym z najciekawszych rozwiązań z tej grupy instrumentów jest model tzw. podzielonej płatności (ang. split payment). Rozwiązanie to, w pewnym uproszczeniu, polega na tym, że nabywca po otrzymaniu faktury przelewa kwotę stanowiącą równowartość kwoty netto na rachunek bankowy podatnika, natomiast kwota VAT wpłacana jest na konto organu podatkowego, albo konto podatnika, do którego dostęp ma organ. Celem jest uniemożliwienie podatnikowi, który wystawił fakturę, swobodne dysponowanie kwotą stanowiącą równowartość kwoty VAT. Eliminuje to ryzyko zniknięcia takiego podatnika z kwotą nierozliczonego podatku. Na poziomie szczegółów technicznych możliwości jest wiele, od manualnej alokacji kwot przez podatnika do alokacji automatycznej dokonywanej przez bank lub podmiot procesujący płatność. Dodajmy, że podzielona płatność jako mechanizm walki z oszustwami upowszechnia się poza Unią Europejską i w niektórych państwach stosowany jest z niejakim powodzeniem²².

Mechanizm ten ma jednak cały szereg minusów. Najważniejszy z nich to znaczący wpływ na płynność finansową podatnika. Jeśli bowiem formuła ta nie jest powszechna (a zazwyczaj dotyczy określonych rodzajów transakcji, branż, towarów lub podatników), to podatnik będący dostawcą, który nie otrzyma pełnej kwoty wynikającej z wystawionej faktury (a jedynie wartość netto) i który jednocześnie będzie zobowiązany do zapłaty pełnej kwoty należności (brutto) wynikającej z faktur jemu wystawionych przez jego dostawców, będzie musiał albo przenieść problem finansowania na dostawcę (nie płacąc faktury w oczekiwanym terminie) albo też pozyskać dodatkowe finansowanie.

Z punktu widzenia samej konstrukcji podatku jest to rozwiązanie ogólnie rzecz ujmując niezwykle kontrowersyjne. Ostateczne zobowiązanie podatkowe w VAT ustala się, co do zasady, po odjęciu od kwoty podatku należnego kwot podatku naliczonego podlegających odliczeniu. A w modelu podzielonej płatności dochodzi, de facto, do zapłaty kwoty podatku należnego bez odliczenia podatku naliczonego. Aby utrzymać ten system i jednocześnie odnieść pożądany efekt, nie tworząc trudności dla płynności finansowej, ustawodawca powinien stworzyć specjalny model szybkich zwrotów kwoty podatku naliczonego na konto podatnika objętego mechanizmem podzielonej płatności. To jednak oznacza konieczność stworzenia możliwości błyskawicznej weryfikacji poprawności rozliczeń takiego podatnika w zakresie po-

22 e.g. in Azerbaijan, Turkey, Ecuador

22 Np. w Azerbejdżanie, Turcji, Ekwadorze.

Two split payment models function in the European Union. Italy, beginning 1 January 2015, applies this model to supplies performed to government authorities and public bodies. To be able to apply this formula, Italy was required to apply for a derogation decision (on the basis of art. 395 of Directive 2006/112), and received a decision for a limited time, through the end of 2017. The split payment is applied to all supplies of goods and services to the aforementioned purchasers²³.

Another model is applied in the Czech Republic. While in Italy the split payment mechanism is required for supplies to certain purchasers, the Czech model is optional, and this is precisely why the country could introduce this mechanism independently, without the need to request a derogation decision. The basic mechanism is the adoption of the principle of joint liability of the purchaser for the supplier's tax liability. If reasons for potential joint liability arise (e.g. the supplier does not have the status of a reliable entity on a website maintained by the Czech authorities, or if it expects payment to an account other than the one provided on this website), the purchaser may free itself from this responsibility if it pays the VAT into a special account. Thus the purchaser can easily, and without incurring additional costs, free itself from the risk of liability. This means it is in the best interest of a supplier of goods or services to achieve and maintain the status of an honest taxpayer, which in turn depends on punctual, accurate tax payments. As a result, all parties have an interest in accurate tax settlement.

Another solution applied by certain member states is the so-called standard audit file (SAF-T), which allows significant improvement of audits and data collection. In its simplest form, this solution can be broken down to a requirement to send data to the tax authority in a defined electronic format. This solution can also lead to a reformulation of the tax audit model into audits performed fully electronically, with the possibility of receiving access to the taxpayer's full data. SAF-T is applied in a growing number of Member States, and beginning July 1 2016, on the basis of art. 193a of the Tax Code, it is also applied in Poland. Beginning July 1 2017, Spain will introduce a similar solution.

It is worth noting one more mechanism in the fight against fraud and abuse, the Central Invoice Register (also

23 With certain exceptions, e.g. goods exempt from tax, taxed at a zero rate or taxed using the reverse charge principle.

datku naliczonego, a zatem narzędzia, które dziś w większości państw członkowskich, w tym w Polsce, nie funkcjonuje satysfakcjonująco. Brak mechanizmu szybkich zwrotów podatku naliczonego skutkować będzie przerwaniem finansowania modelu podzielonej płatności w całości na podatnika. W konsekwencji model ten może być mało praktyczny.

W Unii Europejskiej funkcjonują dwa modele podzielonej płatności. Włochy, począwszy od 1 stycznia 2015 r. stosują ten model w przypadku dostaw dokonywanych na rzecz organów władzy i podmiotów prawa publicznego. Aby móc zastosować tę formułę Włochy były zobowiązane do wystąpienia o decyzję derogacyjną (na podstawie art. 395 Dyrektywy 2006/112) i decyzję taką otrzymały na czas określony, do końca 2017 r. Podzielona płatność ma zastosowanie do wszystkich dostaw towarów i usług na rzecz wymienionych nabywców²³.

Drugi model jest stosowany w Czechach. O ile we Włoszech mechanizm podzielonej płatności ma charakter obligatoryjny w przypadku dostaw na rzecz określonych nabywców, o tyle model czeski ma charakter opcjonalny i dlatego właśnie Czechy mogły wprowadzić ten mechanizm samodzielnie, bez konieczności wnioskowania o decyzję derogacyjną. Mechanizmem podstawowym jest bowiem przyjęcie zasady solidarnej odpowiedzialności nabywcy za zobowiązanie podatkowe dostawcy. Jeżeli zaistnieją przesłanki ewentualnej odpowiedzialności solidarnej (np. dostawca nie ma statusu podmiotu rzetelnego na publikowanej przez stosowne władze czeskie stronie internetowej lub też oczekuje płatności na rachunek inny niż rachunek podany na tejże stronie), wówczas nabywca może zwolnić się z tej odpowiedzialności, jeżeli kwotę stanowiącą równowartość VAT wpłaci na specjalne konto. Nabywca może więc z łatwością i bez ponoszenia dodatkowych kosztów uwolnić się od ryzyka odpowiedzialności. To sprawia, że w najlepszym interesie dostawcy towarów lub usług jest pozyskanie i utrzymanie statusu rzetelnego podatnika, to z kolei uzależnione jest od terminowych i poprawnych rozliczeń podatkowych. W rezultacie wszyscy są zainteresowani poprawnym rozliczeniem podatku.

Innym rozwiązaniem stosowanym przez niektóre państwa członkowskie jest tzw. jednolity plik kontrolny

23 Z pewnymi wyjątkami m.in. towarów zwolnionych opodatkowanych stawką 0 proc. czy opodatkowanych na zasadzie odwrotnego obciążenia.

a result of a Commission proposal). It is applied in several countries (including Portugal), and a further group of states is preparing to introduce it.

Its essence is the creation of a central registry of all invoices issued by VAT payers. This formula may also appear in various versions: taxpayers may be required, for example, to issue invoices only by applying certified systems for issuing accounting documents and recording invoices in the registry, but a system in which all invoices are issued and sent exclusively through the Central Registry system is also possible.

The goal of the Central Registry is constant, full control over all documents issued by taxpayers, and as a result to capture irregularities and suspicious transactions. The obvious weakness of this mechanism is the very high cost of introducing the registry, if we take into account not only the creation of the registry itself but also adapting the information systems not only of taxpayers, but also of the authorities. Over the long term, this system can bring the desired effects only when the authorities are appropriately prepared for continual monitoring of the base and reacting to unusual events. The number of invoices flowing into the registry each month after the system covers most taxpayers will be measured in the millions.

A complement to this system is the system of cash registers, operating online, introduced and successively expanded in Hungary, and launched in the Czech Republic. This solution gives tax authorities the capability of real-time monitoring of transactions recorded by the cash registers.

Certain member states are also applying other specific solutions. One of them is prevention, through analysis of entities that register to pay VAT. Broadly, in many Member States in recent years a simplified, shortened VAT registration procedure has been adopted, and the time of waiting for registration was often just a few days. Excessively easy access to the VAT registry, the analysis shows, is one of the reasons for the ease of missing-trader fraud. Romania significantly changed the VAT registration procedure, deciding that verification before registration would allow many potential fraudsters to be excluded from the ranks of VAT payers (i.e. those who can claim VAT refunds). Similarly, Polish regulations introduced on Jan. 1 2017 require the tax authorities to perform more thorough initial checks of entities applying for registration. More thorough checks, which extend the

(SAF-T), który pozwala na znaczące usprawnienie kontroli i pozyskiwania danych. Rozwiązanie to w najprostszej formie sprowadza się do obowiązku przekazywania danych organowi podatkowemu w określonym formacie elektronicznym. Rozwiązanie to może także prowadzić do przeformułowania modelu kontroli podatkowej na kontrole dokonywane w pełni elektronicznie, z możliwością uzyskania dostępu do pełnych danych podatnika. SAF-T jest stosowany w rosnącej liczbie państw członkowskich, a od 1 lipca 2016 r. na podstawie art. 193a Ordynacji podatkowej stosowany jest także w Polsce. Od 1 lipca 2017 r. podobne rozwiązanie wprowadzi Hiszpania).

Warto zwrócić uwagę na jeszcze jeden mechanizm walki z oszustwami i nadużyciami, którym jest Centralny Rejestr Faktur (także wynikający z propozycji Komisji). Jest on stosowany w kilku państwach (m.in. w Portugalii), a następna grupa państw przygotowuje się do jego wdrożenia.

Jego istotą jest stworzenie centralnego rejestru wszystkich faktur wystawianych przez podatników. Także ta formuła może występować w rozmaitych wariantach: podatnicy mogą być np. zobowiązani do wystawiania faktur jedynie przy zastosowaniu certyfikowanych systemów do wystawiania dokumentów księgowych i wprowadzania wystawianych faktur do rejestru, ale możliwy jest także system, w którym wszystkie faktury są wystawiane i przesyłane wyłącznie w ramach systemu Centralnego Rejestru.

Celem Centralnego Rejestru Faktur jest sprawowanie bieżącej i pełnej kontroli nad wszystkimi wystawianymi przez podatników dokumentami, a w związku z tym wychwytywanie nieprawidłowości i transakcji budzących podejrzenia. Oczywistą słabością tego mechanizmu jest bardzo wysoki koszt wprowadzenia rejestru, jeśli uwzględnić nie tylko stworzenie samego systemu, ale także dostosowanie systemów informatycznych zarówno podatników, jak i organów. System ten może przynieść w długim okresie pożądane efekty tylko wtedy gdy organy będą w sposób właściwy przygotowane do bieżącego monitorowania bazy i reagowania na zdarzenie nietypowe. Ilość faktur wpływających miesięcznie do rejestru po objęciu systemem większości podatników będzie liczona w milionach.

Uzupełnieniem tego instrumentu jest system kas rejestrujących, działających online, wprowadzony i sukcesywnie rozszerzany na Węgrzech i wprowadzany w Czechach.

time of registration, are also performed in other states: Germany, Ireland and the UK.

Another interesting solution is the Hungarian transport monitoring system, EKAER, which boils down to a requirement that an entity sending goods (both inside Hungary and to another member state) must receive a number for the transport, which the carrier must have ready for inspection. Failure to provide a number can lead to sanctions, including confiscation of the goods. This allows authorities to check whether movement of goods is happening in reality, and not only on paper.

To rozwiązanie pozwala organom podatkowym na monitorowanie w czasie rzeczywistym transakcji rejestrowanych za pomocą kas fiskalnych.

Niektóre państwa członkowskie stosują także inne rozwiązania o charakterze szczególnym. Jednym z nich jest prewencja związana z analizą podmiotu dokonującego rejestracji na VAT. Generalnie rzecz ujmując, w ostatnich latach w wielu państwach członkowskich przyjęto uproszczoną i skróconą procedurę rejestracji na VAT i czas oczekiwania na rejestrację często wynosił kilka dni. Zbyt łatwy dostęp do rejestracji na VAT – jak wynika z analiz – jest jednym z powodów łatwości oszustw dokonywanych przez znikających podatników. Rumunia znacząco zmieniła procedurę rejestracji podmiotów na VAT uznając, że weryfikacja przed rejestracją pozwoli na wstępne wyeliminowanie z grona zarejestrowanych podatników (a zatem tych, którzy mogą wystąpić o zwrot podatku), wielu potencjalnych oszustów. Podobnie, polskie regulacje wprowadzone 1 stycznia 2017 r. zmuszają organy podatkowe do dokładniejszej wstępnej weryfikacji podmiotów wnioskujących o rejestrację. Dokładniejsza weryfikacja, wiążąca się z wydłużeniem czasu rejestracji, dokonywana jest także w innych państwach: w Niemczech, Wielkiej Brytanii i Irlandii.

Innym ciekawym rozwiązaniem jest węgierski system monitorowania transportu (EKAER), który sprowadza się do tego, że podmiot przesyłający towary (zarówno na Węgrzech, jak i do lub z innego państwa członkowskiego) musi uzyskać dla transportu specjalny numer, którego potwierdzenie przewoźnik powinien mieć ze sobą. W razie kontroli brak takiego numeru skutkować może sankcjami, włącznie z konfiskatą przewożonego towaru. To pozwala na sprawdzenie, czy ruch towarowy odbywa się rzeczywiście, a nie jedynie na papierze.

6. Summary

The world of VAT is undoubtedly changing. For years there has been not only discussion, but also the development of models and solutions whose purpose is to limit fraud and abuse. This process is taking place at the level both of the EU and the Member States.

But it must be constantly borne in mind that in ensuring the security of the tax system, we cannot lose sight of the potential conflict of protected values. There is no doubt that the means and tools applied in the fight against abuses must be proportional to the goal. From the point

6. Podsumowanie

Nie ulega wątpliwości, że świat VAT się zmienia. Od lat toczy się nie tylko dyskusja, ale wypracowywane są modele i rozwiązania, których celem jest ograniczenie oszustw i nadużyć. Proces ten odbywa się zarówno na poziomie Unii Europejskiej, jak i państw członkowskich.

Trzeba jednak nieustannie przypominać, że dbając o uszczelnienie systemu podatkowego nie można tracić z pola widzenia potencjalnego konfliktu chronionych wartości. Nie ulega wątpliwości, że środki i narzędzia stosowane w walce z nadużyciami muszą być proporcjonalne

of view of the European economy, it is of fundamental significance that actions to tighten up the system do not result in a limitation of other protected values, including especially the free movement of goods and services.

The European Commission undoubtedly faces a very serious challenge: It must calm emotions, so that radical, short-term solutions do not destroy the common system of VAT. On the other hand, it must guarantee effective solutions, acceptable for all member states. This is a particularly difficult and thankless role, but in these turbulent times, the Commission is the body on whose shoulders rests the responsibility for the common VAT system.

do zamierzonego celu. Jest rzeczą o fundamentalnym znaczeniu z punktu widzenia europejskiej gospodarki to, aby działania uszczelniające nie skutkowały ograniczeniem innych chronionych wartości, w tym zwłaszcza swobodnego przepływu towarów i usług.

Niewątpliwie Komisja Europejska stoi przed bardzo poważnym wyzwaniem. Musi bowiem tonować nastroje, aby radykalne i krótkoterminowe rozwiązania nie zniszczyły wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Z drugiej strony musi zagwarantować rozwiązania efektywne i akceptowalne dla wszystkich państw członkowskich. To szczególnie trudna i niewdzięczna rola ale w tych burzliwych czasach to Komisja jest organem, na barkach którego spoczywa odpowiedzialność za wspólny system podatku VAT.

Difficulties for law enforcement in uncovering and combating VAT-related crime

Problemy organów ścigania w wykrywaniu i zwalczaniu przestępczości związanej z uszczupleniami w podatku od towarów i usług

1. Crime and the VAT

Tax crime became an important problem for law enforcement after 2007: Since that year, significant growth has been noted.

Criminals operating in the gray zone, and criminals who are dishonest entrepreneurs, began to abuse, first of all, the taxation solutions that apply to VAT on intra-community transactions. Undoubtedly, the growth in this type of crime is related to Poland's accession in 2004 to the group of European Union member states. The period from 2004 to 2007 can be described as a "learning phase," during which dishonest businesspeople started to discover the possibilities for illegal activities that appeared along with accession to the EU.

The first pillar of the European Union calls for the creation of a common market. One of the consequences of creating a common market and working toward the treatment of the European Union space as a single economic organism was the adoption of the Maastricht Treaty and, as a result, changes in the tax laws of particular countries, made for the purpose of ensuring the proper functioning of intra-community transactions subject to VAT.

The common market, which since 1993 was meant to bind together the member states (initially 12), forced the introduction of rules that intra-community supplies of goods are taxed at a zero VAT rate, with the right to deduct it. While one of the concepts for the rules for taxing intra-community transactions called for taxing them the same way as domestic transactions¹, in 1993 there

1 This concept is currently being discussed by the European Commission and seems to be the most sensible, and its introduction is realistic, if for no other reason than the significant digitization of tax systems, which increases the changes for breaking through the lack of trust between states and could possibly make it easier for taxpayers to properly apply the tax law of another country.

1. Przestępstwo a podatek VAT

Przestępczość podatkowa stała się istotnym problemem dla organów ścigania po 2007 roku: od tego roku odnotowuje się jej znaczący wzrost.

Przestępcy funkcjonujący w szarej strefie oraz przestępcy będący nieuczciwymi przedsiębiorcami zaczęli wykorzystywać przede wszystkim rozwiązania podatkowe dotyczące podatku od towarów i usług w ramach transakcji wewnątrzspółnotowych. Niewątpliwie wzrost tego rodzaju przestępczości związany jest z przyjęciem Polski w 2004 roku do grona państw członkowskich Unii Europejskiej. Okres pomiędzy rokiem 2004 a 2007 można określić jako czas „nauki”, w którym nieuczciwi przedsiębiorcy zaczęli odkrywać możliwości nielegalnych działań, które pojawiły się wraz z wejściem do UE.

Pierwszy filar Unii Europejskiej zakłada stworzenie wspólnego rynku. Jedną z konsekwencji tworzenia wspólnego rynku i dążenia do traktowania obszaru Unii Europejskiej jako jednego organizmu gospodarczego było przyjęcie Traktatu z Maastricht i w konsekwencji zmiany w prawach podatkowych poszczególnych państw, przeprowadzone w celu prawidłowego funkcjonowania transakcji wewnątrzspółnotowych opodatkowanych podatkiem od towarów i usług.

Wspólny rynek, który od 1993 roku miał wiązać pierwotnie 12 państw członkowskich wymusił wprowadzenie w życie zasady, że wewnątrzspółnotowa dostawa towaru opodatkowana jest stawką podatku VAT 0 proc., z prawem do jego odliczenia. Choć jedna z koncepcji dotycząca zasad opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych przewidywała opodatkowanie tych transakcji tak jak transakcji krajowych¹, jednakże w roku 1993

1 Koncepcja ta jest obecnie dyskutowana w Komisji Europejskiej i wydaje się najbardziej rozsądna, a jej wprowadzenie jest realne choćby w związku z istotnie postępującą informatyzacją systemów podatkowych, co zwiększa szanse na przełamanie braku zaufania między

was a lack of trust between member states concerning the collection of the tax according to the law of the country of supply, and there was a problem of proper application of the law of the state of supply².

A result of the solution adopted is that the purchaser of goods as part of an intra-community transaction receives a VAT invoice, on which the output tax is shown as 0 percent, and simultaneously this value constitutes for the purchaser the input tax. Thus the tax obligation arises only at the moment of a domestic sale taxed at the appropriate rate and carried out by the entity that performed the intra-community acquisition of goods. Such a taxpayer is obliged to pay the output VAT according to the domestic rate, and because of the zero input tax rate, should make payment of the entire output tax.

This structure creates two sensitive points, used either for the unjustified refund of tax (art. 76 § 1 of the Criminal Tax Code, or CTC) or to exposing the tax to the threat of underpayment (CTC art. 54 § 1 and art. 56 § 1).

The first of these occurs when a taxpayer (a businessperson) that performs an intra-community supply of goods (ICS) shows in its tax return an excess of input tax (on domestic purchases), and thus applies for a tax refund. There is no doubt that such a refund is appropriate if the purchaser is a VAT payer and if an intra-community supply of goods, and thus the acquisition by the purchaser of the right to dispose of the goods and to transport them from the territory of one member state to another, actually took place. But if the element of the transportation of goods is missing, and there is only a transfer of invoices, and e.g. false transportation documents, the taxpayer may receive an unjustified tax refund. The mechanism based on the fictitious transportation of goods, or the transportation of the same goods several times, is an element of so-called carousel fraud (or missing-trader fraud).

The second sensitive point is the transportation of goods as part of an intra-community acquisition of goods (ICA), where in the country of supply the first purchaser of the goods disposes of them to another domestic entity, and thus becomes obliged to show the output tax in its sales invoices, and consequently in its ledgers and VAT return. In such a situation, a VAT underpayment may occur if the first purchaser of the goods in the

zabrakło zaufania między państwami członkowskimi co do pobierania podatku według prawa kraju dostawy oraz istniał problem prawidłowego zastosowania prawa państwa dostawy². Konsekwencją przyjętego rozwiązania jest to, iż nabywca towaru w ramach wewnątrzspółnotowej transakcji otrzymuje fakturę VAT, w której podatek należny jaki określa na fakturze zbywca wynosi 0 proc. i jednocześnie wartość ta stanowi dla nabywcy podatek naliczony. Zatem zobowiązanie podatkowe powstaje dopiero z chwilą sprzedaży krajowej opodatkowanej odpowiednią stawką zrealizowanej przez podmiot, który dokonał wewnątrzspółnotowego nabycia towarów. Podatnik taki jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT należnego według stawki krajowej, a z racji zerowej wartości podatku naliczonego winien dokonać zapłaty całego podatku należnego.

W wyniku zastosowania takiej konstrukcji powstają dwa newralgiczne momenty, wykorzystywane bądź do bezpodstawnego zwrotu podatku (art. 76 § 1 kks) bądź do narażenia podatku na uszczuplenie (art. 54 § 1 kks i art. 56 § 1 kks).

Pierwszy z nich powstaje, gdy podatnik (przedsiębiorca), który dokonuje wewnątrzspółnotowej dostawy towaru (WDT) w deklaracji podatkowej wykazuje nadwyżkę podatku naliczonego (z tytułu dokonany zakupów krajowych), a tym samym występuje o zwrot podatku. Zasadność takiego zwrotu nie budzi wątpliwości, jeżeli nabywca jest podatnikiem podatku VAT oraz faktycznie doszło do wewnątrzspółnotowej dostawy towaru, a więc nabycia przez kupującego prawa do rozporządzania towarem i przemieszczenia towaru z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium drugiego państwa członkowskiego. Jeżeli jednak zabraknie elementu przemieszczenia towaru, a nastąpi jedynie przekazanie faktury i np. fałszywych dokumentów przewozowych, podatnik może skorzystać z nieuprawnionego zwrotu podatku. Mechanizm polegający na fikcyjnym przemieszczaniu towaru lub też przemieszczaniu tego samego towaru kilka razy jest elementem tzw. przestępstw karuzelowych.

Drugim newralgicznym momentem jest przemieszczenie towarów w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia towaru (WNT), przy czym w kraju dostawy pierwszy nabywca towarów dokonuje ich zbycia na rzecz kolejnego

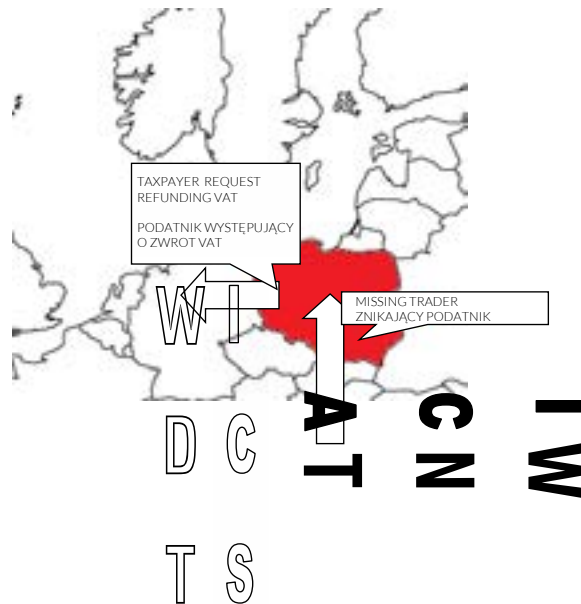
państwami i ewentualnie ułatwiłoby podatnikom prawidłowe zastosowanie prawa podatkowego innego państwa

² Michał Wilk "Koniec VAT, jaki znamy," (The End of VAT as We Know It) *Gazeta Prawna*, 2 January 2017.

² Michał Wilk „Koniec VAT, jaki znamy”, *Gazeta Prawna*, 2 stycznia 2017 r.

country does not record the sale and does not show it in their VAT return, and only issues to a further domestic purchaser a so-called “empty invoice,” or – as the Criminal Tax Code puts it – an invoice issued in a dishonest manner (CTC art. 62 § 2). Such an entity is known as a “missing trader.”

podmiotu krajowego, a tym samym zostaje zobowiązany do wykazania podatku należnego w fakturach sprzedaży, a następnie w księgach i deklaracji podatkowej VAT. W takiej sytuacji może dojść do uszczuplenia podatku VAT, jeżeli ów pierwszy nabywca towaru w kraju nie zaewidencjonuje sprzedaży i nie wykaże jej w deklaracji podatkowej, a jedynie wystawi na rzecz kolejnego nabywcy krajowego tzw. „pustą fakturę” czyli – jak stanowi kodeks karny skarbowy – fakturę wystawioną w sposób nierzetelny (art. 62 § 2 kks). Podmiot taki nazywa się „znikającym podatnikiem”.



To sum up, in the case of an ICS there is no supply of goods, and simultaneously there is an unjustified demand for a VAT refund; in the case of the ICA the supply is made, but the entity acquiring the goods avoids taxation, not showing the tax due on its VAT 7 or VAT 7K form. In practice, the missing trader is most often a limited-liability company, whose shares are acquired just before the first transaction by a person who has no idea about its operations. Other than signing an agreement, a resolution to appoint a management board president and the forms needed to make changes in the bank and the National Court Registry, that person performs no acts in law that result in the creation of an obligation. But actions that create the impression of business activity, including the issuance of “empty” VAT invoices, are significant actions of criminals, which can be described as tax fraud. This does not mean a lack of responsibility of those people who by their behavior assist in the commission of crimes, in whose ranks must undoubtedly be included the people who play the role of “cutouts,” or the first domestic acquirers of goods, or professional bookkeepers and accountants.

Reasumując, w przypadku WDT nie dochodzi do dostawy towaru, a jednocześnie występuje nieuzasadnione żądanie zwrotu podatku VAT; w przypadku WNT dostawa zostaje zrealizowana, ale podmiot nabywający towar uchyla się od opodatkowania, nie wykazując podatku do zapłaty w deklaracjach VAT 7 lub VAT 7 K. W praktyce znikający podatnik to najczęściej spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, której udziały tuż przed pierwszą transakcją nabywa osoba nie posiadająca żadnej wiedzy na temat prowadzenia działalności gospodarczej. Osoba ta, poza złożeniem podpisów pod umową, uchwałą o powołaniu prezesa zarządu i na drukach niezbędnych do dokonania zmian w banku i Krajowym Rejestrze Sądowym, nie dokonuje żadnej czynności prawnej skutkującej powstaniem zobowiązania. Natomiast czynności tworzące pozory działalności handlowej, w tym wystawianie „pustych” faktur VAT, to istotne działania przestępców, których można określać oszustami podatkowymi. Nie oznacza to braku odpowiedzialności tych osób, które swoim zachowaniem pomagają w popełnianiu przestępstwa, do których niewątpliwie należy zaliczyć osoby pełniące rolę tzw. „słupów”, czy też pierwszych krajowych odbiorców towarów lub profesjonalnych księgowych.

2. Selected problems of law enforcement authorities

Dishonest businesspeople, as well as criminals who earlier made their money from criminal activity (e.g. the drug trade), very quickly noticed that the structure of the VAT in trade of goods and services between European Union countries made it a source of fast, relatively safe and significant material gains. The development of the economy and the dynamic growth of demand for certain goods, such as fuel, steel (recycled scrap), electronics (cell phones), gold (used in the electronics and electro-technical industries) meant that it was precisely the VAT on trade in these goods that became the most common "product" of which the state was defrauded. In certain sectors, such as electronics (small, high-value products), VAT became the only product: the only "trade" was in invoices, which were unrelated to any actual trade or transportation of goods, or involving the repeated transportation of the same goods. During just a few years, the scale of tax underpayment in Poland reached the level of tens of billions of zloty each year. Just as the VAT compliance gap widened from year to year, so this type of crime grew, becoming increasingly organized, and thus began to cause ever more problems for law enforcement authorities, broadly defined.

The scale of underpayment, and thus the exploding number of tax criminal cases filed, became a problem.

This explosive growth in underpayment must be sought in the lack of a decisive and appropriate reaction on the part of the European Union and the Polish government in 2004-2013, which should have involved changes to the law, mainly tax law, to tighten up the VAT settlement system. The lack of such a reaction may have been a result of the implementation of liberal economic policy principles toward the gray zone, which called for a tolerant, permissive attitude by economic regulators to various forms of unregistered commercial activity³.

Changes, including to tax law, energy law, civil law on commercial-law companies and the law on the National Court Registry, should limit the problems of declining VAT inflows to the state budget, as well as helping to limit the opportunities for creation of commercial entities used to commit crimes.

3 Bogdan Mróz, "Szara strefa a dylematy polityki gospodarczej" (*The Gray Zone and the Dilemmas of Economic Policy*), in *Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy (Social Inequalities and Economic Growth)*, University of Rzeszów, folio No. 4, Rzeszów 2004.

2. Wybrane problemy organów ścigania

Nieuczciwi przedsiębiorcy, jak i przestępcy, którzy do tej pory czerpali korzyści z przestępstw kryminalnych (takich jak np. handel narkotykami) bardzo szybko zauważyli, że konstrukcja podatku VAT w obrocie towarami i usługami pomiędzy państwami Unii Europejskiej „predysponuje” ten podatek do szybkiego i relatywnie bezpiecznego uzyskiwania za jego pomocą znacznych korzyści majątkowych. Rozwój gospodarki i dynamiczny wzrost popytu na niektóre towary, takie jak paliwa, stal (żelazo przerabiany przez huty na stal), elektronika (telefony komórkowe), złoto (używane w przemyśle elektronicznym i elektrotechnicznym) sprawił, że to właśnie podatek VAT powiązany z handlem tymi towarami stał się najczęściej „wyłudzanym od państwa towarem”. W niektórych branżach, takich jak np. elektronika (niewielkie gabaryty towaru przy jednocześnie dużej jego wartości) podatek VAT stał się jedynym towarem: przedmiotem „obrotu” stała się wyłącznie faktura, z którą nie był związany rzeczywisty obrót i przemieszczenie towaru lub dochodziło do wielokrotnego przemieszczania tego samego towaru. W ciągu zaledwie kilku lat skala uszczupień podatkowych osiągnęła w Polsce poziom kilkudziesięciu miliardów złotych rocznie. Tak jak z roku na rok powiększała się luka w ściągłości podatku VAT, tak i następował wzrost tego typu przestępczości, która zaczęła być coraz lepiej zorganizowana, a co za tym idzie, zaczęła sprawiać coraz więcej problemów szeroko pojętym organom ścigania.

Problemem stała się skala uszczupień, a co za tym idzie, lawinowo rosnąca ilość spraw karno-skarbowych wszczynanych w sprawach o przestępstwa skarbowe i karne, które pozostawały w związku z przestępstwami skarbowymi.

Tego lawinowego wzrostu uszczupień należy upatrywać w braku zdecydowanej i prawidłowej reakcji ze strony Unii Europejskiej, jak również polskiego rządu w latach 2004–2013, która powinna polegać na zmianach prawa, głównie prawa podatkowego, uszczelniających system rozliczania podatku VAT. Być może brak takich reakcji był wynikiem realizacji liberalnej opcji polityki gospodarczej wobec szarej strefy, zakładającej tolerancyjną, permissywną postawę administracji gospodarczej w stosunku do różnych przejawów nierejestrowanej działalności ekonomicznej³.

3 Bogdan Mróz, *Szara strefa a dylematy polityki gospodarczej*. W: *Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy*, Uniwersytet Rzeszowski,

There is no doubt that only a tightening of the legal system in this area can increase both state budget inflows and the effectiveness of law enforcement authorities in uncovering crimes, the rapid preparation of cases and, later, the filing of charges against the real perpetrators of crimes. Here the point is not to replace law enforcement authorities in the performance of its lawful duties with other bodies, but to create a filter already at the stage of registration of entities, the first actions taken by people entitled to represent the entity (e.g. banking operations), which would allow the elimination from the economy of individuals and entities before high-value underpayments take place.

However, the changes must take place not only at the level of the law, but also at the level of its execution by individuals who perform registration functions, actions related to opening bank accounts and actions related to the establishment of limited-liability companies, or related to ownership changes and in a company's governing bodies.

In 2004-2010, the VAT compliance gap was at an "acceptable" level (insofar as such a level exists at all). In sectors such as tobacco until today, and fuel until 2010, the majority of tax underpayments were of excise tax. The tectonic shift came in 2011, when the actions of dishonest businesspeople and criminal groups came to focus on VAT underpayment. This shift was particularly notable in the fuel industry. It is possible that this acceptable level lulled state authorities to sleep, and delayed their reaction to the problem of the VAT gap.

Problems in uncovering and fighting tax crime can be divided into two groups. One concerns problems of a legal nature, meaning the laws in force, while the other is the degree of organization of crime, and the aforementioned implementation of the law, which affects the effectiveness of prosecution of the perpetrators of crimes.

Zmiany m.in. w systemie prawa podatkowego, w prawie energetycznym, prawie cywilnym w zakresie prawa spółek handlowych, w ustawie o Krajowym Rejestrze Sądowym powinny ograniczyć problemy zarówno z malejącymi wpływami do budżetu Państwa z tytułu podatku VAT, jak również wpłynąć na ograniczenie możliwości tworzenia podmiotów gospodarczych wykorzystywanych do realizacji przestępstw.

Nie ulega wątpliwości, że dopiero uszczelnienie systemu prawa w takim zakresie może wpłynąć na zwiększenie wpływów budżetu państwa, jak i na skuteczność organów ścigania w wykrywaniu przestępstw, szybkim przeprowadzaniu postępowań przygotowawczych, a w dalszej perspektywie – objęcia rzeczywistych sprawców przestępstw aktem oskarżenia. Nie chodzi tutaj o wyłączenie organów ścigania w realizacji ich ustawowych zadań przez inne organy, lecz o stworzenie „sita” już na etapie rejestracji podmiotu, pierwszych czynności podejmowanych przez osoby uprawnione do reprezentowania podmiotu (np. czynności bankowych), które pozwoliłyby na wyeliminowanie z obrotu gospodarczego osób i podmiotów zanim dojdzie do realizacji uszczupień wielkiej wartości.

Zmiany jednak muszą odbyć się nie tylko na poziomie prawa, lecz również na poziomie jego egzekwowania przez osoby wykonujące czynności rejestracyjne, związane z założeniem rachunku bankowego, czy też czynności związane z zawarciem umowy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub czynności związane ze zmianami właścicielskimi oraz w organach statutowych spółek.

W latach 2004–2010 luka w ściągłości podatku VAT była na poziomie „akceptowalnym” (o ile w ogóle można mówić o wartościach akceptowalnych). W takich branżach, jak branża tytoniowa do chwili obecnej, czy też paliwowa do 2010 roku, większość uszczupień podatkowych dotyczyła podatku akcyzowego. Przełom nastąpił w roku 2011, gdy działania nieuczciwych przedsiębiorców oraz grup przestępczych skupiły się na uszczupleniach w podatku VAT. Ów przełom był szczególnie mocno zauważalny w branży paliwowej. Być może ów akceptowalny poziom wpłynął na „uśpienie czujności” organów państwa i opóźnił reakcję na problem luki w VAT.

Problemy w wykrywaniu i zwalczaniu przestępczości podatkowej można podzielić na dwie grupy. Jedna grupa doty-

The first group includes:

- **The existence of two criminal codes** (the Criminal Code, or CC, and the Criminal Tax Code, or CTC). One of the results is the need to classify a single action on the basis of overlapping regulations. The final decision on proper classification happened only in 2013, with a Supreme Court decision on 24 January. The essence of this question cannot be reduced to the question of prosecutors or judges applying the law, because article 8 of the CTC foresees the possibility of an ideal conjunction of crimes, but rather, it appears, to the question of whether it makes sense to have two criminal codes functioning in the legal system – one for all citizens, and the other for citizens who are businesspeople. It seems that bringing tax crimes into the criminal code, taking into account how they differ because they penalize actions or omissions in the area of commercial trade, should not pose a problem. Similarly, it does not appear that there would be a problem with introducing tax misdemeanors to the code of misdemeanors. This is proven by the draft amendment to the Criminal Code, whose main purpose is to define new crimes against the credibility of documents – material and intellectual forgery of invoices (discussed further below). The *ratio legis* of such actions by the legislature must be found, it appears, in the awareness of the need for stronger penalties for crimes that harm many legal goods that the state should protect, in a situation where the social harm caused by these crimes, in light of their scale in recent years, has grown significantly. Legislators decided that penalizing crimes involving the issuance or use of false invoices, described in art. 62 § 2 of the CTC, does not provide the necessary legal-penal protection.
- **The existence of the criminal tax code**, which is more advantageous for those who commit tax crimes. This problem fits into the argumentation presented above. We must bear in mind the regulations of the CTC that treat a businessperson committing a tax crime in a privileged way in comparison to individuals who commit ordinary crimes. And thus:
 - Sentences in cases of guilty pleas are not entered into the National Criminal Registry (KRK) and do not count towards a finding of recidivism in tax crimes. This solution can be described as “buying one’s way out of liability.” Meanwhile, it appears that it would be necessary to work toward barring from trade

czy problemów natury prawnej, przez co należy rozumieć obowiązujące przepisy, druga – stopnia zorganizowania przestępczości i wspomnianej realizacji prawa wpływającej na skuteczność ścigania sprawców przestępstw.

Do pierwszej grupy należy między innymi:

- **Obowiązywanie dwóch ustaw karnych** (kodeksu karnego – dalej kk i kodeksu karnego skarbowego – dalej kks). Jedną z konsekwencji jest konieczność kwalifikowania jednego czynu na podstawie zbiegających się przepisów. Ostateczne rozstrzygnięcie co do prawidłowej kwalifikacji nastąpiło dopiero w 2013 roku Uchwałą SN z 24 stycznia. Istota tego zagadnienia nie sprowadza się do kwestii problemu stosowania prawa przez prokuraturę, czy też sądy, albowiem w art. 8 kks przewidziano możliwość wystąpienia idealnego zbiegu przestępstw, lecz – jak się wydaje – do pytania, czy ma sens obowiązywanie w systemie prawa karnego dwóch ustaw karnych o randze kodeksu. Jednej dla wszystkich obywateli, drugiej dla obywateli – przedsiębiorców. Wydaje się, że przeniesienie do kodeksu karnego przestępstw skarbowych z uwzględnieniem ich odmienności wynikającej z faktu, że penalizują działania lub zaniechania w sferze obrotu gospodarczego, nie powinno stanowić problemu. Analogicznie, nie wydaje się by istniał problem z wprowadzeniem wykroczeń skarbowych do kodeksu wykroczeń. Dowodem na to jest projektowana zmiana kk, której istota polega na wprowadzeniu nowych przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów – fałszerstwa materialnego i intelektualnego faktury (szerzej o tym poniżej). *Ratio legis* takiego działania ustawodawcy upatrywać należy, jak się wydaje, w dostrzeżeniu konieczności surowszego karanie za przestępstwa godzące w wiele dóbr prawnych, które państwo winno chronić, w sytuacji gdy społeczna szkodliwość tych przestępstw z uwagi na ich skalę w ostatnich latach znacząco wzrosła. Ustawodawca uznał, że penalizacja przestępstwa polegającego na wystawieniu lub posłużeniu się nierzetelną fakturą przewidziana w art. 62 § 2 kks nie stanowi odpowiedniej ochrony prawno-karnej.
- **Obowiązywanie ustawy karnej skarbowej**, która jest korzystniejsza dla sprawców przestępstw podatkowych. Zagadnienie to wpisuje się w przedstawioną wyżej argumentację. Należy wspomnieć o tych regulacjach kks, które dokonującego przestępstwo skarbowe przedsiębiorcę traktują w sposób uprzywilejowa-

those who deliberately caused underpayments of obligations to the State Treasury, which to a certain degree would be carried out in the case of an entry in the KRK.

– Linking the statutes of limitations with the statute of limitations on a tax obligation (art. 44 § 3 of the CTC, in conjunction with art. 70 § 6 point 1 of the Tax Code, or TC). As art. 44 § 3 of the CTC establishes, the ability to punish a tax crime involving underpayment or exposure to underpayment of a public-law payable ceases when the obligation expires. In turn, art. 70 § 6 point 1 of the TC places on the tax authorities the obligation to inform the taxpayer that the start of the limitation period has been blocked, or that it has been suspended as a result of the commencement of proceedings in a case of tax crime. The justifiability of this connection raises no doubt, because it constitutes a guarantee of the realization of rights including the right to present at defense. Together with the expiration of a tax obligation, the taxpayer has no obligation to maintain documents (e.g. invoices) and ledgers; as a result, the lack of such documents would limit the ability for a taxpayer to mount a defense in a criminal trial if it moves to the *in personam* phase. But doubts about the current obligation to inform the taxpayer do arise in a situation where before the expiration of the statute of limitations of the tax obligation, tax criminal proceedings enter the *in personam* phase. In such a situation, the trial body issuing a decision to press charges must take immediate action to announce them (art 313 § 1 CC, 247 § 1 CC – these regulations, on the basis of art. 113 § 1 TC are correspondingly applied to proceedings in tax crime cases). In fact, the body conducting preparatory proceedings summons the suspect, or – if the reasons noted in art. 247 exist – demands their detention and appearance. It seems justifiable for changes in the tax code to be made that would take into account the fact that preparatory proceedings have entered the *in personam* phase, as a circumstance that by law results in the suspension, or prevention of the commencement, of the limitation period of the tax obligation. At the moment of the issuance of a decision to press charges and to take effective action intended to announce them, the suspect is informed, or in the case of e.g. flight, by their own fault relinquishes the right to be informed, of the legal classification of the acts they are accused of and to begin exercising the right to defense. However, in the *in personam*

ny w porównaniu do sprawców przestępstw karnych. I tak:

– Skazanie sprawcy w warunkach dobrowolnego poddania się odpowiedzialności nie podlega wpisowi do Krajowego Rejestru Karnego (KRK) i nie stanowi przesłanki recydywy skarbowej. Rozwiązanie to można określić jako „wykupienie się od odpowiedzialności”. Tymczasem wydaje się, że należałoby dążyć do wyeliminowania z udziału w obrocie gospodarczym tych, którzy umyślnie doprowadzili do uszczuplenia należności Skarbu Państwa, co w pewnym zakresie byłoby realizowane w przypadku dokonania wpisu do KRK.

– Powiązanie terminów przedawnień z przedawnieniem zobowiązania podatkowego (art. 44 § 3 kks w zw. z art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej – dalej o.p.). Jak stanowi art. 44 § 3 kks, karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności. Z kolei art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nakłada na organ podatkowy obowiązek powiadomienia podatnika o nierozpoczęciu biegu przedawnienia lub o zawieszeniu biegu przedawnienia w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe. Nie budzi wątpliwości zasadność takiego powiązania, albowiem takie stanowi ono gwarancję realizacji m.in. prawa do obrony. Wraz z przedawnieniem zobowiązania podatkowego podatnik nie ma obowiązku przechowywać dokumentów (np. faktur) i ksiąg, w konsekwencji brak takich dokumentów ograniczałby możliwości obrony podatnika w procesie karnym w przypadku jego przekształcenia w fazę *in personam*. Wątpliwość co do obecnego obowiązku powiadomienia podatnika powstaje jednak w sytuacji, gdy przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego postępowanie karno-skarbowe wchodzi w fazę *in personam*. W takiej sytuacji organ procesowy wydający postanowienie o przedstawieniu zarzutów realizuje niezwłocznie czynności zmierzające do ich ogłoszenia (art 313 § 1 kk, 247 § 1 kk – przepisy te na mocy art. 113 § 1 ks. stosuje się odpowiednio do postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe). Faktycznie organ prowadzący postępowanie przygotowawcze wzywa podejrzanego lub – w sytuacji zaistnienia przesłanek z art. 247 – zarządza jego zatrzymanie i przymusowe doprowadzenie. Zasadne wydaje się dokonanie takich zmian w ordynacji podatkowej, które uwzględniłyby

phase, the suspect is informed that the crime they are charged with is related to underpayment or exposure to the threat of underpayment of a public-law payable, so it makes no sense to impose on the tax authority the obligation to inform the taxpayer of the suspension of the limitation period of the tax obligation as a result of the undertaking of tax criminal proceedings against them.

– Restricting the application of conditional suspended sentences, except for crimes for which the perpetrator created for themselves a regular source of income or that were committed by a perpetrator who acted in an organized criminal group, and for which an extraordinary strengthening of the penalty is applied (art. 37 § 1 CTC); the exception is the payment of public-law payables in full or the existence of special circumstances (art. 37 § 2 CTC and art. 41 a § 1 CTC).

fakt wejścia postępowania przygotowawczego w fazę *in personam* jako okoliczność skutkującą z mocy prawa nierozpoczęciem lub zawieszeniem biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W chwili wydania postanowienia o przedstawieniu zarzutów i skutecznym podjęciu czynności zmierzających do ich ogłoszenia podejrzany dowiadyuje się lub w przypadku np. ukrywania się z własnej winy rezygnuje z prawa uzyskania wiedzy o kwalifikacji prawnej zarzucanych mu czynów i rozpoczęcia realizacji prawa do obrony. W fazie *in personam* podejrzany uzyskuje zatem wiedzę o tym, iż przestępstwo, które mu się zarzuca, związane jest z uszczupleniem lub narażeniem na uszczuplenie należności publicznoprawnej, nie ma więc sensu nakładanie na organ podatkowy obowiązku zawiadomiania podatnika o zawieszeniu biegu przedawniania zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego – skarbowego przeciwko temuż podatnikowi.

Wyłączenie stosowania warunkowego zawieszenie wykonania kary tylko do przestępstw, z których sprawca uczynił sobie stałe źródło dochodu lub zostały popełnione przez sprawcę, który działał w zorganizowanej grupie przestępczej oraz co do których stosuje się nadzwyczajne obostrzenie kary (art. 37 § 1 kks); wyjątkiem jest uiszczenie należności publicznoprawnej w całości lub też przypadek uzasadniony szczególnymi okolicznościami (art. 37 § 2 kks i art. 41 a § 1 kks).

The second group of problems includes:

- **The organized and international nature of the crime.**
- **The creation of chains of fictitious transactions** and the use e.g. of the missing trader and an entity that is a “safety buffer” protecting the participants in criminal transactions. At the moment the tax authorities commence clarification or audit proceedings, as well as at the moment preparatory proceedings are undertaken, the effectiveness of these actions is negligible, in light of:
 - the short time of functioning in trade of the entity playing the role of the missing trader, which, in principle, at the moment actions are commenced is no longer participating in the issuance of false documents,

Do drugiej grupy problemów należą między innymi:

- **Zorganizowany i międzynarodowy charakter przestępczości.**
- **Tworzenie łańcuchów fikcyjnych transakcji** oraz wykorzystywanie np. tzw. znikającego podatnika VAT i podmiotu będącego buforem zabezpieczającym uczestników przestępczych transakcji. W momencie podjęcia przez organy skarbowe czynności sprawdzających lub kontrolnych, jak również w momencie wszczęcia postępowania przygotowawczego, skuteczność tych czynności jest znikoma z uwagi na:
 - krótki czas funkcjonowania w obrocie podmiotu pełniącego rolę znikającego podatnika, który, co do zasady, w momencie podjęcia czynności nie uczestniczy już w wystawianiu fałszywych dokumentów,

– the very good organization, from the formal point of view, of the buffer entity protecting the entities that actually acquire goods and actually own them against tax, tax-criminal and criminal liability.

Thus we must expect the obvious question: Why do the tax authorities and law enforcement authorities concentrate on delayed actions against entities which by definition are only an element of the criminal activity prepared by the real perpetrators, meaning the beneficiaries of the unpaid tax, and not the real perpetrators?

Well, first of all this is a result of the structure of tax crimes, and secondly it is because to be able to perform actions aimed at gathering evidence, it is necessary to know whom those actions should target.

Crimes involving underpayment of VAT can be committed only by a VAT payer, and thus a commercial entity that has registered in the tax office as a VAT payer and selected a method of settling this tax. Such a taxpayer is also the individual directing the operations of the entity, who does not appear in the registration documents. But by the very nature of things, knowledge about such individuals can be gained either in the operational phase or the phase of advanced trial proceedings, which nevertheless are exceptionally rare. Thus, information about who should be the target of audit or trial proceedings can be gained at the earliest at the moment when the deadline for the filing of a tax return passes. Even if this entity is a missing trader, who never had any intention of buying or selling anything, the first piece of information that makes it to the tax authorities concerning the extent of the operations and the level of the tax to be paid or refunded is revealed at the earliest on the 25th of the month following the month of settlement. Individuals operating such an entity can thus freely accept and issue fictitious invoices, or issue nothing at all, without arousing the interest of the state, for a period of at least 55 days, if taxes are settled monthly, or 116-118 days if settled quarterly. This period is certainly long enough to perform fictitious trade on a very large scale, and thus to avoid a great amount of tax. The receipt of information about the entity, and thus about the individuals who may be taking part in tax fraud during the period from its registration until the deadline for filing returns, significantly increases the effectiveness of the tax authorities and law enforcement in combating tax crime. The actions of tax authorities and law enforcement can therefore be compared to putting out a fire, whose effectiveness depends on starting to extinguish it before the flames begin to spread.

– bardzo dobry z formalnego punktu widzenia sposób zorganizowania podmiotu – bufora, zabezpieczający podmioty, które nabywają faktycznie towar i faktycznie nim dysponują przed odpowiedzialnością podatkową oraz karno – skarbową i karną.

Wobec tego należy się spodziewać oczywistego pytania: Dlaczego organy podatkowe i organy ścigania skupiają się na spóźnionych działaniach wobec podmiotów, które z definicji stanowią tylko element działalności przestępczej przygotowany przez rzeczywistych sprawców, czyli beneficjentów niezapłaconego podatku, a nie na rzeczywistych sprawcach?

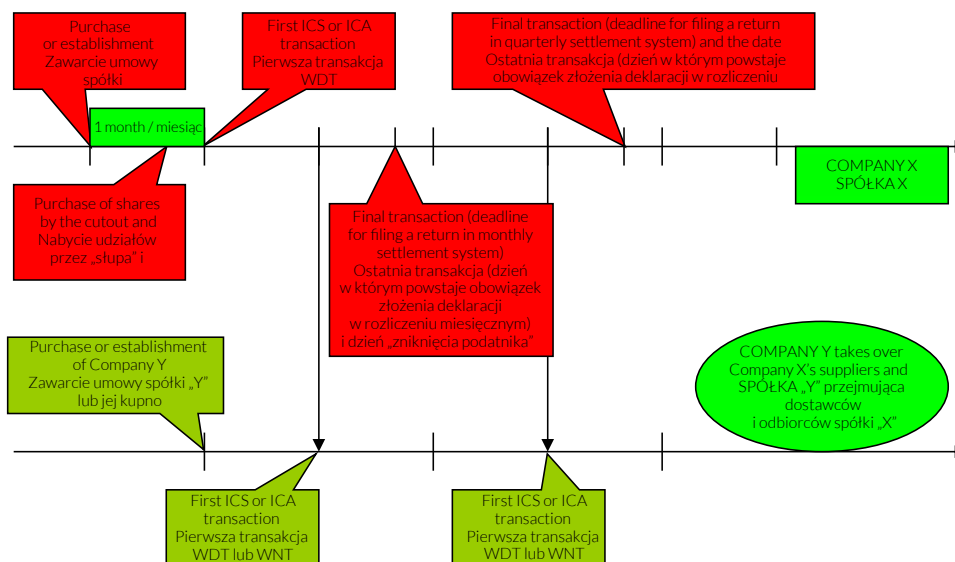
Otóż, po pierwsze wynika to z konstrukcji przestępstw podatkowych, a po drugie z faktu, że aby można było rozpocząć realizację czynności zmierzających do uzyskania dowodów, trzeba mieć wiedzę, wobec kogo należy je skierować.

Przestępstwa polegające na uszczupleniach w podatku VAT może popełnić tylko podatnik, a więc podmiot gospodarczy, który zarejestrował się w urzędzie skarbowym jako podatnik VAT i zadeklarował sposób rozliczania tego podatku. Podatnikiem takim jest również osoba kierująca działalnością podmiotu, nie występująca w dokumentach rejestrowych. Jednak z natury rzeczy wiedzę o takich osobach można uzyskać bądź na etapie czynności operacyjnych, bądź na etapie zaawansowanych czynności procesowych, co jednak zdarza się niezwykle rzadko. Zatem informację o tym, wobec kogo należy zastosować czynności kontrolne lub procesowe można najwcześniej uzyskać w chwili upływu terminu złożenia deklaracji podatkowej. Nawet jeżeli podmiotem tym jest znikający podatnik, który nigdy nie miał zamiaru niczego kupić ani też sprzedać, to pierwsza informacja, która wpływa do organów podatkowych na temat rozmiaru prowadzonej działalności i wysokości podatku do zapłaty lub zwrotu pokazuje się najwcześniej 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu rozliczeniowym. Osoby prowadzące taki podmiot mogą więc bez przeszkód przyjmować i wystawiać fikcyjne faktury lub też niczego nie wystawiać, nie wzbudzając zainteresowania organów państwa przez okres co najmniej 55–56 dni (przy rozliczeniu podatku w systemie miesięcznym) lub 116–118 dni (przy rozliczeniu podatku w systemie kwartalnym). Nie ulega wątpliwości, że jest to okres wystarczający do dokonania fikcyjnego obrotu na bardzo dużą skalę, a co za tym idzie – nie zapłacenia podatku wielkiej wartości. Uzyskanie wiedzy o podmiocie, a tym samym o osobach mogących brać udział w oszustwach podatkowych w okresie od rejestracji do dnia,

w którym upływa termin złożenia deklaracji podatkowej, znacząco podnosi skuteczność organów podatkowych i organów ścigania w zwalczaniu przestępczości podatkowej. Działania organów skarbowych i organów ścigania można zatem porównać do gaszenia pożaru, którego skuteczność zależy od rozpoczęcia akcji gaśniczej zanim ogień się nie rozprzestrzeni.

This is illustrated by the following diagram:

Powyższe twierdzenia obrazuje poniższy diagram.



In the case of the buffer entity, it must be borne in mind that the transaction between this entity and the first actual acquirer of goods is the source of the greatest number of legal disputes. This happens when the tax authorities issue decisions in which tax liability is imposed on the first actual purchaser of the goods. This entity is usually a professionally operating company, which has assets allowing effective collection of the tax. These questions are often so legally and factually complicated that it would be necessary to dedicate a separate work to them, referring at the least to the rulings of Polish administrative courts and the European Court of Justice. But here we stress in the strongest possible terms that in an administrative proceeding, which is what an audit is, the tax authorities have limited evidentiary possibilities in the area of proving due diligence, or the lack thereof, by the taxpayer purchasing the goods from the buffer (or the fraudster). Taking into account this fact and the direction in which the decisions of administrative courts have been moving, it is exceptionally difficult to demonstrate a lack of so-called due diligence. Thus it happens that the tax authorities issue decisions that are struck down by the administrative courts. In a tax-criminal case, proving complicity by a person

W przypadku podmiotu będącego buforem wspomnieć należy, że w związku z transakcją pomiędzy tym podmiotem a pierwszym faktycznym nabywcą towaru powstaje najwięcej sporów prawnych. Jest tak, gdy organy podatkowe wydają decyzje, w których odpowiedzialnością podatkową obarcza się pierwszego faktycznego nabywcę towaru. Podmiot taki jest zwykle profesjonalnie działającym przedsiębiorcą, który dysponuje majątkiem pozwalającym na zapewnienie skutecznej ścigalności podatku. Kwestie te są często tak skomplikowane faktycznie i prawnie, że należałoby poświęcić im oddzielnie opracowanie, odwołując się choćby do orzecznictwa polskiego sądownictwa administracyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Z całą stanowczością i mocą trzeba jednak w tym miejscu podkreślić, iż w postępowaniu administracyjnym, jakim jest np. postępowanie kontrolne, organy podatkowe mają ograniczone możliwości dowodowe w zakresie wykazywania należytej staranności lub jej braku przez podatnika nabywającego towar od bufora (oszust). Biorąc pod uwagę ten fakt oraz kierunek, w jakim zmierza orzecznictwo sądów administracyjnych, niezwykle trudne jest wykazanie braku tzw. należytej staranności. Zdarza się wobec tego, że organy podatko-

representing an entity purchasing goods from the fraudulent entity, and thus proving the guilt of such an individual and pressing criminal charges against them, is not the decisive question for confirming the lack of due diligence by the taxpayer. We must bear in mind the principle of the presumption of innocence, which operates until the moment of a legally binding sentence. Thus it seems that the only things that can be useful in determining a lack of due diligence can be concrete evidence collected in preparatory proceedings. For there is no doubt that the evidentiary capabilities of law enforcement, operating based on the Criminal Code, are incomparably greater than those of the tax authorities operating based on the act on tax audits, the Tax Code and the Code of Administrative Procedure.

- **Establishing and using so-called financial operators**, whose purpose is to make it impossible to freeze bank accounts and secure property.
- **Doubling of court procedures and actions in administrative proceedings conducted by tax authorities** (the principle of direct evidence, which is binding in criminal trials, and the resulting limitation of the ability to use evidence gathered in tax proceedings, e.g. a witness interview of a party to the case). This limitation does not apply to the ability to use materials gathered in a criminal case in proceedings by the tax authorities.
- **Professional assistance to criminal groups** (by attorneys and notaries), which familiarizes them with how tax authorities, law enforcement and courts operate. Here the evidentiary limitations imposed by professional privilege are significant: an attorney, notary or tax adviser can be questioned only when this is required for the good of the justice system and the facts cannot be determined using other evidence (art. 180 § 2 CTC).
- **Cases of a lack of coordination between law enforcement and tax authorities** and failure by tax inspectors to report crimes promptly; e.g. failure by a tax inspector to inform prosecutors of suspicions that a fictitious entity is operating, even though the inspector is the first to receive information about failure to file a tax return at all, or filing a return with errors that render it invalid; failure to pass on information resulting from analysis, including identification of sectors threatened by tax crime and entities already participating in crimes.

we wydają decyzje, które, zaskarżone do WSA czy NSA, upadają. Wykazanie w postępowaniu karno-skarbowym współsprawstwa osoby reprezentującej podmiot nabywający towar od podmiotu-oszusta, a więc między innymi winy takiej osoby i postawienie jej zarzutów popełnienia przestępstwa też nie jest kwestią decydującą dla stwierdzenia braku należytej staranności podatnika. Trzeba bowiem pamiętać o zasadzie domniemania niewinności działającej aż do momentu prawomocnego skazania. Wydaje się więc, że pomocne dla rozstrzygnięcia braku należytej staranności mogą być tylko konkretne dowody zgromadzone w postępowaniu przygotowawczym. Nie ulega bowiem wątpliwości, że możliwości dowodowe organów ścigania działających w oparciu o kodeks postępowania karnego są niewspółmiernie większe niż organów podatkowych działających w oparciu o przepisy ustawy o kontroli skarbowej, ordynacji podatkowej i kpa.

- **Tworzenie i wykorzystywanie podmiotów tzw. operatorów finansowych**, których zadaniem jest uniemożliwienie dokonywania blokad na rachunkach bankowych i zabezpieczeń majątkowych.
- **Dublowanie czynności procesowych i czynności podejmowanych w postępowaniach administracyjnych prowadzonych przez organy podatkowe** (zasada bezpośredniości obowiązująca w procesie karnym i wynikające z niej ograniczenie możliwości wykorzystywania dowodów zebranych w postępowaniach podatkowych, np. przesłuchanie świadka – strony). Powyższe ograniczenia nie dotyczą możliwości wykorzystania materiałów uzyskanych w procesie karnym w postępowaniach prowadzonych przez organy podatkowe.
- **Pomoc udzielana grupom przestępczym przez profesjonalistów** (adwokaci, notariusze), dzięki czemu przestępcy znają między innymi metodykę działania organów podatkowych, organów ścigania i sądów. Istotne są tu ograniczenia dowodowe wynikające z tajemnicy zawodowej – przesłuchanie adwokata, notariusza, doradcy podatkowego tylko w sytuacji, gdy wymaga tego dobro wymiaru sprawiedliwości, a okoliczności nie można ustalić przy pomocy innego dowodu (art. 180 § 2 kpk).
- Zdarzające się **przypadki braku koordynacji w działaniach organów podatkowych i organów ścigania** oraz zbyt późno kierowane przez naczelnika urzędu skarbowego zawiadomienia o przestępstwie; np. brak informacji o podejrzeniu funkcjonowania podmiotu

- **Impediments to information exchange** in light of the rules on confidentiality of tax matters (e.g. VIES data).
- **Criminals' use of regulations** intended to protect the financial interests of the State Treasury (guarantee deposits) **to avoid liability**. This problem requires a few sentences of commentary. The amendments to the VAT Act introduced on 1 October 2013 imposed on entities trading in so-called sensitive goods, e.g. steel and fuels (goods indicated in schedule No. 13 to the Act) the obligation to pay a deposit of up to PLN 3 million. This amount is to secure payment of the VAT, and simultaneously frees the purchaser from the joint liability for the tax obligation that the act introduced. The list of entities that have paid in deposits is maintained in electronic form by the Finance Ministry. Additionally, the list is published in the Public Information Bulletin. This information allows purchasers to assess whether a transaction with a given supplier may carry the risk of joint liability.

When a deposit has been paid by a buffer entity, it is theoretically impossible to demonstrate failure to exercise due diligence in the choice of a counterparty. It appears that in this case, only evidence gathered in a criminal proceeding can disprove the exercise of due diligence by a party to an inspection or a tax audit.

3. Recently implemented legal solutions that have made prosecution of tax crimes more effective

There are two such solutions. The first is the suspension of the regulations prohibiting the use in non-criminal proceedings of evidence obtained during an operational inspection and during the monitoring and recording

fikcyjnego ze strony naczelnika urzędu skarbowego, który najszybciej wchodzi w posiadanie takich informacji, jak niezłożenie deklaracji podatkowej lub złożenie jej z wadami uniemożliwiającymi uznanie jej za prawnie skuteczną i ważną; brak przepływu informacji pochodzących z analiz – typowań branż zagrożonych przestępczością podatkową i podmiotów już uczestniczących w przestępstwach.

- **Utrudniona wymiana informacji** z uwagi na obowiązujące przepisy dotyczące tajemnicy skarbowej (np. dane z VIES).
- **Wykorzystywanie przez przestępców przepisów**, które miały na celu zabezpieczyć interes majątkowy Skarbu Państwa (kaucja gwarancyjna) **do uchylecia się od odpowiedzialności**. Zagadnienie to wymaga kilku zdań komentarza. Otóż, wprowadzone 1 października 2013 roku zmiany w ustawie o podatku od towarów i usług nałożyły na podmioty handlujące tzw. towarami wrażliwymi np. stalą, paliwami (towary wskazane w zał. nr 13 do Ustawy) obowiązek wpłacenia kaucji gwarancyjnej, której maksymalna wartość wynosi 3 mln złotych. Kwota ta stanowi zabezpieczenie zapłaty podatku VAT, a jednocześnie zwalnia kupującego z wprowadzonej ustawą odpowiedzialności solidarnej za powstałe zobowiązania podatkowe. Wykaz podmiotów, które złożyły kaucje gwarancyjne, prowadzony jest w formie elektronicznej przez ministra finansów. Co więcej, sam wykaz udostępniany jest w Biuletynie Informacji Publicznej. Informacje zawarte w wykazie umożliwiają nabywcom dokonanie oceny, czy transakcje z danym dostawcą mogą być obciążone ryzykiem wystąpienia solidarnej odpowiedzialności.

W sytuacji, gdy kaucję gwarancyjną wpłacił podmiot pełniący rolę bufora, wykazanie niedochowania należytej staranności przy wyborze kontrahenta jest w zasadzie niemożliwe. Wydaje się, że w takiej sytuacji tylko dowody zgromadzone w postępowaniu karnym mogą skutecznie obalić twierdzenie strony postępowania kontrolnego, czy kontroli podatkowej o dochowaniu należytej staranności.

3. Rozwiązania prawne podjęte w ostatnim czasie, które zwiększyły skuteczność ścigania przestępstw podatkowych

Są dwa takie rozwiązania. Pierwsze, to uchylenie przepisów zakazujących wykorzystanie w postępowaniach innych niż postępowanie karne dowodów uzyskanych

of telephone conversations under the Code of Criminal Procedure (which abolished art. 27 paragraph 15a of the law on the Internal Security Service and the Intelligence Service, and art. 19 para. 15a of the law on the Police and art. 237 § 8 CCP). The second was the introduction of art. 168 b of the CCP, resulting in the liquidation of so-called further consent.

4. Planned legal changes

On 21 September 2016 the Cabinet sent to the Sejm, the lower house of Parliament, a draft law amending the Criminal Code and certain other acts, which aims to outlaw the falsification or alteration of invoices (art. 270a of the CC) and the provision of false data in them (art. 271a) in circumstances that may be significant for determining the level of a public payable or its refund, or the refund of another tax-related payable, as well as the use of falsified (altered) invoices, or those that contain false information. Additionally, art. 277a was added to the draft, calling for imprisonment from 5 to 25 years for crimes under art. 270a or 271a concerning invoices whose value exceeds PLN 5 million.

There is no doubt that bringing the crime of falsifying invoices into the criminal code, and raising the lower boundary for punishment by imprisonment for crimes related to tax underpayment, is the right direction for changes to criminal law. The level of this penalty is open to discussion. Still, the direction is correct, and we will have to wait a few years from the introduction of the regulation to assess whether these changes bring the expected effects on the execution of the state's criminal policy. Additionally, it is possible that this is a forerunner of the liquidation of the Criminal Tax Code.

5. Suggested changes in the regulations and in the application of the law

Here is a list:

- **Repeal of the Criminal Tax Code, or changes to it** recognizing that the social harm caused by tax crimes is often much greater than that of common crime. For example: the German Criminal Code calls for high-

podczas kontroli operacyjnej oraz podczas kontroli i utrwalaniu rozmów telefonicznych w trybie kpk (uchylono art. 27 ust 15a ustawy o ABW oraz AW, art. 19 ust 15a ustawy o Policji i art. 237 § 8 kpk). Drugie, to wprowadzenie art. 168 b kpk skutkujące likwidacją tzw. zgód następczych.

4. Projektowane zmiany przepisów prawa

21 września 2016 roku wpłynął do Sejmu skierowany przez Radę Ministrów projekt ustawy o zmianie ustawy Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, który ma na celu wprowadzenie przepisów karnych sankcjonujących podrabianie i przerabianie faktur (art. 270 a kk) oraz podawanie w nich nieprawdziwych danych (art. 271a) w zakresie okoliczności mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym, jak i używanie podrobionych (przerobionych) oraz zawierających nieprawdziwe dane faktur. Ponadto w projekcie dodano art. 277 a, który przewiduje karę pozbawienia wolności od 5 do 25 lat w sytuacji gdy dopuszczono się przestępstwa z art. 270a lub 271a wobec faktury lub faktur, których wartość wynosi ponad 5 mln złotych.

Nie ulega wątpliwości, że wprowadzenie przestępstwa fałszowania faktur do kodeksu karnego oraz podniesienie dolnej granicy zagrożenia karą pozbawienia wolności za przestępstwa związane z uszczupleniami podatkowymi jest właściwym kierunkiem, w którym powinny zmierzać zmiany prawa karnego. Kwestią dyskusyjną jest wysokość tej kary. Nie mniej, kierunek jest słuszny, a na ocenę, czy poprzez te zmiany osiągnie się oczekiwane skutki w ramach realizacji polityki kryminalnej państwa, trzeba poczekać kilka lat od wprowadzenia przepisu. Co więcej, być może jest to zapowiedź likwidacji kodeksu karnego skarbowego.

5. Postulowane zmiany w przepisach oraz w zakresie stosowania prawa

Oto ich lista:

- **Uchylenie kodeksu karnego skarbowego lub dokonanie w nim zmian**, które powinny uwzględnić fakt, iż społeczna szkodliwość przestępczości skarbowej jest często dużo większa niż przestępstw pospolicznych. Dla przy-

er penalties for tax crimes than for certain ordinary crimes. Thus, crimes that result in underpayments of more than EUR 1 million carry a minimum two-year prison sentence, with no possibility of suspension; this is the same penalty as for rape.

- **Creation within the tax administration of units that specialize in preparatory proceedings** concerning tax crimes (a tax police). This would bring together analytical abilities, access to databases on taxpayers and intra-community transactions, and information from intelligence gathering, with the professional protection of evidentiary materials based on the CCP. To carry out this suggestion it would be essential to change the law to make the investigation of tax crimes the exclusive province of the tax administration. At the moment, the bodies for preparatory proceedings for tax crimes and misdemeanors, in accordance with art. 118 of the CTC, are chief tax inspectors, chief customs inspectors, tax audit inspectors, the Police, the Border Guards, the Internal Security Agency and the Central Anti-Corruption Bureau. The number of these entities reduces the effectiveness of prosecution of tax crimes.
- **Placing greater stress on uncovering assets that are the fruit of crime**, and changing the line of decisions by courts, which should more frequently issue penalties in the form of asset forfeiture (no penalty hurts as much as the loss of assets).
- **Shifting the burden of evidence collection to the stage of operational functions**, which relates directly to the aforementioned solutions concerning the effectiveness of the operations of law enforcement.

But none of these changes in the criminal law system will make any sense if the tax law remains unchanged. This should constitute the first front in the fight against the VAT gap, and should significantly limit the emergence of criminogenic situations. Today the gaps in EU law and the laws of individual countries are so broad that the second front in the battle, the investigation of tax criminals, is incapable of significantly limiting the problem.

The most effective method of combating crime is prevention, and that means we need wise, well-considered changes in tax laws, because as Pat Harrison said, "Stupid laws and bad taxes have created more criminals than any law can allow us to catch."⁴ Finally, it is impossi-

kladu: w niemieckim kodeksie karnym za przestępstwa skarbowe przewidziane są wyższe kary niż za niektóre przestępstwa pospolite. I tak, za przestępstwo skutkujące uszczupleniem powyżej 1 mln euro bezwzględna kara pozbawiania wolności od 2 lat i nie ma możliwości warunkowego zawieszenia jej wykonania; taką samą karę przewiduje niemiecki kodeks karny za przestępstwo zgwałcenia.

- **Powołanie w ramach administracji skarbowej wydziałów wyspecjalizowanych w prowadzeniu postępowań przygotowawczych** dotyczących przestępstw podatkowych (policja skarbową). Nastąpiłoby wówczas połączenie możliwości analitycznych, dostępu do baz o podatnikach, dostępu do baz o transakcjach wewnątrzspółnotowych, informacji z wywiadu skarbowego z profesjonalnym zabezpieczeniem materiału dowodowego w oparciu o kpk. Dla realizacji tego postulatu niezbędne są takie zmiany w prawie, które spowodują, że ściganie przestępstw podatkowych będzie wyłączną kompetencją administracji skarbowej. Obecnie organami postępowania przygotowawczego o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, zgodnie z art. 118 kks są: naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego, inspektor kontroli skarbowej, policja, Straż Graniczna, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralne Biuro Antykorupcyjne. Wiele tych podmiotów wpływa na obniżenie skuteczności ścigania przestępstw podatkowych.
- Położenie większego nacisku na skuteczne poszukiwanie majątku pochodzącego z przestępstwa lub nabytego z pieniędzy uzyskanych z przestępstwa oraz zmiana linii orzeczniczej sądów, które powinny częściej orzekać środek karny w postaci przepadku mienia (żadna kara nie boli tak jak utrata majątku).
- Przesunięcie ciężaru gromadzenia dowodów na etap czynności operacyjnych, co nawiązuje wprost do wyżej przedstawionych rozważań dotyczących skuteczności działań organów ścigania.

Wszelkie zmiany w systemie prawa karnego jednak nie będą miały sensu, jeśli nie dokona się zmian w prawie podatkowym. To one powinny stanowić pierwszy front walki z luką w podatku VAT i one powinny w sposób istotny ograniczyć powstawanie kryminogennych sytuacji. Dziś luki w prawie unijnym i prawach krajowych są tak ogromne, że drugi front walki, którym jest ściganie przestępców

4 Byron Patton (Pat) Harrison (1881–1941) – an American attorney

ble to ignore a certain aspect of the question of narrowing the VAT gap, and preventing tax crime, that has been widely ignored thus far: the lack of education of children and youth in this area. Shaping younger generations who will treat their state not as an abstract entity but as a common good, for which each citizen bears responsibility, is an essential element for increasing the effectiveness of tax collection. Today, very often, both from criminal suspects and from ordinary people who represent a cross-section of society, we can hear sentiments such as “the state is cheating me, because taxes are too high,” “a złoty given to the state is a złoty wasted,” “I pay taxes, but the roads are still bad and the health service is free only in the speeches of politicians,” etc. To change this way of thinking, on the one hand it is necessary to carry out systematic educational efforts, and on the other, there must be a change in the thinking and behavior of politicians, judges, attorneys and other professions, whom citizens make judgments about every day.

dopuszczających się przestępstw podatkowych nie jest w stanie znacząco ograniczyć problemu.

Najskuteczniejszą metodą walki z przestępczością jest jej zapobieganie, a to oznacza konieczność przemyślnych i mądrych zmian w ustawach podatkowych, albowiem: „Głupie prawa i złe podatki stworzyły więcej przestępców, niż jakakolwiek ustawa pozwoliła ich schwytać” (Pat Harrison)⁴.

Na zakończenie, nie sposób nie wskazać na niezwykle zaniedbywany dotychczas aspekt zagadnienia zmniejszenia luki w VAT i zapobiegania powstawaniu przestępczości zajmującej się uszczupleniami w podatku. Otóż, brak jest edukacji dzieci i młodzieży w tym zakresie. Kształcenie młodych pokoleń, które będą traktowały swoje państwo nie jako byt abstrakcyjny, lecz jako wspólne dobro, za które każdy obywatel ponosi odpowiedzialność, jest niezbędnym elementem dla zwiększenia skuteczności ściąganości podatków. Dzisiaj często, zarówno od podejrzanych jak i zwykłych ludzi reprezentujących w zasadzie wszystkie grupy społeczne, można usłyszeć: „państwo mnie oszukuje, bo podatki są zbyt wysokie”, „złotówka oddana państwu to złotówka stracona”, „płacę podatki, a i tak drogi są złe, a służba zdrowia jest darmowa tylko w ustach polityków”, itp. Aby zmienić takie myślenie trzeba, z jednej strony, prowadzić systematyczne działania edukacyjne, a z drugiej – musi dokonać się zmiana w myśleniu i zachowaniu polityków, sędziów, adwokatów i innych grup zawodowych, które podlegają na co dzień ocenie społeczeństwa.

4 Byron Patton (Pat) Harrison (1881–1941) – prawnik, polityk amerykański, senator kilku kadencji (1919–1941), wybitny orator (przyp. red.).

The battle may be won, but the war goes on: The latest dispatches from the front

Bitwa może i wygrana, ale wojna jeszcze trwa.

Najnowsze doniesienia z frontu

The Polish VAT gap remains wider than the European Union average. Looking at data for countries from the Central and Eastern Europe, Poland is somewhere in the middle. The VAT gap is wider in Romania and Slovakia, while the Czech Republic and Hungary boast narrower readings. According to PwC estimates, Poland's VAT gap in 2016 amounted to about PLN 45 billion, or 2.5% of GDP – which is nevertheless an improvement from the previous year, when the gap was PLN 53 billion and 2.8% of GDP. Reducing this gap to the 2007 level could bring the state budget almost PLN 34 billion in additional revenue.

Thus, the Ministry of Finance's determination to fight all types of ineffectiveness and pathological behavior in this area comes as no surprise. Effective collection of the tax on goods and services, and limitation of fraud, is a key issue from the state budgetary point of view. An effective fight against VAT fraud is also important for reasons other than the strictly budgetary ones: This plague has a large and negative effect on honest businesses, disrupts competition on the market and also serves to finance organized crime – in Western European countries, at one time it was well known that the Islamic State used this method to raise operating funds.

Recently the Ministry of Finance has undertaken a range of operations aimed at limiting opportunities for VAT fraud in Poland. In this area, we must bear in mind the so-called fuel package laws and the Standard Audit File for Tax (SAF-T).

According to the Ministry of Finance data, in just the first month after the fuel package took effect, inflows from VAT and excise taxes increased by PLN 200 million (which could give annual figure of PLN 2.4 billion). It is still difficult to assess the results of the introduction of the Standard Audit File, though after the creation of a mechanism for transactions verification based on data reported by taxpayers, the Ministry of Finance

Polska luka VAT na tle krajów Unii Europejskiej nadal plasuje się powyżej średniej. Patrząc na dane dla krajów z regionu, Polska jest pośrodku. Wyższa luka VAT jest w Rumunii i w Słowacji, niższą mogą pochwalić się Czechy czy Węgry. Według prognozy PwC, luka VAT w Polsce za 2016 rok wyniesie ok. 45 mld zł, czyli 2,5% PKB, co jednak stanowi poprawę w stosunku do roku poprzedniego, kiedy to luka VAT wynosiła 53 mld zł i odpowiednio 2,8% PKB. Zmniejszenie tej luki do poziomu z 2007 r. mogłoby przynieść budżetowi państwa prawie 34 mld zł dodatkowych wpływów.

Nie dziwi więc determinacja Ministerstwa Finansów w zwalczaniu wszelkiego rodzaju nieefektywności oraz patologii w tym zakresie. Efektywny pobór oraz ograniczenie wyłudzeń w podatku od towarów i usług jest bowiem zagadnieniem kluczowym z perspektywy budżetu państwa. Efektywna walka z procederem wyłudzeń VAT jest także istotna z innych względów niż te stricte budżetowe – patologia ta ma także duży i negatywny wpływ na uczciwy biznes, zaburza konkurencję na rynku, czy też służy finansowaniu przestępczości zorganizowanej – w krajach Europy zachodniej swojego czasu było głośno o tym, że tzw. Państwo Islamskie w ten sposób pozyskuje fundusze na swoją działalność.

W ostatnim czasie Ministerstwo Finansów podjęło szereg działań nakierowanych na ograniczenie możliwości wyłudzenia VAT w Polsce. Należy wspomnieć w tym zakresie np. o tzw. pakiecie paliwowym czy tzw. Jednolitym Pliku Kontrolnym (JPK).

Według danych opublikowanych przez Ministerstwo Finansów, tylko w pierwszym miesiącu obowiązywania pakietu paliwowego wpływy z tytułu VAT i akcyzy zwiększyły się o 200 mln zł (co w skali rocznej daje 2,4 mld zł). Skutki wprowadzenia JPK na razie trudno ocenić, niemniej jednak, po stworzeniu mechanizmu weryfikacji transakcji w oparciu o dane raportowane przez podatników, Ministerstwo Finansów będzie miało w ręku potężną broń przeciwko

will have in its hands a powerful weapon against fraud. It is worth stressing that the tax authorities are adapting to current "trends", increasing the number of targeted tax audits.

On the other hand, the awareness of taxpayers themselves in this area is also increasing. Media attention to the story has increased recently, and hardly a week goes by without a report on new frauds, related arrests and new ideas for how to limit them. This in turn means that businesses themselves have begun to introduce measures aimed at reducing the risk of conducting transactions with fraudsters on both the buy and the sell sides.

Nevertheless, tax fraudsters also adapt very quickly to new circumstances. According to media reports, after the introduction of the fuel package, new mechanisms for fraud appeared on this market: fuel was brought into Poland in tanks without the proper markings, or in fictitious transit – supposedly heading to destinations for which travel through Poland would make absolutely no economic sense. In this area, what's interesting is the growth in INTRASTAT declarations of Intra-community acquisitions (ICA) from Germany of anti-freezing preparations and prepared de-icing fluids. According to PwC analysis, in August 2016 such ICA's reached almost EUR 16.5 million, while ICA's on this goods in 2014 and 2015 (combined) did not exceed EUR 14 million (according to the Eurostat data). Among many possible explanations for such a discrepancy (first and foremost: reporting errors), it cannot be ruled out that this anomaly was caused by smugglers declaring fuel as windshield-washer fluid, to avoid the new rules for taxation of intra-community acquisitions of fuels.

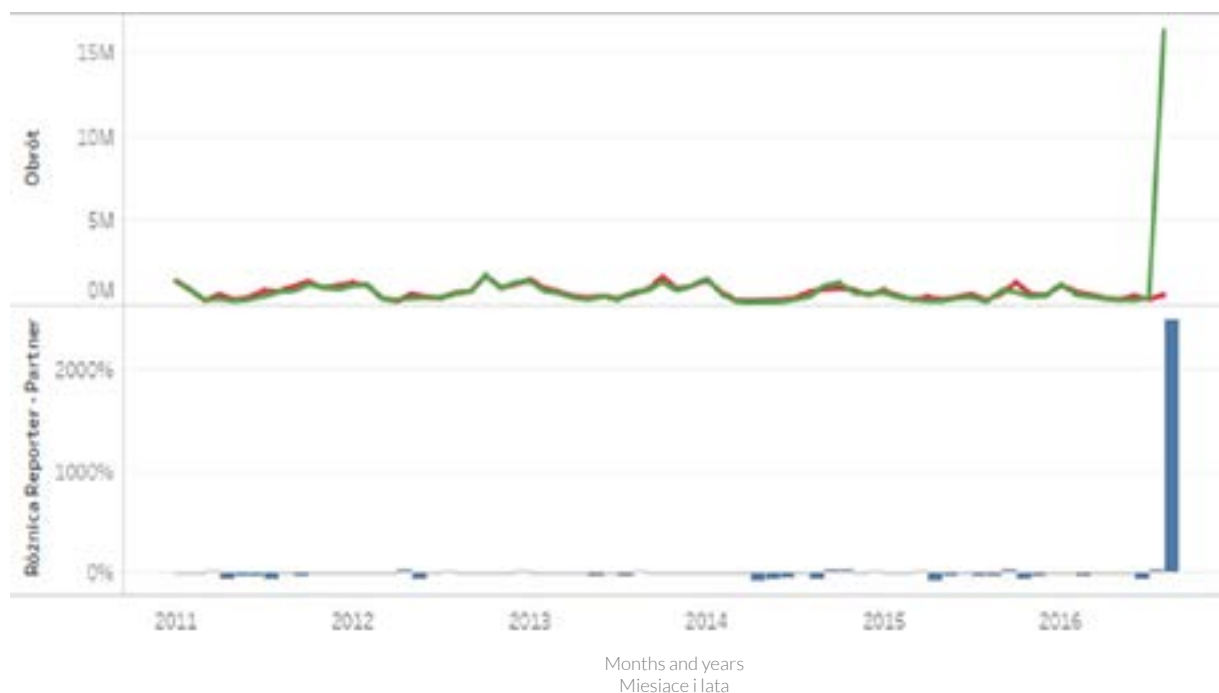
oszustom. Warto podkreślić, że także organy podatkowe dostosowują się do bieżących „trendów”, zwiększając liczbę ukierunkowanych kontroli podatkowych.

Z drugiej strony zwiększa się także świadomość samych podatników w tym zakresie. W ostatnim czasie znacznie wzrosła „medialność” tego tematu, praktycznie nie ma tygodnia, w którym w prasie nie byłoby informacji na temat nowych wyłudzeń, zatrzymań z nimi związanych czy też nowych pomysłów na ich ograniczenie. To z kolei sprawiło, że biznes sam zaczął wdrażać rozwiązania mające na celu ograniczenie ryzyka dokonywania transakcji z oszustami, zarówno po stronie zakupowej, jak i sprzedażowej.

Niemniej jednak, oszuści podatkowi także bardzo szybko dostosowują się do nowych okoliczności. Jak wynika z informacji prasowych, po wprowadzeniu pakietu paliwowego pojawiły się nowe mechanizmy oszustw na tym rynku: paliwa były wwożone do Polski cysternami bez odpowiednich oznaczeń czy też w ramach fikcyjnego tranzytu – w kierunkach, które absolutnie nie mają uzasadnienia ekonomicznego. W tym zakresie zastanawiający jest wzrost deklarowanego dla celów INTRASTAT przywozu z Niemiec środków zapobiegających zamarzaniu i gotowych płynów przeciwołodziennych. Według analiz PwC, w sierpniu 2016 r. został zadeklarowany w Polsce przywóz tych towarów z Niemiec na kwotę blisko 16,5 mln EUR, podczas, gdy w latach 2014 i 2015 przywóz ten łącznie nie przekroczył 14 mln EUR (wg. danych Eurostat). Spośród wielu możliwości takiej rozbieżności (przede wszystkim błąd w raportowaniu), nie można wykluczyć także, że ta anomalia została spowodowana zmianą klasyfikacji statystycznej paliw na płyny do spryskiwaczy w celu uniknięcia nowych zasad rozliczania WNT od paliw.

Figure 1: Declared ICA's of anti-freezing preparations and prepared de-icing fluids (CN 3820) to Poland from Germany

Wykres 1. Deklarowany w Polsce przywóz płynów do spryskiwaczy (CN 3820) z Niemiec



After the Ministry of Finance limited the opportunities for VAT fraud on mobile telephones, laptops and gaming consoles, criminals stormed the market for hard drives and integrated circuits (processors). From March to August 2016 alone, the difference between the intra-community supply of integrated circuits in CN grouping 8542 declared in Poland to EU countries and the intra-community acquisitions of such good from Poland declared in the EU exceeded EUR 125 million, according to Eurostat. It is important to point out here that as of January 2017, processors are covered by the reverse-charge mechanism, which will surely cause the fraudsters to try their luck with other products, such as (for example) digital camera lenses or Wi-Fi routers.

Po tym jak Ministerstwo Finansów ograniczyło możliwości wyłudzenia VAT na telefonach komórkowych, laptopach oraz konsolach do gier, przestępcy przypuścili szturm na dyski twarde oraz układy scalone (procesory). Tylko w okresie od marca do sierpnia 2016 r. różnica pomiędzy deklarowanym w Polsce WDT układów scalonych w grupowaniu 8542 oraz deklarowanym w UE przywozem tych towarów z Polski wyniosła wg. danych Eurostat ponad 125 mln EUR. Warto w tym miejscu zaznaczyć, że procesory od 1 stycznia 2017 r. objęte są mechanizmem odwrotnego obciążenia, co zapewne spowoduje, że oszuści poszukają szczęścia na innych towarach, np. obiektywach do aparatów cyfrowych czy routerach wi-fi.

Figure 2: Declared intra-community supplies of integrated circuits (CN 8542) from Poland to other EU countries

Wykres 2. Deklarowany z Polski wywóz układów scalonych do krajów UE (CN 8542)



The Ministry of Finance's efforts thus far must be evaluated positively; we can see the first effects, and the estimated narrowing of the VAT gap in 2016 by about PLN 8 billion. Still, for the VAT gap to narrow consistently, additional, more decisive measures are needed, which the Ministry of Finance is undertaking or plans to undertake (e.g. the so-called transportation package; development of the fuel package to include new products; strengthening penalties; and analytical work). We will need to wait a bit before analyzing the effectiveness of these measures. If it turns out that the plague of VAT fraud in Poland cannot be eliminated by conventional weapons, the nuclear option is always available – and that's what's being proposed by the European Commission, partly at the request of the Czech Republic and Austria, in the form of a general reverse-charge mechanism. Even if this is not introduced in Poland, the Ministry of Finance must be ready for its potential introduction in the Czech Republic. At that point the scale of VAT fraud may increase even more in Poland, as criminal groups relocate from our southern neighbor.

Działania dotychczas podejmowane przez Ministerstwo Finansów należy ocenić pozytywnie – widać pierwsze efekty i prognozowany spadek luki VAT w 2016 r. o ok. 8 mld zł. Niemniej jednak, aby luka VAT trwale spadła, potrzebne są dodatkowe, bardziej zdecydowane działania, które Ministerstwo Finansów podejmuje lub planuje podjąć (np. tzw. pakiet transportowy, rozwinięcie pakietu paliwowego na nowe towary, zaostrzenie kar czy rozwój działań analitycznych). Na ocenę ich skuteczności trzeba będzie jeszcze trochę poczekać. Jeżeli okaże się, że plagi wyłudzeń VAT w Polsce nie da się wyeliminować bronią konwencjonalną, zawsze można użyć broni atomowej – a taką proponuje Komisja Europejska, m.in. na prośbę Czech i Austrii, w postaci generalnego mechanizmu odwróconego obciążenia. Nawet jeżeli ten mechanizm nie zostanie wprowadzony w Polsce, Ministerstwo Finansów musi być gotowe na jego ewentualne wprowadzenie przez Czechy. Wówczas jeszcze bardziej może zwiększyć się skala wyłudzeń VAT w Polsce, ponieważ grupy przestępcze z Czech mogą przenieść się do Polski.

The list of previous PBR-CASE / BRE Bank – CASE and mBank – CASE Seminar Proceedings

Lista Zeszytów PBR-CASE / BRE Bank – CASE i mBank – CASE

Previous editions are available at

<http://www.case-research.eu/pl/publications/list?series=48>

Poprzednie edycje dostępne pod adresem

<http://www.case-research.eu/pl/publications/list?series=48>

1. Absorpcja kredytów i pomocy zagranicznej w Polsce w latach 1989–1992
2. Absorpcja zagranicznych kredytów inwestycyjnych w Polsce z perspektywy pożyczkodawców i pożyczkobiorców
3. Rozliczenia dewizowe z Rosją i innymi republikami b. ZSRR. Stan obecny i perspektywy
4. Rynkowe mechanizmy racjonalizacji użytkowania energii
5. Restrukturyzacja finansowa polskich przedsiębiorstw i banków
6. Sposoby finansowania inwestycji w telekomunikacji
7. Informacje o bankach. Możliwości zastosowania ratingu
8. Gospodarka Polski w latach 1990–92. Pomiary a rzeczywistość
9. Restrukturyzacja finansowa przedsiębiorstw i banków
10. Wycena ryzyka finansowego
11. Majątek trwały jako zabezpieczenie kredytowe
12. Polska droga restrukturyzacji złych kredytów
13. Prywatyzacja sektora bankowego w Polsce – stan obecny i perspektywy
14. Etyka biznesu
15. Perspektywy bankowości inwestycyjnej w Polsce
16. Restrukturyzacja finansowa przedsiębiorstw i portfeli trudnych kredytów banków komercyjnych (podsumowanie skutków ustawy o restrukturyzacji)
17. Fundusze inwestycyjne jako instrument kreowania rynku finansowego w Polsce
18. Dług publiczny
19. Papiery wartościowe i derywaty. Procesy sekurytyzacji
20. Obrót wierzytelnościami
21. Rynek finansowy i kapitałowy w Polsce a regulacje Unii Europejskiej
22. Nadzór właścicielski i nadzór bankowy
23. Sanacja banków
24. Banki zagraniczne w Polsce a konkurencja w sektorze finansowym
25. Finansowanie projektów ekologicznych
26. Instrumenty dłużne na polskim rynku
27. Obligacje gmin
28. Sposoby zabezpieczania się przed ryzykiem niewypłacalności kontrahentów. Wydanie specjalne: Jak dokończyć prywatyzację banków w Polsce
29. Jak rozwiązać problem finansowania budownictwa mieszkaniowego
30. Scenariusze rozwoju sektora bankowego w Polsce

31. Mieszkalnictwo jako problem lokalny
32. Doświadczenia w restrukturyzacji i prywatyzacji przedsiębiorstw w krajach Europy Środkowej
33. (nie ukazała się / was not published)
34. Rynek inwestycji energooszczędnych
35. Globalizacja rynków finansowych
36. Kryzysy na rynkach finansowych skutki dla gospodarki polskiej
37. Przygotowanie polskiego systemu bankowego do liberalizacji rynków kapitałowych
38. Docelowy model bankowości spółdzielczej
39. Czy komercyjna instytucja finansowa może skutecznie realizować politykę gospodarczą państwa?
40. Perspektywy gospodarki światowej i polskiej po kryzysie rosyjskim
41. Jaka reforma podatkowa jest potrzebna dla szybkiego wzrostu gospodarczego?
42. Fundusze inwestycyjne na polskim rynku – znaczenie i tendencje rozwoju
43. Strategia walki z korupcją – teoria i praktyka
44. Kiedy koniec złotego?
45. Fuzje i przejęcia bankowe
46. Budżet 2000
47. Perspektywy gospodarki rosyjskiej po kryzysie i wyborach
48. Znaczenie kapitału zagranicznego dla polskiej gospodarki
49. Pierwszy rok sfery euro – doświadczenia i perspektywy
50. Finansowanie dużych przedsięwzięć o strategicznym znaczeniu dla polskiej gospodarki
51. Finansowanie budownictwa mieszkaniowego
52. Rozwój i restrukturyzacja sektora bankowego w Polsce – doświadczenia 11 lat
53. Dlaczego Niemcy boją się rozszerzenia strefy euro?
54. Doświadczenia i perspektywy rozwoju sektora finansowego w Europie Środkowo-Wschodniej
55. Portugalskie doświadczenia w restrukturyzacji i prywatyzacji banków
56. Czy warto liczyć inflację bazową?
57. Nowy system emerytalny w Polsce – wpływ na krótko- i długoterminowe perspektywy gospodarki i rynków finansowych
58. Wpływ światowej recesji na polską gospodarkę
59. Strategia bezpośrednich celów inflacyjnych w Ameryce Łacińskiej
59. (a) Reformy gospodarcze w Ameryce Łacińskiej
60. (nie ukazała się / was not published)
61. Stan sektora bankowego w gospodarkach wschodzących – znaczenie prywatyzacji
62. Rola inwestycji zagranicznych w gospodarce
63. Rola sektora nieruchomości w wydajnej realokacji zasobów przestrzennych
64. Przyszłość warszawskiej Giełdy Papierów Wartościowych
65. Stan finansów publicznych w Polsce – konieczność reformy
66. Polska w Unii Europejskiej. Jaki wzrost gospodarczy?
67. Wpływ sytuacji gospodarczej Niemiec na polską gospodarkę

68. Konkurencyjność reform podatkowych – Polska na tle innych krajów
69. Konsekwencje przystąpienia Chin do WTO dla krajów sąsiednich
70. Koszty spowolnienia prywatyzacji w Polsce
71. Polski sektor bankowy po wejściu Polski do Unii Europejskiej
72. Reforma procesu stanowienia prawa
73. Elastyczny rynek pracy w Polsce. Jak sprostać temu wyzwaniu?
74. Problem inwestycji zagranicznych w funduszu emerytalnym
75. Funkcjonowanie Unii Gospodarczej i Walutowej
76. Konkurencyjność sektora bankowego po wejściu Polski do Unii Europejskiej
77. Zmiany w systemie polityki monetarnej na drodze do euro
78. Elastyczność krajowego sektora bankowego w finansowaniu MSP
79. Czy sektor bankowy w Polsce jest innowacyjny?
80. Integracja europejskiego rynku finansowego – Zmiana roli banków krajowych
81. Absorpcja funduszy strukturalnych
82. Sekurytyzacja aktywów bankowych
83. Jakie reformy są potrzebne Polsce?
84. Obligacje komunalne w Polsce
85. Perspektywy wejścia Polski do strefy euro
86. Ryzyko inwestycyjne Polski
87. Elastyczność i sprawność rynku pracy
88. Bułgaria i Rumunia w Unii Europejskiej Szansa czy konkurencja dla Polski?
89. Przedsiębiorstwa sektora prywatnego i publicznego w Polsce (1999–2005)
90. SEPA – bankowa rewolucja
91. Energetyka–polityka–ekonomia
92. Ryzyko rynku nieruchomości
93. Wyzwania dla wzrostu gospodarczego Chin
94. Reforma finansów publicznych w Polsce
95. Inflacja – czy mamy nowy problem?
96. Zaburzenia na światowych rynkach a sektor finansowy w Polsce
97. Stan finansów ochrony zdrowia
98. NUK – Nowa Umowa Kapitałowa
99. Rozwój bankowości transgranicznej a konkurencyjność sektora bankowego w Polsce
100. Kryzys finansowy i przyszłość systemu finansowego
101. Działalność antykryzysowa banków centralnych
102. Jak z powodzeniem wejść do strefy euro
103. Integracja rynku finansowego po pięciu latach członkostwa Polski w Unii Europejskiej
104. Nowe wyzwania w zarządzaniu bankami w czasie kryzysu
105. Credit crunch w Polsce?

106. System emerytalny. Finanse publiczne. Długookresowe cele społeczne
107. Finanse publiczne w krajach UE. Jak posprzątać po kryzysie (cz. 1)
108. Finanse publiczne w krajach UE. Jak posprzątać po kryzysie (cz. 2)
109. Kryzys finansowy – Zmiany w regulacji i nadzorze nad bankami
110. Kryzys fiskalny w Europie – Strategie wyjścia
111. Banki centralne w zarządzaniu kryzysem finansowym – Strategie wyjścia
112. Gospodarka nisko emisyjna – czy potrzebny jest Plan Marshalla?
113. Reformy emerytalne w Polsce i na świecie widziane z Paryża
114. Dostosowanie fiskalne w Polsce w świetle konstytucyjnych i ustawowych progów ostrożnościowych
115. Strefa euro – kryzys i drogi wyjścia
116. Zróżnicowanie polityki fiskalnej w trakcie kryzysu lat 2007–2009 i po kryzysie
117. Perspektywy polskiej gospodarki w latach 2012–2013
118. Problemy fiskalne w czasach malejącego popytu i obaw o wysokość długu publicznego
119. Kondycja banków w Europie i Polsce. Czy problemy finansowe inwestorów strategicznych wpłyną na zaostrzenie polityki kredytowej w spółkach–córkach w Polsce
120. Zmiany regulacji a rozwój sektora bankowego
121. Scenariusze energetyczne dla Polski mBank – CASE Seminar Proceedings No. 130 / Zeszyt mBank – CASE Nr 130 39
122. Dlaczego nie wolno dopuścić do rozpadu strefy euro
123. Unia bankowa – skutki dla UE, strefy euro i dla Polski
124. Procedura restrukturyzacji i uporządkowanej likwidacji banku doświadczenia światowe, rozwiązania dla UE i dla Polski
125. Ład korporacyjny w bankach po kryzysie
126. Sektor bankowy w Europie. Co zmienił kryzys?
127. Austerity Revisited, czyli ponownie o zacieśnieniu fiskalnym
128. Polityczne korzenie kryzysów bankowych i ograniczonej akcji kredytowej
129. Długofalowe skutki polityki niskich stop i poluzowania polityki pieniężnej
130. Kryzysy finansowe w ujęciu historycznym i co z nich dla nas wynika / Lessons learned for monetary policy from the recent crisis
131. Skutki niekonwencjonalnej polityki pieniężnej: czego banki centralne nie uwzględniają w swoich modelach?
/ The effects of unconventional monetary policy: what do central banks not include in their models?
132. Czy w Europie jest za dużo banków? / Is Europe Overbanked?
133. Transformacja gospodarcza w Polsce w perspektywie porównawczej / The Polish Transition in a Comparative Perspective
134. Jak kształtowała się konkurencja w sektorze bankowym w Polsce i w Europie przed kryzysem i w okresie kryzysu
/ On Competition in the Banking Sector in Poland and Europe Before and During the Crisis
135. Ćwierć wieku ukraińskich reform: za mało, za późno i zbyt wolno / A quarter century of economic reforms in Ukraine:
too late, too slow, too little
136. Korporacyjny rynek papierów dłużnych w Polsce: aktualny stan, problemy, perspektywy rozwoju
/ Corporate debt securities market in Poland: state of art, problems, and prospects for development
137. Unia Bankowa - gdzie jesteśmy / The Banking Union: State of Art
138. Bezpośrednie i pośrednie obciążenia polskich banków AD 2015. Próba inwentaryzacji i pomiaru niektórych z nich
/ New publication: An assessment of direct and indirect liabilities of Polish banks AD 2015
140. Stan i perspektywy rozwoju rynku funduszy private equity w Polsce
/ The condition of and prospects for the private equity funds market in Poland

141. Co dalej z systemem Euro? / Rethinking the Euro system (w przygotowaniu)
142. Problem nieściągalności VAT w Polsce pod lupą / VAT non-compliance in Poland under scrutiny
143. Polityka gospodarcza i rozwój sytuacji makroekonomicznej na Węgrzech, 2010–2015 / Economic policy and macroeconomic developments in Hungary, 2010–2015
144. O wzroście gospodarczym w Europie, czyli niepewna perspektywa rozwoju krajów zachodnich / On Economic Growth in Europe, or, The Uncertain Growth Prospects of Western Countries
145. The Catalan economy: Crisis, recovery and policy challenges / Katalońska gospodarka: kryzys, odbudowa i wyzwania dla polityki gospodarczej
146. Economic policy, the international environment and the state of Poland's public finances: Scenarios / Polityka gospodarcza i otoczenie międzynarodowe, a stan finansów publicznych w Polsce. Scenariusze