

## Wyłudzenia VAT w Unii Europejskiej

Utworzenie wspólnego obszaru gospodarczego dzisiejszej Unii Europejskiej, pozbawionego wewnętrznych granic i wolnego od obciążeń celnych, w którym państwa członkowskie nie konkurują ze sobą w transgranicznych transakcjach dostawach towarów i usług, np. wysokością stawek podatków pośrednich, zakresem zwolnień podatkowych czy wreszcie terminami zwrotu podatku, było podstawową przesłanką wprowadzania wspólnego systemu VAT<sup>2</sup>. Najistotniejsze cechy VAT, przemawiające za jego stosowaniem, takie jak: opodatkowanie konsumpcji (sprzedaży detalicznej towarów i usług), powszechność opodatkowania, stosowanie podatku na wszystkich etapach obrotu, wyłączenie sytuacji braku opodatkowania i wykluczenie możliwości podwójnego opodatkowania, przede wszystkim zaś zasada neutralności VAT dla przedsiębiorców, tj. zapewnienie możliwości odliczania bądź zwrotu na rachunek podatnika – podatku naliczonego (płaconego w poprzednich fazach obrotu), zapewniały rozwój gospodarczy UE. Chociaż VAT, jak każdy inny podatek narażony jest na próby unikania opodatkowania np. poprzez obniżanie podstawy opodatkowania, czy niewykazywanie sprzedaży, to skala niebezpieczeństwa wpisanego w konstrukcję tego podatku, ukazała się z całą mocą, wraz ze zniesieniem kontroli celnej wewnątrz Wspólnoty Europejskiej w 1993 r. Wyłudzenia VAT z dzisiejszej perspektywy, wydają się być wręcz immanentnie wpisane w funkcjonowanie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej Unii Europejskiej, a używane w Polsce czasem porzekadło „prowizorki są najtrwalsze” znalazło swe potwierdzenie w funkcjonowaniu wspólnego systemu podatków obrotowych w UE. Choć bowiem, Pierwsza Dyrektywa Rady Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich w zakresie podatków obrotowych (67/227/EEC) uchwalona została już 11 kwietnia 1967 r., to dzisiaj obowiązujący unijny system VAT – po 49 latach – ma charakter „przejęciowy”, choć termin „prowizoryczny” byłby jak najbardziej na

---

<sup>1</sup> Mgr prawa, doradca podatkowy, doktorant na Wydziale Prawa Uniwersytetu Humanistycznospołecznego SWPS.

<sup>2</sup> Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE.L. 2006, nr 347, s. 1 z późn. zm.).

miejscu. Brak harmonizacji stawek i zwolnień, które zapewnić mógłby jedynie system docelowy (ang. *definitive system*) oraz niewystarczająca współpraca pomiędzy administracjami skarbowymi państw członkowskich, umożliwiającą wyłudzenia VAT w UE szacowane na 100 mld EUR rocznie<sup>3</sup>, tj. ok. 0,7% unijnego PKB. Z kwoty tej, co najmniej 10 mld EUR, przypisywane jest działaniom na szkodę R.P., a w konsekwencji także na szkodę UE, której budżet finansowany jest z wpływów z tego podatku. Treść obecnie obowiązującej dyrektywy w sprawie VAT 2006/112/WE zdaje się niestety potwierdzać niewiarę jej sygnatariuszy, że wprowadzenie systemu ostatecznego, okaże się możliwe w najbliższym czasie<sup>4</sup>.

Celem artykułu jest przybliżenie podstawowych mechanizmów wyłudzeń VAT wykorzystywanych przez przestępców „w białych kołnierzykach”, próba odpowiedzi na pytanie, czy wyłudzenia są konsekwencją błędów konstrukcyjnych podatku od wartości dodanej, pochodną jego niewłaściwej implementacji, czy też wynikają z braku efektywności działania organów administracji. Wskazane zostaną możliwe działania o charakterze naprawczym i prewencyjnym, zarówno z perspektywy europejskiej, jak i w świetle doświadczeń krajów niebędących członkami UE, a stosujących podatki odpowiadające VAT, w tym dotyczące przepisów kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego, które znajdują zastosowanie w sprawach dotyczących wyłudzeń VAT.

Ocenia się, że podatki oparte na konstrukcji podatku od wartości dodanej (ang. VAT, GST, ST)<sup>5</sup> stosowane są w 140 krajach świata<sup>6</sup>. Doświadczenia państw UE w stosowaniu VAT uznaje się za najbardziej znaczące, a niektóre z typów wyłudzeń VAT uznaje się wręcz za endemiczne dla UE. Nieistniejący wciąż system docelowy, w którym stawki i zwolnienia dla tych samych towarów i usług są ujednolicone, a do rozliczeń stosuje się tę samą walutę i to samo narzędzie informatyczne dla jednolitej administracji podatkowej UE, narzędzie działające „w czasie rzeczywistym” – w którym chociażby numery identyfikacyjne podatników funkcjonują w jednej, a nie w 28 krajowych bazach danych (jak to jest obecnie) mógłby być naturalną barierą dla wyłudzeń. Różnice stawek VAT pomiędzy państwami UE sięgające 10% , brak harmoni-

<sup>3</sup> Według ostatnich szacunków EUROPOLU.

<sup>4</sup> Ibidem – preambuła punkt (7) tekst polski „Nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną całkowicie zharmonizowane”; <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN-PL/TXT/?uri=CELEX:32006L0112&fromTab=ALL&from=en>.

<sup>5</sup> VAT-Value Added Tax, GST – Goods and Services Tax, ST-Sales Tax.

<sup>6</sup> <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/indirect-tax-rates-table.html>.

zacji katalogu czynności objętych zwolnieniem z VAT (nieudających prawa do odliczenia podatku naliczonego w poprzednich fazach obrotu) oraz katalog czynności opodatkowanych stawką 0% dających prawo do takiego odliczenia<sup>7</sup> potwierdzają jak odległa jest Unia Europejska od systemu docelowego.

Konsekwencje owych różnic ukazały się z całą mocą 1 stycznia 1993 r. wraz ze zniesieniem kontroli celnej na granicach państw członkowskich, kiedy wprowadzono rozwiązania przejściowe<sup>8</sup> określane po prostu jako WDT i WNT, z których pierwsze: Wewnątrzspółnotowa Dostawa Towarów (ang. *Intra community supply of goods*) zastąpiła procedurę celną eksportu, uprawniając dostawcę do stosowania stawki VAT 0% z prawem do odliczenia podatku płaconego w poprzednich fazach obrotu (choć pod pewnymi warunkami), wcześniejszy import zastąpiony został przez WNT – wewnątrzspółnotowe nabycie towarów (ang. *Intra-community acquisition*), nakładając obowiązki wykazywania VAT z takiej transakcji przez odbiorcę. Celem owych rozwiązań było uniknięcie podwójnego opodatkowania tych samych towarów w różnych państwach UE i zapewnienie neutralności dla transakcji transgranicznych w UE.

Obowiązki administracyjne związane z funkcjonowaniem WDT i WNT w transakcjach pomiędzy przedsiębiorcami (ang. *Business to Business*, dalej zwanych B2B), w tym związane z ich deklarowaniem – z konieczności bowiem zaniechano stałej kontroli na granicach państw członkowskich – nałożono na samych podatników. Wprowadzono jednakowoż system wymiany informacji o transakcjach, pozwalający także na weryfikację zarejestrowania kontrahentów do VAT w ich krajach macierzystych czy też w każdym innym kraju UE, jeśli złożyli wniosek o rejestrację (system „VIES”). Kwartał okazał się najkrótszym możliwym czasem wymiany informacji pomiędzy administracjami podatkowymi, stąd kluczem funkcjonowania całego systemu w zakresie rozliczeń i zwrotów VAT – aby nie doprowadzić do ograniczeń w wymianie towarów – stała się „faktura VAT”, tj. dokument, który nie wymaga ani kwalifikowanej formy, ani podpisu – także elektronicznego, nie musi być potwierdzany przez jakikolwiek organ administracji. Powyższe rozwiązanie pozwoliło na zmniejszenie administracji i uniknięcie 60 milionów dokumentów celnych wystawianych wcześniej (w skali roku) przez organy celne państwami członkowskich.

Faktura VAT, o ile wykazano w jej treści podatek, dała prawo jego odliczenia, bez względu na to czy wystawca takiego dokumentu faktycznie odprowadził go do organu podatkowego.

<sup>7</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf).

<sup>8</sup> Ang. *Transitional arrangements*.

W oparciu o opisane zasady zaczęto tworzyć tworząc „łańcuchy” takich wystawców, operujących niejednokrotnie wyłącznie dokumentami potwierdzających obrót, którego faktycznie nie było.

### Wyłudzenia VAT

Podstawowy mechanizm wyłudzenia VAT w transakcjach pomiędzy państwami Unii opisany zostanie na przykładzie: Dostawca „X” z kraju „A (UE)” wysyła np. towar do odbiorcy „Y” w kraju „B (UE)”. Dostawa ta dla „X” jest opisaną wyżej „WDT” opodatkowaną stawką 0%. Odbiorca „Y” z kraju „B” rozpoznać musi WNT i sprzedając towar kolejnemu odbiorcy „Z” w kraju „B” (UE) uwzględnić stawkę właściwą dla dostawy krajowej, np. 23%. Sprzedaż krajowa nakłada na „Y” obowiązek odprowadzenia podatku do urzędu skarbowego, ten jednak, po otrzymaniu należności od odbiorcy w tym kwoty VAT, należnej Skarbowi Państwa „znika” z pieniędzmi. Opisane wyżej wyłudzenie za pomocą tzw. „znikającego handlowca” w Polsce nazywanego „słupem” (ang. MT – *Missing Trader* „MT”, zwanego także MTIC – *Missing Trader Intra Community* w odniesieniu do transakcji wewnątrz UE oraz MTEC – *Missing Trader Extra Community*, jeśli na końcu łańcucha deklarowany jest eksport poza UE) możliwe jest także w transakcjach wyłącznie krajowych, a osiągnięcie tego samego celu możliwe jest poprzez zaplanowane bankructwo. Bardziej złożony przykład z wykorzystaniem MT to wielokrotny obrót tym samym towarem: „X” z kraju „A” (UE) inicjuje „obrót karuzeli” wysyłając towar do odbiorcy „Y”, w kraju „B” (UE), który tak jak w poprzednim przykładzie okaże się słupem – znikającym handlowcem, który dokonuje sprzedaży krajowej do odbiorcy „Z”, natomiast „Z” wysyła towar do odbiorcy Q w kraju A, przy czym „Z” ma prawo do zastosowania stawki 0% z racji WDT, i może wystąpić o zwrot podatku, który znikający handlowiec „Y” wykazał na fakturze.

To że „Y” nie zapłacił podatku nie jest istotne dla „Z” posiada bowiem klucz do działania systemu, tj. fakturę i potwierdzenie dostarczenia towaru do „Q”. „Q” wysyła towar do dystrybutora „X”, który może rozpocząć następny cykl karuzeli, wysyłając towar tym razem do znikającego handlowca w kraju „C” (UE) bądź zadeklarować wywóz towaru, bądź sprzedaż usługi poza Unię Europejską. Formalna rejestracja podmiotów jako podatników VAT, wystawienie/posiadanie faktury, brak możliwości kontroli faktycznego transportu towaru bądź wyświadczenia usługi oraz co najmniej trzy miesiące, niezbędne organom podatkowym w UE do wymiany informacji o transakcjach sprawiły, że karuzele dotyczące tego samego towaru mogą funkcjonować w kilku państwach UE niemal jednocześnie,

co często obrazuje się za pomocą kół olimpijskich, a „czas obrotu karuzeli olimpijskiej” ocenia się zazwyczaj na kilka dni. Zdarza się, że przedmiotem obrotu są wyłącznie dokumenty, jeśli zaś sam towar istnieje, to często jest sprzedawany na terenie kraju (sprzedaż detaliczna), a deklarowana jest pozorna WDT bądź pozorny eksport. Przykłady towarów, które z racji wysokich relatywnie cen i braku trudności z ich zbyciem na rynku detalicznym, wykorzystywane były do karuzel w Polsce to np. laptopy, tablety, telefony, procesory i dyski komputerowe, karty pre-paid, złoto, ale także wyroby stalowe, paliwa, oleje, kawa, pasze, i ... jajka z niespodzianką. Doświadczenia krajów Europy Zachodniej, w tym Wielkiej Brytanii<sup>9</sup>, Niemiec i Włoch wykazały, że przestępstwo karuzelowe nie musi jednak dotyczyć towarów, bowiem do wyłudzeń wykorzystywano instrumenty finansowe, takie jak prawa do emisji CO<sub>2</sub>, dla których wartość wyłudzeń tylko w Niemczech oceniano na 850 mln EUR, w jednej ze spraw niemieckich zarzuty sprawstwa kierowniczego postawiono pracownikom i menadżerom najwyższego szczebla jednego z największych banków<sup>10</sup>. W sprawie włoskiej dotyczącej wyłudzeń na kwotę 330 mln EUR, niezależnie od zarzutów dotyczących prania brudnych pieniędzy, pretekstem do wyłudzenia był zakup usług telekomunikacyjnych VoIP (*Voice over Internet Protocol*)<sup>11</sup>. Podstawą wyłudzenia może być niemal wszystko od luksusowych samochodów począwszy na płatnościach za dostęp do informatycznej chmury skończywszy, rodzaj towaru bądź usługi, nie ma bowiem żadnego znaczenia. Trudność w ściganiu takich przestępstw wyznacza długość łańcucha dostaw towarów i usług złożonego z szeregu (czasem kilkunastu bądź kilkudziesięciu firm zarejestrowanych w wielu krajach UE, faktycznie kontrolowanych przez inicjatora (ang. *Distributor*), w którym występuje kilku bądź kilkunastu znikających handlowców, ogniwem łańcucha są brokerzy występujący o zwrot podatku zazwyczaj po dłuższym okresie wzorowego wywiązywania się z obowiązków podatkowych, zazwyczaj zaś ciąg dostaw uwiarygadniany jest przez rzetelnych przedsiębiorców zwanych buforami (ang. *Buffer*) najczęściej niemających świadomości, że uczestniczą w przestępczym procederze.

Mechanizm wyłudzeń oparty jest o niedoskonałe rozwiązania przejściowe WDT, WNT bądź odpowiadające im mechanizmy, np. odwrotnego obciążenia dla usług, wykorzystuje różnice w stosowaniu zwolnień i doliczeń w różnych

<sup>9</sup> <https://www.gov.uk/government/news/carbon-credit-vat-fraudster-to-pay-back-13-million>.

<sup>10</sup> Tax Analysts Document Service, Doc 2015–18774.

<sup>11</sup> Stacey Meightry & Sabrina Cohen, Billionaire Is Sought In Sweeping Fraud Probe, WSJ at B1 (Feb. 24, 2010).

państwach członkowskich, które razem wzięte zapewnić mają neutralność podatków pośrednich dla uczciwych przedsiębiorców. Opisywane wyżej i kluczowe dla funkcjonowania systemu VAT znaczenie faktury, brak możliwości efektywnej kontroli przepływów towarów i usług na granicach, a wreszcie niedostatki w komunikacji pomiędzy administracjami podatkowymi różnych krajów co do szeregu: pośredników, brokerów i buforów, powoduje że wyłudzenia karuzelowe wykrywane są zazwyczaj *post factum*, tj. wtedy gdy kwotę wyłudzonego podatku wytransferowano za granicę, np. do kraju trzeciego, a analiza historii przelewów bankowych związanych z wyłudzeniami chociażby w sprawach brytyjskich, niemieckich i włoskich prowadziła organy ścigania tych krajów do wszczynania postępowań dotyczących nie tylko przestępstw podatkowych, ale także w oparciu o podejrzenie prania brudnych pieniędzy i finansowanie terroryzmu. Przestępstwa karuzelowe w Unii stają się prawdziwym zagrożeniem dla dalszej integracji, co jest przyczynkiem do odchodzenia od VAT dla niektórych grup towarów i usług poprzez bądź obniżania stawek VAT, co czyni wyłudzenia mniej opłacalnymi. Wprowadzenie systemu docelowego być może uniemożliwiłoby grę na różnicach stawek i zwolnień, na tak wielką skalę, to jednak możliwość jego wprowadzenia wydaje się być coraz bardziej odległą, bo choć od lat poszukiwano w Unii Europejskiej nowych strategii, pozwalających wykluczyć lub znacząco ograniczyć problem wyłudzeń, bez zakłócenia konkurencji, jednak żadnego nich z wyłączeniem opisanego niżej mechanizmu „odwrotnego obciążenia”, zaś problem wyłudzeń z każdym rokiem narasta. Dla ograniczenia strat już w latach 80. ubiegłego stulecia rozważano m.in. wyłączenie zróżnicowania stawek w transakcjach krajowych i zagranicznych, z jednoczesnym opodatkowaniem wszystkich typów transakcji we wszystkich państwach Unii. W konsekwencji VAT wykazany na fakturze wystawionej np. w Polsce mógłby być uznany za naliczony np. w Holandii<sup>12</sup>. W połowie lat 90. profesor Fransiscus Vanistendael proponował stosowanie stawki obowiązującej w kraju dostawy<sup>13</sup>, ale obie te metody implikowały stworzenie systemu rozliczenia ww. kwot pomiędzy administracjami podatkowymi państw członkowskich, a tym samym rozbudowę administracji. W 2015 r. Komisja Europejska powróciła do dyskusji nad przyjęciem zasady opodatkowania w państwie przeznaczenia.

<sup>12</sup> European Commission, A Common System of VAT: A Program for the Single Market,” COM(1996) 328 final.

<sup>13</sup> Fransiscus Vanistendael, A Proposal for a Definitive VAT System Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, Without Clearing, 1 EC TAX R. 45, 48 (1995).

Nowym narzędziem (zastosowanym w Polsce po raz pierwszy do wyrobów stalowych) jest tak wspomniane wyżej odwrócone obciążenie (*reverse charge*), nazywane także „klęską VAT” bądź zaprzeczeniem jego „wielofazowości”.

Podatek przy odwrotnym obciążeniu jest w całości płacony i wykazywany dopiero na etapie sprzedaży ostatecznemu odbiorcy. Polskie doświadczenia wykazały, że ubocznym skutkiem wprowadzania „odwrotnego obciążenia” jest migracja wyłudzeń na inne grupy towarów i podszywanie się pod zarejestrowanych podatników VAT, by móc kupić towar bez podatku. Rozważa się również metodę podzielonej płatności (ang. *split payment*), w której nabywca płaci sprzedającemu kwotę netto, zaś podatek wpłaca na rachunek należący do administracji skarbowej bądź znajdujący się pod nadzorem administracji skarbowej. Kolejnym rozwiązaniem o charakterze informatycznym, rozważanych także w Polsce, jest wprowadzenie centralnego rejestru faktur VAT (dalej „CRF”). CRF jest w istocie bazą danych zarządzaną przez administrację podatkową, pozwalającą na weryfikowanie uczestników i transakcji (B2B) w czasie rzeczywistym.

Obowiązek korzystania z CRF umożliwi np. wprowadzenie złożonych mechanizmów walidacyjnych zbliżonych do tych wykorzystywanych przy płatnościach kartami płatniczymi i kredytowymi i podobnie jak przy takich płatnościach proces ten powinien zajmować sekundy.

Na przykład: Faktura VAT *pro forma* w formie elektronicznej podpisana cyfrowo przez wystawcę faktury wysyłana jest do CRF (np. w formacie XML) celem weryfikacji istnienia wszystkich wymaganych prawem elementów. Po sprawdzeniu danych oraz zgodności podpisu cyfrowego, CFR opatrywałaby fakturę pieczęcią (również cyfrową), potwierdzającą zarejestrowanie takiego dokumentu przez Ministra Finansów. Po nadaniu pieczęci faktura odsyłana byłaby do wystawcy wraz kluczem elektronicznym umożliwiającym otwarcie takiego dokumentu przez odbiorcę (oraz przez urzędnika skarbowego). Wysłanie faktury przez wystawcę do odbiorcy (klienta) umożliwiłoby temu ostatniemu przesłanie otrzymanej faktury do CRF celem potwierdzenia, że odbiorca ją otrzymał, że zamierza się nią posłużyć (do rozliczenia VAT bądź wystąpienia o zwrot), CRF odsyłał by fakturę z kolejną pieczęcią cyfrową (tym razem dla nabywcy) oraz z kolejnym kluczem cyfrowym dla wystawcy faktury i nabywcy towaru (usługi), które łącznie umożliwiłyby zarówno sprzedawcy, jak i nabywcy zarejestrowanie takiej faktury z podpisami cyfrowymi i potwierdzoną autoryzacją władz skarbowych, do jej faktycznego wykorzystania i rozliczenia, także w wersji elektronicznej, z ewentualnym uwzględnieniem w treści dokumentu specjalnego kodu do wykorzystania przez przewoźnika, którego brak upoważniałby np. organy podatkowe do konfiskaty towaru.

Najprostsze wyłudzenia z udziałem znikającego handlowca poprzez zakup towaru z zagranicy, jego sprzedaż z VAT, który to podatek, choć fakturowany, nie był odprowadzany do urzędu oraz wytransferowanie pieniędzy np. za granice mogły być dokonywane w polskich warunkach w przeciągu kilku dni. Znikający handlowcy wybierali zazwyczaj składanie deklaracji za okresy kwartalne, a tym samym zyskiwali niemal cztery miesiące na wykazywanie szeregu transakcji podlegających opodatkowaniu, dotyczących tego samego towaru bądź przy jego braku. Jak wyżej opisano, odbiorcy na podstawie samych faktur mogli żądać zwrotu podatku na rachunek bankowy z urzędu skarbowego, deklarując bądź to sprzedaż wewnątrz Unii (MTIC), bądź eksport (MTEC). Formy bardziej złożone i dobrze przygotowane (karuzela VAT) dotyczyły kwot przekraczających dziesiątki milionów złotych, szczególnie gdy w wyłudzenie zaangażowany był niczego nieświadomy bufor, uwiarygadniający transakcję, np. spółka giełdowa. Wyłudzony VAT transferowany był poza granice Polski lub wypłacany z rachunków w każdym wypadku niemal natychmiastowo.

Nie oznacza to jednak, że administracja podatkowa pozostawała bezczynna wobec zjawiska przekraczającego granice Polski, na co wskazują cztery (słownie: cztery) spektakularne akcje EUROPOLU z udziałem polskich prokuratur, organów podatkowych i ABW. Ponieważ przestępstwa wyłudzenia VAT niemal z zasady wykrywane są *post factum*, a możliwość odzyskania podatku od sprawcy kierowniczego jest praktycznie wyłączona, polskie organy zdają się przenosić ciężar wyłudzonego podatku na uczestników transakcji karuzelowych. Prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z transakcjami przeprowadzonymi w celu wyłudzenia zwrotu podatku VAT jest uzależniane od tego, czy nabywca towaru lub usługi (bufor) wiedział, bądź na podstawie obiektywnych okoliczności – istniejących w sprawie – mógł zorientować się, iż uczestniczy w oszustwie podatkowym oraz czy podjął wszelkie możliwe działania, aby do takiej sytuacji nie dopuścić w oparciu o kategorie „dobrej i złej wiary” wywodzone z orzecznictwa TSUE. W orzecznictwie polskich sądów administracyjnych zdają się już wykształcać dwie linie orzecznicze. W pierwszej z nich – składy orzekające uznają, że nie należy pozbawiać podatnika prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony – także uczestniczącego w łańcuchu transakcji karuzelowych zorganizowanemu w całości celem wyłudzenia, skoro podatnik ten nie wiedział ani nie mógł się zorientować, że inne transakcje z tego łańcucha, wcześniejsze lub późniejsze, stanowią oszustwo podatkowe, jednakowoż pod warunkiem, że podatnik dokonał rzeczywistej transakcji a przesłanki materialne i formalne do odliczenia podatku VAT zostały spełnione, a z obiektywnych okoliczności nie wynika, aby



na wcześniejszych etapach obrotu doszło do nieprawidłowości, także wtedy gdy podatnik nie podjął działań, które w istocie są uprawnieniami kontrolnymi (w stosunku do kontrahenta podatnika) i przysługują organowi podatkowemu, a nie samemu podatnikowi<sup>14</sup>.

Drugi typ argumentacji, zyskujący obecnie na popularności, to ten, w którym sądy administracyjne posługują się m.in. terminem „podmiotu fikcyjnego”, uznając za takowy podmiot formalnie zarejestrowany, gdy pozorności istnienia takiego podmiotu świadczą takie okoliczności, jak np. nieprowadzenie działalności pod adresem siedziby, brak dokumentacji księgowej, niewypełnianie obowiązków rejestracyjnych czy dokumentacyjnych, to jest przyznają prawo do odliczenia tylko wtedy, gdy podmiot gospodarczy podjął wszelkie działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, np. zatrudniał wywiadownię gospodarczą czy wręcz nagrywał przebieg transportu towaru w celu upewnienia się, że transakcje w których uczestniczy nie wiążą się z przestępstwem<sup>15</sup>. Nie ulega wątpliwości, że gdy czynność w ogóle nie została dokonana ponieważ nie dostarczono towaru, bądź nie świadczono usług, nie można odliczyć podatku, który nie powstał w ogóle na uprzednim etapie obrotu<sup>16</sup>. Dynamiczna zmiana form opisywanych wyżej wyłudzeń, np. przez odchodzenie od towarów na rzecz np. praw do emisji CO<sub>2</sub>, usług VOiP, dostępu do chmury IT itp. wykorzystywanie struktur ponadnarodowych, wymusiła reakcję ustawodawców UE także na gruncie prawa karnego i karnoskarbowego. Także w Polsce wprowadza się obecnie podwyższone sankcje, odpowiedzialność solidarną profesjonalnych pełnomocników, podwyższa sankcje karne. Co znamienne, „Pojęcie karuzeli podatkowej (przestępstw karuzelowych) nie jest zdefiniowane tak na gruncie prawa unijnego, jak i na tle ustawy o VAT”<sup>17</sup>. W literaturze podnosi się, że na gruncie prawa karnego przestępstwa polegające na nadużyciu mechanizmów podatku od towarów i usług są oceniane przez

---

<sup>14</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 lutego 2015 r., I FSK 189/14 LEX nr 1770476; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 października 2012 r., I FSK 2026/11 LEX nr 1233054; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 21 lutego 2014 r., I SA/Po 672/13 LEX nr 1440432.

<sup>15</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 grudnia 2012 r., I FSK 40/12 LEX nr 1366305 oraz Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 stycznia 2013 r. I FSK 225/12 LEX nr 1269503.

<sup>16</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 marca 2015 r., I FSK 2205/13 LEX nr 1677746.

<sup>17</sup> Pojęcie karuzeli podatkowej (*przestępstw karuzelowych*) nie jest zdefiniowane tak na gruncie prawa unijnego, jak i na tle ustawy o VAT.

pryzmat wątpliwości związanych z kwalifikacją prawną w kontekście fałszerstwa faktur, jak i związanego z nim oszustwa, brak natomiast szerszych analiz konkretnych stanów faktycznych i wyeksponowania praktycznych aspektów ścigania tych zachowań<sup>18</sup>. „W piśmiennictwie i orzecznictwie funkcjonują następujące warianty kwalifikacji prawnej omawianego zjawiska, to jest jako klasycznego oszustwa z art. 286 § 1 k.k., oszustwa skarbowego z art. 76 k.k.s., względnie kwalifikacji z art. 56 § 1 k.k.s. lub też nieujawnienia podstawy opodatkowania z art. 54 § 1 k.k.s. Wreszcie, trzecia koncepcja – idealnego zbiegu przepisów kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego”<sup>19</sup>.

Niepokój wielu branż budzi obecnie długotrwałość postępowań w przedmiocie ustalenia zasadności zwrotu podatku, które niejednokrotnie prowadzone są przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej równoległe, co wydłuża postępowanie do kilkunastu miesięcy. Dla rzetelnych przedsiębiorców z tych rynków, dla których typowe są wysokie obroty i niskie marże, których towary i usługi opodatkowane są stawką podstawową i dokonujących sprzedaży za granicę – a takie rynki wybierają zazwyczaj wyłudzający VAT – brak zwrotów 23% VAT w okresach wielomiesięcznych, uwzględniając że termin podstawowy zwrotu VAT wynosi 60 dni, oznacza zachwianie przepływów finansowych w skali, która stawia pod znakiem zapytania kontynuowanie przez nich działalności, także dlatego, że podatnicy kontrolowani nie mogą przedstawić zaświadczeń o braku zaległości podatkowych, których żądają ich dostawcy.

W jednym z najczęściej cytowanych orzeczeń dotyczących VAT w sprawie *Royal & Sun Alliance Insurance Group plc przeciwko C&E Commissioners* [2001] STC 1476, Lord Justice Stephen Sedley stwierdził: „Poza granicami codzienności ... rozpościera się świat VAT, rodzaj lunaparku, w którym rzeczywiste stany faktyczne i zasady prawa są zawieszane lub odwracane. W tym złożonym świecie równoległym ... relatywnie nieskomplikowane rozwiązania, okazują się być potrzaskiem i przeszkodą”<sup>20</sup>.

### Summary

Neutrality of VAT was the key factor for the establishment of an internal market, characterized by free movements of goods and services without distortions of com-

<sup>18</sup> J. Duży, *Wstęp*, [w:] idem, *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępczego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, LEX, 2013.

<sup>19</sup> Ibidem.

<sup>20</sup> Tłumaczenie własne.

petition caused by differences i.e. in tax rates, tax exemptions, time of repayment. The common system of value added tax since the First VAT Directive, after 49 years – is still far from the definitive system. Henceforth transitional Intra-EU trade arrangements based on neutrality principle are effectively by VAT fraudsters, when applying Missing trader (MTIC or MTEC) or carousel fraud mechanism, reaching the scale of 100bnEUR yearly in the light of Europol estimations. Description of the mechanisms of the theft highlights its economic, legal and administrative aspects, just mentioning dangers for further integration of the EU. Proposals for the amendments of the current intra-EU VAT system within last 30 years, as well as current trends of so-called “split payment” and blocked chain technologies were presented. The risk for innocent parties (buffers) seems to increase in the light of the new approach of the Polish Tax Administration, even though the criminal aspect or fiscal penal aspects are still far from the clarity. The article examines the lack of definitive VAT system and fraudulent use of neutrality principle in particular transitional VAT arrangements.

**Keywords:** neutrality principle, VAT fraud, Missing Trader, Carousel Fraud, Fiscal Penal Code

**Słowa kluczowe:** zasada neutralności VAT, wyłudzenia VAT, przestępstwo karuzelowe, kodeks karny skarbowy