

Piotr Gut

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

OSZUSTWA W TRANSAKCJACH WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWYCH W PODATKU VAT JAKO ZAGROŻENIE DLA STABILNOŚCI DOCHODÓW BUDŻETOWYCH PAŃSTW CZŁONKOWSKICH UNII EUROPEJSKIEJ

Streszczenie: Zniesienie z dniem 1.01.1993 r. granic celnych między państwami członkowskimi UE było wyrazem praktycznej realizacji zasady swobodnego przepływu towarów wewnątrz Unii. Z jednej strony ułatwiło to handel wewnątrzspółnotowy, z drugiej zaowocowało pojawieniem się nowych typów oszustw podatkowych w podatku VAT. Oszustwa te, zwane oszustwami w transakcjach wewnątrzspółnotowych, związane są przede wszystkim z dokonywaniem pozornych wewnątrzspółnotowych dostaw i nabyć towarów, w których zaangażowanych może być wiele podmiotów. Oszustwa w transakcjach wewnątrzspółnotowych przynoszą ogromne straty budżetom państw członkowskich UE. Szacuje się, że roczny ubytek dochodów budżetowych z tego tytułu wynosi ok. 100 mld euro na poziomie Wspólnoty.

Słowa kluczowe: podatek VAT, oszustwa podatkowe, transakcje wewnątrzspółnotowe, oszustwa karuzelowe.

1. Wstęp

Realizując postanowienia Traktatu z Schengen, Rada Wspólnot Europejskich w 1991 r. zdecydowała o ustanowieniu tzw. schematu przejściowego VAT, zgodnie z którym dostawy towarów na teren państwa członkowskiego podlegają opodatkowaniu przy nabyciu towarów, w wysokości i na zasadach obowiązujących w docelowym państwie członkowskim. W konsekwencji przyjętych rozwiązań na obszarze Unii Europejskiej z dniem 1 stycznia 1993 r. zniesione zostały kontrole graniczne o charakterze fiskalnym dla celów naliczania podatków, przekazywania danych statystycznych do statystyk handlu zagranicznego oraz kontroli ładunku. Kontrola podatkowa na granicach została zastąpiona systemem rozliczeń wewnętrznych, polegających m.in. na wypełnianiu i gromadzeniu przez przedsiębiorców dokonujących transgranicznych operacji gospodarczych odpowiednich dokumentów, potwierdzających ruch towarów między państwami członkowskimi. Przyjęte rozwiązania ograniczyły biurokrację i usprawniły ruch towarów między państwami członkowskimi

UE, wpłynęły jednakże na zwiększenie ryzyka nadużyć, prowadzącego do omijania przepisów podatkowych i uchylania się od płacenia podatków¹.

Celem głównym niniejszej publikacji jest przedstawienie oszustw w transakcjach wewnątrzspółnotowych w podatku VAT jako czynnika stanowiącego zagrożenie dla stabilności dochodów budżetów państw członkowskich UE.

Na potrzeby realizacji celu głównego niniejszej publikacji przyjęto następujące cele cząstkowe:

- omówienie genezy, istoty i przyczyn oszustw w transakcjach wewnątrzspółnotowych w podatku VAT,
- zaprezentowanie typologii najczęściej popełnianych oszustw tego typu,
- przedstawienie konsekwencji dla dochodów budżetów wybranych państw członkowskich,
- wskazanie możliwych do zrealizowania zmian w zasadach funkcjonowania systemu podatku VAT, które mogłyby uniemożliwić lub co najmniej utrudnić popełnianie tego typu oszustw.

2. Geneza, istota i przyczyny oszustw karuzelowych w podatku VAT

Wprowadzenie przez państwa UE jednolitego rynku wymagało zniesienia wszelkich kontroli granicznych i formalności celnych w handlu między tymi państwami. Utworzenie wspólnotowego, jednolitego rynku i zapewnienie swobody przepływu towarów w połączeniu z jedną z podstawowych zasad podatku od wartości dodanej – obciążenia nim ostatecznego konsumenta – spowodowały, że sprzedaż w obrocie wewnątrzspółnotowym nie może być obciążona VAT. Dlatego wprowadzono zasadę opodatkowania wewnątrzspółnotowych zakupów u nabywcy, co oznacza, że sprzedający jest zwolniony z odprowadzania VAT przy sprzedaży do innego kraju członkowskiego, a do rozliczenia VAT zobowiązany będzie nabywca towaru w kraju przeznaczenia².

Do wewnątrzspółnotowego obrotu towarami zalicza się wewnątrzspółnotową dostawę towarów oraz wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, których definicje zostały zawarte w przepisach art. 9 i art. 13 ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z brzmieniem art. 9 ust. 1 wewnątrzspółnotowe nabycie towarów jest to nabycie prawa do rozporządzania jako właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy nabywcę towarów lub na ich rzecz. Nabywca towaru musi jednak spełnić warunki określone w art. 9 ust. 2 i 3 ww. ustawy. Przez wewnątrzspółnotową dostawę towarów, zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy o podatku od

¹ P. Regnowski, *Rola wymiany informacji o VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni nr 7 z 2008 r., s. 81.

² Por. A. Klonowska, *Oszustwa z zakresu VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych*, „Rachunkowość” 2007, nr 5, s. 41.

towarów i usług, rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju, w wykonaniu czynności określonych w art. 7, na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju po spełnieniu przez nabywcę warunków określonych w art. 13 ust. 2 tej ustawy. Dostawa wewnątrzspółnotowa podlega opodatkowaniu według stawki VAT 0%. Stosowanie tej stawki nie powoduje żadnych obciążeń fiskalnych (nie występuje podatek należny) przy równoczesnym zachowaniu prawa do uzyskania zwrotu podatku naliczonego. W konsekwencji nieuczciwi podatnicy mogą pozorować wewnątrzspółnotową dostawę w celu „wyłudzenia” zwrotu podatku. Możliwość stosowania preferencyjnej stawki VAT 0% w przypadku wewnątrzspółnotowej dostawy towarów istnieje wówczas, gdy podatnik dysponuje, zgodnie z art. 42 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, właściwymi dokumentami potwierdzającymi wywiezienie towaru będącego przedmiotem wewnątrzspółnotowej dostawy z terytorium kraju i dostarczenie go do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju³.

Ze względu na to, że:

- przy nabyciu towarów od kontrahenta krajowego nabywca ma co do zasady prawo do odliczenia podatku naliczonego, niezależnie od tego, czy dostawca dopełnił wszystkich obowiązków w zakresie podatku VAT,
- podatnik, u którego wystąpi nadwyżka podatku VAT naliczonego nad należnym, ma prawo do żądania jej bezpośredniego zwrotu na rachunek bankowy, możliwe jest takie celowe zaplanowanie i zorganizowanie oszukańczej sekwencji dostaw i nabycie towarów z wykorzystaniem transakcji wewnątrzspółnotowych, które może doprowadzić do uszczuplenia dochodów budżetu państwa.

Uszczuplenie dochodów budżetu państwa może przy tym nastąpić poprzez:

- niedokonanie wpłaty należnego podatku VAT,
- wyłudzenie nienależnego zwrotu podatku VAT.

3. Typologia oszustw w transakcjach wewnątrzspółnotowych

Typowy mechanizm oszustwa w transakcjach wewnątrzspółnotowych jest następujący. Jeden z uczestników oszustwa, zwany podmiotem wiodącym, zarejestrowany jako podatnik VAT w jednym państwie członkowskim, dokonuje wewnątrzspółnotowej dostawy towarów do podatnika VAT z drugiego państwa członkowskiego. Ponieważ WNT u dostawcy opodatkowane jest według stawki VAT 0% (ew. jest zwolnione z VAT z zachowaniem prawa do odliczenia, co w sensie ekonomicznym równe jest opodatkowaniu stawką 0%), dostawca nie jest obciążony podatkiem VAT. Podatek ten powinien rozliczyć nabywca, jednak nie czyni on tego. Sprzedaje natomiast nabyte wewnątrzspółnotowo towary, wykazuje VAT na fakturach sprzedaży, jednakże nie wpłaca go do właściwego organu podatkowego, a następnie kończy działalność. Możliwa jest również sytuacja, w której podmiot dokonujący wewnątrz-

³ Por. Ministerstwo Finansów RP, Krajowy Plan Dyscypliny Podatkowej na rok 2010, s. 8-9.

wspólnotowej dostawy towarów dostarcza towar, od którego na jednym z wcześniejszych etapów obrotu nie został odprowadzony podatek VAT. Jednakże zgodnie z zasadą neutralności tego podatku podmiotowi dokonującemu WNT co do zasady należy się zwrot podatku naliczonego we wcześniejszych fazach obrotu. W takiej sytuacji w sensie ekonomicznym dochodzi do wyłudzenia zwrotu podatku VAT w państwie członkowskim, w którym dokonano WNT⁴.

Literatura przedmiotu w różny sposób klasyfikuje i definiuje oszustwa w transakcjach wewnątrzwspólnotowych. Na przykład A. Klonowska wyróżnia⁵ – za publikacją Ministerstwa Finansów – następujące typy oszustw w podatku VAT w transakcjach wewnątrzwspólnotowych⁶:

- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT), brak deklaracji podatkowej,
- pozorną wewnątrzwspólnotową dostawę towarów,
- oszustwo karuzelowe.

W schemacie oszustwa, zwanym „WNT brak deklaracji podatkowej”, mamy do czynienia z transakcjami handlowymi między podmiotami zlokalizowanymi w dwóch różnych państwach członkowskich. Jeden z podatników z pierwszego państwa członkowskiego dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów do nabywcy z drugiego kraju członkowskiego, dla którego dostawa ta stanowi wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Jednakże nabywca ten albo w ogóle nie deklaruje WNT, albo je deklaruje, ale nie wykazuje w deklaracji VAT dostawy krajowej nabytego wcześniej wewnątrzwspólnotowo towaru. Jednocześnie inkasuje on wykazany na fakturach dla krajowych odbiorców podatek VAT, jednakże nie odprowadza go do właściwego organu podatkowego. Zanim władze skarbowe zorientują się, że podmiot dokonujący WNT dokonuje nadużyć podatkowych w podatku VAT, kończy on swoją działalność i „znika”. Powyższy mechanizm oszustwa ilustruje schemat na rys. 1⁷.

Należy zwrócić uwagę, że podmiot dokonujący WNT (i jednocześnie nadużycia podatkowego w podatku VAT) z łatwością będzie w stanie sprzedać nabyty towar. Sprzedaży dokonuje bowiem poniżej ceny zakupu, przy czym może sobie na to pozwolić, gdyż w sensie ekonomicznym jego przychodem będzie cała kwota brutto, łącznie z podatkiem VAT, którego podmiot ten nie zadeklaruje ani nie odprowadzi.

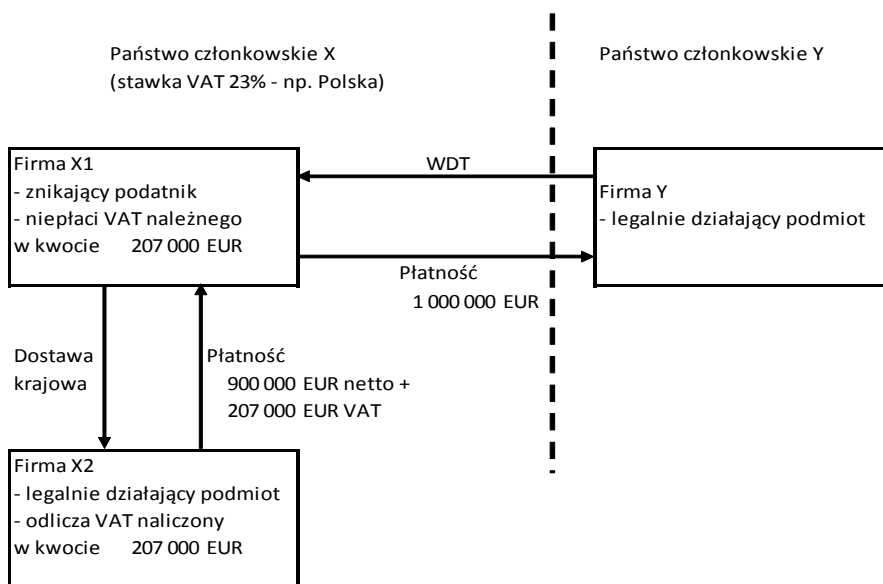
Kolejnym typem oszustwa w transakcjach wewnątrzwspólnotowych, wyróżnionym przez A. Klonowską, jest pozorna wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów. Oszustwo to polega na upozorowaniu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, skorzystaniu przez oszusta ze stawki 0% przy WNT (bądź zwolnienia z prawem do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego z poprzednich faz obrotu) i wyłudzeniu zwrotu podatku VAT. Jednocześnie towar zostaje faktycznie sprzedany w ramach dostawy krajowej, z reguły po znacznie niższej niż rynkowa cenie. Dostawca może

⁴ Por. A. Klonowska, wyd. cyt., s. 42.

⁵ *Oszustwa w zakresie podatku od wartości dodanej w transakcjach wewnątrzwspólnotowych*, autorstwa Biura Wymiany Informacji o VAT Ministerstwa Finansów, Warszawa 2004.

⁶ Por. A. Klonowska, wyd. cyt., s. 42-43.

⁷ Por. A. Klonowska, wyd. cyt., s. 42.

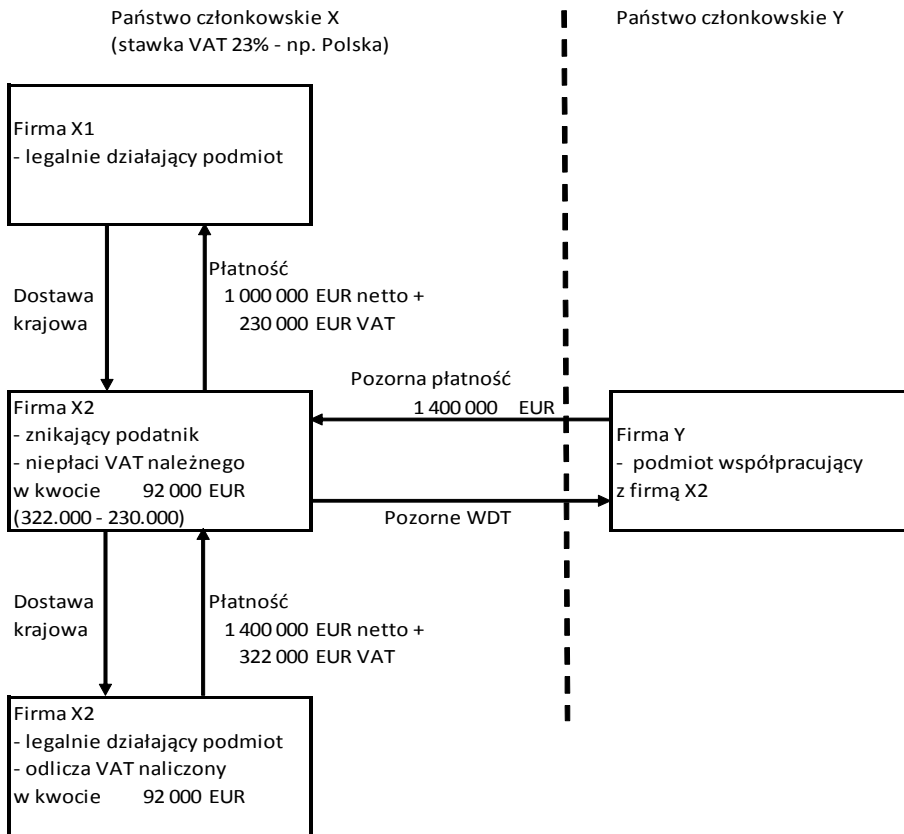


Rys. 1. Oszustwo typu „WNT brak deklaracji podatkowej”

Źródło: Ministerstwo Finansów, Biuro Wymiany Informacji o VAT, *Oszustwa w zakresie podatku od wartości dodanej w transakcjach wewnątrzspółnotowych*, Warszawa 2004, s. 5, za: A. Kłównowska, *Oszustwa w zakresie VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych*, „Rachunkowość” 2007, nr 5, s. 42.

sobie na to pozwolić, gdyż różnicę między ceną rynkową a kwotą przez niego otrzymaną rekompensuje sobie z nadwyżką wyłudzonego zwrotem VAT. Nawet jeśli bowiem VAT od dostawy krajowej zostanie przez niego zapłacony, jego kwota będzie z reguły znacznie niższa niż kwota wyłudzonego zwrotu podatku VAT. Opisany powyżej mechanizm oszustwa zaprezentowano na rys. 2.

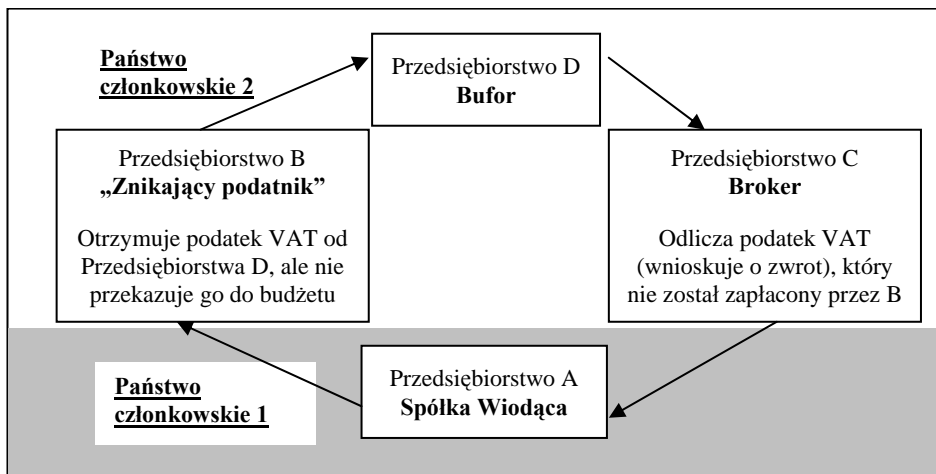
Kolejnym typem oszustw w transakcjach wewnątrzspółnotowych są tzw. oszustwa karuzelowe. Typowy mechanizm oszustwa karuzelowego prezentuje się następująco. Podmiot, zwany podmiotem wiodącym, zarejestrowany w jednym państwie członkowskim dokonuje opodatkowanej stawką 0% wewnątrzspółnotowej dostawy towarów do podatnika w drugim państwie członkowskim. Podatnik ten prawidłowo rozlicza podatek z tytułu WNT, ze względu na mechanizm rozliczeń nie jest tym podatnikiem obciążony do momentu dokonania krajowej dostawy towarów. Dokonując dostawy krajowej, podmiot ten (zwany znikającym podatnikiem) wykazuje VAT na fakturze, nie odprowadza go jednak do urzędu skarbowego, a następnie likwiduje swoją działalność. Krajowy nabywca z drugiego państwa członkowskiego, zwany brokerem, dokonuje odsprzedaży nabytego od znikającego podatnika towaru (najczęściej z niewielką marżą) do kolejnego podmiotu w łańcuchu dostaw, zwanego buforem. Podmiot ten (tj. bufor) dokonuje następnie powrotnej wewnątrzspół-



Rys. 2. Oszustwo typu pozorna wewnątrzspółnotowa dostawa towarów

Źródło: Ministerstwo Finansów, Biuro Wymiany Informacji o VAT, *Oszustwa w zakresie podatku od wartości dodanej w transakcjach wewnątrzspółnotowych*, Warszawa 2004, s. 8, za: A. Kłównowska, *Oszustwa z zakresu VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych*, „Rachunkowość” 2007, nr 5, s. 43.

notowej dostawy towarów do podmiotu wiodącego, zlokalizowanego w pierwszym państwie członkowskim. Ponieważ dostawa ta jest opodatkowana stawką 0%, korzystając z prawa do odliczenia podatku naliczonego, wynikającego z faktur wystawionych przez brokera, bufor otrzymuje zwrot bezpośredni tego podatku na rachunek bankowy, a ponieważ podatek ten nie został wcześniej zapłacony przez znikającego podatnika, jest on w sensie ekonomicznym podatkiem wyłudzonego z budżetu państwa. Po wewnątrzspółnotowej dostawie, dokonanej do podmiotu wiodącego, cały schemat transakcji powtarza się, a wielokrotne krążenie towarów w ramach tej samej grupy podmiotów przybiera formę swego rodzaju karuzeli (stąd nazwa: oszustwo karuzelowe), prowadząc do sekwencji kolejno następujących po



Rys. 3. Oszustwo karuzelowe w transakcjach wewnątrzspółnotowych

Źródło: Ministerstwo Finansów RP, Krajowy Plan Dyscypliny Podatkowej na rok 2010, s. 18.

sobie wyłudzeń podatku VAT. Typowy układ transakcji w oszustwie karuzelowym przedstawia rys. 3⁸.

Należy jednak zwrócić uwagę, że w praktyce oszustwa karuzelowe są dużo bardziej skomplikowane niż przedstawione na rys. 3, gdyż bierze w nich udział wiele przedsiębiorstw z terytorium kilku państw członkowskich. Liczba możliwych kombinacji i odmian mechanizmu oszustwa jest praktycznie nieograniczona, szczególnie w zakresie liczby przedsiębiorstw będących „znikającymi podatnikami” oraz buforami⁹.

Inni autorzy, T. Pabiański i W. Śliż, klasyfikują oszustwa w transakcjach wewnątrzspółnotowych w następującym ujęciu¹⁰:

- niezgłaszanie WNT,
- oszustwo typu „No VAT Return – NVR”¹¹,
- fikcyjna wewnątrzspółnotowa dostawa towarów,
- oszustwa karuzelowe.

Porównując podejścia ww. autorów z zaprezentowanym wyżej podejściem A. Klonowskiej, należy stwierdzić, że:

- oszustwa określone mianem „niezgłaszane WNT” i „WNT – brak deklaracji podatkowej” przebiegają w swej istocie według tego samego schematu,

⁸ Por. Ministerstwo Finansów RP, Krajowy Plan Dyscypliny Podatkowej na rok 2010, s. 17-21.

⁹ Por. Ministerstwo Finansów RP, wyd. cyt., s. 19.

¹⁰ Por. T. Pabiański, W. Śliż, *Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy konstrukcyjne podatku VAT cz.1*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 1, <http://www.bankier.pl/wiadomosc/Zorganizowane-dzialania-przestepcze-wykorzystujace-mechanizmy-konstrukcyjne-podatku-VAT-1-1551141.html> - data pobrania 09.03.2011.

¹¹ Ang. *No VAT Return* – brak złożenia deklaracji podatkowej.

- również oszustwa określone mianem „pozorne WDT” i „fikcyjne WDT” nie wykazują różnic co do swego meritum,
- oszustwo typu „No VAT Return” co do istoty dotyczy nieskładania deklaracji podatkowej oraz nieodprowadzania podatku VAT przez co najmniej jeden podmiot w nim uczestniczący i występuje w każdym wymienionych wyżej typów oszustw, a także w oszustwach karuzelowych,
- schemat oszustwa karuzelowego jest tożsamy w ujęciu zarówno A. Klonowskiej, jak i T. Pabiańskiego i W. Śliża.

Z kolei np. w raporcie „Zwalczanie nadużyć w podatku VAT w Unii Europejskiej – droga naprzód” opracowanym przez Międzynarodową Organizację Podatku VAT¹² w odniesieniu do oszustw w transakcjach wewnątrzspółnotowych mówi się przede wszystkim o oszustwach ze znikającym podatnikiem¹³, wśród których odróżnia się oszustwa proste, złożone a także oszustwa karuzelowe.

Zaprezentowane powyżej podejścia do klasyfikacji oszustw w transakcjach wewnątrzspółnotowych wskazują, że mimo iż można w je różny sposób klasyfikować, w każdej z tych klasyfikacji występują pewne wspólne elementy w ujęciu zarówno podmiotowym jak i przedmiotowym.

W ujęciu podmiotowym w każdej z tych klasyfikacji mamy do czynienia z określonymi typami podmiotów gospodarczych biorącymi udział w oszustwach w transakcjach wewnątrzspółnotowych. W każdym z ww. schematów występuje znikający podatek¹⁴, a w oszustwach karuzelowych dodatkowo

- podmiot wiodący¹⁵,
- bufor¹⁶,
- broker¹⁷.

W ujęciu przedmiotowym zawsze występują następujące transakcje, samodzielnie lub w kombinacji:

- fikcyjne WDT,
- niezgłaszanie WNT,
- łańcuch dostaw i nabycie (zarówno krajowych, jak i wewnątrzspółnotowych), w których na przynajmniej jednym etapie dochodzi do niewypełnienia wszystkich obowiązków w zakresie podatku VAT.

¹² Por. International VAT Association, *Combating VAT fraud in the EU – the way forward*, March 2007, s. 6-9.

¹³ *MTIC VAT Fraud – Missing Trader Intra-Community VAT Fraud*.

¹⁴ Podmiot nie płacący podatku VAT, który po dokonaniu wielu oszustw w krótkim czasie zostaje zlikwidowany i zastąpiony kolejnym podmiotem, który w przyszłości dokona podobnych oszustw i również zniknie.

¹⁵ Zadaniem bufora, a częściej całej grupy buforów, jest swoiste oddzielenie dostawy dokonanej przez znikającego podatnika.

¹⁶ Broker jest podmiotem, w którym dochodzi do wyłudzenia zwrotu podatku VAT i realizacji zysków z oszustwa karuzelowego.

¹⁷ Podmiot wiodący organizuje transakcję karuzelową i steruje nią, zlokalizowany jest na terytorium państwa członkowskiego, w którym nie dochodzi do uszczuplenia dochodów budżetowych.

4. Konsekwencje oszustw w podatku VAT dla dochodów budżetów państw członkowskich

Oszustwa w transakcjach wewnątrzspółnotowych mają negatywne skutki zarówno z punktu widzenia mechanizmów rynkowych, których funkcjonowanie zaburzają, jak i z punktu widzenia dochodów budżetów państw członkowskich, których uszczuplenie ma zawsze miejsce jako konsekwencja ich popełnienia.

Próba oszacowania rozmiarów ubytku dochodów budżetów państw członkowskich UE, spowodowanego oszustwami w transakcjach wewnątrzspółnotowych, zajmują się różne instytucje w różnych państwach. Mimo że oszustwa te występują praktycznie we wszystkich krajach Unii Europejskiej, to jednak tylko niektóre państwa członkowskie publikują regularnie szacunki w tym zakresie, przy czym Komisja Europejska uważa, że w niektórych krajach poziom ten osiągnął 10% dochodów z VAT. Na przykład Niemcy uznały, że nadużycia tego typu są znacznym problemem i szacują ubytek dochodów z powodu oszustw wewnątrzspółnotowych na 4,5 mld euro w roku 2002. Natomiast w Wielkiej Brytanii poziom oszustw w transakcjach wewnątrzspółnotowych regularnie wzrasta; wysokość jego szacunków prezentuje tab. 1.

Tabela 1. Szacunki wielkości oszustw w transakcjach wewnątrzspółnotowych w latach 1999-2006

Rok	Szacowany rozmiar oszustw
1999/2000	1,5-2,4 mld GBP
2000/2001	1,3-2,5 mld GBP
2001/2002	1,7-2,5 mld GBP
2002/2003	1,5-2,3 mld GBP
2003/2004	1,1-1,7 mld GBP
2004/2005	1,1-1,9 mld GBP
2005/2006	3,5-4,75 mld GBP

Źródło: Stopping the carousel: missing trader fraud in the EU, <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldcom/101/10104.htm>, 10.03.2011.

Przedstawione w tab. 1 szacunki ubytków dochodów budżetowych, wywołanych oszustwami w transakcjach wewnątrzspółnotowych, dotyczą jedynie Wielkiej Brytanii. Natomiast całościową ocenę rozmiaru ubytków dochodów budżetów państw członkowskich, spowodowaną nadużyciami w podatku VAT, umożliwia np. raport firmy analitycznej Reckon LLP, *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States*. Szacunki zaprezentowane w ww. raporcie prezentuje tab. 2.

Pomijając kwestie metodologiczne przedstawionych szacunków, należy zwrócić uwagę, że są one oparte na danych statystycznych, udostępnianych przez poszcze-

Tabela 2. Szacowana luka wpływów w podatku VAT w roku 2006 w państwach członkowskich UE* (w milionach euro)

Lp.	Państwo członkowskie	Teoretyczna kwota wpływów z podatku VAT	Rzeczywiste wpływy z podatku VAT	Luka VAT	Luka VAT jako procent teoretycznych wpływów
1	Austria	22 844	19 735	3 108	14%
2	Belgia	25 360	22 569	2 791	11%
3	Czechy	9 216	7 541	1 675	18%
4	Niemcy	164 115	147 150	16 965	10%
5	Dania	23 611	22 560	1 051	4%
6	Estonia	1 325	1 215	111	8%
7	Hiszpania	63 013	61 595	1 418	2%
8	Finlandia	15 176	14 418	758	5%
9	Francja	140 817	131 017	98	7%
10	Grecja	21 746	15 183	6 563	30%
11	Węgry	8 882	6 813	207	23%
12	Irlandia	14 043	13 802	241	2%
13	Włochy	119 197	92 860	26 337	22%
14	Litwa	2 335	1 826	510	22%
15	Luksemburg	1 961	1 941	20	1%
16	Łotwa	1 751	1 374	378	22%
17	Malta	463	410	53	11%
18	Holandia	41 269	39 888	1 381	3%
19	Polska	23 784	22 127	1 657	7%
20	Portugalia	14 371	13 757	614	4%
21	Szwecja	29 294	28 487	807	3%
22	Słowenia	2 764	2 647	116	4%
23	Słowacja	4 632	3 320	1 312	28%
24	Wielka Brytania	155 697	128 721	26 976	17%
25	EU-25	907 667	800 955	106 712	12%

* Z wyjątkiem Cypru.

Źródło: Reckon LLP, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, s. 9.

gólne państwa członkowskie. Od wiarygodności tych danych zależy wiarygodność kalkulacji ubytków dochodów budżetowych w zakresie podatku VAT. Otwarta pozostaje kwestia, na ile poszczególne państwa członkowskie są zainteresowane skrupulatnym ujawnianiem szerokiej publiczności ubytków swoich dochodów budżetowych, spowodowanych nadużyciami podatkowymi.

Mimo że szacunki dotyczące kwoty nadużyć w podatku VAT w Unii Europejskiej różnią się od siebie, należy zwrócić uwagę na ich skalę w ujęciu globalnym. Szacunkowa kwota około 100 miliardów euro rocznie, która zamiast zasilać finanse publiczne państw członkowskich, trafia do przestępców podatkowych, jest prawie

połowę wyższa niż dochody budżetu państwa w Polsce w roku 2009¹⁸. Niezależnie od tego, jaka dokładnie jest rzeczywista wielkość nadużyć w powyższym zakresie, wskazuje ona na pilną potrzebę zmian w europejskim systemie podatku VAT¹⁹.

5. Podsumowanie

Biorąc pod uwagę opisaną powyżej skalę konsekwencji oszustw w transakcjach wewnątrzspółnotowych dla dochodów budżetów państw członkowskich, należy stwierdzić, że niezbędne jest poszukiwanie rozwiązań systemowych, uniemożliwiających bądź co najmniej utrudniających dokonywanie tego typu oszustw.

Zdaniem autora rozwiązań tych należy poszukiwać dwutorowo, starając się z jednej strony wprowadzić takie regulacje, które uniemożliwiłyby popełnianie tego typu nadużyć, a z drugiej strony wskazać możliwe do wdrożenia zmiany organizacyjne w funkcjonowaniu wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Jako przykłady możliwych rozwiązań, brane dotychczas pod uwagę w literaturze przedmiotu, warto wspomnieć m.in.:

- wprowadzenie powszechnego opodatkowania na zasadzie odwróconej płatności – *reverse charge*, które np. w oszustwie karuzelowym praktycznie wyeliminowałoby możliwość wyłudzenia zwrotu VAT przez podmiot pełniący funkcję brokera²⁰,
- dokonywanie wszelkich płatności i rozliczeń podatku VAT za pośrednictwem tzw. konta powierniczego w zewnętrznej instytucji kredytowej; koncepcja ta przewiduje, że dostawca nie otrzymywałby bezpośrednio podatku VAT należnego²¹,
- wprowadzenie powszechnego odliczenia VAT na podstawie zasady kasowej²².

Niniejsza publikacja jest wyrazem osobistych poglądów autora i powstała wyłącznie na podstawie publicznie dostępnych materiałów źródłowych.

Literatura

Bergmann M., *Problemloesung Umsatzsteuerbetrug*, Umsatzsteuer-Nachschau gem. § 27b UStG oder Systemwechsel zur Reverse-Charge, Verlag Dr. Kovac, Hamburg 2008.

Danzer M., *Bekaemfung von Umsatzsteuerkarussellgeschaeften, Inhalt und Effizienz der gesetzlichen Instrumentarien des Steuerverkuerzungsbekaempfungsgesetzes*, Verlag Dr. Kovac, Hamburg 2008.

¹⁸ Por. Rada Ministrów, Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 01.01.2009 do 31.12.2009, Warszawa 2010, s. 1/1; wg powyższego dokumentu rzeczywiste dochody budżetu państwa w Polsce w roku 2009 wyniosły 274 mld złotych.

¹⁹ International VAT Association, *Combating VAT fraud in the EU – the way forward*, March 2007, s. 7.

²⁰ Por. A. Gebauer, *Steuerausfaelle im Bereich der Mehrwertsteuer: Gruende, Ausmass und Abhilfemoeglichkeiten*, IFO Institut fuer Wirtschaftsforschung, Monachium, 2008, s. 161-164.

²¹ Por. M. Danzer, *Bekaemfung von Umsatzsteuerkarussellgeschaeften, Inhalt und Effizienz der gesetzlichen Instrumentarien des Steuerverkuerzungsbekaempfungsgesetzes*, Verlag Dr. Kovac, Hamburg 2008, s. 241-242.

²² Por. M. Bergmann, *Problemloesung Umsatzsteuerbetrug*, Umsatzsteuer-Nachschau gem. § 27b UStG oder Systemwechsel zur Reverse-Charge, Verlag Dr. Kovac, Hamburg 2008, s. 184.

- Gebauer A., *Steuerausfaelle im Bereich der Mehrwertsteuer: Gruende, Ausmass und Abhilfemoeglichkeiten*, IFO Institut fuer Wirtschaftsforschung, München 2008.
- Klonowska A., *Oszustwa z zakresu VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych*, „Rachunkowość” 2007, nr 5.
- Pabiański T., Śliż W., *Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy konstrukcyjne podatku VAT cz.1*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 1, <http://www.bankier.pl/wiadomosc/Zorganizowane-dzialania-przestepcze-wykorzystujace-mechanizmy-konstrukcyjne-podatku-VAT-1-1551141.html>, 09.03.2011.
- Regnowski P., *Rola wymiany informacji o VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych*, Zeszyty naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni nr 7 z 2008 r.
- International VAT Association, *Combating VAT Fraud in the EU – the Way Forward*, March 2007.
- Ministerstwo Finansów RP, Krajowy Plan Dyscypliny Podatkowej na rok 2010.
- Rada Ministrów, Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1.01.2009 do 31.12.2009, Warszawa 2010.
- Reckon LLP, Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU-25 Member States March 2007.
- Stopping the carousel: missing trader fraud in the EU, <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldcom/101/10104.htm>, 10.03.2011.

MISSING TRADER INTRA-COMMUNITY VAT FRAUDS AS A SERIOUS THREAT TOWARDS STABILITY OF PUBLIC FINANCE IN THE EUROPEAN UNION MEMBER STATES

Summary: The removal of border controls and customs boundaries between EU-Member States on 01.01.1993 was necessary to guarantee free movement of goods principle in the European Union. On one hand formal requirements in intra-community transactions for entrepreneurs has been therefore tempered, on the other new regulations have enabled to commit new types of VAT tax frauds. The new frauds, called by their nature Missing Trader Intra-Community VAT Frauds, bring huge losses to public finance in the EU. The estimates indicate the actual level of VAT fraud in the EU ca. 100 mld EUR per annum, which highlights the urgent need of changes in EU-VAT system.