

MIŁOSZ KŁOSOWIAK

UNIwersytet Warszawski
Wydział Prawa i Administracji
Katedra Prawa Finansowego
E-MAIL: M.KLOSOWIAK@ONET.EU

DATA ZGŁOSZENIA: 22.12.2017
DATA PRZYJĘCIA DO DRUKU: 17.02.2018

Międzynarodowa współpraca administracyjna mająca na celu zwalczanie oszustw na gruncie VAT

STRESZCZENIE

Współpraca administracyjna na gruncie VAT ma na celu przede wszystkim przeciwdziałanie oszustwom podatkowym. 1 stycznia 1993 roku zniesione zostały granice fiskalne i rozpoczęła się era kształtowania wspólnego rynku. Skutkiem tego większe znaczenie należało przypisać współpracy administracyjnej na gruncie VAT. Rozporządzenie 1798/2003 wprowadziło limity czasowe przekazywania informacji i podkreśliło rolę spontanicznej oraz automatycznej wymiany informacji. Jednak uznano je za nieefektywne i zastąpiono rozporządzeniem 904/2010, które powołało do życia Eurofisc, bazę umożliwiającą efektywne pozyskanie pożądaných danych. Tematyka zwalczania oszustw w podatku VAT jest aktualna i ważna. Dochody z podatku VAT stanowią istotną część dochodów budżetowych. Nie ulega wątpliwości, że istnieje luka podatkowa w VAT. Możliwe wpływy z tego podatku są wyższe niż faktycznie uzyskiwane. Celem artykułu jest przedstawienie ewolucji oraz zasad międzynarodowej współpracy w ramach Unii Europejskiej mającej na celu zwalczanie oszustw na gruncie VAT. W artykule opisano rozwój współpracy oraz potencjalne obszary, w których możliwe byłoby usprawnienie ram administracyjnego współdziałania. Zastosowaną metodą badawczą jest metoda dogmatyczna. Główną materią podlegającą analizie są akty prawne UE.

SŁOWA KLUCZOWE

oszustwo, wymiana informacji, rozporządzenie 904/2010, współpraca

Wstęp

Celem artykułu jest przedstawienie ewolucji oraz zasad międzynarodowej współpracy w ramach Unii Europejskiej mającej na celu zwalczanie oszustw na gruncie VAT. Współpraca ta prowadzona jest w oparciu o akty prawne przyjmowane przez tę organizację. W artykule wskazane zostaną także przypadki zastosowania obecnie obowiązującego rozporządzenia przez sądy.

W zakresie podatków pośrednich Unii Europejskiej jako organizacji ponadnarodowej przyznane zostały kompetencje do stanowienia prawa wiążącego względem państw członkowskich. Należy jednak podkreślić, iż jest tu wymagana jedności. Zgodnie z art. 113 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹ Rada uchwała przepisy dotyczące harmonizacji podatków obrotowych, akcyzy oraz innych podatków pośrednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna dla ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz uniknięcia zakłóceń konkurencji.

Unikanie płacenia podatku VAT oraz nadużycia wpływają na finansowanie budżetu Unii Europejskiej. Powodują one zwiększoną potrzebę pobierania od państw członkowskich zasobów własnych opartych na dochodzie narodowym brutto. Te ostatnie mają pokrywać część wydatków nieobjętą innymi zasobami. Straty spowodowane nadużyciami związanymi z podatkiem VAT naruszają ogólną równowagę systemu zasobów własnych przewidzianego przez prawodawcę unijnego. Ponieważ kryteria obliczania zasobów opartych na podatku VAT i dochodzie narodowym brutto są różne, straty te mogą wpływać na wielkość obciążenia finansowego państw członkowskich i naruszać zasadę sprawiedliwości².

W doktrynie wskazuje się, iż wymiana informacji w sprawach podatkowych może przybrać jedną w czterech postaci. Reprezentują one różny stopień zaawansowania, jednak przyjmuje się, iż dla pełnej skuteczności zasadne jest jednoczesne funkcjonowanie co najmniej kilku z wymienionych form. Najbardziej podstawową z nich jest wymiana informacji na wniosek – organy podatkowe przekazują informację do innego państwa na jego żądanie. Większy stopień zaangażowania reprezentuje spontaniczna wymiana informacji. Ma ona miejsce, gdy organy dostrzegą, że dysponują informacją, która mogłaby być przydatna innemu państwu.

¹ Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. U. C 326 z 2012 r., s. 47).

² A. Bartosiewicz, *Komentarz do rozporządzenia Rady nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej*, el/Lex.

Wówczas przekazują ją z własnej inicjatywy. Automatyczna wymiana informacji zakłada systematyczne przekazywanie ściśle określonych treści. Obok wskazanych metod wyróżnić należy także zautomatyzowany dostęp do informacji. Jest to stały, bezpośredni dostęp za pomocą systemów informatycznych do elektronicznych baz danych innego państwa bez pośrednictwa jego urzędników. Zautomatyzowany dostęp pozwala na dokonanie wstępnej weryfikacji podatników podejrzanych o naruszenia prawa. Ta forma wymiany informacji obecnie występuje wyłącznie w przypadku podatków pośrednich³.

W związku z transakcjami wewnątrzspółnotowymi występują trzy główne rodzaje uchylania się od opodatkowania:

- a) deklarowanie dostaw wewnątrzspółnotowych, podczas gdy towary pozostają na sprzedaż na rynku krajowym bez opłacenia podatku VAT;
- b) niezapłacenie podatku VAT po dostarczeniu towarów do państwa przeznaczenia;
- c) oszustwa z udziałem znikającego podatnika⁴.

Nadużycia są często zaplanowane w wyrafinowany sposób – obejmują kilka państw członkowskich, a uczestniczy w nich wiele podmiotów. Na przykład w marcu 2007 roku *Eurojust* zgłosił przypadek międzynarodowego oszustwa karuzelowego związanego z podatkiem VAT. Nadużycie oszacowano na 2,1 mld euro i obejmowało ono swym zasięgiem 18 państw członkowskich⁵.

Wymiana informacji na gruncie VAT odbywa się na mocy rozporządzeń Rady. Regulacje te nie wymagają transpozycji, są bezpośrednio stosowane. Mają zastosowanie ogólne i są w całości wiążące. Muszą być w pełni przestrzegane przez podmioty, do których mają zastosowanie (osoby prywatne, państwa członkowskie, instytucje UE). W momencie wejścia w życie stają się częścią krajowych źródeł prawa. W przypadku niektórych rozporządzeń Rady niezbędne jest jednak wydawanie przepisów krajowych. W przypadku wymiany informacji w sprawie podatku VAT sytuacja taka nie ma miejsca⁶. Wydane zostało wyłącznie zarządzenie regulujące kwestie techniczne⁷.

³ F. Majdowski, R. Wielogórski, *Nowy ład światowy w zakresie wymiany informacji podatkowych?*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 8, s. 32–33.

⁴ A. Bartosiewicz, op. cit.

⁵ Ibidem.

⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 26 sierpnia 2015 r., sygn. I FSK 112/15, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (dalej: CBOSA).

⁷ Zarządzenie Nr 10 Ministra Finansów z dnia 10 lutego 2012 r. w sprawie wyznaczenia jednostek odpowiedzialnych za nadzór i wymianę informacji o VAT oraz sposobu realizacji wymiany informacji o VAT (DzU Min. Fin., poz. 7).

1. Rozwój form prawnych międzynarodowej współpracy na gruncie VAT

W związku z ukształtowaniem się wspólnego rynku wewnętrznego w dniu 1 stycznia 1993 roku niezbędne stało się przyjęcie rozwiązań, które pozwalałyby na przeciwdziałanie zakłócaniu konkurencji. Począwszy od 1 stycznia 1993 roku rozpoczęto znoszenie granic fiskalnych⁸. Pierwsze rozwiązania zakładały przede wszystkim opracowywanie danych statystycznych⁹. Przed wprowadzeniem rynku wewnętrznego statystyki dotyczące handlu towarami były prowadzone w toku kontroli organów celnych. Zniesienie granic fizycznych oraz barier podatkowych spowodowało konieczność gromadzenia danych wprost od odbiorców towarów oraz podmiotów wysyłających towary. Wprowadzony został system Intraset, który rejestruje wwożenie oraz wywożenie towarów na potrzeby importu oraz eksportu¹⁰. W 2004 roku przyjęto zmiany mające na celu usprawnienie stopnia porównywalności statystyk między poszczególnymi państwami członkowskimi¹¹.

Zniesienie granic fiskalnych musiało być przeprowadzone równocześnie z mechanizmami mającymi na celu zwalczanie oszustw dokonywanych w oparciu o transakcje transgraniczne oraz we współpracy między państwami. Liberalne regulacje transakcji międzynarodowych z jednej strony są istotą wspólnego rynku, z drugiej zaś narażają go na nieprawidłowe funkcjonowanie, ułatwiając dokonywanie oszustw i nadużyć podatkowych¹². Mimo że wcześniej istniał już mechanizm wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych, odnoszący się zarówno do podatków pośrednich, jak i bezpośrednich, na gruncie dyrektywy o wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich¹³, nie był on odpowiedni do nowej sytuacji. Należy mieć na uwadze, że choć dyrektywa w swej nazwie wskazywała wyłącznie na podatki bezpośrednie, to od 1979 roku

⁸ Dyrektywa Rady Nr 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz. U. L 376 z 1991 r, s. 1).

⁹ Rozporządzenie Rady (EWG) nr 3330/91 z dnia 7 listopada 1991 r. w sprawie danych statystycznych odnoszących się do handlu towarami między Państwami Członkowskimi (Dz. U. L 316 z 1991 r, s. 1).

¹⁰ B. Terra, P. Wattel, *European Tax Law*, Haga 2012, s. 434.

¹¹ Rozporządzenie (WE) nr 638/2004 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 31 marca 2004 r. w sprawie danych statystycznych Wspólnoty odnoszących się do handlu towarami między Państwami Członkowskimi oraz uchylające rozporządzenie Rady (EWG) nr 3330/91 (Dz. U. L 102 z 2004 r, s. 1).

¹² K. Tetlak *Dyrektywa o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych*, [w:] *Podatki bezpośrednie. Prawo polskie a prawo wspólnotowe*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2009, s. 221.

¹³ Dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich (Dz. U. L 336 z 1977 r, s. 15), dalej: „dyrektywa 77/799”.

w jej zakres włączone zostały również podatki pośrednie¹⁴. Na państwa członkowskie został nałożony obowiązek przekazywania sobie wszelkich informacji istotnych dla prawidłowego naliczania podatków¹⁵. Dyrektywa 77/799 pierwotnie nie zakładała objęcia swym zakresem podatków pośrednich. Poza rozszerzeniem jej zakresu konieczne było przyjęcie bardziej szczegółowych rozwiązań. W tym celu przyjęte zostało rozporządzenie Rady w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków pośrednich¹⁶. Miało ono na celu wprowadzić system ścisłej współpracy zarówno między państwami członkowskimi, jak i między nimi a Komisją Europejską. Celem tego rozporządzenia było uzupełnianie dyrektywy 77/799, stąd też akty prawne funkcjonowały równolegle.

Od 2003 roku dyrektywa 77/799 przestała obejmować podatki pośrednie. Dla VAT oraz akcyzy zostały ustanowione odrębne regulacje. W przypadku VAT wiązało się to z zakończeniem jednoczesnego stosowania dwóch instrumentów prawnych, na bazie których dokonywała się współpraca. Uchwalone zostało rozporządzenie w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej¹⁷. Wskazano, że istnienie dwóch regulacji jest w tej materii czynnikiem ograniczającym. Ponieważ nastąpiło jeszcze ściślejsze zespolenie gospodarek w ramach rynku wewnętrznego, dotychczas obowiązujące akty prawne nie były w stanie sprostać nowym wymaganiom. Wprowadzając rozporządzenie 1798/2003, po raz kolejny podkreślono, iż uchylanie się od opodatkowania i unikanie płacenia podatków mające miejsce ponad granicami państw członkowskich prowadzi do strat budżetowych oraz naruszenia zasady sprawiedliwego opodatkowania, a także powoduje zakłócenia w swobodnym przepływie kapitału i skutkuje naruszeniem warunków konkurencji¹⁸. Aby zwalczanie uchylania się od podatku VAT było efektywne, konieczna jest ścisła współpraca między organami administracyjnymi państw członkowskich. Celem rozporządzenia 1798/2003 było ustanowienie wspólnego systemu wymiany informacji. Wymiana ta miała na celu zabezpieczenie prawidłowego określenia wysokości podstawy opodatkowania¹⁹. Projektodawcy nowych rozwiązań założyli, że powinien

¹⁴ Dyrektywa Rady 79/1070/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. zmieniająca dyrektywę 77/799/EWG dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych Państw Członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich (Dz. U L 331 z 1979 r., s. 8).

¹⁵ K. Tetlak, op. cit., s. 222.

¹⁶ Rozporządzenie Rady (EWG) nr 218/92 z dnia 27 stycznia 1992 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków pośrednich (Dz. U L 24 z 1992 r., s. 1), dalej: „rozporządzenie 218/92”.

¹⁷ Rozporządzenie Rady nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie nr 218/92 (Dz. U. L 264 z 2003 r., s. 1), dalej: „rozporządzenie 1798/2003”.

¹⁸ Zob. D. Mączyński, *Przekazywanie informacji przez organy podatkowe państw członkowskich Wspólnoty Europejskiej w zakresie podatków pośrednich*, [w:] *Prawo wobec wyzwań współczesności*, red. P. Wiliński, O. Krajniak, B. Guzik, Poznań 2007, s. 87–94.

¹⁹ A. Biegalski, *VIÉS – System wymiany informacji w zakresie podatku VAT – wybrane zagadnienia ogólne*, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 4, s. 17.

być wprowadzony elektroniczny system przechowywania i przesyłania danych do kontroli podatku VAT. Oceniając wady poprzednich rozwiązań prawnych, zauważono, iż nie ma bezpośredniego kontaktu między lokalnymi lub krajowymi urzędami zwalczającymi nadużycia finansowe. Komunikowały się ze sobą wyłącznie centralne biura łącznikowe. Następstwem tego było niewystarczające wykorzystanie uzgodnień dotyczących współpracy administracyjnej oraz opóźnienia w komunikacji. Pod poprzednio obowiązującymi w zakresie VAT dyrektywą 77/799 oraz rozporządzeniem 218/92 wymiana informacji występowała przede wszystkim w oparciu o System Wymiany Informacji o VAT (VIES – Value Added Tax Information Exchange System). VIES jest wspólną komputerową siecią wymiany informacji między organami podatkowymi²⁰. Ponadto umożliwia uzyskanie potwierdzenia, że partner handlowy danego podatnika jest zarejestrowany w jednym z państw członkowskich. Państwa te za pośrednictwem VIES przekazują szczegóły wszystkich wewnątrzspółnotowych dostaw zrealizowanych przez ich podmioty w pozostałych krajach UE. Organy podatkowe mogą porównywać dane o dostawach z VIES z deklaracjami swoich krajowych podmiotów w celu wykrycia naruszeń przepisów²¹. W sprawozdaniu z 2008 roku podkreślono niską wiarygodność danych zawartych w VIES²². Inne formy wymiany informacji nie były wykorzystywane w sposób dostateczny. Dlatego też od 2003 roku poszerzono zakres automatycznej oraz spontanicznej wymiany informacji w sprawach podatkowych. Wymiana automatyczna funkcjonowała jako systematyczne przekazywanie z góry określonych informacji w ustalonych odstępach czasu, a także jako ustrukturyzowana wymiana automatyczna. Ta ostatnia zakłada przekazywanie z góry określonych informacji do innego państwa już z chwilą, gdy stają się one dostępne²³. Zgodnie z art. 37 rozporządzenia 1798/2003 informacje dostarczane są, co do zasady, wyłącznie drogą elektroniczną. Organy Unii Europejskiej, oceniając funkcjonowanie rozporządzenia 1798/2003, wskazały, iż państwa członkowskie nie wykorzystują w należyтым stopniu danych im możliwości w zakresie współpracy administracyjnej.

W sprawozdaniu z 2008 roku²⁴ wprost wskazano, że rozporządzenie 1798/2003 nie jest skutecznym narzędziem współpracy administracyjnej, ponieważ niektóre państwa członkowskie blokują jego wdrożenie, a rola Komisji jest ograniczona. Pozytywnie oceniono funkcjonowanie wprowadzonego przez Belgię Eurocanetu

²⁰ P. Regnowski, *Rola wymiany informacji o VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni” 2008, nr 7, s. 84–85.

²¹ D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009, s. 336–337.

²² Sprawozdanie specjalne nr 8/2007 dotyczące współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od towarów i usług wraz z odpowiedziami Komisji (Dz. UE C 20 z 2008 r.).

²³ D. Mączyński, op. cit., s. 339.

²⁴ Sprawozdanie specjalne nr 8/2007 dotyczące współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od towarów i usług wraz z odpowiedziami Komisji (Dz. UE C 20 z 2008 r.).

(Europejskiej Sieci Zwalczenia Oszustw Karuzelowych), który stał się inspiracją do stworzenia na mocy nowego rozporządzenia Eurofiscu²⁵. Ponieważ rozporządzenie 1798/2003 nie stanowiło skutecznego narzędzia współpracy, należy zwiększyć rolę automatycznej wymiany informacji oraz w sposób bardziej ścisły wskazać, kiedy ma nastąpić spontaniczna wymiana informacji w sprawach podatkowych. Podkreślono także, że tajemnica bankowa nie może stanowić przeszkody w poprawnym funkcjonowaniu systemów udostępnienia informacji.

2. Rozporządzenie Rady w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczenia oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej

Obecnie obowiązującą regulacją jest rozporządzenie Rady nr 904/2010 w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczenia oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej²⁶. Wcześniejsze rozporządzenie stało się nieczytelne ze względu na kilkukrotne wydawanie aktów zmieniających. Nowo przyjęty akt prawny odgrywa przede wszystkim rolę porządkującą²⁷. Omawiana regulacja określa zasady i procedury umożliwiające właściwym organom państw członkowskich współpracę oraz wymianę informacji, które mogą pomóc w dokonaniu właściwego pomiaru VAT, w kontrolowaniu stosowania podatku VAT, w szczególności w odniesieniu do transakcji wewnątrzspółnotowych, oraz w zwalczaniu oszustw w dziedzinie VAT.

Gromadzenie i wymiana informacji powinny następować drogą elektroniczną (art. 1 ust. 1 rozporządzenia). Należy podkreślić, iż organom skarbowym wyznaczono rolę dbania o dochody z podatku VAT nie tylko w swoim państwie, lecz także we wszystkich państwach członkowskich (art. 1 ust. 2 rozporządzenia). W preambule wskazano, że w celu poboru należnego podatku państwa powinny współpracować, a w związku z tym nie tylko muszą kontrolować prawidłowość stosowania przepisów na swoim terytorium, ale również mają obowiązek udzielać pomocy innym państwom w celu zapewnienia prawidłowego stosowania podatku związanego z działalnością prowadzoną na ich własnym terytorium, ale należnego w innym państwie członkowskim²⁸.

²⁵ K. Raczkowski, *Eurofisc – zdecentralizowana sieć współpracy w dziedzinie podatku VAT*, „Infos” 2011, nr 6, s. 2.

²⁶ Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczenia oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. U. L 268 z 2010 r., s. 1), dalej: „rozporządzenie”.

²⁷ A. Bartosiewicz, op. cit.

²⁸ X. Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters*, Chaltenham 2015, s. 130.

Praktyczne doświadczenia z ostatniego okresu stosowania rozporządzenia 1798/2003 w zakresie zwalczania oszustw karuzelowych pokazują, że w niektórych przypadkach wprowadzenie mechanizmu znacznie przyspieszającego wymianę informacji, rozszerzającego jej zakres i polepszającego jej ukierunkowanie jest nieodzowne dla skutecznego zwalczania oszustw. Idąc krok dalej, należy ustanowić zdecentralizowaną sieć baz osobowości prawnej – pod nazwą Eurofisc – przeznaczoną dla wszystkich państw członkowskich, w celu propagowania i ułatwiania wielostronnej i zdecentralizowanej współpracy, pozwalającej podejmować ukierunkowane i szybkie działania służące zwalczaniu szczególnych rodzajów oszustw. Celem przyjęcia nowej regulacji było również rozszerzenie wymiany informacji na państwa trzecie. Wskazano, że informacje te mogą być dla państw członkowskich bardzo użyteczne, jednak niezbędne jest określenie warunków takiego rodzaju ich wymiany.

Odwołując się do wskazanych wcześniej sposobów wymiany informacji w sprawach podatkowych, rozporządzenie przewiduje stosowanie wszystkich form wymiany informacji. Najbardziej zaawansowany system, zautomatyzowany dostęp do informacji, realizowany jest w ramach systemu Eurofisc.

Wymiana informacji na żądanie uregulowana jest w art. 7–12 rozporządzenia. Zgodnie z art. 7 na wniosek organu występującego z wnioskiem organ wezwany przekazuje wszelkie informacje, które mogą pomóc w dokonaniu właściwego pomiaru VAT oraz w kontrolowaniu prawidłowego stosowania VAT, wraz ze wszelkimi informacjami dotyczącymi konkretnego przypadku. Organ, co do zasady, obowiązany jest do przeprowadzenia każdego postępowania administracyjnego niezbędnego do uzyskania żądanych informacji. Postępuje on tak, jakby działał we własnym imieniu lub na wniosek innego organu w swoim państwie. Udziela informacji najszybciej, jak to możliwe, ale nie później niż w ciągu 3 miesięcy od daty otrzymania wniosku. Jeżeli organ posiadał już te informacje, to termin udzielenia wynosi najwyżej miesiąc (art. 10 rozporządzenia). Należy podkreślić, iż jest to termin wyłącznie instrukcyjny. Nie są przewidziane sankcje za niedochowanie go przez państwo, do którego zwrócono się z wnioskiem. Nie istnieje też podstawa prawna do skutecznego przyspieszenia udzielenia odpowiedzi na zadane we wniosku pytanie²⁹. Jeśli postępowanie przedłuża się wskutek oczekiwania na odpowiedź z innego państwa, nie stanowi to o jego przewlekłości³⁰.

Wymiana informacji bez uprzedniego wniosku uregulowana jest w art. 13 rozporządzenia. Właściwy organ każdego państwa członkowskiego przesyła, bez uprzedniego wniosku, właściwemu organowi każdego z pozostałych zainteresowanych państw członkowskich wszelkie pomocne informacje, (i) w przypadku,

²⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Gliwicach z dnia 26 marca 2015 r., sygn. III SA/GI 1469/14, CBOSA.

³⁰ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 7 października 2015 r., sygn. I SAB/Go 4/15, CBOSA.

gdy uznano, że opodatkowanie ma miejsce w państwie członkowskim przeznaczenia, a informacje dostarczone przez państwo członkowskie pochodzenia są niezbędne dla skuteczności systemu kontroli państwa członkowskiego przeznaczenia, (ii) w przypadku, gdy państwo członkowskie ma podstawy sądzić, że w innym państwie członkowskim naruszono przepisy dotyczące VAT lub takie naruszenie jest prawdopodobne, (iii) w przypadku, gdy istnieje ryzyko strat podatkowych w innym państwie członkowskim (art. 13 ust. 1 rozporządzenia). Kategoria informacji podlegających wymianie oraz częstotliwość wymiany podlegają uszczegółowieniu.

Drugą formą wymiany bez uprzedniego wniosku jest wymiana spontaniczna. Właściwe organy państw członkowskich przekazują, w drodze wymiany spontanicznej, właściwym organom pozostałych państw członkowskich wszelkie znane sobie informacje określone w art. 13 ust. 1 rozporządzenia, które nie zostały przekazane w drodze wymiany automatycznej, a które ich zdaniem mogą być użyteczne dla właściwych organów (art. 15 rozporządzenia).

Zgodnie z art. 22 ust. 1 rozporządzenia w celu zapewnienia administracjom podatkowym rozsądnego poziomu pewności w odniesieniu do jakości i wiarygodności informacji dostępnych za pośrednictwem elektronicznego systemu państwa członkowskie przyjmują niezbędne środki, gwarantujące, że dane przekazane przez podatników i osoby prawne niebędące podatnikami na potrzeby identyfikacji do celów VAT zgodnie z art. 214 dyrektywy 2006/112/WE³¹ będą w ich ocenie kompletne i dokładne. W razie sporu strona może przedkładać dowody celem wykazania, że dane w VIES nie odpowiadają rzeczywistości³².

Organ wezwany w jednym państwie członkowskim udziela informacji organowi występującemu z wnioskiem w innym państwie członkowskim, pod warunkiem, że (i) liczba oraz charakter wniosków o udzielenie informacji złożonych przez organ występujący z wnioskiem w określonym czasie nie nakłada nieproporcjonalnych obciążeń administracyjnych na wezwany organ oraz (ii) organ występujący z wnioskiem wyczerpał zwyczajne źródła, których mógł użyć w danych okolicznościach do uzyskania informacji, których wniosek dotyczy, bez podejmowania ryzyka narażenia się na niepowodzenie w osiągnięciu pożądanego rezultatu (art. 54 ust. 1 rozporządzenia).

Wielostronną współpracę w zakresie zwalczania oszustw w dziedzinie VAT ma ułatwić przede wszystkim sieć Eurofisc. W ramach Eurofisc państwa członkowskie ustanawiają wielostronne mechanizmy wczesnego ostrzegania, a także koordynują sprawną wymianę ukierunkowanych informacji oraz pracę urzędników łącznikowych Eurofisc. Baza Eurofisc może zawierać przykładowo informację, iż dany podatnik występuje w obszarze podatników podejrzanych o udział w oszustwie karuzelowym³³.

³¹ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. L 347 z 2006 r., s. 1).

³² Wyrok NSA z dnia 14 lipca 2011 r., sygn. I FSK 1121/10, CBOSA.

³³ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 7 października 2015 r., sygn. I SAB/Go 4/15, CBOSA.

3. Rola wymiany informacji w orzecznictwie sądów polskich

Analizując rolę systemu VIES, warto wskazać *per exemplum* orzeczenie NSA z dnia 4 czerwca 2015 roku³⁴. Podatnik prowadził działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży maszyn rolniczych i nabył w Wielkiej Brytanii używane kombajny zbożowe. Następnie dokonał dostawy kombajnów w kraju, dokumentując czynności fakturami VAT-marża, w ramach procedury, o której mowa w art. 120 ustawy o podatku od towarów i usług³⁵. Jednak na podstawie informacji pochodzących z bazy VIES ustalono, że brytyjscy dostawcy używanych kombajnów zbożowych przedmiotowe transakcje uznali za dostawy wewnątrzspółnotowe. Oznacza to, że nabycie przez podatnika nie zostało dokonane na zasadach o p o d a t k o w a n i a m a r ż y, ale potraktowane jako wewnątrzspółnotowa dostawa towarów. Informacja pozyskana z systemu VIES pozwoliła na ustalenie, że rzeczywisty charakter transakcji był odmienny od przedstawionego przez podatnika.

W orzeczeniu WSA w Warszawie z dnia 4 grudnia 2015 roku³⁶ wskazano, że z przepisów rozporządzenia 904/2010 nie wynika możliwość udostępnienia innych danych niż wprost określone w art. 31 ust. 1 i ust. 2 (numer identyfikacyjny VAT, nazwa, adres podmiotu). Pozostałe dane chronione są tajemnicą skarbową.

W judykaturze wątpliwości wzbudziła kwestia, czy rozporządzenie 904/2010 może stanowić podstawę do zawieszenia postępowania zgodnie z art. 201 § 1 pkt 6 ordynacji podatkowej³⁷ (obecnie przepis uchylony, regulacja znajduje się w art. 201 § 1b o.p.). W wyroku NSA z dnia 18 września 2014 roku³⁸ stwierdzono, iż rozporządzenie może być uznane za inną ratyfikowaną umowę międzynarodową i tym samym stanowić podstawę do zawieszenia postępowania na czas oczekiwana na uzyskanie informacji od organów innego państwa. W zdaniu odrębnym podkreślono, iż zawieszenie postępowania, ponieważ skutkuje zawieszeniem terminu biegu przedawnienia, powinno być rozumiane wąsko. W innym przypadku narusza prawa podatnika. Z tego powodu pojęcie inna ratyfikowana umowa międzynarodowa nie powinno być interpretowane w sposób rozszerzający jego treść normatywną na akty prawne wynikające z umów międzynarodowych, takie jak rozporządzenia Rady. Nowelizacja przepisu o zawieszeniu postępowania z 2016 roku nie odnosi się do przedstawionego problemu.

³⁴ Wyrok NSA z dnia 4 czerwca 2015 r. sygn. I FSK 261/14, CBOSA.

³⁵ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (DzU nr 54, poz. 535, ze zm.).

³⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 grudnia 2015 r., sygn. III SA/Wa 1846/15, CBOSA.

³⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (DzU z 2015 r., poz. 613 ze zm.), dalej: „o.p.”.

³⁸ Wyrok NSA z dnia 18 września 2014 r., sygn. I FSK 1416/13, CBOSA.

Zakończenie

Oddziaływanie na system podatku VAT skierowane na eliminację luki podatkowej może przybrać postać posłużenia się instytucjami mającymi charakter proceduralny. Mają one na celu ustalenie prawidłowego stanu faktycznego. Przykładem takiego rodzaju rozwiązań jest rozwijanie międzynarodowej współpracy administracyjnej. Obok wprowadzania zmian w przepisach regulujących konstrukcję podatku, mających na celu przeciwdziałanie oszustwom, jak na przykład wprowadzenie mechanizmu podzielonej płatności³⁹, konieczne jest podkreślenie znaczenia współpracy międzynarodowej. Rozporządzenie 904/2010 wyznacza organom skarbowym rolę dbania o dochody z podatku VAT nie tylko w swoim państwie, lecz we wszystkich państwach członkowskich (art. 1 ust. 2 rozporządzenia).

Negatywnie należy ocenić, iż termin, jaki zgodnie z rozporządzeniem mają organy drugiego państwa na udzielenie odpowiedzi (3 miesiące lub miesiąc) na skierowane zapytanie, ma charakter wyłącznie instrukcyjny. Brak sankcji za przekroczenie tego terminu sprawia, iż długotrwałe prowadzenie postępowań godzi w prawa podatnika. Nie istnieje możliwość efektywnego ponaglenia państwa.

Funkcjonowanie bazy VIES jest zasadne wyłącznie wtedy, gdy zawarte w niej dane są aktualne. Wobec informacji z VIES może być prowadzony przeciwdowód. Oznacza to, że mimo iż podatnik uzyska z bazy określoną informację, w dalszej kolejności organ może ją podważyć, wskazując, że organy danego państwa nie dbały prawidłowo o rzetelność danych. Jest to obowiązek wprost wskazany w rozporządzeniu, należałoby go jednak w większym stopniu doprecyzować. Przede wszystkim jednak baza VIES w przeważającej liczbie przypadków przyczynia się do ustalenia stanu faktycznego zgodnego ze stanem rzeczywistym.

Analizując rolę międzynarodowej współpracy administracyjnej, podkreślić należy jej aspekty przyczyniające się do zwalczania oszustw podatkowych. Obok wskazanej bazy VIES ważną rolę odgrywa baza Eurofisc. Z punktu widzenia poszczególnych sposobów wymiany informacji większą rolę powinna odgrywać wymiana spontaniczna. Wymaga to zaangażowania urzędników z danego państwa, aby działać w interesie innego państwa członkowskiego i przekazać stosowane informacje, gdy stwierdzone zostanie, że będą one użyteczne.

³⁹ Ustawa z dnia 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (DzU 2018, poz. 63).

INTERNATIONAL ADMINISTRATIVE COOPERATION IN THE FIELD OF VAT FOCUSED ON COMBATING TAX FRAUD

ABSTRACT

Administrative cooperation in the field of VAT is focused on combating tax fraud. On 1 January 1993 took place the abolition of fiscal frontiers. It emphasized the need of exchange of information and tax cooperation. Regulation 1798/2003 introduced several improvements in the cooperation on the field of VAT, namely: time limits for providing information, more possibilities of automatic and spontaneous exchange of information. Even though, the regulation 1798/2003 has been evaluated as ineffective. Member States did not make sufficient use of the tool provided for them in the rules for administrative cooperation. New regulation (Regulation 904/2010) established Eurofisc, a network for the swift exchange of targeted information. It was considered that bank secrecy should not be an obstacle for cooperation.

KEYWORDS

fraud, exchange of information, regulation 904/2010, fiscal cooperation

BIBLIOGRAFIA

AKTY PRAWNE

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (DzU nr 54, poz. 535, ze zm.).
2. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (DzU z 2015 r., poz. 613 ze zm.).
3. Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. C 326 z 2012 r., s. 47).
4. Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. U. L 268 z 2010 r., s. 1).
5. Rozporządzenie (WE) Nr 638/2004 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 31 marca 2004 r. w sprawie danych statystycznych Wspólnoty odnoszących się do handlu towarami między Państwami Członkowskimi oraz uchylające rozporządzenie Rady (EWG) nr 3330/91 (Dz. U. L 102 z 2004 r., s. 1).
6. Rozporządzenie Rady nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie nr 218/92 (Dz. U. L 264 z 2003 r., s. 1).
7. Rozporządzenie Rady (EWG) nr 218/92 z dnia 27 stycznia 1992 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków pośrednich (Dz. U. L 24 z 1992 r., s. 1).
8. Rozporządzenie Rady (EWG) Nr 3330/91 z dnia 7 listopada 1991 r. w sprawie danych statystycznych odnoszących się do handlu towarami między Państwami Członkowskimi (Dz. U. L 316 z 1991 r., s. 1).
9. Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. L 347 z 2006 r., s. 1).
10. Dyrektywa Rady Nr 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz. U. L 376 z 1991 r., s. 1).

11. Dyrektywa Rady 79/1070/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. zmieniająca dyrektywę 77/799/EWG dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych Państw Członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich (Dz. U L 331 z 1979 r., s. 8).
12. Dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich (Dz. U L 336 z 1977 r., s. 15).

LITERATURA

1. Bartosiewicz A., *Komentarz do rozporządzenia Rady nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej*, eI/Lex.
2. Biegalski A., *VIES – System wymiany informacji w zakresie podatku VAT – wybrane zagadnienia ogólne*, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 4.
3. Majdowski F., Wielogórski R., *Nowy ład światowy w zakresie wymiany informacji podatkowych?*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 8.
4. Mączyński D., *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009.
5. Mączyński D., *Przekazywanie informacji przez organy podatkowe państw członkowskich Wspólnoty Europejskiej w zakresie podatków pośrednich*, [w:] *Prawo wobec wyzwań współczesności*, red. P. Wiliński, O. Krajniak, B. Guzik, Poznań 2007.
6. Oberson X., *International Exchange of Information in Tax Matters*, Cheltenham 2015.
7. Raczkowski K., *Eurofisc – zdecentralizowana sieć współpracy w dziedzinie podatku VAT*, „Infos” 2011, nr 6.
8. Regnowski P., *Rola wymiany informacji o VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni” 2008, nr 7.
9. Terra B., Wattel P., *European Tax Law*, Haga 2012.
10. Tetlak K., *Dyrektywa o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych*, [w:] *Podatki bezpośrednie. Prawo polskie a prawo wspólnotowe*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2009.

ORZECZNICTWO

1. Wyrok NSA z dnia 26 sierpnia 2015 r., sygn. I FSK 112/15, CBOSA.
2. Wyrok NSA z dnia 4 czerwca 2015 r., sygn. I FSK 261/14, CBOSA.
3. Wyrok NSA z dnia 18 września 2014 r., sygn. I FSK 1416/13, CBOSA.
4. Wyrok NSA z dnia 14 lipca 2011 r., sygn. I FSK 1121/10, CBOSA.
5. Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 7 października 2015 r., sygn. I SAB/Go 4/15 CBOSA.
6. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 grudnia 2015 r., sygn. III SA/Wa 1846/15, CBOSA.
7. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 26 marca 2015 r., sygn. III SA/Gl 1469/14, CBOSA.

INNE ŹRÓDŁA

1. Zarządzenie Nr 10 Ministra Finansów z dnia 10 lutego 2012 r. w sprawie wyznaczenia jednostek odpowiedzialnych za nadzór i wymianę informacji o VAT oraz sposobu realizacji wymiany informacji o VAT (DzU Min. Fin., poz. 7).
2. Sprawozdanie specjalne nr 8/2007 dotyczące współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od towarów i usług wraz z odpowiedziami Komisji (Dz. UE C 20 z 2008 r.).

