

Raport uzasadniający konieczność wprowadzenia
mechanizmu odwrotnego obciążenia przy
rozliczaniu VAT w handlu wybranymi
urządzeniami elektronicznymi

ZIPSEE

Związek Importerów i Producentów
Sprzętu Elektrycznego i Elektronicznego Branży RTV i IT

Warszawa, luty 2014 r

1. Wykaz skrótów	4
2. Wstęp - cel raportu	4
3. Postulaty ZIPSEE	7
4. Regulacje VAT Unii Europejskiej.....	8
5. Konkluzje raportu - nieprawidłowości VAT zidentyfikowane na rynku telefonów komórkowych	9
6. Skutki zidentyfikowanych nieprawidłowości.....	11
7. Ogólna charakterystyka rynku telefonów komórkowych w Polsce	12
8. Schemat oszustwa VAT	13
9. Analiza szczegółowa	15
9.1. Opis przyjętych metod badawczych.....	15
9.1.1. Porównanie danych EUROSTAT dotyczących przywozu do Polski telefonów komórkowych	15
9.1.2. Analiza danych EUROSTAT dotyczących przywozu do Polski innych towarów.....	15
9.1.3. Porównanie asymetryczności w zakresie telefonów komórkowych odnotowanych w Polsce z asymetrycznościami w tym zakresie odnotowanymi w wybranych krajach UE.....	15
9.1.4. Analiza danych uzyskanych z CAAC dotyczących handlu telefonami komórkowymi	15
9.1.5. Porównanie danych z CAAC dotyczących handlu telefonami komórkowymi z danymi dotyczącymi innych niż telefony komórkowe produktów.....	16
9.2. Źródła danych.....	16
9.2.1. EUROSTAT	16
9.2.2. Centrum Analityczne Administracji Celnej	17
9.3. Wyniki analiz w ramach poszczególnych metod	17
9.3.1. Porównanie danych EUROSTAT dotyczących przywozu do Polski telefonów komórkowych	17
9.3.1.1. Analiza ogólna - obrót z 28 krajami UE.....	17
9.3.1.2. Analiza szczegółowa - obrót z wybranymi krajami UE.....	20
9.3.1.3. Wnioski	21

9.3.2. Analiza danych EUROSTAT dotyczących przywozu do Polski innych towarów.....	22
9.3.2.1. Uwagi ogólne	22
9.3.2.2. Komputery.....	23
9.3.2.3. Nowe samochody osobowe.....	24
9.3.2.4. Środki piorące	25
9.3.2.5. Dachówki	26
9.3.2.6. Pręty stalowe	27
9.3.2.7. Wnioski	28
9.3.3. Porównanie asymetryczności w zakresie telefonów komórkowych odnotowanych w Polsce z asymetrycznościami w tym zakresie odnotowanymi w wybranych krajach UE.....	30
9.3.3.1. Wstęp.....	30
9.3.3.2. Asymetryczność w danych odnotowana w Czechach, Słowacji, Litwie i na Węgrzech.....	30
9.3.3.3. Asymetryczność w danych odnotowana w Niemczech, Austrii, Włoszech i Wielkiej Brytanii.....	34
9.3.3.4. Wnioski	38
9.3.4. Analiza danych uzyskanych z CAAC dotyczących handlu telefonami komórkowymi	39
9.3.5. Porównanie danych CAAC dotyczących handlu telefonami komórkowymi z danymi CAAC dotyczącymi innych niż telefony komórkowe produktów.....	42
9.4. Doświadczenia państw członkowskich UE w stosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia	43

1. Wykaz skrótów

W treści Raportu wskazane wyżej skróty mogą być używane wymiennie z pełnymi nazwami, do których się odnoszą.

Dyrektywa VAT	Dyrektywa Rady nr 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L. z 2006 Nr 347 poz. 1)
ZIPSEE	Związek Importerów i Producentów Sprzętu Elektrycznego i Elektronicznego Branży RTV i IT
KE	Komisja Europejska
Rada UE	Rada Unii Europejskiej
Konstytucja RP	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. 1997, Nr 78, poz. 483, ze zm.)
EUROSTAT	Urząd Statystyczny Unii Europejskiej z siedzibą w Luksemburgu
INTRASTAT	System statystyki obejmujący handel pomiędzy państwami członkowskimi UE oparty na danych pochodzących z deklaracji INTRASTAT
CAAC	Wydział Centrum Analityczne Administracji Celnej - jednostka organizacyjna Polskiej Administracji Celnej w ramach struktury Izby Celnej w Warszawie. Wykonuje zadania polegające na gromadzeniu, przetwarzaniu i udostępnianiu danych o handlu międzynarodowym pomiędzy Polską a krajami członkowskimi Unii Europejskiej oraz krajami trzecimi
TSUE	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UE	Unia Europejska
Ustawa o VAT	Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2011.177.1054 ze zm.)
WDT	Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów
WNT	Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów

W celu uproszczenia przedstawionych w niniejszym raporcie danych, do przeliczenia wartości wyrażonych w Euro na złote został przyjęty uśredniony kurs NBP Euro z okresu od 1 stycznia 2008 r. do 31 października 2013. Kurs ten skalkulowaliśmy na 4,06.

2. Wstęp - cel raportu

Niniejszy raport został przygotowany przez Związek Importerów i Producentów Sprzętu Elektrycznego i Elektronicznego Branży RTV i IT (dalej "ZIPSEE") oraz kancelarię prawną DLA PIPER Wiater Sp. k.

ZIPSEE jest związkiem pracodawców, którego celem jest reprezentowanie interesów pracodawców - producentów sprzętu RTV i IT wobec organów państwa, administracji publicznej, samorządów terytorialnych oraz wszelkich innych podmiotów.

Związek Importerów i Producentów Sprzętu Elektrycznego i Elektronicznego Branży RTV i IT stanowi obecnie 16 czołowych firm branży RTV i IT w Polsce, 13 importerów i producentów sprzętu RTV oraz 3 największych dystrybutorów sprzętu IT.

Członkowie ZIPSEE są producentami/importerami elektroniki użytkowej, w tym telefonów komórkowych, smartfonów, komputerów przenośnych, tabletów, konsoli do gier oraz materiałów eksploatacyjnych do drukarek.

Celem niniejszego raportu jest:

- uzasadnienie, że na polskim rynku elektroniki użytkowej, w szczególności w obrocie telefonami komórkowymi, dochodzi do nieprawidłowości w rozliczaniu podatku od towarów i usług (VAT), przy czym nieprawidłowości te mają charakter systemowy, a ich skala jest duża;
- uzasadnienie, że konieczne jest w tym zakresie podjęcie działań legislacyjnych zapobiegających systemowo oszustwom w VAT, a najskuteczniejsze w tym zakresie będzie wprowadzenie w stosunku do wybranych urzędzeń elektronicznych mechanizmu odwrotnego obciążenia przy rozliczaniu VAT.

Nieprawidłowości przy rozliczaniu VAT stanowią poważny problem z punktu widzenia dochodów Państwa oraz prawidłowego funkcjonowania rynku. W szczególności oszustwa w zakresie VAT godzą w interesy budżetu państwa zmniejszając wpływy budżetowe z tytułu podatku VAT oraz wpływy z tytułu podatków dochodowych i innych należności budżetowych. Dodatkowo jednak oszustwa w VAT powodują zmniejszenie legalnego rynku towarów, które są przedmiotem oszustw, a więc godzą bezpośrednio w uczestników rynku rzetelnie wywiązujących się z obowiązków w zakresie VAT tj. między innymi w członków ZIPSEE.

Proceder wyłudzenia VAT występuje głównie w obrocie łatwo zbywalnymi wyrobami o wysokiej wartości - tj. wyrobami, które ze względu na ich zastosowanie mogą być stosunkowo łatwo i w dużych ilościach zbywane poza legalnym obrotem, jeśli tylko zostaną zaoferowane chociaż nieznacznie poniżej cen rynkowych, oraz produktami o niewielkich rozmiarach i wysokiej wartości, które z uwagi na te dwie cechy przynoszą oszustom zyski o wymiernych rozmiarach.

Występowanie tego rodzaju patologii miało miejsce w Polsce w obrocie produktami stalowymi. W konsekwencji, ustawodawca zdecydował się na przeciwdziałanie oszustwom na rynku wyrobów stalowych poprzez wprowadzenie do przepisów o VAT mechanizmu odwrotnego obciążenia w handlu tymi produktami.

Obecnie, zdaniem ZIPSEE, branżą najbardziej narażoną na oszustwa w VAT jest handel urządzeniami telefonii mobilnej, komputerami osobistymi oraz ich częściami i akcesoriami, oraz podobnymi wyrobami. Na ten proceder wskazywano już na etapie prac sejmowych nad wprowadzeniem mechanizmu odwrotnego obciążenia dla produktów stalowych, podnosząc, że mechanizmem tym powinno się objąć również telefony komórkowe.

Na fakt oszustw w VAT dotyczących handlu telefonami komórkowymi zwracają uwagę oficjalne informacje organów państwa, a także informacje z mediów. Zupełnie przykładowo można w tym zakresie wskazać, że pierwsze wzmianki o wyłudzeniach podatku VAT miały miejsce już w 2009 r., tj. Ministerstwo Finansów poinformowało o zorganizowanej akcji CBS oraz policji, skutkującej zatrzymaniem 10 osób podejrzanych o wyłudzenie 79 mln zł. wynikających z wprowadzenia do obrotu faktur na kwotę 439 mln, które dokumentowały wewnątrzspółnotowe transakcje związane z telefonami komórkowymi. Z kolei w publikacji Ministerstwa Spraw Wewnętrznych pt. "Raport o stanie bezpieczeństwa w Polsce w 2012 roku" również wskazano, że głównym sposobem osiągania nielegalnych korzyści związanych z wyłudzeniami podatku VAT był obrót telefonami komórkowymi oraz konsolami PlayStation zarówno w obrocie krajowym, jak i zagranicznym.

Sygnaly o rosnącej skali nieprawidłowości występujących na rynku urządzeń elektronicznych, w tym telefonów komórkowych, pochodzą także od członków ZIPSEE. W szczególności chodzi tu o duży wzrost liczby podmiotów działających na rynku tego rodzaju sprzętu, których profile biznesowe budzą uzasadnione wątpliwości co do ich wiarygodności. Są to głównie podmioty nowo założone, nieznane spółki, lub spółki o innym profilu niż handel sprzętem elektronicznym, obracające dużymi wolumenami produktów, posiadające często tych samych udziałowców, lub wspólników, a udziałowcy, lub wspólnicy nie są znani w branży i często pochodzą z zagranicy, lub o spółkach ani o udziałowcach/wspólnikach nie ma żadnych dostępnych informacji, bądź istnieją szczątkowe.

W tej sytuacji ZIPSEE podjęło decyzję o przeprowadzeniu systemowego badania rynku telefonów komórkowych w celu oceny skali oszustw w podatku VAT dotyczących telefonów komórkowych, jako towaru w grupie urządzeń elektronicznych potencjalnie najbardziej narażonego na oszustwa.

W tym celu przeprowadzono analizę danych statystycznych dotyczących handlu telefonami komórkowymi, w połączeniu z analizami przeprowadzonymi innymi metodami wzajemnie się uzupełniającymi.

Celem niniejszego Raportu jest oszacowanie skali i zakresu procederu wyłudzeń VAT na polskim rynku telefonów komórkowych. Intencją ZIPSEE jest w szczególności, aby niniejszy raport:

- stanowił próbę określenia skali i zakresu procedury wyłudzeń VAT od telefonów komórkowych na polskim rynku;
- był podstawą do dyskusji z polskim prawodawcą o potrzebie wprowadzenia zmian legislacyjnych w przepisach o VAT w celu przeciwdziałania opisywanej patologii.

W konsekwencji w niniejszym Raporcie:

- przedstawiamy ogólną charakterystykę polskiego rynku telefonów komórkowych;
- przedstawiamy wyniki analiz statystycznych handlu telefonami komórkowymi, które zdaniem ZIPSEE potwierdzają znaczną skalę oszustw VAT na tym rynku;
- opisujemy mechanizmy, które prowadzą do wyłudzenia podatku VAT;
- opisujemy najskuteczniejsze rozwiązania legislacyjne mające na celu przeciwdziałanie wyłudzeniom oraz praktykę krajów UE w tym zakresie;

- wskazujemy rozwiązanie legislacyjne mające na celu przeciwdziałanie wyłudzeniom VAT, które naszym zdaniem w polskich realiach może przynieść najlepsze rezultaty;
- wskazujemy efekty stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w VAT w innych krajach UE.

Analiza przedstawiona w niniejszym raporcie dotyczy telefonów komórkowych, w tym smartfonów (kod CN 8517 12 00 "Telefony dla sieci komórkowych lub dla innych sieci bezprzewodowych" obejmujących tradycyjne telefony komórkowe oraz smartfony).

3. Postulaty ZIPSEE

ZIPSEE postuluje nowelizację Ustawy o VAT i objęcie mechanizmem odwrotnego obciążenia następujących grup urządzeń.

- a) Telefony dla sieci komórkowych lub dla innych sieci bezprzewodowych - kod CN 8517 12 00, kod PKWiU 26.30.22;
- b) Tablety - kod CN 8471 30 00, kod PKWiU 26.20.11;
- c) Komputery przenośne ("laptopy") - kod CN 8471 30 00, kod PKWiU 26.20.11;
- d) Konsole i urządzenia do gier wideo - kod CN 9504 50 00, kod PKWiU 26.40.60;
- e) Materiały eksploatacyjne do drukarek - kod CN 8443 99 90 oraz PKWiU 28.23.26.0.

Z punktu widzenia techniki legislacyjnej postulat ZIPSEE oznacza rozszerzenie załącznika nr 11 do Ustawy o VAT o wyżej wskazane grupy towarów.

Jednocześnie postulujemy, aby mechanizm odwrotnego obciążenia przy dostawach tych towarów był stosowany w przypadku, gdy wartość dostawy przekracza próg wartościowy, który proponujemy ustalić na równowartość w PLN kwoty 10 tys. Euro.

Jak wyżej zaznaczono, analizy przedstawione w niniejszym Raporcie dotyczą bezpośrednio telefonów komórkowych (w tym smartfonów) klasyfikowanych do kodu CN 8517 12 00 oraz kodu PKWiU 26.30.22.

Tym niemniej, postulaty ZIPSEE w zakresie objęcia mechanizmem odwrotnego obciążenia dotyczą także tabletów, komputerów przenośnych, konsol do gier wideo oraz materiałów eksploatacyjnych do drukarek. Są to wyroby o zbliżonych do telefonów komórkowych cechach, które jako najbardziej narażone na wyłudzenia, powinny zostać objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia w VAT wraz z telefonami komórkowymi.

W innym przypadku (np. przy objęciu mechanizmem odwrotnego obciążenia tylko telefonów komórkowych) istnieje duże ryzyko, że oszustwa w VAT "przeniosą" się na inne podobne produkty, w szczególności wskazane powyżej. Stąd zdaniem ZIPSEE zasadne jest objęcie mechanizmem odwrotnego obciążenia wszystkich opisanych wyżej grup towarów.

Zwracamy uwagę, że ryzyko zjawiska przenoszenia oszustw w VAT na inne towary, a w szczególności z telefonów komórkowych na tablety, laptopy i konsole do gier, było identyfikowane przez państwa członkowskie UE, które wprowadzając odwrotne obciążenie na telefony komórkowe obejmowały nim całą wspomnianą grupę urządzeń elektronicznych. Potwierdza to przykładowo wniosek Holandii z 17 grudnia 2012 r. o zgodę Rady UE na objęcie odwrotnym obciążeniem całej opisywanej grupy wyrobów, w którym wyraźnie wskazano, że "na podstawie kontroli przeprowadzonych przez holenderskie organy podatkowe, zwrócono uwagę na przeniesienie zjawiska oszustw na konsole do gier, tablety i laptopy, stąd Holandia zwróciła się o uwzględnienie tych towarów w upoważnieniu do wprowadzenia odstępstwa".

Zwracamy uwagę, że zmiany do Dyrektywy VAT wprowadzone z dniem 15 sierpnia 2013 r. traktują jednolicie urządzenia wskazane wyżej pkt. 4 a) - d), wprowadzając możliwość ich objęcia mechanizmem odwrotnego obciążenia przez państwa członkowskie UE bez konieczności uzyskiwania zgody Rady UE (szczegóły dotyczący regulacji UE w tym zakresie zostały wskazane w pkt 4 poniżej).

4. Regulacje VAT Unii Europejskiej

Skalę nieprawidłowości w handlu telefonami komórkowymi oraz podobnymi urządzeniami elektronicznymi dostrzegł również prawodawca unijny, czego wyrazem jest *Dyrektywa Rady 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r. upoważniająca państwa członkowskie do wprowadzenia fakultatywnego i tymczasowego mechanizmu odwrotnego obciążenia w handlu między innymi telefonami komórkowymi zmieniająca Dyrektywę o VAT*.

Zgodnie z przepisami tej dyrektywy kraje członkowskie UE mają możliwość czasowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia do rozliczenia VAT, bez konieczności uzyskania wcześniejszej zgody Rady UE na stosowanie tego mechanizmu. Dotychczas, aby wprowadzić mechanizm odwrotnego obciążenia państwa członkowskie musiały występować o zgodę Rady UE.

Od 15 sierpnia 2013 r., na podstawie nowego art. 199a Dyrektywy VAT, państwa członkowskie mają możliwość wprowadzenia na okres co najmniej dwóch lat, mechanizmu rozliczania VAT przez nabywcę m.in. w przypadkach dostaw takich towarów jak: telefony komórkowe, konsole do gier, tablety i laptopy, dostawy układów scalonych przed ich zainstalowaniem w wyrobach przeznaczonych dla użytkownika końcowego. Oznacza to, że aby wprowadzić mechanizm odwrotnego obciążenia do towarów wskazanych wyżej w pkt. 4 a) - d) Raportu, Polska nie musi uzyskiwać zgody Rady UE.

Zaznaczamy, że równolegle do powyższych zmian, na podstawie *Dyrektywy 2013/42/UE z dnia 22 lipca 2013 r. zmieniającej Dyrektywę o VAT w odniesieniu do mechanizmu szybkiego reagowania na oszustwa związane z VAT*, został wprowadzony do Dyrektywy VAT tzw. mechanizm szybkiego reagowania.

Mechanizm ten umożliwia państwom członkowskim czasowe wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia na towary nie objęte wyżej opisanym art. 199a Dyrektywy o VAT, w sytuacji, w której w handlu tymi wyrobami zidentyfikowane zostaną oszustwa, którym można zapobiec podejmując jedynie szybkie działania mające na celu ich wyeliminowanie, a brak podjęcia stosownych kroków może prowadzić do znacznych i nieodwracalnych strat finansowych po stronie

państwa członkowskiego. Omawiany środek specjalny może być wprowadzony przez państwo członkowskie na okres nie dłuższy niż 9 miesięcy. Zgodę na zastosowanie środka specjalnego wydaje Komisja Europejska, na podstawie wniosku państwa członkowskiego. Podkreślamy, że mechanizm szybkiego reagowania może zostać wykorzystany do objęcia mechanizmem odwrotnego obciążenia dostaw materiałów eksploatacyjnych do drukarek, o których mowa w wyżej w pkt. 4 e) Raportu.

5. Konkluzje Raportu - nieprawidłowości VAT zidentyfikowane na rynku telefonów komórkowych

- Analizy przeprowadzone przez ZIPSEE wskazują na istnienie znacznej skali nieprawidłowości w zakresie rejestrowania i deklarowania VAT od obrotu telefonami komórkowymi, w szczególności od wewnątrzspółnotowego nabycia tych towarów.
- Porównanie danych statystycznych pochodzących z innych krajów UE (uzyskanych od EUROSTAT) dotyczących wywozu telefonów komórkowych do Polski oraz danych dotyczących przywozu telefonów komórkowych z innych krajów UE do Polski (uzyskanych od EUROSTAT oraz CAAC) wskazuje na znaczną, wartościową rozbieżność (asymetrię) obu rodzajów danych, które co do zasady powinny być zbieżne, bądź mogą różnić się nieznacznie. Z analizy danych EUROSTAT wynika bowiem, że podatnicy z innych państw członkowskich UE raportują łącznie w swoich krajach więcej dostaw wewnątrzspółnotowych telefonów komórkowych do Polski, niż polscy podatnicy raportują nabyć wewnątrzspółnotowych z tych krajów łącznie. Różnica ta sięga aż do około 40 %.
- Rozbieżność ta ma charakter wyjątkowy w zestawieniu z analogicznymi danymi statystycznymi dotyczącymi innych wyrobów. Dane statystyczne dotyczące telefonów komórkowych w tym zakresie są bardzo podobne do danych statystycznych dotyczących wyrobów stalowych sprzed wprowadzenia na te wyroby mechanizmu odwrotnego obciążenia.
- Oznacza to zdaniem ZIPSEE występowanie w Polsce oszustwa w deklarowaniu VAT od wewnątrzspółnotowego nabycia telefonów komórkowych. Analiza danych statystycznych przeprowadzona przez ZIPSEE wskazuje, że skala niedeklarowanego VAT w tym zakresie może sięgać około 420 mln zł rocznie. Zaznaczamy, że w przypadku wyrobów stalowych, branża hutnicza szacowała skalę oszustw w VAT na około 250 - 450 mln zł, a więc znacznie mniej niż w niniejszym Raporcie jest ona szacowana w stosunku do telefonów komórkowych.
- Ponadto, przeprowadzona przez ZIPSEE analiza danych statystycznych uzyskanych z CAAC, wskazuje, że wywóz telefonów komórkowych z Polski jest znacznie wyższy od przywozu tych towarów do Polski. Identyfikacja opisywanej różnicy uwzględnia praktyczny brak produkcji telefonów komórkowych w Polsce oraz skalę "konsumpcji krajowej" tj. sprzedaży detalicznej w Polsce. Zdaniem ZIPSEE istnienie tak wyjątkowego zjawiska statystycznego to jednoznaczny dowód na istnienie szarej strefy w nabyciu wewnątrzspółnotowym telefonów komórkowych do Polski. Z perspektywy analizy danych statystycznych CAAC skala oszustw VAT w tym zakresie może sięgać nawet do około 1,8 mld zł niezadeklarowanego VAT rocznie.
- Jest to dowód na to, że znaczna część telefonów komórkowych wywożonych z Polski, trafia do Polski nielegalnie bez deklarowania VAT, a do budżetu państwa nie trafia VAT należny w związku z ich nabyciem wewnątrzspółnotowym - w zależności od źródeł analizy danych

statystycznych jest to od około 420 mln - do nawet 1,8 mld zł. rocznie. Następnie znaczna część nielegalnie wprowadzonych do Polski urządzeń (od których VAT nie został odprowadzony) jest już legalnie przedmiotem dostaw krajowych, a ostatecznie w znacznym zakresie eksportu lub wewnątrzspółnotowych dostaw towarów.

- Z powyższego można wnioskować istnienie zjawiska, polegającego na tym, że oszuści nie rozliczają VAT od telefonów komórkowych nabywanych z zagranicy, następnie sprzedają je innym uczestnikom rynku (pobierając VAT w cenie towaru), którzy w dalszej kolejności mogą dokonywać legalnego eksportu lub wewnątrzspółnotowych dostaw urządzeń, uzyskując z budżetu państwa zwroty VAT, którym zostali obciążeni przy nabyciu krajowym telefonów, a który nigdy nie został odprowadzony do budżetu Państwa. Zjawiska te mogą przybierać formę skomplikowanych łańcuchów dostaw krajowych, w których uczestniczą także nieświadomie uczeni podatnicy VAT.
- Jak wynika z przedstawionych w niniejszym raporcie analiz danych statystycznych u podstawy opisywanego przestępczego mechanizmu leży niedeklarowanie VAT z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego urządzeń oraz mechanizm pobierania VAT w cenie towarów, który w odróżnieniu od mechanizmu odwrotnego obciążenia pozwala pobrać od nabywcy VAT w cenie towaru bez jego zapłaty do budżetu państwa. Z kolei nabywca towarów od podmiotu, który nie zadeklarował VAT ma prawo do odliczenia VAT z faktur wystawionych przez oszusta.
- Oszuści ("znikające podmioty") mają możliwość pojawienia się na rynku wyłącznie na krótki okres czasu i współpracując z kolejnymi podmiotami w ramach łańcucha dostaw dokonują dostawy telefonów komórkowych do kolejnych pośredników, którzy z kolei odliczają podatek VAT, który wpłacili podmiotowi "słupowi". Jednocześnie podatek VAT nigdy nie zostaje wpłacony do budżetu państwa przez podmiot "słup". Nielegalny podmiot znika z rynku po dokonaniu kilku transakcji.
- Analiza wyżej opisanych danych statystycznych w ujęciu dynamicznym (na osi czasu) wskazuje, że problem oszustw VAT na rynku telefonów komórkowych pojawił się w Polsce około roku 2011 r. oraz, mimo działań organów podatkowych, istnieje on nadal, a jego skala obecnie narasta bardzo dynamicznie, co potwierdzają dane statystyczne z 2013 r. Warto podkreślić, że eskalacja opisywanego zjawiska w Polsce zbiega się z wprowadzeniem w innych krajach UE mechanizmów skutecznie zapobiegających oszustwom, w szczególności mechanizmu odwrotnego obciążenia.
- Istnienie tego rodzaju przestępstw w VAT zostało zidentyfikowane przez inne państwa członkowskie UE już w przeszłości. Od tego czasu, wypracowane zostały metody zwalczania tego procederu. Najefektywniejszym i sprawdzonym w innych krajach UE oraz w Polsce, a także preferowanym przez Komisję Europejską, rozwiązaniem w walce z procederem wyłudzenia VAT, jest zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia.
- Analiza danych statystycznych z innych krajów UE, w szczególności z krajów UE, w których został wprowadzony mechanizm odwrotnego obciążenia, wskazuje, że mechanizm ten skutecznie ograniczył skalę nieprawidłowości. W szczególności dowodem w tym zakresie jest analiza danych EUROSTAT dotyczących przywozu telefonów komórkowych do tych krajów, z której wynika, że w skutek wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia, rozbieżność między

danymi dotyczącymi deklarowanego przez inne kraje UE wywozu telefonów komórkowych do danego kraju z analogicznymi danymi, ale deklarowanymi w tym kraju przez nabywców wewnątrzspółnotowych, maleje.

- W konsekwencji ZIPSEE prosi Ministerstwo Finansów o podjęcie działań legislacyjnych opisanych w pkt 3 Raportu.

6. Skutki zidentyfikowanych nieprawidłowości

Zidentyfikowany proceder oszustw w VAT ma negatywny wpływ zarówno na budżet państwa i kondycję finansów publicznych, jak i na uczciwe podmioty uczestniczące w rynku telefonów komórkowych.

Po pierwsze bezpośrednim skutkiem jest spadek przychodów budżetowych z tytułu podatku VAT.

Po drugie, działalność podmiotów wyłudzających podatek VAT wpływa niekorzystnie na krajowych uczciwych dystrybutorów telefonów komórkowych (wynikający z wprowadzania do obrotu na terenie Polski "tańszych" wyrobów z zagranicy). W tym zakresie dochodzi również do wypierania uczciwych dystrybutorów z rynku. Tym samym wraz z pogarszającą się kondycją polskich legalnie działających podmiotów ma miejsce zmniejszenie wpływów budżetowych z tytułu podatków dochodowych i innych należności budżetowych.

Po trzecie, podmioty wyłudzające podatek VAT podejmują działania polegające na próbach wciągania uczciwych dystrybutorów w łańcuch dostaw wyrobów, od których VAT nie został uiszczony. Ma to na celu uwiarygodnienie określonych partii wyrobów poprzez sprzedaż po niskiej atrakcyjnej cenie na rzecz dużych wiarygodnych uczestników rynku, w tym między innymi członków ZIPSEE.

Konsekwencją powyższego jest bezprecedensowa intensyfikacja działań kontrolnych organów podatkowych wobec uczciwych uczestników rynku telefonów komórkowych. Obserwują to w szczególności członkowie ZIPSEE występujący o zwroty VAT wynikające z dokonywania przez nich dostaw wewnątrzspółnotowych lub eksportu telefonów komórkowych. Jak jednak dowodzą dane statystyczne przedstawione w niniejszym raporcie działania organów podatkowych wpływające negatywnie na działalność uczciwych podatników nie prowadzą do redukcji skali oszustw w VAT.

Konsekwencją prób wciągania przez nieuczciwe podmioty uczciwych dystrybutorów w łańcuch dostaw telefonów komórkowych, od których na wcześniejszych etapach obrotu nie odprowadzono podatku VAT, są działania obronne, które muszą podejmować uczciwi dystrybutorzy. Skutkują one koniecznością odstępowania od korzystnych biznesowo transakcji z obawy o uczestniczenie w łańcuchu dostaw telefonów komórkowych wprowadzonych do obrotu bez zapłaty VAT, podczas gdy często okazuje się, że transakcje od których odstąpiono nie mają nic wspólnego z wyłudzeniami VAT.

Nie bez znaczenia są koszty administracyjne, jakie muszą ponosić uczciwi uczestnicy rynku (dystrybutorzy). Są one konieczne w związku ze zintensyfikowaniem wobec nich kontroli podatkowych, jak w celu obrony przez innymi uczestnikami rynku, będącymi oszustwami w VAT.

7. Ogólna charakterystyka rynku telefonów komórkowych w Polsce

Telefony komórkowe, w tym smartfony, zostały sklasyfikowane do kodu 8571 12 00 Nomenklatury Scalonej (CN) jako "telefony dla sieci komórkowych lub dla innych sieci bezprzewodowych". Pod tym kodem CN są sklasyfikowane wyłącznie telefony komórkowe, w tym smartfony. Telefony komórkowe i smartfony nie są klasyfikowane do żadnego innego kodu.

W Polsce nie prowadzi się produkcji telefonów komórkowych w ilościach mogących mieć znaczenie z punktu widzenia analiz zawartych w niniejszym Raporcie. Na polskim rynku telefonów komórkowych działają praktycznie wyłącznie dystrybutorzy tych urządzeń. Rynek podzielony jest na poszczególne ogniwa w ramach łańcucha dostaw w następujący sposób:

- Pierwszą grupą uczestników rynku telefonów komórkowych są dystrybutorzy telefonów komórkowych. Dokonują oni zakupów telefonów komórkowych od dostawców zagranicznych (zagranicznych producentów lub dystrybutorów) w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego lub importu.
- Następnie dystrybutorzy sprzedają telefony do dalszych dystrybutorów albo do sprzedawców detalicznych;
- Możliwe przy tym jest, że sprzedawcy detaliczni zaopatrują się nie u dystrybutorów krajowych, ale bezpośrednio u producentów lub dystrybutorów zagranicznych;
- Istotny zakres działalności krajowych dystrybutorów telefonów to dostawy wewnątrzwspólnotowe lub eksport. Oczywiście w warunkach braku istotnej produkcji krajowej dotyczy to urządzeń wcześniej nabytych wewnątrzwspólnotowo lub zaimportowanych. Istnienie opisywanego strumienia sprzedaży poza Polskę w sytuacji braku produkcji krajowej wynika ze szczególnych cech europejskiego rynku telefonów komórkowych. Jest na tym rynku zjawiskiem normalnym, wynikającym częściowo z siły rynkowej dużych polskich dystrybutorów, że polski dystrybutor może nabyć towar (w kraju lub za granicą) w cenie, która zapewni mu opłacalność sprzedaży tego urządzenia poza Polskę.
- Szczególną grupą nabywców telefonów komórkowych są operatorzy telekomunikacyjni, którzy nabywają hurtowe ilości telefonów, w celu ich sprzedaży detalicznej (w większości subsydiowanej) na rzecz nabywców usług telekomunikacyjnych. Nabywają oni urządzenia bądź od krajowych dystrybutorów, bądź od dystrybutorów lub producentów zagranicznych

Z danych ZIPSEE wartość krajowej sprzedaży detalicznej telefonów komórkowych w Polsce w 2013 r. sięgnęła szacunkowo 1.3 mld Euro, czyli około 5.5 mld zł.

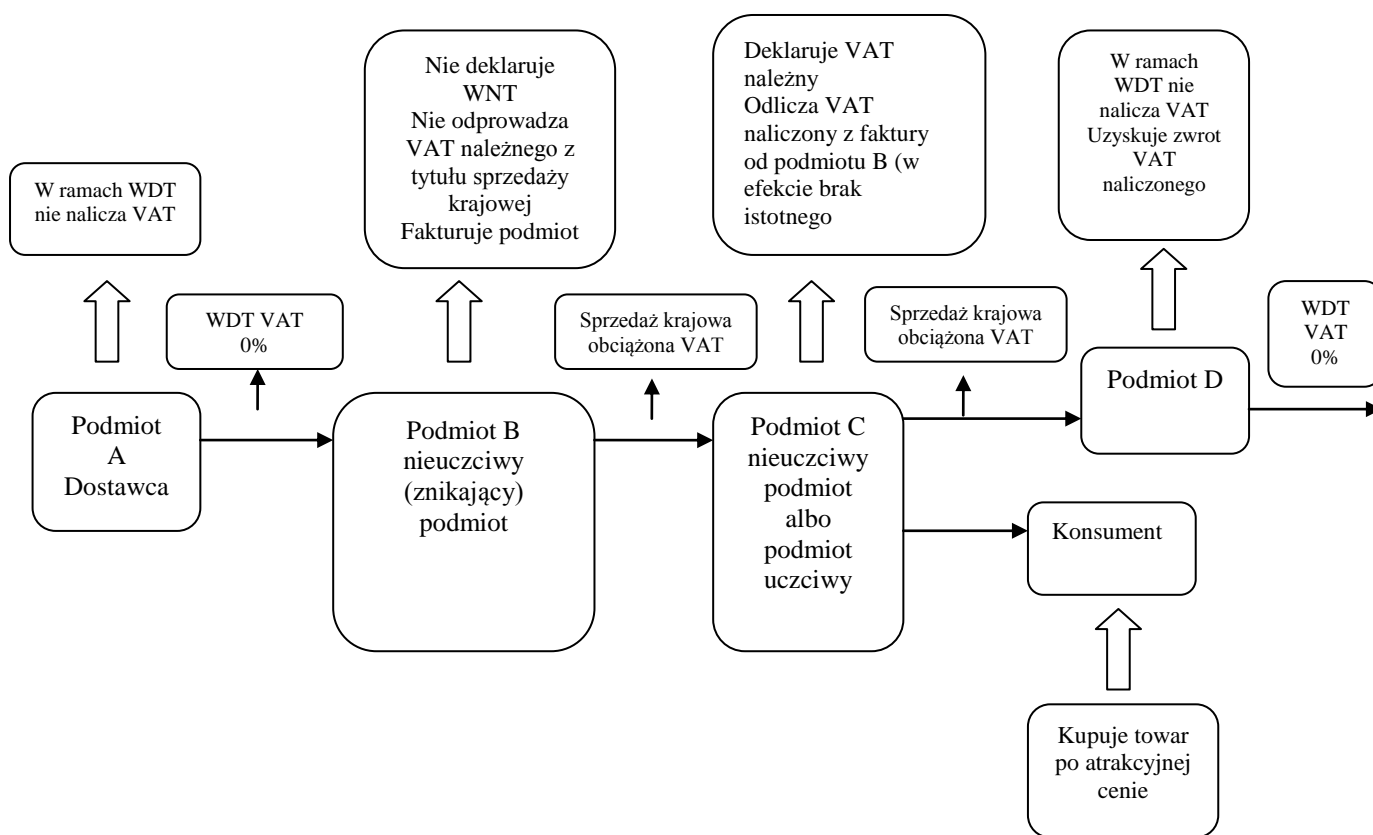
Na podstawie szczegółowo przedstawionych w dalszej części raportu danych statystycznych, można szacować wartość (legalnie deklarowanych) nabyć telefonów do Polski z UE i spoza UE na około 5 mld zł.

Dane statystyczne dotyczące wartości importu, nabyć wewnątrzwspólnotowych, eksportu i dostaw wewnątrzwspólnotowych telefonów komórkowych, wraz z ich analizą, zostały szczegółowo zaprezentowane w dalszej części raportu, w ramach analizy danych statystycznych wskazujących na występowanie oszustw VAT w obrocie tymi urządzeniami.

Rynek telefonów komórkowych cechuje się bardzo wysoką zbieżnością i porównywalnością ofert, a w konsekwencji cena towaru odgrywa zasadniczą rolę w zakresie zachowań uczestników rynku telefonów komórkowych. Powoduje to, w połączeniu z dużą ilością uczestników tego rynku, że marże na rynku są niskie i sięgają najwyżej kilku procent.

8. Schemat oszustwa VAT

Poniżej, w uproszczonym ujęciu teoretycznym, przedstawiamy schemat działań nieuczciwych podmiotów, w ramach których dokonywane są oszustwa w VAT. Schematy działania oszustów w VAT są zidentyfikowane i opisane w literaturze prawnopodatkowej na podstawie doświadczeń innych krajów Unii Europejskiej, w tym także jeszcze sprzed 1 maja 2004 r. Naszym zdaniem z analizy danych statystycznych przedstawionej w dalszej części Raportu, tj. asymetrii między danymi INTRASTAT w zakresie wywozu do Polski i przywozu do Polski oraz bardzo wysokiej niewytłumaczalnej różnicy między przywozem telefonów do Polski i wywozem ich z Polski, wynika, że schemat oszustwa może wyglądać następująco:



1. Podmiot A w ramach WDT sprzedaje towary do polskiego Podmiotu B. Dostawa ta jest obciążona zerową stawką podatku VAT.
2. Podmiot B (znikający podatnik) nie deklaruje WNT, ani nie deklaruje VAT należnego od sprzedaży krajowej, ale sprzedaje towar naliczając nabywcy odpowiednią stawkę podatku. Znikający podatnik po określonym czasie likwiduje działalność.
3. Podmiot C nabywa towar od podmiotu B płacąc VAT w cenie towaru i dokonuje jego dalszej sprzedaży krajowej. Tym razem podmiot C nalicza VAT należny, ale jednoczesne odliczenie

VAT naliczonego (przy niskiej marży handlowej) powoduje brak istotnego zobowiązania VAT. Podmiot C może być nieuczciwy (działać w porozumieniu z podmiotem B, przedłużając i "legalizując" łańcuch transakcji), albo może być podmiotem uczciwym przedłużającym i legalizującym łańcuch transakcji nieświadomie. Łańcuch może być wydłużony poprzez większą ilość podmiotów C.

4. Ostatecznie towar jest dostarczany konsumentowi po atrakcyjnej cenie wynikającej z braku efektywnej zapłaty VAT na wcześniejszym etapie obrotu, albo jest przedmiotem dostawy wewnątrzwspólnotowej, w przypadku której podmiot jej dokonujący (podmiot D) otrzymuje zwrot VAT (może to być nieświadomy uczciwy podmiot albo podmiot nieuczciwy działający w porozumieniu z wcześniejszym uczestnikiem lub uczestnikami transakcji). Należy zaznaczyć, że w łańcuchu transakcji podmioty uczciwe i nieuczciwe mogą wzajemnie się "przeplatać", a wiarygodne uczciwe podmioty mogą być wykorzystywane do uwiarygodniania dostaw - szczególnie, gdy ostatecznie ma nastąpić dostawa do UE i zwrot VAT.
5. W skrajnym przypadku może dojść do sytuacji, w której budżet państwa nie otrzymawszy VAT na wcześniejszych etapach obrotu, wypłaca VAT ostatniemu polskiemu podmiotowi dokonującemu WDT jako zwrot VAT naliczonego. Taka sytuacja może mieć w szczególności miejsce, gdy wszystkie podmioty w łańcuchu będą nieuczciwe i będą działać w porozumieniu.

W ocenie ZIPSEE zaprezentowana w dalszej części Raportu analiza danych statystycznych dotyczących handlu telefonami komórkowymi, uprawdopodobnia stosowanie tego rodzaju schematów przez nieuczciwych podatników w praktyce. Oczywiście schematy stosowane w praktyce mogą być bardziej skomplikowane (bardzo długie łańcuchy transakcyjne, w których uczestniczy duża liczba uczciwych podmiotów, albo podmiotów, które dokonują obrotu częściowo towarami od których VAT nie został odprowadzony, a częściowo towarami, od których VAT został zgodnie z przepisami zapłacony).

9. Analiza szczegółowa

9.1. Opis przyjętych metod badawczych

Poniżej zostały przedstawione metody badawcze przyjęte w niniejszym raporcie przy dokonywaniu analizy danych statystycznych dotyczących handlu telefonami komórkowymi, w celu identyfikacji i oszacowania skali oszustw w VAT

9.1.1. Porównanie danych EUROSTAT dotyczących przywozu do Polski telefonów komórkowych

Pierwsza z przyjętych metod badawczych polegała na porównaniu:

- danych dotyczących wartości wywozu (dostaw wewnątrzspółnotowych) telefonów komórkowych z innych krajów UE do Polski - uzyskanych z EUROSTAT (raportowanych w systemie INTRASTAT przez podmioty z innych krajów UE niż Polska);
- z danymi dotyczącymi wartości przywozu (wewnątrzspółnotowego nabycia) telefonów komórkowych z pozostałych państw członkowskich do Polski - uzyskanych z EUROSTAT (raportowanych w systemie INTRASTAT przez polskie podmioty).

Celem przeprowadzonej analizy była weryfikacja, czy powyższe wartości są do siebie zbliżone, a w przypadku negatywnej odpowiedzi, jak duże są asymetryczności.

9.1.2. Analiza danych EUROSTAT dotyczących przywozu do Polski innych towarów

W ramach tej metody przeprowadzono analizę analogiczną do przedstawionej w punkcie powyżej, z tą różnicą, że dotyczyła ona innych produktów, a następnie wykazane asymetryczności dotyczące innych wyrobów zostały zestawione z asymetrycznościami dotyczącymi telefonów komórkowych.

Celem analizy była weryfikacja, czy w stosunku do innych niż telefony komórkowe produktów istnieją asymetryczności w podobnej do telefonów komórkowych skali.

9.1.3. Porównanie asymetryczności w zakresie telefonów komórkowych odnotowanych w Polsce z asymetrycznościami w tym zakresie odnotowanymi w wybranych krajach UE

W ramach tej metody zostały porównane dane uzyskane w wyniku analizy dotyczącej przywozu do Polski telefonów komórkowych z analogicznymi danymi z innych państw członkowskich UE.

Celem tej metody była weryfikacja, czy w innych krajach UE także notowane są asymetryczności i jaka jest ich skala.

9.1.4. Analiza danych uzyskanych z CAAC dotyczących handlu telefonami komórkowymi

W ramach tej metody przeprowadzono analizę danych uzyskanych z Centrum Analitycznego Administracji Celnej dotyczących przywozu telefonów komórkowych do Polski i ich wywozu

z Polski. W szczególności chodzi o porównanie wartości zadeklarowanego przywozu telefonów komórkowych do Polski (import i nabycia wewnątrzspółnotowe) z wartościami dotyczącymi zadeklarowanego wywozu telefonów komórkowych z Polski (eksport i dostawy wewnątrzspółnotowe). W dalszej kolejności porównano wartości handlu telefonami "w obu kierunkach", z uwzględnieniem wartości rynku wewnętrznego, w celu identyfikacji zjawisk wskazujących na istnienie niedeklarowanego przywozu urządzeń do Polski.

9.1.5. Porównanie danych z CAAC dotyczących handlu telefonami komórkowymi z danymi dotyczącymi innych niż telefony komórkowe produktów

Celem tej metody jest weryfikacja czy w odniesieniu do innych produktów niż telefony komórkowe występują także zjawiska wskazujące na istnienie niedeklarowanego przywozu towarów do Polski.

9.2. Źródła danych

Metody badawcze w niniejszym raporcie opierają się w znacznym zakresie na danych pozyskanych ze zbiorów statystycznych EUROSTAT oraz Centrum Analitycznego Administracji Celnej ("CAAC"). Poniżej została przedstawiona krótka charakterystyka powyższych jednostek oraz zasad na jakich tworzą one zbiory danych.

9.2.1. EUROSTAT

EUROSTAT to urząd statystyczny Unii Europejskiej z siedzibą w Luksemburgu, prowadzący w systemie o tej samej nazwie, system statystyki obejmujący swym zakresem handel pomiędzy państwami członkowskimi UE, tworzony głównie w oparciu o deklaracje INTRASTAT.

Przedmiotem analiz w niniejszym raporcie, są dane dotyczące handlu wewnątrzspółnotowego w UE umieszczane w bazach EUROSTAT i pochodzące z deklaracji INTRASTAT. Wszystkie podmioty prowadzące obrót międzynarodowy powyżej określonych progów wartościowych (np. dla Polski w 2012 r. jest to 1,1 mln zł obrotu wewnątrzspółnotowego) zamieszczają w deklaracjach INTRASTAT informacje o dokonanych przez nie handlu wewnątrzspółnotowym.

Należy przy tym podkreślić, że dane wynikające z deklaracji INTRASTAT nie obejmują handlu poniżej progu statystycznego. Dane przekazywane przez poszczególne kraje UE do EUROSTAT mogą również być obciążone błędem wynikającym z nieterminowego złożenia przez przedsiębiorcę deklaracji INTRASTAT lub złożenia błędnej deklaracji. Mając to na uwadze, każdy z krajów UE dokonuje doszacowania wartości podprogowych i uzupełnia te dane we własnym zakresie.

Zgodnie z informacjami uzyskanymi z EUROSTAT, kursy walut przeliczane są na euro przy zastosowaniu średnich kursów miesięcznych w raportowanym miesiącu. Dzieje się tak zarówno w wypadku Polski, jak i innych krajów UE. W efekcie zmienność kursów walut nie powinna wpływać na jakość raportowanych danych.

Powyższe oznacza, że dane EUROSTAT, co do zasady, nie powinny być obciążone istotnym błędem wynikającym z progów statystycznych, czy też błędnych lub nieterminowych deklaracji INTRASTAT. W rezultacie, istotne rozbieżności w danych nie dają się uzasadnić prostą okolicznością dokonywania handlu poniżej progów statystycznych.

9.2.2. Centrum Analityczne Administracji Celnej

Wydział Centrum Analityczne Administracji Celnej - CAAC został utworzony w 2004 r. jako jednostka organizacyjna Polskiej Administracji Celnej w ramach struktury Izby Celnej w Warszawie.

CAAC wykonuje zadania o charakterze ogólnopolskim polegające na gromadzeniu, przetwarzaniu i udostępnianiu danych o handlu międzynarodowym pomiędzy Polską a krajami członkowskimi Unii Europejskiej oraz krajami trzecimi. Dostarcza jednostkom administracji celnej wszelkich informacji o obrotach towarowych z zagranicą, zgromadzonych w systemach informatycznych Służby Celnej.

Priorytetowym zadaniem CAAC jest generowanie cyklicznych zbiorów danych dla Głównego Urzędu Statystycznego, stanowiących podstawę do sporządzania statystyki obrotów handlu zagranicznego, które są publikowane w Rocznikach Statystycznych Handlu Zagranicznego i przekazywane do EUROSTAT. Przygotowywane są również dane dla naczelnych i centralnych organów administracji państwowej, ambasad, Prezesa Narodowego Banku Polskiego. CAAC współpracuje także z Urzędami Skarbowymi, Urzędami Kontroli Skarbowej, Policją oraz Prokuraturą w zakresie wymiany informacji pochodzących z systemów celnych.

Dane o handlu międzynarodowym pomiędzy Polską a krajami członkowskimi Unii Europejskiej oraz krajami trzecimi udostępniane są również podmiotom gospodarczym oraz osobom fizycznym.

9.3. Wyniki analiz w ramach poszczególnych metod

9.3.1. Porównanie danych EUROSTAT dotyczących przywozu do Polski telefonów komórkowych

9.3.1.1. Analiza ogólna - obrót z 28 krajami UE

Ekstrakcja danych z EUROSTAT dotyczących zadeklarowanego przez Polskę przywozu telefonów komórkowych z pozostałych państw członkowskich UE oraz danych dotyczących zadeklarowanego przez pozostałe państwa członkowskie UE wywozu telefonów komórkowych do Polski potwierdza istnienie nieprawidłowości polegających na niedeklarowaniu Polsce wewnątrzspółnotowego nabycia urządzeń.

Tabela 1: Przywóz telefonów komórkowych do Polski z Unii Europejskiej (dane w Euro)

PRZYWÓZ TELEFONÓW DO POLSKI Z UNII EUROPEJSKIEJ WG. EUROSTAT						
PODMIOT RAPORTUJĄCY/ROK	2008	2009	2010	2011	2012	2013*
POLSKA	908 260 612,00	708 261 747,00	677 856 471,00	624 686 857,00	998 958 188,00	1 114 662 033,00
UE 28	853 600 140,00	656 859 331,00	675 081 167,00	624 506 917,00	1 405 309 571,00	1 550 579 761,00
RÓŻNICA	54 660 472,00	51 402 416,00	2 775 304,00	179 940,00	-406 351 383,00	-435 917 728,00
RÓŻNICA W %	6,02%	7,26%	0,41%	0,03%	-40,68%	-39,11%

* styczeń - październik 2013

W szczególności istnieje duża asymetryczność danych wywozowych oraz przywozowych dotyczących telefonów komórkowych, która w 2013 r. sięga prawie 436 mln Euro nadwyżki wartości wywozu telefonów z 28 krajów UE do Polski nad wartością przywozu tych urządzeń do Polski w tym samym okresie.

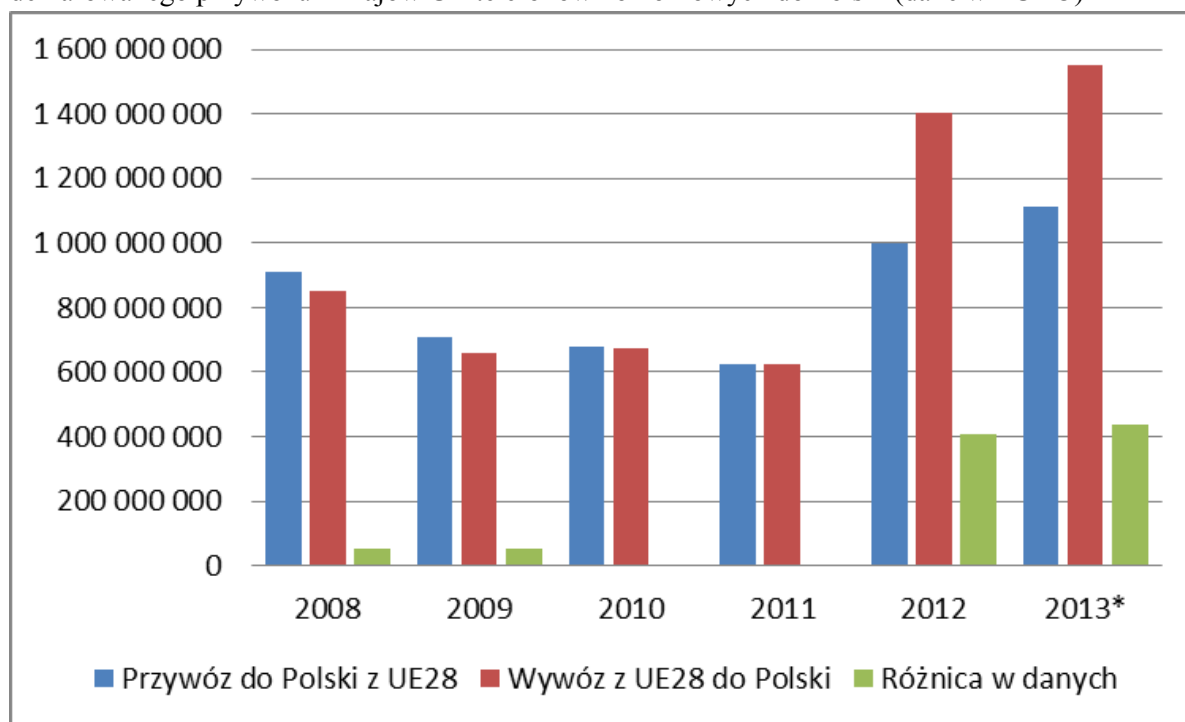
Jak wynika z zaprezentowanego poniżej Wykresu 1 rozbieżność ta zaczęła drastycznie narastać w 2012 r. Zgodnie z danymi z EUROSTAT wartość przywozu telefonów komórkowych do Polski

z pozostałych państw członkowskich UE zadeklarowanego przez podatników w Polsce w 2012 r. wyniosła 998 958 188 Euro. Natomiast wywóz z UE do Polski zadeklarowany przez podatników z tych krajów w tym okresie to 1 405 309 571 Euro. W rezultacie różnica w zadeklarowanych wartościach wynosi 406 351 383 euro, co stanowi 40,68% zadeklarowanego w Polsce przywozu. Ponadto wzrost opisywanej rozbieżności rok do roku wynosi 225 826,04%.

Omawiana rozbieżność miała również miejsce w 2013 r. Dane za okres styczeń - październik 2013 r. wskazują, że przywóz telefonów komórkowych do Polski z pozostałych państw członkowskich UE w 2013 r. wyniósł 1 114 662 033 Euro, a wywóz z UE do Polski w tym samym okresie to 1 550 579 761 Euro. Różnica w omawianym okresie między danymi wywozowymi a danymi przywozowymi wyniosła zatem 435 917 728 euro co stanowi 39,11% legalnie dokonanego przywozu, a tempo wzrostu nieprawidłowości rok do roku wynosi 7,28%.

Gdyby zatem przyjąć - już na obecnym etapie analizy - że wartość tej różnicy to wartość telefonów komórkowych wprowadzonych do Polski nielegalnie (bez zadeklarowania VAT z tytułu WNT) to skala oszustw w VAT w tym zakresie w 2012 r. sięgnęła blisko 400 mln zł.

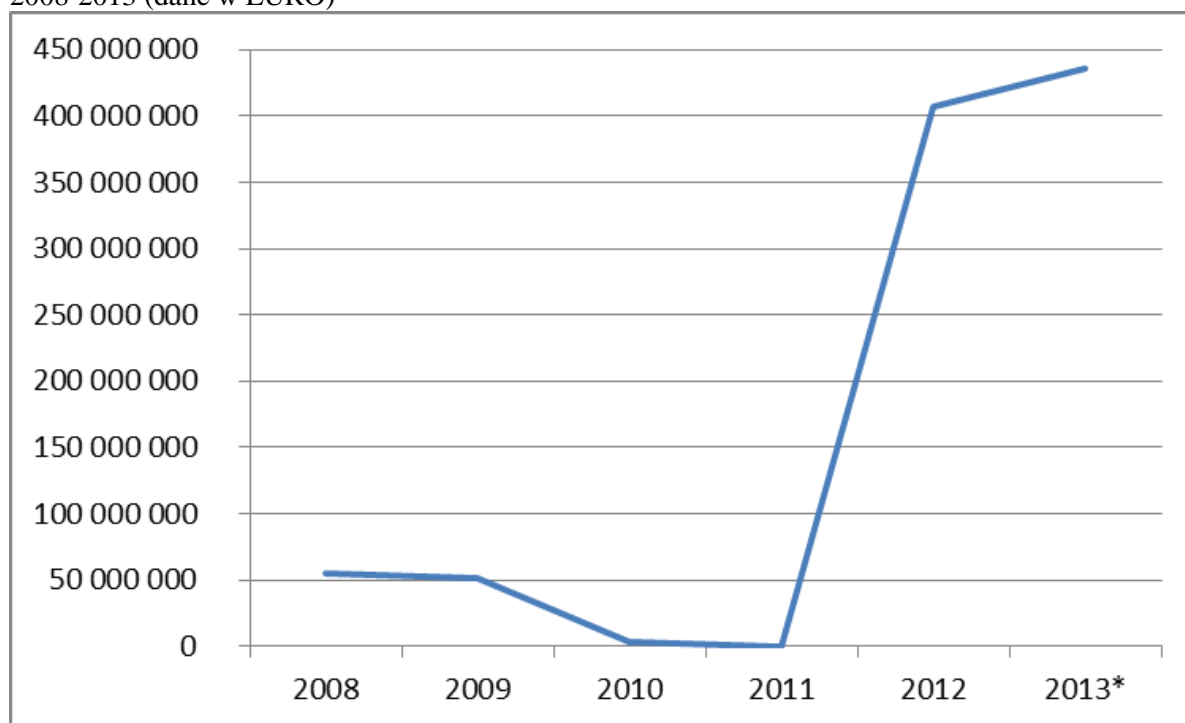
Wykres 1: Deklarowany w krajach UE wywóz telefonów komórkowych do Polski w relacji do deklarowanego przywozu z krajów UE telefonów komórkowych do Polski (dane w EURO)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z EUROSTAT

Wykres 2 przedstawia z kolei dynamikę wzrostu rozbieżności danych EUROSTAT dotyczących wywozu/przywozu telefonów komórkowych do Polski z 28 krajów UE.

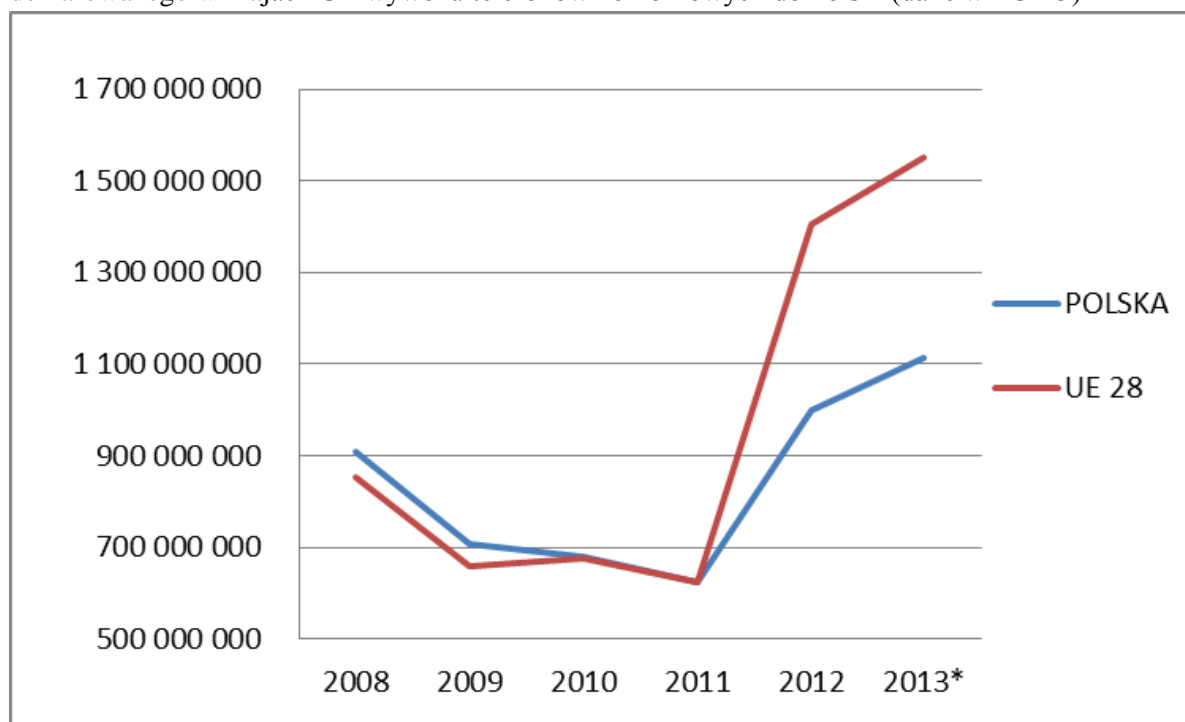
Wykres 2: Dynamika wzrostu asymetryczności w handlu telefonami komórkowymi w Polsce w latach 2008-2013 (dane w EURO)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z EUROSTAT

Relacja deklarowanego w Polsce przywozu telefonów komórkowych do Polski z UE do deklarowanego w krajach UE wywozu telefonów komórkowych do Polski została przedstawiona na Wykresie 3. Analiza wskazuje, że nieprawidłowości na dużą skalę pojawiły się w 2012 r. i trwają do chwili obecnej.

Wykres 3: Relacja deklarowanego w Polsce przywozu telefonów komórkowych do Polski z UE do deklarowanego w krajach UE wywozu telefonów komórkowych do Polski (dane w EURO)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z EUROSTAT

9.3.1.2. Analiza szczegółowa - obrót z wybranymi krajami UE

Dalszych wniosków dostarcza analiza opisywanych rozbieżności z perspektywy wymiany handlowej Polski z poszczególnymi krajami UE.

W 2012 r. zadeklarowany (przez czeskich podatników w Czechach) wywóz z Czech do Polski to 67 315 762 Euro, a zadeklarowany (przez polskich podatników w Polsce) przywóz do Polski z Czech to 33 057 020 Euro, zatem wartość potencjalnie zadeklarowanego przywozu do Polski w tym przypadku wynosi 34 258 742 Euro.

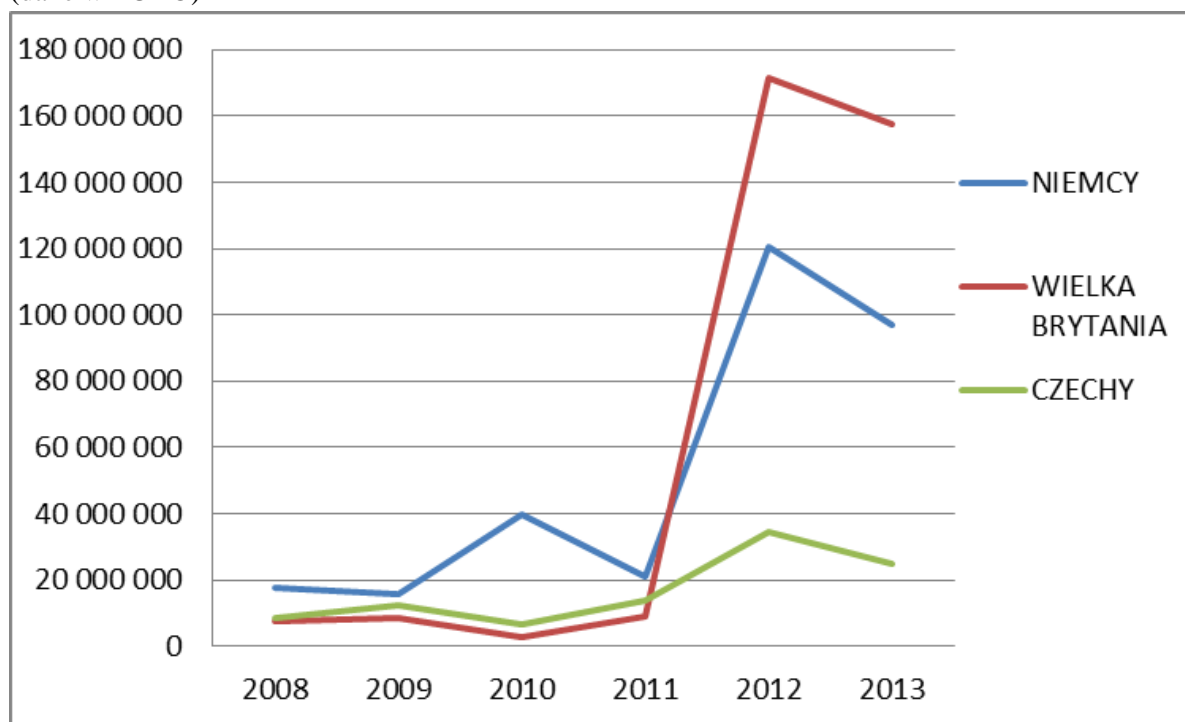
Jeszcze większą skalę zjawisko to przybiera w przypadku wymiany handlowej z Niemcami, gdzie zadeklarowano przywóz do Polski telefonów komórkowych o wartości 180 314 654 Euro, natomiast zadeklarowany wywóz z Niemiec do Polski to 300 711 132 Euro, zatem wartość potencjalnie zadeklarowanego przywozu do Polski w tym przypadku wynosi 120 396 478 Euro.

Podobnie przedstawiają się dane dotyczące wymiany handlowej z Wielką Brytanią gdzie Polska zaraportowała przywóz z tego państwa telefonów komórkowych zaledwie na kwotę 13 776 527 Euro, natomiast Wielka Brytania zaraportowała wywóz do Polski telefonów komórkowych o wartości 185 001 229 euro. W rezultacie kwota nieprawidłowości wynosi 171 224 702 Euro. Suma nieprawidłowości tylko z tych trzech państw wynosi zatem 325 879 922 Euro.

Nieprawidłowości zanotowane w 2012 r. utrzymują się do chwili obecnej. Na Wykresie 4 wyraźnie widoczny jest wzrost tych nieprawidłowości, którego apogeum przypada na rok 2012 i nadal utrzymuje się na bardzo wysokim poziomie. W pierwszych 10 miesiącach 2013 r. suma

nieprawidłowości w wymianie handlowej dotyczącej telefonów komórkowych tylko z Niemcami, Wielką Brytanią oraz Czechami wyniosła 279 557 393 Euro.

Wykres 4: Wartość nieprawidłowości w wymianie handlowej z wybranymi państwami w UE (dane w EURO)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z EUROSTAT

9.3.1.3. Wnioski

Przedstawione dane potwierdzają istnienie znacznej skali przywozu telefonów komórkowych do Polski nieraportowanego w Polsce w INTRASTAT, a w konsekwencji można założyć, że nieraportowanego dla celów VAT jako WNT.

Proceder ten może osiągać skalę 40% legalnego przywozu telefonów komórkowych. W rezultacie straty budżetu państwa można w tym zakresie oszacować w 2012 r. na 400 mln złotych, a w 2013 r. 420 mln złotych.

Oczywiście, mechanizm gromadzenia danych w EUROSTAT, zakłada możliwość istnienia rozbieżności pomiędzy deklarowanym wywozem do danego kraju UE, a przywozem deklarowanym w tym kraju. Z uwagi na niedoskonałości raportowania w ramach systemu INTRASTAT, dopuszczalne wydaje się więc być wystąpienie niewielkich asymetryczności w danych dotyczących przywozu i wywozu danej grupy produktów. Wynika to z opisywanego wyżej mechanizmu doszacowania danych przez kraje UE, a także kontroli samych deklaracji INTRASTAT. Tym niemniej nie uzasadnia to tak wysokiego poziomu asymetryczności, jaki występuje w przypadku telefonów komórkowych. Potwierdza to przedstawiona poniżej analiza danych EUROSTAT w zakresie innych towarów niż telefony komórkowe.

Ponadto w literaturze prawno-podatkowej istnienie wysokich rozbieżności pomiędzy deklarowanym wywozem do danego kraju UE, a przywozem deklarowanym w tym kraju, jest jednoznacznie

interpretowane jako potwierdzenie istnienia w kraju przywozu procederu oszustw w VAT, w szczególności schematu "znikającego podmiotu".¹

9.3.2. Analiza danych EUROSTAT dotyczących przywozu do Polski innych towarów

9.3.2.1. Uwagi ogólne

W tym zakresie dokonano analizy danych EUROSTAT przedstawionych powyżej w zakresie telefonów komórkowych, ale w stosunku do innych towarów. Porównane zostały analogicznie jak w metodzie wyżej wartości deklarowanego w krajach UE wywozu do Polski danego rodzaju produktów z deklarowanym w Polsce przywozem tych produktów z krajów UE.

Celem tej metody badawczej było ustalenie, czy w odniesieniu do innych niż telefony komórkowe towarów istnieje podobna asymetryczność w deklarowaniu ich wywozu i przywozu w INTRASTAT. W szczególności dotyczy to produktów, w stosunku do których nie ma publicznych doniesień o istnieniu w handlu nimi oszustw VAT.

W tym zakresie analizie poddano dane EUROSTAT dotyczące obrotu następującymi produktami:

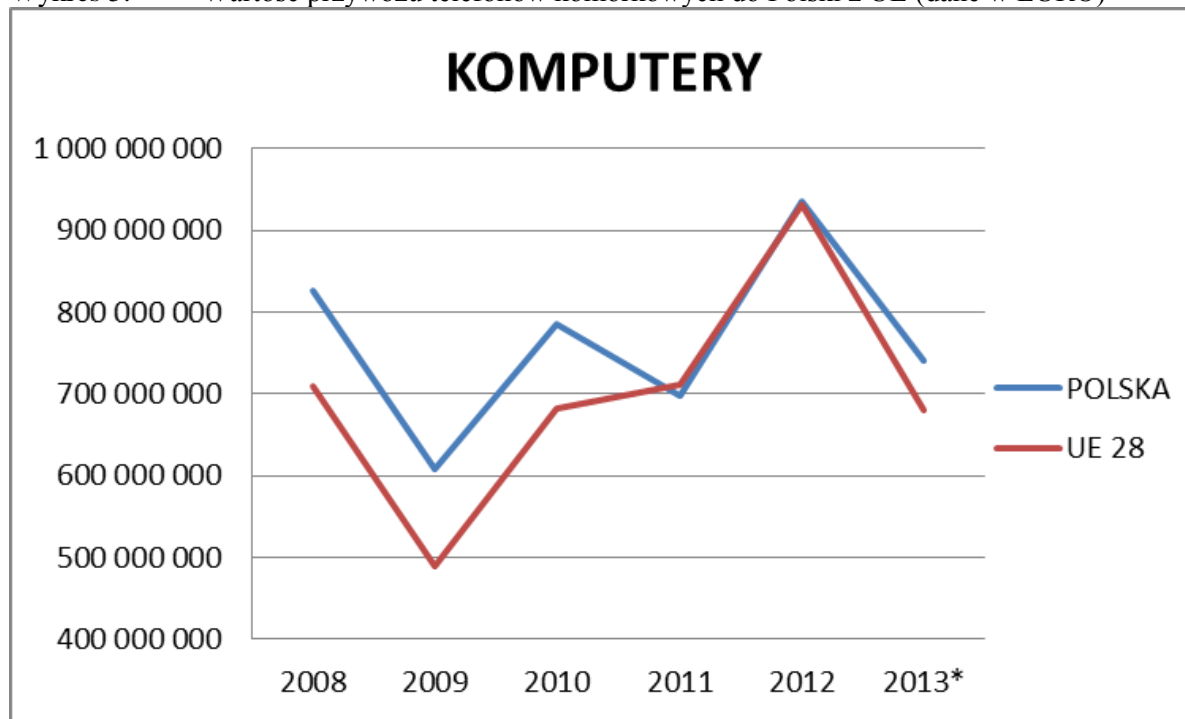
- komputery w tym laptopy; kod CN 8471,
- nowe samochody osobowe, kody CN KODY CN: 8703 2110; 8703 2210; 8703 2311; 8703 2319; 8703 2410; 8703 3110; 8703 3211; 8703 3219; 8703 3311; 8703 3319,
- środki piorące; kod CN 3402 2090,
- dachówki; kod CN 6905 1000,
- pręty stalowe; kody CN 7214 2000, 7214 9910.

¹ David Ruffles, Geoff Tily, David Caplan - Office for National Statistics; Sandra Tudor - HM Customs and Excise "VAT missing trader intra-community fraud: the effect on Balance of Payments statistics and UK National Accounts"

9.3.2.2. Komputery

Na Wykresie 5 poniżej przedstawione zostały w odniesieniu do komputerów analogiczne jak w przypadku telefonów komórkowych dane wywózowe (deklarowane przez dostawców z krajów UE jako wywóz do Polski) oraz przywózowe (deklarowane przez odbiorców w Polsce jako przywóz z krajów UE) w odniesieniu do komputerów.

Wykres 5: Wartość przywozu telefonów komórkowych do Polski z UE (dane w EURO)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z EUROSTAT/ *styczeń-październik 2013

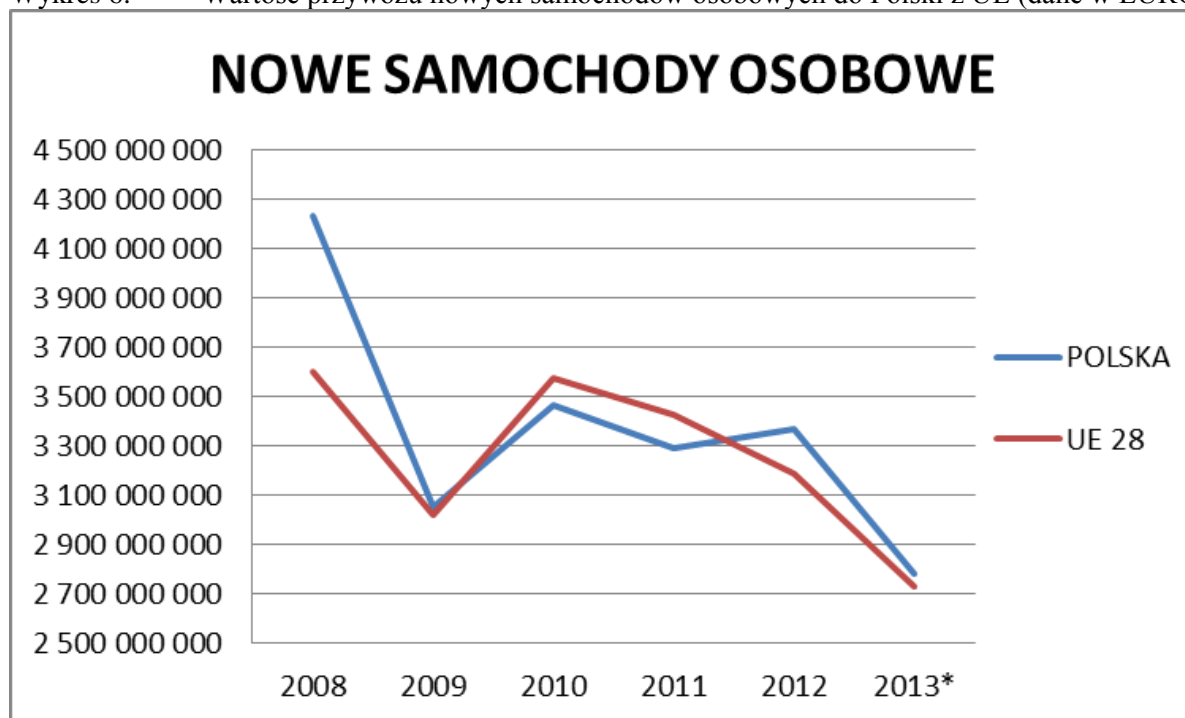
Zasadniczo dane deklarowane przez podmioty w Polsce jako przywóz komputerów z pozostałych państw UE do Polski są zbliżone do danych wywózowych deklarowanych przez dostawców komputerów z krajów UE (jako wywóz do Polski). Pojawiające się asymetryczności między tymi danymi są stosunkowo niewielkie, a od 2011 r. z uwagi na ich rozmiar można je przypisać błędowi statystycznemu. Średnia asymetryczność danych w okresie 2008-2013 wyniosła około 9,52%, przy czym średnia z ostatnich trzech lat to zaledwie 3,44%. Co istotne, trendy zmian obu danych są analogiczne. Przykładowo trend spadkowy w latach 2008-2009 i następujący po nim trend wzrostowy od 2009 r. jest oddany zarówno przez dane z UE jak i polskie dane przywózowe.

W rezultacie należałoby przyjąć, że w odniesieniu do komputerów, nie są zauważalne istotne asymetryczności w danych deklarowanych w ramach systemu EUROSTAT.

9.3.2.3. Nowe samochody osobowe

Na Wykresie 6 poniżej przedstawione zostały w odniesieniu do nowych samochodów osobowych analogiczne jak w przypadku telefonów komórkowych dane wywozowe (deklarowane przez dostawców z krajów UE jako wywóz do Polski) oraz przywozowe (deklarowane przez odbiorców w Polsce jako przywóz z krajów UE) w odniesieniu do komputerów.

Wykres 6: Wartość przywozu nowych samochodów osobowych do Polski z UE (dane w EURO)



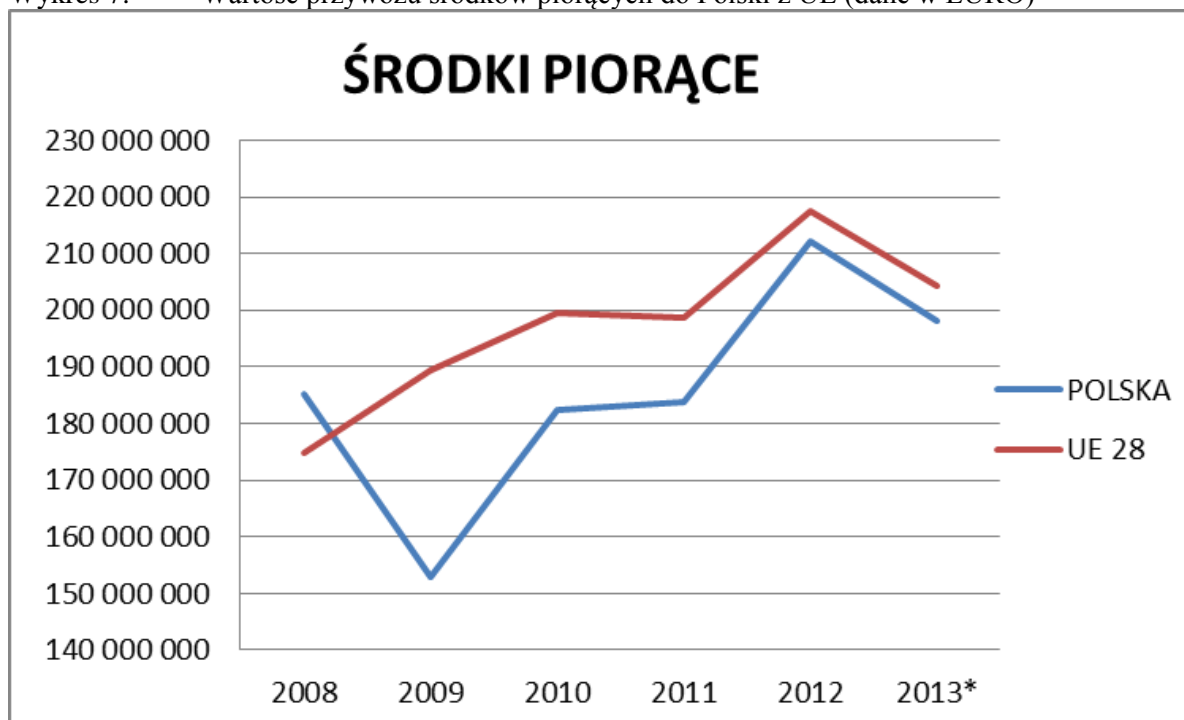
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z EUROSTAT/ *styczeń-październik 2013

W przypadku nowych samochodów osobowych również nie stwierdzono istotnej asymetryczności pomiędzy deklarowanymi danymi. Średnia asymetryczność pomiędzy deklarowanym w krajach UE wywozem nowych samochodów osobowych do Polski, a deklarowanym w Polsce przywozem nowych samochodów osobowych do Polski w latach 2008-2013 wyniosła zaledwie 5,04%, a w ostatnich trzech latach to tylko 3,77%. Spójny jest również trend zmian obu danych.

9.3.2.4. Środki piorące

Na Wykresie 7 poniżej przedstawione zostały w odniesieniu do środków piorących analogiczne jak w przypadku telefonów komórkowych dane wywozowe (deklarowane przez dostawców z krajów UE jako wywóz do Polski) oraz przywózowe (deklarowane przez odbiorców w Polsce jako przywóz z krajów UE) w odniesieniu do komputerów.

Wykres 7: Wartość przywozu środków piorących do Polski z UE (dane w EURO)



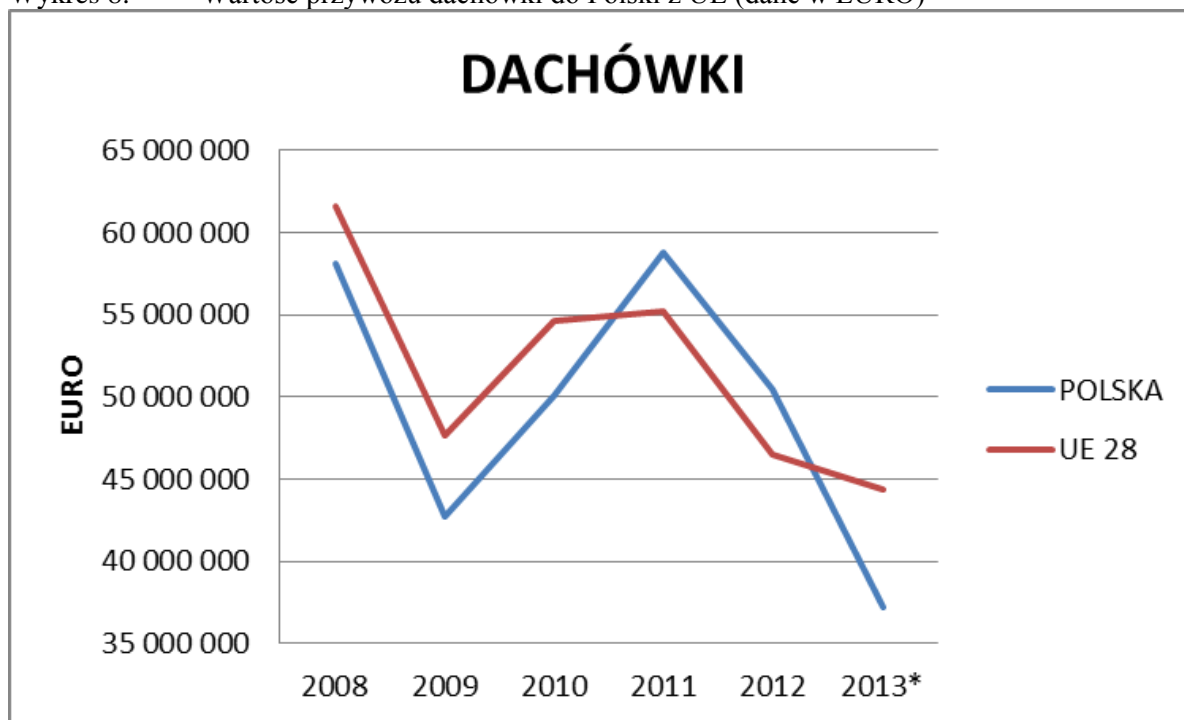
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z EUROSTAT/ *styczeń-październik 2013

Bazując na przedstawionym powyżej wykresie, także w tym przypadku można stwierdzić, że dane EUROSTAT nie wykazują istotnej asymetryczności. Średnia asymetryczność danych za lata 2008-2013 wynosi 8,76%, nawet przy uwzględnieniu nieco większej rozbieżności w roku 2009 (23,90%). Średnia asymetryczność z ostatnich trzech lat to 4,54%. Czyli tak jak miało to miejsce w odniesieniu do już analizowanych produktów tendencja występowania asymetryczności zdecydowanie spada.

9.3.2.5. Dachówki

Na Wykresie 8 poniżej przedstawione zostały w odniesieniu do dachówek analogiczne jak w przypadku telefonów komórkowych dane wywozowe (deklarowane przez dostawców z krajów UE jako wywóz do Polski) oraz przywózowe (deklarowane przez odbiorców w Polsce jako przywóz z krajów UE) w odniesieniu do komputerów.

Wykres 8: Wartość przywozu dachówki do Polski z UE (dane w EURO)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z EUROSTAT/ *styczeń-październik 2013

Zidentyfikowana asymetryczność danych jest wysoka, o czym świadczą w szczególności dane w ujęciu procentowym - średnia asymetryczność oscyluje wokół 15 %. Przy czym również w tej grupie produktów notuje się tendencję spadkową w asymetryczności danych, bowiem średnia z ostatnich trzech lat to 14,75%.

Jednocześnie trendy na rynku w kolejnych latach objętych badaniem znalazły odzwierciedlenie zarówno w danych dotyczących przywozu do Polski, jak i danych dotyczących wywozu z krajów UE. Wniosek ten stanowi dodatkowe potwierdzenie, że dane EUROSTAT są spójne i mogą być podstawą analizy charakterystyki rynku danych produktów w Polsce.

9.3.2.6. Pręty stalowe

Ostatnie w kolejności w ramach tej metody zostały poddane analizie dane dotyczące przywozu do Polski prętów stalowych.

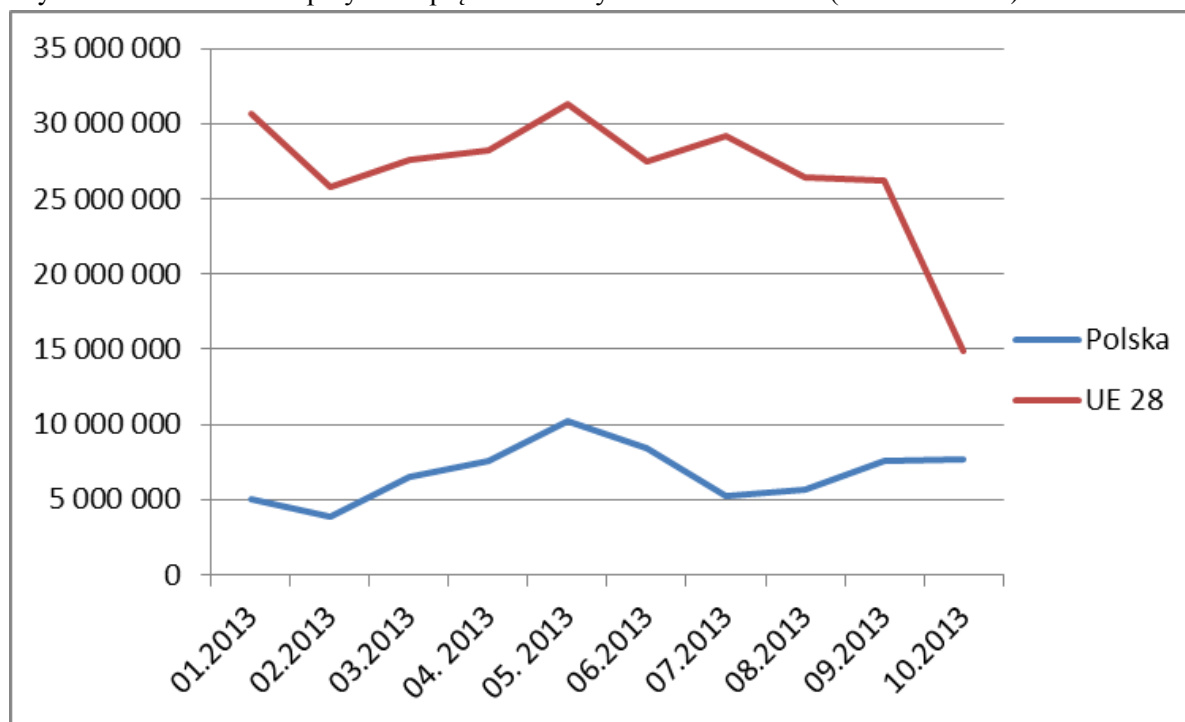
Produkty te o kodach CN 7214 200 oraz 7214 9910 zostały z dniem 1 października 2013 r. objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia w VAT w Polsce jako forma przeciwdziałania nieprawidłowościom odnotowanym w wymianie handlowej z państwami UE tego wyrobu.

Na Wykresie 9 przedstawione zostały dane wywozowe (deklarowane przez dostawców z krajów UE jako wywóz do Polski) oraz przywozowe (deklarowane przez odbiorców w Polsce jako przywóz z krajów UE) w odniesieniu do prętów stalowych.

Należy jednak podkreślić, że z uwagi na bardzo krótki okres obowiązywania mechanizmu odwrotnego obciążenia w handlu tymi produktami oraz około dwumiesięcznego opóźnienia w udostępnianiu informacji statystycznych przez EUROSTAT, na Wykresie 9 prezentowane są wartości tylko za okres styczeń - październik 2013 r., czyli uwzględniające tylko jeden miesiąc funkcjonowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w Polsce.

Niemniej jednak, już analiza tych danych pozwala wysunąć wniosek, że w przypadku prętów stalowych do momentu wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia istniała bardzo duża asymetryczność danych wywozowych i przywozowych. Asymetryczność ulega jednak drastycznej redukcji w momencie wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia. Potwierdza to, że mechanizm ten w znacznym stopniu ogranicza występowanie nieprawidłowości w handlu tym towarem.

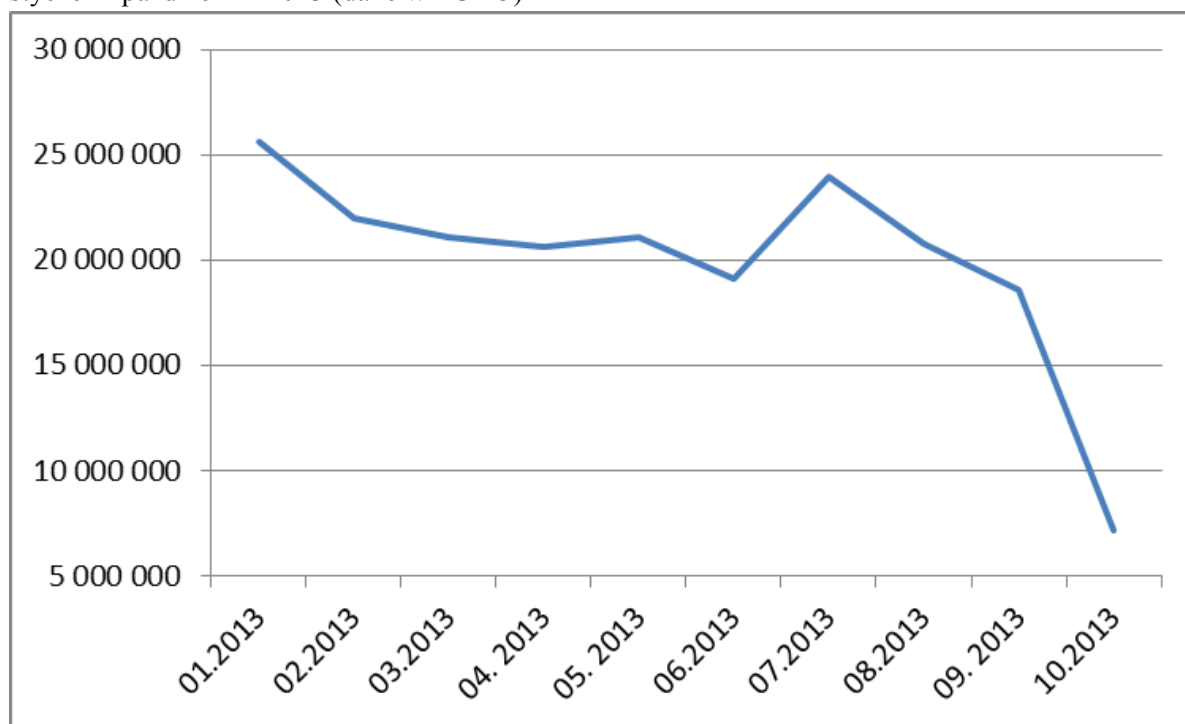
Wykres 9: Wartość przywozu prętów stalowych do Polski z UE (dane w EURO)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z EUROSTAT

Wykres 10 przedstawia dynamikę spadku asymetryczności w przywozie prętów stalowych do Polski.

Wykres 10: Dynamika spadku asymetryczności w handlu prętami stalowymi w Polsce w okresie styczeń - październik 2013 (dane w EURO)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z EUROSTAT

9.3.2.7. Wnioski

Średnia asymetryczność pomiędzy deklarowanymi wartościami wywozu telefonów komórkowych z krajów UE do Polski, a deklarowanymi po polskiej stronie danymi dotyczącymi przywozu tych urządzeń w ostatnich dwóch latach wyniosła 39,98% jest w trendzie rosnącym.

Uśredniona wartość nieprawidłowości w okresie ostatnich dwóch lat dla innych produktów wyniosła odpowiednio: dla dachówki - 13,52%; środków piorących - 2,81%; nowych samochodów osobowych - 3,60%; komputerów - 4,25%.

Tabela 2 przedstawia zestawienie rozbieżności danych wywozowych i przywozowych EUROSTAT w ujęciu procentowym w podziale na okresy 2008-2013, 2011-2013 oraz 2012-2013.

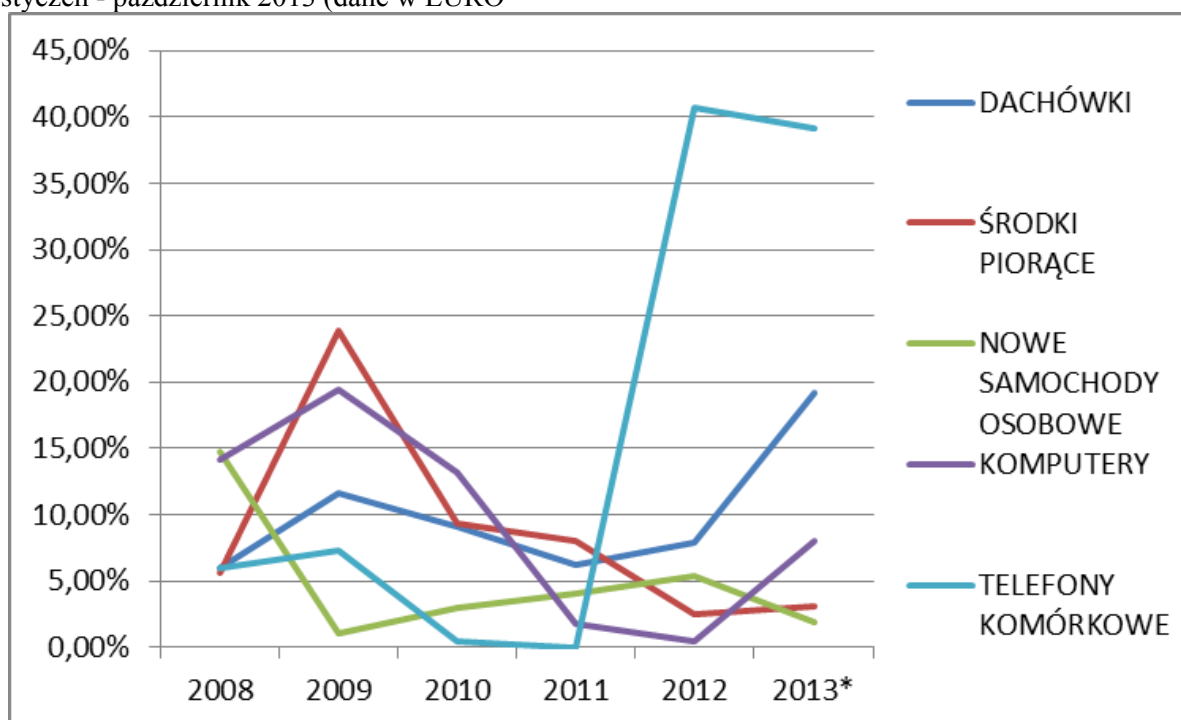
Tabela 2: Zestawienie rozbieżności danych wywozowych w porównaniu do danych przywozowych

ZESTAWIENIE ASYMETRYCZNOŚCI DANYCH WYWOZOWYCH W PORÓWNANIU DO DANYCH PRZYWOZOWYCH			
PRODUKT/ROK	ŚREDNIA Z LAT 2008-2013	ŚREDNIA Z LAT 2011-2013	ŚREDNIA Z LAT 2012-2013*
DACHÓWKI	10,00%	11,09%	13,52%
ŚRODKI PIORAĆCE	8,76%	4,54%	2,81%
NOWE SAMOCHODY OSOBOWE	5,04%	3,77%	3,60%
KOMPUTERY	9,52%	3,44%	4,25%
TELEFONY KOMÓRKOWE	15,58%	26,60%	39,89%

*styczeń - październik 2013

W celu wizualizacji przedstawionych powyżej danych, na Wykresie 11 poniżej przedstawiona została rozbieżność danych dla różnych grup produktów w ujęciu procentowym w latach 2008-2013.

Wykres 11: Dynamika spadku asymetryczności w handlu prętami stalowymi w Polsce w okresie styczeń - październik 2013 (dane w EURO)



Zródło: Opracowanie własne na podstawie danych z EUROSTAT/ *styczeń - październik 2013

Zdaniem ZIPSEE przedstawiona powyżej analiza asymetryczności danych EUROSTAT dowodzi, że w przypadku telefonów komórkowych poziom asymetryczności jest zdecydowanie wyższy niż poziom analogicznych asymetryczności w przypadku innych grup produktów.

W ujęciu średnim, asymetryczność w przypadku telefonów komórkowych jest prawie 3-krotnie wyższa niż kolejna najwyższa asymetryczność zidentyfikowana w ramach analizy. W ujęciu cząstkowym, asymetryczność danych w 2012 r. dla telefonów komórkowych była prawie 7-krotnie wyższa niż kolejna najwyższa zidentyfikowana asymetryczność w 2012 r. w przypadku dachówki.

A zatem występowanie w przypadku telefonów komórkowych bardzo dużej asymetryczności danych wywozowych w stosunku do danych przywozowych nie jest cechą charakterystyczną dla tego rodzaju zbioru danych. Jak wskazuje niniejsza analiza, nie jest to również powtarzalne zjawisko w produktach o całkowicie odmiennych modelach handlowych, jak środki piorące, nowe samochody osobowe lub komputery.

Podsumowując wyniki niniejszej analizy należy wskazać, że skala asymetryczności danych dotyczących handlu telefonami komórkowymi jest szczególnie wysoka w porównaniu z innymi produktami. Zjawisko to nie wynika z cech systemu raportowania w INTRASTAT i sposobu gromadzenia danych dla baz EUROSTAT. Stanowi to dowód, że część wymiany handlowej pomiędzy Polską i krajami UE nie jest rejestrowana przez polską administrację podatkową, a co za tym idzie, uzasadnione jest stwierdzenie, że w tym zakresie nie zostaje opodatkowana VAT w Polsce.

9.3.3. Porównanie asymetryczności w zakresie telefonów komórkowych odnotowanych w Polsce z asymetrycznościami w tym zakresie odnotowanymi w wybranych krajach UE

9.3.3.1. Wstęp

W tej części raportu zostało przeprowadzone porównanie analizowanych wyżej danych EUROSTAT dotyczących Polski z analogicznymi danymi dotyczącymi innych państw członkowskich UE.

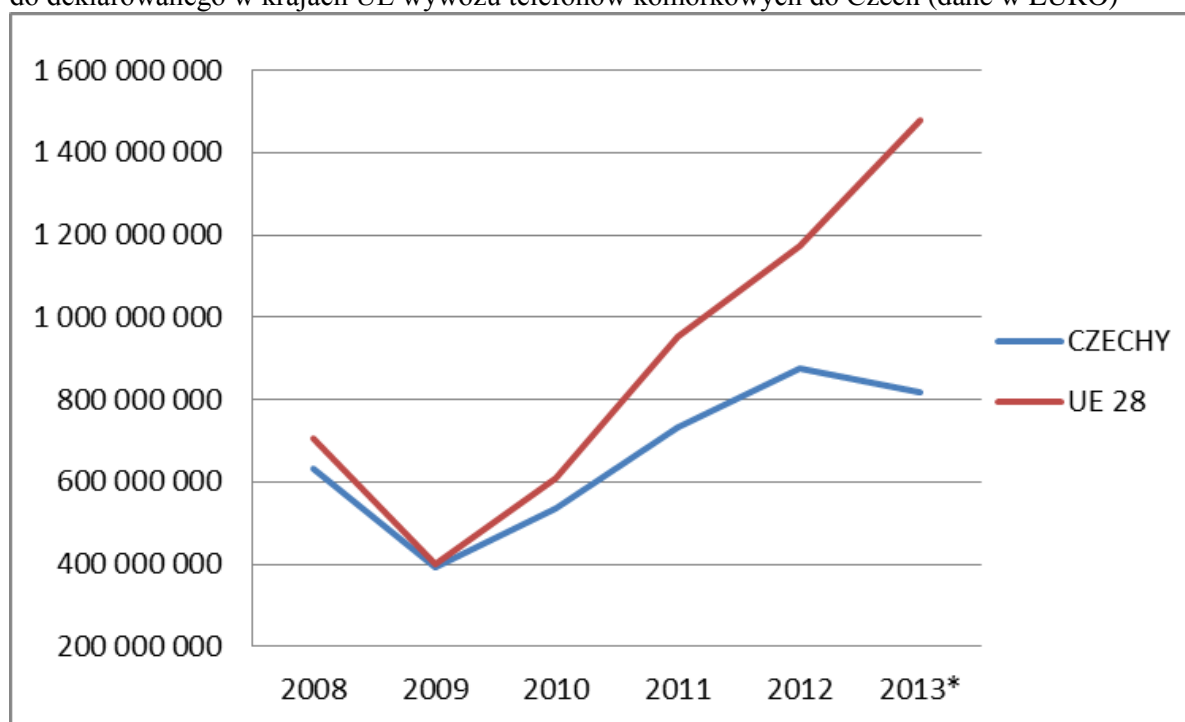
Celem analizy w tym zakresie jest weryfikacja, czy w innych krajach UE także notowane są tak wysokie asymetryczności danych EUROSTAT w zakresie telefonów komórkowych, czy też sytuacja zaobserwowana w Polsce jest wyjątkowa.

W tym zakresie wzięto także pod uwagę czy w krajach UE, które uwzględniono w porównaniu wprowadzono mechanizm odwrotnego obciążenia w celu zapobiegania oszustwom w VAT.

9.3.3.2. Asymetryczność w danych odnotowana w Czechach, Słowacji, Litwie i na Węgrzech

Z Wykresu 12 wynika, że asymetryczność w danych w handlu telefonami komórkowymi w przypadku Czech jest stosunkowo wysoka - wyższa niż w Polsce. Średnia rozbieżność danych wywozowych oraz przywozowych w latach 2008-2013 wynosi 28,67%, przy czym w latach 2012-2013 wynosi 57,46%. W Czechach nie wprowadzono odwrotnego obciążenia na obrót telefonami komórkowymi.

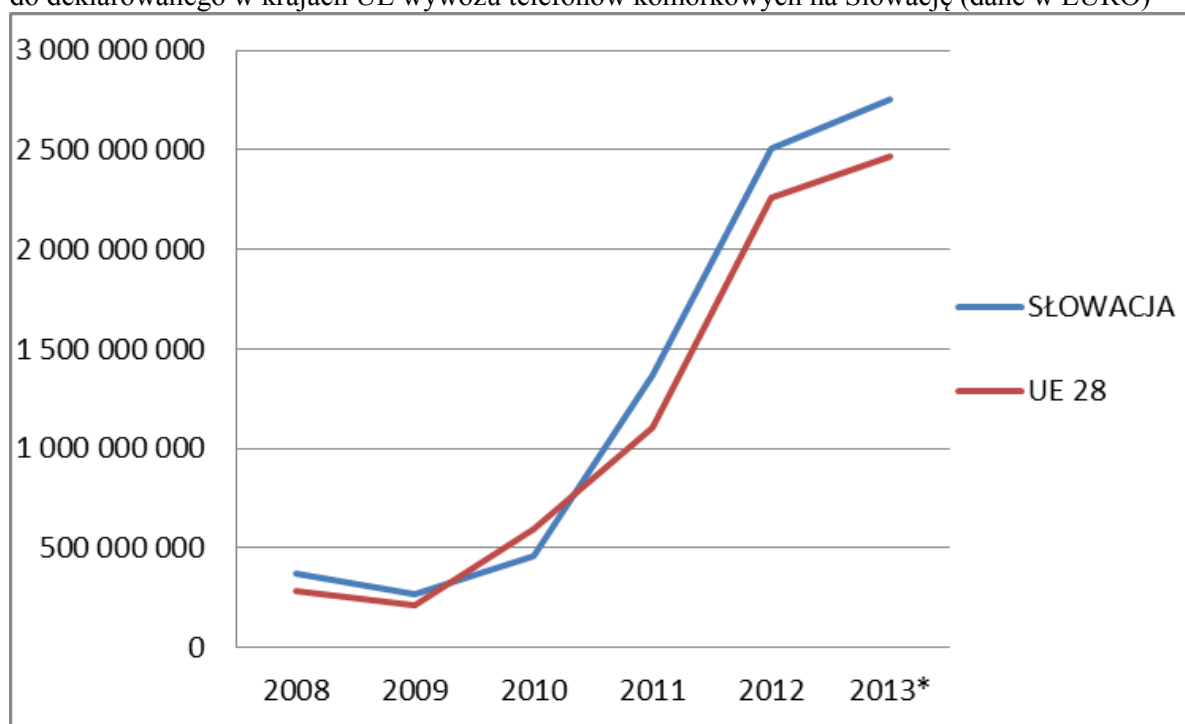
Wykres 12: Relacja deklarowanego w Czechach przywozu telefonów komórkowych do Czech z UE do deklarowanego w krajach UE wywozu telefonów komórkowych do Czech (dane w EURO)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z EUROSTAT/ *styczeń - październik 2013

Wykres 13 przedstawia relację deklarowanego przez Słowację przywozu telefonów komórkowych na Słowację z UE, do deklarowanego w krajach UE wywozu telefonów komórkowych na Słowację. Interpretacja danych dotyczących wymiany handlowej Słowacji z pozostałymi państwami UE wskazuje, że również dane te są niespójne, lecz wskaźnik asymetryczności jest dużo niższy niż w przypadku Czech. W latach 2008-2013 wynosi 19,20%. A w ostatnich dwóch latach wynosi 10,27%, co wyraźnie wskazuje na spadkową tendencję występujących nieprawidłowości w handlu tym towarem na Słowacji. Ponadto wartość nominalna asymetryczność od trzech lat pozostaje na niezmiennym poziomie, jednak w ujęciu procentowym spadła z poziomu 29,70% do poziomu 10,66%. Wynika to z faktu wystąpienia istotnego wzrostu wartości przywozu telefonów komórkowych deklarowanego na Słowacji o 101,84%, przez co asymetryczność w ujęciu procentowym spadła. Inaczej niż w Czechach, gdzie wartość nieprawidłowości w ciągu ostatnich trzech lat wzrosła o 198,67%, przy zaledwie 11,60% wzroście wartości przywozu telefonów komórkowych deklarowanego w Czechach. Na Słowacji od 1 stycznia 2014 r. wprowadzono odwrotne obciążenia przy deklarowaniu VAT od telefonów komórkowych.

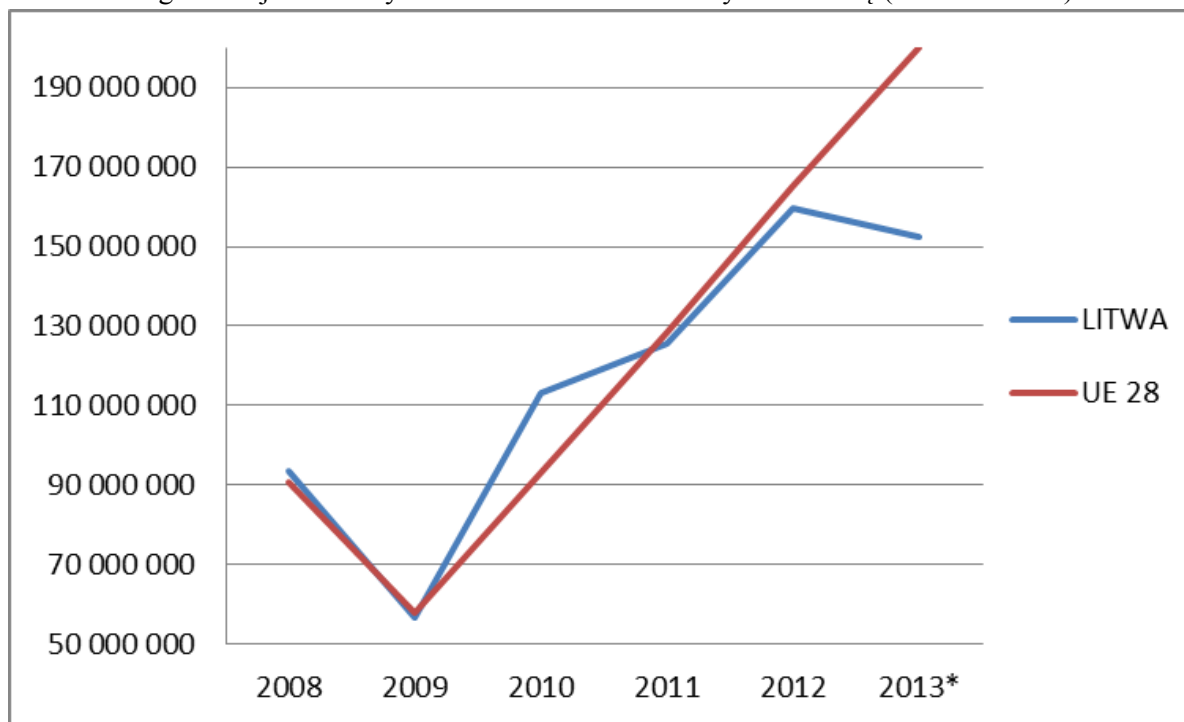
Wykres 13: Relacja deklarowanego na Słowacji przywozu telefonów komórkowych na Słowacji z UE do deklarowanego w krajach UE wywozu telefonów komórkowych na Słowację (dane w EURO)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z EUROSTAT/ *styczeń - październik 2013

Wykres 14 przedstawia relację deklarowanego na Litwie przywozu telefonów komórkowych z UE do deklarowanego w krajach UE wywozu telefonów komórkowych na Litwę. Interpretacja danych dotyczących wymiany handlowej Litwy z pozostałymi państwami UE wskazuje, odwrotną niż na Słowacji tendencję, tj. wskaźnik asymetryczności wzrasta - podobnie jak w Czechach. Dla okresu 2008-2013 wynosi on 9,89%, natomiast dla okresu 2012-2013 wynosi już 17,33%. Podobnie jak w Czechach, na Litwie wartość nominalna nieprawidłowości wzrosła nieporównywalnie, przy prawie niezmiennym stanie wartości przywozu telefonów komórkowych deklarowanego na Litwę (spadek o 4,48%). Wzrost nieprawidłowości rok do roku wzrósł o 732,64%. Na Litwie nie wprowadzono odwrotnego obciążenia na obrót telefonami komórkowymi.

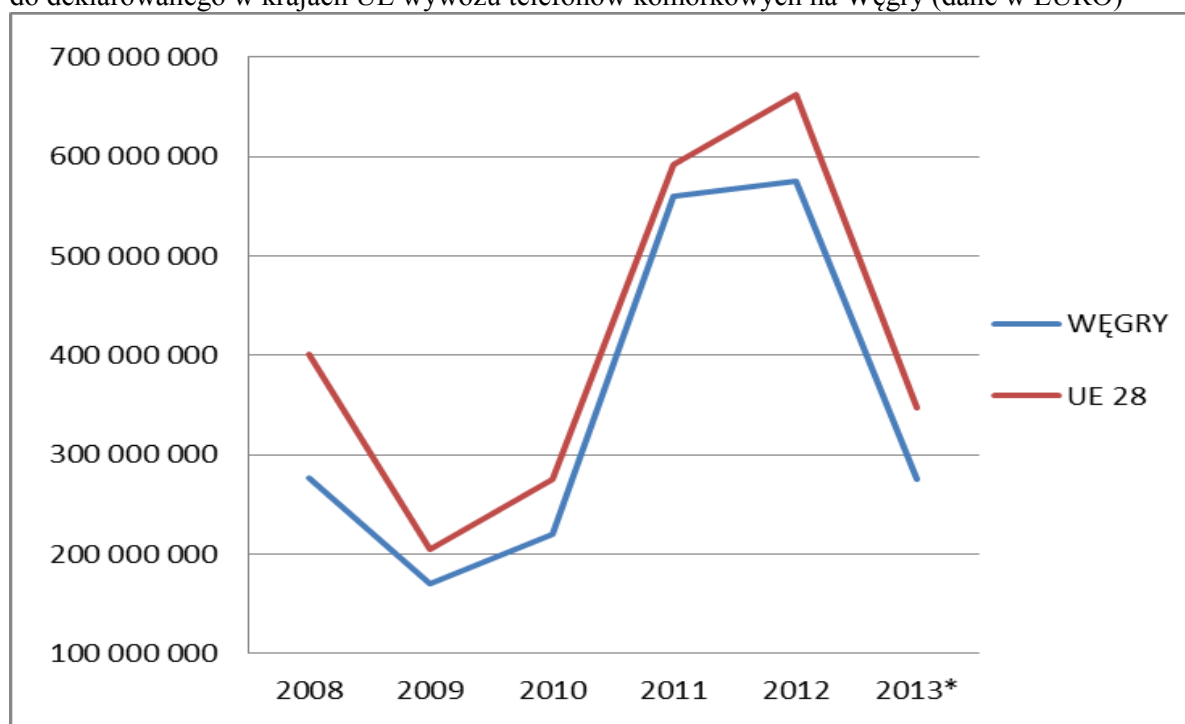
Wykres 14: Relacja deklarowanego na Litwie przywozu telefonów komórkowych na Litwę z UE do deklarowanego w krajach UE wywozu telefonów komórkowych na Litwę (dane w EURO)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z EUROSTAT/ *styczeń - październik 2013

Wykres 15 przedstawia relację deklarowanego na Węgrzech przywozu telefonów komórkowych na Węgry z UE do deklarowanego w krajach UE wywozu telefonów komórkowych na Węgry.

Wykres 15: Relacja deklarowanego na Węgrzech przywozu telefonów komórkowych na Litwę z UE do deklarowanego w krajach UE wywozu telefonów komórkowych na Węgry (dane w EURO)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z EUROSTAT/ *styczeń - październik 2013

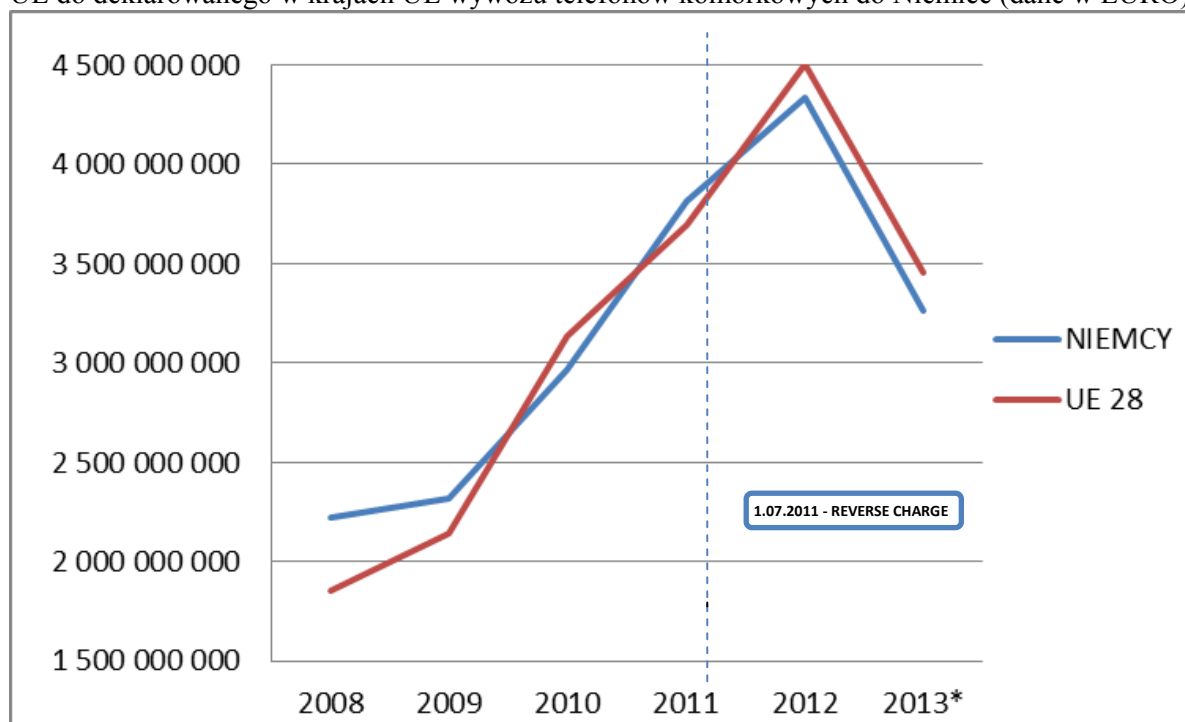
Interpretacja wykresu 15 dotyczącego wymiany handlowej Węgier z pozostałymi państwami UE mogłaby sugerować, że dane dotyczące wartości deklarowanej wymiany handlowej w przypadku Węgier są spójne. Jednakże należy wskazać, że średnia symetryczności danych w latach 2008-2013 wynosi 22,76% z lekką tendencją spadkową. Niemniej, nominalna wartość nieprawidłowości w ciągu trzech lat wzrosła o 118,91%, przy spadku wartości przywozu telefonów komórkowych deklarowanego na Węgry o 50,81%.

Analiza danych dotyczących wymiany handlowej z państwami UE czterech państw Europy środkowo-wschodniej o rynkach relatywnie niewielkich rozmiarów, wskazuje na wzrostową tendencję występowania nieprawidłowości w handlu telefonami komórkowymi - z wyjątkiem Słowacji, gdzie nieprawidłowości również występują, lecz tendencja jest spadkowa.

9.3.3.3. Asymetryczność w danych odnotowana w Niemczech, Austrii, Włoszech i Wielkiej Brytanii

Jak wynika z Wykresu 16 rozbieżność danych w handlu telefonami komórkowymi w Niemczech była niewielka na przestrzeni lat. Średnia asymetryczność danych wywozowych oraz przywozowych w latach 2008-2013 wyniosła 7,08%, przy czym średnia dla ostatnich trzech lat jest jeszcze niższa i wynosi 4,30%. Tym samym, w przypadku Niemiec nie stwierdza się występowania istotnej skali asymetryczności danych w ujęciu procentowym. Niemniej wartość nominalna nieprawidłowości w handlu telefonami komórkowymi w Niemczech przewyższa wartość deklarowanego przywozu tych produktów np. na Litwę, co zapewne było przyczyną wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia w VAT w handlu tym towarem.

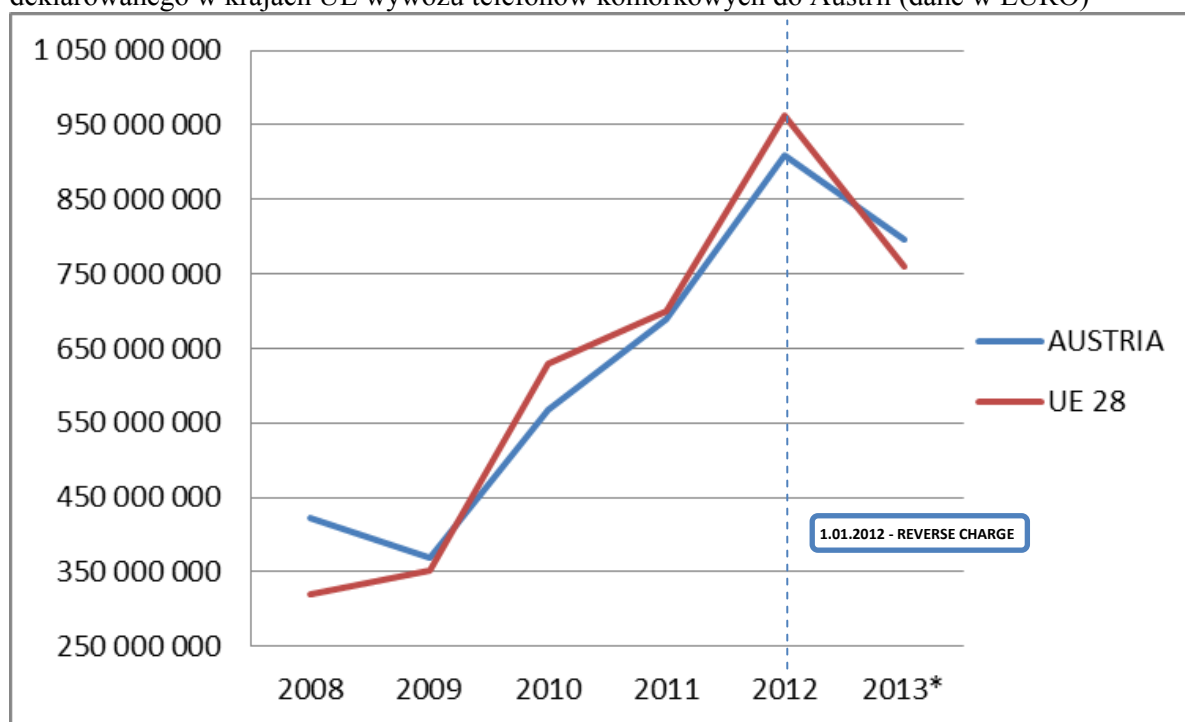
Wykres 16: Relacja deklarowanego w Niemczech przywozu telefonów komórkowych do Niemiec z UE do deklarowanego w krajach UE wywozu telefonów komórkowych do Niemiec (dane w EURO)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z EUROSTAT/ *styczeń - październik 2013

Podobnie jak w przypadku Niemiec, średnia asymetryczność danych w handlu telefonami komórkowymi w Austrii jest dość niska. Jak wynika z Wykresu 17 średnia asymetryczność danych wywozowych oraz przywózowych w latach 2008-2013 wyniosła 8,66%. W ostatnich dwóch latach, czyli w okresie obowiązywania mechanizmu odwrotnego obciążenia w VAT w Austrii, asymetryczność wynosi odpowiednio 5,95% w 2012 r. i 4,51% w roku 2013, co daje średnią dla tego okresu 5,23%. W ostatnich dwóch latach wartość asymetryczności jest zdecydowanie niższa od średniej dla całego badanego okresu. Jest to niewątpliwie przykład skuteczności mechanizmu odwrotnego obciążenia w walce z nieprawidłowościami w handlu tym towarem.

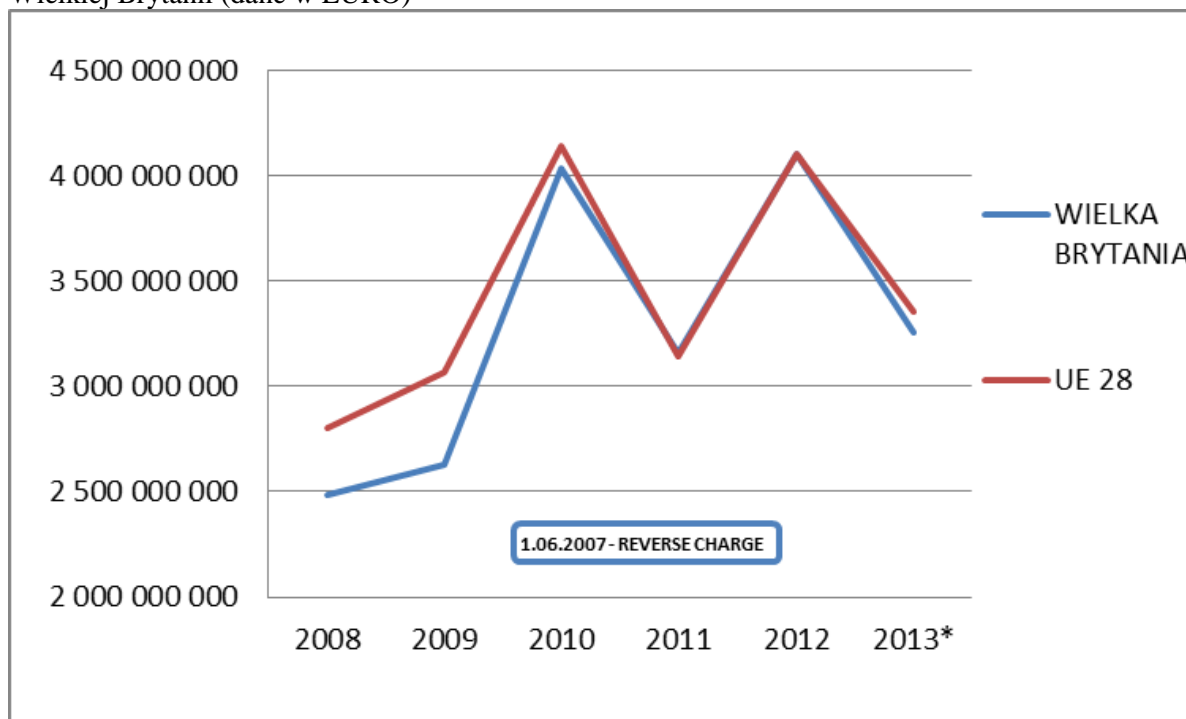
Wykres 17: Relacja deklarowanego w Austrii przywozu telefonów komórkowych do Niemiec z UE do deklarowanego w krajach UE wywozu telefonów komórkowych do Austrii (dane w EURO)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z EUROSTAT/ *styczeń - październik 2013

W Wielkiej Brytanii, gdzie mechanizm odwrotnego obciążenia obowiązuje od 1 czerwca 2006 r., podobnie jak w przypadku Niemiec i Austrii, średnia asymetryczności danych w handlu telefonami komórkowymi jest wyjątkowo niska i wynosi zaledwie 5,94%. Natomiast średnia dla okresu 2011-2013 wynosi zaledwie 1,50% przy wielkość zadeklarowanego w Wielkiej Brytanii przywozu telefonów komórkowych do Wielkiej Brytanii w wysokości około 3,5 mld euro. Jest to bez wątpienia kolejny przykład skuteczności tego mechanizmu w walce z nieprawidłowościami w handlu tym towarem. Co więcej, odnotowane nieprawidłowości w wysokości 1,50% mieszczą się w granicach błędu statystycznego, co pozwala na stwierdzenie, że przypadku Wielkiej Brytanii nie stwierdza się występowania istotnej skali asymetryczności danych.

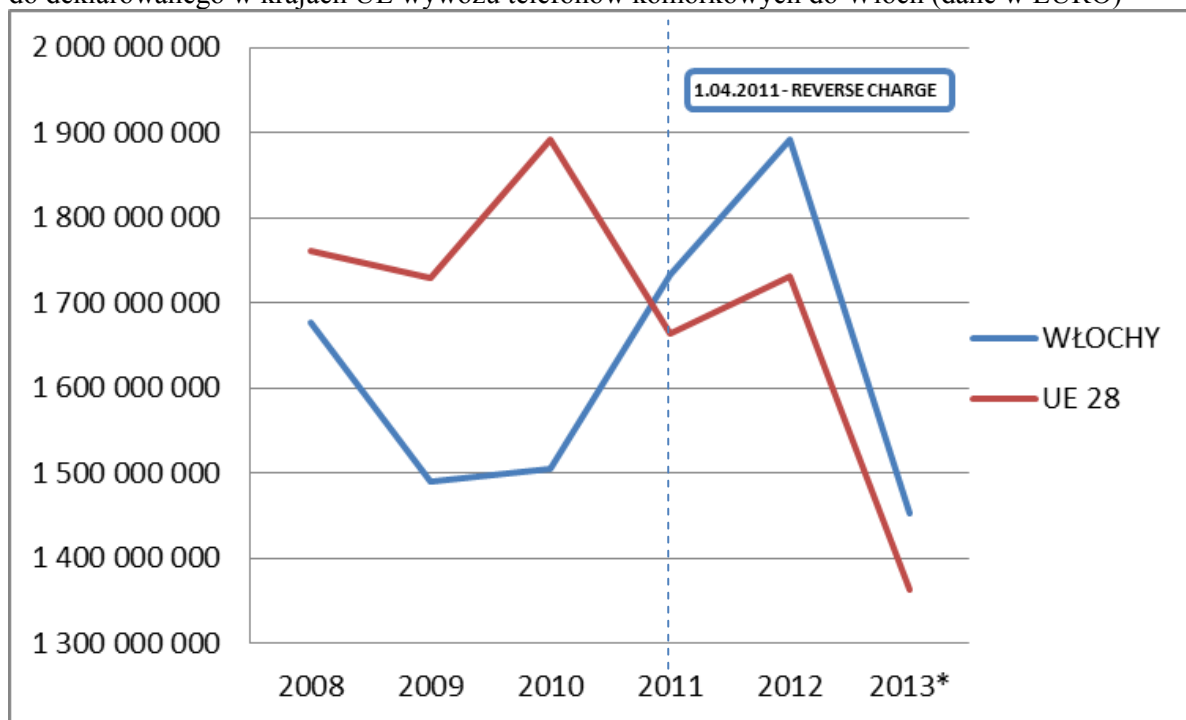
Wykres 17: Relacja deklarowanego w Wielkiej Brytanii przywozu telefonów komórkowych do Wielkiej Brytanii z UE do deklarowanego w krajach UE wywozu telefonów komórkowych do Wielkiej Brytanii (dane w EURO)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z EUROSTAT/ *styczeń - październik 2013

Analogiczna sytuacja do tej przedstawionej powyżej miała miejsce w przypadku wymiany handlowej Włoch z pozostałymi państwami UE. Od chwili wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia w handlu tym towarem, wartość nieprawidłowości drastycznie spadła.

Wykres 18: Relacja deklarowanego we Włoszech przywozu telefonów komórkowych do Włoch z UE do deklarowanego w krajach UE wywozu telefonów komórkowych do Włoch (dane w EURO)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z EUROSTAT/ *styczeń - październik 2013

Uśredniony wskaźnik asymetryczności dla badanego okresu (2008-2013) we Włoszech wynosi 10,95%. Jednak należy podkreślić, że w roku poprzedzającym wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia w handlu telefonami komórkowymi, tj. w roku 2010, we Włoszech asymetryczności danych wyniosły 25,79%. Natomiast w pierwszym roku działania tego mechanizmu asymetryczności wyniosły zaledwie 3,95%, co daje spadek rok do roku o 84,68%, a biorąc pod uwagę wartość nominalną asymetryczności spadek wyniósł 82,35%. Średnia asymetryczności dla okresu w którym mechanizm odwrotnego obciążenia obowiązuje wynosi 7,41% co jest zbliżoną wartością dla tej w Niemczech i Austrii.

Analiza asymetryczności występujących w wymianie handlowej państw, w których został wprowadzony mechanizm odwrotnego obciążenia w handlu telefonami komórkowymi wyraźnie wskazuje, że ten sposób walki z nieprawidłowościami jest skuteczny. Warto przy tym wskazać, że analizowane dane dotyczyły gospodarek o znacznej wielkości, co tym bardziej potwierdza skuteczność tego mechanizmu.

9.3.3.4. Wnioski

Tabela 3 przedstawia procentowe ujęcie średniej asymetryczności danych wywozowych w porównaniu z danymi przywozowymi w latach 2008-2013 dla telefonów komórkowych w odniesieniu do poszczególnych krajów objętych analizą.

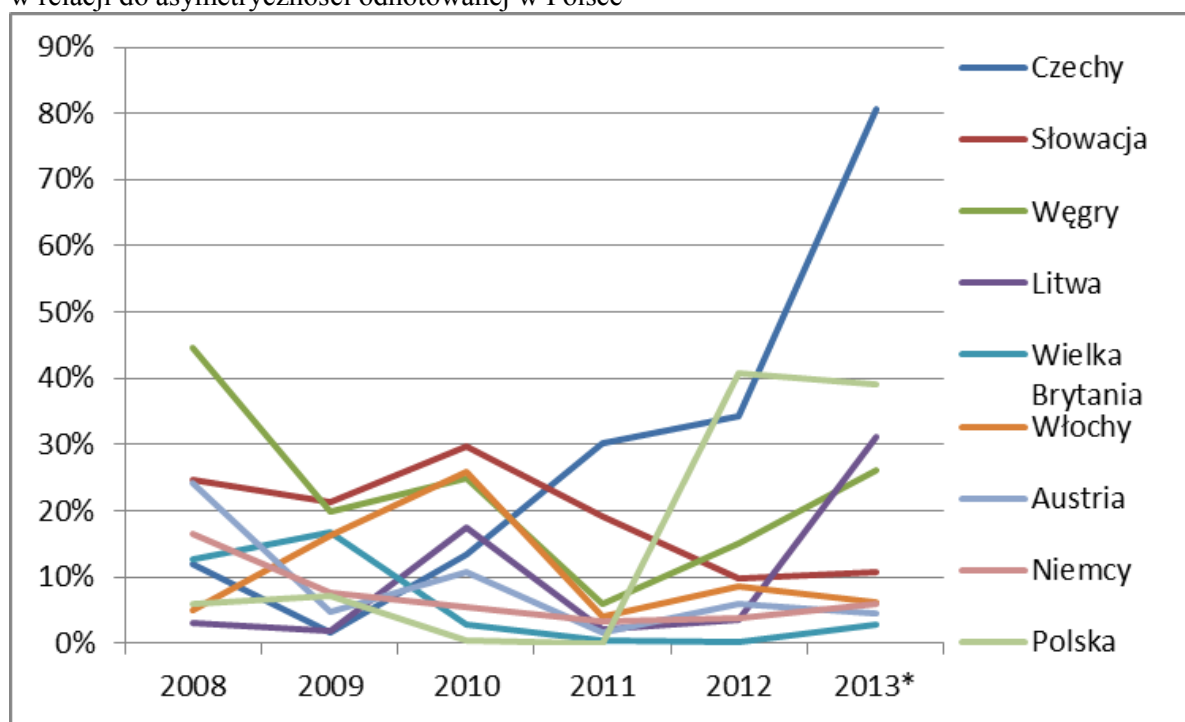
Tabela 3: Zestawienie asymetryczności danych wywozowych w porównaniu do danych przywozowych w latach 2008-2013 dla telefonów komórkowych w wybranych państwach UE

PODMIOT RAPORTUJĄCY/ ROK	2008	2009	2010	2011	2012	2013*	Średnia asymetryczności w danych w latach 2008-2013*	Średnia asymetryczności w danych w latach 2011-2013*
Czechy	11,85%	1,58%	13,49%	30,17%	34,17%	80,75%	28,67%	48,36%
Słowacja	24,63%	21,22%	29,70%	19,09%	9,88%	10,66%	19,20%	13,21%
Węgry	44,71%	19,96%	24,87%	5,85%	15,15%	26,02%	22,76%	15,67%
Litwa	3,15%	1,83%	17,49%	2,20%	3,57%	31,09%	9,89%	12,29%
Wielka Brytania	12,78%	16,65%	2,71%	0,49%	0,07%	2,93%	5,94%	1,16%
Włochy	4,96%	16,15%	25,79%	3,95%	8,56%	6,27%	10,95%	6,26%
Austria	24,25%	4,82%	10,82%	1,60%	5,95%	4,51%	8,66%	4,02%
Niemcy	16,54%	7,50%	5,55%	3,19%	3,88%	5,82%	7,08%	4,30%
Polska	6,02%	7,26%	0,41%	0,03%	40,68%	39,11%	15,58%	26,60%

*styczeń-październik 2013

Jak wynika z powyższego zestawienia, średnia asymetryczność danych deklarowanych w Polsce w latach objętych badaniem jest jedną z najwyższych. Dla okresu ostatnich trzech lat skala nieprawidłowości w Polsce w porównaniu do pozostałych wybranych państw UE jest na drugiej pozycji i odnotowuje jeden z największych wzrostów w porównaniu do pozostałych państw. Porównanie danych dotyczących Polski z danymi z innych krajów UE wskazuje, że skala asymetryczności danych w latach 2012-2013 jest wyraźnie wyższa, niż skala asymetryczności notowana w innych krajach UE. Zostało to przedstawione na Wykresie 19.

Wykres 19: Porównanie symetryczności danych odnotowanych w ostatnich latach w krajach UE, w relacji do asymetryczności odnotowanej w Polsce



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z EUROSTAT/ *styczeń - październik 2013

Wyniki przeprowadzonej analizy dają podstawy do twierdzenia, że asymetryczność pomiędzy deklarowanymi w państwach UE danymi wywozowymi, a deklarowanymi w Polsce danymi przywozowymi ma charakter wyjątkowy także na tle innych krajów UE. Jednocześnie są też kraje UE, które wykazują podobieństwo do Polski w tym zakresie. Zdaniem ZIPSEE oznacza to, że także w tych krajach istnieje znaczna skala oszustwa w VAT w handlu telefonami komórkowymi. Należy zaznaczyć, że w tych krajach (w szczególności w Czechach) nie wprowadzono mechanizmu odwrotnego obciążenia na dostawy telefonów komórkowych.

9.3.4. Analiza danych uzyskanych z CAAC dotyczących handlu telefonami komórkowymi

Tabela 4 poniżej przedstawia wartości zadeklarowanego przywozu telefonów komórkowych do Polski (CAAC uwzględnia zarówno import jak i nabycie wewnątrzspółnotowe) z wartościami dotyczącymi zadeklarowanego wywozu telefonów komórkowych z Polski (CAAC uwzględnia zarówno eksport jak i dostawy wewnątrzspółnotowe).

Tabela 4: Porównanie danych uzyskanych z CAAC dotyczących handlu telefonami komórkowymi (w zł.)

HANDEL TELEFONAMI KOMÓRKOWYMI						
ROK	2008	2009	2010	2011	2012	2013*
PRZYWÓZ	4 258 289 387	4 350 489 505	3 987 356 877	4 228 452 992	4 862 664 165	4 959 272 086
WYWÓZ	482 294 041	735 827 240	662 111 620	1 061 210 180	3 560 381 508	7 237 790 913
RÓŻNICA	3 775 995 346	3 614 662 265	3 325 245 257	3 167 242 812	1 302 282 657	-2 278 518 827
RÓŻNICA W %	88,67%	83,09%	83,39%	74,90%	26,78%	-45,94%

*styczeń-październik 2013

Dane z lat 2008-2011 wskazują, że przywóz telefonów komórkowych do Polski znacznie przewyższał wywóz tego towaru poza granice Polski. W latach 2008-2011 wartości stanowiące różnicę pomiędzy przywozem telefonów komórkowych do Polski a ich wywozem są do siebie zbliżone. Również w ujęciu procentowym wartości te są bardzo podobne. Pozwala to na stwierdzenie, że z uwagi na brak krajowej produkcji telefonów komórkowych, różnica pomiędzy przywozem a wywozem telefonów komórkowych odzwierciedla wielkość konsumpcji tego produktu w Polsce. Zatem wielkość konsumpcji telefonów komórkowych w Polsce należy oszacować na kwotę 3,5 mld zł. Nie są to dane bardzo odległe od szacunków dotyczących konsumpcji krajowej będących w posiadaniu ZIPSEE (szacunki ZIPSEE wskazują na wartość 5,5 mld zł, ale dotyczy to roku 2013 - z tej perspektywy, po uwzględnieniu wzrostu opisywanego runku, są one porównywalne do średniej 3,5 mld za lata 2008 - 2011).

Obraz statystyczny wynikający z wyżej zaprezentowanych danych za lata 2008 - 2011 zdaniem ZIPSEE odzwierciedla prawidłowe trendy na polskim rynku telefonów komórkowych, tj. przywóz telefonów do Polski jest znacznie wyższy niż wywóz tych urządzeń, a różnica odpowiada konsumpcji krajowej (sprzedaży detalicznej).

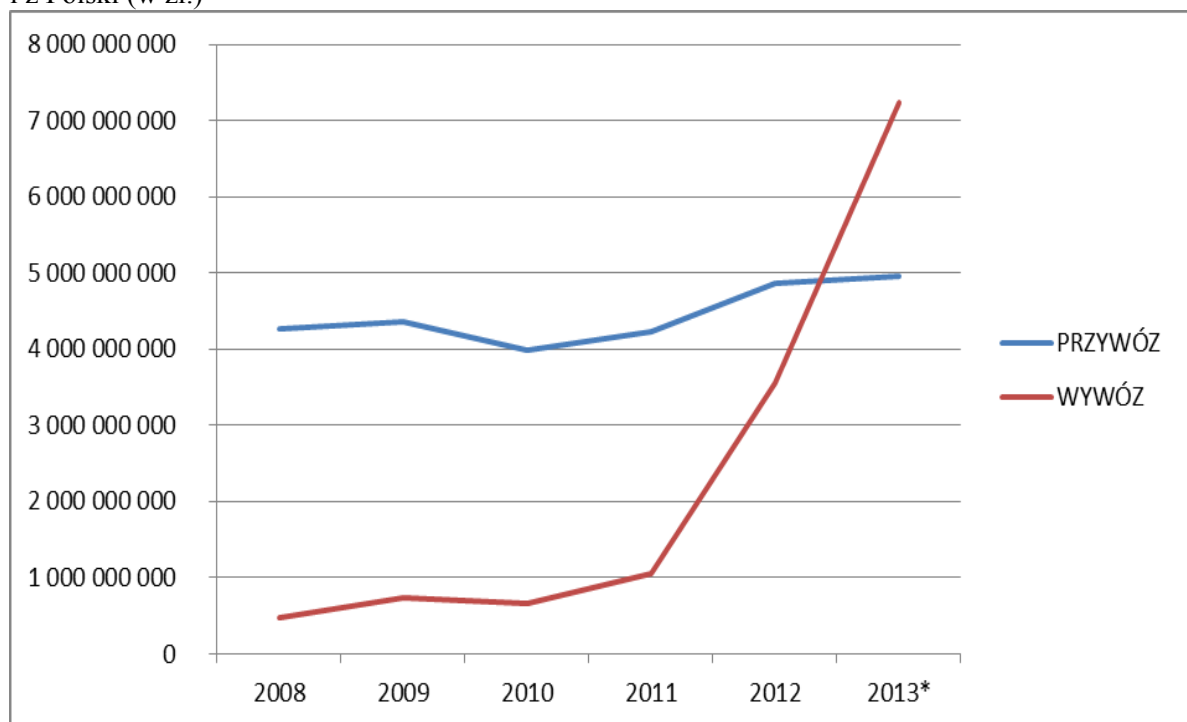
Ten zdrowy trend uległ zasadniczej zmianie w roku 2011. Od tego roku następuje drastyczny wzrost wartości zadeklarowanego wywozu telefonów komórkowych z Polski, przy braku zmian po stronie wartości przywozu tych urządzeń.

W latach 2008-2013 deklarowany przywóz telefonów do Polski wzrósł o 16,46%, natomiast deklarowany wywóz tych urządzeń wzrósł o 1400,70%.

W 2013 roku - przy braku produkcji krajowej - wartość wywozu telefonów komórkowych przewyższyła wartość przywozu o 2 278 518 827 zł, co w ujęciu procentowym daje 45,94%. Oznaczałoby to, że nie tylko w Polsce nie ma miejsca w ogóle konsumpcja (sprzedaż detaliczna) telefonów komórkowych, ale że w Polsce produkuje się telefony o wartości około 2,28 mld zł.!

Wykres 20 przedstawia relację deklarowanego przywozu do deklarowanego wywozu telefonów komórkowych do i z Polski. Ilustruje on wyraźnie, że wzrost deklarowanego wywozu następuje w 2011 roku i trwa do obecnej chwili, przy stosunkowo niezmiennym poziomie przywozu tych urządzeń do Polski.

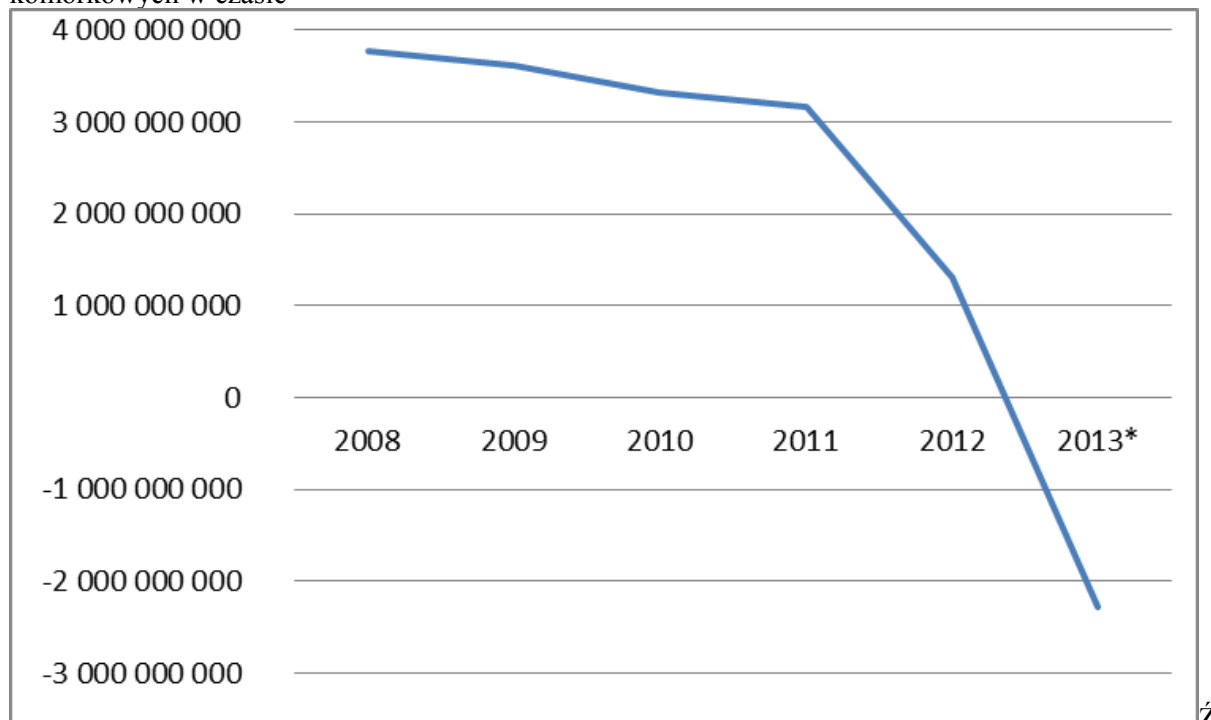
Wykres 20: Relacja deklarowanego przywozu do deklarowanego wywozu telefonów komórkowych do i z Polski (w zł.)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z CAAC/ *styczeń - październik 2013

Wykres 21 przedstawia wartość różnicy pomiędzy zadeklarowanym wywozem a przywozem telefonów komórkowych.

Wykres 21: Wartość różnicy pomiędzy zadeklarowanym wywozem a przywozem telefonów komórkowych w czasie



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z CAAC/ *styczeń - październik 2013

W kontekście niniejszej analizy warto zwrócić uwagę na wzrost liczby podmiotów, dokonujących wywozu telefonów komórkowych z Polski i przywozu telefonów do Polski, które również można uzyskać w CAAC. W latach 2008-2013 procentowy wzrost tych ilości podmiotów wyniósł 196,55% przy 9,44% spadku podmiotów zajmujących się przywozem telefonów komórkowych do Polski.

Analiza danych z CAAC wskazuje więc, że znaczna część telefonów komórkowych trafia do Polski nielegalnie, a do budżetu Państwa nie trafia VAT należny w związku z ich nabyciem wewnątrzspółnotowym i późniejszą sprzedażą w kraju. Następnie znaczna część nielegalnie wprowadzonych do Polski urządzeń (od których VAT nie został rozliczony) jest już legalnie przedmiotem dostaw krajowych, a następnie w części eksportu lub wewnątrzspółnotowych dostaw towarów. W konsekwencji można wnioskować, że na terenie Polski, przed dokonaniem ich dostaw wewnątrzspółnotowych lub eksportu, urządzenia te były przedmiotem dostaw krajowych, w wyniku, których w ich cenie został pobrany VAT, który nie został na wcześniejszych etapach obrotu odprowadzony do budżetu państwa.

W 2013 r. po uwzględnieniu szacowanej krajowej konsumpcji telefonów komórkowych, różnica między zadeklarowanym przywozem i wywozem telefonów do i z Polski wyniosła blisko 7,9 mld zł. W rezultacie kwotę uszczupień VAT wynikających z nielegalnego przywozu telefonów do Polski można na tej podstawie szacować nawet około 1,8 mld zł. Ta szacunkowa wartość oszustw w VAT oparta na danych z CAAC, jest znacznie wyższa niż szacunki wynikające jedynie z danych EUROSTAT dotyczących przywozu telefonów do Polski. Może to wynikać z faktu, że CAAC uwzględnia także dostawy urządzeń poza UE.

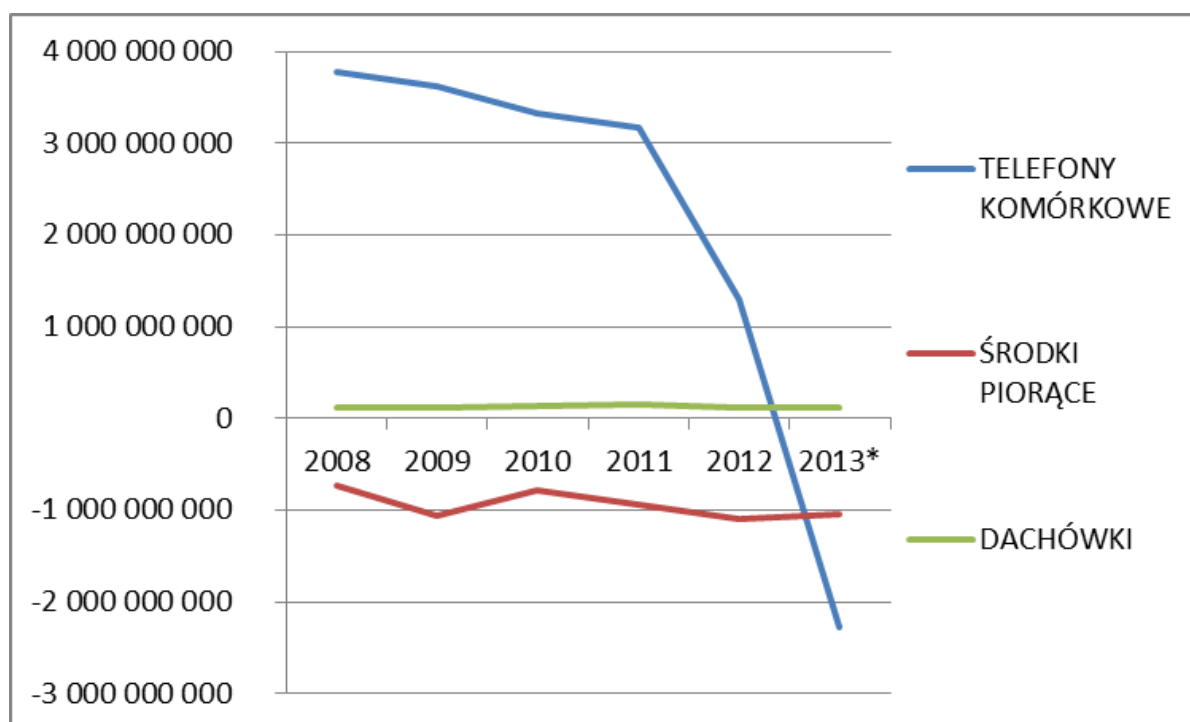
Potwierdzeniem nieprawidłowości w tym zakresie może być również bardzo duży wzrost liczby podmiotów zajmujących się wywozem tego towaru z Polski.

9.3.5. Porównanie danych CAAC dotyczących handlu telefonami komórkowymi z danymi CAAC dotyczącymi innych niż telefony komórkowe produktów.

W tym zakresie przeprowadzono dodatkową analizę danych CAAC dotyczących wartości zadeklarowanego przywozu do Polski (CAAC uwzględnia zarówno import jak i nabycie wewnątrzspółnotowe) i wartości dotyczących zadeklarowanego wywozu z Polski (CAAC uwzględnia zarówno eksport jak i dostawy wewnątrzspółnotowe) w zakresie innych towarów niż telefony komórkowe. Celem dodatkowej analizy było sprawdzenie czy różnica zidentyfikowana (przywóz mniejszy niż wywóz) w przypadku telefonów komórkowych, a w szczególności gwałtowne zmiany w zakresie tej różnicy, jest zjawiskiem występującym także w przypadku innych towarów.

Wykres 23 przedstawia porównanie różnic pomiędzy danymi przywozowymi a wywozowymi dotyczących handlu telefonami komórkowymi, środkami piorącymi oraz dachówkami.

Wykres 23: przedstawia relację deklarowanego przywozu do deklarowanego wywozu środków piorących do i z Polski.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z CAAC/ *styczeń - październik

Powyższy wykres wyraźnie ilustruje zjawisko polegające na tym, że w przypadku innych wyrobów różnica między przywozem a wywozem jest stabilna. W przypadku dachówek przywóz jest nieznacznie większy od wywozu, a w przypadku środków piorących wywóz jest nieznacznie większy od przywozu, ale w obu przypadkach relacje między przywozem a wywozem są stabilne tj. relacja między przywozem a wywozem nie ulega istotnym zmianom w okresie 2008 - 2013.

Tymczasem w przypadku telefonów komórkowych, nie tylko sama relacja przywozu do wywozu ma (wobec braku produkcji krajowej) charakter nienaturalny, ale także na przestrzeni lat 2008 - 2013 następuje całkowita zmiana relacji między przywozem a wywozem.

Zdaniem ZIPSEE jest to potwierdzenie istnienia oszustw w zakresie deklarowania przywozu telefonów komórkowych do Polski.

9.4. Doświadczenia państw członkowskich UE w stosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia

Analiza rozwiązań wdrażanych przez poszczególne państwa członkowskie UE w celu zapobiegania oszustwom w VAT wskazuje, że najczęściej stosowanym mechanizmem mającym na celu przeciwdziałania patologiom w zakresie wyłudzenia VAT jest mechanizm odwrotnego obciążenia. Mechanizm ten jest stosowany jest w stosunku do różnych towarów prawie we wszystkich państwach członkowskich UE.

Państwa członkowskie stosują ten mechanizm do dostaw towarów szczególnie wrażliwych na nadużycia w VAT. Zasadniczy katalog towarów (oraz usług) podatnych na nadużycia przy rozliczaniu

VAT został stworzony na podstawie doświadczeń poszczególnych krajów UE i został określony w art. 199 Dyrektywy VAT.

Dodatkowo, jak wskazano w pkt 5 niniejszego Raportu, art. 199 a Dyrektywy VAT, w brzmieniu obowiązującym od 15 sierpnia 2013 r. określa dodatkowy katalog towarów podatnych na oszustwa VAT, w przypadku, których Państwa członkowskie mogą wprowadzać mechanizm odwrotnego obciążenia bez zgody Rady UE. Natomiast art. 199b zawiera tzw. mechanizm szybkiego reagowania pozwalający państwom członkowskim sprawnie wprowadzać mechanizm odwrotnego obciążenia na inne grupy towarowe.

Warto zaznaczyć, że 15 sierpnia 2013 r. Państwa członkowskie, aby wprowadzić odwrotne obciążenie na towary inne niż określone w art. 199 Dyrektywy VAT musiały uzyskać zgodę Rady UE w formie tzw. decyzję derogacyjnej. Potwierdzeniem faktu, że telefony komórkowe są towarami szczególnie podatnymi na oszustwa był fakt, że wiele państw członkowskich UE uzyskało takie decyzje w stosunku to tych urządzeń. W szczególności:

- Niemcy (decyzja wykonawcza Rady UE z 2010 r.)
- Wielka Brytania (decyzja wykonawcza Rady UE z 2007 r., przedłużona w 2010 r.);
- Holandia (decyzja wykonawcza Rady UE z 2013 r.);
- Włochy (decyzja wykonawcza Rady UE z 2010 r.);
- Austria (decyzja wykonawcza Rady UE z 2010 r.).

Wprowadzenie odwrotnego obciążenia w wyżej wymienionych krajach UE było skuteczne. Dowodem na to są wyniki analiz przedstawionych w pkt. 9.3.3.3 Raportu, z których wynika, że wprowadzenie odwrotnego obciążenia powodowało zmniejszenie asymetryczności pomiędzy wywozem telefonów do tych krajów, a przywozem raportowanym w tych krajach w INTRASTAT. Można na tej podstawie wnioskować, że odwrotne obciążenie wpłynęło na zmniejszenie skali niedeklarowanego WNT w tych krajach, a więc na redukcję skali oszustw w VAT. Co znamienne wprowadzenie odwrotnego obciążenia w tych krajach (2011 oraz 2012) zbiega się z niepokojącymi zmianami w polskich danych statystycznych INTRASTAT, które sygnalizują znaczne zwiększenie skali oszustw VAT w Polsce.

Warto wskazać, że gdy Wielka Brytania zwracała się o przedłużenie zgody pozwalającej jej stosować odwrotne obciążenia na telefony komórkowe, argumentowała², że po wprowadzeniu tego mechanizmu skala oszustw w VAT w zakresie telefonów komórkowych znacząco spadła (około 40%), a było to wynikiem między innymi następujących okoliczności:

- Nieuczciwe ("znikające") podmioty nie były w stanie "przerzucić" się na inne równie podatne na oszustwa towary (tj. towary o wysokim koszcie jednostkowym i łatwo zbywalne);
- Odwrotne obciążenie zapobiegało oszustwom, podczas gdy działania kontrolne organów podatkowych pozwalają jedynie zidentyfikować i ukarać już dokonane oszustwa, przez co odwrotne obciążenie okazało się bardziej skuteczne.

² List Stałego Przedstawicielstwa Wielkiej Brytanii przy Komisji Europejskiej do Komisji Europejskiej z 24 lipca 2008 r.

Ponadto w decyzji wykonawczej Rady UE z 22 listopada 2010 r. wyrażającej zgodę na wprowadzenie odwrotnego obciążenia na telefony komórkowe w Niemczech, Austrii i we Włoszech oraz przedłużającej zgodę dla Wielkiej Brytanii, stwierdzono, że "środek jest proporcjonalny do zamierzonych celów, ponieważ nie ma być stosowany powszechnie, lecz jedynie w odniesieniu do określonych grup wyrobów, w przypadku których istnieje wysoki poziom ryzyka uchylania się od opodatkowania i w przypadku gdy skala uchylania się od opodatkowania powoduje znaczne straty podatkowe".

Z kolei zgodnie ze stanowiskiem Komisji Europejskiej wprowadzanie mechanizmu odwrotnego obciążenia jest dobrym i korzystnym rozwiązaniem do stosowania w państwach członkowskich UE, pod warunkiem, że jest ono wprowadzane tylko w określonych sektorach i dotyczy wybranych towarów w szczególności o dużej wartości.³

Warto też zacytować opinię Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego (ECO/260 z dnia 21 stycznia 2010 r.) w sprawie projektu Dyrektywy Rady 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r. upoważniającej państwa członkowskie do wprowadzenia fakultatywnego i tymczasowego mechanizmu odwrotnego obciążenia, w której stwierdzono, że "odwrotne obciążenie jako instrument prawny jest odpowiedni w celu zwalczania oszustw w VAT" oraz, że "procedura ta powinna teoretycznie wyeliminować możliwość dokonania oszustwa".

Po zmianie Dyrektywy VAT z dniem 15 sierpnia 2013 r. i uwzględnieniu telefonów komórkowych w katalogu towarów, w stosunku do których państwa członkowskie UE mogą wprowadzić odwrotne obciążenie bez konieczności uzyskiwania zgody Rady UE, mechanizm ten implementowały kolejne kraje UE, w szczególności: Bułgaria i Słowacja.

W Tabeli 5 poniżej wskazujemy kraje UE, w których na dzień sporządzenia niniejszego Raportu działa odwrotne obciążenie w obrocie telefonami komórkowymi.

Tabela 5: Kraje UE, które wprowadziły odwrotne obciążenie na telefony komórkowe

Kraj	Zakres odwrotnego obciążenia	Minimalna wartość transakcji bez VAT	Rozpoczęcie stosowania
Austria	m.in.: telefony komórkowe, konsole do gier video, laptopy oraz tablety	5 000 Euro	1 stycznia 2012
<i>Bułgaria</i>	<i>m.in.: telefony komórkowe</i>	<i>brak</i>	<i>1 października 2013</i>
Holandia	m.in.: telefony komórkowe, konsole do gier video, laptopy, układy scalone oraz tablety.	10 000 Euro	1 czerwca 2011 (fakultatywnie) 1 lipca 2013 (obligatoryjnie)
Niemcy	m.in.: telefony komórkowe oraz układy scalone	5 000 Euro	1 lipca 2011
Słowacja	m.in.: telefony komórkowe oraz układy scalone	5 000 Euro	1 stycznia 2014
Wielka Brytania	m.in.: telefony komórkowe oraz układy scalone	5 000 Funtów	1 czerwca 2007
Włochy	m.in.: telefony komórkowe oraz układy scalone	5 000 Euro	1 kwietnia 2011

³ Stanowisko Komisji Europejskiej cytowane w raporcie "Combating VAT fraud in the EU - the way forward" wydanym przez International VAT Association.

Na koniec należy zwrócić uwagę, że mechanizm odwrotnego obciążenia został już w Polsce wprowadzony w celu przeciwdziałania oszustwom przy rozliczaniu VAT od złomu i wyrobów stalowych wymienionych w załączniku 11 do Ustawy o VAT. Efektami wprowadzenia tego mechanizmu, w szczególności na wyroby stalowe z dniem 1 października 2013 r., jest redukcja szarej strefy i oszustw w VAT⁴. Skuteczność tego mechanizmu potwierdzona w polskich warunkach oraz fakt, że jest mechanizm już znany polskim podatnikom VAT powoduje, że zdaniem ZIPSEE będzie on właściwym remedium na nieprawidłowości przy rozliczaniu VAT od telefonów komórkowych.

⁴ <http://forsal.pl/artykuly/766910,odwrocony-podatek-vat-ozwolil-zwalczyc-szara-strefe-w-hutnictwie.html>