

**Oszustwa karuzelowe**  
wykład Jelenia Góra, 20. -21. 4. 2017 r.  
Petr Hořin

Szanowne Koleżanki i Koledzy,

powierzono mi zadanie krótkiego omówienia tzw. oszustw karuzelowych w podatku VAT. Powód, dlaczego temat stanowi jeden z punktów niniejszej konferencji, jest w pełni uzasadniony. Po pierwsze, mamy tutaj do czynienia z przestępczością gospodarczą o ekstremalnie szkodliwości, a ponadto, podstawowym znamieniem tej przestępczości jest jej międzynarodowy charakter. Z tego następnie wynika konieczność podjęcia współpracy międzynarodowej przy jej wyjaśnianiu. Pozwólcie zatem Państwo, że w oparciu o opublikowane informacje moich kolegów, wprowadzę Państwa do przedmiotowej problematyki i zaznajomię Państwa również z nowym narzędziem, które od 1.1.2016 r. mają do dyspozycji czeskie organy. Jestem świadomy tego, iż zakres wykładu nie umożliwia głębszego omówienia tematu, i dlatego wybrałem formę, która jest bardziej przyjazna dla słuchacza, i pominę odniesienia do właściwych ustaw i paragrafów, które same w sobie nie przyniosłyby naszym gospodarzom żadnej spójnej informacji.

Kiedy wspomniałem, iż oszustwa karuzelowe powodują ekstremalnie wysokie szkody na mieniu państwa, chciałbym zwrócić uwagę na analizę Ministerstwa Finansów Republiki Czeskiej, które lukę w podatku VAT, tzw. VAT Gap, szacuje na kwotę 80 mld koron czeskich rocznie. To prawie 13 mld złotych, i dla porównania, kwota ta stanowi około 6 % budżetu Republiki Czeskiej. W Unii Europejskiej straty podatkowe szacowane są na 200 do 250 miliardów euro rocznie, w tym 40-60 mld to właśnie oszustwa w zakresie podatku VAT.

Tej astronomicznej liczbie nie odpowiada jednak liczba osób ściganych oraz skazanych za takie przestępstwa. Na przykład, Prokuratura Wojewódzka w Ujściu nad Łabą – filia w Libercu, w ostatnich latach prowadziła postępowanie w jednej tylko takiej sprawie, postępowanie karne toczy się od około 4 lat, i nadal nie złożono aktu oskarżenia. Jeżeli będziemy mówili o pewnej nieudolności państwa przy ujawnianiu przestępstw skarbowych, jako przyczyny takiej nieudolności możemy wskazać przede wszystkim łatwość tworzenia i likwidacji złożonych struktur przestępczych i łańcuchów zaangażowanych spółek. Temu jednak nie odpowiadają narzędzia przede wszystkim administracji skarbowej, która przy przestrzeganiu wszelkich procedur nie jest w stanie w czasie rzeczywistym ujawniać łańcuchy powiązanych spółek. W tym obszarze doszło jednak do pozytywnej zmiany, o której powiem później.

Celem kontynuowania wykładu tylko krótko powtórzę, na czym tzw. oszustwo karuzelowe polega. Jest to rodzaj przestępczości skarbowej, w ramach której sprawcy nadużywają zasady podatku od towarów i usług, którą zgodnie stosują kraje UE na podstawie Szóstej Dyrektywy Rady nr 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych. Aby podatek VAT nie stanowił przeszkody dla eksportu towarów i usług, towar dostarczany do innego kraju członkowskiego zwolniony jest od podatku od towaru i usług. Nabycie towaru z innego kraju członkowskiego następnie opodatkuje i deklaruje importer w swoim kraju. Eksporter towaru do innego kraju do dostarczonego towaru nie dolicza podatku VAT, i towar ten jest więc dostarczany ze stawką podatku VAT w wysokości 0%. Jeżeli eksporter przedmiotowy towar zakupił w kraju od innego płatnika, a więc w kwocie brutto, jest on uprawniony do zastosowania do tego świadczenia podatku VAT naliczonego, a więc w uproszczeniu prawo do zwrotu wcześniej

zapłaconego podatku z budżetu państwa. A więc jeżeli czeska spółka Alfa dokona zakupu towaru w innym kraju, czyli za cenę netto, i dokona jego sprzedaży na rzecz czeskiej spółki Omega, to spółka Omega zapłaci cenę brutto ze stawką podatku VAT w wysokości 21%. Spółka Alfa następnie odprowadzi pobranych 21% z ceny kupna tytułem podatku. Spółka Omega jednak towar dalej wywiezie do innego kraju, do którego sprzedaż odbywa się znowu w kwocie netto, dlatego byłaby ona poszkodowana z tytułu podatku zapłaconego w Republice Czeskiej. Przysługuje jej więc prawo do zwrotu podatku od Urzędu Skarbowego z budżetu państwa. Taka operacja, czyli import i następny eksport, jest więc oprócz podatku z tytułu marży za odsprzedaż towaru z punktu widzenia podatku neutralna, a Republika Czeska, w której został podatek VAT zapłacony, następnie zwróci ten podatek podmiotowi, na którym ciąży obowiązek podatkowy. Republika Czeska ani zaangażowane podmioty nie zostały więc w żaden sposób poszkodowane.

Istotą oszustwa w zakresie podatku VAT jest nadużycie tej zasady w taki sposób, iż spółka Alfa od spółki Omega otrzyma płatność za dostarczony towar w kwocie brutto, jednak podatku VAT do budżetu państwa nie odprowadzi. Pieniądze zostaną ze spółki w sposób niezgodny z prawem wyprowadzone, a kontakt ze spółką będzie w dalszym ciągu niemożliwy, a ściągальność należnego podatku będzie niemożliwa, ponieważ spółka nie posiada żadnego majątku. Spółka Omega następie deklaruje eksport towaru i wnosi o zwrot podatku VAT od państwa. Przepięstwo takie popełniane jest pod kierownictwem sprawcy lub sprawców głównych, którzy faktycznie zarządzają jak spółką Alfa, która oznaczana jest jako „missing trader“ – czyli „znikający handlowiec“, tak i spółką Omega, nazywaną jako „broker“, która żąda zwrotu podatku VAT od państwa. Spółka Omega często jest firmą o długoletniej historii prowadzenia działalności gospodarczej. Działalność przestępcza stanowi tylko część jej rzeczywistej działalności gospodarczej, a z formalnego punktu widzenia należycie spełnia ona swoje obowiązki podatkowe. Powodem tego jest, aby była ona możliwie najbardziej niepozorna dla organów podatkowych, i żeby wytworzyła dostateczną podstawę celem tego, aby niemożliwe było podważenie faktu, iż nabyła ona towar należycie opodatkowany, i dlatego przysługuje jej bezsporne prawo do zwrotu podatku VAT. Celem stworzenia takich pozorów, sprawcy pomiędzy spółkę Alfa i Omega włączają łańcuch kolejnych buforowych spółek (tzw. buffer traders), które dokonują odsprzedaży towaru, zwykle z minimalną marżą. Większa ilość podmiotów pośrednich pomiędzy missing traderem i brokerem wynika z tego, aby broker znajdował się możliwie jak najdalej od „missing tradera“.

Taki mechanizm moglibyśmy charakteryzować jako oszustwo łańcuchowe, kiedy towar na teren kraju wstępuje i następnie jest on eksportowany. Sprawcy jednak często zarządzają spółkami również w innych krajach, które następnie ponownie tożsamy towar przesyłają z powrotem w taki sam sposób do Czech. Ponieważ towar nieustannie krąży w zamkniętym obiegu spółek, transakcje te otrzymały nazwę transakcje karuzelowe – czyli karuzele podatkowe. Transakcje te przeprowadzane są w dużych ilościach i bardzo szybko w taki sposób, aby były one dla organów podatkowych faktycznie niepodważalne. Typowe dla oszustw karuzelowych jest, iż w ramach transakcji handel odbywa się prawdziwym towarem, przy czym popularny jest towar, którego nie można zidentyfikować w sposób jednoznaczny, jest on dostatecznie mały i wartościowy, żeby za pośrednictwem niego mogło dojść do maksymalizacji dochodów z popełnianej działalności przestępczej. Historycznie chodziło w szczególności o elektronikę, telefony komórkowe, tekstylia, ewentualnie o towar typu surowce mineralne, paliwa, stal budowlana, złom żelazny i podobne. Oprócz typu oszustwa karuzelowego istnieje jeszcze szereg innych możliwości, za pośrednictwem których sprawcy

starają się nadużywać zasad w zakresie podatku VAT, jednak konkretne zajmowanie się tym tematem dla celów niniejszego wykładu byłoby nieprzydatne.

Zwalczaniem uszczuplenia podatku zajmują się jak organy administracji podatkowej, których celem jest przede wszystkim zapewnienie prawidłowego odprowadzenia podatku VAT, odpowiednio niewypłacenie wnioskowanego bezpodstawnego zwrotu podatku VAT, jak i organy postępowania karnego, dla których umyślne uszczuplanie podatku VAT stanowi przestępstwo uszczuplenia podatku, opłaty oraz inne obowiązkowej płatności określone w § 240, zagrożone karą pozbawienia wolności do lat 10.

Aczkolwiek może się wydawać, iż cele obu tych jednostek państwowych – czyli zabezpieczenie podatku oraz ukaranie sprawcy, są w zasadzie powiązane, nie zawsze organy podatkowe respektują to, iż osiągnięcie celów postępowania w rozumieniu administracji skarbowej jest tożsame z celami postępowania karnego, którymi są prawidłowe ujawnienie działalności przestępczej oraz ukaranie sprawców.

W pewnym stopniu wynika to z różniących się zasad postępowania podatkowego i karnego, kiedy w postępowaniu podatkowym ciężar dowodu leży na podatniku, a organ podatkowy ma w przypadku wątpliwości możliwość nieuznania twierdzeń podatnika i dokonania domiaru podatku, ewentualnie nieuznania prawa do zwrotu podatku VAT.

Natomiast organy postępowania karnego zobowiązane są do udowodnienia winy danemu sprawcy. Dlatego np. Urząd Skarbowy domierza podatek oraz karę grzywny, ponieważ podatnik podczas kontroli nie udowodnił faktycznego zrealizowania wykazanych świadczeń, np. z powodu braku kontaktu z wykazanymi dostawcami itd. Organ postępowania karnego jednak w tej samej sytuacji nie posiadają podstaw do przedstawienia zarzutów danej osobie ponoszącej odpowiedzialność, o ile same nie udowodnią, iż wykazane świadczenia rzeczywiście nie zostały zrealizowane. Typowym zjawiskiem jest, iż osoby odpowiedzialne w chwili rozpoczęcia kontroli przez Urząd Skarbowy przepiszą spółkę na tzw. słupa i „zgubią” księgi rachunkowe. Urząd Skarbowy następnie wprowadzie dokona domiaru niewymagalnego podatku, jednak możliwość udowodnienia przestępstwa, które prawdopodobnie zostało popełnione, jest nikła. Wydaje się więc celowe, aby organy postępowania karnego pozyskiwały informacje od samego początku, kiedy właściwy organ podatkowy poweźmie podejrzenie, iż popełniane jest przestępstwo skarbowe. Współpraca taka umożliwia zastosowanie środków operacyjnych jeszcze przed skonfrontowaniem osób podejrzanych z faktem, iż prowadzone są przeciwko nim czynności, a tym samym pozyskanie dowodów o winie konkretnych osób. Ponadto organy postępowania karnego mogą w odpowiednim czasie zabezpieczyć korzyści pochodzące z przestępstwa, które dla organów administracji skarbowej są nieosiągalne.

Z myślą o ściślejszej współpracy i skuteczniejszej ścigalności podatków, jak i karania sprawców przestępstwa, przed kilkoma laty powstał tzw. zespół Kobra, czyli wspólny zespół Narodowej Centrali do Zwalczania Przemocności Zorganizowanej, Generalnej Izby Skarbowej oraz Generalnej Izby Celnej. Członkowie zespołu w ramach ustawowych możliwości operacyjnie wymieniają się informacjami, dzięki którym szybko typują przypadku oszustw podatkowych i koordynują poszczególne postępowania.

Taka współpraca stosowana jest właśnie w przypadku oszustw karuzelowych. Dla wyjaśnienia zarówno działalności przestępczej z punktu widzenia Policji, jak i przestępstwa skarbowego z punktu widzenia administracji skarbowej, niezbędne jest ujawnienie łańcuchu,

w ramach którego odbywają się transakcje z towarem, ustalenie kto faktycznie przedmiotowymi transakcjami karuzelowymi kieruje, i znalezienie dowodów na to, iż przedmiotowy łańcuch firm w rzeczywistości tworzy jedną grupę centralnie zarządzaną. Ustalenia te umożliwią organom państwowym nie tylko nie wypłacenie podatku VAT, ale również ukaranie sprawcy działalności przestępczej.

Jak już wspomniałem, organy postępowania karnego są tymi, kto do sprawy zwykle wstępuje dodatkowo. Pierwszych ustaleń i rozpoczęcia czynności wyjaśniających dokonują organy administracji skarbowej. Jeżeli więc mówimy o środkach mających na celu walkę z uszczupleniami podatkowymi, są nimi przede wszystkim środki ustawowe stosowane wobec podatników oraz uprawnienia, w które zostały wyposażone organy administracji skarbowej. Jedynym zasadniczym postępowaniem w ostatnim czasie, jeżeli chodzi o postępowanie karne w obszarze podatków, było przyjęcie ustawy o odpowiedzialności karnej osób prawnych, która weszła w życie 1.1.2012 r., i która za popełnione przestępstwa skarbowe umożliwia prowadzenie postępowania bezpośrednio przeciwko osobom prawnym i ich mieniu.

Do środków prewencyjnych, które zostały wprowadzone bezpośrednio w reakcji na oszustwa z podatku VAT, należy tzw. reverse-charge, czyli mechanizm odwróconego obciążenia podatkowego. Oznacza to, że obowiązek zadeklarowania i zapłaty podatku na dzień wykonania świadczenia podlegającego opodatkowaniu leży na odbiorcy świadczenia, a nie na dostawcy, który inkasuje podatek i łatwo może zostać znikającym podatnikiem. Jak wspomniałem już wcześniej, historycznie w oszustwach karuzelowych pojawiała się złota, telefony komórkowe czy złom żelazny. Dlatego nie jest zaskoczeniem, że trybem „reverse charge“ zostały objęte właśnie dostawy złota, złomu oraz odpadów, przenoszenie zezwoleń na emisję gazów cieplarnianych, świadczenie prac budowlanych oraz montażowych czy też dostawy telefonów komórkowych oraz urządzeń z układami scalonymi na warunkach określonych ustawą.

Pozwolę sobie podać przykład z doświadczenia mojego kolegi, który w jednym ze swoich postępowań spotkał się z tym, że spółki handlujące na dużą skalę z jednym ze wspomnianych towarów, po objęciu tego towaru trybem „reverse charge“, z dnia na dzień zaprzestały handlowania z tego rodzaju artykułami i zaczęły handlować z innym towarem nieobjętym trybem „reverse charge“. Wszyscy możemy się domyślić, jaki był powód tak nagłej zmiany strategii biznesowej.

Kolejnym środkiem, którym administracja skarbowa dysponuje od 2013 roku, bezpośrednio do celów zwalczania oszustw podatkowych w zakresie VAT, jest instytucja poręczenia podatkowego za odbiorcę świadczenia podlegającego opodatkowaniu. Oznacza to, że w przypadku spełnienia pewnych warunków, Urząd Skarbowy może domagać się zapłaty podatku, który w innym wypadku powinien odprowadzić znikający podatnik, od bufora, który towar zakupił. Chodzi przede wszystkim o przypadki, kiedy odbiorca świadczenia wiedział lub powinien był i mógł wiedzieć, że podatek VAT umyślnie nie zostanie zapłacony, że podatek określony na fakturze VAT umyślnie nie zostanie jako taki zapłacony, czy też że dojdzie do uszczuplenia podatku. Poręczenie zostanie zastosowane również w przypadku, kiedy zapłata z tytułu świadczenia w sposób oczywisty nie ma uzasadnienia gospodarczego i różni się ona od ceny zwykłej lub do płatność została dokonana na rachunek w innym kraju lub na rachunek, który nie został zgłoszony Urzędowi Skarbowemu. Administracja skarbowa również prowadzi publiczny rejestr tzw. płatników nierzetelnych, kiedy odbiorca świadczenia ponosi ryzyko handlowania z takim podmiotem i jest on odpowiedzialny z tytułu podatku nieodprowadzonego przez takiego płatnika.

Powyższe środki miały przede wszystkim charakter prewencyjny, służą one do ograniczenia przestrzeni do popełniania oszustw jako takich.

Nowym narzędziem administracji skarbowej, który pomimo protestów opozycji i innych podmiotów przede wszystkim ze środowiska przedsiębiorców, został przyjęty i wszedł w życie z dniem 1.1.2016 r., jest informacja podsumowująca VAT. Jest to obowiązek płatnika podatku polegający na zgłaszaniu Urzędowi Skarbowemu w formie elektronicznej numeru identyfikacji odbiorcy lub dostawcy, numeru faktury, daty świadczenia, podstawy podatku oraz podatku. Obowiązek ten dotyczy transakcji od 10.000,- CZK i powyżej, w przypadku transakcji o niższej wartości zgłoszenie dokonywane jest zbiorczo. Zgodnie z uzasadnieniem przedmiotowego środka, celem i istotą informacji podsumowującej VAT jest umożliwienie administracji skarbowej uzyskania informacji o wybranych transakcjach realizowanych przez płatnika, i w połączeniu z innymi danymi wskazywanie ryzykownych ugrupowań osób (łańcuchy, karuzele) wyłudzających środki finansowe. Po dokonanej analizie, na powiązaniach tych skupiona zostanie działalność kontrolna i podjęte zostaną środki, aby poszczególnym podmiotom, które bezprawnie uszczuplają podatek i wnoszą o zwrot podatku nieodprowadzonego przez inny podmiot w łańcuchu, nie umożliwiono uszczuplania podatku. Istotą mechanizmu systemu informacji podsumowujących jest to, że płatnicy wykazują w danej strukturze dane dotyczące zasadniczych transakcji, administracja skarbową dane te wzajemnie porównuje i łączy w formie „parowania“ poszczególnych informacji podsumowujących. W chwili wymierzania deklaracji podatkowych administracja skarbową posiada dane, które w innych okolicznościach uzyskałaby poprzez dokonanie czynności kontrolnych u poszczególnych płatników, przy czym w chwili przeprowadzania czynności kontrolnych niektóre podmioty łańcucha są już nieuchwytnie (missing trader) a środki pieniężne zostały już wypłacone poza zasięg administracji skarbowej.

Jak widać, informacja podsumowująca jako taka nie zapobiegnie utworzeniu karuzeli, jednak umożliwi ona administracji skarbowej ujawnienie łańcuchu spółek, co stanowi podstawę do wyjaśnienia takiej struktury przestępczej. Jednak jak wynika już z uzasadnienia do przepisów wprowadzających ten środek, jeżeli mamy do czynienia ze znikającym podatnikiem, który organowi podatkowemu nie ujawni informacji o tym, komu towar został sprzedany, organ podatkowy nie dysponuje realną możliwością ustalenia kolejnych podmiotów w łańcuchu i stwierdzenia, komu wypłacany jest zwrot podatku. Z tego punktu widzenia informacja podsumowująca powinna stanowić istotny krok wprzód.

Z informacji, które posiadam od organu policji, nowe narzędzia zaczynają przynosić wyniki, a Urząd Skarbowy dla Województwa Libereckiego przygotowuje podstawy do złożenia kilkunastu zawiadomień o popełnieniu przestępstwa właśnie w obszarze oszustw karuzelowych z podatkiem VAT. Jeżeli na początku powiedziałem, że w okresie kilku ostatnich lat udało nam się ujawnić jedno oszustwo tego rodzaju, powyższa informacja wskazuje na istotną zmianę w tym zakresie. Zmiana ta jest oczywiście pozytywna w tym względzie, że zostanie ujawniona poważna działalność przestępcza. Z drugiej strony, nowe sprawy będą stanowiły duże obciążenie dla organów postępowania karnego, i to jak z punktu widzenia złożoności spraw, tak i z punktu widzenia czasu, ponieważ zaangażowanych mogą być dziesiątki osób i spółek oraz tysiące wzajemnych transakcji, których wzajemne powiązanie będzie trzeba udowodnić.

Częścią pracy Policji będzie zawsze międzynarodowa współpraca prawna z organami państw, z których towar zaimportowano, i do których następnie towar wywieziono. Ważnym jest, aby

wnioski o pomoc prawną stosowane były dopiero w przypadku, gdy organy postępowania karnego mają już co najmniej ramowe wyobrażenie o systemie firm uczestniczących w oszustwach karuzelowych. Informacje te pozyskiwane są właśnie od organów podatkowych, które obecnie nie tylko posiadają dane z informacji podsumowujących, ale również same za pośrednictwem własnej współpracy międzynarodowej za pośrednictwem tzw. formularzy SCAC, zapewniają dla celów własnego dochodzenia potrzebne ilości informacji. Przy formułowaniu wniosku o pomoc prawną potrzebne jest nie tylko zadawanie pytań adresowanych przedstawicielom zagranicznej spółki celem ustalenia, czy przedmiotowa transakcja rzeczywiście została zrealizowana. Ważne jest ustalenie, co działo się z towarem następnie, i wystąpić do organów innych krajów celem ustalenia ścieżki towaru w tym kraju. Powyższe ustalenie jest niezbędne dla ewentualnego udowodnienia, iż wywieziony towar ponownie powraca do Republiki Czeskiej, a to by mogło stanowić kluczowy dowód dla wykazania, że badane transakcje zostały zrealizowane wyłącznie w celu wyłudzenia podatku VAT. Przydatne może być skupienie się na pytaniu, czy spółki zagraniczne zatrudniają pracowników, czy prowadzą działalność handlową oraz czy ich przedstawiciele byli w przeszłości skazani za przestępstwa skarbowe, ewentualnie czy spółki znalazły się w kręgu zainteresowania administracji skarbowej.

Przy badaniu oszustw karuzelowych często wychodzi na jaw, że sprawcy działalności przestępczej na terenie Republiki Czeskiej są członkami międzynarodowej zorganizowanej grupy przestępczej działającej na terenie wielu państw członkowskich. Dlatego może dojść do sytuacji, kiedy tożsama karuzela stanowi przedmiot postępowania w różnych państwach, ponieważ do oszustw w zakresie podatku VAT dochodzi w różnych państwach zawsze wtedy, gdy towar przekracza granicę. Zapytane państwa czasami więc odmawiają współpracy, aby nie zakłócały własnego śledztwa pomimo tego, że wskazane byłoby podjęcie wspólnych działań. Dlatego koledzy zalecają, aby przesyłanie wniosków o pomoc prawną konsultowane było z Eurojustem, który za pośrednictwem swoich członków z poszczególnych krajów, ewentualnie we współpracy z Europol, może ustalić związek rzeczowy i osobowy z postępowaniami karnymi prowadzonymi w innych krajach członkowskich. Za pośrednictwem Eurojustu można zarówno złożyć wniosek o pomoc prawną do organów, które równocześnie zajmują się analogiczną sprawą karną, jak i utworzyć wspólny zespół śledczy. Istnienie wspólnego zespołu śledczego, we współpracy z Eurojustem lub bez niego, może znacznie ułatwić pozyskiwanie dowodów z zagranicy mogących udowodnić istnienie oszustw karuzelowych i pociągnąć do odpowiedzialności sprawców będących częścią międzynarodowych struktur przestępczych.

Na zakończenie można więc apelować o poszerzenie wzajemnej współpracy międzynarodowej a w szczególności o jej odformalizowanie. W taki sposób, aby nawiązaniu kontaktów z kolegami z innych krajów, zarówno na poziomie policji, jak i prokuratury, było zwykłą czynnością służbową, a nie skomplikowaną, powolną procedurą, nieodpowiadającą temu, że w UE sprawcy żadnych granic nie znają.

Dziękuję za uwagę