

## Prokuratura Görlitz

# Karuzele podatkowe VAT, nowe oblicze przestępczości transgranicznej

### A. Sytuacja wyjściowa

Podatek VAT jest podatkiem, który na końcu ma obciążyć wyłącznie konsumenta. Dla handlowców podatek należny jest jedynie pozycją przejściową. Jest on najpierw ponoszony przy każdej transakcji handlowej (= tzw. podatek naliczony), ale przy odsprzedaży towaru ponownie podbierany. Ponieważ handlowiec z reguły sprzedaje towar drożej niż kupuje, to jego klient płaci mu kwotowo także trochę wyższy podatek należny, niż sam handlowiec zapłacił wcześniej przy zakupie towaru. Różnicę (= tzw. podatek od wartości dodanej) handlowiec odprowadza następnie do urzędu skarbowego. Na końcu podatek należny musiał być dla niego neutralny. W Europie obowiązują różne stawki podatku VAT, dlatego dostawy do przedsiębiorstw zagranicznych w ramach UE są zwolnione z podatku VAT. Ta okoliczność jest wykorzystywana przez uczestników do tworzenia tzw. karuzel podatkowych VAT. Tylko w Niemczech karuzele podatkowe VAT mają powodować szkody ok. 10 miliardów Euro rocznie.

#### 1. Poszczególni uczestnicy:

Zasadniczo w karuzeli podatkowej VAT może uczestniczyć dowolnie wiele osób. Im więcej firm jest zaangażowanych, tym trudniej władzom przejrzeć oszustwo. Dlatego profesjonalne karuzele podatkowe składają się z sieci kilkudziesięciu firm, które się stale wymieniają wzgl. zmieniają swoje funkcje w ramach karuzeli. Albo uczestnicy karuzeli pracują w zмовie albo karuzele są kierowane przez ukrytych sprawców. Wtedy wszyscy współdziałający – za wyjątkiem Missing Trader (ukrytego podatnika) – mogą pracować w dobrej wierze. "Standardowa karuzela podatkowa VAT" składa się z czterech firm, z których trzy mają siedzibę w Niemczech, a jedna w innym kraju UE.

##### a) Bufor in/out

Pierwsza firma jest tzw. **buforem in/out**, z siedzibą za granicą, ale w UE. Bufor dokonuje sprzedaży towaru na rzecz brakującego podatnika za granicę Niemiec. Jak towar przeszedł wcześniej ustalony łańcuch transakcji, bufor in/out odkupuje towar od ostatniego ogniwa łańcucha.

##### b) Missing Trader (brakujący podatnik)

Podmioty **Missing Trader** z siedzibą w Niemczech to przedsiębiorstwa skrzynki pocztowe, które istnieją tylko na papierze. Te firmy znikają regularnie z rynku, jak tylko organy prowadzą przeciwko nim dochodzenie lub po wydaniu pierwszych tytułów wykonawczych. Stąd ich określenie mianem Missing Trader - na j. niemiecki „znikający handlowiec“. Jako prezesi firm działają często nieudane byty gospodarcze, które nie mają nic do stracenia, za niewielkie kwoty użyczają swojej nazwy, a prawdziwe transakcje pozostawiają nieznanym faktycznym sprawcom. Często przejmowane są także długo istniejące spółki z o.o., które nie są już aktywne (firmy wydmuszki). Ma to tę zaletę, że dla urzędu skarbowego nie są firmami nowymi i dlatego ich nagłe zwiększenie obrotów nie wzbudza podejrzeń. Takie firmy mogą też składać deklaracje VAT co kwartał, a nie co miesiąc.

### c) Bufor

Trzecim ogniwem łańcucha – może być ich też więcej - jest tzw. **bufor**. To nierzucająca się w oczy firma działająca na rynku. Kupuje towar od brakującego podatnika i odsprzedaje go z marżą czwartemu ogniwu łańcucha. Ponieważ jego działalność wygląda jak całkiem zwyczajna transakcja handlowa, to organy skarbowe mają znacznie utrudnione rozpoznanie prawdziwego obiegu towarów. To jest powodem określania go jako Buffer, po niemiecku oznacza "bufor".

### d) Dystrybutor

**Dystrybutor** kupuje towar od bufora i sprzedaje go z marżą buforowi in/out mającemu siedzibę za granicą na terenie UE. Tutaj zamyka się obieg towarów.

## 2. Sposób działania karuzel podatkowych VAT.

Szeroko zakrojonym oszustwom karuzelowym sprzyja wiele czynników. W ostatnich piętnastu latach doszło do masowego wzrostu liczby drogich dóbr konsumpcyjnych, jednakże o niewielkich wymiarach i wadze. Do tego można je łatwo transportować i po stosunkowo niewielkich kosztach. Współpraca organów podatkowych poszczególnych państw UE nie jest jeszcze posuniętą tak daleko, żeby można było wcześniej wykrywać transgraniczne oszustwa dotyczące podatku VAT. Wprawdzie organy podatkowe mogą obecnie korzystać z różnych baz danych do wykrywania przestępstw podatkowych, jednak nie udaje im się jeszcze odwrócić sytuacji, w której faktyczni sprawcy karuzel podatkowych są o duży krok przed nimi. Decydujące dla powodzenia karuzeli podatkowej jest to, że obraca się dość szybko i że w krótkim czasie w kółko kręci się duża ilość towarów. Prędkość obrotowa oraz ilość i cena obracanego towaru są wymiernymi kryteriami dla profitów uczestników.

Sposób działania karuzeli podatkowej wyjaśnię na zdarzeniu przykładowym. Niech za fikcyjny przykład posłuży dostawa pojedynczego tabletu znajdującego się w karuzelu podatkowej. Ten tablet ma wartość rynkową 100,00 € netto.

### a) Transakcja między buforem in/out a brakującym podatnikiem

Podstawą karuzeli podatkowej jest okoliczność, że w europejskim prawie podatkowym dotyczącym podatku VAT wewnątrzspółnotowa dostawa od jednego przedsiębiorstwa do innego przedsiębiorstwa z siedzibą w innym kraju UE zgodnie z §§ 4 nr 1 b), 6 a niemieckiej Ustawy o podatku VAT (UStG) jest zwolniona z podatku VAT. Przy takiej dostawie wewnątrzspółnotowej sprzedający nie jest wyjątkowo zobowiązany do naliczania kupującemu podatku należnego, ściągania go i odprowadzania do urzędu skarbowego. Podczas gdy z punktu widzenia sprzedającego chodzi o zwolnioną z podatku dostawę wewnątrzspółnotową, z punktu widzenia nabywcy chodzi o tak zwane nabycie wewnątrzspółnotowe. To nabycie wewnątrzspółnotowe nie jest dla kupującego zwolnione z podatku. Zgodnie z § 1 ust. 1 nr 5 UStG w połączeniu z § 13a ust. 1 nr 2 UStG kupujący jest zobowiązany do uiszczenia w swoim urzędzie skarbowym podatku VAT obowiązującego w jego kraju. Ponieważ jednak kupujący podatek należny odprowadzony przez siebie samego do urzędu skarbowego w ramach nabycia wewnątrzspółnotowego zgodnie z § 15 UStG może bezpośrednio "odciągnąć", jako podatek naliczony, mówi się o nabyciu wewnątrzspółnotowym zwolnionym z podatku VAT".

Tę cechę szczególną w europejskim prawie dotyczącym podatku VAT wykorzystują uczestnicy karuzeli podatkowej.

W przykładzie ma chodzić o bufor in/out z siedzibą we Francji. On dostarcza tablety za cenę 100,00 € (netto) do znikającego podatnika w Niemczech bez naliczania mu VAT-u. Znikający podatnik przelewa na rzecz bufora in/out dokładnie 100,00 €. Jeśli znikający podatnik byłby zakupił tablety w Niemczech, to byłby musiał obok ceny zakupu w wys. 100,00 € (netto) zapłacić sprzedającemu jeszcze 19,00 € podatku VAT.

### b) Transakcja między znikającym podatnikiem a buforem

Znikający podatnik potania towar traktując wpłacone 100,00 Euro (netto) jako wartość brutto. Wg tej optyki byłby zapłacił za tablety tylko 84,03 € (netto). Żeby samemu zarobić na transakcji, narzuca na fikcyjną cenę netto 84,03 € swoją marżę np. 2 %. To daje cenę 85,71 € (netto), za którą on sprzedaje tablety buforowi teraz z doliczonym 19 % VAT-em (= 16,28 €), przez co osiąga zysk 1,99 €, ponieważ **nie odprowadza zainkasowanego podatku należnego do urzędu skarbowego**, tylko w niedozwolony sposób rozlicza go z ceną netto. Koniec końców sztuczne potanie towaru służy do tego, żeby kolejni uczestnicy też mogli osiągnąć zysk.

### c) Transakcja między buforem a dystrybutorem

Bufor przepisowo wykazuje podatek należny i osiągnięty zysk w swojej deklaracji podatkowej. Ta okoliczność bardzo utrudnia organom podatkowym wykrycie oszustw bufora związanych z podatkiem VAT w ramach rutynowej kontroli. Przy odsprzedaży bufor nakłada na cenę zakupu netto 4 % marży, co odpowiada łącznie 89,14 € (netto). Za tę cenę podwyższoną o 19 % VAT-u (16,94 €) bufor sprzedaje tablety dystrybutorowi.

Zainkasowany podatek należny w wysokości 16,94 € rozlicza z podatkiem należnym zapłaconym na rzecz znikającego podatnika (z tzw. podatkiem naliczonym) w wysokości 16,28 €. Tę czynność wykazuje w swojej deklaracji VAT i odprowadza do urzędu skarbowego pozostałą różnicę w podatku należnym w wysokości 0,66 €. Deklaruje on również zysk osiągnięty na tej transakcji w wys. 3,43 € w urzędzie skarbowym i płaci przynależne podatki.

### d) Transakcja między dystrybutorem a buforem in/out

Jak tylko dystrybutor otrzymał towar kupiony od bufora, odsprzedaje go z powrotem buforowi z siedzibą w innym kraju UE. Także ten wykazuje przepisowo przynależne podatki. On sprzedaje z 5 % zyskiem, co w naszym przykładzie daje cenę sprzedaży netto 93,60 €.

Dokładnie za taką cenę netto sprzedaje on tablet buforowi in/out z siedzibą we Francji. Towar powrócił teraz znowu do pierwszego ogniwa łańcucha transakcji. Obieg może zaczynać się od nowa. Dla dystrybutora z tej transakcji wynika zysk 4,46 €.

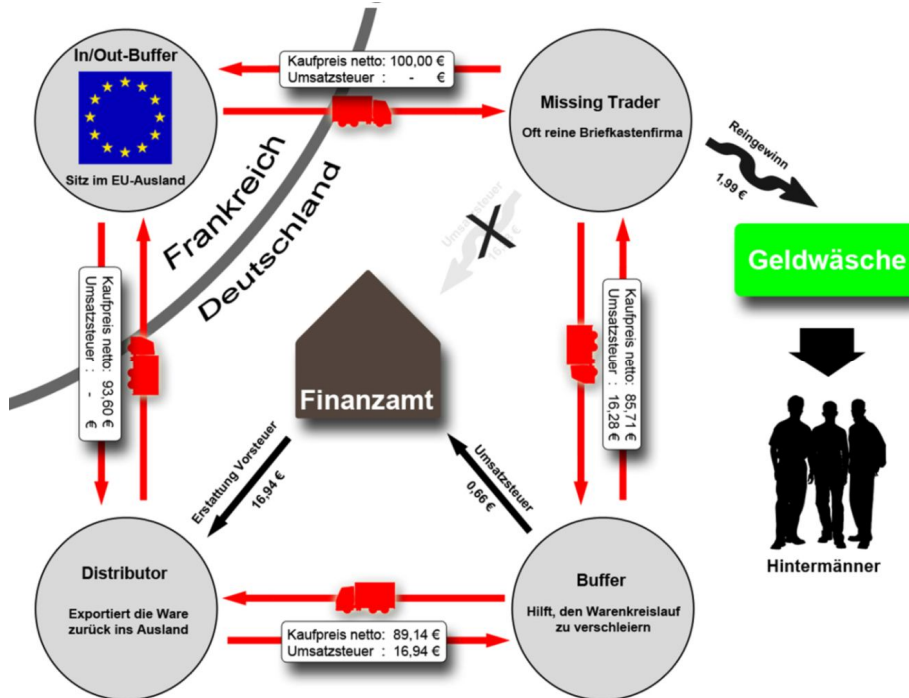
Ponieważ w przypadku sprzedaży na rzecz bufora in/out chodzi o dostawę wewnątrzspółnotową, dystrybutor nie nalicza francuskiemu buforowi in/out podatku VAT, tylko sprzedaje tablet za cenę netto 93,60 €. Ponieważ dystrybutor wprawdzie sam płaci buforowi podatek należny w wysokości 16,94 €, ale nie wolno mu było naliczyć buforowi VAT-u, to podaje to w swojej deklaracji VAT. Z tego powodu urząd skarbowy zwraca mu podatek naliczony przynależny podczas zakupu tableta w wysokości 16,94 €.

### 3. Wynik pośredni

Znikający podatnik sztucznie potania towar nieodprowadzając z transakcji z buforem zainkasowanego podatku należnego do urzędu skarbowego, tylko rozliczając go ze swoją ceną zakupu netto. To umożliwi mu późniejsze oferowanie towaru buforowi za cenę wyraźnie niższą niż jego własna cena zakupu.

Natomiast podatek należny był neutralny zarówno u bufora jak i u dystrybutora.

To daje ogólny obraz, który w sposób uproszczony przedstawia poniższa rycina.



<b>Bufor in/out</b> <b>Siedziba za granicą na terenie UE</b>	Cena zakupu netto: 100.00 € Podatek VAT: - €		<b>Znikający podatnik</b> często firma skrzynka	Czysty zysk 1.99 €
Podatek VAT: - € Cena zakupu netto: 93.60 €	urząd skarbowy		16,28 € Podatek VAT: Cena zakupu netto: 85.71 €	Pranie brudnych pieniędzy
	Zwrot podatku naliczonego 16,94€	podatek należny 0,66€		faktyczni sprawcy
<b>Dystrybutor</b> Reeksportuje towar za granicę	Cena zakupu netto: 100.00 € Podatek VAT: - €		<b>Bufor</b> <b>Pomaga ukryć obieg towarów</b>	

## B. Metody ukrywania

Profesjonalne zorganizowane karuzele podatkowe nie składają się z czterech firm, tylko z całej sieci niezliczonych spółek, które się stale wymieniają wzgl. zmieniają swoje funkcje w ramach karuzeli.

### 1. Stosowanie faktur pozornych i faktur przykrywek

Żeby ukryć pierwotne pochodzenie towaru i przepływy pieniężne, stosuje się faktury pozorne i faktury przykrywki. Te faktury są często umieszczane w łańcuchu transakcji przed znikającym podatnikiem i mają ukryć faktyczne pochodzenie towaru. Przez to za pomocą takich faktur pozoruje się całe łańcuchy dostaw. Często faktyczni sprawcy nie zadają sobie nawet trudu zakładania pozorowanych firm, tylko wymyślają firmy i dostawy od razu na papierze.

### 2. Kilka buforów po kolei

Kolejną prostą metodą ukrywania obiegu towarów jest włączenie za znikającym podatnikiem nie jednego, lecz kilku buforów. Udoskonała się to wtedy w ten sposób, że dostawy towarów są rozdzielana między buforami i przechodzą równolegle przez dwa łańcuchów buforów, zanim na końcu ponownie wylądują u bufora in/out. Częściowo wiele karuzel podatkowych zachodzi na siebie, jeżeli towar nie jest dostarczany do tego samego, tylko do innego bufora in/out, który uruchamia inny łańcuch transakcji.

## C. Konsekwencje prawne

### 1. Karalność znikającego podatnika

Najwyraźniejsze przestępstwo popełnia znikający podatnik. Nie składa żadnych lub składa fałszywe deklaracje podatkowe i nie odprowadza do urzędu skarbowego podatku należnego naliczonego buforowi. Tym samym popełnia **oszustwo podatkowe** zgodnie z § 370 niem. Ordynacji Podatkowej (AO). Ponieważ znikający podatnik przez to z reguły dopuszcza się oszustw podatkowych o dużym wymiarze i jako uczestnik karuzeli podatkowej VAT jest często także członkiem zorganizowanej grupy w sensie istotnym dla prawa karnego, chodzi tutaj nawet o **szczególnie ciężki przypadek oszustwa podatkowego** zgodnie z § 370 ust. 3 nr 1 i 5 niem. Ordynacji Podatkowej. Jest za to zagrożony karą pozbawienia wolności od 6 miesięcy do 10 lat.

Z reguły znikającemu podatnikowi **zarzuca się także stworzenie grupy przestępczej** zgodnie z § 129 niem. kodeksu karnego (StGB). Jeżeli działa przy tym jako przywódca lub faktyczny sprawca, to zgodnie z § 129 ust. 4 kk grozi mu także kara pozbawienia wolności od 6 miesięcy do 10 lat.

Ewentualne **fałszerstwa** popełnione przez sporządzanie fałszywych faktur na dostawy zgodnie z § 267 kk dopełniają karalności, jednak w kontekście oszustwa podatkowego i stworzenia grupy przestępczej nie mają jako takie dużego ciężaru gatunkowego. Mogą jednak spowodować, że ze zwykłego oszustwa podatkowego zrobi się szczególnie ciężki przypadek wg § 370 ust. 3 nr 4 Ordynacji Podatkowej.

Co jakiś czas zdarza się, że znikający podatnicy wprawdzie składają poprawne deklaracje VAT czy zeznania roczne, ale rzeczywiście nigdy z zamiarem odprowadzenia zainkasowanego i zadeklarowanego podatku należnego do urzędu skarbowego. Wtedy tych sprzedawców nie można pociągnąć do odpowiedzialności za oszustwa podatkowe. Tutaj sięga § 26c niemieckiej Ustawy o podatku VAT (UStG), który za uszczuplenie wpływów z podatku VAT w ramach działalności gospodarczej lub związku przestępczego przewiduje karę pozbawienia wolności do lat 5.

## 2. Karalność bufora i dystrybutora

Oni deklarują wszystkie obroty w deklaracjach podatkowych i przepisowo odprowadzają przynależny podatek do urzędu skarbowego. Na początku można by pomyśleć o pomocnictwie w czynach karalnych popełnionych przez znikającego podatnika. Jednak bufor i dystrybutor mają swoją własną karalność.

Bo: kto wie, że w przypadku zakupionego i odsprzedanego towaru chodzi o towar karuzelowy, który w drodze oszustwa podatkowego dotyczącego podatku VAT został sztucznie potaniony, nie może od niego samego w ramach zakupu dochodzić zapłaconego znikającemu podatnikowi względnie buforowi podatku należnego jako podatku naliczonego od urzędu skarbowego.

Tym samym dystrybutor popełnia własne karalne wg § 370 Ordynacji Podatkowej **oszustwo podatkowe**, jeżeli każe urzędowi skarbowemu zwrócić podatek naliczony. To samo tyczy się bufora, który nieprawnie rozlicza podatek należny otrzymany od dystrybutora z podatkiem należnym zapłaconym przez niego samego na rzecz znikającego podatnika i do urzędu skarbowego odprowadza tylko różnicę. Buforowi lub dystrybutorowi umyślnie uczestniczącym w karuzeli podatkowej VAT grożą więc takie same kary jak samemu znikającemu podatnikowi za **oszustwo podatkowe w szczególnie ciężkim przypadku i za stworzenie grupy przestępczej**.

## 3. Postępowanie wyjaśniające i karne

Dochodzenia przeciwko osobom uczestniczącym w karuzeli podatkowej VAT kształtują się w praktyce nadzwyczaj trudno, ponieważ niemal nie można udowodnić zmyślenia między uczestnikami. Organom dochodzeniowym pozostaje jedynie najczęściej możliwość zdobycia dowodów w drodze podsłuchów telefonicznych i mieć nadzieję na odpowiednie zbiegi okoliczności. W ten sposób najczęściej przez długi czas przeciwko kilkudziesięciu podejrzanym zbiera się tyle poszlak i dowodów, żeby uzasadnić kolejne działania. Żeby nie zagrozić powodzeniu dochodzenia, zwłaszcza przeszukania i aresztowania na skalę europejską odbywają się skoordynowane czasowo, co jest często trudne organizacyjnie. W obliczu wysokiego zagrożenia karą i często występującego niebezpieczeństwa mactwa nierzadko wydaje się nakazy aresztowania.

W prokuraturze Görlitz w roku 2010 było np. postępowanie o karuzelę podatkową VAT ze smartfonami. Szeroko zakrojone postępowanie wyjaśniające można było zakończyć dopiero w październiku 2010 roku. Przeciwko sprawcy wydano nakaz aresztowania, ponieważ długo znajdował się w ukryciu. Powstała szkoda podatkowa na 1,5 miliona Euro.

## 4. Orzecznictwo sądów najwyższych

- ETS, wyrok z 12.09.2013, w sprawie C-49/12:  
Jeżeli władze podatkowe pozwały firmę zagraniczną z powodu udziału w karuzeli podatkowej dotyczącej podatku VAT o odszkodowanie, to ten wyrok jest wykonalny w pozostałych państwach członkowskich UE.
- Federalny Trybunał Sprawiedliwości, postanowienie z 08.02.2011, sygn. akt 1 StR 24/10:  
Kto jest świadom zaangażowania w karuzelę podatkową VAT, nie działa jako przedsiębiorca co najmniej w odniesieniu do dostaw obarczonych oszustwem i dla tych transakcji w związku z tym traci swoje uprawnienia do odliczenia podatku VAT.
- FTS, wyrok z 30.04.2009, sygn. akt 1 StR 342/08:  
W przypadku wiedzy o dokładnej strukturze i zasadzie działania karuzeli podatkowej VAT całkowitą wyrządzoną szkodę należy traktować obostrzająco.
- ETS, wyrok z 18.12.2014, w sprawie C-131/13:

podatnikowi, który wiedział **lub powinien był wiedzieć**, iż poprzez transakcję powoływaną dla uzasadnienia praw do odliczenia, zwolnienia lub zwrotu podatku VAT uczestniczy w oszustwie w zakresie podatku VAT popełnionym w ramach łańcucha dostaw, można odmówić skorzystania z tych praw niezależnie od okoliczności, że oszustwo to zostało popełnione w państwie członkowskim,

- Federalny Trybunał Finansowy, wyrok z 19 kwietnia 2007 – V R 48/04 –, BFHE 217, 194, BStBI II 2009, 315:  
na podatniku, który chce dochodzić zwrotu podatku VAT, spoczywa prawnapodatkowy ciężar dowodu, że nic nie wiedział o oszustwie w zakresie podatku VAT w ramach łańcucha dostaw.

#### D. Prewencja

Obok **zaostżenia ścigania prawnokarnego** ustawodawca w ostatnich latach poczynił dalsze środki zaradcze. Dotyczyły one towarów o wysokiej cenie ale fizycznie niewielkich wymiarach. Należało je mianowicie rozesłać po niskich kosztach dostaw. Były to np. np. świadectwa emisji, telefony komórkowe i chipy komputerowe. Niektóre kraje, w tym od 1 czerwca 2011 także Niemcy, ograniczyły **zwroty podatku naliczonego w określonych grupach towarów**. Od 2013 roku trzeba również posiadać tzw. „**potwierdzenie dotarcia towaru**“. To „potwierdzenie dotarcia towaru“ ma zapewnić, że zwolniona z opodatkowania dostawa wewnątrz UE rzeczywiście dotarła na miejsce.

Dodatkowo **wewnątrz UE poprawiono komunikację urzędów skarbowych** przez wprowadzenie następujących baz danych: EUROFISC (Europejska sieć do zwalczania oszustw związanych z VAT), ZAUBER (Centralna baza danych do przechowywania i analizy nadużyć związanych z VAT i rozwoju profili ryzyka), LUNA (Krajowa informacja o nazwach), USLO (VAT-Kraje Związkowe-Online), KUSS (Jednostka koordynacyjna audytów specjalnych VAT i audytów policji skarbowej). Dzięki lepszemu połączeniu technicznemu powinno dać się sprawdzić w dowolnym czasie, które przedsiębiorstwo za którą transakcję w którym kraju zapłaciło podatek VAT.