

apl. radc. Marta Lasota

## **Nieświadomy udział w karuzeli podatkowej – czy można się przed tym ustrzec?**

Transakcje związane z obrotem towarami i usługami, podlegające przepisom Ustawy o podatku dochodowym od towarów i usług – VAT, stały się w ostatnich latach przedmiotem oszustwa podatkowego popularnie zwanego karuzelą podatkową. Transakcje karuzelowe są jednymi z najpoważniejszych przestępstw, w których udział mogą brać podmioty nieświadome tego, że właśnie popełniają czyn zabroniony. Z uwagi na to, bardzo ważne jest, aby będąc przedsiębiorcą, zachować szczególną czujność i ostrożność przed nawiązaniem współpracy z nowym kontrahentem.

### Czym jest karuzela podatkowa?

Praktyka i doktryna podatkowa opisują „karuzelę podatkową” jako określony rodzaj oszustwa podatkowego, związanego zazwyczaj z obrotem towarowym. Jest to oszustwo wykorzystujące konkretne schematy obrotu transgranicznego. Doktryna prawa podatkowego różnicuje cechy charakterystyczne transakcji karuzelowej w zależności od stopnia wyrafinowania danej struktury<sup>1</sup>. Jednak co do zasady karuzela podatkowa polega na sprzedaży towarów z wykorzystaniem instytucji dostawy wewnątrzspółnotowej i nabycia wewnątrzspółnotowego, przy czym łańcuch dostaw jest domykany w ten sposób, że towary zostają ostatecznie sprzedane do nabywcy z kraju członkowskiego, z którego zostały nabyte (przeważnie do podmiotu, który znajdował się na początku łańcucha). Dzięki temu, schemat transakcji można przeprowadzić ponownie. Cechą charakterystyczną tych transakcji jest więc zamknięty obieg towarów, co oznacza, że krążą one – faktycznie albo tylko „na papierze” – w łańcuchu dostaw pomiędzy kolejnymi uczestnikami obrotu<sup>2</sup>.

Przykładowy schemat karuzeli podatkowej został przedstawiony w opinii Rzecznika Generalnego M. Madura w połączonych sprawach C-354/03, C-355/03 i C-484/03. Optigen Ltd. Fulcrum Electronics i Bond House: „*W swojej najprostszej formie oszustwo typu karuzela funkcjonuje w następujący sposób. Podatnik VAT „A” zarejestrowany w jednym z państw członkowskich sprzedaje opodatkowane towary podatnikowi VAT „B” zarejestrowanemu w innym państwie członkowskim. Sprzedaż*

<sup>1</sup> T. Pabiański, W. Śliż, *Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy konstrukcyjne podatku VAT*, „Przegląd podatkowy” 2—7/1, s. 24

<sup>2</sup> *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, pod red. I. Ożóg, Warszawa 2017, str. 21

dokonywana przez A na rzecz B jest opodatkowana według stawki 0% w państwie członkowskim A. B powinien złożyć deklarację i zapłacić podatek z tytułu nabycia w swoim państwie członkowskim, aby następnie odliczyć ten podatek jako naliczony podatek VAT w zakresie, w jakim zamierza wykorzystać te towary w celu dokonania dalszej opodatkowanej dostawy. Zazwyczaj, jeśli podatnik uczestniczy w oszustwie typu karuzela, nie dokonuje żadnej z tych czynności. B sprzedaje następnie towary innemu zarejestrowanemu podatnikowi VAT „C” w swoim państwie członkowskim, naliczając i otrzymując należny podatek. Jednakże nie deklaruje podatku organom skarbowym i faktycznie znika; staje się brakującym podmiotem. Niemniej jednak, w momencie dokonywania sprzedaży na rzecz C, będąc nadal zarejestrowanym dla celów VAT oraz zanim organy podatkowe powezmą podejrzenie, iż jest on lub może być brakującym i zanim podejmą odpowiednią reakcję (na przykład poprzez wyrejestrowanie B) wystawia on C fakturę VAT, który z kolei deklaruje zapłacony podatek B jako podatek naliczony. C następnie sprzedaje towary podatnikowi zarejestrowanemu w innym państwie członkowskim: w najprostszej postaci oszustwa nabywcą tym jest A i to właśnie ta cykliczność leży u podstaw pojęcia oszustwa typu „karuzela”. C ma prawo żądania zwrotu podatku naliczonego, ale ponieważ jego sprzedaż na rzecz A jest opodatkowana stawką 0% w państwie członkowskim C, nie ma on obowiązku opłacenia podatku naliczonego z tytułu zbycia”<sup>3</sup>.

Naczelny Sąd Administracyjny natomiast, w wyroku z 9.01.2018 roku<sup>4</sup> zdefiniował karuzelę jako wielostopniową i zorganizowaną czynność, w którą zaangażowane są minimum trzy podmioty, z których każdy odgrywa inną rolę („znikający podatnik”, „bufor”, „broker”), gdzie towar jest istotny jedynie jako nośnik VAT, a realizacja transakcji w schemacie karuzeli podatkowej z punktu widzenia całości obrotu nie ma uzasadnienia gospodarczego. Celem karuzeli jest osiągnięcie nienależnej korzyści podatkowej i może być on realizowany przez nieuiszczenie należnego podatku przez znikającego podatnika lub nieuprawnione odliczenie podatku naliczonego przez inne podmioty w łańcuchu transakcji, w szczególności przez podmiot dokonujący dostawy wewnątrzspółnotowej<sup>5</sup>.

Rolą tzw. bufora jest zakup towarów od znikającego podatnika, a następnie sprzedaż do podmiotu, który jest nabywcą końcowym – ogniwiem finalnym, dokonującym dalszej odsprzedaży towaru z zastosowaniem 0% stawki VAT poza granice kraju – określanym jako broker. Jego zadaniem ma być utrudnianie dotarcia przez organy kontroli skarbowej oraz ewentualnie organy ścigania do tzw. znikających podatników, wykreowanie pozorów legalności obrotu towarowego, czyli uwiarygodnienie całego procesu transakcji poprzez udział podmiotu, który niejednokrotnie posiada skrupulatnie

---

<sup>3</sup> Wyrok TS z 12.01.2006 r., Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) i Bond House Systems Ltd (C-484/03) Przeciwno Commissioners of Customs & Excise, EU: 2006:16.

<sup>4</sup> Wyrok NSA z 9.01.2018 r., I FSK 835/17, LEX nr 2449151

<sup>5</sup> *Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego*, pod red. Szymona Pawelca, Warszawa 2020, str.69

prowadzoną dokumentację transakcyjną jak i księgową, dokonuje terminowych rozliczeń podatkowych oraz legitymuje się historią działalności.

Karuzele VAT najczęściej są jednak bardziej skomplikowane i złożone. Rzadko kiedy składają się tylko z brokera, bufora i znikającego podatnika. Częściej cały mechanizm opiera się na wielu podmiotach, w tym na spółkach prowadzących legalną działalność gospodarczą. Wszystko po to, aby uwiarygodnić i rozproszyć strukturę przestępczej działalności.

### Co za to grozi?

Udział w przestępstwie karuzelowym podlega zarówno przepisom Kodeksu karnego skarbowego, jak i Kodeksu karnego.

Według art. 56 K.k.s. (oszustwo podatkowe), za czyn wypełniający znamiona przestępstwa określonego w artykule, grozi kara 5 lat pozbawienia wolności lub wielomilionowa grzywna. Artykuł 62 K.k.s. stanowi w §1, że niewystawienie faktury lub rachunku, wystawienie ich w sposób wadliwy, a także odmowa ich wydania jest zagrożona karą grzywny, natomiast wystawienie faktury lub rachunku w sposób nierzetelny, a także posługiwanie się nimi, zagrożone jest karą pozbawienia wolności od roku do 5 lat lub wielomilionową grzywną. Ustawodawca przewiduje także w art. 76 K.k.s. odpowiedzialność karną za bezpodstawny zwrot podatku w postaci kary pozbawienia wolności do lat 5 lub kary grzywny.

W przypadku Kodeksu karnego, jest to art. 286 k.k. określający system kar za oszustwo. Na mocy tego przepisu orzeczona może zostać kara pozbawienia wolności do 8 lat, a w przypadku gdy szkoda spowodowana przestępstwem jest wyższa niż 200.000 PLN, nawet do 10 lat. Zazwyczaj kwalifikacja będzie również obejmowała art. 271a k.k., który odnosi się do wystawiania faktur poświadczających nieprawdę lub ich używania. W podstawowym zakresie przepis ten przewiduje karę do 8 lat pozbawienia wolności. Na tym jednak nie koniec. W przypadku, gdy wartość faktur ogółem wynosi ponad 5 mln PLN, przestępstwo to zagrożone jest karą od 3 lat pozbawienia wolności do lat 15. Jeżeli wartość faktur ogółem przekracza kwotę 10 mln PLN, sąd wymierza karę w granicach od 5 do 25 lat pozbawienia wolności. Na mocy Kodeksu karnego, sąd orzekając karę pozbawienia wolności może orzec jednocześnie karę grzywny.

Powyżej wymienione przepisy mogą występować ze sobą w różnej konfiguracji. W takim przypadku sąd wymierzając karę za dane przestępstwo będzie kierował się przepisem przewidującym karę najsurowszą, na podstawie pozostałych przepisów może zaś orzec inne środki.

### Czy można stać się jednym z podmiotów w karuzeli i o tym nie wiedzieć?

Niestety tak. Przepisy uwzględniają także zagadnienie umyślności i nieumyślności popełnienia przestępstw i wykroczeń skarbowych. Zgodnie z art. 4 § 2 Kodeksu karnego skarbowego, czyn zabroniony wykonany jest umyślnie w sytuacji, gdy sprawca ma zamiar taki czyn popełnić lub przewiduje możliwość jego popełnienia i godzi się na to. Nieumyślność popełnienia czynu zabronionego sprowadza się natomiast w art. 4 § 3 k.k.s. do sytuacji, w której sprawca nie mając na celu takiego działania, nie zachowuje należytej staranności i ostrożności przy zawieraniu transakcji, mimo że konsekwencje swoich działań przewidywał albo mógł przewidzieć, co ostatecznie również prowadzi do wypełnienia znamion czynu zabronionego. Można więc wziąć udział w karuzeli VAT i nie mieć o tym pojęcia. W transakcjach karuzelowych mogą brać udział zarówno podatnicy świadomi popełnienia czynu zabronionego, jak i zupełnie nieświadomi. Nawet nie będąc świadomym udziału w transakcjach dokonywanych w ramach karuzeli VAT, podatnik może stać się ich uczestnikiem, a w konsekwencji, mimo nieumyślności działania, może zostać pociągnięty do odpowiedzialności.

Problemem, który pojawia się w prowadzonych postępowaniach w zakresie tzw. karuzel podatkowych jest przypisywanie roli „buforów”, osobom prowadzącym działalność gospodarczą lub działającym poprzez spółki prawa handlowego, które faktycznie figurowały w łańcuchu dostaw, z tą jednak zasadniczą różnicą, iż nie miały świadomości, że towar, który nabyły, a następnie dokonały sprzedaży, rozliczając prawidłowo i terminowo zobowiązanie fiskalne, jest towarem swojego rodzaju „skażonym”, którego źródła pochodzenia dotyczą działalności tzw. „znikającego podatnika”.

#### Ocena wiarygodności kontrahentów, czyli jak próbować ustrzec się przed nieuczciwymi podmiotami.

W dobie wciąż rosnącej liczby oszustw podatkowych trudno całkowicie uchronić się przed nieuczciwymi kontrahentami. Praktyka pokazuje, że ofiarami oszustów padają także rzetelni podatnicy. W konsekwencji nie sposób zawsze zabezpieczyć się przed narażeniem na nieuczciwe praktyki oszustów, niemniej jednak można zminimalizować zagrożenie poprzez odpowiednio dobrane narzędzia.

Nawiązując współpracę z nowym kontrahentem, powinno się sprawdzić jego wiarygodność na podstawie dostępnych informacji. Takiej oceny można dokonać przede wszystkim przez analizę dokumentów rejestracyjnych takich jak: NIP, VAT, REGON, KRS albo wpis do ewidencji działalności gospodarczej, ewentualnie wyciąg z CEIDG. Można także wystąpić do właściwego urzędu skarbowego z wnioskiem o potwierdzenie, czy dany dostawca jest zarejestrowany jako podatnik VAT - czynny lub zwolniony – stosownie do art. 96 ust. 13 ustawy o VAT. Pomimo tego, że żaden przepis prawa nie nakłada na podatnika obowiązku sprawdzania swoich kontrahentów, w interesie osób prowadzących działalność gospodarczą leży podjęcie takich działań, które wyeliminowałyby ryzyko

współpracy z nierzetelnymi podmiotami, ponieważ to podatnik ponosi konsekwencje odliczenia podatku naliczonego z faktury nieodzwierciedlającej rzeczywistej transakcji, czyli także takiej, która odnosi się do podmiotu transakcji. W przypadku, gdy w sprawie pojawią się wątpliwości co do posiadania przez odbiorcę faktury świadomości uczestniczenia w transakcji mającej na celu oszustwo podatkowe, brak weryfikacji kontrahenta w trybie art. 96 ust. 13 ustawy o VAT będzie okolicznością obciążającą stronę twierdzącą, że dochowała należytej staranności w celu uniknięcia udziału w oszustwie podatkowym.

Jeśli kontrahent pochodzi z innego kraju Unii Europejskiej, należy sprawdzić numer identyfikacyjny oferenta dla celów VAT, za pomocą systemu VIES, który dostępny jest na stronie internetowej Komisji Europejskiej. Innym sposobem sprawdzenia zagranicznego kontrahenta jest wystąpienie z wnioskiem do Biura Wymiany Informacji o VAT w Koninie lub do swojego lokalnego urzędu skarbowego. Metoda ta pozwala uzyskać informacje potwierdzające lub niepotwierdzające status klienta jako podatnika VAT.

Są państwa, które udostępniają stronom umowy dodatkowe środki umożliwiające weryfikację wiarygodności kontrahentów. Na przykład, podmioty zarejestrowane w Czechach można sprawdzić na portalu podatnika Ministerstwa Finansów Republiki Czeskiej, gdzie opublikowano informacje o tzw. nierzetelnym podatniku VAT. Ministerstwo nadaje przedsiębiorcy status „nierzetelnego podatnika VAT” (w drodze decyzji administracyjnej), kiedy ten istotnie narusza obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego, czyli m.in. brak wywiązywania się z obowiązku składania deklaracji, niewypłacanie zadeklarowanego podatku, brak współpracy podczas prowadzonej kontroli podatkowej, uczestnictwo podatnika w podejrzanych transakcjach, w których zachodzi ryzyko niezapłacenia podatku, czy też kumulowanie zaległości w podatku VAT w okresie co najmniej trzech miesięcy w wysokości min. 500 tysięcy koron czeskich - ok. 80 000.

Dodatkowym zabezpieczeniem będzie też podpisanie umowy, albo przekazanie do akceptacji ogólnych warunków dostaw i sprzedaży, czyli opisu zasad przy składaniu zamówienia, wskazujących jak będzie realizowana współpraca. Ogólne warunki dostaw i sprzedaży zawierają ustalenia dotyczące takich istotnych zagadnień, jak warunki i termin dostawy, moment przejścia ryzyka na kupującego, odpowiedzialność sprzedawcy za wady towaru, zasady zwrotu towarów, warunki płatności, a także ustalenie właściwości sądu właściwego dla sporu z kontrahentem<sup>6</sup>.

Należy również zwracać uwagę na okoliczności, w jakich odbywa się sprzedaż, i unikać zakupów w przypadku, gdy są one nietypowe i budzą wątpliwości.

---

<sup>6</sup> *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, pod red. I. Ożóg, Warszawa 2017, str. 157

### Co powinno wzbudzić wątpliwości przedsiębiorcy przystępującego do zawarcia transakcji handlowej?

Szczególną uwagę przedsiębiorcy powinna zwrócić sytuacja, w której kontrahent zarejestrowany krócej niż trzy miesiące dokonuje dostaw towarów na dużą skalę, posiada niski kapitał zakładowy i jednocześnie zawiera kontrakty opiewające na milionowe kwoty. Należy także zachować szczególną ostrożność, gdy druga strona transakcji nie posiada złożonych sprawozdań finansowych w KRS za poprzednie lata lub gdy pod adresem kontrahenta jest zarejestrowanych więcej firm. Podejrzeń może także nabrać w sytuacji, w której cena nabywanego towaru „odbiega” od ceny rynkowej o więcej niż 20 %.

Karuzela VAT jest złożonym i skomplikowanym przestępstwem karno-skarbowym, lecz mimo wszystko można ustrzec się przed konsekwencjami nieświadomego uczestnictwa poprzez wykorzystywanie środków kontroli przedsiębiorców, w tym tych udostępnianych przez instytucje państwowe oraz zachowując ostrożność w kontaktach z kontrahentami. Należy także niezwłocznie reagować w przypadku wystąpienia jakichkolwiek nieprawidłowości, czy niepokojących sygnałów, co zdecydowanie zwiększy bezpieczeństwo w obrocie gospodarczym i w dużym stopniu pomoże zapobiec ponoszenia odpowiedzialności karnej z tytułu udziału w karuzeli podatkowej.