

# Oszustwa w VAT, czyli palący problem branży agro

## Część II – sposoby organizacji oszustw

W poprzednim artykule opisaliśmy historię i podstawowe problemy związane z oszustwami VAT z perspektywy branży zbożowo-młynarskiej. Kontynuując cykl tekstów poświęconych nadużyciom w podatku VAT, tym razem chcemy skoncentrować się na opisie jednego z aspektów tego zjawiska, tj. na metodach stosowanych przez oszustów podatkowych w celu uzyskania nienależnych korzyści kosztem budżetu państwa.

Zarówno w branży zbożowej, jak i we wszystkich innych sektorach gospodarki oszustwa w podatku VAT opierają się zasadniczo na tych samych schematach. Wynika to z tego, że przestępcy podatkowi przy organizacji nielegalnego procederu korzystają przede wszystkim z mechanizmów konstrukcyjnych VAT wspólnych dla wszystkich transakcji podlegających temu podatkowi. Jak już wskazywaliśmy w poprzednim artykule, część sektorów gospodarki jest jednak szczególnie narażona na nadużycia – do takich branż należy sektor zbożowo-młynarski. Z tego powodu, w naszej ocenie, wszystkie podmioty prowadzące profesjonalną działalność w tej branży powinny mieć świadomość tego, jakie mechanizmy podatku VAT i schematy transakcji są wykorzystywane przy oszustwach podatkowych. Dobra znajomość tej tematyki powinna sprzyjać skutecznej identyfikacji transakcji i podmiotów, które mogą budzić uzasadnione podejrzenia co do rzetelności.

Jedną z cech VAT jest to, że co do zasady podmioty formalnie będące jego podatnikami nie powinny ponosić ekonomicznego ciężaru podatku (tzw. zasada neutralności). W systemie VAT Unii Europejskiej zasada ta ma wymiar prawny, co wynika z orzecz-

nictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który wielokrotnie wskazywał, że podatek VAT z tytułu zakupów związanych z czynnościami realizowanymi przez podatnika VAT, nie powinien dla niego stanowić obciążenia, pod warunkiem że są to czynności podlegające opodatkowaniu.

**W polskim prawie zasada neutralności jest realizowana za pomocą mechanizmu ustanowionego w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, zgodnie z którym podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.** Powyższy przepis polskiej ustawy stanowi implementację art. 168 Dyrektywy VAT, który daje podatnikowi możliwość odliczenia od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić, kwoty VAT należnego, jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika. Podatnik, u którego kwota podatku naliczonego (od zakupów) jest w danym okresie wyższa od kwoty podatku należnego, uzyskuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy o różnicę między tymi dwiema kwotami bądź do zwrotu tej różnicy na rachunek bankowy.

Mechanizm odliczania podatku naliczonego z jednej strony ma bardzo istotne uzasadnienie gospodarcze (dzięki temu, że podatnicy mają prawo do odliczenia podatku na każdym etapie obrotu VAT – w przeciwieństwie do np. podatku obrotowego – w stosunkowo mało istotny sposób zaburza procesy rynkowe), jednak z drugiej umożliwia łatwe uzyskanie nielegalnych korzyści podatkowych.

**Podstawowym i najczęściej stosowanym sposobem na osiągnięcie nienależnych korzyści kosztem Skarbu Państwa jest zadeklarowanie nienależnej kwoty podatku do zwrotu,**

**czyli „wyłudzenie podatku”.** Nienależny zwrot VAT można wyłudzić stosując różne metody – najbardziej rozpowszechnionym sposobem jest wystawianie tzw. pustych faktur, tj. dokumentów, które wykazują dostawę towarów bądź usług, które w rzeczywistości nie zostały wyświadczone. Najczęściej z takimi fakturami nie wiążą się również żadne przepływy pieniężne – w ten sposób, o ile organy podatkowe nie wykryją od razu oszustwa, jedynym rzeczywistym przepływem pieniężnym w transakcjach z wykorzystaniem pustych faktur pozostaje przelew z Urzędu Skarbowego.

Zgodnie z przepisami ustawy o VAT podatnik otrzymujący pustą fakturę nie jest uprawniony do odliczenia podatku na niej wykazanego, jednak weryfikacja rozliczeń podatnika, który zadeklarował podatek do zwrotu często odbywa się już po otrzymaniu przez niego zwrotu. Do czasu weryfikacji rozliczeń podmiot, który uzyskał w nielegalny sposób korzyść podatkową może być już nieuchwytny. W związku z licznymi nadużyciami tego typu praktyka organów podatkowych idzie w stronę tego, by każda wypłata zwrotu była poprzedzona weryfikacją zadeklarowanych kwot (przynajmniej w przypadku gdy podmioty deklarujące kwoty do zwrotu nie mają dłuższej historii rozliczeń z urzędem).

Wystawianie pustych faktur jest bardzo istotnym problemem z perspektywy interesów budżetu państwa, jednak w praktyce w transakcje tego typu nie są zaangażowani uczciwi podatnicy, gdyż zarówno jedna, jak i druga strona transakcji co do zasady ma pełną świadomość tego, że bierze udział w nielegalnym procederze. Rzetelni podatnicy mogą być jednak wykorzystani do „uwiarygodniania” nierzetelnych podmiotów przed organami podatkowymi. W tym celu osoby odpowiedzialne za organizację nielegalnego procederu dostarczają towary na rzecz

uczciwych podatników w imieniu firm „słupów”, które nie prowadzą żadnej działalności gospodarczej, a ich jedynym zadaniem jest wyłudzenie zwrotów podatku – umożliwia to takim podatnikom deklarowanie podatku należnego i stwarzanie pozorów prowadzenia rzeczywistej działalności. Odbiorca towarów w takiej sytuacji ma bardzo małe szanse na stwierdzenia, że bierze udział w transakcjach z nierzetelnym podmiotem, skoro dostawy mają rzeczywiście miejsce. Transakcje tego typu wiążą się jednak dla uczciwych podatników z istotnym ryzykiem. Jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że dostawca nie posiadał infrastruktury do prowadzenia działalności gospodarczej i tym samym do realizacji dostaw towarów, które wykazywał na wystawianych przez siebie fakturach, może zakwestionować prawo odbiorcy do odliczenia podatku naliczonego, uznając, że podatek brał udział w transakcjach z firmantem.

**Opisane metody oszustw są szczególnie trudne do wykrycia w przypadku, gdy możliwość identyfikacji towarów będących przedmiotem obrotu jest utrudniona.** Taka sytuacja występuje w przypadku towarów, które znikają w cyklu produkcyjnym, czyli m.in. pasz (szczególnie atrakcyjnym dla oszustów towarem jest śruta sojowa opodatkowana 23% podstawową stawką VAT – wysokość stawki, a tym samym podatku, wpływa na wielkość nielegalnych korzyści, które potencjalnie mogą uzyskać oszuści podatkowi).

**Bardziej zaawansowane metody osiągania nielegalnych korzyści podatkowych przewidują wykorzystanie istniejącego na terenie UE od 1993 r. mechanizmu dostaw wewnątrzspółnotowych, który zakłada, że dostawy między państwami członkowskimi są opodatkowane stawką 0%.** Polska stała się jednym z krajów stosujących takie zasady opodatkowania dostaw do innych państw członkowskich od momentu wejścia do Unii Europejskiej, co, jak wspomnieliśmy w naszym poprzednim tekście, wpłynęło na to, że na terenie Polski rozpoczęły działalność grupy związane z międzynarodową przestępczością podatkową.

Tak jak w przypadku wyłudzenia zwrotu podatku, przestępstwa oparte

na transakcjach wewnątrzspółnotowych w swoich podstawowych wersjach również opierają się na bardzo prostych schematach. Jednym z takich wariantów oszustwa podatkowego jest sprzedaż towaru do podatnika, który nie zadeklaruje podatku od transakcji (tj. nie wykaże wewnątrzspółnotowego nabycia towaru), co umożliwia dalszą odsprzedaż towaru w państwie przeznaczenia, na czarnym rynku, bez podatku. Innym wariantem tego przestępstwa jest brak wywozu towarów poza terytorium Polski i ich odsprzedaż po zaniżonych cenach (nieuwzględniających VAT). Korzyści z tego typu transakcji mogą być wielokrotnione, jeżeli spółka organizująca wywóz towarów również będzie brała udział w oszustwie podatkowym (w związku z uzyskiwaniem nienależnych zwrotów podatku).

W tego typu oszukańcze schematy, w celu utrudnienia weryfikacji nierzetelnych dostaw, często są jednak angażowani uczciwi podatnicy, którzy mają ograniczone możliwości weryfikacji kontrahentów z siedzibą za granicą. Dodatkowo, rzetelni podatnicy często otrzymują od swoich kontrahentów sfałszowane dokumenty, na podstawie których działają w błędnym przekonaniu, że transakcje były przeprowadzone zgodnie z prawem – mogą to być np. dokumenty przewozowe potwierdzające, że towar został dowieziony do miejsca przeznaczenia. Kolejnym utrudnieniem w skutecznej weryfikacji zagranicznego odbiorcy może być również fakt, że oszuści podatkowi do organizacji nielegalnego proceduru często korzystają z numerów VAT-UE spółek prowadzących rzeczywistą działalność.

**Towary znikające, wykorzystane w procedurze oszustw podatkowych, takie jak przykładowo śruta sojowa, są sprzedawane po zaniżonych, dumpingowych cenach, co prowadzi do zachwiania sytuacji na rynku.** W przypadku śruty sojowej w stosunkowo prosty sposób można ustalić, czy nie była ona przedmiotem oszustwa podatkowego, co wynika z tego, że rynkową cenę śruty sojowej w Polsce kształtują importerzy. Ceny śruty oferowane przez importe-

rów są do siebie zbliżone i wynikają z sytuacji na rynkach zagranicznych. Z tego względu różnice w cenie śruty u poszczególnych importerów nie powinny przekraczać kilku złotych na tonę – przy różnicy rzędu 30 zł i więcej można zakładać, że towar był na wcześniejszych etapach obrotu przedmiotem przestępstwa.

Opisane wyżej metody wyłudzenia nienależnych zwrotów podatku i unikania opodatkowania mogą być jednocześnie stosowane w różnych konfiguracjach w ramach jednego oszukańczego schematu dostaw – w takim przypadku oszukańczy schemat określany jest jako „**karuzela podatkowa**”. Nazwa tego typu transakcji wiąże się z faktem, że jeden z rodzajów tak organizowanych oszustw podatkowych zakłada krążenie towarów „w kółko” pomiędzy tymi samymi podmiotami, co umożliwia szybkie generowanie bardzo dużych kwot podatku do zwrotu, szczególnie jeżeli z obrotem nie wiąże się rzeczywisty transport towarów.

Organizacja oszukańczego schematu dostaw na zasadzie karuzeli podatkowej zakłada, że w łańcuchu dostaw bierze udział wiele podmiotów, z których każdy pełni ściśle określoną rolę. W ten sposób przestępcy budują schematy zgodnie z założeniem, by w możliwie jak największym stopniu opóźniał i utrudniał on wykrycie rzeczywistych beneficjentów oszustwa. Kluczową rolę w transakcjach karuzelowych można przypisać podmiotom określanym jako „znikający handlowcy” – jest to podmiot, który nie odprowadza podatku należnego od realizowanych przez siebie transakcji, co z perspektywy całego schematu pozwala na osiągnięcie korzyści polegającej na odliczeniu podatku naliczonego przez kolejny podmiot znajdujący się w łańcuchu dostaw. Właścicielami działających w ten sposób podmiotów są najczęściej „słupy”, co, poza oddaleniem odpowiedzialności od organizatorów oszustwa, umożliwia szybką wymianę takich podmiotów w ramach tego samego łańcucha dostaw.

Podatników, którzy biorą świadomy udział w oszukańczym łańcuchu dostaw bądź zostali do niego wciągnięci przez organizatorów proceduru i wywiązują

# OptiPasz – nowy program komputerowy do optymalizacji mieszanek paszowych

Zespół polskich żywieniowców i informatyków z LPDsoft opracował nowy program komputerowy do optymalizacji mieszanek paszowych o nazwie OptiPasz. Program ten przeznaczony jest m.in. dla hodowców, żywieniowców, technologów i jednostek akademickich.

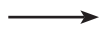
OptiPasz łączy w sobie prostotę użytkowania ze złożonymi algorytmami

optymalizacyjnymi, których wynikiem jest zbilansowana receptura o najniższym koszcie mieszanki paszowej (ang. *least cost optimization*). W efekcie OptiPasz umożliwia poprawę opłacalności produkcji zwierzęcej poprzez obniżenie kosztów wytwarzanych pasz.

Program OptiPasz zawiera rozbudowaną przykładową bazę danych

polskich surowców paszowych, składników pokarmowych oraz zaleceń żywieniowych. OptiPasz umożliwia tworzenie optymalnych pasz, premiksów, koncentratów, przedmieszek i dodatków paszowych dla dowolnych gatunków zwierząt i grup produkcyjnych.

Autorzy programu OptiPasz świadczą jego użytkownikom wsparcie informatyczne oraz żywieniowe.



się prawidłowo ze swoich obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego określa się jako „bufory”. Zadaniem buforów jest uwiarygodnianie całego łańcucha dostaw w oczach organów podatkowych. Dodatkowo, bufory mogą uwiarygadniać nierzetelne dostawy również z perspektywy innych podatników. Ma to kluczowe znaczenie w sektorach, w których zwyczajowo nie weryfikuje się pochodzenia towarów, czyli m.in. w branży zbożowo-młynarskiej – dystrybutorzy i odbiorcy takich towarów, jak np. pasza handlują z zaufanymi dostawcami, którzy mogą być jednak podmiotami biorącymi nieświadomy udział w oszukańczym procederze. Podatnik wchodzący w transakcję z takim podmiotem sam może łatwo stać się buforem.

**Podatnik działający na rynku dóbr wrażliwych takich jak zboża, powinien zwracać uwagę na wszelkie sygnały, które mogą zawierać w sobie informacje, że bierze udział w nielegalnym procederze.** W tym kontekście można przykładowo wskazać, że co do zasady dostawcy na rynku zbóż uwzględniają w cenie sprzedawanych towarów koszty transportu – te podmioty, które tego nie robią i oferują taką samą cenę za sprzedawany towar na terenie całego kraju, powinny budzić podejrzenia podatnika.

Poza znikającymi handlowcami innymi podmiotami, które czerpią korzyści

z nielegalnego proceduru są „brokerzy”, którzy odpowiadają za organizację wysyłki towarów za granicę – korzyść tych podmiotów polega na możliwości odliczenia podatku naliczonego z tytułu zakupu towarów przy zastosowaniu stawki 0% względem sprzedaży. Brokerzy mogą ściśle współpracować z organizatorami karuzeli podatkowej lub godzić się z faktem, że biorą udział w oszustwie podatkowym – mogą to być jednak również podmioty całkowicie nieświadome tego, że na kolejnych etapach obrotu dochodzi do nieprawidłowości.

W karuzelach podatkowych, w których towary krążą między tymi samymi podatnikami istotną rolę odgrywają również „kanały dystrybucyjne”, tj. podmioty, które stoją jednocześnie na początku i na końcu każdego schematu (najczęściej są to spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim niż to, na terenie którego dochodzi do przestępstw podatkowych).

Opisany wyżej sposób organizacji oszustw podatkowych jest w praktyce bardzo skuteczny. Wykrycie przestępstw w podatku VAT jest niezwykle trudne nie tylko dla wyspecjalizowanych w tym zakresie organów podatkowych i kontroli skarbowej, ale również dla tych podatników, którzy biorą w nich nieświadomy udział. Samo zrozumienie mechanizmów, które są wykorzy-

stywane przez tworzeniu nielegalnych schematów jest niezwykle istotne dla rzetelnych podatników chcących uniknąć udziału w oszustwie podatkowym, jednak nie wystarczy do skutecznego wykrywania nierzetelnych transakcji. Z tego powodu w dalszej części cyklu przedstawimy sposoby zabezpieczania się przed odpowiedzialnością podatkową w związku z uczestnictwem w nierzetelnych transakcjach



**Marcin Ginel**

*Ekspert ds. sporów podatkowych i nadużyć VAT w dziale Prawno-Podatkowym PwC z ponad 11-letnim doświadczeniem zdobytym w Departamencie Kontroli Skarbowej i Departamencie Wywiadu Skarbowego Ministerstwa Finansów – gdzie sprawował funkcje kierownicze, był wicedyrektor warszawskiego UKS.*

**Mikołaj Paja**

*Konsultant w dziale Prawno-Podatkowym PwC*

PwC ma doświadczenie w pomaganiu uczciwym przedsiębiorcom pokrzywdzonym przez osoby dokonujące oszustw w VAT lub narażonym na takie ryzyko. Dysponujemy szerokim wachlarzem wiedzy w zakresie sposobów działania przestępców, identyfikowania objawów nieprawidłowości, a przede wszystkim metod ochrony uczciwego biznesu.