

WAŻNE! Nakładając karę grzywny w drodze mandatu karnego, należy określić wykroczenie skarbowe zarzucane sprawcy oraz pouczyć go o warunkach dopuszczalności postępowania mandatowego, a zwłaszcza o skutkach prawnych braku zgody na przyjęcie mandatu.

2.8.3. Rodzaje mandatów karnych

Ustawodawca w zakresie prowadzonego przez organy postępowania mandatowego przewidział dwa rodzaje mandatów, których nałożenie jest uzależnione od wskazanych w ustawie przesłanek. Zasadniczą kwestią wyróżniającą rodzaje przewidzianych mandatów jest moment uregulowania płatności.

Tym samym w postępowaniu mandatowym można nałożyć karę grzywny w drodze mandatu karnego:

- 1) wydanego ukaranemu po uiszczeniu kary grzywny bezpośrednio upoważnionemu podmiotowi, który ją nałożył;
- 2) kredytowanego, wydawanego za potwierdzeniem odbioru ukaranemu.

Mandatem karnym, który wydawany jest ukaranemu po fakcie uiszczenia grzywny, może być kara grzywny nałożona jedynie na osobę czasowo tylko przebywającą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub niemającą stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca pobytu. Staje się on prawomocny z chwilą uiszczenia kary grzywny upoważnionemu podmiotowi, który ją nałożył. Natomiast mandat karny kredytowany staje się prawomocny z chwilą pokwitowania jego odbioru przez ukaranego.

W przypadku postępowania mandatowego należy także wskazać, iż może ono być stosowane jako swego rodzaju uzupełnienie opisanego wcześniej nabycia sprawdzającego.

3. Charakterystyka mechanizmów oszustw w zakresie podatku od towarów i usług

Mając na uwadze ryzyko związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w kontekście działalności organów administracji skarbowej w obszarze nadużyć podatkowych, należy stwierdzić, że istotną kwestią jest wiedza – przynajmniej przybliżona – dotycząca potencjalnych mechanizmów nadużyć podatkowych. Wiedza ta jest o tyle istotna z punktu widzenia przedsiębiorcy, iż pozwala zmniejszyć ryzyko nieświadomego udziału w takich mechanizmach czy ryzyko niedochowania należytej staranności w tym zakresie.

Nie ma wątpliwości, że najbardziej rozpowszechnionymi nadużyciami w obszarze podatkowym są nadużycia związane z podatkiem VAT. Tym samym to właśnie w obszarze tego podatku istnieje największe ryzyko choćby nieświadomego udziału w nadużyciach, a co za tym idzie – poniesienie konsekwencji często zbliżonych do tych, jakie

ponoszą aktywni i świadomi organizatorzy czy uczestnicy. Tym samym za w pełni uzasadnione należy uznać przybliżenie pewnej wiedzy w zakresie funkcjonowania schematów takich nadużyć.

Oszustwa w obszarze podatku od towarów i usług w różnych krajach mogą przybierać bardzo zróżnicowane formy i postacie, zaczynając od zjawiska szarej strefy, a na oszustwach związanych z fakturami fikcyjnymi, nieuprawnionymi odliczeniami podatku kończąc.

Jedną z modelowych form oszustw z wykorzystaniem środowiska międzynarodowego jest oszustwo typu „znikający podatnik” w transakcjach wewnątrzwspólnotowych. Opiera się ono na dokonywaniu transakcji w krajach członkowskich (na które podatek od towarów i usług jest nakładany) w kombinacji z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi (na które, co do zasady, podatek od towarów i usług nie jest nakładany). W ostatnich latach daje się zaobserwować wzrastające zaangażowanie podmiotów z krajów trzecich w tego rodzaju transakcje.

Oszustwo karuzelowe w zakresie podatku od towarów i usług przejawia się na wiele różnych sposobów i dotyczyć może towarów i/lub usług. W początkowym stadium, w latach 90 XX wieku, oszustwa tego typu charakteryzowały się znacznie prostszymi schematami i angażowały do swoich potrzeb znacznie mniejsze zasoby. W tym okresie oszustwo karuzelowe było dokonywane zwykle przez trzy lub cztery podmioty na terenie zaangażowanych dwóch krajów członkowskich. Jednak czas i postęp w eliminowaniu tego typu zjawisk wymusiły na organizatorach konstrukcję mechanizmów znacznie bardziej skomplikowanych i angażujących jednocześnie znacznie większe zasoby.

3.1. Typy oszustw wykorzystujących mechanizm „znikającego podatnika” w transakcjach wewnątrzwspólnotowych

Działalność podmiotów dokonujących nadużyć podatkowych według wskazanej w tym rozdziale metodologii wynika przede wszystkim z działań podejmowanych przez organy administracji skarbowej i organy ścigania w zakresie zwalczania tego typu nieprawidłowości. Podstawowym celem organizatorów jest uzyskanie największych korzyści przy możliwie najniższym ryzyku. W tym kontekście należy wskazać, że każde niepowodzenie w zakresie zorganizowanego nadużycia prowadzi do udoskonalenia popełnianego oszustwa poprzez eliminowanie najsłabszego jego elementu. Takie postępowanie organizatorów tych nadużyć sprawia, że dokonywane nadużycia mają bardziej skomplikowaną konstrukcję i są dostosowane do panujących realiów prawnych z uwzględnieniem silnych i słabych stron działalności zarówno organów administracji skarbowej, jak i organów ścigania. To w konsekwencji generuje coraz więcej stosowanych mechanizmów nadużyć wykorzystywanych w ramach obrotu gospodarczego.

3.1.1. Proste oszustwo karuzelowe

Jednym z najmniej skomplikowanych w swojej konstrukcji jest „**proste oszustwo karuzelowe**”. Ten podstawowy i mocno uproszczony mechanizm opiera się zazwyczaj na następujących transakcjach (obrazuje to schemat 7):

- Podmiot A (pełniący rolę podmiotu wiodącego), zarejestrowany w kraju członkowskim 1, dokonuje zwolnionej dostawy wewnątrzwspólnotowej do podmiotu B (pełniącego rolę tzw. znikającego podatnika), zarejestrowanego i zlokalizowanego w kraju członkowskim 2. To nabycie odbywa się bez zapłaty VAT.
- Podmiot B dokonuje następnie wewnętrznej dostawy do podmiotu C (pełniącego rolę tak zwanego bufora). Podmiot B nalicza podatek VAT na fakturze przekazanej do podmiotu C. Podmiot B pobiera należność (wraz z podatkiem VAT), lecz nie uiszcza należnego podatku VAT do Skarbu Państwa w kraju członkowskim 2. Następnie podmiot B niezwłocznie „znika”.
- Podmiot C zazwyczaj pełni funkcję pośrednika, w celu utrudnienia ustalenia rzeczywistych transakcji i sprawnego działania organów prowadzących czynności kontrolne (w karuzeli złożonej z trzech firm zwykle nie występuje firma bufor).
- Podmiot C odsprzedaży towary na rynku wewnętrznym na rzecz podmiotu D (broker), który dokonuje odliczenia podatku naliczonego z tytułu dokonanych zakupów. Następnie podmiot D dokonuje dostawy wewnątrzwspólnotowej na rzecz podmiotu A w kraju członkowskim 1 i zwraca się o zwrot podatku VAT związanego z dokonany zakupem.

Schemat 7. Przykład „prostego oszustwa karuzelowego”

