
MISSING TRADER INTRA COMMUNITY FRAUD - THREAT FOR THE EUROPEAN UNION FISC

Gergana Nikolova

Academy of Economics D. A. Tsenov– Svishtov, Republic of Bulgaria gnik@abv.bg

Abstract: The unified internal European market within which the trade is free and with no border control presents many challenges for the EU fisc. The “temporary” instituted VAT system which implements zero tax rate in the delivery of goods to another country-member of the EU turned out to be vulnerable. Each year within the EU the budget losses are estimated for over 100 billion euro. Tax authorities have identified that most of the organised intra community delivery VAT frauds are of the “Missing trader” type - Missing Trader Intra Community (MTIC) frauds. The term “missing trader” is one of the very few terms defined in the area of VAT frauds defined as follows “trader registered for VAT purposes who, potentially with a fraudulent intent, acquires or purports to acquire goods or services without paying VAT and supplies these goods or services with VAT, but does not remit the VAT collected to the national tax authority”. Clients of “missing trader” can be conscientious traders or participants in the fraud. Clients are able to claim their VAT refund, which they have paid to the “missing trader”¹⁰⁶.

As can be seen by definition, realization of this fraud is done by declaring fictitious deliveries of goods and services in order to conceal their real destination and to create improper formation of tax credit, benefitting companies with great economic significance and good reputation - wholesalers, processors of agricultural products, leasing companies and others due to the fact that such are the main fraud organizers.

Delivery of goods, subject of intra community acquisition (ICA), under normal circumstances would form obligation for paying VAT to the budget of the receiving country-member at the sale that will follow. In order to evade VAT payment as result for the period, companies would be substituted in their role of real buyers by traders, who do not effectively pay tax due or lower its size by using their right of tax credit for received deliveries of goods, which are not practically realized, by using their right of tax credit as their recipients.

Measures for counteractions of the MTIC are connected to paced and efficient exchange of information, realization of subsidiary liability on international level and joint criminal investigations by Evropol.

Keywords: Tax control, VAT fraud, Missing trader, EU fisc.

ВЪТРЕОБЩНОСТНА ИЗМАМА ОТ ТИПА "ЛИПСВАЩ ТЪРГОВЕЦ" – ЗАПЛАХА ЗА ФИСКА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ

Гергана Николова

Стопанска академия “Д. А. Ценов” – Свищов, Република България gnik@abv.bg

Резюме: Съществуването на единния европейски вътрешен пазар в рамките на който се търгува свободно и липсва граничен контрол, поставя много предизвикателства пред фиска на ЕС. Въведената "временно" система на ДДС, при която се прилага нулева данъчна ставка при доставка на стоки в друга страна-членка на ЕС, се оказва уязвима. Всяка година в рамките на ЕС загубите за бюджета са за над 100 милиарда евро. Данъчните власти са установили, че в голямата си част организиранияте ДДС измами при вътрешнообщностни доставки са от типа "Липсващ търговец" (ВИЛТ).

Понятието "Липсващ търговец" (Missing trader) е едно от малкото дефинирани в областта на ДДС измамните понятия и означава "търговец, регистриран за целите на ДДС, който потенциално с намерение за измама, придобива или създава впечатление, че придобива стоки или услуги, без да превежда събрания ДДС на националния данъчен орган. Клиентите на "липсващия търговец" могат да бъдат както добросъвестни търговци, така и търговци, които участват в измамата. Клиентите могат да поискат от данъчния орган да им бъде възстановен ДДС, който са платили на "Липсващия търговец"¹⁰⁷.

¹⁰⁶ Special Report No 8/2007 concerning administrative cooperation in the field of value added tax, accompanied by the answers of the Commission, published in:

http://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX:52007SA0008#ntc1-C_2008020BG.01000101-E0001

¹⁰⁷ СПЕЦИАЛЕН ДОКЛАД № 8/2007 относно административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност, придружен от отговорите на Комисията, публикуван на

Видно от дефиницията, реализирането на тази измама се осъществява посредством деклариране на привидни доставки на стоки и услуги, с оглед прикриване на реалния им получател и неправомерно формиране на данъчен кредит, като от облагите се ползват дружества с голяма стопанска значимост и добра репутация – търговци на едро, преработватели на земеделска продукция, лизингови дружества и др. и като такива се явяват основни организатори на измамата.

Доставката на стоки, предмет на вътреобщностно придобиване (ВОП) , при нормални други условия биха формирали задължение за внасяне на ДДС при последваща продажба в бюджета на придобиващата държава-членка. За да избегнат внасянето на ДДС като резултат за периода, дружествата биват замествани в ролята им на реални купувачи от търговци, които не внасят ефективно дължимия данък или намаляват неговия размер като упражняват право на данъчен кредит за получени доставки на стоки, които не са реално осъществени, като ползват право на данъчен кредит като техни получатели

Мерките за противодействия на ВИЛТ са свързани с бързия и ефикасен обмен на информация, реализиране на субсидиарната отговорност на междудържавно ниво и съвместни наказателни разследвания чрез ЕВРОПОЛ.

Ключови думи: Данъчен контрол, ДДС измама, липсващ търговец (Missing trader), фиск на ЕС.

1. УВОД

Данъкът върху добавената стойност (ДДС) е най-масово прилаганият в света косвен данък. С него на всеки етап от производството и/или търговията на стоки с ДДС се облага само създадената добавена стойност. Включва се еднократно в крайната цена на стоката или услугата, като облагането само на добавената стойност се постига чрез механизма на приспадане на данъчен кредит от всеки получател в поредицата доставки по пътя на реализацията на стоки.

Системата на Данък върху добавената стойност (ДДС) в Европейския съюз (ЕС) изисква прилагането на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите съгласно правилата, предвидени в Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г.¹⁰⁸

Всяка година почти една пета от потенциалните приходи от ДДС в Европейския съюз не постъпват в държавните бюджети в следствие на вътрешно-общностни измами. Според оценки на Европейската комисия през 2011 г. не е платен ДДС на стойност около 171 млрд. евро, а през 2012 г. – около 177 млрд. евро.¹⁰⁹

В Доклад на Генералната дирекция „Данъчно облагане и митнически съюз“ от март 2016 г.¹¹⁰ се сочи, че в голямата си част невнесеното и неправомерно възстановено, чрез ползване право на данъчен кредит, ДДС е в резултат на вътреобщностни измами с липсващ търговец.

2. ВЪТРЕОБЩНОСТНА ИЗМАМА ОТ ТИПА „ЛИПСВАЩ ТЪРГОВЕЦ“

Реализирането на вътреобщностна данъчна измама от типа „Липсващ търговец“- ВИЛТ (анг. Missing trader intra-community – МТИС) се осъществява посредством деклариране на привидни доставки на стоки, с оглед прикриване на реалния им получател и неправомерно формиране на данъчен кредит, като от облагите се ползват дружества с голяма стопанска значимост и добра репутация – търговци на едро, преработватели на земеделска продукция, лизингови дружества и други, и като такива се явяват и основни организатори на измамата.

Доставката на стоки, предмет на вътреобщностно придобиване (ВОП) , при нормални други условия биха формирали задължение за внасяне на ДДС при последваща продажба в бюджета на придобиващата държава-членка. За да избегнат внасянето на ДДС като резултат за периода, дружествата биват замествани в ролята им на реални купувачи от търговци, които не внасят ефективно дължимия данък или намаляват неговия размер като упражняват право на данъчен кредит за получени доставки на стоки, които не са реално осъществени, като ползват право на данъчен кредит като техни получатели.

Неправомерното формиране на данъчен кредит от данъчно задължени лица, регистрирани на територията на държава-членка на ЕС постига един противоположен резултат, т.е. налице е заобикаляне на закона.

http://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX:52007SA0008#ntc1-C_2008020BG.01000101-E0001

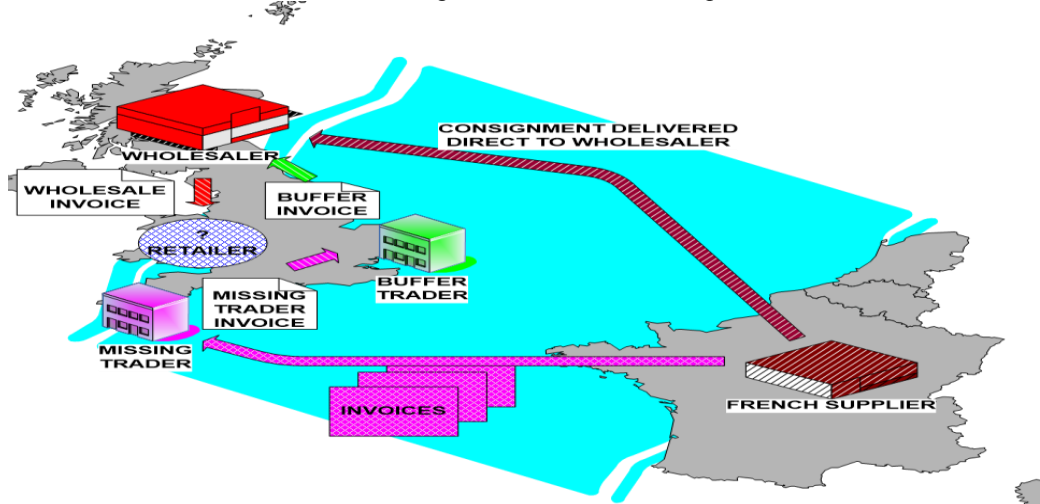
¹⁰⁸ ОВ L 347, 11.12.2006 г., стр. 1.

¹⁰⁹ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1187_bg.htm

¹¹⁰ http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/tgpg_report_en.pdf

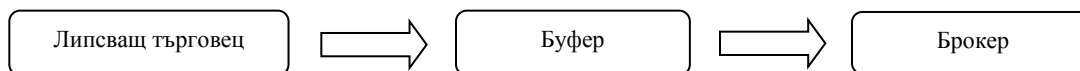
Декларираните сделки за получени или доставени стоки, не са действителни, тъй като стоките предмет на доставките са предназначени и получени от друго данъчно задължено лице – участник в измамата. Осъществяната поредица от сделки не е нормална търговска дейност, а цели единствено да се постигне забранен от закона резултат. Цел на прилагане на данъчната измама е дружеството, за което възникват правни последици като получател на стоките да упражни право на данъчен кредит за получени доставки, за които при нормални други условия такова право не би възникнало или упражняването на което не би повлияло на резултата за периода в посока на неговото намаляване. Правото на приспадане на данъчен кредит е неправомерно формирано вследствие на поредица от сделки от „подставени” лица, предходни доставчици на лицето, за което възниква правото на данъчен кредит.

Схематично ДДС измама от типа „Липсващ търговец” може да бъде представена по следния начин:



На схемата се вижда реалното движение на стокския и паричен поток и неговото съществено разминаване и документалния, целящо получаване на право на данъчен кредит.

В изследвания тип измами участват пряко заинтересовани лица, които имат роли на: „Липсващ търговец“, „Буфер“ и „Брокер“. Техните действия имат следната последователност:



Винаги началото на една измамна ДДС верига от типа ЛТ започва с действия на липсващия търговец, чиято цел е да начисли и неплати ДДС, което другите по търговската верига имат за цел да увеличат като стойност и да ползват неправомерно като данъчен кредит.

Специфичните характеристики на участващия като „Липсващия търговец“ са следните:

- „подставено” лице, регистрирано по ЗДДС;
- декларира привидни доставки като получател по доставки на стоки без данъчен кредит от нерегистрирани лица или получател по ВОП;
- декларира привидни доставки с начислен ДДС и изкуствено формира данъчен кредит;
- прикрива сделки, реално осъществени между нерегистрираните лица – производители и големи преработвателни дружества или търговци на едро, които се явяват техни преки доставчици;
- не плаща декларирания ДДС за внасяне като резултат за периода или внася ДДС, но много нисък размер спрямо декларираните обороти, посредством приспадане на данъчен кредит по фактури за доставки на стоки или услуги, които не са действително доставени или извършени;
- не разполага с постоянен нает персонал, собствени транспортни средства, собствени или наети складови бази; когато представя сключени договори за наем, липсват платени наемни вноски и обектите съвпадат с използваните хранилища на останалите дружества в схемата; когато е налице персонал, то персонала е с длъжности, образование и брой несъответни и неподходящи за извършване на декларираната от лицето дейност;

Twelfth International Scientific Conference
KNOWLEDGE WITHOUT BORDERS
31.3-2.4.2017, Vrnjacka Banja, Serbia

• превозът на стоки се извършва от фирми с реална транспортна дейност, с които преработвателните дружества или търговците на едро имат трайни взаимоотношения, свързани лица са или дейността им се контролира от тях;

- не могат да бъдат открити на адрес за кореспонденция.

Често в практиката (дори в съдебната практика) неправилно се поставя знак за равенство между „Липсващ търговец“ и търговец, ненамерен на адрес. Следва да се отбележи съществената разлика между двете понятия – ЛТ е този участник в ДДС измама, който „липсва“ във веригата по начисляването дължимия данък и ползването на данъчен кредит, докато ненамерен на адрес може да е всяко лице, което правомерно начислява и внася дължимият ДДС и правомерно ползва право на приспадане на ДДС.

Особености на участник, характеризирани като „Буфер“ са:

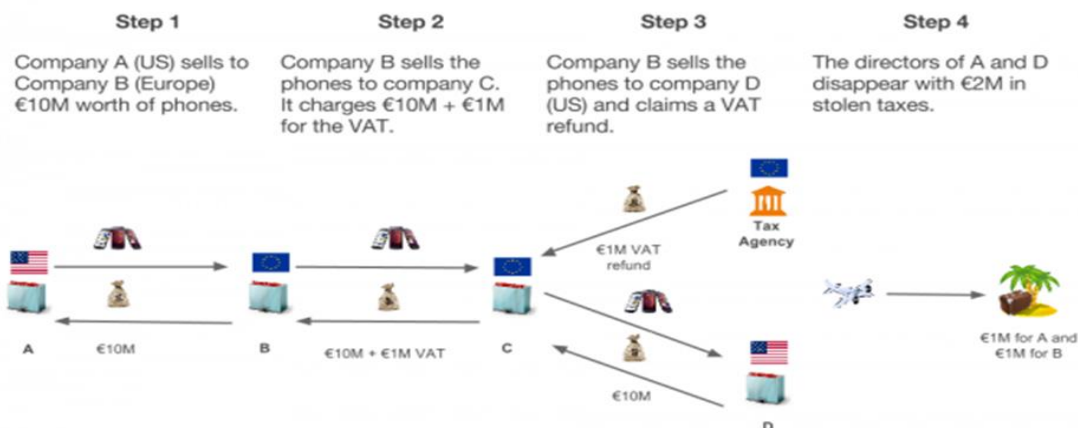
- търговец на едро
- реален получател по прикрити доставки на стоки от нерегистрирани по ЗДДС лица – производители и като такъв упражнява неправомерно формирано право на данъчен кредит по тези покупки;
- при продажбата на стоките, формира правдоподобен данъчен кредит за големите дружества,
- представя сключени договори за наем на транспортни средства или договори с транспортни компании, с които работи и дружеството „брокер“. Същото важи и по отношение на базите за съхранение на стоките, които съвпадат с тези експлоатирани от дружеството „брокер“;
- възможно е един „буфер“ да работи с няколко „липсващи търговци“ едновременно;
- декларира големи обороти, но малък размер ДДС за внасяне като резултат за периода, или в повечето от данъчните периоди е процедури по приспадане на декларирания данък за внасяне съгласно ЗДДС;
- прекъсва връзката между „брокера“, който се облагодетелства и е организатор на измамата, и „липсващия търговец“.

Специфичните особености на идентифициран като „Брокер“, участник в ДИЛТ са:

- организатор на данъчната измама, който се ползва от неправомерно формираното право на приспадане на ДДС;
- купува стоки от нерегистрираните съгласно ЗДДС лица – производители, чрез „подставени“ лица и организира превоза на стоките чрез транспортни фирми, които са свързани с него лица или са под негов контрол;
- фактически получател на стоки по прикрити сделки, когато в схемата на данъчна измама не участва „буфер“;
- осъществява реални доставки към български и чуждестранни клиенти;
- отличава се с добра репутация и стопанска надеждност, извършва реална икономическа дейност – търговец на едро, преработвател на земеделска продукция;
- поддържа трайни търговски взаимоотношения с константен брой преки доставчици и клиенти и осъществява реални сделки по покупко-продажба;
- разполага с персонал, офис, търговски обекти, складови бази – собствени или наети, транспортни средства;
- търгува с различни стоки, но от сходни категории (напр. захар, пшеница, ечемик, царевица);
- изпълнява дългосрочни договори за доставки, като клаузите в тях по отношение плащанията по доставките, възможности за обезщетения при несъответствия за качеството или количествата на доставените стоки отговарят на обичайната търговска практика;
- декларира големи обороти и ДДС за възстановяване като резултат за периода или е в процедури по приспадане на деклариран данък за внасяне;

Когато измама от типа ЛТ се извършва многократно и стоките, обект на първата доставка при достигане до крайната „дестинация“ по документи, отново бива „връщана“ в страната на произхода си, за да бъде включена повторно в този кръг, говорим за измама наречена „карусел“, която според множество изследователи е разновидност на ВИЛТ

How the carousel fraud works in 4 steps.



3. МЕРКИ ЗА ПРОТИВОДЕЙСТВИЕ

3.1. Ефективно взаимодействие между контролните институции на отделните страни-членки

Докато стоките се движат свободно между вътрешните граници, действията на националните данъчни органи остават до голяма степен ограничени от същите тези граници. Ако даден търговец извършва вътреобщностни доставки, той има правото да получи възстановяване на платения ДДС. Дължимият ДДС след това е платим от търговеца в държавата-членка на местоназначение. Следователно, с оглед избягване на неправомерно ползване на право на данъчен кредит и ефективно възстановяване на ДДС, е необходимо контролните органи на държавите-членки да си сътрудничат, да обменят необходимата информация за правилното изчисляване на ДДС. Общата система за обмен на информация между държавите-членки се регулира от Регламент (ЕО) № 1798/2003 на Съвета от 7 октомври 2003 г. относно административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност.¹¹¹ който влезе в сила на 1 януари 2004 г., отменяйки предишния Регламент (ЕИО) № 218/92 (12). Регламентът урежда условията, при които данъчните органи в държавите-членки си съдействат взаимно, като не изключва по-широко съвместно сътрудничество на базата на други нормативни актове, включително двустранни или многостранни споразумения. Независимо от визираните нормативни изисквания, обмена на информация организиран чрез изграждане на Централни звена за връзка не е много ефективен, тъй като се използва предимно при започнали ревизионни производства т.е при вече идентифицирана и разкрита измамна схема. Необходимо е доизграждане и ефикасно използване на системата Еврофиск, позволяваща ранно предупреждение на контролните органи в друга страна-членка. Новата система позволява много бързия обмен на целева информация между всички държави членки, както и провеждането на общи стратегически анализи и оценка на риска.

3.2. Реализиране на субсидиарна отговорност в рамките на Европейския съюз.

Институтът на солидарната отговорност гражданско правен способ за ангажиране на отговорността на едно регистрирано за целите на ДДС лице за невнесен данък върху добавената стойност, дължим от друго регистрирано лице.

При прилагане на института на солидарната отговорност следва да се имат предвид принципните положения, залегнали в основата на тази особена за данъчното законодателство правна уредба, както и да бъдат съобразявани смисълът и целта ѝ като защитна клауза срещу злоупотребите с данъка върху добавената стойност. Тези основни принципни положения могат и следва да се извлекат от практиката на Съда на ЕО, като се държи и особена сметка за спазване на принципите на пропорционалност и правна сигурност, включително защита на добросъвестните задължени лица.

Най-напред следва да се посочи, че принципната допустимост на института на солидарната отговорност и съответствието му с Директива на Съвета 2006/112/ ЕО е потвърдена с решение на Съда на ЕО по дело С-384/ 04, където в т. 47, Съдът посочва, че чл. 22, ал. 8 от Шеста директива (отм.), сега чл. 205 от Директива на Съвета 2006/112/ ЕО, позволява законодателство, предвиждащо, че данъчно задължено лице, на което са доставени стоки или услуги, и което е знаело или е имало разумни причини да подозира, че част или целият

¹¹¹ ОВ L 264, 15.10.2003 г., стр. 1.

ДДС, дължим във връзка с тази доставка, или всяка предходна или бъдеща доставка, няма да бъде платен, е солидарно отговорно за неплатения данък.

По отношение на правната сигурност и добросъвестността многократно в своите решения Съдът е посочвал, че данъчно задължено лице, което действа добросъвестно и вземайки всички възможни разумни мерки, за да се увери, че не участва в ДДС злоупотреба, не може да бъде държано отговорно за евентуално извършена злоупотреба от други лица по веригата на доставките. Така например в решение по обединени дела С-354/03, С-355/03 и С-484/03 Съдът подчертава, че отчитане намерението (с други думи добросъвестността) на друг търговец, различен от данъчно задълженото лице, включено в същата верига на доставка или възможен измамен характер на друга сделка от веригата, предходна или следваща, би било в противоречие с целите на общата система на ДДС. В решението си по обединени дела С-439/04 и С-440/04 Съдът особено подчертава: „ясно е, че търговците, които вземат всички мерки, които са необходими, за да гарантират, че техните сделки не са свързани с измама, независимо дали това е измамно избягване на ДДС или друга измама, трябва да могат да разчитат на законността на тези сделки, без риск да загубят правото си на приспадане. В т. 59 и т. 61 от същото решение се подчертава, че въз основа на обективни фактори се извършва преценка относно това, дали данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че със своята покупка, е участвало в сделка, свързана с измамно избягване на ДДС. В тази връзка следва да се посочи и решението на Съда по дело С-271/06, където е посочено, че споделянето на риска от злоупотреба, извършена от трета страна, между данъчно задълженото лице и данъчната администрация следва да спазва принципа на пропорционалността, като ще бъде очевидно непропорционално да бъде държано отговорно данъчно задължено лице за неплатен данък, причинен от злоупотребителни действия на трети страни, върху действията на които данъчно задълженото лице не е могло по никакъв начин да повлияе. От друга страна Съдът обаче постановява, че не противоречи на Общностното право да се изисква от данъчно задълженото лице да предприеме всяка разумна стъпка, която да осигури него самото, че предприетата от него сделка няма да има за последствие участие в отклонение от данъчно облагане. Следователно обстоятелството, че данъчно задълженото лице е действало добросъвестно и е предприело всяка разумна мярка в рамките на собствените си възможности са важни предпоставки за решаване на въпроса, следва ли лицето да бъде държано отговорно.

3.3. Сътрудничество при разкриване на ДДС измами от типа „Липсващ търговец“ в рамките на ЕВРОПОЛ.

Освен административното сътрудничество между данъчните администрации, все по-важно е сътрудничеството на разследващи органи т. к. вътрешнообщностните измами с липсващ търговец са винаги свързани с организирана престъпност и се явяват предикатно престъпление. Ето защо измамите с ДДС са един от деветте приоритетите на Европейската мултидисциплинарна платформа срещу престъпни заплахи (ЕМРАСТ) в борбата срещу организираната престъпност на Европейския съюз, по цикъла на политиката на ЕС за 2014-2017 г. В сътрудничество с Евроюст, Европол играе все по-важна роля в борбата срещу вътреобщностните измами чрез предоставяне на експертна помощ на съвместни екипи за разследване от държавите-членки.

За пример ще посоча една операция, VERTIGO - включваща правоприлагащите и съдебните органи от Чешката република, Германия, Холандия и Полша, представляваща целенасочена схема за измама с електронни стоки, които са довели до загуба на ДДС на около 320 милиона евро.

В друг случай (от ноември 2015 г.), са проведени повече от 49 разследвания и 27 изслушвания на свидетели и обвиняеми, извършени в Белгия, Чехия, Дания, Франция, Германия, Италия, Ирландия, Люксембург, Холандия, Полша, Румъния, Словакия, Испания, Швеция и Обединеното кралство.

Предизвикателство пред ЕМРАСТ са организаторите и фасилитаторите на глобални "алтернативни банкови платформи", които се използват за прехвърляне на имущество, придобито от престъпна дейност и за пране на няколкостотин милиона евро.

4. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключение ще цитирам изказване на комисаря по въпросите на данъчното облагане Алгирдас Шемета: „Несъответствието в приходите от ДДС показва колко ефективни са мерките за прилагане и съответствие по отношение на ДДС в ЕС. Днешните данни показват, че трябва да се свърши още много работа. Страните членки не могат да си позволят толкова мащабни загуби на приходи. Те трябва да положат повече усилия и да вземат решителни мерки за връщането на тези публични средства. Комисията от своя страна остава

Twelfth International Scientific Conference
KNOWLEDGE WITHOUT BORDERS
31.3-2.4.2017, Vrnjacka Banja, Serbia

съсредоточена върху фундаменталната реформа на системата на ДДС, за да стане тя по-стабилна, по-ефективна и по-малко податлива на измами“.¹¹²

ЛИТЕРАТУРА

- [1] Специален доклад на № 8/2007 относно административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност, придружен от отговорите на Комисията, публикуван на сайта на Европейски съюз: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX:52007SA0008#ntc1-C_2008020BG.01000101-E0001 , последно посетен на 04.03.2017 г.
- [2] Официален вестник (ОВ) L 347, 11.12.2006 г., стр. 1.
- [3] Официален сайт на Европейската комисия : http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1187_bg.htm , последно посетен на 04.03.2017 г.
- [4] Доклад пред Европейската комисия, „Понятие за данъчни несъответствия“ , изготвен по програма ФИСКАЛИС (FPG 041) публикуван на сайта: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/tgpg_report_en.pdf , последно посетен на 04.03.2017 г.
- [5] europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1187_bg.htm, сайтът е последно актуализиран на 03.03.2017 г.

¹¹² http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1187_bg.htm, сайтът е последно актуализиран на 03.03.2017 г..