

## Rozdział 2

# OSZUSTWA ZWIĄZANE Z VAT. EWOLUCJA OSZUSTW TYPU MTIC<sup>1</sup>

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/2>

**Łukasz Pastuszka**

Krajowa Administracja Skarbowa  
lukasz-pastuszka@o2.pl

**Dariusz Strugliński**

Krajowa Administracja Skarbowa  
dariusz.struglinski@interia.pl

## VAT fraud. The evolution of MTIC Fraud

### Abstract

**Purpose:** The purpose of the chapter is to present the subject of VAT fraud, with particular emphasis on MTIC fraud, and to present the evolution of fraud over the years. Discussion of fraud patterns, fraud participants, goods used in VAT fraud as well as tax fraud mechanisms will allow to understand both the changes that occur in VAT fraud and why VAT fraud is still a challenge for EU Member States.

**Design/methodology/approach:** To achieve the purpose, the opinions of tax law experts, information provided by the Ministry of Finance and the National Revenue Administration, published documents of the European Commission and organizations dealing with detecting and combating VAT fraud were used. The chapter was also based on the case law of the Court of Justice of the European Union (CJEU) and national administrative courts.

**Findings:** Based on the analysis, it can be concluded that VAT fraud, in particular MTIC fraud, still occurs and has a significant impact on the VAT gap. Criminals organizing VAT fraud modify both the fraud schemes and the goods or the number of participants in the crime fraud. Knowledge about VAT fraud and its evolution is useful not only for the National Revenue Administration but also for honest taxpayers who want to avoid being involved participating in a fraud.

**Keywords:** tax fraud, VAT fraud, missing trader, buffer, conduit company, broker, MTIC, carousel fraud, intra-community supply, intra-community acquisition, tax evasion, taxpayer.

---

<sup>1</sup> Prezentowane w publikacji stanowisko nie stanowi opinii KAS, lecz wyłącznie opinię jej autorów.

### Sugerowane cytowanie:

Pastuszka, Ł. i Strugliński, D. (2023). Oszustwa związane z VAT. Ewolucja oszustw typu MTIC. W: E. Małecka-Ziembińska (red.), *Oszustwa związane z VAT w dobie pandemii i cyfryzacji gospodarki* (s. 31–60). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-182-8/2>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

## Wstęp

W rozdziale zostanie przybliżona tematyka oszustw związanych z VAT. Podjęto próbę zdefiniowania oszustwa podatkowego, co jest istotne z powodu braku jego legalnej definicji. Następnie zostaną opisane wybrane oszustwa z udziałem znikającego podatnika – MTIC (*missing trader intra-community*), w tym popularne oszustwo tego typu – karuzela podatkowa. Przedstawieniu uczestników oszustwa typu MTIC towarzyszyć będzie prezentacja mechanizmów wybranych oszustw. Ze względu na fakt, że oszustwa VAT stale ewoluują, m.in. z uwagi na zmiany prawa podatkowego i wprowadzanie przez administracje podatkowe rozwiązań uszczelniających podatek, podjęto również próbę opisanego tego zjawiska.

Dynamiczne zmiany oszustw związanych z VAT dotyczą zarówno schematów oszustw podatkowych (stają się bardziej złożone), jak i podmiotów biorących udział w oszustwach, towarów będących przedmiotem transakcji oszukańczych, a nawet czynności podejmowanych przez uczestników oszustw dotyczących VAT w celu utrudnienia wykrycia, a następnie udowodnienia przez administrację skarbową oszustwa.

Interesującym zagadnieniem jest uczestnictwo w oszustwie podatkowym przedsiębiorców, którzy nie są świadomi oszukańczego proceduru, w jakim uczestniczą. Przestępcy od wielu lat podejmują próby uwikłania w oszustwa podatkowe uczciwych podatników, stąd temat ten jest szczególnie aktualny w sytuacji kryzysu gospodarczego wywołanego m.in. pandemią COVID-19.

W rozdziale skoncentrowano się na oszustwach z udziałem znikającego podatnika, zwłaszcza karuzeli podatkowej, dlatego że to właśnie w wyniku tego typu oszustw budżety państw należących do Unii Europejskiej (UE) ponoszą największe straty. Podjęta zostanie również próba odpowiedzi na pytanie, czy działania podejmowane przez UE pozwolą wyeliminować bądź ograniczyć oszustwa związane z VAT.

## 1. VAT i oszustwa podatkowe

Zanim opisane zostaną oszustwa w zakresie podatku od wartości dodanej (*value added tax*, VAT) konieczne jest krótkie scharakteryzowanie tego podatku.

Podatek od wartości dodanej nazwano w Polsce podatkiem od towarów i usług (stąd pojawiający się w części krajowych publikacji skrót PTU). Został on wprowadzony 5 lipca 1993 r. Ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Ustawa, 1993). W związku z przystąpieniem Polski do UE zmieniły się regulacje dotyczące VAT – nowe przepisy wprowadzono Ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ustawa, 2004).

VAT jest podatkiem pośrednim pobieranym na każdym etapie obrotu towarami lub usługami, z wyłączeniem nabycia towarów lub usług przez ostatecznego konsumenta. Podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony – w ten sposób realizowana jest zasada neutralności podatku.

Zasada neutralności VAT usankcjonowana została w dyrektywie 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dyrektywa, 2006). Artykuł 1 ust. 2 stanowi, że VAT obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

Zasada neutralności jest często przywoływana w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) (Namysłowski, 2014, s. 985). Trybunał wielokrotnie wskazywał, że prawo do odliczenia wprowadzono, aby uwolnić przedsiębiorcę od ponoszenia kosztów VAT zapłaconego lub podlegającego zapłacie w toku jego działalności gospodarczej. Działalność gospodarcza opodatkowana VAT, niezależnie od jej celu lub rezultatu, jest opodatkowana całkowicie w sposób neutralny (Zubrzycki, 2015, s. 49–50).

Możliwość obniżenia podatku należnego wykazywanego w kolejnej fazie obrotu o podatek naliczony w poprzedniej fazie obrotu sprawia, że podatnik faktycznie rozlicza podatek od wartości dodanej przez niego w danym etapie obrotu. Ciężar ekonomiczny podatku ponosi konsument, tj. ostatni podmiot w łańcuchu transakcji (Kotowski, 2017, s. 19).

Ze względu na konstrukcję VAT (zasadę obniżania podatku należnego o podatek naliczony) pojawia się możliwość oszustw i nadużyć w zakresie VAT. W szczególności w oszustwach podatkowych wykorzystywana jest możliwość otrzymania zwrotu VAT poprzez wykazanie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Nadwyżka może wynikać m.in. z dokonania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (WDT) lub eksportu (WDT i eksport opodatkowane są stawką VAT 0%), stąd często w oszustwach dotyczących VAT pojawiają się transakcje transgraniczne.

Ponieważ brak jest definicji oszustwa podatkowego czy też oszustwa w zakresie VAT w przepisach prawa regulujących opodatkowanie VAT, w dalszej części rozdziału przedstawione zostaną wybrane definicje oszustwa podatkowego. Oszustwo podatkowe można uznać potocznie za związane z czynami karnymi dotyczącymi obowiązków podatkowych (Hasińska, 2021, s. 12). Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD) definiuje oszustwa podatkowe jako formę umyślnego uchylania się od płacenia podatków, która jest generalnie karalna na mocy prawa karnego. Termin ten obejmuje sytuacje, w których celowo składane są nieprawdziwe oświadczenia, produkowane są fałszywe dokumenty itp. (OECD, b.d.).

Action Fraud jest działającym w Wielkiej Brytanii centrum zgłaszania oszustw i cyberprzestępczości. Według tej organizacji oszustwa podatkowe obejmują

uchylanie się od obowiązku podatkowego osoby fizycznej lub firmy, która celowo nie deklaruje swoich dochodów lub fałszuje wydatki. Oszustwa podatkowe występują również wtedy, gdy towar jest opodatkowany VAT, ale oszust nie uiszcza tego podatku (Action Fraud, b.d.).

Ministerstwo Finansów definiuje oszustwo podatkowe jako uniknięcie opodatkowania lub zmniejszenie jego wysokości. Jest to działanie umyślne. Przystępcom chodzi o duże, często wielomilionowe kwoty, osiągnane dzięki nielegalnemu procederowi. Oszustwa organizują najczęściej dobrze zorganizowane grupy przestępcze, tworzące rozbudowane sieci powiązań gospodarczych i osobowych. Oszustwa na dużą skalę przyjmują najczęściej formę karuzeli podatkowej. W oszustwie podatkowym zwykle bierze udział od kilku do kilkudziesięciu firm. W karuzelę podatkową wplątywani są uczciwie działający przedsiębiorcy, na ogół osoby nieuważne lub nieświadome konsekwencji, w szczególności zachęczone łatwym zyskiem lub atrakcyjnymi okolicznościami transakcji (MF, 2022).

W Raporcie Zgromadzenia Parlamentarnego Rady Europy z dnia 16 stycznia 1978 r. oszustwa podatkowe uznano za praktyki, poprzez które podatnik usiłuje uchylić się od swych obowiązków prawnych oszukańczymi środkami (Drozdek i Machalica-Drozdek, 2019, s. 109).

Tematyka oszustw podatkowych kojarzona jest z nadużyciami w podatkach. Zarówno w rozstrzygnięciach organów podatkowych, jak i w judykaturze zdarzały się przypadki utożsamiania nadużycia z oszustwem podatkowym (Drozdek i Machalica-Drozdek, 2019, s. 107). Traktowanie oszustwa podatkowego jako synonimu nadużycia jest nieuprawnione. Przepisy dyrektywy 2006/112/WE (art. 395 ust. 1) odróżniają oszustwo (forma uchylania się od opodatkowania) od nadużycia (forma unikania opodatkowania). Odrębność pojęć „nadużycie prawa” i „oszustwo podatkowe” potwierdza również orzecznictwo TSUE. Przykładowo w wyroku z dnia 11 lipca 1988 r. w sprawach połączonych C-138/86 i C-139/86 *Direct Cosmetics* in. TSUE wskazał na odmiennosc tych pojęć i zwrócił uwagę, że we wszystkich wersjach językowych odróżnia się unikanie opodatkowania (fr. *évasion fiscale*, ang. *tax avoidance*) od oszustwa podatkowego (fr. *fraude fiscale*, ang. *tax evasion*) (Dominik-Ogińska, 2018, s. 53).

Analiza orzeczeń TSUE prowadzi do wniosku, że wyraźne odróżnienie oszustwa podatkowego od nadużycia prawa jest zasadne i konieczne. Trybunał jasno rozdziela te pojęcia. Sformułowanie zawarte w wielu uzasadnieniach wyroków TSUE dotyczące celu uznanego i wspieranego przez szóstą dyrektywę (obecnie dyrektywę 2006/112/WE), którym jest walka z oszustwem, unikaniem opodatkowania i ewentualnymi nadużyciami, potwierdza zasadność takiego rozróżnienia. Sformułowanie to można znaleźć m.in. w następujących uzasadnieniach orzeczeń TSUE:

- z dnia 11 października 1977 r. w sprawie C-125/76 *Cremer* (Wyrok TSUE, 1977),
- z dnia 3 marca 1993 r. w sprawie C-8/92 *General Milk Products* (Wyrok TSUE, 1993),

- z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep BV (Wyrok TSUE, 2004),
- z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax plc i in. (Wyrok TSUE, 2006a),
- z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Axel Kittel i Recolta Recycling SPRL (Wyrok TSUE, 2006b).

Również krajowe sądy administracyjne odróżniają oszustwa podatkowe od nadużyć. Przykładem wyroków wskazujących na konieczność odróżnienia oszustwa od nadużycia są wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego:

- z 3 kwietnia 2014 r., sygn. akt I FSK 664/13 (Wyrok NSA, 2014),
- z 13 września 2022 r., sygn. akt I FSK 1131/18 (Wyrok NSA, 2022b).

## 2. Transgraniczne oszustwa związane z VAT

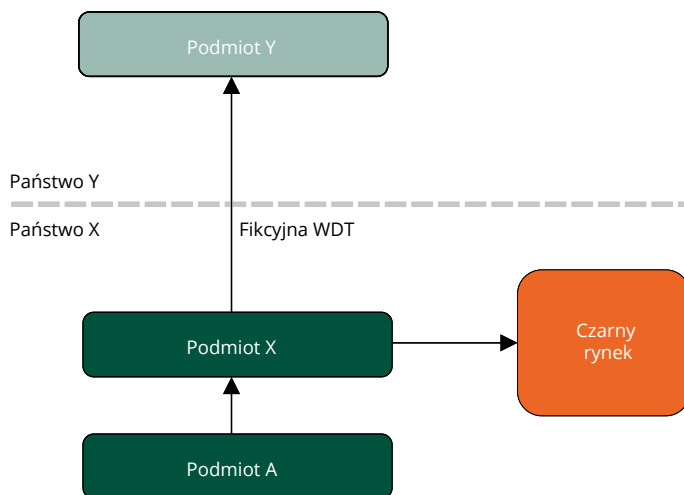
W publikacjach dotyczących oszustw transgranicznych w zakresie VAT dominują schematy, w których istotną rolę odgrywa znikający podatnik. Nie oznacza to, że we wszystkich oszustwach transgranicznych związanych z VAT obecność znikającego podatnika jest konieczna. Według najnowszych szacunków Europolu<sup>2</sup> (Europol, b.d.) oszustwa karuzelowe lub oszustwa typu MTIC to najbardziej dochodowe przestępstwa w UE. Straty z ich tytułu wynoszą około 50 mld euro rocznie. Tego rodzaju oszustwa transgraniczne po osiągnięciu bardzo dużej złożoności stają się prawie niemożliwe do wykrycia przez jeden kraj (EPPO, 2022).

### 2.1. Fikcyjna WDT

Przykładem nieskomplikowanego oszustwa dotyczącego transakcji wewnątrzspółnotowych, w którym nie bierze udziału znikający podatnik, może być oszustwo polegające na wykazaniu fikcyjnej wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (WDT, rysunek 1). W tym oszustwie podatnik X nabywa towar z VAT od podatnika A. Odlicza podatek naliczony z tytułu nabycia towarów na podstawie faktury otrzymanej od podatnika A. Następnie towar sprzedaje na czarnym rynku” (np. na targowiskach, bazarach czy giełdach), nie wystawiając faktur i nie deklarując VAT od tej sprzedaży. Jednocześnie podmiot deklaruje transakcję transgraniczną, tj. WDT,

---

<sup>2</sup> Europol (European Union Agency for Law Enforcement, Europejski Urząd Policji) – organ ścigania Unii Europejskiej, którego głównym celem jest przyczynianie się do zwiększenia bezpieczeństwa Europy.



**Rysunek 1. Fikcyjna WDT**

Źródło: opracowanie własne.

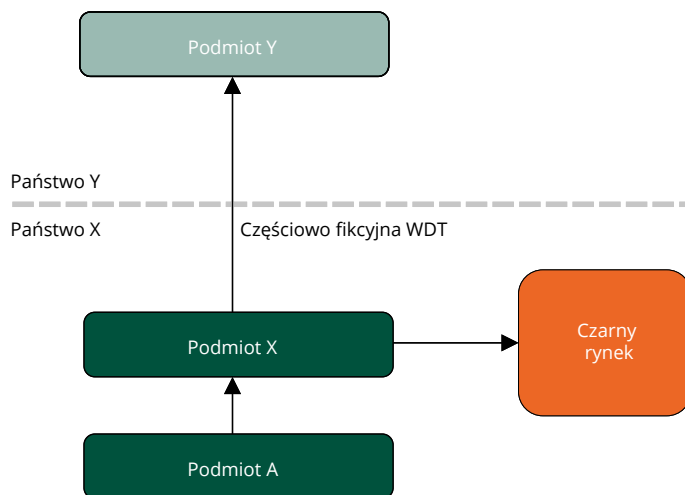
do podatnika Y z innego państwa członkowskiego UE. W rzeczywistości nie dokonuje WDT. Kontrahent Y nie musi być zaangażowany w ten proceder – może nie wiedzieć, że został wskazany przez podatnika X jako nabywca towarów.

Podatnik X mógł wejść w posiadanie danych firmy Y, np.:

- znajdując dane tej firmy w internecie,
- z ofert handlowych przesyłanych pocztą e-mailową do firm,
- przy okazji rozmów biznesowych, np. podczas targów,
- dokonując w przeszłości transakcji handlowych z tym przedsiębiorcą.

Oszustwo związane z fikcyjną WDT polega na symulowaniu transakcji wewnątrzspółnotowej, podczas gdy rzeczywista sprzedaż odbywa się na terenie kraju. Podatnik nie tylko nie uiszcza należnego VAT z tytułu sprzedaży krajowej, lecz może wnioskować o zwrot VAT z uwagi na WDT, która opodatkowana jest stawką 0% VAT. Zadeklarowanie w tym przypadku WDT ma utrudnić administracji skarbowej wykrycie tego oszustwa. U podstaw tak prostego schematu oszustwa leży założenie, że administracja skarbowa w państwie członkowskim X nie ma informacji niezbędnych do weryfikacji wewnątrzspółnotowej dostawy towarów do państwa Y.

Na podobnym mechanizmie opiera się oszustwo, w ramach którego jest dokonywana WDT, jednakże transakcja dotyczy towarów innej wartości, niż to wynika z deklaracji podatkowej (rysunek 2). Podatnik X dokonuje WDT do podatnika Y, z tym że w odróżnieniu od poprzedniego przykładu sprzedaż (WDT) jest zadeklarowana w wysokości odmiennej niż rzeczywista dostawa (wykazana w deklaracji podatkowej i informacji podsumowującej). Zadeklarowana wartość WDT jest przez



**Rysunek 2. WDT zadeklarowana w zawyżonej wartości**

Źródło: opracowanie własne.

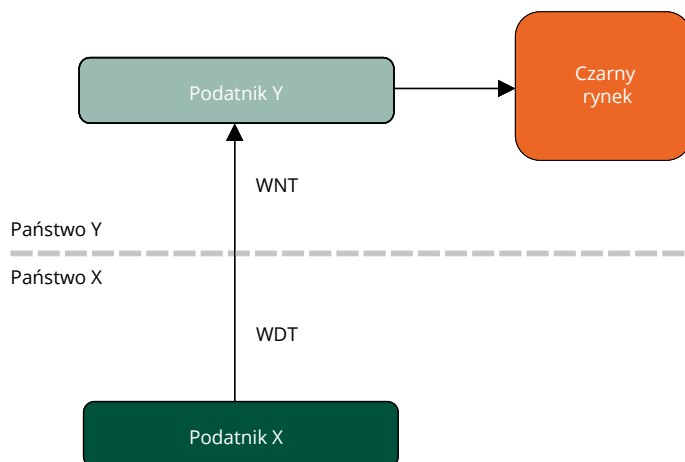
podatnika X zawyżona w stosunku do rzeczywistej wartości transakcji. Modyfikacja oszustwa ma utrudnić jego wykrycie. Podatnik X może zgromadzić dowody potwierdzające WDT, ponieważ transakcja wewnątrzspółnotowa w rzeczywistości nastąpiła (choć jej rzeczywista wartość była inna, niż deklaruje przedsiębiorca). W przypadku pojawienia się wątpliwości podatnik Y potwierdzi dokonanie wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (WNT), choć w niższej wysokości niż wskazana przez podatnika X.

## 2.2. Niezgłoszenie WNT

Kolejne nieskomplikowane oszustwo transgraniczne bez udziału znikającego podatnika dotyczy niezgłoszenia przez przedsiębiorcę wewnątrzspółnotowego nabycia towaru (rysunek 3). Oszustwo oparte jest na prostym schemacie transakcji i polega na niezadeklarowaniu WNT przez nabywcę – podatnika Y, mimo że dokonano transakcji wewnątrzspółnotowej. Niewykazanie WNT ma na celu ukrycie transakcji zakupu od podatnika X i umożliwienie podatnikowi Y sprzedaży towaru na czarnym rynku, bez opodatkowania VAT. Podatnik Y nie wykazuje WNT:

- w rejestrach zakupu,
- w deklaracji podatkowej,
- w informacji podsumowującej.

W przypadku tego oszustwa podatnik X może nie wiedzieć o zamiarach podatnika Y. W tym schemacie oszustwa brak jakichkolwiek mechanizmów chroniących

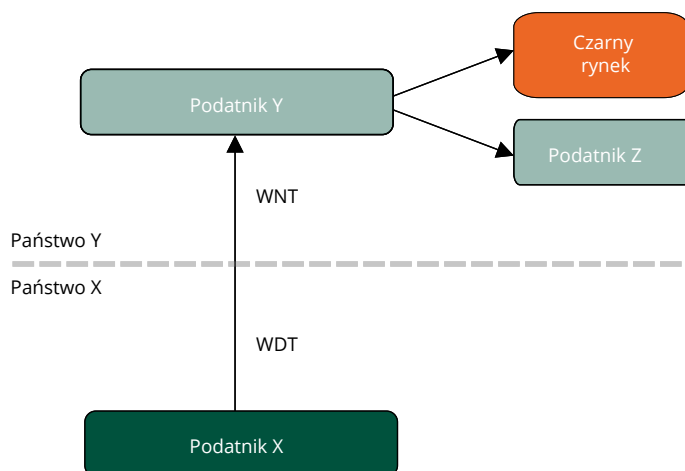


**Rysunek 3. Niezadeklarowane WNT**

Źródło: opracowanie własne.

go przed wykryciem. Zadeklarowanie przez zagranicznego dostawcę (podatnika X) WDT spowoduje przekazanie tych danych do administracji podatkowej w kraju nabywcy (państwo Y). Już porównanie przekazanych przez państwo członkowskie X danych dotyczących WDT z danymi wykazanymi przez podatnika Y w deklaracji podatkowej ujawni rozbieżność pomiędzy WDT i WNT (brak u podatnika Y zadeklarowanych nabyć z innych krajów UE) (Pabiański i Śliż, 2007, s. 21).

Również to oszustwo może zostać zmodyfikowane. Schemat może zostać rozbudowany np. o nowego przedsiębiorcę – podatnika Z (rysunek 4).



**Rysunek 4. WNT zadeklarowane w zaniżonej wysokości**

Źródło: opracowanie własne.



Różnica w stosunku do poprzedniego schematu polega na tym, że podatnik Y zadeklaruje WNT, jednak o wartości znacznie niższej niż rzeczywista wartość transakcji z podatnikiem X. Jednocześnie wykaże dostawę krajową do podatnika Z, której wartość będzie zgodna z zadeklarowanym WNT. Towary, których podatnik Y nie zadeklarował jako WNT, mogą być sprzedane bez VAT na czarnym rynku. Tego typu zabieg ma wprowadzić w błąd organy podatkowe. Także w tym przypadku powstaną różnice między WDT zadeklarowaną przez podatnika X a WNT zadeklarowaną przez podatnika Y.

### 3. Znikający podatnik

Podobnie jak w przypadku oszustwa podatkowego brak jest definicji znikającego podatnika w obowiązujących ustawach czy też przepisach wykonawczych regulujących VAT, przy czym przez pewien czas istniała legalna definicja. Była ona zawarta w obowiązującym do 20 lutego 2012 r. rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1925/2004 z dnia 29 października 2004 r. ustanawiającym szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Rozporządzenie, 2004). Z art. 2 rozporządzenia wynikało, że „niewywiązujący się podmiot gospodarczy” to podmiot gospodarczy zarejestrowany jako podatnik dla celów VAT, który z potencjalnym zamiarem oszustwa nabywa towary lub usługi bądź symuluje ich nabywanie, nie płacąc VAT, i zbywa je z uwzględnieniem VAT, nie przekazując należnego VAT właściwym władzom państwowym (Rozporządzenie, 2004). W rozporządzeniu w wersji angielskiej używa się pojęcia *missing trader* (MT), które zostało przetłumaczone na język polski jako znikający podatnik lub jako niewywiązujący się podmiot gospodarczy. W języku angielskim określenia *missing trader* można używać zamiennie ze słowem *defaulter* (Sebastianka, 2017, s. 291). Mimo że rozporządzenie już nie obowiązuje, to definicja w nim zawarta nie straciła na aktualności i jest powszechnie stosowana. W informacji o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli z 2016 r. zdefiniowano znikającego podatnika jako „podmiot gospodarczy zarejestrowany jako podatnik dla celów VAT, który z potencjalnym zamiarem oszustwa, nabywa towary lub usługi, bądź symuluje ich nabywanie, nie płacąc VAT, i zbywa je z uwzględnieniem VAT, nie przekazując należnego VAT do budżetu państwa” (NIK, 2016, s. 6). W dokumencie wskazano, że „znikający podatnik” jest odpowiedzialny za powstanie przerwy w łańcuchu dostaw opodatkowanych podatkiem od wartości dodanej. Znika, pozostawiając po sobie nieuregulowane kwoty podatku należnego, który odliczany jest przez kolejnego podatnika w łańcuchu transakcji (NIK, 2016, s. 6). Podobną definicję podaje Kotowski (2017, s. 26).

Próby zdefiniowania znikającego podatnika podejmują także różne organizacje, których zadaniem jest m.in. zwalczanie oszustw podatkowych. Europol definiuje znikającego podatnika jako pierwsze ogniwo łańcucha transakcji w kraju. Znikający podatnik jest podatnikiem VAT obciążającym nabywcę podatkiem od towarów i usług, lecz niepłacącym tego podatku organowi podatkowemu (Europol, b.d.).

W uzasadnieniach wyroków krajowych sądów administracyjnych można znaleźć odwołania do definicji zawartej w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1925/2004, np. w wyrokach:

- z 25 sierpnia 2022 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, sygn. akt I SA/OI 350/22 (Wyrok WSA, 2022),
- z 26 maja 2022 r. Naczelnego Sądu Administracyjnego, sygn. akt I FSK 365/19 (Wyrok NSA, 2022a).

Znikający podatnik może dokonywać tych samych czynności co inni podatnicy VAT, tj. dokonywać nabyć, dostaw, dokumentować transakcje fakturami, przyjmować faktury, otrzymywać i dokonywać płatności. Jednak celem znikającego podatnika jest niezapłacenie należnego VAT (Kotowski, 2017, s. 27). Aby to osiągnąć, znikający podatnik może podejmować różne działania:

- nie złożyć deklaracji podatkowej,
- złożyć tzw. deklarację zerową (nie wykazując podatku naliczonego i należnego),
- złożyć deklarację podatkową z podatkiem wykazanym w nieprawidłowej wysokości,
- złożyć deklarację podatkową z wykazanym podatkiem w prawidłowej wysokości, ale nie dokonać zapłaty zobowiązania podatkowego do organu podatkowego,
- złożyć deklarację podatkową z wykazanym podatkiem w prawidłowej wysokości, ale dokonać zapłaty zobowiązania podatkowego do organu podatkowego w nieznaczonej części,
- złożyć deklarację podatkową zawierającą błędy.

Znikający podatnik ma sprzedać towary, wypełnić deklarację podatkową VAT, lecz nigdy nie odprowadzić podatku (Pauch, 2016, s. 625). Znikający podatnik dokonuje rejestracji dla celów podatkowych (posiadanie statusu podatnika czynnego jest istotne dla umożliwienia odliczenia VAT następnemu podmiotowi). Przy rejestracji może posługiwać się fikcyjnymi adresami lub adresami, co do których nie posiada tytułów prawnych uprawniających do korzystania z nich. Może posłużyć się adresem miejsca zamieszkania, a w przypadku, gdy znikającym podatnikiem jest spółka, podać adres wirtualnego biura. Często pod adresem prowadzenia działalności gospodarczej faktycznie działalność nie jest prowadzona. Znikający podatnik zmienia miejsca siedzib, ale nie zgłasza nowych adresów do organu podatkowego i organu rejestrowego pomimo takiego obowiązku wynikającego z przepisów prawa. Osoby wskazane w dokumentach rejestrowych jako upoważnione do

reprezentowania znikającego podatnika z reguły są niemożliwe do zlokalizowania (Schneider, 2011). Te działania mają na celu utrudnić organom podatkowym wykrycie, a następnie udowodnienie oszustwa.

Na stronie internetowej Ministerstwa Finansów, przy opisie znikającego podatnika wskazuje się, że jego zadaniem jest „wygenerowanie” VAT na fakturach, które wystawia dla podmiotu będącego następnym ogniwem łańcucha transakcji – zwykle jest nim podmiot pełniący funkcję bufora. Znikający podatek kupuje towar w ramach WNT, a następnie sprzedaje go na rynku krajowym. Wystawia faktury z VAT, którego jednak nie odprowadza do budżetu. To najczęściej firma słupek, nieposiadająca majątku, założona wyłącznie w celu wystawiania faktur. Po kilku miesiącach jest likwidowana (MF, 2022).

Osoby reprezentujące podmioty będące znikającymi podatnikami często są słupekami, podstawionymi przez organizatora procederu (Kotowski, 2017, s. 27). Należy zaznaczyć, że pojęcie „słupek” nie zawsze jest tożsamy z określeniem „znikający podatek”. Postępowania karne, prowadzone np. w sprawach wyłudzenia kredytów, dotyczyły osób fizycznych, które były słupekami, mimo że nie były znikającymi podatnikami (Milkowski, 2017, s. 63; Nowak, 2014, s. 171). Powszechnie jest wykorzystywanie przez organizatora oszustwa spółek z ograniczoną odpowiedzialnością jako znikających podatników. Przeważnie są to spółki przejęte lub tzw. spółki uśpione, które nie podejmowały żadnej aktywności gospodarczej (Mielniczuk-Stelmach, 2017, s. 130).

Dla poznania mechanizmu oszustw typu MTIC ważne jest wskazanie, jakie osoby najczęściej odgrywają rolę znikającego podatnika lub reprezentują spółkę prawa handlowego, która jest znikającym podatnikiem. Osobami werbowanymi do pełnienia takich funkcji są:

- bezrobotni,
- bezdomni,
- osoby chore,
- studenci,
- osoby starsze, z wykształceniem podstawowym,
- osoby szukające dodatkowego dochodu.

Są to również obcokrajowcy nieposiadający miejsca zamieszkania w Polsce (Mielniczuk-Stelmach, 2017, s. 130). Organizatorzy oszustw w zakresie VAT starają się pozyskiwać do uczestnictwa w oszukańczym procederze także:

- osoby uzależnione, np. od alkoholu czy narkotyków,
- osoby z marginesu społecznego.

Dążenie zorganizowanych grup przestępczych do zmniejszenia ryzyka wykrycia oszustwa, a także uniemożliwienia udowodnienia przez organy podatkowe lub organy ścigania popełnienia przestępstwa spowodowało poszukiwanie nowych

kategorii osób, które miałyby uczestniczyć w transakcjach. Organizatorzy oszustw zaczęli werbować:

- osoby upośledzone lub chore psychiczne, ale korzystające w pełni z praw obywatelskich,
- osoby ciężko lub nieuleczalnie chore (np. pacjentów hospicjów) (PAP, 2015).

Wybór takich osób ma na celu utrudnienie bądź uniemożliwienie organom podatkowym lub organom ścigania zebranie materiału dowodowego potwierdzającego proceder, nawet gdyby znikający podatnik nie mógł zniknąć. Na tego typu zjawisko wskazywała w wywiadzie udzielonym w 2014 r. dla „Rzeczpospolitej” Agnieszka Królikowska, wiceminister finansów, sygnalizując rozszerzający się proceder zakładania spółek przez ludzi młodych, np. studentów, lub przez osoby starsze, nieuleczalnie chore, przebywające w hospicjach. Osoby te za pełnienie funkcji słupa dostawały wynagrodzenie 2–3 tys. zł miesięcznie („VAT-owscy oszuści stają się okrutni”, 2014). Z uwagi na dużą aktywność grup przestępczych w obszarze oszustw podatkowych w mediach pojawiały się również przestrogi przed możliwością uczestnictwa w oszustwach. Przykładem może być kampania edukacyjna „Nie daj się zrobić w słupa” zainicjowana w 2014 r. przez Kontrolę Skarbową, w której udział brała Prokuratura Generalna. Podczas kampanii wskazywano, że przestępcy najczęściej wykorzystują osoby nieznające prawa, bez środków do życia, nieposiadające stałego miejsca zamieszkania, uzależnione od alkoholu lub narkotyków, bezrobotne, emerytów, ludzi młodych, wkraczających dopiero na drogę zawodową, a nawet osoby nieuleczalnie chore (Wydział Prewencji KSP, 2015).

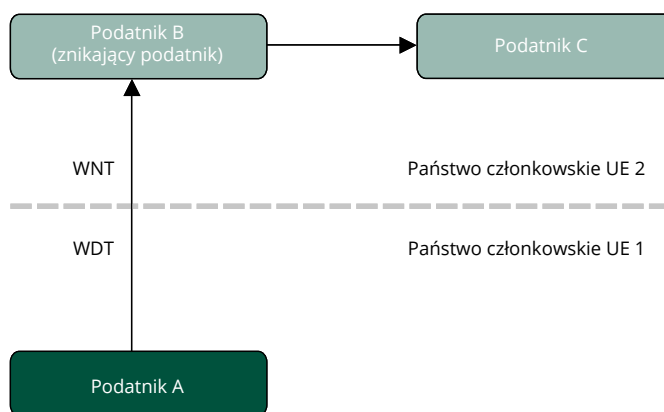
Charakteryzując znikającego podatnika, nie można pominąć celu, jaki wyznaczono mu do zrealizowania. Podmiot ten ma za zadanie uzyskać jak największe obroty w jak najkrótszym czasie (Kotowski, 2017, s. 27). Nagły wzrost obrotów w ciągu kilku kolejnych okresów rozliczeniowych (miesiące lub kwartałów) jest jedną z charakterystycznych cech znikającego podatnika. W przypadku składania deklaracji podatkowych obroty tego podmiotu mogą w krótkim czasie ulec wielokrotnieniu z kilku czy kilkudziesięciu tysięcy do kilku lub kilkunastu milionów. Ogromne obroty pozwalają wykazywać wysokie kwoty VAT, który zostanie rozliczony na kolejnych etapach transakcji, a który nie zostanie zapłacony przez znikającego podatnika. Jednocześnie wzrasta ryzyko zidentyfikowania znikającego podatnika jako uczestnika oszustwa. Dlatego też organizatorzy procederu zakładają, że znikający podatnik będzie funkcjonować na rynku stosunkowo krótko (Michalak, 2017, s. 83). Jeżeli organy podatkowe podjęły działania weryfikujące transakcje u znikającego podatnika, często kontakt z nim okazywał się niemożliwy, a podmiot pełniący tę funkcję zniknął.

## 4. Oszustwa z udziałem znikającego podatnika (MTIC)

Oszustwa typu MTIC to oszustwa wewnątrzspółnotowe, w których uczestniczy znikający podatnik. Jest to szczególna forma oszustw dotyczących VAT, w której za sprawą znikającego podatnika w łańcuchu transakcji wyłudzano VAT. Do wyłudzenia podatku dochodzi w państwie, w którym dokonywana jest wewnątrzspółnotowa dostawa towarów, ponieważ przepływ towarów między państwami UE jest wolny od VAT. Oszust nalicza VAT od sprzedaży towarów, ale zamiast go uiścić do organu podatkowego, znika wraz z podatkiem (European Commission, 2018, s. 7).

### 4.1. Oszustwo związane z WNT

Jest to nieskomplikowane oszustwo transgraniczne bazujące na udziale w transakcji wewnątrzspółnotowego nabycia towaru znikającego podatnika (rysunek 5). W tego typu oszustwie zaangażowanych jest trzech podatników i dwa państwa członkowskie UE. Podatnik A (dostawca) z kraju członkowskiego 1 sprzedaje towary w ramach wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (stawka VAT 0%) podatnikowi B. Firma B w państwie członkowskim 2 musi wykazać nabycie wewnątrzspółnotowe, z tytułu którego podatek podlega odliczeniu, ponieważ podmiot B sprzedaje towary podatnikowi C – dokonuje dostawy krajowej opodatkowanej

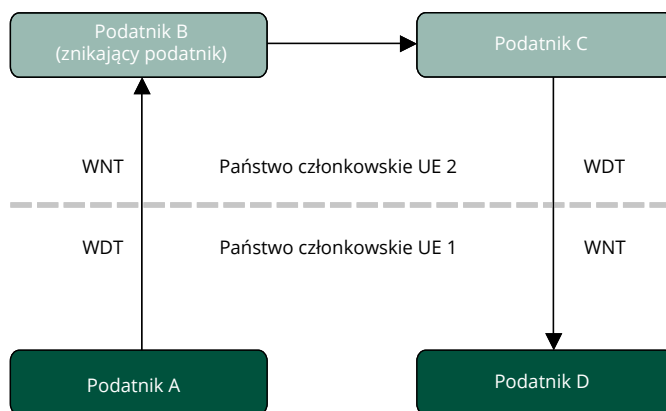


**Rysunek 5. Oszustwo z udziałem znikającego podatnika dotyczące WNT**

Źródło: opracowanie własne.

VAT, dokumentując transakcję fakturą z wykazaniem VAT. Podatnik B pobiera VAT z tytułu sprzedaży od nabywcy krajowego, ale przed przekazaniem VAT organowi podatkowemu firma B znika. Podatnik B jest znikającym podatnikiem. Strata z tytułu VAT powstaje w państwie członkowskim 2, w którym znikający podatnik sprzedaje towary na rynku krajowym, zwykle po obniżonej cenie (jest to możliwe ze względu na brak zapłaty VAT do organu podatkowego). Pozwala to na uzyskanie przewagi nad innymi uczciwymi podmiotami. Niezapłacony VAT stanowi zysk dla znikającego podatnika (European Commission, 2018, s. 10–11).

Możliwe jest również oszustwo stanowiące rozwinięcie tego mechanizmu, w którym następuje również WDT (rysunek 6). W proceder ten zaangażowane są dwa państwa członkowskie, ale liczba podatników w nim uczestniczących zwią-



**Rysunek 6. Oszustwo z udziałem znikającego podatnika dotyczące WNT i WDT**

Źródło: opracowanie własne.

szła się do czterech. Nadal kluczową rolę w oszustwie odgrywa znikający podatnik (firma B), która nie rozlicza VAT z tytułu dostawy krajowej do podatnika C. Podatnik C dokonuje WDT (opodatkowanej VAT 0%) do podatnika D z kraju członkowskiego 1. Podatnik C może wnioskować o zwrot VAT. W schemacie tym towar wraca do kraju, z którego został nabyty w ramach WNT przez znikającego podatnika, jednakże łańcuch transakcji nie zamknął się.

## 4.2. Oszustwo karuzelowe

Oszustwa karuzelowe (*carousel fraud*), nazywane również karuzelami podatkowymi, w handlu wewnątrzspółnotowym występują we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej i są jedną z najważniejszych przyczyn powodujących

uszczerplenia w dochodach uzyskiwanych z VAT (KPRM, 2010, s. 78). Karuzele podatkowe należą do popularnych wśród grup przestępczych zaawansowanych oszustw, w których mamy do czynienia z uchylaniem się od zapłaty należnego VAT oraz z uzyskaniem nieuprawnionego zwrotu VAT. Ten rodzaj oszustwa przynosi organizatorom procederu duże korzyści przy stosunkowo niewielkich nakładach finansowych, ponieważ do wyłudzenia podatku wykorzystywany jest towar, który wielokrotnie może być wywożony z kraju, a następnie wraca do niego (stąd mowa o karuzeli podatkowej) (MF, 2022).

Pomimo popularności wśród zorganizowanych grup przestępczych oszustwa karuzelowe definicji karuzeli podatkowej nie ma zarówno w prawie krajowym, jak i unijnym. Natomiast w literaturze dotyczącej oszustw w zakresie VAT znaleźć można różne definicje karuzel podatkowych. Karuzelę podatkową można zdefiniować jako oszustwo popełnione przy użyciu systemów i mechanizmów mających na celu uchylene się od obowiązku dotyczącego VAT poprzez niezapłacenie VAT należnego lub nieuprawnione domaganie się zwrotu VAT dzięki procederowi obejmującemu firmy działające w otoczeniu międzynarodowym (Derkacz, 2016, s. 95 i n.). Karuzela podatkowa jest również definiowana jako przestępstwo podatkowe związane z obrotem towarowym, polegające na sprzedaży towarów z wykorzystaniem transakcji wewnątrzspółnotowych. Pojęcie „karuzela” odnosi się do sposobu, w jaki towary krążą między poszczególnymi podmiotami tworzącymi łańcuch oszukańczych dostaw. W karuzeli podatkowej w wyniku szeregu transakcji sprzedażowych towary wracają do pierwszego ogniwa w łańcuchu (Pabiański i Śliż, 2007, s. 20).

W uzasadnieniach wyroków sądów administracyjnych można się spotkać z traktowaniem karuzeli podatkowej jako przestępczych, organizacyjnie zaawansowanych schematów transakcyjnych bazujących na konstrukcji VAT, których celem jest uzyskanie nienależnej korzyści w zakresie VAT (przez uchylene się od zapłaty należnego VAT lub poprzez uzyskanie zwrotu VAT, który w rzeczywistości nie został uregulowany). Jest to możliwe dzięki stworzeniu iluzji okrężnego ruchu towarów między państwami UE (Wyrok WSA, 2016).

W karuzeli VAT można spotkać dwa rodzaje niezgodnych z prawem zachowań, których celem jest uszczerplenie VAT:

- poszczególne podmioty działające w karuzeli podatkowej nie odprowadzają VAT należnego,
- ostatni podmiot w łańcuchu transakcji karuzelowych w danym kraju występuje o zwrot VAT.

W związku z rolami, jakie mają do odegrania podmioty biorące udział w karuzeli podatkowej, zazwyczaj występują oba zachowania, co oznacza, że są one wobec siebie komplementarne (Schneider, 2011, s. 361).

Schemat oszustwa karuzelowego stanowi rozszerzenie oszustwa opartego na WNT. Towary lub usługi nie trafiają do klienta końcowego, lecz do pierwotnego

dostawcy. Schemat jest powtarzany w kółko, a towary „kręcą” się w zamkniętym łańcuchu transakcji, dlatego wywołuje to skojarzenie z karuzelą (European Commission, 2018, s. 11). Zrozumienie mechanizmu karuzeli podatkowej wymaga przedstawienia pozostałych (poza opisanym już znikającym podatnikiem) uczestników oszustwa i ról, jakie odgrywają.

Bufor (*buffer trade, buffer*) jest podmiotem, który może pojawić się jako ogniwo pośredniczące w dostawach pomiędzy znikającym podatnikiem a innym uczestnikiem oszustwa – brokerem. Z reguły w oszustwie występuje cały szereg buforów. Przeprowadzenie transakcji krajowych pomiędzy buforami uczestniczącymi w oszustwie ma na celu wydłużenie łańcucha transakcji i opóźnienie wykrycia procederu. Rolą buforów jest również utrudnienie przeprowadzenia kontroli (często bufory rozliczają się z VAT w różnych urzędach skarbowych) oraz zamaskowanie powiązania między znikającym podatnikiem, brokerem i organizatorem oszustwa (Kotowski, 2017, s. 28; MF, 2022). Aby bufor mógł realizować wymienione cele, musi być zarejestrowany jako czynny podatnik VAT, wypełniać formalne obowiązki związane z rozliczeniami VAT, a także prowadzić faktyczną działalność gospodarczą i uiszczać podatki (Milkowski, 2017, s. 64). Przedsiębiorca pełniący funkcję bufora z reguły jest podatnikiem prowadzącym już jakiś czas (im dłużej, tym lepiej) działalność gospodarczą. Przydatność bufora dla organizatora oszustwa jest związana z pozycją podmiotu na rynku i wiarygodnością dla organów podatkowych – im lepsza pozycja i większa wiarygodność, tym bufor jest bardziej przydatny (KPRM, 2010, s. 87).

Wskazane wymagania dotyczące buforów sprawiają, że do udziału w oszukańczych transakcjach organizatorzy oszustwa próbują wciągnąć podmioty nieświadome uczestnictwa w oszustwie VAT. Nieświadome uczestnictwo w oszustwie może wynikać z różnych przyczyn, np. z trudnej sytuacji finansowej, w jakiej znalazł się podatnik, i poszukiwania przez niego dodatkowego dochodu, który można by uzyskać bez konieczności zaangażowania własnego kapitału. Kryzys w gospodarce, np. wywołany pandemią, podczas której spadają dochody przedsiębiorców, sprawia, że trudna sytuacja finansowa przedsiębiorcy zwiększa ryzyko, że weźmie udział (często nieświadomie) w oszustwie podatkowym. Kolejnym powodem uczestnictwa w oszustwie może być również chęć zwiększenia obrotów (np. poprzez pośredniczenie w obrocie towarowym), co w konsekwencji poprawi wiarygodność przedsiębiorcy dla banku i pozwoli na uzyskanie kredytu. Również mała wiedza i doświadczenie przedsiębiorcy w zakresie zasad prowadzenia działalności gospodarczej oraz nieznanomość przepisów prawa podatkowego mogą wpływać na skorzystanie z propozycji organizatorów oszustwa i wzięcie udziału w transakcjach. Podmioty, które biorą udział w oszustwie podatkowym nieświadomie, narażone są na różnego rodzaju konsekwencje, w tym podatkowe. Przykładowo mogą być pozbawione prawa do odliczenia VAT. Istotne znaczenie dla uniknięcia negatywnych konsekwencji podatkowych ma dochowanie przez przedsiębiorcę należytej staranności (szerzej w rozdziale 7). Niestety zdarza się, że przedsiębiorca



skuszony wizją łatwego zarobku nie dochowuje należytej staranności i odstępuje od weryfikacji kontrahentów i transakcji bądź weryfikacja, jakiej dokonuje, jest niewystarczająca.

Wykorzystanie jako buforów podatników nieświadomych uczestnictwa w oszustwie jest ryzykowne zarówno dla przedsiębiorców, jak i dla organizatora przestępstwa. Pełną kontrolę przebiegu transakcji i oszustwa zapewnia organizatorowi tego procederu wykorzystanie w łańcuchu transakcji podatników świadomych oszustwa. Uczestnictwo podmiotów nieświadomych oszustwa utrudnia kontrolę tego procederu, gdyż mogą oni je ujawnić, jeżeli zweryfikują kontrahentów i transakcje (Kotowski, 2017, s. 28).

Bufor nabywający towary od znikającego podatnika otrzymuje od niego faktury i dokonuje obniżenia podatku należnego o podatek wynikający z tych faktur, a nieuiszczony do budżetu. U przedsiębiorcy pełniącego funkcję bufora często następuje nagły wzrost obrotów, VAT należnego i naliczonego przy bardzo niskim zobowiązaniu VAT deklarowanym do wpłaty. W karuzelach VAT przeważnie jest wiele firm (kilka, a nawet kilkadziesiąt podmiotów) będących buforami. Celem przeprowadzenia transakcji krajowych pomiędzy wieloma buforami jest utrudnienie ewentualnego postępowania podatkowego i zatarcie powiązań, jakie istnieją między organizatorem oszustwa, znikającym podatnikiem i brokerem (Kozub-Skalska, 2017, s. 147).

Broker, inaczej podmiot czerpiący zyski (*broker, profit taker*), jest ostatnim ogniwem łańcucha dostaw w państwie, do którego towary zostały sprowadzone przez znikającego podatnika. Najczęściej brokerami są podmioty świadomie uczestniczące w oszustwie. Broker nabywa towary od bufora i dokonuje WDT lub eksportuje towar – dostawy takie są opodatkowane stawką VAT 0%. Zdarza się, że broker sprzedaje towary do tego samego podatnika, który sprzedał towar znikającemu podatnikowi (MF, 2022). Zysk podatnika pełniącego funkcję brokera wynika z odliczenia VAT wykazanego na fakturach wystawionych przez bufora. W łańcuchu transakcji na wcześniejszych jej etapach uczestniczył znikający podatek, który nie zapłacił VAT, który odliczył bufor.

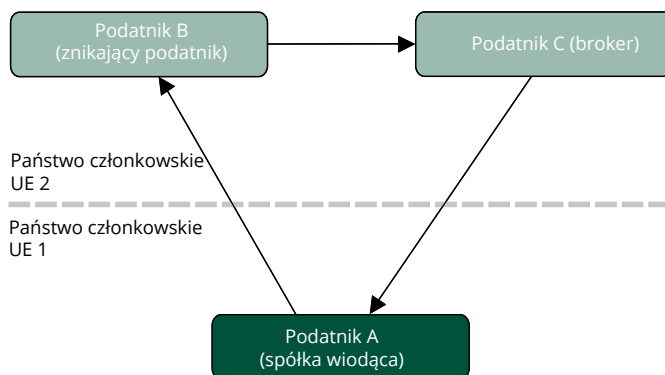
Broker często występuje do administracji podatkowej o zwrot nadwyżki naliczonego VAT nad podatkiem należnym (Kotowski, 2017, s. 28). Możliwe są przypadki, w których broker, będący często firmą o ustabilizowanej pozycji na rynku, sprzeda towar nabyty od bufora w kraju. Wówczas korzyść z oszustwa będzie uzyskiwana za pośrednictwem nierynkowo niskich cen sprzedaży stosowanych przez poprzednie ogniwa łańcucha (KPRM, 2010, s. 91; Pabiański i Śliż, 2007, s. 25). Broker z reguły świadomie uczestniczy w oszustwie, uzyskując zwroty VAT. Brokerami mogą zostać także podmioty nieświadomie uczestniczące w przestępstwie, które zostały oszukane, wykorzystane do finansowania transakcji oszukańczych (Kotowski, 2017, s. 29).

Ważnym uczestnikiem oszustwa karuzelowego jest spółka wiodąca (*conduit company, in & outer*), nazywana również kanałem dystrybucyjnym, organizatorem

oszustwa, podmiotem wiodącym czy przedsiębiorstwem wiodącym. W karuzeli podatkowej spółka wiodąca organizuje kanał dystrybucyjny na potrzeby przestępczego łańcucha dostaw. Podmioty tego typu działają poza granicami państwa, na którego terytorium przestępstwo jest fizycznie popełniane (Pabiański i Śliż, 2007, s. 26). Spółka wiodąca jest z reguły najważniejszym podmiotem uczestniczącym w przestępstwie, organizuje oszustwo. Jest najtrudniejsza do wykrycia. Posiada odpowiednio wysoki kapitał, który pozwala jej na prowadzenie działalności gospodarczej w formie i wielkości odpowiedniej dla danego typu transakcji. Prowadząc prawidłowo księgi podatkowe, regularnie składając deklaracje podatkowe i rozliczając się z budżetem danego państwa, nie wzbudza zainteresowania organów podatkowych (Mielniczuk-Stelmach, 2019, s. 129). W przypadku karuzeli podatkowej obrót towarem przeważnie rozpoczyna się i kończy na tym podmiocie. Może on występować z jednej strony jako dostawca towarów dla znikających handlowców, z drugiej zaś jako nabywca (bezpośredni albo pośredni) tych samych produktów zbywanych w ramach WDT (albo eksportu) przez brokerów (KPRM, 2010, s. 91; Pabiański i Śliż, 2007, s. 26). W przypadku nieskomplikowanych, najprostszych schematów karuzeli podatkowej podmiot wiodący może zostać łatwo zidentyfikowany przez administrację podatkową jako organizator oszustwa, który czerpie korzyści finansowe. Natomiast w przypadku oszustw karuzelowych o zaawansowanych schematach transakcji ustalenie organizatora procederu i udowodnienie tego faktu stanowią duże wyzwanie dla administracji skarbowej i organów ścigania (Kotowski, 2017, s. 30).

## 5. Karuzela podatkowa – wybrane schematy oszustwa

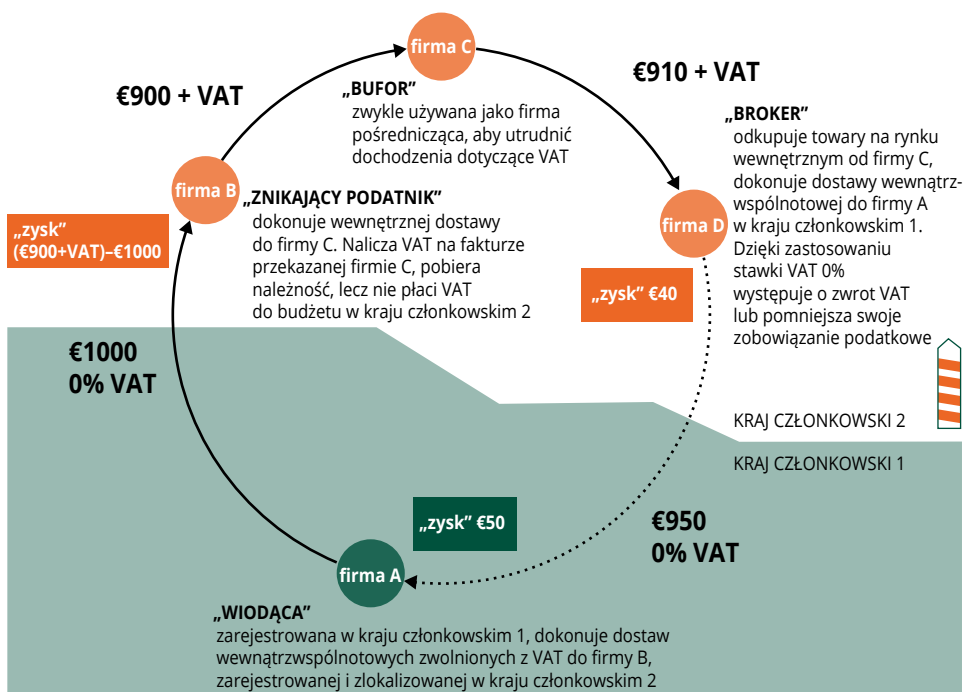
Oszustwo karuzelowe bez udziału bufora to najprostszy wariant karuzeli podatkowej (rysunek 7). Zaangażowanych jest w nią trzech podatników (spółka wiodąca, znikający podatnik i broker) oraz dwa państwa członkowskie UE. Podatnik A (spółka wiodąca) z kraju członkowskiego 1 sprzedaje towary w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (stawka VAT 0%) do podatnika B. Firma B (znikający podatnik) w państwie członkowskim 2 deklaruje nabycie wewnątrzwspólnotowe, a następnie sprzedaje towary podatnikowi C (brokero wi) – dokonuje dostawy krajowej opodatkowanej VAT, dokumentując transakcję fakturą z wykazanim VAT. Broker dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy do podatnika A – towary lub usługi trafiają z powrotem do spółki wiodącej, która ponownie dokonuje WDT do podatnika B itd. Strata z tytułu VAT następuje w państwie członkowskim 2, w którym znikający podatnik sprzedaje towary na rynku krajowym, Niezapłacony VAT stanowi zysk dla znikającego podatnika (European Commission, 2018, s. 11).



**Rysunek 7. Karuzela podatkowa bez udziału bufora**

Źródło: opracowanie własne.

Oszustwo karuzelowe z udziałem spółki wiodącej, znikającego podatnika, bufora i brokera przedstawiono na rysunku 8.



**Rysunek 8. Karuzela podatkowa**

Źródło: (MF, 2022).

Firma A – wiodąca, będąca organizatorem oszustwa, zarejestrowana w kraju członkowskim 1, dokonuje dostaw wewnątrzwspólnotowych (zwolnionych z VAT przy zachowaniu prawa do odliczenia naliczonego VAT lub opodatkowanych stawką VAT 0%) do podatnika B. Firma B jest znikającym podatnikiem, zarejestrowanym i prowadzącym działalność w kraju członkowskim 2. Znikający podatnik dokonuje krajowej (wewnętrznej) dostawy do podatnika C i wystawia fakturę z wykazaniem VAT, pobiera należność z tytułu sprzedaży, nie płacąc jednak VAT do budżetu w kraju członkowskim 2. Firma C jest buforem, sprzedaje towar (dostawa krajowa opodatkowana VAT) do podatnika D pełniącego funkcję brokera. Broker otrzymuje od firmy C fakturę z VAT. Bufor obniża VAT należny o VAT naliczony. Nadwyżkę VAT należnego nad naliczonym odprowadza do organu podatkowego. Podatnik D dokonuje WDT do kontrahenta zagranicznego w kraju członkowskim 1 – firmy A. Nabywcą towaru od brokera jest spółka wiodąca – towar zatoczył koło. Zastosowanie stawki VAT 0% umożliwił brokerowi wystąpienie o zwrot VAT lub pomniejszenie zobowiązania podatkowego (MF, 2022). Strata z tytułu VAT powstaje wyłącznie w państwie członkowskim 2, tj. w kraju, w którym zarejestrowany jest znikający podatnik.

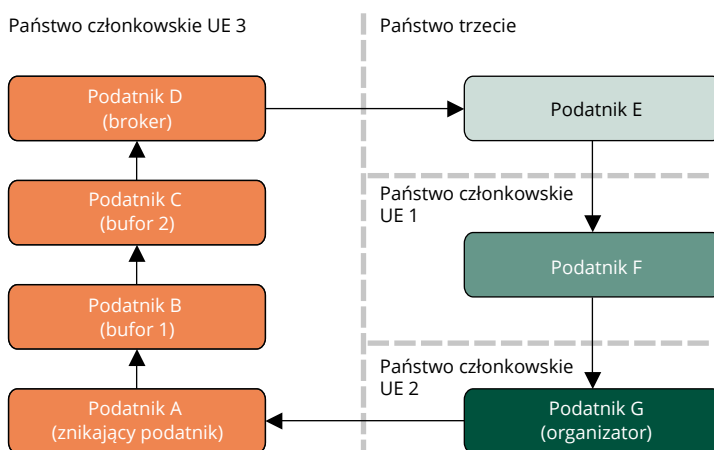
W karuzelach VAT:

- może być symulowany obieg towarów między podmiotami uczestniczącymi w oszustwie, bez faktycznego posiadania towaru lub bez ponoszenia kosztów jego transportu (obieg fakturowy, puste faktury *sensu stricto*) lub
- towar istnieje i jest rzeczywiście przewożony w łańcuchu dostaw w celu zachowania pozorów normalnego obrotu towarowego (Michalak, 2017, s. 83).

Pojawiały się również oszustwa typu MTIC, w których towar o dużej wartości, np. smartfony, zastępowany był atrapami, co znacznie obniżało koszty ponoszone przez organizatora procederu. Wykorzystanie atrapy miało na celu przekonanie służb skarbowych, a także przedsiębiorców nieświadomie uczestniczących w oszustwie, że odbywa się rzeczywisty obrót towarowy.

Opisując schematy oszustw, przyjęto założenie, że mamy do czynienia z obrotem towarowym, natomiast karuzele podatkowe mogą opierać się także na łańcuchach transakcji dostaw i nabyć usług (KPRM, 2010, s. 84). Mogą również obejmować swym zasięgiem zarówno państwa członkowskie UE, jak i państwa trzecie (nienależące do UE).

Podobnie jak w przypadku karuzeli podatkowej przedstawionej na rysunku 8 organizator oszustwa (podatnik G) działający w państwie członkowskim UE 2 dokonuje WDT do znikającego podatnika działającego w państwie członkowskim UE 3 (rysunek 9). Znikający podatnik sprzedaje towar buforowi 1, który następnie sprzedaje towar buforowi 2. Bufor 2 sprzedaje towar brokerowi – ostatniemu ogniwu łańcucha transakcji w państwie członkowskim UE 3. Broker eksportuje towar do podatnika E – następuje wywóz towaru poza UE. Następnie towar wraca do państwa członkowskiego UE 1 – towar jest importowany przez podatnika F. Dokonuje



**Rysunek 9. Karuzela podatkowa obejmująca państwa trzecie**

Źródło: opracowanie własne.

on wewnątrzspółnotowej dostawy towarów do spółki wiodącej (organizatora), którym jest podatnik G. Łańcuch transakcji został wydłużony, a w oszustwie uczestniczy siedmiu podatników (w tym dwa bufory). Straty z tytułu VAT ponosi państwo członkowskie UE 3. Transakcje w pozostałych krajach uczestniczących w karuzeli podatkowej nie generują strat w VAT.

Wybierając państwa trzecie, przestępcy kierują się często kryterium niskich podatków z tytułu importu. Wybierane są także strefy wolnego handlu (KPRM, 2010, s. 81). Rozbudowanie schematu oszustwa ma na celu utrudnienie służbom skarbowym wykrycia oszukańczych transakcji i pozyskania materiału dowodowego pozwalającego udowodnić proceder.

## 6. Ewolucja oszustw podatkowych

Państwa członkowskie Unii Europejskiej, w tym Polska, od lat prowadzą walkę z oszustwami w zakresie VAT, w szczególności z oszustwami typu MTIC, do których należy karuzela podatkowa. Przestępcy podatkowi nie pozostają bierni i w odpowiedzi na działania mające wyeliminować oszustwa VAT czy ograniczyć ich skalę na bieżąco zmieniają swój *modus operandi* (Sebastianka, 2017, s. 296).

Oszustwa typu MTIC, a zwłaszcza karuzele podatkowe, od wielu lat opierają się na tych samych mechanizmach. Nie oznacza to jednak, że zorganizowane grupy przestępcze nie modyfikowały oszustw, dążąc do stworzenia efektywniejszych

mechanizmów wyłudzenia VAT. W ciągu kilkudziesięciu lat w oszustwach dotyczących VAT zmieniały się m.in.:

- rodzaje towarów będących przedmiotem obrotu,
- liczba podmiotów uczestniczących w łańcuchu transakcji,
- rodzaj podmiotów biorących udział w transakcjach,
- sposób dokumentowania transakcji,
- liczba państw zaangażowanych w proceder.

W oszustwach karuzelowych przestępcy wykorzystywali przede wszystkim towary (Sebastianka, 2017, s. 289):

- o dużej wartości jednostkowej,
- niewielkich rozmiarów,
- niewymagające specjalistycznego transportu,
- trudne do policzenia,
- łatwo zbywalne na rynku.

W Polsce oszustwa podatkowe najczęściej dotyczyły obrotu m.in. (Kotowski, 2017, s. 30):

- paliwami i komponentami do ich produkcji,
- stalą, złomem, metalami kolorowymi,
- metalami szlachetnymi, w tym złotem,
- elektroniką użytkową (m.in. mikroprocesorami, smartfonami, telefonami komórkowymi, tabletami).

Podejmowane przez kraje członkowskie UE działania uszczelniające VAT, takie jak wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia (*reverse charge*) na uznane za wrażliwe towary, spowodowały, że w oszustwach typu MTIC zaczęły pojawiać się towary nieobjęte tym mechanizmem.

Po wprowadzeniu w Polsce 1 kwietnia 2011 r. odwrotnego obciążenia m.in. na złom przestępcy zaczęli w karuzelach VAT wykorzystywać nisko przetworzone produkty stalowe, np. pręty zbrojeniowe. W łańcuchach transakcji oszukańczych popularna stała się elektronika (tablety, telefony, komputery). Objęcie od 1 października 2013 r. odwrotnym obciążeniem nowych towarów, w tym prętów stalowych, skłoniło organizatorów oszustw do kolejnej zmiany towarów krążących w karuzelach VAT. Również następne rozszerzenie zakresu stosowania odwrotnego obciążenia (od 1 lipca 2015 r.), m.in. o towary z kategorii stali, złota, telefony komórkowe, komputery przenośne, konsole do gier, nieobrobione plastycznie metale nieżelazne, spowodowało konieczność zmiany towarów będących przedmiotem oszustwa podatkowego. Zmieniał się towar wykorzystywany w karuzelach VAT natomiast mechanizm przestępstwa i cechy towarów pozostawały w zasadzie bez zmian (Kozub-Skalska, 2016, s. 101 i n.).

Skuteczne ograniczenie przez administrację podatkową wyłudzeń VAT w danej branży powoduje, że organizatorzy oszustw intensyfikują aktywność w innych obszarach, takich jak m.in. obrót zbożami, energią elektryczną, artykułami spożywczymi, artykułami chemicznymi (Kotowski, 2017, s. 31). Przykładem kreatywności organizatorów oszustw VAT może być wykorzystanie w łańcuchu transakcji specjalistycznego towaru – filtrów do przemysłu ciężkiego o wartości jednostkowej około 150 tys. zł za sztukę. Z ustaleń poczynionych przez organy podatkowe wynikało, że towar tego rodzaju nie istnieje (Wyrok WSA, 2019).

Słuszność tej tezy potwierdza *Opinia nr 8/2015 Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego z dnia 20 sierpnia 2015 r. w sprawie Propozycji Zespołu ds. podatków pośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego dotyczących rozwiązań ograniczających możliwość popełniania oszustw VAT*. W dokumencie stwierdzono, że po wprowadzeniu odwrotnego obciążenia na dany towar lub usługę podmioty zajmujące się wyłudzeniami VAT przenoszą działalność na inne towary i usługi, nieobjęte odwrotnym obciążeniem, i kontynuują oszukańczy proceder (Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego, 2015, s. 3).

W przypadku oszustw VAT można również zaobserwować (Sebastianka, 2017, s. 296):

- zwiększenie dynamiki działania karuzeli VAT poprzez przyspieszenie obrotu towarem pomiędzy podmiotami biorącymi udział w łańcuchu transakcji oszukańczych (tak aby towar jak najkrócej przebywał w jednym państwie, np. kilka godzin),
- wydłużenie łańcucha transakcji poprzez zaangażowanie większej liczby podmiotów pełniących funkcję buforów,
- zwiększenie wartości towarów będących przedmiotem pojedynczej transakcji,
- jednoczesne funkcjonowanie karuzel podatkowych w wielu krajach, tzw. koło olimpijskie (*olympic circle*),
- udział firm spoza Unii Europejskiej, zwłaszcza ze Zjednoczonych Emiratów Arabskich, Szwajcarii, USA i Chin.

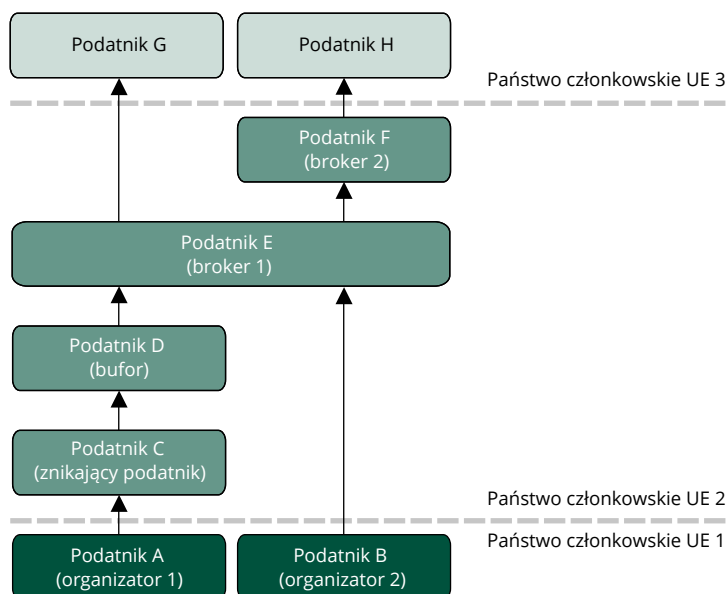
W karuzeli podatkowej może uczestniczyć kilkadziesiąt, a nawet kilkaset podmiotów z kilkudziesięciu krajów, zarówno z UE, jak i spoza niej. O istnieniu tak rozbudowanych oszustw podatkowych można dowiedzieć się m.in. z publikacji pojawiających się w mediach czy też analizując wyroki sądów administracyjnych. W 2017 r. pojawił się komunikat informujący o wykryciu przez Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy karuzeli podatkowej, w której uczestniczyło 170 podmiotów polskich i 55 zagranicznych, a wartość wyłudzonego VAT przekroczyła 108 mln zł („Wyłudzenia VAT: Wykryto karuzelę podatkową z udziałem 170 polskich podmiotów”, 2017). Próbą utrudnienia wykrycia oszustwa karuzelowego jest tworzenie z karuzel VAT struktur przypominających koła olimpijskie. Taka rozbudowana struktura oszustwa obejmującego wiele państw (zarówno z UE, jak i spoza niej) jest trudniejsza do wykrycia niż prosta karuzela.

Pojawiła się również zmodyfikowana, ulepszona (z perspektywy organizatora oszustw), zaawansowana forma karuzeli podatkowej – *contra trading*, czyli kontrkaruzela lub karuzela przeciwstawna. Ashley Seager w 2007 r. nazwał ją nową „zjadliwą mutacją” karuzeli VAT, która rozprzestrzeniła się w całej Europie (Seager, 2007).

Kontrkaruzela polega na istnieniu dwóch (lub więcej) równoległych karuzel podatkowych, działających w różnych krajach UE i państwach trzecich. Karuzele te nakładają się, a raczej są ze sobą połączone za pośrednictwem brokera lub brokerów. Przykładowo jeden łańcuch transakcji może obejmować usługi, takie jak oprogramowanie lub licencje, a drugi towary, np. telefony komórkowe. Niektóre transakcje mogą być rzetelne i w jednym z państw uczestnicy oszustwa mogą uiszczać VAT (w niewielkiej wysokości). Ma to na celu ukrycie oszustwa i faktu, że w innym państwie otrzymywany jest zwrot dużych kwot VAT (Seager, 2007).

Schemat oszustwa *contra trading* jest o wiele bardziej złożony niż w przypadku podstawowej karuzeli podatkowej (rysunek 10). Podstawą tego oszustwa jest podatnik E, który pełni jednocześnie funkcję brokera i dostawcy krajowego (HM Revenue & Customs, 2016). Przedsiębiorstwo to dokonuje:

- zakupu krajowego od podatnika D (bufora), który nabył towary od znikającego podatnika (C), który nie zapłacił VAT; podatnik C kupił towary (WNT) od podatnika A, będącego organizatorem oszustwa (działającego w państwie



**Rysunek 10. Oszustwo *contra trading***

Źródło: opracowanie własne.



członkowskim UE 1); po dokonaniu transakcji podatnik C znika, nie uiszczając VAT do budżetu państwa,

- wewnątrzspółnotowego nabycia towarów od podatnika B z państwa członkowskiego UE 1, który również jest spółką wiodącą.

Podatnik E (broker 1), zwany kontrabrokerem (*contra broker*), dokonuje dwóch dostaw:

- WDT do podatnika G w państwie członkowskim UE 3 – sprzedaż ta związana jest z łańcuchem transakcji, w którym w jednym z poprzednich etapów brał udział znikający podatnik, który nie uiszczył należnego VAT,
- dostawy krajowej do podatnika F (brokera 2), która nie jest bezpośrednio związana z łańcuchem transakcji, w których brał udział znikający podatnik; broker 2 dokonuje wewnątrzspółnotowej dostawy do podatnika H w państwie członkowskim UE 3.

Państwo członkowskie UE 2 ponosi straty VAT z powodu zarówno VAT niezapłaconego przez znikającego podatnika, jak i zwrotu VAT, o który występują podmioty E i F (European Commission, 2018).

W karuzeli przeciwstawnej na uwagę zasługują występujące w niej dwa łańcuchy transakcji:

- łańcuch straty podatkowej – w ramach tego łańcucha transakcji podatnik płaci podatek naliczony od zakupów i dokonuje dostaw (opodatkowanych VAT 0%) do podatników w innych państwach członkowskich UE lub eksportuje towary do klientów spoza UE,
- łańcuch przeciwstawny – podatnik zazwyczaj nabywa towary z innego państwa członkowskiego UE i odsprzedaje je na terenie kraju (European Commission, 2018).

Na rysunku 10 występuje tylko jeden bufor, ponieważ taki prosty schemat najlepiej obrazuje istotę oszustwa. W rzeczywistości przestępcy posługują się co najmniej kilkoma buforami. Uczestnictwo większej liczby buforów ma utrudnić powiązanie przez organy podatkowe brokera ze znikającym podatnikiem i spółką wiodącą. Broker, którego od znikającego podatnika dzieli kilka firm pośredniczących (buforów), będzie starał się dowieść dochowania należytej staranności poprzez zweryfikowanie bufora lub nawet kilku buforów.

Tego typu oszustwo zostało opisane przez Brunona Hołysta (2022). Ujawnienie karuzeli przeciwstawnej może wymagać nawet dwukrotnie większej liczby pracowników służb skarbowych niż w przypadku zwykłej karuzeli podatkowej (Hołyst, 2022 s. 248). Przestępcy, modyfikując oszustwa np. poprzez zmianę towarów będących przedmiotem transakcji czy liczbę podmiotów uczestniczących w łańcuchach transakcji, mają na celu opóźnienie wykrycia, a także utrudnienie udowodnienia procederu przez organy podatkowe.

## Wnioski

Analiza działań podejmowanych w celu uszczelnienia systemu podatkowego oraz zapobiegania oszustwom podatkowym i ich zwalczania w zestawieniu z informacjami o działaniach zorganizowanych grup przestępczych potwierdza, że oszustwa VAT były i nadal pozostają wyzwaniem zarówno dla UE, jak i dla państw członkowskich UE. Istnieje wiele rodzajów oszustw w zakresie VAT, przy czym największy wpływ na lukę VAT w krajach UE mają oszustwa transgraniczne typu MTIC, w szczególności karuzele podatkowe (o czym szerzej w rozdziale 1). Schematy oszustw, przedmiot transakcji, ich uczestnicy ciągle ewoluują. Przestępcy starają się dokonywać zmian w oszustwach, aby były one:

- niewykrywalne lub trudno wykrywalne,
- bardzo trudne do udowodnienia,
- przynosiły jak największe korzyści organizatorom.

Mechanizmy uszczelniające VAT wprowadzane w poszczególnych państwach członkowskich UE sprawiają, że zmieniają się kraje, w których przestępcy wyłudniają VAT. Kraje posiadające narzędzia i środki zapewniające skuteczne zwalczanie oszustw podatkowych są wykorzystywane przez przestępców do wydłużania łańcuchów transakcji oszukańczych, tak aby utrudnić wykrycie oszustwa. Straty powstają w krajach, w których działają znikający podatnicy, a administracje podatkowe czy organy ścigania nie dysponują narzędziami wystarczającymi do ujawnienia tego typu przestępstw.

Jak duże wyzwanie stoi przed państwami członkowskimi UE, ale również przed krajami spoza UE, można stwierdzić, czytając komunikat opublikowany 29 listopada 2022 r. przez Prokuraturę Europejską (European Public Prosecutor's Office; EPPO, 2022). Informuje on o wykryciu prawdopodobnie jednej z największych karuzel podatkowych. EPPO we współpracy z organami ścigania 14 państw członkowskich UE prowadziła dochodzenie w związku z oszustwem w zakresie VAT, polegającym na sprzedaży popularnych towarów elektronicznych. Straty podatkowe szacuje się na 2,2 miliarda euro. Działalność przestępcza obejmowała 22 państw członkowskich uczestniczących w EPPO, a także Węgry, Irlandię, Szwecję i Polskę, kraje trzecie, w tym Albanie, Chiny, Mauritius, Serbię, Singapur, Szwajcarię, Turcję, Zjednoczone Emiraty Arabskie, Zjednoczone Królestwo i Stany Zjednoczone. Łańcuch transakcji był niezwykle złożony. W oszustwie uczestniczyło kilka wysoko wyspecjalizowanych zorganizowanych grup przestępczych. Wykrycie utrudniał ponadnarodowy charakter przestępstwa (EPPO, 2022). Operacja *Admirał*, bo tak ją nazwano, potwierdza, że oszustwa typu MTIC są bardzo skomplikowane i mają charakter ponadnarodowy. Do przeciwdziałania oszustwom i do ich zwalczania konieczna jest nie tylko ścisła współpraca międzynarodowa w obszarze podatków, ale również kooperacja organów ścigania.

Opisane w rozdziale mechanizmy oszustw związanych z VAT i działania podejmowane przez organizatorów tego przestępczego procederu pozwalają na postawienie tezy, że całkowita eliminacja oszustw podatkowych, w tym oszustw dotyczących VAT, jest mało prawdopodobna. Kluczowym elementem oszustw typu MTIC były transakcje transgraniczne. Stąd zapobieganie oszustwom czy też ich wykrywanie wymagają działań obejmujących państwa członkowskie UE. Powinny mieć one charakter systemowy, tak jak zmiany w przepisach dotyczących VAT czy współpracy międzynarodowej. Pomoże to w znacznym stopniu ograniczyć nadużycia i oszustwa związane z VAT.

Przykładem tego typu działań mogą być projekty aktów prawnych przedstawiane przez Komisję Europejską, które zmodernizują i poprawią funkcjonowanie unijnego systemu podatku od wartości dodanej. Proponowane zmiany mają ograniczyć możliwość oszustw dotyczących VAT dzięki wykorzystaniu i rozwijaniu osiągnięć cyfryzacji (Komisja Europejska, 2022). Taką zmianą jest np. pakiet legislacyjny wprowadzający zmiany do dyrektywy 2006/112/WE oraz do rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 (Rozporządzenie, 2010) w odniesieniu do ustaleń dotyczących współpracy administracyjnej w dziedzinie VAT, niezbędnych w epoce cyfrowej, który został opisany w rozdziale 8.

Niezależnie od działań podejmowanych przez Komisję Europejską i rządy poszczególnych państw poznanie mechanizmów oszustw podatkowych, zmian, jakie zachodzą w oszustwach związanych z VAT, m.in. dotyczących towarów lub usług będących przedmiotem transakcji, niezbędne jest do skutecznego zapobiegania oszustwom, ich wykrywania i eliminowania z rynku. Wiedza na temat oszustw związanych z VAT może również pozwolić uczciwym przedsiębiorcom uniknąć nieświadomego zaangażowania się w przestępstwa podatkowe.

## Bibliografia

- Action Fraud. (b.d.). *Tax fraud*. Pobrane 25 czerwca 2023 z <https://www.actionfraud.police.uk/a-z-of-fraud/tax-fraud>
- Derkacz, A. (2016). Przestępczość podatkowa ze szczególnym uwzględnieniem oszustw karuzelowych na tle podatku od towarów i usług oraz akcyzy. W: T. Nowak, P. Stanisławiszyn (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy. Blaski i cienie dziesięciu lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej* (s. 95–115). Wolters Kluwer Polska.
- Dominik-Ogińska, D. (2018). Czy można nadużyć oszustwa podatkowego? Refleksje na gruncie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. *Kwartalnik Prawno Finansowy*, 2, 47–71. [http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/95854/PDF/Kwartalnik\\_prawno\\_finansowy\\_2\\_2018.pdf](http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/95854/PDF/Kwartalnik_prawno_finansowy_2_2018.pdf)
- Drozdek, A. i Machalica-Drozdek, K. (2019). Zasada nadużycia prawa a prawo podatnika do odliczenia podatku VAT na tle unijnego i krajowego orzecznictwa sądów admini-

- stracyjnych. *Białostockie Studia Prawnicze*, 24(3), 99–112. <https://doi.org/10.15290/bsp.2019.24.03.07>
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347/1 z 11.12.2006). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>
- EPPO (European Public Prosecutor's Office). (2022, 29 listopada). *Operation Admiral: EPPO uncovers organised crime groups responsible for VAT fraud estimated at €2.2 billion*. <https://www.eppo.europa.eu/en/news/operation-admiral-eppo-uncovers-organised-crime-groups-responsible-vat-fraud-estimated-eu22>
- European Commission. (2018). *The concept of Tax Gaps Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies*. <https://doi.org/10.2778/418684>
- Europol. (b.d.). *MTIC (missing trader intra community) fraud*. Pobrane 22 czerwca 2023 z <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-statistics/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>
- Hasińska, I. (2021). *Odmowa prawa do odliczenia podatku naliczonego z powodu wykrytych nieprawidłowości. Aspekty ekonomiczne i prawne na kanwie „luki w VAT”*. Uniwersytet Przyrodniczy w Poznaniu.
- HM Revenue & Customs (2016). *What is VAT fraud?: examples of different types of VAT fraud: missing trader intra-community (MTIC) fraud: contra trading*. <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-fraud/vatf23550>
- Hołyst, B. (2022). *Kryminologia*. Wolters Kluwer Polska.
- Komisja Europejska. (2022, 8 grudnia). *Zwalczanie oszustw podatkowych*. [https://poland.representation.ec.europa.eu/news/zwalczanie-oszustw-podatkowych-2022-12-08\\_pl](https://poland.representation.ec.europa.eu/news/zwalczanie-oszustw-podatkowych-2022-12-08_pl)
- Kotowski, W. (2017). *Karuzele podatkowe*. W: I. Ożóg (red.), *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT* (s. 19–33). Wolters Kluwer Polska.
- Kozub-Skalska, S. (2017). Mechanizm odwrotnego obciążenia w vat jako nieefektywne narzędzie w zmniejszaniu luki podatkowej w VAT. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 275. 92–106 <http://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.cejsh-b24f4661-1699-4f19-9fad-89feb6229a31/c/06.pdf>
- KPRM (Kancelaria Prezesa Rady Ministrów). (2010). *Materiały szkoleniowe z tematu pn. „Transakcje wewnątrzspółnotowe ze szczególnym uwzględnieniem transakcji trójstronnych i łańcuchowych oraz identyfikacja oszustw karuzelowych w handlu wewnątrzspółnotowym”*. <https://docplayer.pl/789245-Materiały-szkoleniowe-z-tematu-pn.html>
- MF (Ministerstwo Finansów). (2022). *Wyludzenia VAT*. <https://www.podatki.gov.pl/vat/bezpieczna-transakcja/wyludzenia/>
- Michalak, M. (2017). *Karuzele podatkowe w podatku od towarów i usług – mechanizm funkcjonowania*. W: Kurzyński, M. i Krzeszowska, K. (red.). *Węzłowe problemy prawa karnego skarbowego* (s. 83–91). Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie.
- Mielniczuk-Stelmach, M. (2017). *Oszustwa karuzelowe w podatku VAT w kontekście działań kontroli skarbowej*. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 488, 126–135. <https://doi.org/10.15611/pn.2017.488.11>
- Milkowski, K. (2017). *Karuzela podatkowa jako rodzaj oszustwa podatkowego*. W: Kurzyński, M. i Krzeszowska, K. (red.). *Węzłowe problemy prawa karnego skarbowego* (s. 60–66). Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie.
- Namysłowski, R. (red.). (2014). *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z zakresu VAT. Polska perspektywa*. Wolters Kluwer Polska.

- NIK (Najwyższa Izba Kontroli). (2016). *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*. Nr ewid. 24/2016/P/15/011/KBF. [https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/pobierz,kbf~p\\_15\\_011\\_201510271418111445955491~01,typ,kk.pdf](https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/pobierz,kbf~p_15_011_201510271418111445955491~01,typ,kk.pdf)
- Nowak, K. (2014). Wybrane zagadnienia dotyczące działalności tzw. słułów w ramach zorganizowanych grup przestępczych dopuszczających się oszustw podatkowych w związku z obrotem wyrobami stalowymi. *Przegląd Bezpieczeństwa Wewnętrznego*, 10(14). 171–185. [http://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.desklight-53305aab-212a-48e3-8e8e-7e638f93c0dc/c/przegląd\\_10.172-186.pdf](http://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.desklight-53305aab-212a-48e3-8e8e-7e638f93c0dc/c/przegląd_10.172-186.pdf)
- OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development). (b.d.). *Fraud*. W: *Glossary of Tax Terms*. Pobrane 25 czerwca 2023 z <https://www.oecd.org/ctp/glossary-of-tax-terms.htm#F>
- Pabiański, T. i Śliż, W. (2007). Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy konstrukcyjne podatku VAT (1). *Przegląd Podatkowy*, 1(20), 18–27. <https://www.bankier.pl/wiadomosc/Zorganizowane-dzialania-przestepcze-wykorzystujace-mechanizmy-konstrukcyjne-podatku-VAT-1-1551141.html>
- PAP. (2015, 10 maja). *Elektroniczne „karuzele podatkowe” na celowniku urzędników z Olsztyna*. <https://www.prawo.pl/podatki/elektroniczne-karuzele-podatkowe-na-celowniku-urzednikow-z-olsztyna,18316.html>
- Pauch, D. (2016). Transakcja karuzelowa jako forma oszustwa w podatku od wartości dodanej. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia*, 50(1) 621–629, <http://dx.doi.org/10.17951/h.2016.50.1.621>
- Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego. (2015). *Opinia nr 8/2015 Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego z dnia 20 sierpnia 2015 r. w sprawie Propozycji Zespołu ds. podatków pośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego dotyczących rozwiązań ograniczających możliwość popełniania oszustw VAT*. [https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=6b23085e-7f52-4111-a16c-8451902db096&groupId=764034](https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=6b23085e-7f52-4111-a16c-8451902db096&groupId=764034)
- Rozporządzenie. (2004). Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1925/2004 z dnia 29 października 2004 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 331/13 z 5.11.2004). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32004R1925&from=ET>
- Rozporządzenie. (2010). Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 268 z 12.10.2010). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2010:268:FULL&from=PL>
- Schneider, K. (2011). Zorganizowane oszustwa karuzelowe związane z podatkiem od towarów i usług (VAT). *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 158, 357–364.
- Seager, A. (2007, 29 maja). EU clampdown spawns new carousel fraud. *The Guardian*. <https://www.theguardian.com/business/2007/may/29/eu.money>
- Sebastianka, B. (2017). „Karuzela podatkowa” – mechanizm i uczestnicy przestępstwa wyłudzenia podatku VAT. *Zeszyty Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Płocku. Nauki Ekonomiczne*, 26, 285–297. [https://doi.org/10.19251/ne/2017.26\(19\)](https://doi.org/10.19251/ne/2017.26(19))
- Ustawa. (1993). Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50 ze zm.).

- Ustawa. (2004). Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 1570 ze zm.).
- VAT-owscy oszuści stają się okrutni. (2014, 29 października). *Rzeczpospolita*. <https://www.rp.pl/spoleczenstwo/art12197611-vat-owscy-oszuscisci-staja-sie-okrutni>
- Wydział Prewencji KSP (Komendy Stołecznej Policji). (2015). *Nie daj się zrobić w słupa*. <https://ksp.policja.gov.pl/wp/aktualnosci/59558,Nie-daj-sie-zrobic-w-slupa.html>
- Wyrok NSA. (2014a). Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 kwietnia 2014 r., sygn. akt I FSK 664/13. <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8E7B9AC337>
- Wyrok NSA. (2022a). Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 maja 2022 r., sygn. akt I FSK 365/19. <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0D10E9E76F>
- Wyrok NSA. (2022b). Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 września 2022 r., sygn. akt I FSK 1131/18. <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BF2C9B80A4>
- Wyrok WSA. (2016). Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 30 sierpnia 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 2411/15. <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/29136DAEA2>
- Wyrok WSA. (2019). Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 31 stycznia 2019 r., sygn. akt I SA/Po 684/18. <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4123276D30>
- Wyrok WSA. (2022). Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 25 sierpnia 2022 r., sygn. akt I SA/OI 350/22. <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D7AE220646>
- Wyrok TSUE. (1977). Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 11 października 1977 r. w sprawie C-125/76. EU:C:1977:148.
- Wyrok TSUE. (1988). Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 11 lipca 1988 r. w sprawach połączonych C-138/86 i 139/86. EU:C:1988:383.
- Wyrok TSUE. (1993). Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 3 marca 1993 r. w sprawie C-8/92. EU:C:1993:82.
- Wyrok TSUE. (2004). Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02. EU:C:2004:263.
- Wyrok TSUE. (2006a). Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02. EU:C:2006:121.
- Wyrok TSUE. (2006b). Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04. EU:C:2006:446.
- Wyłudzenia VAT: Wykryto karuzelę podatkową z udziałem 170 polskich podmiotów. (2017, 31 maja). *Gazeta Prawna*. <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1047042,wykryto-karuzele-podatkowa-z-udzialem-170-polskich-podmiotow.html>
- Zubrzycki, J. (2015). *Leksykon VAT*. Unimex.