

# PRZESTĘPSTWA KARUZELOWE I INNE OSZUSTWA W VAT

**redakcja naukowa Irena Ożóg**

Wojciech Kotowski, Michał Majczyna  
Jacek Matarewicz, Beata Sobocha, Maciej Zborowski

---

---

**PRAWO W PRAKTYCE**

# PRZESTĘPSTWA KARUZELOWE I INNE OSZUSTWA W VAT

**redakcja naukowa Irena Ożóg**

Wojciech Kotowski, Michał Majczyna  
Jacek Matarewicz, Beata Sobocha, Maciej Zborowski

---

---

**PRAWO W PRAKTYCE**

Zamów książkę w księgarni internetowej

**profinfo.pl**  
księgarnia internetowa

Stan prawny na 15 kwietnia 2017 r.

Wydawca  
*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący  
*Kinga Zajęc*

Opracowanie redakcyjne  
*Dagmara Wachna*

Łamanie  
*Wolters Kluwer Polska*

Poszczególne rozdziały książki napisali:  
Wojciech Kotowski – rozdziały 1 i 11  
Michał Majczyna – rozdziały 7 i 10  
Jacek Matarewicz – rozdziały 8, 9 i 12  
Beata Sobocha – rozdziały 3, 4 i 6  
Maciej Zborowski – rozdziały 2 i 5

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.



SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by  
Wolters Kluwer Polska SA, 2017

ISBN: 978-83-8107-296-0

Dział Praw Autorskich  
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33  
tel. 22 535 82 19  
e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)  
[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)  
księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# SPIS TREŚCI

<b>Wykaz skrótów</b> .....	13
<b>Wprowadzenie</b> .....	15
<b>Rozdział 1</b>	
<b>Karuzele podatkowe</b> .....	19
1.1. Definicja karuzeli podatkowej jako rodzaju oszustwa podatkowego .....	19
1.1.1. Wprowadzenie .....	19
1.1.2. Karuzela podatkowa – cechy charakterystyczne .....	20
1.2. Uczestnicy karuzeli podatkowej i ich odpowiedzialność .....	25
1.2.1. Wprowadzenie .....	25
1.2.2. Znikający podatnik .....	26
1.2.3. Bufor .....	27
1.2.4. Broker .....	28
1.2.5. Spółka wiodąca – organizator .....	30
1.3. Towar jako nośnik VAT .....	30
1.4. Gospodarcze uzasadnienie transakcji .....	32
<b>Rozdział 2</b>	
<b>Dobra wiara i należyta staranność jako przesłanki prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego</b> .....	34
2.1. Wprowadzenie .....	34
2.1.1. Administracyjnoprawna metoda regulacji prawa do odliczenia w kontekście przesłanek odliczenia ..	34

2.1.2.	Normatywne przesłanki pozytywne i negatywne prawa do odliczenia (w tym tzw. stare orzecznictwo) .....	35
2.1.3.	Dobra wiara i należyta staranność jako element subiektywizacji prawa do odliczenia .....	37
2.1.4.	Dobra wiara i należyta staranność na gruncie prawa cywilnego a dobra wiara i należyta staranność na gruncie prawa podatkowego .....	38
2.1.5.	Dobra wiara i należyta staranność w kształcie wypracowanym przez TS jako pojęcia prawa publicznego .....	41
2.2.	Dobra wiara i należyta staranność w orzecznictwie TS .....	43
2.2.1.	Przesłanki normatywne prawa do odliczenia w prawie unijnym .....	43
2.2.2.	Dobra wiara i należyta staranność jako przesłanka subiektywna prawa do odliczenia oraz jako element rozłożenia ryzyka pomiędzy odliczającym a organami podatkowymi .....	45
2.2.3.	Pozbawienie prawa do odliczenia jako wyjątek od podstawowej zasady istnienia tego prawa w kontekście rekonstruowania wzorca należytej staranności podatnika .....	48
2.2.4.	Przypadki badania dochowania należytej staranności i działania w dobrej wierze .....	50
2.2.5.	Warunki dochowania należytej staranności .....	52
2.2.6.	Dochowanie należytej staranności w kontekście rozkładu obowiązków pomiędzy podatników a organy fiskalne z uwzględnieniem kluczowej roli sądu krajowego przy ocenie dobrej wiary .....	55
2.2.7.	Wpływ orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka na treść pojęcia dobrej wiary i sposób określania zakresu obowiązków do spełnienia przez podatników .....	60
2.3.	Warunki dochowania należytej staranności w wybranym orzecznictwie NSA i WSA – próba dokonania oceny zgodności z orzecznictwem TS i ETPCz .....	62

2.4. Zakończenie .....	67
------------------------	----

### **Rozdział 3**

<b>Puste faktury</b> .....	68
3.1. Faktura jako podstawa obniżenia podatku należnego .....	68
3.2. Podmiotowa i przedmiotowa wadliwość faktur .....	72
3.3. Skutki posługiwania się „pustą fakturą” przez nabywcę towaru lub usługi. „Puste faktury” w orzecznictwie TS i sądów administracyjnych .....	83
3.4. Konsekwencje „pustych faktur” u sprzedawcy – obowiązek odprowadzenia VAT .....	114
3.5. Wystawienie „pustej faktury” – konsekwencje karne .....	120
3.6. Korekta „pustych faktur” – poglądy orzecznictwa .....	122
3.7. „Puste faktury” – postępowanie dowodowe. Wybrane problemy .....	130

### **Rozdział 4**

<b>Firmanctwo</b> .....	137
4.1. Działanie pod cudzą firmą – istota firmanctwa .....	137
4.2. Konsekwencje prawno-podatkowe prowadzenia działalności gospodarczej pod cudzą firmą .....	145
4.3. Przestępstwo firmanctwa – przesłanki odpowiedzialności firmującego i firmanta .....	151
4.4. Ocena wiarygodności kontrahentów, czyli jak ustrzec się przed nieuczciwymi podmiotami .....	155

### **Rozdział 5**

<b>Pozorność transakcji – orzecznictwo i praktyka</b> .....	158
5.1. Wprowadzenie .....	158
5.2. Normatywne przesłanki pozbawienia prawa do odliczenia ze względu na pozorność czynności podlegającej opodatkowaniu .....	158
5.3. Znamiona pozorności czynności skutkującej pozbawieniem podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego i postępowanie dowodowe .....	161
5.4. Zakończenie .....	163

**Rozdział 6**

<b>Nieważność czynności</b> .....	165
6.1. Nieważność umów według prawa cywilnego i prawa podatkowego .....	165
6.2. Nieważność czynności prawnych a skutki w podatku od towarów i usług .....	166
6.2.1. Opodatkowanie nieważnych czynności oraz czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy .....	166
6.2.2. Prawo do odliczenia podatku naliczonego w przypadku nieważnych czynności prawnych .....	170
6.2.3. Opodatkowanie podatkiem VAT czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy .....	177

**Rozdział 7**

<b>Klauzula zakazu nadużycia prawa w VAT</b> .....	182
7.1. Wprowadzenie .....	182
7.2. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania z Ordynacji podatkowej a VAT .....	184
7.3. Konstrukcja normy wprowadzającej klauzulę zakazu nadużycia prawa do ustawy o VAT .....	192
7.4. Zasada zakazu nadużycia prawa w zakresie VAT w orzecznictwie TS .....	194
7.5. Zasada zakazu nadużycia w zakresie VAT w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych .....	198

**Rozdział 8**

<b>Świadczenia złożone jako uzasadnienie nadużyć</b> .....	203
8.1. Koncepcja pojęcia świadczeń złożonych .....	203
8.1.1. Przełomowe orzeczenia TS dotyczące problematyki świadczeń złożonych .....	207
8.1.1.1. Stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej .....	207
8.1.1.2. Odroczonej termin płatności .....	208
8.1.1.3. Dostawa posiłków .....	212

8.1.1.4.	Usługi świadczone przez podmioty trzecie dla bezpośredniej korzyści turysty .....	217
8.1.1.5.	Program ochrony kart płatniczych .....	219
8.1.1.6.	Podstawa opodatkowania jako kwota należna w konkretnej relacji zobowiązaniowej .....	221
8.1.1.7.	Klasyfikacja usług informatycznych związanych z dostawą specjalistycznego oprogramowania .....	222
8.1.1.8.	Układanie kabli światłowodowych .....	223
8.1.1.9.	Usługa „parkuj – jedź” .....	226
8.1.1.10.	Usługi sprzątania najmowanych powierzchni .....	226
8.1.1.11.	Ubezpieczenie przedmiotu leasingu .....	229
8.2.	Potrzeba konsumenta jako kryterium rozstrzygające .....	238
8.3.	Zasada odrębnego opodatkowania VAT poszczególnych świadczeń .....	241
8.4.	Obowiązek prawidłowej klasyfikacji towarów i usług ciążyący na sprzedawcy .....	247
8.5.	Problem z wyborem najkorzystniejszej oferty w zamówieniach publicznych .....	249
8.6.	Neutralność podatku VAT jako naturalna przyczyna nadużyć .....	251
8.7.	Opodatkowanie konsumpcji jako naturalna przyczyna nadużyć .....	255
8.8.	Niejednoznaczne stanowisko sądów jako naturalna przyczyna nadużyć .....	256
8.9.	Poszukiwanie środków na wykonanie budżetu oraz walka z wyłudzeniami VAT jako przyczyny nadużyć ze strony aparatu skarbowego .....	257
8.10.	Świadczenia złożone w poszczególnych sektorach gospodarki .....	263
8.10.1.	Świadczenia złożone w branży budowlanej i deweloperskiej – wybrane przykłady .....	263
8.10.1.1.	Projekt wraz z budową .....	264



8.10.1.2.	Zabudowy balkonów .....	264
8.10.1.3.	Dostawa garażu wraz z lokalem/ budynkiem .....	267
8.10.1.4.	Droga wewnętrzna, ruchome elementy budynku oraz wykończenie mieszkania pod klucz .....	271
8.10.1.5.	Wybudowanie budynku i zarządzanie nim w ramach umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym .....	274
8.10.1.6.	Dostawa okien wraz z montażem .....	276
8.10.1.7.	Konserwacja obiektów wspólnot mieszkaniowych .....	277
8.10.1.8.	Najem plus media .....	282
8.10.2.	Świadczenia złożone w branży hotelarskiej i restauracyjnej .....	286
8.10.3.	Świadczenia złożone w branży finansowej .....	292
8.10.3.1.	Karty paliwowe .....	292
8.10.3.2.	Obsługa kart płatniczych .....	296
8.10.3.3.	Usługi zarządzania pożyczką lub kredytem .....	301
8.10.3.4.	Konwojowanie i <i>cash processing</i> .....	302
8.10.4.	Świadczenia złożone w branży medycznej .....	304
8.10.4.1.	Dostawa sprzętu typu RTG, USG, tomograf itp. wraz z adaptacją .....	304
8.10.4.2.	Usługi medyczne .....	310
8.10.4.3.	Dostawa respiratorów .....	312
8.10.4.4.	Dostawa sprzętu „podwójnego przeznaczenia” .....	312
8.10.4.5.	Dotacje na leczenie .....	313
8.10.4.6.	Dostawa instalacji gazów medycznych ....	313

## Rozdział 9

<b>Transakcje transgraniczne zachętą do nadużyć – eksport usług, WDT, eksport towarów .....</b>	<b>321</b>
9.1. Praktyczne problemy związane z ustaleniem miejsca świadczenia transgranicznych usług .....	323

9.2. Limity zwolnień podmiotowych z VAT jako przyczyna nadużyć związanych z opodatkowaniem transgranicznych usług .....	324
9.3. Preferencyjne opodatkowanie transgranicznych dostaw towarów zachętą do nadużyć i nieodzownym elementem karuzeli podatkowych .....	325

## **Rozdział 10**

<b>Odwrotne obciążenie a oszustwa w VAT</b> .....	328
10.1. Wprowadzenie .....	328
10.2. Odwrotne obciążenie w prawie unijnym .....	330
10.3. Odwrotne obciążenie w transakcjach krajowych w Polsce ...	336
10.3.1. Zakres przedmiotowy mechanizmu odwrotnego obciążenia .....	336
10.3.1.1. Towary objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia .....	336
10.3.1.2. Usługi objęte odwrotnym obciążeniem ...	339
10.3.1.3. Jednolita gospodarczo transakcja .....	345
10.3.2. Zakres podmiotowy mechanizmu odwrotnego obciążenia .....	355
10.4. Ocena regulacji .....	362

## **Rozdział 11**

<b>Nieuczciwość kontrahenta: jak uniknąć negatywnych konsekwencji?</b> .....	368
11.1. Możliwość uniknięcia zaangażowania w transakcje karuzelowe – informacje i zalecenia Ministerstwa Finansów .....	368
11.2. Weryfikacja praktyczna – co należy uwzględnić? .....	374
11.2.1. Weryfikacja formalna .....	374
11.2.2. Weryfikacja merytoryczna .....	377
11.2.2.1. Gospodarczy sens uczestnictwa w transakcji .....	377
11.2.2.2. Działalność operacyjna .....	379
11.2.2.3. Procedury .....	380

**Rozdział 12****Oszustwa podatkowe a odpowiedzialność karna**

<b>i karnoskarbowa</b> .....	383
12.1. Wprowadzenie .....	383
12.2. Podmiotowa odpowiedzialność karnoskarbowa za rozliczenia podatkowe spółek .....	384
12.3. Zasady i podstawy prawne ponoszenia odpowiedzialności karnej i karnoskarbowej za udział w zorganizowanej grupie przestępczej wyłudzającej VAT .....	386
12.4. Zasady odpowiedzialności karnoskarbowej za zaniżenie zobowiązania podatkowego w VAT (przestępstwo oszustwa podatkowego) – wybór orzecznictwa, stanowisko doktryny .....	389
12.5. Zasady odpowiedzialności karnoskarbowej za nienależny zwrot VAT – wybór orzecznictwa, stanowisko doktryny .....	391
12.6. Naganna praktyka wszczynania postępowań karnoskarbowych przed zakończeniem postępowania wymiarowego .....	393
12.7. Korekta deklaracji podatkowej jako narzędzie pozwalające uniknąć odpowiedzialności karnoskarbowej .....	396
12.8. Rola obrońcy w postępowaniu przygotowawczym oraz procesie karnoskarbowym .....	402
<b>Wykaz orzeczeń i pism urzędowych</b> .....	405
<b>Bibliografia</b> .....	425
<b>Autorzy</b> .....	431

## WYKAZ SKRÓTÓW

### Akty prawne

- dyrektywa 2006/112/WE – dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2017 r. poz. 459 ze zm.)
- k.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2016 r. poz. 1137 ze zm.)
- k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2016 r. poz. 2137 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.)
- PKWiU z 2008 r. – rozporządzenie Rady Ministrów z 29.10.2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. Nr 207, poz. 1293 ze zm.)
- TFUE – Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47, ze sprost.)
- u.o.p.z. – ustawa z 28.10.2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz.U. z 2016 r. poz. 1541 ze zm.)
- ustawa o VAT – ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.)

**Czasopisma i wydawnictwa promulgacyjne**

ONSAiWSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSNKW	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Karna i Wojskowa
OSNP	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSP	–	Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A

**Inne**

DIS	–	Dyrektor Izby Skarbowej
ETPCz	–	Europejski Trybunał Praw Człowieka
KE	–	Komisja Europejska
KIO	–	Krajowa Izba Odwoławcza
MF	–	Minister Finansów
NIK	–	Najwyższa Izba Kontroli
NSA	–	Naczelnny Sąd Administracyjny
SA	–	sąd apelacyjny
SN	–	Sąd Najwyższy
TK	–	Trybunał Konstytucyjny
TS	–	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
VAT	–	podatek od towarów i usług lub podatek od wartości dodanej (odpowiednik podatku od wartości dodanej)
WNT	–	wewnątrzspółnotowe nabycie towarów
WSA	–	wojewódzki sąd administracyjny

## WPROWADZENIE

Przestępczość związana z oszustwami w systemie VAT w Polsce, jak i w większości krajów Unii Europejskiej osiągnęła ogromny rozmiar, a publikowane przez różne instytucje szacunki dowodzą, jak duża jest to skala nadużyć. W wyniku działań podejmowanych najczęściej przez zorganizowane grupy przestępcze luka podatkowa w 2014 r. szacowana była na ok. 160 mld euro, a polski budżet państwa ponosi straty liczone w dziesiątkach miliardów złotych rocznie. Od dłuższego czasu ustawodawca podejmuje działania zmierzające do zmniejszenia tego problemu, proponując zaostrzenie przepisów karnych, karnoskarbowych, a także wprowadzając zmiany w zakresie zasad opodatkowania podatku od towarów i usług (VAT). Dlatego też od 1.01.2017 r. zaproponowano istotne zmiany do ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług – na mocy ustawy z 1.12.2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 710 ze zm.). Na jej podstawie po kilku latach przywrócono tzw. sankcję VAT, tj. dodatkowe zobowiązanie podatkowe w VAT, stanowiące od 20 do 100% zaniżenia zobowiązania podatkowego lub zawyżenia zwrotu VAT. Wprowadzono także inne ważne regulacje, w tym:

- przepisy modyfikujące sposoby rozliczeń i postępowań weryfikacyjnych,
- zmianę w zakresie mechanizmu odwróconego obciążenia VAT poprzez rozszerzenie katalogu towarów i usług objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia (warto przy tym zwrócić uwagę zwłaszcza na szeroki katalog usług budowlanych, identyfikowanych po właściwych kodach PKWiU, które zostały objęte mechanizmem *reverse charge*),

- zmiany w zakresie obligatoryjnego wykreślenia z rejestru podatników VAT,
- zmiany w zakresie odpowiedzialności solidarnej nabywcy za zaległości podatkowe podmiotu dokonującego dostaw określonych, tzw. wrażliwych, towarów.

Trudno dziś stwierdzić, czy zmiany legislacyjne oraz działania aparatu skarbowego podejmowane w Polsce okażą się wystarczające i skuteczne oraz pozwolą osiągnąć zamierzony cel, czyli zlikwidować lub ograniczyć rozmiary oszustw VAT. Nie można obecnie zweryfikować wpływu wprowadzanych regulacji, bowiem spadek obrotu określonych towarów nie jest jedynym wyznacznikiem osiągnięcia tego celu.

Niniejsza książka została napisana przez praktyków prawa podatkowego, tj. przez sędziego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, adwokatów oraz doradców podatkowych. Jej zaletą jest pragmatyczne podejście do omawianych zagadnień, z uwzględnieniem bogatego orzecznictwa sądów polskich, jak i międzynarodowych.

Rozdział 1 poświęcony jest tzw. karuzelom podatkowym i wprowadza czytelnika w terminologię związaną z tym procederem. Można go potraktować jako wstęp do pozostałej części opracowania. W rozdziale 2 przeanalizowano pojęcia dobrej wiary oraz należytej staranności. To bowiem od ustalenia stanu świadomości podatnika, a także oceny, czy w danym przypadku zachował on reguły ostrożności wymagane w biznesie, zależy jego prawo do odliczenia VAT naliczonego.

Bogate orzecznictwo sądowe i doświadczenia autorów związane z prowadzeniem poszczególnych spraw dają gwarancję najlepszego studium przypadku. W rozdziale 11 wskazano podstawowe okoliczności i dokumenty, których weryfikacja powinna stanowić regułę. Zasada ostrożnościowego podejścia do kontrahentów, od których uczciwości zależy prawo do odliczenia VAT naliczonego nabywcy towarów lub usług, ma także wpływ na wiarygodność samego podatnika. W celu ograniczenia własnych ryzyk podatnicy obracający towarami na dużą skalę przygotowują tzw. procedury weryfikacji kontrahentów, adresowane do pracowników różnych departamentów, w tym sprzedaży, logistyki czy

księgowości. Autorzy wskazują, jakie zagadnienia powinna obejmować owa procedura.

W kolejnych rozdziałach omawiane są pojęcia oraz przypadki wpływu różnego rodzaju nieprawidłowości na prawo do odliczenia VAT naliczonego, w tym firmanctwo, nieważność czynności, pozornosc transakcji (rozdziały 4–6). Przeanalizowano również pojęcie nadużycia prawa na gruncie VAT, wypracowane przez Trybunał Sprawiedliwości. W 2016 r. zostało ono wprowadzone do najnowszej wersji ustawy o podatku od towarów i usług.

Oszustwa VAT nie ograniczają się do karuzeli podatkowych, co autorzy publikacji zaakcentowali m.in. w rozdziale dotyczącym przestępstw stawkowych związanych ze stosowaniem koncepcji świadczeń złożonych lub ze świadomym błędnym kwalifikowaniem towarów lub usług.

Nieprawidłowości niezwykle często dotyczą także podmiotów dokonujących dostaw transgranicznych opodatkowanych stawką preferencyjną. Szerzą analizę tych problemów zawierają rozdziały 8 i 9.

W publikacji nie zabrakło omówienia podstawowych regulacji prawa karnego oraz karnoskarbowych, które wiążą się z omawianą tematyką.

Ta niezwykle aktualna i potrzebna książka opracowana została przez praktyków i dlatego adresowana jest przede wszystkim do innych praktyków (przedsiębiorców, pełnomocników prawnych, sędziów). Niemniej jednak interesujące informacje będą mogli w niej znaleźć np. studenci wydziałów prawa, zarządzania czy ekonomii lub po prostu wszystkie osoby interesujące się aktualnymi problemami przeciwdziałania wyłudzeniom VAT, z którymi muszą mierzyć się organy naszego państwa, a o których w ogólnym i niepełnym zakresie można przeczytać w prasie fachowej lub codziennej.

Skala oszustw VAT w krajach Unii Europejskiej, w tym w Polsce, jest ciągle niezwykle wysoka. Przestępczość z nimi związana ma charakter międzynarodowy i jest zorganizowana. Dlatego tak ważna jest każda wartościowa publikacja na ten temat. Książka stanowi aktualną, wy-



jątkowo interesującą pozycję dotyczącą tej problematyki, opracowaną przez praktyków prawa podatkowego, o wszechstronnym ujęciu. Niewątpliwie pragmatyczne podejście do tematu, oparte na licznych orzeczeniach sądów, opracowaniach naukowych i instytucjonalnych oraz interpretacjach urzędowych, podnosi wartość publikacji. Stanowi ona doskonały materiał badawczy, w szczególności dla osób zajmujących się stanowieniem prawa podatkowego i jego stosowaniem.

*Prof. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch*

## Rozdział 1

# KARUZELE PODATKOWE

## 1.1. Definicja karuzeli podatkowej jako rodzaju oszustwa podatkowego

### 1.1.1. Wprowadzenie

Zrozumienie przez laika istoty oszustwa popularnie zwanego karuzelą podatkową wymaga krótkiego wprowadzenia do zasad opodatkowania VAT. Opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej (*Value Added Tax* – VAT) obejmuje co do zasady czynności realizowane przez podatnika w ramach wykonywanej przez niego działalności gospodarczej. Działalność gospodarcza definiowana dla celów VAT (art. 15 ust. 2 ustawy o VAT) ma szeroki zakres, obejmuje każdą działalność producenta, handlowca lub usługodawcy, w tym działalność podmiotów pozyskujących zasoby naturalne, rolników, podmiotów wykonujących wolne zawody. Innymi słowy, opodatkowaniu VAT podlega obrót profesjonalny. VAT jest podatkiem obrotowym, co oznacza, że opodatkowuje każdą sprzedaż (obróty) w łańcuchu dostaw. Schemat odliczenia podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu od podatku należnego, wykazywanego w fazie kolejnej, powoduje, że podatnik jest zobowiązany do faktycznego rozliczenia podatku od „wartości dodanej” przez niego w danym etapie obrotu. W konsekwencji, pomimo że podatek jest wymagalny od każdej transakcji, zasada neutralności umożliwia przerzucenie ekonomicznego ciężaru podatku na konsumenta.

W sytuacji, w której wartość podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu przekracza wartość podatku należnego w fazie kolejnej, podatnik wykazuje nadwyżkę, która może być przeniesiona do rozliczenia w kolejnym okresie rozliczeniowym lub zwrócona na jego rachunek bankowy. Sytuacja ta jest regułą w transakcji nabywania towarów na rynku krajowym (która np. w Polsce podlega opodatkowaniu stawką 23%), a następnie ich sprzedawania w ramach dostaw wewnątrzspółnotowych.

Wprowadzenie do systemu VAT pojęcia wewnątrzspółnotowej dostawy towarów jest skutkiem założenia, że transakcje, których przedmiotem są towary, zasadniczo powinny być opodatkowane w państwie przeznaczenia, przy wykorzystaniu stawek opodatkowania i na zasadach obowiązujących w tym państwie. Jednak z uwagi na uciążliwość tego systemu w praktyce zdecydowano się na wprowadzenie systemu przejściowego, do czasu wypracowania rozwiązań ostatecznych. W uproszczeniu transakcja transgraniczna skutkująca wysyłką towarów podlega opodatkowaniu u podatnika sprzedawcy stawką 0% VAT jako wewnątrzspółnotowa dostawa towarów (WDT). Natomiast nabywca (podatnik VAT) jest zobowiązany do rozliczenia VAT w danej transakcji, wykazując zarówno podatek naliczony, jak i należny, przy zastosowaniu stawek obowiązujących w kraju, do którego towary zostały dostarczone. Nabywca realizuje wówczas wewnątrzspółnotowe nabycie towarów (WNT).

Powyższy schemat rozliczeń w praktyce okazał się podatny na wyłudzenia VAT poprzez stosowanie tzw. transakcji karuzelowych.

### **1.1.2. Karuzela podatkowa – cechy charakterystyczne**

„Karuzela podatkowa” jest pojęciem, którym praktyka i doktryna podatkowa opisują określony rodzaj oszustwa podatkowego, związanego zazwyczaj z obrotem towarowym. Jest to oszustwo wykorzystujące wskazane powyżej schematy obrotu transgranicznego. W doktrynie prawa podatkowego istnieją różnice w określaniu cech charakterys-

tycznych transakcji karuzelowej (w zależności od stopnia wyrafinowania danej struktury<sup>1</sup>), niemniej co do zasady karuzela podatkowa polega na sprzedaży towarów z wykorzystaniem instytucji dostawy wewnętrzzwspólnotowej i nabycia wewnętrzzwspólnotowego, przy czym łańcuch dostaw jest domykany w ten sposób, że towary zostają ostatecznie sprzedane do nabywcy z kraju członkowskiego, z którego zostały nabyte (zazwyczaj do podmiotu, który znajdował się na początku łańcucha). Umożliwia to ponowną realizację schematu transakcji. Cechą charakterystyczną tych transakcji jest więc zamknięty obieg towarów, co oznacza, że krążą one – faktycznie lub jedynie na papierze – w łańcuchu dostaw pomiędzy kolejnymi uczestnikami obrotu.

Brak konieczności wykazywania należnego VAT w dostawach wewnętrzzwspólnotowych oraz brak kontroli celnej lub granicznej na wspólnym rynku państw członkowskich stwarza szansę dla nieuczciwych uczestników obrotu. Zazwyczaj bowiem deklarowanie przez podatnika nadwyżki podatku naliczonego w zeznaniu podatkowym przyciąga uwagę organów podatkowych. Natomiast w schemacie działalności polegającej na nabywaniu towaru w kraju i jego sprzedaży w ramach dostawy wewnętrzzwspólnotowej sukcesywne wykazywanie nadwyżki naliczonego VAT nad należnym (lub brak należnego VAT) jest z zasady mniej podejrzane<sup>2</sup>.

Poglądowy przykład karuzeli podatkowej można odnaleźć w opinii Rzecznika Generalnego M. Madura w połączonych sprawach C-354/03, C-355/03 i C-484/03, Optigen Ltd., Fulcrum Electronics i Bond House<sup>3</sup>: „W swojej najprostszej formie oszustwo typu karuzela funkcjonuje w następujący sposób. Podatnik VAT (»A«) zarejestrowany w jednym z państw członkowskich sprzedaje opodatkowane towary podatnikowi VAT (»B«) zarejestrowanemu w innym państwie członkowskim. Sprzedaż dokonywana przez A na rzecz B jest opodat-

<sup>1</sup> T. Pabiański, W. Śliż, *Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy konstrukcyjne podatku VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2007/1, s. 24.

<sup>2</sup> Za B. Wolfahrt, *The future of the European VAT system*, „International VAT Monitor” 2011/6, s. 389.

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

„Skala oszustw VAT w krajach Unii Europejskiej, w tym w Polsce, jest ciągle niezwykle wysoka. Przystępczość z nimi związana ma charakter międzynarodowy i jest zorganizowana. Dlatego tak ważna jest każda wartościowa publikacja na ten temat. Książka stanowi aktualną, wyjątkowo interesującą pozycję dotyczącą tej problematyki, opracowaną przez praktyków prawa podatkowego, o wszechstronnym ujęciu. Niewątpliwie pragmatyczne podejście do tematu, oparte na licznych orzeczeniach sądów, opracowaniach naukowych i instytucjonalnych oraz interpretacjach urzędowych, podnosi wartość publikacji. Stanowi ona doskonały materiał badawczy, w szczególności dla osób zajmujących się stanowieniem prawa podatkowego i jego stosowaniem”.

*Ze wstępu, prof. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch*

W opracowaniu omówiono m.in.:

- pojęcia dobrej wiary oraz należytej staranności i reguły ostrożności, od których zależy prawo do odliczenia VAT naliczonego,
- procedury weryfikacji kontrahentów,
- nieprawidłowości mające wpływ na prawo do odliczenia VAT naliczonego, w tym puste faktury, firmanctwo, nieważność czynności i pozorność transakcji,
- klauzulę nadużycia prawa na gruncie VAT,
- przestępstwa stawkowe związane ze stosowaniem koncepcji świadczeń złożonych lub ze świadomym błędnym kwalifikowaniem towarów lub usług,
- nieprawidłowości dotyczące dostaw transgranicznych opodatkowanych stawką preferencyjną,
- oszustwa w VAT związane z odwrotnym obciążeniem.

Autorzy wskazali również, jak uniknąć negatywnych konsekwencji związanych z nieuczciwością kontrahenta oraz omówili zasady odpowiedzialności karnej i karnoskarbowej za oszustwa podatkowe.

Publikacja przeznaczona jest dla doradców podatkowych, adwokatów i radców prawnych. Zainteresuje również pracowników administracji rządowej i samorządowej, księgowych, pracowników działów sprzedaży, menedżerów i przedsiębiorców, a także przedstawicieli nauki.



**ZAMÓWIENIA:**

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01  
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL  
WWW.PROFINFO.PL

ISBN 978-83-8107-296-0



CENA 149 Zł (W TYM 5% VAT)