

Marta Mielniczuk-Stelmach

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: mielniczuk.marta@wp.pl

**OSZUSTWA KARUZELOWE W PODATKU VAT
W KONTEKŚCIE DZIAŁAŃ KONTROLI SKARBOWEJ**

**CAROUSEL FRAUD IN VAT
IN FISCAL INSPECTORATE ACTIVITIES**

DOI: 10.15611/pn.2017.488.11

JEL Classification: H26, H71, K34, K42, E62

Streszczenie: Celem opracowania jest charakterystyka przestępstw karuzelowych w podatku VAT, z uwzględnieniem specyficznych ról odgrywanych przez podmioty biorące udział w oszukańczym procederze, dokonana również poprzez pryzmat ich cech szczególnych, których zidentyfikowanie przez organy kontroli skarbowej daje asumpt do podjęcia określonych działań w celu przerwania zachowań niezgodnych z prawem podatkowym. W dalszej części artykułu dokonano analizy danych statystycznych dotyczących działań kontroli skarbowej w Polsce w latach 2012-2016, z których wynika, iż organy państwa coraz trafniej typują podmioty do postępowań kontrolnych, z roku na rok wzrasta kwota i udział procentowy ustaleń z tytułu podatku VAT, a także liczba i wartość wykrywanych nierzetelnych faktur VAT. Taka tendencja daje szansę na skuteczną walkę organów państwa i przerwanie niezwykle groźnego dla Skarbu Państwa przestępczego procederu.

Słowa kluczowe: podatek VAT, karuzele podatkowe, kontrola skarbową.

Summary: The aim of the following study is the characteristic of carousel frauds in VAT, performed with the consideration of the specific roles played by the entities involved in the said fraud and in terms of their features, which after identification by the fiscal authorities allow to take necessary measures to stop any activities being in breach with VAT legislation. In the following section of the study, the statistical data analysis of fiscal inspectorate activities in Poland in years 2012-2016 was performed. Based on that data analysis, it was conducted that the state authorities indicate the entities for fiscal control more and more accurately, increasing this way year by year the amount and the percentage contribution of VAT receipts, and the quantity and value of the detected unreliable VAT invoices. Such a tendency gives the chance to state authorities for effective fight and interruption of criminal activities, especially dangerous to the State Treasury.

Keywords: VAT, carousel fraud in VAT, fiscal control.

1. Wstęp

Jednym z następstw wstąpienia Polski do Unii Europejskiej było m.in. dołączenie naszego kraju do funkcjonującego w niej wspólnego systemu podatku od towarów i usług. Dzisiaj nikt już nie neguje faktu, iż mechanizmy rządzące tym systemem wykorzystywane są do dokonywania oszustw karuzelowych na szeroką skalę.

Oszustwa karuzelowe w handlu wewnątrzwspólnotowym występują we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej i są jednym z najważniejszych źródeł powodujących uszczuplenia w dochodach uzyskiwanych z podatku VAT [Kancelaria Prezesa Rady Ministrów 2010, s. 78]. W związku z tym poszczególne państwa, w tym Polska, wykorzystując różnego rodzaju rozwiązania systemowe, organizacyjne i prawne, próbują zniwelować utrzymującą się lukę podatkową w VAT, która jest następstwem m.in. przestępczej działalności karuzeli podatkowych.

Celem artykułu jest charakterystyka oszustw karuzelowych w podatku VAT poprzez opis cech sygnalnych poszczególnych ogniw – podmiotów realizujących przestępczy proceder.

W artykule poddano weryfikacji tezę, iż organy kontroli skarbowej coraz szybciej identyfikują podmioty biorące udział w karuzelach podatkowych, a także efektywniej i skuteczniej przeprowadzają działania kontrolne, m.in. dzięki skutecznemu rozpoznawaniu cech charakterystycznych dla tego typu podmiotów funkcjonujących na rynku. Okres badawczy to lata 2012-2016, natomiast wykorzystane metody badawcze to analiza porównawcza, analiza danych statystycznych oraz metoda badania dokumentów.

2. Charakterystyka oszustw karuzelowych w podatku VAT

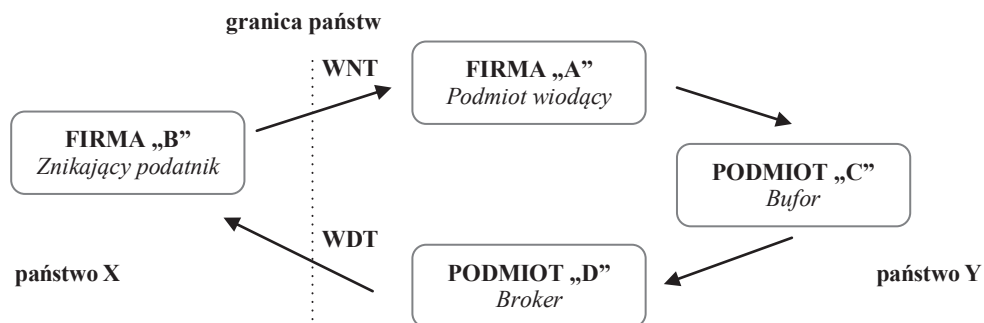
Podatek od towarów i usług zaliczany jest – obok podatku akcyzowego oraz podatku od gier – do grupy podatków pośrednich, przy czym w większości krajów europejskich podatek ten nazywany jest podatkiem od wartości dodanej (VAT – Value Added Tax). Fundamentem konstrukcji tego podatku jest jego neutralność i przerzucalność, wyrażająca się w mechanizmie określanym jako „naliczenie-odliczenie” [Gut 2012, s. 91] lub „opodatkowanie-odliczanie” [Schneider 2011, s. 357]. Mechanizm ten polega na opodatkowaniu wartości dodanej wytwarzanej przez jednostkę organizacyjną przez naliczenie podatku według właściwej stawki od ceny dostarczanych towarów i usług (podatek należny) i odliczenie podatku zawartego w cenie nabytych towarów i usług, niezbędnych do wytworzenia tej wartości dodanej (podatek naliczony) [Adamek-Łyska i in. 2013, s. 15; Ustawa z 11 marca 2004, art. 88 ust. 3a].

Oszustwa karuzelowe w podatku VAT, których cechą charakterystyczną jest, iż wykraczają poza terytorium jednego państwa, a do ich urzeczywistnienia konieczny jest udział podmiotów mających siedzibę w dwóch różnych krajach UE, stanowią

transakcje wewnątrzspółnotowe (WDT – wewnątrzspółnotowa dostawa towarów i WNT – wewnątrzspółnotowe nabycie towarów), o których mowa w art. 9 i art. 13 Ustawy o podatku VAT. „Opłacalność” tego przestępczego procederu zasadza się na neutralności opodatkowania podatkiem VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych, dla których stawka podatku od WDT wynosi 0% [Ustawa z 11 marca 2004, art. 41 ust. 3].

Określenie zjawiska mianem karuzeli związane jest ze sposobem, w jaki towary¹ będące przedmiotem obrotu krążą pomiędzy poszczególnymi podmiotami procederu i krajami ich siedzib, pokonując wielokrotnie tę samą drogę (rozumianą jako fizyczne przemieszczanie towaru lub fikcyjne transakcje, jedynie „papierowe”) w jak najkrótszym czasie, zazwyczaj wracając do podmiotu, u którego rozpoczęto łańcuch transakcji, lub do innego podmiotu, którego siedziba znajduje się w tymże kraju członkowskim.

W związku z powyższym przestępstwa karuzelowe generują dwa rodzaje niezgodnych z prawem zachowań, prowadzących do uszczupień w podatku VAT, a polegających po pierwsze – na nieodprowadzaniu określonych kwot podatku VAT należnego przez poszczególne podmioty działające w karuzeli oraz po drugie – na występowaniu o zwrot podatku VAT naliczonego z budżetu danego państwa UE. W związku z poszczególnymi rolami, jakie do odegrania w łańcuchu transakcji karuzelowych mają kolejne podmioty biorące w nim udział, zazwyczaj w danej karuzeli vatowskiej wystąpią oba przestępcze zachowania, co oznacza, że są one wobec siebie całkowicie komplementarne [Schneider 2011, s. 361].



Rys. 1. Przebieg transakcji w karuzeli VAT

Źródło: opracowanie własne.

¹ To towary, na które w danym momencie jest znaczny popyt (np. paliwo, pręty stalowe, produkty spożywcze, złom), coraz częściej jednak to przeważnie małe jednostkowo towary o znacznej wartości, np. elektronika (telefony, podzespoły, komputery, tablety), złoto, platyna, odzież. W odniesieniu do usług wymienić należy usługi budowlane, transportowe, spedycyjne, doradcze, prawnicze, internetowe i telekomunikacyjne.

Na rys. 1 przedstawiono model transakcji karuzelowej w wersji podstawowej, w którym wyróżniamy „podmiot wiodący”, „znikającego podatnika”, „bufor” oraz podmiot określany mianem „brokera”. W rzeczywistości siatka podmiotów jest przeważnie rozbudowana w ten sposób, iż ogniw w łańcuchu określanych mianem znikającego podatnika i brokera jest kilka lub kilkanaście, co służyć ma maksymalnemu oddaleniu podmiotu wiodącego od brokera, a tym samym tak skomplikować i wydłużyć łańcuch firm, by utrudnić i opóźnić reakcję odpowiednich służb – w tym skarbowych – danego państwa. Zdarzają się również przypadki, w których niektóre partie określonego towaru są eksportowane do państw spoza obszaru UE, co dodatkowo ma oddalić ryzyko i ewentualność kontroli skarbowej i utrudnić identyfikację przestępczej działalności.

Osoby biorące udział w przestępstwach karuzelowych rekrutują się z różnych środowisk społecznych. Przestępczość tego typu nie jest już domeną tzw. białych kołnierzyków, lecz przede wszystkim sprawców współdziałających ze sobą na różnym stopniu zorganizowania, w tym w ramach zorganizowanych grup przestępczych [Pauch 2016, s. 624].

Wszystkie podmioty biorące udział w karuzeli podatkowej mają ściśle określone zadania do wykonania, przy czym brak któregokolwiek z ogniw w łańcuchu uniemożliwia dokonanie przestępstwa karuzelowego. Inicjatorem nielegalnego proceduru jest pierwszy w łańcuchu podmiotów tzw. podmiot wiodący („przedsiębiorstwo wiodące” (*conduit company*) [Kancelaria Prezesa Rady Ministrów 2010, s. 87]), którego siedziba znajduje się w innym państwie UE niż siedziba pozostałych podmiotów biorących udział w karuzeli. Cechą charakterystyczną jest to, iż podmiot taki przestrzega przepisów podatkowych obowiązujących w kraju, w którym działa – prawidłowo prowadzi księgi podatkowe, regularnie składa deklaracje podatkowe i rozlicza się z budżetem danego państwa, przy tym posiada odpowiednio wysoki kapitał, który pozwala mu na prowadzenie działalności gospodarczej w formie i wielkości odpowiedniej dla danego typu transakcji określonym towarem. Podmiot wiodący może być uznany za organizatora transakcji i podmiotem czerpiącym korzyści finansowe w najprostszym schemacie oszustwa karuzelowego. Natomiast w bardziej zaawansowanych schematach transakcji karuzelowej ustalenie koordynatora proceduru nadzorującego przeprowadzenie transakcji oraz zwerbowanie jej uczestników stanowi jedno z głównych wyzwań stojących przed administracją podatkową i organami ścigania [Ożóg 2017, s. 30]. Z kolei zadaniem firmy – znikającego podatnika² jest wystawianie faktur sprzedaży z wykazanymi kwotami podatku należnego, który nigdy nie zostanie wpłacony do budżetu danego państwa członkowskiego, a który jest zyskiem dla organizacji przestępczej organizującej daną ka-

² Definicję „znikającego podatnika” (*missing trader*) zawarto w art. 2 rozporządzenia Komisji (WE) nr 1925/2004 z dnia 29.10.2004 r., zgodnie z którym „niewywiązujący się podmiot gospodarczy” to podmiot zarejestrowany jako podatnik dla celów VAT, który, z potencjalnym zamiarem oszustwa, nabywa towar lub usługi lub symuluje ich nabywanie, zbywa je, nie odprowadzając przy tym należnego podatku VAT właściwym władzom państwowym.

ruzelę podatkową, „odbieranym” na kolejnych jej etapach. Wystawione przez firmę znikającego podatnika faktury VAT trafiają do obrotu gospodarczego, choć *de facto* dokumentują fikcyjne transakcje („puste faktury”), za którymi w obrocie gospodarczym nie pojawiły się żadne towary, lub dokumentują zdarzenia gospodarcze, które wprawdzie miały miejsce, ale przebiegały w odmienny niż uwidoczniiony na fakturach sposób (nierzetelne faktury)³. Znikający podatek to zazwyczaj firma w formie prawnej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, której jedynym udziałowcem i prezesem jednoosobowego zarządu spółki jest osoba zwerbowana przypadkowo (bezrobotni, bezdomni, osoby chore, studenci, osoby starsze, z wykształceniem podstawowym, osoby szukające dodatkowego dochodu, często obcokrajowiec nie posiadający miejsca zamieszkania w Polsce), tzw. słup, która z pewnych względów godzi się na udostępnienie danych osobowych, przeważnie nie zdając sobie sprawy, jaki będzie cel ich wykorzystania, otrzymując w zamian niewielką kwotę pieniędzy lub w skrajnych przypadkach jedzenie czy odzież [Nowak 2014, s. 173]. Firma zarejestrowana na tzw. słupa najczęściej oprócz danych rejestracyjnych i rachunku bankowego nie posiada majątku trwałego w postaci zaplecza technicznego (siedziba mieści się w tzw. wirtualnym biurze⁴), środków transportu czy odpowiedniej liczby pracowników potrzebnych do prowadzenia działalności w branży i rozmiarach wynikających z ilości i rodzaju towaru będącego przedmiotem obrotu (rzeczywistego lub jedynie fakturowego) oraz liczby i częstotliwości przeprowadzonych transakcji. Podmiot taki działa krótko, przeważnie nie wywiązuje się z obowiązku składania deklaracji podatkowych VAT-7 i VAT-UE (ewentualnie składa deklaracje, ale są one nierzetelne), nie rozlicza się ze zobowiązań finansowych z budżetem państwa, a środki finansowe otrzymywane na rachunek bankowy w błyskawicznym tempie wypłaca w gotówce lub transferuje na rachunek podmiotu – organizatora.

Kolejnym ogniwem w łańcuchu firm karuzeli podatkowej jest podmiot określany jako bufor. Rolę bufora przyjmują zarówno nieświadomi zaangażowania w przestępczy proceder podatnicy, posiadający określoną pozycję na rynku i odpowiedni stopień zaufania ze strony organów podatkowych, jak i podmioty świado-

³ Zgodnie z art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług każda osoba, która wprowadza do obrotu prawnego fakturę z wykazaną kwotą podatku VAT, ma obowiązek zapłaty wykazanego w niej podatku VAT. W stosunku do podmiotów wystawiających faktury VAT dokumentujące nierzeczywiste transakcje organy kontroli skarbowej, w wyniku przeprowadzonego postępowania, określają podatek do zapłaty wynikający z wystawionych faktur VAT. Ponadto osoba reprezentująca taki podmiot podlega odpowiedzialności karnej lub karno-skarbowej. Oprócz faktur VAT do obiegu trafiają również dokumenty celne i przewozowe, na których przeważnie uwidoczniiona jest faktyczna droga towaru (brak danych „znikającego podatnika”, gdyż towar od „podmiotu wiodącego” trafia bezpośrednio do „bufora”).

⁴ Wirtualne biuro – to usługa wynajmu adresu lub/i powierzchni biurowej, zazwyczaj w prestiżowej lokalizacji, na podstawie zawartej umowy, umożliwiającą danemu podmiotowi gospodarczemu zarejestrowanie działalności gospodarczej pod danym adresem w Krajowym Rejestrze Sądowym. Zazwyczaj oferowane są również dodatkowe usługi administracyjne – otwieranie korespondencji i przesyłanie na podany adres e-mail jej skanów.

mie biorące udział w przestępstwie karuzelowym. Organizatorzy karuzeli często jednak do roli buforów powołują specjalnie w tym celu utworzone spółki. W jednej karuzeli mogą wystąpić jednocześnie wszystkie trzy rodzaje buforów. Trudno jednak dać wiarę całkowitej nieświadomości udziału w procederze w obliczu zakupu przez dany podmiot towaru od spółki – znikającego podatnika, po cenie zazwyczaj znacznie odbiegającej od ceny rynkowej (znikający podatnik, aby sprzedać towar w jak najkrótszym czasie w jak największej ilości, obniża cenę poniżej ceny rynkowej, a nie odprowadzając należnego podatku VAT, *de facto* finansuje obniżkę marży właśnie niewpłaconym podatkiem, który zostanie wyłudzony z budżetu państwa przez ostatniego w łańcuchu – brokera).

Rolą brokera, ostatniego podmiotu w łańcuchu nielegalnych transakcji, jest wystąpienie do urzędu skarbowego o zwrot podatku naliczonego, który jako podatek należny nie został wpłacony przez znikającego podatnika. Brokerem jest najczęściej duża, działająca od dawna i rozpoznawalna na rynku firma, posiadająca dobry *standing* finansowy, która regularnie wywiązuje się z obowiązków podatkowych. Jej zadaniem jest odsprzedanie (lub jedynie przefakturowanie) towaru nabytego od bufora do podmiotu mającego siedzibę w innym państwie UE, aby móc w całości wystąpić o zwrot podatku naliczonego. W momencie wypłaty środków z budżetu państwa osiąga się cel, dla którego dana karuzela podatkowa została stworzona. Należy przy tym podkreślić, iż dana partia towaru (lub faktura) krąży w karuzeli tak dłużej, dopóki jej organizatorzy stwierdzą, iż kwota zysku wypracowana w przestępczym zachowaniu jest zadowolająca.

Jak trafnie zauważa się w literaturze, „uchylanie się od opodatkowania – czyli między innymi oszustwa karuzelowe [przyp. autora] – jest działaniem nagannym i przestępczym, którego istotą jest w pierwszym rzędzie naruszenie prawa podatkowego, co w przypadku braku penalizacji skutkuje nieuczciwą konkurencją i zmianą reguł prowadzenia działalności gospodarczej w danej branży, sektorze gospodarki czy całym państwie” [Raczkowski 2016, s. 77]. Z tego względu istotne jest m.in. bieżące reagowanie i podejmowanie działań zmierzających do powstrzymania przestępczego procederu przez powołane do tego służby państwowe.

3. Skuteczność działań administracji skarbowej

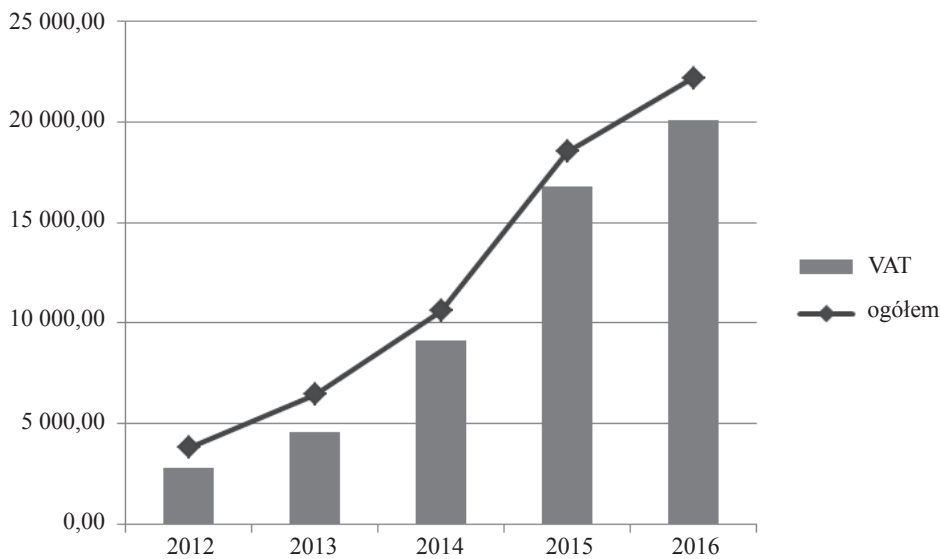
Przeciwdziałaniem, wykrywaniem i zwalczaniem przestępstw ekonomicznych, w tym przestępstw w podatku VAT, zajmują się w Polsce powołane do tego, współdziałające ze sobą coraz ściślej, odpowiednie organy państwowe, takie jak policja, Straż Graniczna, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Prokuratura, sądy i Krajowa Administracja Skarbowa⁵. Dzięki podjętym w ostatnim czasie działaniom Mi-

⁵ Powołana do życia Ustawą z dnia 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, funkcjonuje od 01.03.2017 roku. W okresie objętym analizą były to trzy niezależne od siebie pionierzy: administracja podatkowa, Służba Celna i kontrola skarbową.

nisterstwa Finansów⁶, a także coraz większej świadomości uczestników wymiany gospodarczej, luka podatkowa⁷ w podatku VAT, wynosząca w 2015 r. 2,8% PKB (ok. 49 mld zł), według szacunków ulegnie w kolejnych latach zmniejszeniu, choć nadal przekracza średnią unijną [Psujek 2017].

Jednym z istotnych narzędzi wykrywania podmiotów biorących udział w karuzelach podatkowych oraz pozyskiwania informacji o wielkości strat budżetu państwa z tytułu niewpłaconego podatku VAT są wyniki postępowań kontrolnych prowadzonych przez organy administracji skarbowej.

Z przeprowadzonej analizy danych zawartych w corocznych sprawozdaniach z działalności kontroli skarbowej wynika, iż w strukturze ustaleń podatkowych od wielu lat największy udział ma podatek VAT, przy czym na przestrzeni ostatnich pięciu lat udział ustaleń z tego tytułu wzrósł o 17,77 p.p. (z 72,64% w 2012 r. do 90,41% w 2016 r.) [Ministerstwo Finansów 2017, s. 4]. Tendencja ta jest odzwierciedleniem dynamiki wzrostu luki podatkowej w tym okresie, który wymusił zintensyfikowanie działań aparatu skarbowego oraz bardziej efektywne ukierunkowanie działalności kontrolnej [*Mniej kontroli ...* 2015]. Konsekwencją powyższego jest również gwałtowny wzrost kwoty ustaleń w podatku VAT (rys. 2) z kwoty 3799,55 mln zł w 2012 r. do 22 197,93 mln zł w 2016 roku.



Rys. 2. Ustalenia w podatku VAT w stosunku do ogółu ustaleń organów kontroli skarbowej w latach 2012-2016 (w mln zł)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów za lata 2012-2016.

⁶ Ze względu na ograniczoną objętość niniejszego artykułu zagadnieniu temu zostanie poświęcona osobna publikacja.

⁷ Luka podatkowa – różnica pomiędzy wpływami z podatków, które powinny zostać teoretycznie osiągnięte, a kwotą wpływów faktycznie uzyskaną [PricehousewaterCoopers 2014, s. 4].

Znaczące zwiększenie skuteczności organów skarbowych najlepiej obrazują dane dotyczące udaremnionych zwrotów podatku VAT w latach 2012-2016. W 2016 r. odnotowano wzrost ogólnej kwoty (1028,27 mln zł) wstrzymanych zwrotów podatku VAT o 907,24 mln zł w stosunku do 2012 r. (121,46 mln zł), tj. wzrost o 846,59%. Świadczyć to może o tym, iż organy skarbowe coraz szybciej identyfikują i skuteczniej typują do kontroli firmy, wobec których istnieje wysokie ryzyko próby wyłudzenia podatku VAT.

Z punktu widzenia oszustw w podatku VAT istotne są dane dotyczące liczby oraz wartości tzw. pustych faktur, dokumentujących fikcyjne transakcje, co do których organy kontroli skarbowej wydały decyzje na podstawie art. 108 ust. 1 Ustawy o VAT (tab. 1).

Tabela 1. Wartość brutto, kwota podatku VAT, liczba decyzji i wykrytych „pustych faktur”

Rok	Wartość brutto z faktur	Podatek VAT z faktur	Liczba wydanych decyzji	Liczba wykrytych „pustych faktur”
2013	19,7 mld zł	2,3 mld zł	2908	154,6 tys.
2014	33,7 mld zł	5,2 mld zł	3365	207,0 tys.
2015	81,9 mld zł	4,9 mld zł *	1842 *	360,7 tys.

* Dotyczy I półrocza.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych [Najwyższa Izba Kontroli 2015].

O ile pozytywnie należy ocenić przyrost kwotowy i ilościowy r/r (rok do roku) wykrytych nierzetelnych faktur, o tyle w kontekście danych dotyczących ściągalności kwot wynikających z decyzji wydanych z tego tytułu wynik ten jest drugorzędny. Z danych NIK wynika bowiem, iż niska skuteczność w odzyskiwaniu podatku należnego VAT spowodowała gwałtowny wzrost zaległości z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ust.1 Ustawy o VAT, tj. z 5,1 mld zł na koniec 2013 r. do 14,1 mld zł na koniec I półrocza 2015 roku [Najwyższa Izba Kontroli 2015, s. 9].

4. Zakończenie

Podsumowując, państwo polskie powinno przedsięwziąć nadal działania zmierzające do bardziej efektywnego funkcjonowania organów skarbowych, aby w jak najkrótszym czasie spowodować obniżenie wartości luki w podatku VAT, przynajmniej do poziomu z 2007 r., kiedy wynosiła 0,6% PKB. Przeprowadzona analiza dostępnych danych dotyczących działalności kontroli skarbowej wskazuje, iż wprowadzane sukcesywnie rozwiązania prawne i organizacyjne przynoszą pożądany efekt. Organ skarbowy reagują coraz sprawniej na pojawiające się symptomy wskazujące na przestępczy charakter działalności poszczególnych podmiotów. Tylko natychmiastowa reakcja i podejmowanie działań mogą być odpowiedzią na sprawnie zorganizowane i przeprowadzane w krótkim czasie transakcje przez firmy biorące udział

w oszustwach karuzelowych. Jak wskazano, prawidłowe rozpoznanie cech sygnałnych ujawniających się w działalności poszczególnych podmiotów gwarantuje możliwość szybkiego rozpracowania danej karuzeli VAT-owskiej i uniemożliwienie wyłudzenia nienależnego podatku VAT z budżetu państwa. Szczególnie istotne jest położenie nacisku na weryfikację podmiotów rozpoczynających działalność gospodarczą w toku tzw. czynności rejestracyjnych, i to zarówno przez naczelników urzędów skarbowych, jak też podczas dokonywania wpisów przez sądy rejonowe do Krajowego Rejestru Sądowego. Dogłębna analiza historii aktywności gospodarczej poszczególnych osób powołujących daną jednostkę organizacyjną może odegrać kluczową rolę w uniemożliwieniu rozpoczęcia nielegalnego procederu. Powstrzymanie wzrastającej lawinowo liczby firm „znikających podatników” przyczyni się do zmniejszenia liczby fikcyjnych faktur VAT w obrocie gospodarczym, a to z kolei przeloży się na powstrzymanie nienależnych zwrotów podatku VAT. Mając na uwadze, iż organy skarbowe często nie mają możliwości dotarcia do dokumentacji podmiotu założonego przez tzw. słupa, co w znacznym stopniu opóźnia możliwość przeprowadzenia postępowań wobec poszczególnych w łańcuchu firm, postulat czynności sprawdzających na etapie rejestracyjnym wydaje się tym bardziej zasadny. Z punktu widzenia organów skarbowych znaczącą kwestią jest również płynne współdziałanie z innymi organami zwalczającymi przestępczość gospodarczą, posiadającymi inne przydatne i niejednokrotnie większe możliwości skutecznego działania w walce ze zorganizowanymi grupami przestępczymi. Ponadto w dalszym ciągu należy edukować społeczeństwo, w tym szczególnie podmioty prowadzące działalność gospodarczą, aby swoich kontrahentów dobierali świadomie, biorąc pod uwagę, oprócz atrakcyjnej ceny towaru/usługi, również inne istotne czynniki. Jednocześnie z aprobatą należy przyjąć zmiany organizacyjne w administracji podatkowej, skarbowej i celnej, które nastąpiły w bieżącym roku, gdyż w obliczu zagrożeń ze strony grup przestępczych, które za cel obrały dokonywanie wyłudzeń publicznych środków, m.in. dostosowanie struktury i zadań administracji finansowej do aktualnych realiów globalnej gospodarki, wraz ze zmianami w prawodawstwie, może stanowić realną szansę na efektywne zwalczanie przestępstw tego rodzaju.

Literatura

- Adamek-Łyska D., Szewieczek A., Tatoj M., Tkocz-Wolny K., 2013, *Dokumentacja i ewidencja rozrachunków z tytułu podatku VAT*, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice.
- Gut P., 2012, *Wybrane regulacje europejskie i krajowe mające przeciwdziałać nadużyciom w podatku VAT*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Finanse Publiczne, nr 247, Wrocław.
- Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, 2010, *Transakcje wewnątrzspółnotowe ze szczególnym uwzględnieniem transakcji trójstronnych i łańcuchowych oraz identyfikacja oszustw karuzelowych w handlu wewnątrzspółnotowym*, Warszawa.

- Ministerstwo Finansów (Departament Kontroli Skarbowej), 2013-2017, *Sprawozdanie roczne kontrola skarbową w 2012 r. (2013, 2014, 2015, 2016 r.)*, Warszawa.
- Ministerstwo Spraw Wewnętrznych, 2015, *Program przeciwdziałania i zwalczania przestępczości gospodarczej na lata 2015-2020*, Warszawa.
- Mniej kontroli, większa skuteczność, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosc/19.02.2015>.
- Najwyższa Izba Kontroli, 2015, *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*, Warszawa.
- Nowak K., 2014, *Wybrane zagadnienia dotyczące działalności tzw. słupów w ramach zorganizowanych grup przestępczych dopuszczających się oszustw podatkowych w związku z obrotem wyrobami stalowymi*, Przegląd Bezpieczeństwa Wewnętrznego, nr 10/14.
- Ożóg I. (red. nauk.), *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, 2017, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Pauch D., 2016, *Transakcja karuzelowa jako forma oszustwa w podatku od wartości dodanej*, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska*, vol. L, 1, Lublin, DOI:10.17951/h.2016.50.1.621.
- Pricehousewater Coopers, 2014, *Luka podatkowa w VAT – jak to zwalczać?*, Warszawa.
- Psujek G., <http://www.rp.pl/Budzet-i-Podatki/311239938-PwC-Luka-podatkowa-VAT-w-Polsce-w-2016-r-zmniejszy-sie-do-25-proc-PKB.html#ap-1> (02.05.2017).
- Raczkowski K., 2016, *Determinanty efektywności fiskalnej systemu podatkowego*, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska*, vol. L, 1, Lublin, DOI:10.17951/h.2016.50.1.71.
- Schneider K., 2011, *Zorganizowane oszustwa karuzelowe związane z podatkiem od towarów i usług (VAT)*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Zarządzanie Finansami Firm – teoria i praktyka*, nr 158, Wrocław.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. 2016, poz. 710, z późn. zm.