



Tom 26/2017, ss. 285–297
ISSN 1644-888X
e-ISSN 2449-7975
DOI: 10.19251/ne/2017.26(19)
www.ne.pwspzlock.pl

Bogusława Sebastianka

Komenda Wojewódzka Policji w Rzeszowie

„KARUZELA PODATKOWA” - MECHANIZM I UCZESTNICY PRZESTĘPSTWA WYŁUDZENIA PODATKU VAT

**CAROUSEL FRAUD - THE MECHANISM AND THE PARTICIPANTS OF
THE FRAUDULENT VAT**

Streszczenie

Według opinii ekspertów podatkowych *oszustwa karuzelowe* stanowią aktualnie najpoważniejszą grupę przestępstw skarbowych w całej Unii Europejskiej. Skutkami działania przestępców jest znaczne uszczuplenie budżetów państw członkowskich. Tego rodzaju przestępczość wykorzystuje zaawansowane schematy transakcyjne związane z konstrukcją podatku od wartości dodanej (VAT) w celu uniknięcia zapłaty podatku VAT należnego lub wyłudzenie zwrotu VAT poprzez stworzenie fikcji gospodarczej polegającej na okrężnym ruchu towarów między państwami członkowskimi Unii Europejskiej.

Summary

In the opinion of tax experts carousel fraud is currently the most serious crime group within the European Union. Consequently, we have observed a significant depletion of the budgets of the Member States. This kind of crime uses advanced transactional schemas associated with the construction of value added tax (VAT) in order to avoid payment of VAT or VAT refund scam by creating economic fiction consisting of a circular movement of goods between the Member States of the European Union. The expression “Carousel” refers to the way transactions between the entities involved in a crime take

Wyrażenie „karuzela” odnosi się do takiego sposobu przeprowadzania transakcji pomiędzy poszczególnymi podmiotami zaangażowanymi w przestępstwo, by w ostatniej fazie łańcucha dostaw towar wrócił do podmiotu z państwa pochodzenia (pierwszej firmy w karuzeli).

Słowa kluczowe: Podatek VAT, karuzela podatkowa, przestępczość podatkowa, budżet, straty finansowe.

place, where in the last phase of the goods supply chain, produce is returned to the country of its origin (the first company in the carousel).

Keywords: VAT, tax crime, carousel, budget, financial loss.

1. Podatek VAT – charakterystyka i mechanizm działania

Podatek od towarów i usług VAT (**Value Added Tax**) pierwszy raz został wprowadzony w Polsce w 1993 r. Konieczność jego wdrożenia wynikała z harmonizacji systemu podatkowego państw Unii Europejskiej i został ustanowiony na podstawie dyrektyw z 1967 r.

Za twórcę koncepcji tego podatku uznawany jest niemiecki przedsiębiorca Carl Friedrich von Siemens, który w swoich pracach z 1920 roku zaprezentował jego ideę, ale powszechnie za twórcę VAT uważany jest francuski ekonomista Maurice Lauré

Podatek od towarów i usług jest podatkiem pośrednim, co oznacza, że ciężar opodatkowania towarów lub usług wytwarzanych przez podatnika przerzucany jest na konsumenta. Podstawową zasadą podatku VAT jest jego neutralność, która zakłada, że podatek ten powinien być niedostrzegalny ekonomicznie dla przedsiębiorcy, który nie jest ostatecznym konsumentem towaru lub usługi. W konsekwencji oznacza to, że podmiot, który nie „zużywa” danego towaru lub usługi, a jedynie odsprzedaje je dalej, nie ponosi ciężaru ekonomicznego tego podatku.

Zgodnie z art. 5 ustawy o VAT¹ czynnościami podlegającymi opodatkowaniem są:

- a) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
- b) eksport towarów poza terytorium Unii Europejskiej dokonywany przez:
 - dostawcę lub na jego rzecz,

¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku i usług (Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535) z późn. zm.

- nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych,
- jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych,
- c) import towarów na terytorium kraju, czyli przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego, d/ towary objęte remanentem likwidacyjnym,
- d) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju, f/ wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Bardzo istotną kwestią jest, iż zgodnie z art. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług opodatkowaniu podatkiem VAT nie podlegają transakcje zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części oraz czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy (np. powstałej w wyniku przestępstwa).

1.1. Podstawa opodatkowania

W myśl przywołanych przepisów, podstawą opodatkowania VAT jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usług otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze, które wpływają na cenę towarów.

Warto zauważyć, że obowiązek podatkowy na zasadach ogólnych, zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy o VAT, powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi.

1.2. Stawki podatku VAT w Polsce

Na podstawie aktualnie obowiązujących regulacji, stawki **podatku VAT** w Polsce wynoszą:

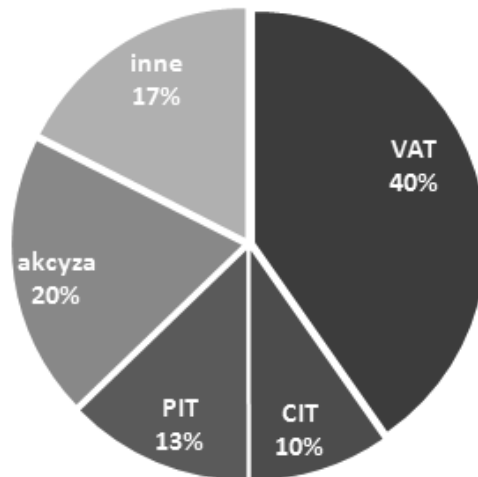
- 23% - która stanowi podstawową stawkę podatku VAT,
- 8% - jest stawką obniżoną i objęte nią są np. roboty budowlane, remontowe, modernizacyjne, termomodernizacyjne lub związane z przebudową obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

- 5% - kolejna stawka obniżona, obejmująca m.in. produkty rolne, inwentarz żywy, książki i czasopisma specjalistyczne,
- 0% - stawka dla wewnątrzspółnotowej dostawy towarów oraz eksportu towarów.

Podatnicy, w określonych sytuacjach, mogą również skorzystać z możliwości zwolnienia z opodatkowania VAT. W tym przypadku na fakturze stosuje się oznaczenie „zw”.

Możliwość wprowadzenia niższych stawek VAT stanowi instrument wspierający niektóre segmenty rynku, prowadzenie polityki prorodzinnej, pro oświatowej czy chroniące rolnictwo. Warto zaznaczyć również, że wybór wysokości stawki nie jest ustalany dobrowolnie przez przedsiębiorcę, ale zależy od klasyfikacji towaru lub usługi.

Struktura wykrytych nieprawidłowości podatkowych w 2009 r.



Zródło: Ministerstwo Finansów

2. Karuzela podatkowa

Z uwagi na swoją konstrukcję podatek VAT jest szczególnie narażony na próby dokonywania oszustw i wyłudzeń, które polegają m.in. na zaniżaniu przez firmy oficjalnej wartości sprzedaży. W przeciągu kilku ostatnich lat organy ścigania borykają się z tzw. „oszustwami karuzelowymi”, których celem jest wyłudzenie zwrotu podatku VAT.

Karuzela podatkowa, w podstawowym wariacie rozumiana jest jako fikcyjny przepływ towarów między co najmniej dwoma podmiotami gospodarczymi Unii Europejskiej lub krajami trzecimi, zorganizowana w taki sposób, by towary objęte transakcjami handlowymi, zgodnie z ewidencją prowadzoną do celów podatku VAT, wracają do państw pochodzenia.

Jak szacują eksperci, oszustwa podatkowe typu karuzelowego są najpoważniejszymi przestępstwami skarbowymi, z którymi borykają się wszystkie państwa Unii Europejskiej.

2.1. Charakterystyka karuzeli podatkowej

Przestępstwo karuzelowe jest oszustwem popełnionym przy użyciu systemów i mechanizmów umożliwiających uchylanie się podatnika od obowiązku dotyczącego podatku VAT wskutek niezapłacenia podatku VAT należnego lub nieuprawnionego domagania się jego zwrotu poprzez firmy działające na terenie wielu państw.

Karuzela podatkowa to przestępstwo, które może być popełnione w sposób świadomy i zorganizowany, kiedy sprawcy wykorzystują konstrukcję podatku od wartości dodanej a wyrażenie „karuzela” odnosi się do mechanizmu, w jaki sprzedawane towary krążą między poszczególnymi podmiotami zaangażowanymi w przestępczy łańcuch dostaw, by na końcu „wrócić” do państwa pochodzenia i do pierwszego ogniwa w łańcuchu. Podmiot ten, zwany *wiodącym*, ponownie inicjuje procedurę z udziałem tych samych firm.

2.2. Mechanizm karuzeli podatkowej

Ze względu na stosunkowo małe gabaryty oraz brak możliwości jego identyfikacji, towary objęte mechanizmem *karuzeli podatkowej* mogą być przemieszczane oraz mogą zmieniać swoich właścicieli w obrębie centrów logistycznych, bez ich fizycznego przemieszczenia poza te miejsca. Wśród towarów objętych omawianym procedurą prym wiodą kosztowne jednostkowo produkty, o niewielkich rozmiarach, które przestępcy mogą łatwo przetransportować. Niezwykle często są one trudno policzalne oraz cieszą się popularnością na rynku, co wpływa na szybki i łatwy zbył. Wskazany sposób postępowania umożliwia sprawcom wygenerowanie dużego obrotu i uzyskanie wysokiej kwoty podatku VAT, który będzie podlegał zwrotowi.

W tego typu dostawach nigdy nie występuje ostateczny nabywca, zaś wszystkie transakcje odbywają się bardzo szybko i bardzo często wystarczy 1-2 dni, by towary „przeszły” przez zaangażowane podmioty. W transakcjach

karuzelowych przestępcy wykorzystują zarówno istniejące, jak i fikcyjne podmioty, zaś ich sposób działania charakteryzuje się wyrafinowaniem, który przejawia się dobrze przemyślanym i ukierunkowanym *modus operandi*. Takie podejście do całego proceduru niewątpliwie wpływa na czas, w jakim służby są w stanie zorientować się co do charakteru konkretnych transakcji handlowych i wszczęcia procedur zmierzających do ustalenia i zatrzymania sprawców.

Warto zauważyć, że bardzo istotną cechą charakteryzującą oszustwa „karuzelowego” jest udział w zorganizowanym łańcuchu dostaw tzw. „znikających podatników”, którzy pełnią rolę „słupów”. Zysk, który zostanie uzyskany przez tak działające organizacje przestępcze, równy jest wielokrotności wartości podatku VAT niezapłaconego do budżetu państwa, na terenie którego działają podmioty pełniące rolę „znikającego podatnika”.

W ramach transakcji objętych *karuzelą podatkową* część podmiotów biorących w nich udział czerpie korzyści w jeden z dwóch sposobów:

- skutek zapłaty należnego podatku VAT albo
- uzyskanie od organów podatkowych zwrotu podatku VAT, który w rzeczywistości nie został należnie wpłacony na wcześniejszych etapach obrotu,

zaś opisane zyski mogą występować w *karuzeli podatkowej* zarówno oddzielnie, jak i obok siebie.

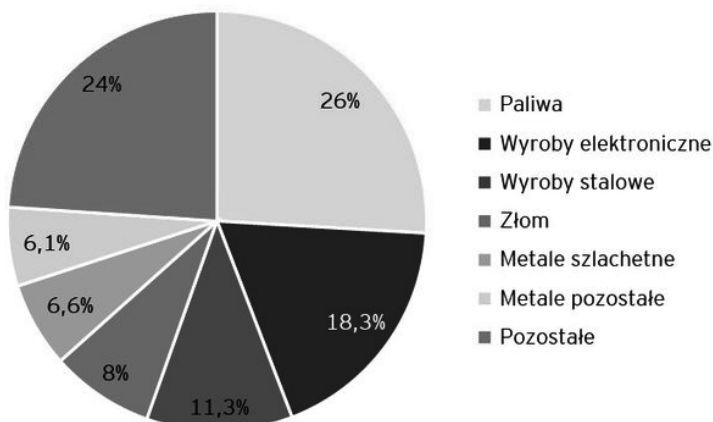
2.3. Rodzaje przestępstw karuzelowych

Praktyka pozwala wyróżnić kilka ogólnych typów przestępstw karuzelowych, które następnie dzielą się na różnego rodzaju podtypy:

- transakcje, w których następuje powtarzalność oszukańczego łańcucha dostaw i płatności pomiędzy umówioną grupą podmiotów,
- transakcje handlowe obejmujące wiele podmiotów, z których tylko jeden dopuszcza się przestępstwa, przy zastrzeżeniu że może być ono popełniane w innym kraju, aniżeli tym, gdzie siedzibę zarejestrował organizator proceduru,
- przedsięwzięcia, które gwarantują, iż pozostali (świadomi lub nie) uczestnicy oszustwa podatkowego są obiektywnie bezpieczni w kwestii prawnopodatkowej. W ich przypadku przedstawiciele fiskusa mają problem z zakwestionowaniem operacji handlowych, ponieważ podmioty te bez zastrzeżeń wypełniają swoje obowiązki podatkowe (w zakresie rozliczeń VAT), zaś transakcjom związanym z obrotem

międzynarodowym towarzyszą rzeczywiste przemieszczenia towarów pomiędzy poszczególnymi krajami Unii Europejskiej.

Udział branż w liczbie oszustw na szkodę budżetu państwa w podatku VAT



Źródło: Sprawozdanie roczne Kontrola Skarbowa w 2014 r.

Do najbardziej popularnych przestępstw związanych z podatkiem VAT należą:

- **oszustwa typu „znikający podatek” (intra-Community missing trader fraud [MTIC]), zwane również „acquisition fraud”**

Do najczęściej wykorzystywanego schematu przestępstwa karuzelowego należy zaliczyć mechanizm opierający się o istnienie tzw. *znikającego handlowca* (ang. defaulter, missing trader).

Przykład:

Transakcja karuzelowa tego typu opiera się na następujących etapach:

- 1) Podatnik VAT (spółka X) mający siedzibę w jednym z krajów członkowskich UE zbywa towary podatnikowi VAT z innego kraju członkowskiego (spółka Y).

Przepisy unijne stanowią, że wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów z X do Y jest opodatkowana 0% stawką VAT.

- 2) Spółka Y powinna wykazać przed swoim fiskusem wartość VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów od X. Następnie Y sprzedaje towary innemu podatnikowi VAT (spółka Z), z tego samego kraju członkowskiego co spółka Y, dokumentując tę transakcję fakturą VAT,

gdzie wykazuje w niej podatek według krajowej stawki. Towary zakupione od X zostały wykorzystane przez Y w celach dokonania transakcji podlegającej opodatkowaniu, w związku z czym Y przysługuje prawo do odliczenia VAT związanego z dokonaniem wewnątrzspółnotowym nabyciem towarów. Y nie składa deklaracji podatkowych, nie odprowadza również VAT należnego wynikającego z faktury wystawionej na rzecz Z. Jednocześnie Y otrzymuje zapłatę od Z, którą pokrywa cenę towaru nabytego od X, natomiast kwota VAT zostaje na rachunku Y.

- 3) Kolejna transakcja polega na zbyciu towarów przez Z podmiotowi z innego kraju członkowskiego UE. W chwili, gdy tym podmiotem zostaje X, powstaje tzw. *karuzela podatkowa*. Podmiot X rozpoznając wewnątrzspółnotowe nabycie towarów zbywa je ponownie Y. Spółka Z na podstawie złożonej deklaracji o nadwyżce podatku naliczonego nad należnym nabywa uprawnienia do wystąpienia o zwrot podatku VAT. Pieniądze uzyskane od fiskusa przez spółkę Z finansują w ten sposób nieuczciwą działalność Y.
- 4) Przedmiotowy towar krąży po spółkach X, Y i Z wielokrotnie. Spółka Y, zgromadziwszy zadowalającą ją kwotę z wyłudzonego podatku VAT, znika.

Mając na uwadze mechanizm oszustw typu „znikający handlowiec”, a zwłaszcza jego dynamikę, niezwykle istotną kwestią jest czas, w jakim następuje identyfikacja przez odpowiednie organy niespójności w dostarczanych przez sprzedawcę informacji o WDT (wewnątrzspółnotowej dostawy towarów).

Zasadniczym celem „znikającego podatnika” jest obrót jak największą ilością towarów, w jak najkrótszym okresie. Bardzo często osiągnięcie tego rezultatu jest obciążone ryzykiem odsprzedaży towarów ze stratą.

Zapobieganie i wykrywanie oszustw karuzelowych typu „znikający podatnik”:

- kontrola podczas procesu zakładania działalności gospodarczej ukierunkowana na osoby rejestrujące znaczną ilość podmiotów, ze zwróceniem uwagi na powiązania kapitałowe i osobowe, istniejące pomiędzy podmiotami krajowymi oraz międzynarodowymi,

- kontrola podmiotów, które nie składają deklaracji VAT oraz informacji podsumowujących lub też składają wskazane deklaracje i informacje z podaniem zerowych bądź symbolicznych wartości podatku VAT,
 - niezwłoczna kontrola podmiotów, u których w przedstawianych deklaracjach czy informacjach nagle zmienia się obrót,
 - analiza transakcji, których cena towarów znacząco odbiega od cen rynkowych,
 - weryfikacja transakcji, przedmiotem których są przedmioty o niewielkich gabarytach, będące jednocześnie przedmiotami o znacznej wartości np. telefony komórkowe, procesory, itp.
- **oszustwa karuzelowe opierające się na procedurze importu towarów 42xx**

Kolejnym z najczęściej popełnianych przestępstw *karuzelowych*, w przypadku którego zauważalny jest wzrost dynamiki to oszustwo związane ze stosowaniem procedury importowej 42xx.

Karuzela w tym przypadku opiera się na regulacjach prawnych wynikającej z art. 143 lit. d) dyrektywy VAT (dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r.), która zakłada zwolnienie z podatku VAT w imporcie w sytuacji, gdy bezpośrednio w imporcie następuje wewnątrzwspólnotowa dostawa lub przemieszczenie importowanego towaru do podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim.

Oszukańcze stosowanie powyższego zwolnienia polega na tym, że w rzeczywistości nie dochodzi do dalszej odsprzedaży w ramach WDT. Tego typu nadużycia popełniane są wskutek nieodpowiedniego wprowadzenia w poszczególnych krajach zwolnienia z importu towarów, które w konsekwencji nie umożliwiają fizycznego śledzenia przepływu importowanych towarów przez organy celne i podatkowe.

W tego typu transakcjach do nadużyć można wykorzystać procedurę zwolnienia od podatku w imporcie towarów w sytuacji, gdy miejscem przeznaczenia tych towarów jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju natomiast wywóz z terytorium kraju przez importera tych towarów nastąpi w ramach WDT - procedura celna 42. Oszustwa podatkowe w tym zakresie polegają między innymi na barku złożenia deklaracji przy dostawie pomimo takiego obowiązku, przy czym towar dostarczany jest na „czarny rynek” lub deklarowaniu dostaw o zmienionej wartości lub rodzaju towaru, a także wykonywania następujących po nich dostaw wewnątrzwspólnotowych.

Również w tym przypadku wykorzystywany jest schemat tzw. *znikającego handlowca*.

- **oszustwa związane z handlem emisjami CO₂**

Najnowszym typem przestępstw *karuzelowych* jest model oparty o handel emisjami CO₂. Do 2012 r. ok. 90-95% system handlu uprawnieniami do emisji polegał na przyznaniu ich przez rządy krajowe sprawcom największych zanieczyszczeń. Pozostałe 5-10% uprawnień zostało rozdysponowane w drodze licytacji na podstawie systemu handlowego z Kioto. Od roku 2013 większość uprawnień jest sprzedawana w drodze licytacji.

Podmioty działające w ramach tego systemu mogą samodzielnie przydzielać lub odsprzedawać swoje uprawnienia innym podmiotom.

Najczęściej proceder ten poprzez:

- prywatne przekazanie uprawnienia pomiędzy podmiotami funkcjonującymi wewnątrz spółki lub poza granice kraju,
- działanie poza rynkiem regulowanym, gdzie pośrednik kojarzy nabywcę
- ze sprzedawcą uprawnienia,
- zbyciu uprawnienia na rynku transakcji natychmiastowych jednej z europejskich giełd klimatycznych.

Warto zauważyć, że przekazywanie prerogatywy w ramach systemu handlu uprawnieniami do emisji dwutlenku węgla między podatnikami następuje wyłącznie drogą elektroniczną, co obowiązującym systemie prawnym uznawane jest za świadczenie usług i co do zasady podlega opodatkowaniu w miejscu, w którym nabywca ma swoją siedzibę. Mechanizm przestępczy w tym przypadku polega na nabyciu przez przedsiębiorców jednostek emisji dwutlenku węgla od podmiotów nieopłacających podatku VAT w innych państwach członkowskich a następnie odsprzedają je podmiotom funkcjonującym w tym samym państwie członkowskim, jednak po cenie zawierającej już podatek VAT.

„Znikający podatnicy” oczywiście nie odprowadzają należnego VAT-u do organów podatkowych.

Charakterystyka przestępstw karuzelowych z wykorzystaniem handlu uprawnieniami do emisjami CO₂, które mają wpływ na proces wykrywczy służ i instytucji:

- wirtualny charakter transakcji związanych z obrotem emisjami,
- brak środków transportu,

- dokonywanie transakcji przy wykorzystaniu platform obrotu uprawnieniami,
- brak powiązania rejestracji do handlu uprawnieniami od numeru VAT podmiotu dokonującego nabycia,
- utrudnienia związane z uzyskaniem danych na temat podmiotów i okoliczności dokonania wskazanych transakcji,
- oszustwa związane ze złamaniem przepisów o świadczeniu usług,
- inne przestępstwa, których mechanizm opiera się o konstrukcję *karuzeli podatkowej*.

3. Uczestnicy *karuzeli podatkowej*

Analizując transakcje *karuzelowe* należy wyodrębnić następujące podmioty:

- **znikający podatnik**

Definicja „*missing trader*” znajduje się w art. 2 Rozporządzenia Komisji Europejskiej (WE) Nr 1925/2004, na podstawie którego „*znikający podatnik oznacza podmiot zarejestrowany na potrzeby podatku VAT, potencjalnie prowadzący działalność z zamiarem dokonania oszustwa podatkowego wobec VAT, który nabywa lub utrzymuje, że nabywa towary lub usługi bez zapłaty podatku VAT, a następnie dokonuje dostawy tych towarów lub usług z naliczeniem kwot podatku VAT ale nie odprowadza kwot podatku należnego do odpowiednich jednostek władz państwowych.*”

- **bufor**

„Bufor” jest podmiotem umiejscowionym w transakcjach *karuzelowych* między „znikającym podatnikiem” a brokerem. Co do zasady, w całym mechanizmie występuje kilku „buforów”, którzy są podmiotami skrupulatnie wypełniającymi wszelkie formalności związane z rozliczeniami VAT. W ten sposób „bufory” realizują funkcje przewidzianą przez organizatora oszustwa, w wyniku której poprzez samą obecność pomiędzy najbardziej „wrażliwymi” ogniwami procedury, tworzą atmosferę legalnych transakcji.

- **broker**

Broker funkcjonuje w transakcjach *karuzelowych* jako ostatnie ogniwo łańcucha dostaw towaru w kraju, do którego towary zostały wprowadzone przez „znikającego podatnika”. Zdarzają się przypadki, kiedy broker będący poważną firmą o ustabilizowanej pozycji na rynku, odsprzedaje nabyte od

„buforów” towary pośrednio czerpiąc zysk z całego procederu wskutek zastosowania nierynkowo niskich cen sprzedaży, które zostały zastosowane przez wcześniejsze podmioty *karuzeli podatkowej*.

- **spółka wiodąca (ang. Conduit company)**

Ten podmiot pełni w całym oszustwie rolę organizatora przestępstwa karuzelowego, który co do zasady jest najtrudniejszy do identyfikacji, ponieważ jego rozliczenie podatkowe raczej nie budzi większych podejrzeń organów monitorujących transakcje międzynarodowe.

Karuzela podatkowa rozpoczyna się i kończy na spółce wiodącej, której zadaniem jest „koordynacja” funkcjonowania całego oszustwa podatkowego.

Cechą charakterystyczną dla spółki wiodącej to obrót towarami o niewielkich rozmiarach lecz o znaczącej wartości.

Każdy z przedstawionych uczestników pełni specyficzną rolę w omawianych transakcjach, co jednocześnie gwarantuje „poprawne” funkcjonowanie *karuzeli podatkowej*.

4. Nowe tendencje w zakresie przestępstw *karuzelowych*

Przestępcy podatkowi w reakcji na prowadzoną przez państwa członkowskie walkę z nadużyciami w ramach podatku VAT na bieżąco modyfikują swoje *modus operandi*.

Najczęściej ujawnia się „udoskonalenia” przedmiotowych transakcji *karuzelowych* polegające na:

- zwiększonej dynamice działania „karuzeli” polegającej na obrocie towarem pomiędzy podmiotami w ciągu kilku godzin, zwłaszcza w kontekście „pobytu” towaru w jednym państwie,
- uczestnictwo w *karuzeli* coraz więcej tzw. „buforów”,
- powiększeniu wartości towarów, będących przedmiotem pojedynczej transakcji,
- poszerzeniu ulega katalog towarów obracanych w „karuzeli”,
- jednoczesnym funkcjonowaniu *karuzel podatkowych* w kilku krajach, czyli tzw. „koło olimpijskie”,
- do przestępstwa włączane są firmy spoza Unii Europejskiej, zwłaszcza z Dubaju, Szwajcarii, USA oraz Chin.

Bibliografia:

Aronowitz Alexis, D. C. G. Laagland, G. Paulides. 1996. “Value-added tax fraud in the European Union”, , WODC, Ministry of Justice, Kugler Publications, Distributor for the U.S.A. and Canada, Criminal Justice Press, Amsterdam, Monsey, NY.

Dominik Dagmara, VAT-owska karuzela, „Prawo i Podatki Unii Europejskiej”, 2006.

Górniok Oktawia, Uszczuplenie podatku VAT a zagarnięcie mienia społecznego, „Prokuratura i Prawo”, 1997, nr 2,

Adamski Andrzej. 2003. „Przestępczość gospodarcza z perspektywy Polski i Unii Europejskiej” - L. Johanson, D. Magnusson, „VAT fraud as a „business concept” – a threat to state and industry, Toruń.

Mazur Łukasz, Sokołowska-Strug Ewa. 2009. „Transakcje wewnątrzspółnotowe. Ustawa o VAT”, Warszawa: C.H. Beck.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2004 r., nr 54, poz. 535 ze zm.

Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

Wyrok NSA z 14.03.2013 r., I FSK 436/12.