
MINISTERSTWO FINANSÓW

DEPARTAMENT KONTROLI SKARBOWEJ

Do użytku służbowego

PROGRAM KONTROLI KOORDYNOWANEJ

**KONTROLA PODATNIKÓW DOKONUJĄCYCH OBROTU
ZŁOMEM**

WARSZAWA/BYDGOSZCZ STYCZEŃ 2010

Spis treści

- I. Wprowadzenie
- II. Cele kontroli
- III. Zakres kontroli
- IV. Założenia kontroli
- V. Założenia organizacyjne
- VI. Wykaz podstawowych aktów prawnych

Załącznik nr 1

Załącznik nr 2

L. WPROWADZENIE

Dostawa złomu jest czynnością opodatkowaną podatkiem od towarów i usług stawką podatkową 22%, natomiast wewnątrzwspólnotowa dostawa złomu jest opodatkowana stawką preferencyjną 0%. Złom jest pozyskiwany faktycznie, jako odpad albo pokonsumpcyjny zbierany przez osoby fizyczne nie prowadzące działalności gospodarczej (bez VAT) albo poprodukcyjny będący efektem likwidacji zużytych środków trwałych bądź materiałów (VAT). Może być również zamierzonym skutkiem działań nielegalnych, tj. kradzieży lub małwersacji (bez VAT). Oznacza to występowanie w obrocie towarowym znacznych nadwyżek złomu pozyskanego w wyniku czynności nieopodatkowanych podatkiem od towarów i usług. Potwierdzają to doświadczenia z postępowań kontrolnych przeprowadzonych w podmiotach sklasyfikowanych na Mapie Obszarów Ryzyka pod pozycją 2: „Obrót złomem” (kod PKD 2007: 46.77.Z Sprzedaż hurtowa odpadów i złomu). Wskazują one, że podmioty dokonujące obrotu złomem, z powodów opisanych powyżej, stworzyły skomplikowaną, hierarchicznie zbudowaną strukturę, której celem jest uniemożliwienie ustalenia faktycznego źródła pochodzenia złomu poprzez organizowanie grup podmiotów pozorujących działalność gospodarczą w tym obszarze, mających za zadanie wprowadzanie do obrotu gospodarczego tzw. „pustych faktur”, które dokumentują czynności niedokonane. W ten sposób zharmonizowane wspólnotowo zasady uprawniające do zwrotu podatku VAT są wykorzystywane przez zorganizowaną przestępczość budującą sieci podmiotów w formie tzw. „piramidy” lub „karuzeli”. Z karuzelą podatkową mamy do czynienia wtedy, gdy w wyniku szeregu transakcji sprzedażowych towary „wracają” do pierwszego ogniwa w łańcuchu. Wyrażenie „karuzela” odnosi się do sposobu, w jaki sprzedawane towary krążą między poszczególnymi podmiotami zaangażowanymi (świadomie bądź nie) w oszukańczy łańcuch dostaw. A zatem, termin ten odnosi się do określonego przepływu towarów w oszukańczym procederze. Przepływ ten nie zachodzi jednak zawsze i nie jest elementem niezbędnym do wystąpienia oszustwa. Z kolei oszustwo w handlu wewnątrzwspólnotowym zdefiniować można, jako popełniane w sposób zorganizowany przestępstwo wykorzystujące konstrukcję podatku od wartości dodanej (VAT) związaną z rozliczaniem międzynarodowych transakcji towarowych. Oszuści opierają swój proceder o wprowadzoną do systemu VAT UE (od stycznia 1993 r.) zasadę nakładania VAT w miejscu przeznaczenia towarów przemieszczanych między różnymi krajami Wspólnoty.

W efekcie, wielostopniowa i często zazębiająca się struktura organizacji tych podmiotów wobec braku kompleksowej koordynacji zakresie przeciwdziałania stwierdzonym

patologiom utrudnia, a w niektórych przypadkach praktycznie uniemożliwia, skuteczne zweryfikowanie przeprowadzonych transakcji, a tym samym prawidłowe zakończenie kontroli organom podatkowym, organom kontroli skarbowej oraz dochodzeń organom ścigania.

Udowodnienie nierzetelności transakcji jest ponadto utrudnione z uwagi na fakt, że złom jest towarem trudnym do zidentyfikowania, często nieposegregowanym na poszczególne asortymenty metali. Co więcej, dotychczas przeprowadzone kontrole potwierdziły rzeczywiste istnienie przynajmniej części złomu. Ta konstatacja dotyczy zwłaszcza podmiotów usytuowanych na szczycie „piramidy” lub organizatorów „karuzeli”. W konsekwencji, trudno jest ustalić, jaka część obrotu jest prawdziwa, a jaka fikcyjna. Dalszych trudności nastręcza również udowodnienie podmiotom działającym na samym szczycie hierarchicznej struktury świadomego udziału w stwierdzanym procederze, a co za tym idzie zakwestionowanie prawa do obniżenia kwot podatku należnego o kwoty podatku naliczonego wynikające z fikcyjnych faktur w oparciu o wypracowaną w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości tzw. koncepcję nadużycia prawa podatkowego.

Wobec stwierdzonych trudności obserwuje się, iż prowadzone postępowania z reguły są skuteczne jedynie wobec pojedynczych podatników podejmujących próby wyłudzeń na najniższych lub pośrednich poziomach zorganizowanych struktur. Tym samym, nie gwarantują one całościowej eliminacji tego zjawiska, a w szczególności nie zabezpieczają w pełni budżetu państwa, pełniącego swoistą rolę „bankiera”, przed nieuchronnymi stratami, ale w sposób niezamierzony chronią interesy struktury przestępczej doprowadzając w ostateczności do zalegalizowania towaru i obrotu nim, jako czynności opodatkowanej VAT. Podkreślić należy, iż w ten sposób działania organów podatkowych w istocie realizują scenariusz wymyślony przez organizatorów stwierdzonego procederu. Dla wyłudzenia zwrotów VAT, jak napisano powyżej, zostały zbudowane liczne sieci podmiotów, z których część ma za zadanie przyjąć ryzyko wykrycia nadużycia podatkowego bez możliwości wyegzekwowania od nich nienależnie zagarniętych kwot podatku od towarów i usług. Są one z góry, w krótkiej perspektywie czasowej, spisane na straty, co wymusza stałe (permanentne) organizowanie nowych podmiotów bądź reorganizowanie już istniejących. Podmioty te zostały skalkulowane, jako swoisty „koszt” uzyskania nienależnych zwrotów podatku VAT. W konsekwencji, przerzucenie odpowiedzialności za popełnione przestępstwa na ogniwa podrzędne, które nie posiadają majątku, uniemożliwia późniejszą skuteczną egzekucję zaległości podatkowych. Podmioty należące do danej sieci są z reguły zarejestrowane w

urzędach skarbowych o różnej właściwości miejscowej na terenie całego kraju, co skutkuje realnym opóźnieniem i tym samym zmniejszeniem skuteczności działania organów państwa w przeciwdziałaniu wyłudzeniom. W tej sytuacji niedostosowanie i nieskoordynowanie form i metod działania do stwierdzonych zagrożeń zwiększa ryzyko strat budżetowych z tytułu podatku od towarów i usług.

W związku z powyższym istnieje pilna potrzeba zintensyfikowania i skoordynowania działań organów podatkowych w celu zminimalizowania finansowych skutków opisanych powyżej działań przestępczych oraz stworzenia dynamicznego mechanizmu, który aktywnie przeciwdziałałby stworzonej strukturze ukierunkowanej na wyłudzenia podatku VAT. Koniecznym wydaje się także bieżące sięgnięcie do najwyższych poziomów „góry złomowej”, a nie, jak dotychczas, koncentrowanie się na walce z przestępcami znajdującymi się na najniższym szczeblu hierarchii i obejmowania zakresem kontroli okresów „historycznych”. Ze względu natomiast na fakt deklarowania przez podmioty należące do szczytu struktury wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów jest również konieczne wykorzystanie procedur wymiany informacji z administracjami podatkowymi innych państw członkowskich Unii Europejskiej, a w uzasadnionych przypadkach wszczynanie kontroli wielostronnych prowadzonych wspólnie przez organy podatkowe zainteresowanych państw członkowskich.

II. CELE KONTROLI

Przeprowadzenie kontroli ma na celu:

- rozpoznanie skali zjawiska, skutków finansowych oraz mechanizmów funkcjonowania wytypowanych struktur podatników zbudowanych wokół beneficjentów występujących o zwrot różnicy podatku należnego, zwłaszcza w sytuacji dokonywania przez nich wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów, istotne jest tu również ustalenie ewentualnych przepływów towarowych pomiędzy różnymi strukturami kontrahentów,
- intensyfikację i koordynację działań organów polskiej administracji podatkowej w zakresie przeciwdziałania oszustwom podatkowym w szczególności wykorzystującym mechanizm wprowadzania do obrotu prawnego tzw. „pustych faktur” oraz podatkowy przywilej opodatkowania zerową stawką podatku VAT, związany w dokonaniem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,

- ochronę interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych stanowiących dochód budżetu państwa.

III. ZAKRES KONTROLI

Zakres przedmiotowy

Kontrolą należy objąć prawidłowość rozliczeń z budżetem państwa z tytułu podatku od towarów i usług za okresy rozliczeniowe od stycznia 2009 r. do grudnia 2009 r. na podstawie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.).

Zakres podmiotowy

1. Kontrolą należy objąć podatników o statusie „Beneficjenta”, którzy:
 - dokonują wewnątrzwspólnotowych dostaw złomu do kontrahentów z innych krajów członkowskich oraz eksportu złomu do państw trzecich, żądając z tych tytułów wielomilionowych zwrotów podatku VAT,
 - prowadzą działalność od dłuższego czasu,
 - zajmują się skupem różnorodnych asortymentów złomu oraz dokonują demontażu złomowanych urządzeń połączonego z segregowaniem odpadów w celu utrudnienia identyfikacji przepływu strumieni towaru – nie zawsze bada się czy wypełniają obowiązki nałożone przez ustawę z dnia 27 kwietnia 2001 r. o odpadach (Dz. U. z 2001 r. Nr 62, poz. 628 z późn. zm.),
 - w zakupach wykazują często nabycia odpadów od podmiotów prowadzących produkcję – istnieje podejrzenie, że w części tych transakcji nie dochodzi do obrotu towarem, zakłady produkcyjne mogą w ten sposób tworzyć dokumentację pozwalającą zbilansować zakupy surowców ze sprzedażą produktów w przypadku sprzedaży nieewidencjonowanej,
 - posiadają profesjonalne zaplecze materialne w postaci placów, składów magazynowych, urządzeń dźwigowych, wagowych i analitycznych (spektrometrów), środków transportu, kontenerów itd.,

- zatrudniają pracowników w osobach kierowców, magazynierów i innych osób, zwłaszcza sortujących złom,
 - często kierują do urzędów skarbowych zapytania o status dostawców o statusie „Bufora”.
2. Kontrolą należy objąć podatników o statusie „Bufora” * lub „Startera” bezpośrednio lub pośrednio tworzących grupę dostawców dla poszczególnych beneficjentów, którzy:
- z reguły są podmiotami nowopowstałymi lub podejmującymi działalność po długim okresie „uśpienia”,
 - w przypadku osób fizycznych są osobami wcześniej karanymi lub bardzo młodymi, dotyczy to również osób uczestniczących w organach zarządzających spółek prawa handlowego i ich wspólników,
 - nie posiadają zaplecza materialnego (ewentualnie wynajęte biura, rzadko place składowe),
 - nie zatrudniają pracowników,
 - w rozliczeniach w podatku dochodowym wykazują nieznaczne kwoty dochodu lub stratę,
 - w rozliczeniach w podatku od towarów i usług wykazują nieznaczne kwoty do wpłaty lub do przeniesienia,
 - po zarejestrowaniu działalności w szybkim tempie osiągają obroty rzędu setek tysięcy, a nawet milionów złotych,
 - mimo obowiązku nie mają pozwolenia na czynności związane z przyjmowaniem złomu, jako odpadu,
 - są przedmiotem zapytań kierowanych przez inne bufory lub beneficjentów do urzędów skarbowych,
 - są przedmiotem licznych wniosków o przeprowadzenie czynności sprawdzających rzetelność i prawidłowość udokumentowania transakcji zawartych z innymi podmiotami z branży złomowej.

* Zastrzec należy, iż podatnicy sklasyfikowani w ogólnej kategorii bufor mogą przyjmować postać o różnym stopniu komplikacji. Z uwagi na ich cechy szczególne i realizowane funkcje można zaproponować podział tej kategorii na bufora prostego, bufora miksera i bufora maskującego, szczegóły zawarto w „Podręczniku modelowej kontroli złomowej” stanowiącym załącznik nr 2 do niniejszego programu.

IV. ZAŁOŻENIA KONTROLI

Kontrola ww. podmiotów winna obejmować swoim zakresem „*Prawidłowość rozliczeń z budżetem państwa z tytułu podatku od towarów i usług za okresy rozliczeniowe od stycznia 2009 r. do grudnia 2009 r.*”

Założenia ogólne

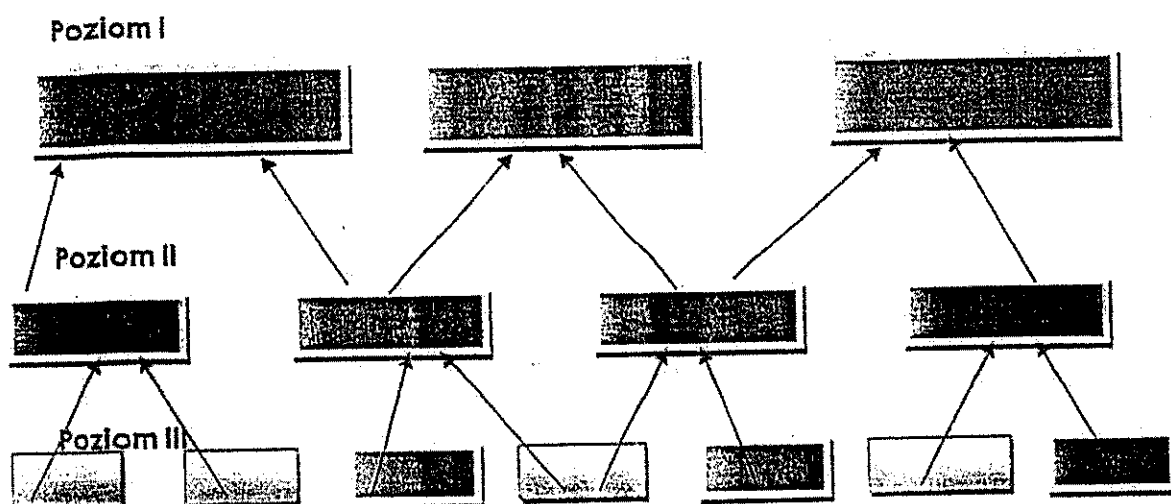
W toku kontroli należy zbadać zgodność z prawem zasadność dokonania zwrotów nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług oraz ujawnić zachowania podatników zmierzające do uchylania się od opodatkowania bądź żądania nienależnych zwrotów z tytułu podatku VAT.

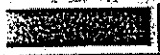
Z uwagi na odmienne funkcje wykonywane przez obie ww. kategorie podmiotów (beneficjent oraz bufor lub starter) w hierarchicznie zbudowanej strukturze podmiotów oraz cechy i rodzaje czynności, a także skalę obrotów, prowadzone w stosunku do nich postępowania dowodowe powinny charakteryzować się również innymi kryteriami metodologicznymi i chronologicznymi zarówno w doborze środków dowodowych, jak i wyznaczonych celów oraz w aspekcie kolejności uruchamiania poszczególnych postępowań. Z tego powodu, na etapie przygotowania kontroli koordynowanej, należy po wytypowaniu beneficjentów ustalić ich dostawców, a następnie wyselekcjonować spośród nich tych, którzy posiadają cechy uznane za właściwe dla podatników o statusie bufora. W miarę potrzeby czynności te należy powtórzyć w stosunku do buforów zlokalizowanych na niższych poziomach struktury będących dostawcami dla buforów wytypowanych w pierwszej kolejności. Wskazany tryb postępowania oznacza, iż przedmiotowa kontrola koordynowana ma mieć charakter wielowątkowy i postępujący („kroczący”). W konsekwencji, na etapie realizacji kontroli pierwsze postępowania w zidentyfikowanej strukturze podmiotów powinny być uruchamiane u buforów rozpoznanych na II poziomie struktury, tj. u dostawców beneficjentów. Prowadzone u nich postępowania dowodowe mogą wymusić konieczność wszczęcia dalszych kontroli u podatników na niższych poziomach, czyli w podmiotach będących dostawcami dla kontrolowanych już buforów, w tym ewentualnie o statusie „startera”. Dopiero w efekcie zgromadzenia pełnego i przekonywującego materiału dowodowego, który pozwoli albo na wyzerowanie podatku naliczonego i należnego odnośnie zakwestionowanych transakcji u podatników w łańcuchu dostawców beneficjenta, albo stwierdzenie przypadku nadużycia podatkowego skonsumowanego przez beneficjenta,


zasadne będzie wszczęcie kontroli w podmiotach usytuowanych na szczycie struktury, tj. u beneficjentów uszeregowanych na poziomie I.


Poniżej przedstawiono przykładowy schemat struktury właściwy dla obszaru ryzyka dotyczącego dostaw złomu.


PRZYKŁADOWY SCHEMAT STRUKTURY



 - beneficjenci, podmioty dokonujące WDT złomu znajdujące się na I poziomie hierarchii,

 - bufor, podmioty aktywne znajdujące się na II poziomie hierarchii,

 - bufor, podmioty aktywne znajdujące się na III poziomie hierarchii,

 - startery, podmioty nieaktywne (podmioty fikcyjne), jednak niekiedy składające deklaracje VAT-7.

Ze zgromadzonych danych wynika, że na przestrzeni lat 2006 – 2009 doszło do stopniowego zmniejszenia się rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej przez poszczególnych beneficjentów. Tendencja ta ma istotne znaczenie dla oceny charakteru działalności tzw. „buforów”, dla których załamanie rynku złomu pod koniec 2008 r. nie wpłynęło na wysokość wygenerowanego obrotu.

Z reguły działalność tzw. „buforów” uaktywnia się nagle, często od razu od wielomilionowych obrotów, i nierzadko po okresowym zaprzestaniu prowadzenia działalności gospodarczej. Z tych względów stworzenie i stałe monitorowanie bazy

podmiotów złomowych (po wyeliminowaniu dostawców przypadkowych) pozwoli rozpoznać:

- moment nagłego wzrostu obrotów,
- wysokość dokonanych przez te podmioty wpłat z tytułu podatku od towarów i usług lub wysokość deklarowanych nadwyżek podatku naliczonego nad należnym na następne okresy rozliczeniowe.

Zalecanym narzędziem do monitorowania podmiotów, których przedmiot działalności stanowi skup i sprzedaż złomu, jest program analityczny Clementine. Program ten zasilany bieżącą bazą dostawców złomu, pozyskiwaną z rejestrów VAT uzyskanych od beneficjentów we własnym zakresie bądź przez urzędy skarbowe w ramach kontroli zasadności zwrotów VAT oraz bazą danych z hurtowni SPR, pozwala efektywnie wyselekcjonować do kontroli skarbowej podatników o statusie tzw. „bufora”.

Z dotychczasowych doświadczeń wynika, że kontrole rzetelności transakcji nabycia i dostawy złomu pomiędzy beneficjentami z reguły nie wykazują nieprawidłowości. W tej sytuacji wczesne rozpoznanie tzw. „buforów” i związanych z nimi łańcuchów fikcyjnych (nieprawdziwych) dostawców pozwoli zahamować proceder wprowadzania do obrotu prawnego tzw. „pustych” faktur.

Założenia szczegółowe

W ramach kontroli koordynowanej realizowanej w oparciu o niniejszy program należy przeanalizować w szczególności przedstawione poniżej zagadnienia.

1. W pierwszej kolejności należy dokonać identyfikacji podmiotów typu „Beneficjent”.

Czynność zostanie dokonana przez pełniący funkcję koordynatora Urząd Kontroli Skarbowej w Bydgoszczy i uzgodniona z właściwym miejscowo urzędem kontroli skarbowej.

Poniżej prezentuje się podmioty zidentyfikowane w toku prowadzonego od dnia 18 listopada 2009 r. postępowania kontrolnego w ~~XXXXXXXXXX~~ sp. z o.o. z siedzibą w Inowrocławiu, NIP: ~~XXXXXXXXXX~~, które posiadają z nią bezpośrednie lub pośrednie, poprzez powiązane kapitałowo z tą spółką podmioty z innych państw członkowskich Unii Europejskiej, powiązania o charakterze gospodarczym, i należą do najwyższego szczebla struktury podmiotów dokonujących wewnątrzwspólnotowych dostaw złomu i z tego tytułu żądających do zwrotu wysokich kwot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

- wszystkich prowadzonych przeciwko podatnikowi (jak również w sprawie dotyczącej podatnika) postępowaniach karnych, karnych skarbowych i decyzjach innych organów
- oceny perspektyw przeprowadzenia skutecznego postępowania zabezpieczającego przyszłe wierzytelności budżetu państwa, a następnie postępowania egzekucyjnego.

Zebrane informacje powinny zostać również skonfrontowane z danymi wynikającymi z materiałów zebranych przez wywiad skarbowy oraz organy ścigania.

3. *Etapy postępowania kontrolnego.*

- 3.1. Skompletowanie dokumentacji podatkowej i rachunkowej podatnika za okres objęty postępowaniem kontrolnym.
- 3.2. Ustalenie zaplecza technicznego służącego efektywnemu prowadzeniu działalności gospodarczej, jego sprawności, posiadanych atestów, zezwoleń, a w szczególności stanów aktywów trwałych, tj. placów, budynków, budowli, środków transportu, załadunku i wyładunku, urządzeń wagowych i pomiarowych itp. Powyższe należy dokonać także poprzez przeprowadzenie oględzin miejsc prowadzenia działalności oraz ewentualnemu zarządzeniu doraźnych inwentaryzacji.
- 3.3. Ustalenie posiadanego składu osobowego pracowników i ich kwalifikacji zawodowych, w tym w przypadku kierowców kategorii praw jazdy, powiązań rodzinnych, karalności.
- 3.4. Analiza przebiegu transakcji poprzez ustalenie dostawców i odbiorców jak również firm świadczących usługi transportowe i spedycyjne.
- 3.5. Zestawienie ilości i asortymentu towarów, który był przedmiotem obrotu oraz innych szczegółów dotyczących przedmiotowych transakcji (m. in. ładowność środków transportu, dyspozycyjność kierowców, odległości tras przejazdu, ustalenie przebiegu i sposobu płatności).
- 3.6. Weryfikacja transakcji pod względem formalnym poprzez:
 - Ustalenie, czy istnieją dostawcy i odbiorcy oraz czy posiadają oni stosowne dokumenty – przede wszystkim w drodze kontroli „krzyżowych”, weryfikacji w bazie danych RemDat, a w szczególności ustalenie, czy kontrahenci kontrolowanego są:
 - aktywni, tj. czy są to podmioty zarejestrowane, jako czynni podatnicy VAT, a obroty z tytułu sprzedaży złomu tych podmiotów mieszczą się w wartościach zadeklarowanych w deklaracjach VAT-7 za bieżący okres rozliczeniowy,

- nieaktywni, tj. czy są to podmioty niezarejestrowane, jako czynni podatnicy VAT, a obroty z tytułu sprzedaży złomu tych podmiotów nie mieszczą się w wartościach zadeklarowanych w deklaracjach VAT-7 za bieżący okres rozliczeniowy,

- sprawdzenie, czy ilość zakupionego towaru i jego asortyment jest wystarczający, aby zrealizować wykazaną sprzedaż,
- czy istnieją środki transportu, którymi miano dokonywać przewozu oraz czy ich rodzaj i ładowność pozwala zrealizować pod względem ilościowym jednorazowy przewóz masy towarowej wynikającej z dokumentów,
- czy dysponowano w rzeczywistości ww. środkami transportu w czasie, gdy miano realizować przewozy,
- ustalenie, czy podmioty uczestniczące w transakcjach dysponowały odpowiednimi zasobami pieniężnymi do wywiązywania się ze zobowiązań wynikających z ww. transakcji.

3.7. W przypadku wątpliwości, co do rzetelności dokumentów, ewidencji i deklaracji kontrolowanego, badanie rzeczywistego przebiegu transakcji poprzez:

- wykorzystanie materiałów dowodowych zgromadzonych w toku innych postępowań kontrolnych dotyczących tego samego podmiotu, kontrahentów oraz podmiotów uczestniczących w łańcuchu transakcji,
- wykorzystanie materiałów pochodzących z postępowań karnych prowadzonych przez organy ścigania (protokoły przesłuchania, oględzin i opinie biegłych),
- przeprowadzenie dowodów z dokumentów (np. opinii kuratora sądowego), oględzin miejsca i rzeczy, przesłuchania w charakterze świadka dostawców i odbiorców towarów, osób świadczących usługi transportu, najemców i dzierżawców, oraz pracowników kontrolowanego, a także pracowników dostawców i odbiorców oraz członków ich rodzin lub innych osób pozostających z nimi we wspólnym gospodarstwie domowym.

3.8. W celu zweryfikowania zebranego materiału dowodowego i uzyskania dodatkowych informacji o przebiegu transakcji, niezbędne będzie również przesłuchanie w charakterze strony kontrolowanego.

3.9. Ze względu na deklarowanie przez wytypowanych „Beneficjentów” dostaw wewnątrzwspólnotowych towarów lub ich eksport, niezbędne jest ustalenie, czy transakcje te miały miejsce w rzeczywistości, tj., czy nie wystąpiło jedynie

symulowanie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub ich eksportu, podczas gdy faktycznie miała miejsce dostawa krajowa bądź dokonano dostawy mniejszej ilości złomu niż zadeklarowano. Możliwe są również przypadki dokumentacyjnego pozorowania i deklarowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w sytuacji faktycznego dokonania eksportu złomu w imieniu bądź na rzecz unijnego kontrahenta – uwaga na tzw. eksport pośredni. Przeanalizowania wymagają również deklarowane przez „Beneficjentów” wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów. W związku z powyższym, w trakcie prowadzonych czynności kontrolnych, należy dokonać dokładnego porównania danych dotyczących transakcji handlowych przeprowadzonych przez kontrolowanego z podatnikami podatku od wartości dodanej w państwach członkowskich Unii Europejskiej, poprzez skonfrontowanie ich z danymi wynikającymi ze złożonych informacji podsumowujących oraz z danymi pochodzącymi z Polskiej Aplikacji VIES.

W przypadku stwierdzenia różnic bądź powzięcia wątpliwości odnośnie rzetelności transakcji konieczne może być wykorzystanie procedur wymiany informacji z administracjami podatkowymi innych państw członkowskich Unii Europejskiej oraz uzyskania pomocy prawnej od państw trzecich.

- 3.10. W przypadku stwierdzenia w toku kontroli nieprawidłowości zasadnym jest zwrócenie się do właściwego miejscowo urzędu skarbowego (wierzyciela) z wnioskiem o dokonanie zabezpieczenia na majątku podatnika w celu zabezpieczenia przyszłych zobowiązań.
- 3.11. Po zakończeniu postępowania, w przypadku wydania decyzji, niezbędnym będzie wystąpienie do wierzyciela o nadanie decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności w trybie art. 239b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8 poz. 60 z późn. zm.).

4. Analiza zebranego materiału dowodowego.

Na podstawie ustalonego w toku kontroli stanu faktycznego oraz zebranego materiału dowodowego należy ustalić, czy faktury zakupu i sprzedaży złomu potwierdzają operacje gospodarcze nimi udokumentowane, tj. przede wszystkim, czy nie mają charakteru tzw. „pustych” faktur. Wprowadzenie do obrotu prawnego „pustych” faktur, które nie dokumentują rzeczywistych transakcji, a jedynie pozorują istnienie takich czynności, rodzi określone konsekwencje prawne, które mają wpływ na ustalenie wysokości obrotu

stanowiącego podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Fikcyjne faktury nie stanowią również podstawy do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony z nich wynikający. Zgodnie z przepisem art. 88 ust. 3a pkt. 4 lit a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku, gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności.

W przypadku udowodnienia przez organy kontroli skarbowej wystawiania fikcyjnych faktur zastosowanie znajdują również postanowienia art. 108 ust. 1 ww. ustawy, pozwalające na określenie podatku do wpłaty w związku z faktem wystawienia faktury. Zgodnie z ww. przepisem w przypadku, gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty. Zdarzenie to powoduje zaistnienie stosunku prawnopodatkowego w formie obowiązku podatkowego. Powstanie tego obowiązku wywołuje powinność wymiaru zobowiązania podatkowego, które ma charakter realny, gdyż określa jednostkowego adresata i konkretne zachowanie się (powinność zapłaty). Wymiar ten, wolą ustawodawcy, ma postać samowymiaru przez obliczenie i dokonanie wpłaty (bez składania deklaracji podatkowej) – art. 21 § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa. Przepis art. 108 ust. 1 ma zastosowanie jedynie wtedy, gdy określony w nim podmiot wystawi fakturę z wykazanym podatkiem, nie mogącym być częścią rozliczenia podatku w trybie art. 99 i 103 ustawy, ponieważ nie wynika on z obowiązku podatkowego w VAT (dlatego należy odróżniać faktury, o których mowa w art. 108 ust. 1 od faktur przedwcześnie wystawionych, np. przed okresem w którym otrzymano zaliczkę). Obowiązek ten przyjmuje postać swoistej sankcji (por. wyrok NSA z 28 marca 1997 r., sygn. akt III SA 1814/95, LEX nr 31188). Sankcja polega na konieczności zapłaty kwoty wykazanej jako podatek należny, jeśli faktura została wprowadzona do obrotu, niezależnie od okoliczności jej wystawienia. Danina ta nie jest podatkiem od towarów i usług, ponieważ dany podmiot jest obowiązany zapłacić ją tylko z tego względu, iż wykazał na fakturze „nienależny” podatek od towarów i usług, a nie wynika ona z obowiązku podatkowego w tym podatku. Dlatego też, określenia „podatek”, użytego w art. 108 ust. 1 ustawy, nie należy utożsamiać z podatkiem należnym, o którym mowa w ustawie o podatku od towarów i usług i rozliczanym przez podatników według zasad przewidzianych w ustawie. Rozróżnienie przez ustawodawcę podatku należnego i podatku,

widoczne jest choćby w ust. 2 ww. artykułu, w którym mowa o kwocie podatku wyższej od kwoty podatku należnego, i oznacza w tym wypadku, że podatnik musi obok rozliczenia podatku należnego powstającego na zasadach ogólnych, zapłacić różnicę między kwotą podatku wynikającego z faktury, a kwotą podatku należnego. Podkreślić należy, iż okoliczność, że zobowiązanie zostało uregulowane w ustawie o podatku od towarów i usług nie może świadczyć o tym, że jest ona podatkiem pośrednim. O charakterze zobowiązania nie może decydować miejsce - akt normatywny - gdzie zostało ono uregulowane, lecz posiadane przez niego cechy (por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 23 listopada 2005, sygn. akt I SA/Bd 473/05, POP 2006/3/47).

Właściwym i priorytetowym celem „Beneficjenta”, w zorganizowanym łańcuchu transakcji, jest uzyskanie korzyści w postaci zwrotu różnicy kwot podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług. Powyższe jest możliwe także dzięki dokonywaniu wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów oraz jego eksportu, które są opodatkowane preferencyjną stawką podatku 0%. Wobec tego, szczególną uwagę zwrócić należy na wyjaśnienie, czy transakcje rozliczone w deklaracjach VAT-7 miały w rzeczywistości miejsce, i czy spełnione zostały warunki uprawniające do zastosowania 0% stawki podatku VAT. W takich przypadkach kontrola koordynowana ma na celu również udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy obrót towarowy na linii beneficjent – huta, z wykorzystaniem pośrednictwa podmiotów zagranicznych z innych państw członkowskich, miał charakter rzeczywisty, a jeżeli tak to, czy mieścił się w ramach optymalizacji podatkowej, czy też nosił znamiona nadużycia podatkowego.

Odnosnie wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów zastosowanie znajdzie art. 13 ust. 1 ww. ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym pod pojęciem WDT należy rozumieć wywóz towarów z terytorium RP na terytorium innego państwa członkowskiego w wykonaniu czynności opodatkowanych. Przy czym, aby wystąpiła wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, muszą być spełnione warunki określone w art. 13 ust. 2, 6 i 7 ww. ustawy, tj. polski dostawca i unijny nabywca muszą być podatnikami VAT UE. Za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów uznaje się również czynności określone w art. 13 ust. 3 ustawy. Zgodnie z przepisem art. 41 ust. 3 cyt. ustawy w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów stawka podatku wynosi 0%, z zastrzeżeniem art. 42.

W świetle art. 2 pkt. 8 lit. a) i b) ustawy o podatku od towarów i usług, przez eksport towarów rozumie się potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium wspólnoty w wykonaniu czynności określonych w art. 7

ustawy, jeżeli wywóz jest dokonany przez dostawcę lub na jego rzecz (tzw. eksport bezpośredni) lub nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju, lub na jego rzecz (tzw. eksport pośredni). Stosownie do art. 41 ust. 4 ustawy o VAT, w eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. a), tj. eksporcie bezpośrednim, stawka podatku wynosi 0%. Jednak warunkiem jej stosowania jest, aby podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy otrzymał dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Wspólnoty (art. 41 ust. 6 ustawy o VAT). Jeżeli podatnik nie posiada tego potwierdzenia, może wykazać sprzedaż eksportową z zastosowaniem stawki podatku 0% w rozliczeniu za okres następny, pod warunkiem jednak, że otrzyma dokument potwierdzający wywóz towaru przed złożeniem deklaracji podatkowej za ten następny okres (art. 41 ust. 7 ustawy o VAT). W przypadku zaś nieotrzymania tego dokumentu również we wspomnianym terminie, należy zastosować stawki właściwe dla dostawy danego towaru na terytorium kraju. Możliwość stosowania art. 41 ust. 7 ustawy o VAT została ograniczona przez art. 41 ust. 8 ustawy o VAT do przypadku, gdy podatnik posiada dokument celny potwierdzający dokonaną procedurę wywozu. Otrzymanie przez podatnika dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Wspólnoty w terminie późniejszym niż ww. upoważnia podatnika do dokonania korekty podatku należnego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik otrzymał ten dokument (art. 41 ust. 9 ustawy o VAT). Przepisy art. 41 ust. 4 i 5 ustawy o VAT, stosuje się odpowiednio w eksporcie pośrednim, jeżeli podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym dokonał dostawy towarów, posiada kopie dokumentu, w którym urząd celny określony w przepisach celnych potwierdził wywóz tych towarów poza terytorium Wspólnoty (art. 41 ust. 11 ustawy o VAT). Z kopii dokumentu musi wynikać tożsamość towaru będącego przedmiotem dostawy i wywozu. Przepisy art. 41 ust. 7 i 9 ustawy o VAT stosuje się odpowiednio.

Ocena dowodów

Z dorywczych doświadczeń w zakresie prowadzenia kontroli podmiotów handlujących złomem oraz z analizy wydawanych w tych sprawach orzeczeń wynika, że dla stwierdzenia „fikcyjności transakcji” i sprawnego przeprowadzenia postępowania niezbędne jest skrupulatne gromadzenie i konfrontowanie dowodów. Istotne znaczenie dla uzyskania akceptacji stanowiska organu podatkowego przez sąd ma ustalenie relacji między poszczególnymi dowodami oraz spójność i kompletność zastosowanej argumentacji. Ocena

wiarygodności i mocy dowodów przeprowadzonych w danej sprawie powinna odpowiadać regułom logicznego myślenia wyrażającym formalne schematy powiązań między podstawami wnioskowania i wnioskami oraz uwzględniać zasady doświadczenia życiowego będące wyznacznikiem granic dopuszczalnych wniosków i stopnia prawdopodobieństwa ich przydatności w konkretnej sytuacji.

Wobec powyższego, istotne jest uwypuklenie dowodów świadczących o fikcyjności transakcji, takich jak:

- niewiarygodni kontrahenci, często posiadający przestępczą przeszłość bądź będący bezrobotni przed podjęciem działalności gospodarczej, w trudnej sytuacji finansowej, bez zaplecza charakterystycznego dla branży obrotu złomem takiego jak place składowe, magazyny, kontenery, środki transportu, wagi, inne urządzenia i narzędzia, niezorientowani w szczegółach przebiegu transakcji realizowanych przez swoją firmę,
- odwrócony kierunek fakturowania – zachodzi w przypadku wystawienia faktur przez podmioty usytuowane na niższych od beneficjenta szczeblach (dole) „piramidy” dopiero po wystawieniu faktury przez beneficjenta, tj. po dokładnym, a właściwie faktycznym, zważeniu i posegregowaniu złomu oraz ustaleniu cen poszczególnych asortymentów,
- brak uzasadnienia ekonomicznego dla postępowania kontrolowanego lub jego kontrahentów w obrocie gospodarczym danym towarem, sprzecznej z zasadą maksymalizacji zysku, a także rozmijanie się obserwowanych tendencji spadku cen metali na światowych rynkach z nieadekwatnym zwiększaniem obrotów przez podmioty wystawiające tzw. „puste” faktury – jest to zjawisko odwrotne od danych deklarowanych przez beneficjentów,
- brak stosowania zabezpieczeń przy przeprowadzaniu operacji gospodarczych, opieranie się tylko na tzw. zaufaniu do kontrahentów – jest to oznaką sumiennie przestrzeganej zasady lojalności „obowiązującej” wewnątrz struktury współpracujących podmiotów,
- zeznania szerokiego kręgu świadków, wytypowanych także spośród członków rodziny lub osób wspólnie prowadzących gospodarstwo domowe.

W przedmiotowej kontroli istotna jest również ocena, czy kontrolowany – w szczególności beneficjent – wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczył w transakcji wykorzystywanej do popełnienia oszustwa w podatku od towarów i usług. W szczególności

konieczna jest ocena okoliczności, które mogą świadczyć o tym, że przynajmniej mógł przewidywać, że dokonuje transakcji, których celem jest uzyskanie korzyści podatkowej. Powyższy wniosek powinien wynikać z okoliczności zawarcia i przeprowadzenia transakcji, takich jak m.in.: czas i miejsce zawarcia umowy, sposób kontaktowania się z kontrahentem, cena nabywanego towaru, sposób zapłaty, a także innych okoliczności i zdarzeń, które mogą prowadzić do wniosku, że istniały podstawy do tego, aby kontrolowany mógł obiektywnie przypuszczać, iż uczestniczy w transakcji mającej na celu oszustwo podatkowe, przykładowo to on zapewniał transport towaru lub jego skup z wykorzystaniem kontenerów oznaczonych własnym logo. Udowodnienie (wykazanie) tych okoliczności może pozwolić na postawienie kontrolowanemu, zwłaszcza beneficjentowi, zarzutu nadużycia podatkowego, a w konsekwencji odmówienie mu prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego zawartą na fakturach wygenerowanych przez podmioty, które faktycznie nie dysponowały towarem jak właściciel – bez względu na poziom ich usytuowania w strukturze całej grupy.

V. ZAŁOŻENIA ORGANIZACYJNE

1. Kontrolę nadzoruje Departament Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów.
2. W kontroli uczestniczy 16 urzędów kontroli skarbowej, przy czym punktem wyjścia są urzędy kontroli skarbowej właściwe dla siedzib beneficjentów wskazanych na str. 9 i 10 niniejszego programu, tj.:
 - Urząd Kontroli Skarbowej w Bydgoszczy,
 - Urząd Kontroli Skarbowej w Katowicach,
 - Urząd Kontroli Skarbowej w Krakowie,
 - Urząd Kontroli Skarbowej w Poznaniu,
 - Urząd Kontroli Skarbowej w Warszawie (realizuje Urząd Kontroli Skarbowej w Bydgoszczy).
3. Koordynatorem kontroli jest:

Urząd Kontroli Skarbowej w Bydgoszczy,
ul. Dr K. Marcinkowskiego 7
85 – 959 Bydgoszcz
Tel. (52) 325 – 61 – 61, fax (52) 322 99 60.

Informacji i wyjaśnień w zakresie objętym programem kontroli koordynowanej udziela:
Andrzej Wrzecionkowski – Naczelnik Wydziału Kontroli Podatkowej W1P,
tel. (52) 325 – 64 – 09.

4. Informację o osobach wyznaczonych do przeprowadzania kontroli koordynowanej należy przekazać koordynatorowi do dnia 29 stycznia 2010 r.
5. Wytypowanie podatników (buforów) do kontroli należy zgłosić koordynatorowi w terminie do dnia 15 lutego 2010 r.
6. Pierwsze kontrole należy wszcząć i zgłosić koordynatorowi w terminie do dnia 26 lutego 2010 r. O zamiarze i fakcie uruchomienie kolejnych kontroli również należy powiadomić koordynatora.
7. W przypadku powzięcia podejrzenia popełnienia przestępstwa lub przestępstwa karnego skarbowego należy o tym zawiadomić właściwą miejscowo prokuraturę i zgłosić ten fakt koordynatorowi.
8. Kontrole wytypowanych jednostek należy zakończyć do dnia 31 października 2010 r.
9. Materiały z kontroli obejmujące decyzje, wynik kontroli oraz sprawozdanie należy przesłać do Urzędu Kontroli Skarbowej w Bydgoszczy w terminie do dnia 30 listopada 2010 r. – sprawozdanie z kontroli wraz z załącznikami należy ponadto przesłać na elektronicznym nośniku.
10. Sprawozdanie winno być sporządzone zgodnie z pismem Departamentu Kontroli Skarbowej nr KSI 4/8502/1/WK/06/11419 z dnia 5 października 2006 r. oraz zawierać syntetyczną część opisową i część tabelaryczną (według wzoru stanowiącego załącznik nr 1 do niniejszego programu).

II. W części opisowej należy zawrzeć:

- dane ogólne o kontrolowanym podmiocie,
- opis i ocena zebranego w toku kontroli materiału dowodowego oraz stwierdzonych mechanizmów wykorzystywanych do unikania lub zaniżania podatków,

- ustalenia kontroli w zakresie przypisów podatkowych i przyczyn stwierdzonych nieprawidłowości,
- własną ocenę i wnioski w zakresie zmiany przepisów prawnych z uzasadnieniem potrzeby wprowadzenia zmiany,
- inne uwagi i wnioski.

12. Urząd Kontroli Skarbowej w Bydgoszczy prześle sprawozdania zbiorcze do Ministerstwa Finansów w terminie do dnia 31 stycznia 2011 r.

VI. WYKAZ PODSTAWOWYCH AKTÓW PRAWNYCH

1. Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8 poz. 65 ze zm.),
2. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8 poz. 60 ze zm.),
3. Ustaw z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 ze zm.).
4. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 ze zm.),
5. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 54 poz. 535 ze zm.),
6. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. o odpadach (Dz. U. z 2001 r. Nr 62, poz. 628 z późn. zm.),
7. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. nr 97, poz. 970 ze zm.).

Załączniki do programu kontroli koordynowanej:

- nr 1 – Wzór wyliczenia podatku od towarów i usług za miesiące od stycznia 2009 r. do grudnia 2009 roku,
- nr 2 – Podręcznik modelowej kontroli ziomowej.

Opracował:

Urząd Kontroli Skarbowej w Bydgoszczy

Zweryfikował:

Departament Kontroli Skarbowej
Ministerstwo Finansów

Zatwierdził:

ZASTĘPCA DYREKTORA
Departamentu Kontroli Skarbowej

[Signature]
Matej Krzewski

08.01.2010

[Signature]

[Signature]
SZEFKOWANIE
11.01.2010
Szefkowanie

WYLICZENIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG ZA MIESIĄCE OD STYCZNIA DO GRUDNIA 2009 ROKU

M-c	Podatek należny			Podatek naliczony			Nadwyżka podatku należnego nad naliczonym			Do przeniesienia			Zwrot podatku		
	Wg podatnika	Wg kontroli	Różnica	Wg podatnika	Wg kontroli	Różnica	Wg podatnika	Wg kontroli	Różnica	Wg podatnika	Wg kontroli	Różnica	Wg podatnika	Wg kontroli	Różnica
I															
II															
III															
IV															
V															
VI															
VII															
VIII															
IX															
X															
XI															
XII															

Wykonat UKS w

Sporządził:

Imię i nazwisko:

Tel. kontaktowy:

PODRĘCZNIK MODELOWEJ KONTROLI ZŁOMOWEJ

PROPOZYCJA MODELU POSTĘPOWANIA W ZAKRESIE
PROWADZENIA KONTROLI SKARBOWEJ DOTYCZĄCEJ
PODMIOTU PODEJRZANEGO O UDZIAŁ W GRUPIE
PODEJMUJĄCEJ DZIAŁANIA ZMIERZAJĄCE DO WYŁUDZANIA
ZWROTÓW PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG.

WSTĘP

Celem niniejszego opracowania jest wdrożenie modelowego schematu postępowań kontrolnych i kontroli podatkowych dotyczących podmiotów zorganizowanych w grupy przestępcze zajmujące się wyłudzeniami zwrotów podatku od towarów i usług oraz uchylających się od wypełniania obowiązków podatkowych. Modelowe rozwiązanie przedstawione jest w odniesieniu nie tylko do podmiotów prowadzących działania w zakresie obrotu złomem metali i ich stopów, ale będzie też właściwe dla wszelkich innych przypadków posługiwania się fakturami, na których wykazano transakcje w rzeczywistości nieprzeprowadzone.

Jednocześnie należy mieć świadomość tego, że każde postępowanie wymaga indywidualnej oceny stwierdzonego stanu faktycznego. Co więcej, skuteczne postępowanie powinno być nieszablonowe i pozbawione automatyzmu.

PODSTAWOWE POJĘCIA I ZASADY

Charakterystyka podmiotów tworzących sieci wyłudzeniowe.

W skład sieci wchodzi podmioty, które spełniają różnorakie funkcje, wg tego kryterium można je określić, jako:

1. Podmioty wprowadzające pierwsze tzw. puste faktury w łańcuchu transakcji

Oznaczenie skrócone – „Starter”

Cechy podmiotu:

- Nowopowstałe lub podejmujące działalność po długim okresie „uśpienia”
- Osoby podejmujące działalność (również w organach i jako wspólnicy) są osobami wcześniej karanymi lub bardzo młodymi

- Podatek dochodowy i podatek od towarów i usług właściwy dla różnych organów podatkowych coraz częściej na terenie różnych województw,
- Bez zaplecza materialnego (wynajęte biura, rzadko place składowe)
- Bez pracowników
- W rozliczeniach w podatku dochodowym wykazują nieznaczące kwoty dochodu lub stratę
- W rozliczeniach w podatku od towarów i usług wykazują nieznaczące kwoty do wpłaty lub do przeniesienia
- Po zarejestrowaniu działalności w szybkim tempie osiągają obroty rzędu setek tysięcy a nawet miliona złotych
- Mimo obowiązku nie mają pozwolenia na czynności związane ze złomem jako odpadami
- Częste zapytania kierowane do urzędów skarbowych o status podatnika wpływające od podmiotów znanych z działalności w sferze handlu złomem metali
- Pojawiają się wnioski o przeprowadzenie czynności sprawdzających transakcje, których przedmiotem jest obrót złomem lub usługi transportu złomu

Cechy transakcji zawieranych przez taki podmiot:

- Złom przewożony jest zazwyczaj do finalnego odbiorcy – poszczególne podmioty zajmują się jedynie fakturowaniem
- Transakcje zakupu łatwo powiązać z transakcjami sprzedaży, wartość transakcji sprzedaży nieznacznie przewyższa wartością odpowiadającą jej transakcji zakupu – przy transakcjach rzędu kilkuset tysięcy złotych marża wynosi kilkaset złotych
- Wykorzystywany jest często zewnętrzny transport
- Jeżeli płatności za towar docierają w formie przelewów bankowych natychmiast są wypłacane (u osób fizycznych) lub przelewane na konta osób fizycznych (spółki) i tam wypłacane niezwłocznie
 - Jednorazowa transakcja to, co najmniej kilkadziesiąt tysięcy złotych (występuje potrzeba wygenerowania znacznej wartości transakcji)

Rola podmiotu w łańcuchu:

- Wystawianie faktur stanowiących podstawę do tworzenia fikcyjnego obrotu na następnych szczeblach.

2. Podmioty przenoszące wartość transakcji wprowadzonej pierwszą fakturą na dalsze etapy łańcuchu transakcji – szczególnie w etapach następujących bezpośrednio po podmiocie typu „Starter”

Oznaczenie skrócone – „Bufor prosty”

Cechy podmiotu (bardzo podobny do podmiotu typu „Starter”):

- Nowopowstałe lub podejmujące działalność po długim okresie „uśpienia”;
- Osoby podejmujące działalność (również w organach i jako wspólnicy) są osobami wcześniej karanymi lub bardzo młodymi;
- Bez zaplecza materialnego (wynajęte biura, rzadko place składowe);
- Bez pracowników;
- W rozliczeniach w podatku dochodowym wykazują nieznaczne kwoty dochodu lub stratę;
- W rozliczeniach w podatku od towarów i usług wykazują nieznaczne kwoty do wpłaty lub do przeniesienia;
- Po zarejestrowaniu działalności w szybkim tempie osiągają obroty rzędu setek tysięcy a nawet miliona złotych;
- Mimo obowiązku nie mają pozwoleń na czynności związane ze złomem, jako odpadem;
- Częste zapytania kierowane do urzędów skarbowych o status podatnika wpływające od podmiotów znanych z działalności w sferze handlu złomem metali;
- Pojawiają się wnioski o przeprowadzenie czynności sprawdzających transakcje, których przedmiotem jest obrót złomem lub usługi transportu złomu.

Cechy transakcji zawieranych przez taki podmiot:

- Transakcje zakupu łatwo powiązać z transakcjami sprzedaży, wartość transakcji sprzedaży nieznacznie przewyższa wartością odpowiadającą jej transakcji zakupu – przy transakcjach rzędu kilkaset tysięcy złotych marża wynosi kilkaset złotych;
- Złom przewożony jest zazwyczaj do finalnego odbiorcy – poszczególne podmioty zajmują się jedynie fakturowaniem;
- Wykorzystywany jest często zewnętrzny transport;
- Jeżeli płatności za towar docierają w formie przelewów bankowych natychmiast są wypłacane (u osób fizycznych) lub przelewane na konta osób fizycznych (spółki) i tam wypłacane niezwłocznie;
- Jednorazowa transakcja to, co najmniej kilkadziesiąt tysięcy złotych (występuje potrzeba wygenerowania znacznej wartości transakcji).

Rola podmiotu w łańcuchu:

- Przeniesienie podatku naliczonego i kosztów uzyskania przychodu ze „Startera” na następne szczeble obrotu.

3. Podmioty przenoszące wartość transakcji wprowadzonej pierwszą fakturą na dalsze etapy łańcuchu transakcji na dalszych etapach obrotu – szczególnie w etapach następujących bezpośrednio po podmiocie typu „Starter”

Oznaczenie skrócone – „Bufor - mikser”

Cechy podmiotu:

- Podmiot prowadzący działalność od jakiegoś czasu;
- Zajmuje się skupem złomu od kilku lat, oprócz prostego zakupu i sprzedaży zajmuje się demontażem urządzeń połączonym z segregowaniem odpadów w celu utrudnienia identyfikacji strumieni towaru – nie bada się czy wypełniają obowiązki z nałożone przez ustawę o odpadach;
- W zakupach wykazuje często zakup odpadów od podmiotów prowadzących produkcję – istnieje podejrzenie, że w część tych transakcji nie ma obrotu towarem, zakłady produkcyjne mogą w ten sposób tworzyć dokumentację pozwalającą zbilansować zakupy surowców ze sprzedażą produktów – przy sprzedaży nieewidencjonowanej;
- Często posiadają przynajmniej pozornie profesjonalne zaplecze materialnego – urządzenia wagowe, urządzenia analityczne, środki transportu;
- Zatrudniają pracowników sortujących złom – bez długotrwałej obserwacji trudno zakwestionować lub potwierdzić wszystkie czynności;
- W rozliczeniach w podatku dochodowym wykazują nieznaczne kwoty dochodu lub stratę;
- W rozliczeniach w podatku od towarów i usług wykazują nieznaczne kwoty do wpłaty lub do przeniesienia
- Częste zapytania kierowane do urzędów skarbowych o status podatnika wpływające od podmiotów znanych z działalności w sferze handlu złomem metali;
- Pojawiają się wnioski o przeprowadzenie czynności sprawdzających transakcje, których przedmiotem jest obrót złomem lub usługi transportu złomu.

Cechy transakcji zawieranych przez taki podmiot:

- Złom czasami przewożony do finalnego odbiorcy, czasami jest opisany, jako sortowany;
- Wykorzystywany transport własny i zewnętrzny;
- Płatności co do zasady są w formie przelewów bankowych;
- Transakcje o różnej wartości.

Rola podmiotu w łańcuchu:

- Przeniesienie podatku naliczonego i kosztów uzyskania przychodu na szczeble obrotu wykorzystujących strumień „pustych” faktur do uzyskania zwrotów lub zaniżenia zobowiązań podatkowych. Poprzez czynności selekcji złomu lub rzeczywiste dostawy mają maksymalnie odsunąć ryzyko zakwestionowania podatku naliczonego i kosztów uzyskania u podmiotów typu „Beneficjent”.

4. Podmioty przenoszące wartość transakcji na dalsze etapy łańcuchu transakcji

Oznaczenie skrócone – „Bufor - maskujący”

Cechy podmiotu:

- Podmiot prowadzący działalność od dłuższego czasu
- Zajmuje się skupem złomu od kilku lat, oprócz prostego zakupu i sprzedaży zajmuje się demontażem urządzeń połączonym z segregowaniem odpadów w celu utrudnienia identyfikacji strumieni towaru – nie bada się czy wypełniają obowiązki z nałożone przez ustawę o odpadach;
- W zakupach wykazuje często zakup odpadów od podmiotów prowadzących produkcję – istnieje podejrzenie, że w część tych transakcji nie ma obrotu towarem, zakłady produkcyjne mogą w ten sposób tworzyć dokumentację pozwalającą zbilansować zakupy surowców ze sprzedażą produktów – przy sprzedaży nieewidencjonowanej;
- Cechą różniącą od innych podmiotów typu „Bufor” jest to, że bezpośrednio przez niego nie przechodzą transakcje od „Startera”, a dokonuje transakcji między podmiotami typu „Bufor-mikser” i „Beneficjent”;
- Często świadczy również usługi transportowe głównie lub wyłącznie dla uczestników grupy wyłudzającej – wydaje się, że w dużej części przewozi realny towar – brak analiz w jakim zakresie;
- Często posiadają profesjonalne zaplecze materialnego – urządzenia wagowe, urządzenia analityczne, środki transportu;
- Zatrudniają pracowników sortujących złom – bez długotrwałej obserwacji trudno zakwestionować lub potwierdzić wszystkie czynności;
- Częste zapytania kierowane do urzędów skarbowych o status podatnika wpływające od podmiotów znanych z działalności w sferze handlu złomem metali;
- Rozliczenia podatkowe wskazują dochód i wpłaty podatku od towarów i usług;
- Pojawiają się wnioski o przeprowadzenie czynności sprawdzających transakcje, których przedmiotem jest obrót złomem lub usługi transportu złomu.

Cechy transakcji zawieranych przez taki podmiot:

- Złom czasami przewożony do finalnego odbiorcy, czasami jest opisany, jako sortowany;
- Wykorzystywany transport własny;
- Płatności co do zasady są w formie przelewów bankowych;
- Transakcje o stosunkowo wysokiej wartości.

Rola podmiotu w łańcuchu:

- „Rozcieńczenie” transakcji fikcyjnych transakcjami realnymi – stworzenie „alibi”.

5. Podmioty uzyskujące korzyści z wprowadzonej przez „Startera” w łańcuch transakcji w etapach następujących bezpośrednio po podmiocie typu „Bufor prosty”, „Bufor-mikser” lub „Bufor maskujący”.

Oznaczenie skrócone – „Beneficjent”

Cechy podmiotu:

- Prowadzi działalność od dłuższego czasu;
- Zajmuje się skupem złomu od kilku lat, różnorodne asortymenty złomu, zajmuje się demontażem urządzeń połączonym z segregowaniem odpadów w celu utrudnienia identyfikacji strumienia towaru – nie bada się czy wypełniają obowiązki z nałożone przez ustawę o odpadach;
- W zakupach wykazuje często WNT lub import towarów, a także zakup odpadów od podmiotów prowadzących produkcję – istnieje podejrzenie, że w część tych transakcji nie ma obrotu towarem, zakłady produkcyjne mogą w ten sposób tworzyć dokumentację pozwalającą zbilansować zakupy surowców ze sprzedażą produktów – przy sprzedaży nieewidencjonowanej;
- Posiada profesjonalne zaplecze materialnego – urządzenia dźwigowe i wagowe, narzędzia analityczne, środki transportu;
- Zatrudnia pracowników sortujących złom;
- Dokonyuje dostaw opodatkowanych preferencyjną stawką VAT wynoszącą 0 % (WDT i eksport) i w rozliczeniach w podatku od towarów i usług wykazujący znaczne kwoty do zwrotu;
- Często kieruje do urzędów skarbowych zapytania o status „Buforów”;
- Dotyczą go wnioski o przeprowadzenie czynności sprawdzające transakcje, których przedmiotem jest obrót złomem lub usługi transportu złomu.

Cechy transakcji zawieranych przez taki podmiot:

- Złom czasami jest przewożony do tego podmiotu od dostawcy z bardzo wczesnego etapu łańcucha;
- Wykorzystywanie transportu własnego i zewnętrznego;
- Dokonywanie płatności zasadniczo w drodze przelewów bankowych;
- Różnorodne wartości nabyć i dostaw.

Rola podmiotu w łańcuchu:

- Uzyskanie korzyści w postaci zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług oraz zawyżenie kosztów uzyskania przychodu dla zaniżenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.

I. DZIAŁANIA ZALECANE NA ETAPIE POPRZEDZAJĄCYM WSZCZECIE POSTĘPOWAN KONTROLNYCH I PODATKOWYCH.

1. Identyfikacja sieci i jej składników oraz jej monitorowanie w celu uzupełnienie danych

W pracy organów podatkowych i kontroli skarbowej pojawiają się informacje mogące wskazywać na funkcjonowanie we właściwości ich działania sieci podmiotów, których działania, przynajmniej w części, skutkują nadużyciami

polegającymi na wyłudzeniu zwrotu podatku od towarów i usług lub zminimalizowaniu ciążących na nich obciążeń z tytułu tego podatku. Dotychczasowe działania polegały na edukacji pracowników i sprowadzały się w przypadku spraw ograniczających się do terenu działania jednego organu lub jednego podmiotu. W przypadku występowania związków formalnych i faktycznych między podmiotami z terenu działania kilku organów administracji podatkowej niezbędna jest koordynacja i podział ról.

Identyfikacji dokonuje się na podstawie informacji uzyskanych w toku własnych czynności, jak i na podstawie informacji przekazanych przez podmioty współpracujące. W przypadku powstania podejrzenia, iż natrafiono na działania sieci wyłudzającej VAT należy podjąć działania identyfikujące poszczególne podmioty oraz ustalające ich status w danej sieci. Realizując to zadanie można wystąpić do podmiotów współpracujących o przeprowadzenie czynności ujawniających transakcje i kontrahentów.

Czynności te mogą mieć postać :

- 1/ kontroli podatkowej – dział VI Ordynacji podatkowej,
- 2/ czynności sprawdzających – dział V Ordynacji podatkowej – a w tym czynności w trybie art. 274 c,
- 3/ żądania udzielenia informacji w trybie art. 82 § 1 Op.

Dane niezbędne przy pozyskiwaniu informacji:

- lista kontrahentów;
- ilość i wartość transakcji z kontrahentami w okresie rozliczeniowym.

Dane te można uzyskać na podstawie rejestrów sprzedaży i zakupów, dlatego niezbędne jest pobranie ich jako załączników. Jeżeli to możliwe najbardziej przydatną formą jest postać elektroniczna w formacie arkusza kalkulacyjnego.

Dane pożądane:

- adresy prowadzenia działalności,
- miejsce przechowywania dokumentacji księgowej,
- sposób zapłaty i rachunki bankowe,
- liczba i dane osobowe pracowników,
- wspólnicy, zarząd (numerów telefonicznych),
- rodzaj i sposób transportu (posiadane środki transportu i ich ładowność).

Powyższe dane stanowią będą bazę dla programu analitycznego CLEMETINE, przy pomocy którego:

- tworzona będzie lista podmiotów dokonujących obrotu złomem,
- przypisywane będą powyższym podmiotom obroty uzyskane z bazy danych SPR (hurtownia deklaracji VAT-7), które aktualnie deklarują. Pozwoli to monitorować podmioty, u których wystąpi nagły wzrost obrotów, co stanowi sygnał, że podmiot pełni funkcję Bufora, u którego mogą pojawić się fikcyjne

faktury,

- porównywane będą faktury zakupu ujęte w rejestrach VAT z fakturami sprzedaży wystawionymi przez kontrahentów,
- porównywane będą wartości zakupu złomu u poszczególnych odbiorców z wartościami obrotu zadeklarowanymi przez poszczególnych dostawców w deklaracjach VAT-7,
- tworzona będzie lista podmiotów fikcyjnych lub nierzetelnie deklarujących podstawy opodatkowania.

2. Wykorzystanie możliwości współpracy z Generalnym Inspektorem Informacji Finansowej

W związku z tym, iż grupy wyłudzające stwarzają tylko pozory zawierania realnych transakcji w rzeczywistym obrocie finansowym znajduje się tylko drobna część środków pieniężnych wskazanych na wytworzonych dokumentach. Określona kwota pieniędzy jest przekazywana z konta na konto i w pewnym momencie – zazwyczaj na poziomie „Bufora – prostego” jest wypłacana w formie gotówkowej.

Strategia działania grupy zakłada, że po określonym działaniu (czasie 6-12 miesięcy) „Starter” lub „Bufor prosty” zaczynają być obiektem zainteresowania służb podatkowych i skarbowych, co w konsekwencji przekłada się na wykrycie fikcyjnych transakcji i nałożenie na takie podmioty zobowiązań podatkowych (na winnych czynów karalnych także sankcji karnych), jednak nie jest to tożsame z odzyskaniem zaległych podatków – w ewidencji organów podatkowych stają się one niewyegzekwowanymi zaległościami. Organizatorzy grupy przewidując takie skutki uznają je za swoiste „koszty uzyskania” wyłudzonego podatku od towarów i usług. Środki pieniężne krążące w strukturze podmiotów w celu legitymowania faktyczności transakcji są wtedy już poza skutecznym zasięgiem czynności egzekucyjnych, ponieważ na kontach bankowych „Startera” czy „Bufora – prostego” są zaledwie przez kilka minut – operacje wpływu i przelewu/wypłaty dokonywane są w tym samym dniu. W tej sytuacji, jednym z podstawowych celów działania organów podatkowych i kontroli skarbowej winno być przechwycenie tych środków przed ich przelaniem bądź wypłaceniem.

Podstawowym sposobem ich przechwycenia jest wykorzystanie procedur zawartych w ustawie z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1505 z późn. zm.), czyli kompetencji związanych z Generalnym Inspektorem Informacji Finansowej (zwanym dalej GIIF).

Stosownie do definicji zawartej w art. 1 pkt 8 tej ustawy do jednostek współpracujących zaliczono m.in. organy administracji rządowej. W myśl art. 15 ww. ustawy, jednostki współpracujące, w granicach swoich ustawowych kompetencji, są obowiązane udostępnić, na wniosek Generalnego Inspektora, informacje niezbędne do realizacji jego zadań w zakresie zapobiegania przestępstwom, o których mowa w art. 165a lub art. 299 Kodeksu karnego. Jednocześnie, zgodnie z postanowieniami art. 15a ust. 1 jednostki współpracujące, z wyłączeniem organów, o których mowa w art. 14 ust. 2, są obowiązane, w granicach swoich ustawowych kompetencji, współpracować z Generalnym Inspektorem w zakresie zapobiegania przestępstwom, o których mowa w art. 165a lub art. 299 Kodeksu karnego, przez:

- 1) niezwłoczne powiadamianie Generalnego Inspektora o podejrzeniu popełnienia prania pieniędzy oraz finansowania terroryzmu;
- 2) przekazywanie potwierdzonych kopii dokumentów dotyczących transakcji, co do których zachodzi podejrzenie, że mają one związek z popełnieniem przestępstw, o których mowa w art. 165a lub art. 299 Kodeksu karnego, oraz informacji o stronach tych transakcji.

W szczególności, o czym stanowi przepis ust. 3 ww. artykułu, organy kontroli skarbowej, organy podatkowe i organy celne powiadamiają niezwłocznie Generalnego Inspektora także o wszelkich ujawnionych w toku swojej działalności okolicznościach, mogących wskazywać na prowadzenie działań mających na celu popełnienie przestępstwa, o którym mowa w art. 165a lub art. 299 Kodeksu karnego. Powiadomienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 1 i ust. 3, powinno zawierać w szczególności opis ujawnionych okoliczności wraz z przyczynami, dla których powiadamiający uznał, że mogą one wskazywać na prowadzenie działań mających na celu popełnienie przestępstwa, o którym mowa w art. 165a lub art. 299 Kodeksu karnego (art. 15a ust. 4). W konsekwencji, na podstawie art. 18a. ust. 1 i 2, jeżeli posiadane informacje wskazują na prowadzenie działań mających na celu pranie pieniędzy lub finansowanie terroryzmu, GIIF może przekazać instytucji obowiązanej pisemne żądanie wstrzymania transakcji lub blokady rachunku na okres nie dłuższy niż 72 godziny od momentu otrzymania tego żądania przez instytucję obowiązaną. W takim przypadku zastosowanie znajdzie również przepis art. 18 ust. 1, zgodnie z którym GIIF równocześnie zawiadamia właściwego prokuratora o podejrzeniu popełnienia przestępstwa i przekazuje mu informacje i dokumenty dotyczące wstrzymywanej transakcji lub blokowanego rachunku. Z kolei, stosownie do postanowień art. 19 ust. 1 ww. ustawy, prokurator może wtedy postanowieniem wstrzymać transakcję lub dokonać blokady rachunku na czas oznaczony, nie dłuższy jednak niż 3 miesiące od otrzymania tego zawiadomienia. W myśl natomiast ust. 4 tego artykułu, wstrzymanie transakcji lub blokada rachunku upada, jeżeli przed upływem 3 miesięcy od otrzymania zawiadomienia, o którym mowa w art. 18 ust. 1 zdanie drugie, nie zostanie wydane postanowienie

o zabezpieczeniu majątkowym.

Z powyższych regulacji wynika, iż tylko ścisła współpraca z Generalnym Inspektorem Informacji Finansowej i właściwym miejscowo prokuratorem, podjęta na jak najwcześniejszym etapie przygotowania bądź realizacji kontroli, może przyczynić się do efektywnego zabezpieczenia interesów budżetu państwa poprzez zastosowanie instrumentów prawnych wstrzymania transakcji lub blokady rachunku bankowego na okresy 72 godzin, a następnie 3 miesiące, a przed upływem tego ostatniego okresu zabezpieczenia majątkowego.

II. REALIZACJA

Niniejsza część opracowania dotyczy przedstawienia modelowych działań w zakresie:

- prowadzenia postępowań kontrolnych oraz kontroli i postępowań podatkowych,
- zasad gromadzenia materiału dowodowego,
- konstruowania projektów rozstrzygnięć (decyzji).

Przedstawiono również wynikające z orzecznictwa sądowego wskazówki pomocne przy prowadzeniu postępowań objętych zakresem przedmiotowym niniejszego opracowania.

Zakładane działania modelowe opierają się na naczelnej zasadzie wcześniejszego przygotowania aktualnej, rzeczowej i maksymalnie szerokiej informacji o indywidualnych podatnikach lub ich łańcuchach, która winna zostać zgromadzona przed przystąpieniem do właściwych czynności kontrolnych (tj. przed wszczęciem postępowania). Informacja ta winna przedstawiać:

1. strukturę własnościową podatnika oraz jej powiązania,
2. osoby reprezentujące podatnika (dane zarządu lub właściciela, pełnomocników, powiązań osobowych itp.),
3. deklarowane obroty, kwoty podatku należnego i naliczonego (wraz z opracowaniem wynikających z nich wniosków) oraz kwoty i terminy ewentualnych zwrotów podatku,
4. analizę ekonomiczną (w tym również analizę realności transakcji),
5. wszelkie uwarunkowania prawne wynikające ze sposobu dokonywanych transakcji oraz ilości obrotów na gruncie ustawy o odpadach oraz na gruncie pozostałych przepisów poza podatkowych,
6. wszystkich kontrahentów podatnika i obrotów z tymi kontrahentami (na podstawie pozyskanych rejestrów),

7. miejsca prowadzenia działalności gospodarczej i przechowywania ksiąg podatkowych,
8. posiadane środki trwałe i pozostały majątek oraz posiadane rachunki bankowe i obroty na tych rachunkach,
9. stan pracowniczy,
10. wszystkie prowadzone przeciwko podatnikowi (jak również w sprawie dotyczącej podatnika) postępowania karne, karne skarbowe i decyzje innych organów.

Po zgromadzeniu w toku przygotowań do kontroli pełnych informacji, obejmujących jak największą ilość danych, o których mowa powyżej, możliwa jest właściwa realizacja postępowań.

1. Etap postępowania kontrolnego (kontroli podatkowej i postępowania podatkowego w przypadku organów podatkowych).

Weryfikacja zebranych wcześniej informacji dotyczących składu osobowego wspólników, członków zarządu, prokurentów, pełnomocników itp. – w oparciu o dokumenty źródłowe dostępne u podatnika oraz w ewidencjach działalności gospodarczej lub Krajowym Rejestrze Sądowym.

Określenie profilu osobowego kontrolowanego lub innych ww. osób na podstawie takich cech jak wiek, stan cywilny, wykształcenie, kwalifikacje zawodowe, karalność, poziom intelektualny, nałogi, stan zdrowia, cechy fizyczne i psychiczne itp. Należy wykorzystać informacje pozyskane w toku wcześniejszych kontroli lub czynności sprawdzających oraz z Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych, Wojewódzkiej Ewidencji Ludności, Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców oraz od organów ścigania, w tym dzielnicowych funkcjonariuszy policji i od kuratorów sądowych, jak również uzupełnionych w toku postępowania.

Ustalenie stanu majątkowego (zarówno obecnego, jak i posiadanego w momencie rozpoczęcia działalności gospodarczej) kontrolowanego, jego najbliższej rodziny (małżonka, rodziców, dzieci oraz innych osób, które mogły uczestniczyć w „finansowaniu” działalności kontrolowanego, względnie czerpać z niej korzyści lub posłużyć do ukrycia majątku) oraz innych uczestników gospodarstwa domowego (konkubin i konkubentów), przy wykorzystaniu:

- informacji pozyskanych w toku przygotowania kontroli (rejstry PCC),
- informacji pozyskanych z akt wcześniejszych kontroli lub czynności sprawdzających,

- rozmów z kontrolowanym, członkami rodziny, pracownikami, sąsiadami itp.,
- dowodów z przesłuchań strony i świadków,
- dowodów z oględzin.

Określenie poprzednich źródeł utrzymania kontrolowanego przy wykorzystaniu informacji pozyskanych w sposób wskazany w punkcie 1.3.

- 1.1. Zidentyfikowanie wszelkich możliwych źródeł informacji zewnętrznej o kontrolowanym (konkurencja, byli pracownicy, biura podróży itp.).
- 1.2. Skompletowanie dokumentacji podatkowej (rachunkowej) oraz innej, wymaganej stosownymi przepisami, za okres objęty postępowaniem oraz – w miarę potrzeby – również za inne okresy.
- 1.3. Zebranie informacji na temat zaplecza technicznego służącego prowadzeniu działalności (obecnie i w przeszłości), jego sprawności, posiadanych atestów (np. legalizacji – wagi, urządzenia pomiarowe), przeglądów i tytułów prawnych do korzystania, na które mogą się składać m.in.:
 - place (powierzchnia, utwardzenie, ogrodzenie terenu itp.),
 - budynki i budowle (rodzaj, powierzchnia oraz przystosowanie do potrzeb wynikających ze specyfiki działalności),
 - środki transportu, załadunku, wyładunku (kolory, marki, typy, ładowność, udźwig, numery rejestracyjne),
 - wagi (typy, dokładność, posadowienie),
 - spektrometry do oznaczania składu ziomu metali (typy, dokładność, producenci, dostawcy),
 - prasy,
 - butle gazowe, palniki itp.,
 - szlifierki kątowe do cięcia metali.
- 1.4. Zebranie informacji na temat czynnika ludzkiego:
 - składu osobowego pracowników (istotne jest tu zwłaszcza ustalenie osób, które w chwili prowadzenia kontroli już nie pracują, a były zatrudnione w okresie objętym postępowaniem),
 - powiązań rodzinnych,
 - karalności.
- 1.5. Kwantyfikacja przebiegu transakcji poprzez:
 - ustalenie dostawców i odbiorców (oraz – o ile to możliwe – wszystkich wcześniejszych i późniejszych uczestników łańcucha obrotu towarami lub łańcucha obiegu faktur), jak również firm transportowych i spedycyjnych,

- zestawienie ilości i asortymentu towaru, jaki miał być przedmiotem obrotu oraz jego cen jednostkowych,
- zestawienie środków transportu i ich ładowności, jak również osób kierujących oraz miejsc, z których i do których przewożono towar, a także odległości między nimi,
- sporządzenie zestawienia obrazującego przebieg płatności (sposobu płatności, kwot, dat, osób realizujących transakcje gotówkowe, konta, na które dokonywano przelewów, szybkości obrotu pieniądza itp.).

1.6. Weryfikacja transakcji pod względem formainym poprzez ustalenie:

- czy istnieją dostawcy i odbiorcy oraz czy posiadają stosowne dokumenty (np. w drodze kontroli „krzyżowych”),
- czy ilość zakupionego towaru i jego asortyment jest wystarczający, aby zrealizować wykazaną sprzedaż,
- czy istnieją miejsca, z których i do których przewożono towar,
- czy istnieją środki transportu, którymi miano dokonywać przewozu oraz czy ich rodzaj i ładowność pozwala zrealizować pod względem ilościowym jednorazowy przewóz masy towarowej wynikającej z dokumentów,
- czy dysponowano w rzeczywistości w/w środkami transportu w czasie, gdy miano realizować przewozy,
- ile razy i w jakim czasie środki transportu musiałyby pokonać trasę, aby zrealizować przewóz określonej partii ładunku, a także czy jest to fizycznie możliwe,
- czy byli zatrudnieni kierowcy posiadający odpowiednie kwalifikacje, i jaki był ich dobowy czas pracy,
- ile paliwa winny zużyć środki transportu by wykonać przewozy, a także czy kontrolowany dysponuje dowodami jego zakupu w wystarczającej ilości,
- czy uwzględniając rodzaj załadunku i wyładunku (ręczny lub mechaniczny) możliwe było dokonanie tych czynności w określonym czasie,
- czy podmioty, uwzględniając rodzaj i sposób płatności, dysponowały odpowiednimi zasobami pieniężnymi do wywiązania się ze zobowiązań wynikających z zawartych transakcji.

1.7. Badanie rzeczywistego przebiegu transakcji, w przypadku wątpliwości do rzetelności dokumentów, ewidencji i deklaracji kontrolowanego poprzez:

- wykorzystanie materiałów dowodowych zgromadzonych w toku innych postępowań kontrolnych dotyczących tego samego podmiotu, kontrahentów i podmiotów uczestniczących w łańcuchu transakcji,

- wykorzystanie materiałów pochodzących z postępowań karnych prowadzonych (w tym również zakończonych) przez organa ścigania (protokoły przesłuchania, oględzin, opinie biegłych, notatki służbowe),
- zebranie pisemnych informacji od różnego rodzaju instytucji na temat kontrolowanego i podmiotów z nim współpracujących (urzędy skarbowe, urzędy administracji państwowej, urzędy stanu cywilnego, urzędy celne,
- przeprowadzenie dowodów z:
 - oględzin miejsca i (lub) rzeczy,
 - opinii biegłych (ekspertyzy, w tym głównie grafometryczne),
 - przesłuchania w charakterze świadka (i jego odmiany w postaci konfrontacji świadków) osób takich jak np.:
 - dostawcy i odbiorcy towarów,
 - osoby świadczące usługi najmu, dzierżawy, transportowe itp.,
 - pracownicy kontrolowanego oraz pracownicy dostawców, odbiorców, osób świadczących usługi (w tym szczególnie byłych pracowników),
 - sąsiadów,
 - osób prowadzących wcześniej lub później w tym samym miejscu działalność itp.,
 - przesłuchania kontrolowanego (strony),
 - eksperymentu procesowego w postaci np.:
 - sprawdzenia umiejętności sporządzania deklaracji podatkowych, prowadzenia ewidencji podatkowych ręcznie lub przy użyciu komputera,
 - sprawdzenia umiejętności obsługi spektrometru, wagi, wózka widłowego itp.,
 - sprawdzenia umiejętności rozróżniania rodzajów i gatunków towarów będących przedmiotem obrotu
 - okazania osób,
 - wizji lokalnej.

2. Zasady dotyczące gromadzenia materiału dowodowego.

Bezwzględne przestrzeganie terminów procesowych (w sytuacji uchybienia terminowi zawiadomienia strony o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu, dowód ten należy bezwzględnie powtórzyć).

W przypadku braku możliwości osobistego doręczania pism, przy ustalaniu terminu przeprowadzania dowodów winno się uwzględniać czas jaki potrzebny jest na doręczenie pisma przez pocztę lub w przypadku doręczenia zastępczego również czas pozostawienia przesyłki na poczcie przez 14 dni oraz termin z zachowaniem, którego powinien być zawiadomiony kontrolowany,

albo strona (3, lub 7 dni) - tj., w praktyce wyznaczać termin miesiąc później niż wysyłane jest zawiadomienie.

Trzeba wziąć pod uwagę, iż tylko wielokrotne przesłuchania tych samych osób, zadawanie szczegółowych i w istocie tych samych, choć odmiennie sformułowanych pytań oraz przesłuchania różnych osób mogą doprowadzić do ujawnienia prawdy lub znalezienia podstaw do zweryfikowania wiarygodności świadka.

Gromadzenie kompletnego materiału dowodowego. Każdy kolejny dowód potwierdzający stanowisko kontrolujących jest zawsze pożądany i należy go przeprowadzić.

Dowody przeprowadzać należy w przemyślanej kolejności, by zablokować możliwość matactwa ze strony kontrolowanego lub jego popleczników.

3. Konstruowanie projektu rozstrzygnięcia (decyzji).

Wszechstronne przedstawienie dowodów pokazujących przestępczy charakter działalności kontrolowanego poprzez wskazanie:

- ewentualnej przestępczej przeszłości,
- braku kapitału, wiedzy i umiejętności wymaganych do prowadzenia działalności,
- niewiarygodności kontrahentów oraz ich ewentualnej przestępczej działalności,
- braku uzasadnienia ekonomicznego funkcjonowania kontrolowanego i jego kontrahentów,
- niskiej dochodowości działalności kontrolowanego, wskazania, że wyższy dochód przyniosłyby bez ryzyka np. lokaty bankowe,
- braku typowych kosztów właściwych dla działalności gospodarczej (odsetek od kredytów, kosztów transportu, ubezpieczenia transakcji i majątku, nikłych kosztów osobowych itp.),
- braku zabezpieczeń przy przeprowadzaniu operacji gospodarczych, opierania się tylko na tzw. zaufaniu do kontrahentów.

Wyczerpujące wyjaśnienie przyczyn, które spowodowały, iż nie przeprowadzono dowodów wnioskowanych przez kontrolowanego.

III. ORZECZNICTWO SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Wynikające z orzecznictwa sądowego wskazówki pomocne przy prowadzeniu

postępowania objętych zakresem przedmiotowym niniejszego opracowania.

Narastający problem potrzeby zwalczania sieci podmiotów wykorzystujących „puste faktury” do wyłudzenia zwrotów VAT lub zaniżania zobowiązań podatkowych objawia się również w orzecznictwie sądów administracyjnych poprzez coraz liczniejsze wyroki zapadające w sprawach dotyczących np. handlu złomem. Liczba wyroków wydanych przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w sprawach „złomowych” dowodzi z jednej strony, że ten typ naruszeń prawa jest dość częsty na terenie województwa kujawsko-pomorskiego.

W tej części opracowania zrekonstruowane zostały na podstawie uzasadnień do wyroków sądów główne kierunki, w jakich rozwijały się postępowania dowodowe spraw i na przykładach zostaną wskazane najczęściej występujące pola sporu. Z analizy orzeczeń wypływa wniosek, że dla stwierdzenia „fikcyjności transakcji” i sprawnego przeprowadzenia postępowania niezbędne jest skrupulatne gromadzenie i konfrontowanie dowodów. Dlatego tak szczegółowo opisano wytyczne dla prowadzenia postępowania kontrolnego. Istotne znaczenie dla uzyskania akceptacji stanowiska organu wykonującego kontrolę przez sąd ma ustalenie relacji między poszczególnymi dowodami.

Dla ułatwienia prowadzenia postępowania dowodowego i odpowiedniej konstrukcji uzasadnienia decyzji zestawiono wskazówki dotyczące prowadzenia sprawy w bloki tematyczne:

1. Okoliczności wskazujące na fikcyjność transakcji.
2. Prawa i obowiązki Strony oraz organów w toku prowadzonego postępowania dowodowego.
 - 2.1. Przeprowadzanie wniosków dowodowych.
 - 2.2. Dokumenty urzędowe, ponowne przeprowadzanie dowodów.
 - 2.3. Ocena zeznań świadków.
 - 2.3.1. Kwestionowanie zeznań świadków przez Stronę.
 - 2.3.2. Kwestionowanie zeznań świadków przez organ.
 - 2.4. Ciężar dowodu przy wykazywaniu fikcyjności transakcji.
 - 2.5. Poszukiwanie dowodów przez organ podatkowy.
 - 2.6. Protokół z badania ksiąg.
 - 2.7. Naruszenie art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej.
 - 2.8. Umorzenie sprawy karnej a postępowanie podatkowe.
 - 2.9. Utrata dokumentacji podatkowej.

2.10. Status podatnika.

3. Dobra wiara podatnika.

4. Możliwość szacowania obrotu na podstawie art. 23 Ordynacji podatkowej.

5. Tajemnica skarbowa.

6. Zawieszenie postępowania.

1. Okoliczności wskazujące na fikcyjność transakcji.

A.Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 8 kwietnia 2009r., I SA/Bd 80/09

Wskazówki zawarte w wyroku:

- 1) brak zaplecza technicznego,
- 2) nie prowadzenie rzetelnej dokumentacji w zakresie obrotu złotem,
- 3) ilość sprzedanego złota nie odpowiada ilościom wskazanym na fakturach,
- 4) nie udzielenie podstawowych informacji o prowadzonej działalności gospodarczej poprzez wskazanie miejsca prowadzenia, informacji o zatrudnionych pracownikach, danych kontrahentów, czy sposobu regulowania płatności z tytułu handlu złotem i podatków.

B.Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 25 marca 2009r., I SA/Bd 41/09

Wskazówki zawarte w wyroku:

- 1) brak pracowników oraz środków transportu, brak dowodów na to, że podatnik korzystał z usług innych firm, zajmujących się zawodowo takimi usługami,
- 2) brak prawa jazdy,
- 3) ograniczona ładowność samochodu.

C.Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 16 września 2008r., I SA/Bd 446/08

Wskazówki zawarte w wyroku:

- 1) brak siedziby pod adresem wskazanym w KRS,
- 2) dane z umowy najmu niezgodne ze stanem rzeczywistym,
- 3) podatnik nie potrafi wskazać dostawców złota, kierowców,
- 4) podatnik nie potrafi podać numerów rejestracyjnych samochodów, którymi wożono złoto,
- 5) płatność gotówką dużych kwot.

D.Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 13 września 2006r., I SA/Bd 416/06

Wskazówki zawarte w wyroku:

- 1) brak pokwitowań dokonania zapłaty gotówką.

E. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 września 2006r., I SA/Bd 295/

Wskazówki zawarte w wyroku:

- 1) niewskazanie wiarygodnego źródła pochodzenia towaru,
- 2) brak u podanych podmiotów warunków do obrotu metalami i kamieniami szlachetnymi, nieposiadanie przez niektórych z nich kwalifikacji do wykonywania tego obrotu,
- 3) wskazanie miejsca transakcji w restauracjach, hotelach, na stacjach benzynowych, w mieszkaniu prywatnym, na trasach przejazdu,
- 4) niesprawdzanie towaru, tj. ilości oraz prób,
- 5) przewożenie złota, srebra, kamieni szlachetnych w reklamówkach, pudełkach, w workach foliowych,
- 6) brak jakichkolwiek zabezpieczeń towaru zarówno w trakcie przewozu, jak i w mieszkaniu.

F. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 8 kwietnia 2009r., I SA/Bd 97/09

Wskazówki zawarte w wyroku:

- 1) status kontrahentów (przed rozpoczęciem działalności bezrobotni, w trudnej sytuacji finansowej, namówieni do założenia działalności),
- 2) brak zorientowania w przebiegu transakcji realizowanych przez swoją firmę.

G. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 1 kwietnia 2009r., I SA/Po 1475/08

Wskazówki zawarte w wyroku:

- 1) wykreślenie kontrahenta z rejestru podatników z dniem (...) października 1999 r.,
- 2) płatność za towar podatek dokonywał do rąk osoby, której nie znał,
- 3) podatek nie posiadał, ani też nie starał się uzyskać wiedzy o swoim kontrahencie,
- 4) podatek nie zainteresował się źródłem pochodzenia nabywanego towaru, ani jego jakością (nie zwracał się np. o certyfikaty jakości paliwa),
- 5) podatek nie znał sprzedawcy wymienionego na fakturze i nie miał z nim żadnego kontaktu.

2. Prawa i obowiązki Strony oraz organów w toku prowadzonego postępowania dowodowego.

2.1. Rozpatrywanie wniosków dowodowych – naruszenie art. 180, 187 i 188 Ordynacji podatkowej.

A. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 25 listopada 2008r., I SA/Bd 550/08

Wskazówki zawarte w wyroku:

- 1) może nie uwzględnić wniosku, gdy żądanie dotyczy tezy dowodowej już stwierdzonej na korzyść strony. Gdy jednak strona wskazuje dowód, który ma znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, przy czym jest zgłoszony na tezę dowodową odmienną, taki dowód powinien być dopuszczony,
- 2) organy prowadząc postępowanie nie mogą wybierać jedynie takich dowodów, które potwierdzają sformułowane przez nie tezy, a odmawiać przeprowadzenia tych, które mogłyby im przeczyć,
- 3) organ podatkowy może nie dać wiary zeznaniom świadków czy strony, ale nie wolno mu ich dezawuować bez przesłuchania,
- 4) nie jest przesłanką negatywną przeprowadzenia żadanego dowodu założenie o jego nieprzydatności w sprawie lub sprzeczności z innymi dowodami.

B. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 8 kwietnia 2009r., I SA/Bd 97/09

Wskazówki zawarte w wyroku:

- 1) Odnosząc się do wniosków skarżącego o przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego na okoliczność czy skarżący mógł nabyć detalicznie złom, który następnie został przez firmę M. sprzedany, organy zasadnie odmówiły jego przeprowadzenia albowiem nie pozostaje on w żadnym związku z istotnymi dla sprawy okolicznościami. Sprawa bowiem dotyczy zakwestionowania konkretnej dostawy złomu na rzecz skarżącego a nie poszukiwania, z jakich bliżej nieznanych źródeł (legalnych czy też nie) pochodził złom.
- 2) Odnosząc się do wniosku strony o przeprowadzenie dowodu z akt innych postępowań (szeroko rozumianych organów ścigania) w celu ustalenia czy nie ma tam istotnych dowodów na okoliczność handlu złomem, to Sąd podziela stanowisko organów, które odmówiły takiego "poszukiwania" dowodów. Skarżący nie precyzuje, co organ miałby znaleźć w aktach postępowań karnych, wobec czego brak nawet spełnienia warunków formalnych tego wniosku.
- 3) Odmowa udostępnienia akt śledztwa [...] radcy prawnemu zawiera w uzasadnieniu postanowienia informację, że w tym postępowaniu skarżący jest reprezentowany przez dwóch obrońców. Oznacza to, że skarżący posiada pełną

wiedzę (co najmniej może ją posiadać, o ile wykaże jakiekolwiek zainteresowanie) na temat postępowania prowadzonego przez prokuraturę. Z punktu widzenia postępowania sądowego działania pełnomocnika procesowego są działaniami samej strony, stąd powoływanie się na okoliczność, że pełnomocnik ma utrudniony dostęp do postępowania czy dowodów, do których formalnie nieograniczony dostęp ma strona jest niezrozumiałe.

C. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 8 kwietnia 2009r., I SA/Bd 80/09

Wskazówki zawarte w wyroku:

- 1) Wbrew wywodom zawartym w skardze, w analizowanym zakresie organy podatkowe prowadziły postępowanie w sposób uwzględniający, wynikającą z przepisu art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej zasadę otwartości postępowania dowodowego, jak również zasadę równej mocy środków dowodowych.
- 2) Organy wykazały, z jakiego powodu nie doszło do przeprowadzenia tych dowodów. Jak bowiem wynikało z zeznań świadków w firmach, od których rzekomo skarżąca nabyła złom nie prowadzono rzetelnej dokumentacji rachunkowo-podatkowej, a tym samym zawarte w tych dokumentacjach informacje nie odzwierciedlały rzeczywistego obrotu złomem.

D. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 1 kwietnia 2009 r. I SA/Po 1475/08

Wskazówki zawarte w wyroku:

- 1) Nie można wymagać od organów podatkowych przeprowadzenia dowodów, których, mimo podjętych przez te organy starań, nie udało się przeprowadzić. Skoro adres świadka nieznany, organy nie miały obiektywnej możliwości przesłuchania wskazanego świadka.

E. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 września 2009r., I SA/Gd 481/09

Wskazówki zawarte w wyroku:

- 1) Gdy wniosek dowodowy strony zmierza do odmiennego ustalenia stanu faktycznego niż uczyniły to organy, powinien być uwzględniony z uwagi na zasadę prawdy obiektywnej, wynikającą z art. 122 i uszczegółowioną w art. 180 § 1 i art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej

2.2. Dokumenty urzędowe, ponowne przeprowadzanie dowodów - Naruszenie art. 188 i 190 Ordynacji podatkowej.

A. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 21 stycznia 2009r., I SA/Bd 681/08

Wskazówki zawarte w wyroku:

1) Oparcie materiału dowodowego sprawy na dowodach w postaci dokumentów zgromadzonych w innym postępowaniu prowadzonym w stosunku do innego podatnika samo w sobie nie narusza art. 190 Ordynacji podatkowej, o ile merytoryczna zawartość tych dokumentów nie jest kwestionowana przez podatnika jako stronę postępowania podatkowego w trybie art. 188 tej ustawy.

2) Do naruszenia przez organ podatkowy art. 190 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej poprzez skorzystanie z uprawnienia przewidzianego w art. 181 Ordynacji podatkowej dochodzi wówczas, gdy na podstawie art. 188 Ordynacji podatkowej strona domaga się przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadka w jej obecności na tezy odmienne niż wykazane w dokumentach załączonych do tegoż postępowania z innego postępowania, a organ podatkowy z naruszeniem art. 188 Ordynacji podatkowej odmawia przeprowadzenia tej czynności.

B. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 8 kwietnia 2009r., I SA/Bd 80/09

Wskazówki zawarte w wyroku:

1) W świetle przepisu oraz art. 180 Ordynacji podatkowej nie istnieje prawny nakaz, aby w toku postępowania podatkowego koniecznym było powtórzenie przesłuchania świadka, który zeznawał w innym postępowaniu.

C. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 3 kwietnia 2009 r., I SA/Po 1600/08

Wskazówki zawarte w wyroku:

1) Organ podatkowy może wykorzystać dowodowo również dane zgromadzone w innych postępowaniach, w tym zarówno podatkowych, jak też administracyjnych oraz karnych albo w postępowaniach w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

D. Wyrok WSA w Gorzowie z dnia 19 marca 2009r., I SA/Go 908/08

Wskazówki zawarte w wyroku:

1) Materiały zgromadzone w toku postępowania karnego, są pełnoprawnym dowodem w postępowaniu podatkowym. W tym zakresie ustawodawca odstąpił od zasady bezpośredniości przeprowadzania dowodów, na korzyść zasady prawdy obiektywnej.

E.Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 maja 2009 r., I SA/Po 1536/08

Wskazówki zawarte w wyroku:

1)Organy podatkowe mają obowiązek pełnej weryfikacji materiałów dowodowych i ich uzupełnienie, jeżeli uznają to za konieczne dla pełnego wyjaśnienia sprawy podatkowej, czyli realizacji prawdy obiektywnej. Nie mogą powoływać się na informacje zawarte w pismach np. z prokuratury, innych urzędów, protokoły przesłuchań świadków lub opinie biegłego, bez uprzedniego pozyskania tych dowodów i włączenia ich do akt sprawy.

F.Wyrok WSA w Łodzi z dnia 28 marca 2008r., I SA/Łd 1382/07

Wskazówki zawarte w wyroku:

1)Aby zeznania świadków mogły zostać w pełni wykorzystane organy podatkowe obowiązane są sięgnąć do źródła, tj. zażądać od właściwych organów nadesłania protokołów przesłuchania tych świadków, a następnie dokonać samodzielnej ich oceny.

2.3. Ocena zeznań świadków.

2.3.1. Kwestionowanie zeznań świadków przez Stronę.

A.Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 9 grudnia 2008r., I SA/Bd 341/08

Wskazówki zawarte w wyroku:

1)Twierdzenia skarżącego o braku wiarygodności zeznań tych świadków są bardzo ogólnikowe i same w sobie nie mogą stanowić okoliczności przemawiających za tym, że świadkowie pouczeni o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań złożyli nieprawdziwe zeznania.

2)Przesłuchiwanie w charakterze świadków pracownicy skarżącego nie potwierdzają i to w sposób jednoznaczny, że zakwestionowane operacje gospodarcze miały miejsce.

B.Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 8 kwietnia 2009r., I SA/Bd 97/09

Wskazówki zawarte w wyroku:

1) Sugestia strony, że opinia biegłego psychologa może pomóc w wykazaniu, że świadkowie raczej nie mogli zeznać w taki sposób, pomija argument, że świadkowie ci zeznania o tej samej treści składali w trakcie postępowań przed różnymi organami zarówno prowadzonymi przez Centralne Biuro Śledcze, jak i Prokuraturę Okręgową w B., jak i organy kontroli skarbowej w tym postępowaniu tudzież we własnych postępowaniach kontrolnych. W przesłuchaniach prowadzonych w niniejszym postępowaniu uczestniczył skarżący reprezentowany przez profesjonalnego pełnomocnika, który jednak w ich trakcie nie zadał pytań, dlaczego świadkowie ci złożyli zeznania określonej treści.

2) W kontekście zarzutów stawianych przez skarżącego w związku ze stwierdzoną u świadka chorobą psychiczną, należy podnieść, że na każdym etapie zeznania tego świadka są konsekwentne i logiczne, zawierają szereg szczegółów zorganizowanego procederu. Przesłuchujący nie zauważyli żadnych odstępstw w zachowaniu świadka od standardów. Z pewnością zeznań takich nie mogłaby złożyć osoba w fazie aktywności choroby, szczególnie w postępowaniu karnym byłoby to przedmiotem badania. Nie ma więc uzasadnionych podstaw, by samo stwierdzenie istnienia choroby psychicznej mogło dyskredytować jego zeznania (...).

3) Niewątpliwie błędem organu jest brak konkretnych pytań do świadka, by wyjaśnić, dlaczego zeznaje rozbieżnie i wyjaśnienie tej okoliczności, tym niemniej pozostałe elementy tego zeznania powoływanie się na prowadzenie spraw jego firmy przez R. R.), treść wcześniejszych zeznań i ich zgodność co do zasadniczego opisu funkcjonowania "sprzedaży" ziomu skarżącemu, pozwalają na uznanie, że także ten świadek wpłynął na ustalenie spójnego, całościowego stanu faktycznego.

2.3.2. Kwestionowanie zeznań świadków przez organ podatkowy.

A. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 30 grudnia 2008r., I SA/Łd 1236/08

Wskazówki zawarte w wyroku:

1) Jeżeli więc organy podatkowe stwierdzają, że niektóre z zeznań świadków są niewiarygodne i nie mogą stanowić podstawy ustaleń faktycznych, to obligowane są podjęcia maksymalnego wysiłku do wyeliminowania rozbieżności, a także – do precyzyjnego wskazania okoliczności, które świadczą o wartości zeznań każdego ze świadków oraz przyczyn, dla których konkretne elementy przesadzają o braku akceptacji zeznanych faktów.

2.4. Ciężar dowodu przy wykazywaniu fikcyjności transakcji.

A. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 9 grudnia 2008r., I SA/Bd 341/08

Wskazówki zawarte w wyroku:

1) Co do zasady należy stwierdzić, iż ciężar dowodu co do wykazania fikcyjności operacji gospodarczej dokumentowanej stosowną fakturą spoczywa na organie. W niniejszej sprawie w odniesieniu do przedmiotowej faktury organy zmieniły zasadę ciężaru dowodu w ten sposób, że to strona miała udowodnić, że transakcja miała miejsce.

2) Aby skutecznie zakwestionować odliczenie wykazanego w przedmiotowej fakturze podatku organy muszą w sposób nie budzący wątpliwości odpowiednimi środkami dowodowymi wykazać, że operacja którą dokumentuje przedmiotowa faktura była operacją fikcyjną.

2.5. Poszukiwanie dowodów przez organ podatkowy.

A. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 13 września 2006r., I SA/Bd 416/06

Wskazówki zawarte w wyroku:

1) Organ podatkowy nie ma obowiązku prowadzenia postępowania w nieskończoność w celu poszukiwania dowodów na okoliczność zasadności zaliczenia danych kwot do kosztów uzyskania przychodu, gdy dana okoliczność jest dostatecznie wyjaśniona dowodami, które organ zgromadził, przy braku rzetelnej dokumentacji podatkowej przez podatnika obowiązującego do prowadzenia ksiąg rachunkowych.

2.6. Protokół z badania ksiąg - naruszenie art. 193 Ordynacji podatkowej

A. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 21 stycznia 2009r., I SA/Bd 681/08

Wskazówki zawarte w wyroku:

1) Organy naruszyły art. 193 § 1 Ordynacji podatkowej, gdyż bez określenia w trybie § 6 tego przepisu, za jaki okres i w jakiej części nie uznają za dowód w postępowaniu podatkowym ewidencji prowadzonych przez skarżącego dla celów podatku od towarów i usług, dokonały określenia podatku naliczonego w wysokości innej, niż wynikająca z tych ewidencji, a w konsekwencji z jego deklaracji. Naruszenie miało istotny wpływ na wynik sprawy, gdyż w sprawie doszło do określenia kwoty podatku naliczonego w innej wysokości, niż wynikająca z ewidencji, mimo wyraźnego zakazu w tym zakresie zawartego w art. 193 § 1 Ordynacji podatkowej.

B. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 1 kwietnia 2009r., I SA/Bd 35/09.

Wskazówki zawarte w wyroku:

1) Organy podatkowe chcąc wymierzyć podatnikowi w decyzji kwotę zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług lub nadwyżki podatku w innej wysokości niż kwota wykazana w deklaracji, sporządzonej w oparciu o prowadzone przez podatnika ewidencje, miały obowiązek przeprowadzić, uregulowane w przepisach art. 193 Ordynacji podatkowej postępowanie w zakresie nieuznania tych ewidencji za dowód w postępowaniu podatkowym z powodu ich nierzetelności lub wadliwości.

2.7. Naruszenie art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej

A.wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 lutego 2008r., I SA/Bd 838/07.

Wskazówki zawarte w wyroku:

1) W ocenie Sądu spór w sprawie nie dotyczy istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, lecz oceny wykonania umów zobowiązaniowych, które według skarżącej i M. K. były zawarte ustnie. Przedmiotem rozważań są więc ustalenia faktyczne, a nie ustalenia co do prawa. Instytucja sądowego ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa z powództwa organu podatkowego służy wyłącznie prawidłowemu ustaleniu zdarzeń cywilnoprawnych i jest konsekwencją wyłączenia tych zdarzeń do podatkowego stanu faktycznego.

2) W wyroku z dnia 22 stycznia 2008r. sygn. akt II FSK 1611/06 Naczelny Sąd Administracyjny wyraził pogląd, że przedmiotem powództwa nie mogą być natomiast stosunki publicznoprawne, które nie zostały objęte kognicją sądów powszechnych, w tym ocena podatkowego stanu faktycznego pod kątem zastosowania określonej normy prawa podatkowego. O ile zawarcie umowy choćby ustnie było czynnością prawną, o tyle wykonanie tej umowy należało do sfery czynności faktycznych podlegających wyłącznej ocenie stanu faktycznego. Organ podatkowy nie może wystąpić z powództwem o ustalenie stanu faktycznego sprawy. Tylko wtedy, organ podatkowy ma obowiązek wystąpienia z powództwem o ustalenie, jeżeli w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego pozostały niedające się usunąć wątpliwości, co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe. Poza zakresem normy z art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej pozostają okoliczności faktyczne sprawy.

2.8. Umorzenie sprawy karnej, a postępowanie podatkowe.

A.wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 września 2006r., I SA/Bd 295/06

Wskazówki zawarte w wyroku:

1) Nie ma w sprawie znaczenia okoliczność, że prokurator Prokuratury Okręgowej w B. postanowieniem z dnia [...] 2003 r. umorzył śledztwo wobec Zbigniewa Z. Podkreślić należy, że prawo podatkowe i prawo karne, to różne gałęzie prawa, które kierują się innymi zasadami, regułami. Dla oceny danego zdarzenia na gruncie prawa podatkowego w celu dokonania prawidłowego rozliczeni z budżetem państwa nie ma znaczenia np. wina podatnika, czy jego kontrahenta.

2.9. Utrata dokumentacji podatkowej.

A. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 25 września 2007r. I SA/Bd 552/07

Wskazówki zawarte w wyroku:

1) Przede wszystkim podstawą do skorzystania z tego prawa są wyłącznie oryginały faktur lub ich duplikaty. Przepisy podatkowe nie przewidują zwolnienia podatnika od obowiązku udokumentowania, we wskazany sposób, prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony nawet w wypadkach losowych (pożaru).

2) Wbrew twierdzeniom strony skarżącej, to ona jako nabywca towarów powinna wystąpić do sprzedawcy o wystawienie duplikatów faktur. W trakcie postępowania podatkowego nie podnosiła ona, że ma trudności z uzyskaniem duplikatów faktur od kontrahentów. Nie przedstawiła żadnych dowodów potwierdzających, iż występowała o wystawienie duplikatów, lub że ma problemy z ich uzyskaniem. Organy podatkowe nie są zobowiązane do poszukiwania za podatnika stosownych dokumentów, ani do odtwarzania przebiegu zdarzeń u jego kontrahentów (wyrok NSA z dnia 12 listopada 1998r., SA/Sz 2430/97).

2.10. Status podatnika.

A. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 8 kwietnia 2009 r., I SA/Łd 1389/08

Wskazówki zawarte w wyroku:

1) Prawo skarżącej do odliczenia VAT zależy od stwierdzenia przez organy podatkowe, czy jej kontrahent faktycznie wykonał czynności podlegające opodatkowaniu i był podatnikiem w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT, a nie od faktu jego rejestracji w organach skarbowych,

2) słuszne jest zakwestionowanie podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawionych przez zmarłego podatnika.

B.Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22 października 2008r., I SA/Bd 481/08

Wskazówki zawarte w wyroku:

1)W przypadku odliczenia podatku z faktur wystawionych przez pełnomocnika zmarłego podatnika oceniając prawo do dokonania odliczenia należy zbadać czy podatnik wiedział lub mógł wiedzieć, że dana transakcja jest wykorzystywana do popełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej.

3. Dobra wiara podatnika - naruszenie art. 187 § 1 oraz art. 191 Ordynacji Podatkowej.

A.wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 20 maja 2009r., I SA/Bd 193/09

Wskazówki zawarte w wyroku:

1)Istotnym dla rozstrzygnięcia jest ustalenie, czy skarżący przyjmując zakwestionowane faktury był w dobrej, czy też w złej wierze oraz, czy w stanie faktycznym sprawy pozbawienie go prawa do odliczenia podatku naliczonego nie naruszało zasady proporcjonalności wynikającej nie tylko z Konstytucji RP (art. 31 ust. 3 w związku z art. 2), ale i z prawa wspólnotowego. Należy zatem ocenić, czy skarżący odliczając podatek naliczony wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa (nadużycia prawa) w podatku od towarów i usług.

2)Należy więc nade wszystko ocenić, czy skarżąca odliczając podatek naliczony wiedziała lub powinien był wiedzieć, że uczestniczył w transakcji wykorzystywanej do popełnienia oszustwa w podatku od towarów i usług. Tymczasem organy nie przeprowadziły żadnego postępowania w tym zakresie. Pomocna dla takiej oceny może być analiza transakcji, które dokumentują faktury np. sposób zapłaty, kontaktowania się kontrahentów, zakres współpracy. Okoliczność, że skarżąca nie skorzystała z możliwości, jaką stwarza art. 96 ust 13 ustawy o VAT nie przesądza z góry jej złej wiary. Wskazany przepis nie nakłada takiego obowiązku, jednakże opisane w nim postępowanie staje się jednak niezbędne o ile podatnik - z obiektywnych przesłanek - powinien powziąć wątpliwości, co do realizowania przez kontrahenta obowiązków rejestracyjnych.

B.wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 21 stycznia 2009r., I SA/Bd 498/08

Wskazówki zawarte w wyroku:

1)Dodatkowo należy wskazać, że zarówno skarżąca, jak i jej syn na etapie postępowania nie potrafili podać żadnych danych kontaktowych dotyczących

niejakiego M. O. Co więcej, nie przekazano organom jakichkolwiek dokumentów, kopii faksów, ofert, potwierdzających ustalenia z M. O. dokonywane w trakcie realizacji umowy. Reasumując należy stwierdzić, że sprzedawcą urządzenia był podmiot, który faktycznie nie istnieje. W obrocie gospodarczym nie występuje spółka o danych widniejących na spornej fakturze.

2)Zdziwienie budzi fakt, że skarżąca nie dokonała zapłaty kwoty [...] zł. przelewem, za pośrednictwem banku. Zdaniem Sądu dokonanie zapłaty przelewem na konto kontrahenta stanowiłoby dodatkową identyfikację kontrahenta. Natomiast zapłata gotówką tak dużej kwoty pieniędzy, jak na obroty firmy, bez świadków, bez pokwitowania mimo, że jest to niezgodne z prawem i budzi zdziwienie.

3)Sąd stwierdza, mając na uwadze powyższe, iż twierdzenie podatkiczki, że podatkiczka nie mogła wiedzieć o nieuczciwym charakterze transakcji jest błędne. Skarżąca bowiem, przy użyciu minimalnych środków mogła zweryfikować dane kontrahenta, zważywszy na fakt, że od dnia [...] tj. od daty zawarcia umowy do jej wykonania minęło [...] miesiące i w tym czasie - właśnie dochowując należytej staranności mogła i powinna we własnym interesie dokonać weryfikacji kontrahenta.

C.wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22 października 2008r., I SA/Bd 481/08

Wskazówki zawarte w wyroku:

1)W szczególności konieczna jest ocena okoliczności, które mogą świadczyć o tym, że strona przynajmniej mogła przewidywać, że dokonuje transakcji, których celem jest uzyskanie korzyści podatkowej. Powyższy wniosek musi wynikać z okoliczności zawarcia transakcji, takich jak: czas i miejsce zawarcia umowy, sposobu kontaktowania się z kontrahentem, ceny nabywanego towaru, sposobu jej zapłaty i ewentualnie z innych faktów, które mogły prowadzić do wniosku, że istniały podstawy do tego, aby skarżąca Spółka mogła obiektywnie przypuszczać, iż uczestniczy w transakcji mających na celu oszustwo podatkowe. Ponadto, organ obowiązany jest odnieść się do argumentacji strony skarżącej zawartej w szczególności w odwołaniu, a które zdaniem skarżącej dowodzą o dobrej wierze dołożonej przy nabyciu towaru według spornych faktur.

D.wyrok z dnia 20 maja 2009 r. WSA w Bydgoszczy, I SA/Bd 207/09

Wskazówki zawarte w wyroku:

1)Ponadto organ odwoławczy za niewystarczające uznał wyjaśnienia strony, iż rzetelnie dokonał sprawdzenia kontrahentów i działał w dobrej wierze. Świadczą o tym choćby okoliczności zawierania transakcji tj. obniżona cena oleju napędowego, wydawanie oleju wyłącznie w oparciu o zapisy w zeszycie lub kartce nie potwierdzone wzajemnymi pokwitowaniami i podpisami, wydawanie towaru często o wartości powyżej [...] zł tylko na zasadzie zaufania. Ponadto brak dołożenia

staranności potwierdza specyficzna forma dystrybucji paliwa - tankowanie z nieoznakowanej cysterny od różnych kierowców a przede wszystkim regulowanie należności wyłącznie w formie gotówkowej nieustalonym kierowcom.

2) Zdaniem organu odwoławczego doświadczenie podatnika polegające na prowadzeniu przedsiębiorstwa transportowego powinno skutkować wiedzą, iż istnieje proceder nielegalnego obrotu paliwem i konsekwencjami z tego płynącymi. Ponadto organ podkreślił, iż spółka "W" nie miała wpisanego do KRS przedmiotu działalności przedsiębiorstwa. Skoro skarżący dokonywał sprawdzenia informacji o kontrahencie w KRS, to powinien był wiedzieć, że spółka "W" nie miała wpisanego przedmiotu działalności oraz że nie prowadzi faktycznie działalności gospodarczej. To z kolei powinno skłonić podatnika do wystąpienia, na podstawie art. 96 ust. 13 ustawy o podatku od towarów i usług, do naczelnika urzędu skarbowego celem potwierdzenia, czy spółka jest zarejestrowana jako podatnik VAT.

3) Niezależnie od okoliczności przytoczonych w zaskarżonej decyzji i odpowiedzi na skargę przez organ odwoławczy mających świadczyć o braku staranności strony w doborze kontrahenta (wskazujących w szczególności na: wielkość dostaw, przedmiot transakcji, sposób zapłaty i kontaktowania się kontrahentów), należy zwrócić uwagę na fakt związany z rejestracją spółki "W" w KRS. Otóż spółka ta nie miała wpisanego do KRS przedmiotu działalności przedsiębiorstwa. Wpis w tym zakresie został pominięty, gdyż Sąd rejestrowy "doszedł do przekonania, że ujawnienie w sposób konkretny przedmiotu działalności, stanowiłoby domniemanie prowadzenia przez uczestnika działalności gospodarczej w ujawnionym zakresie. Skoro jednak uczestnik nie składa począwszy od 1999r. sprawozdań finansowych, uznanie, że prowadzi działalność gospodarczą byłoby daleko idące.

E.wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 21 kwietnia 2009r., I SA/Bd 143/09

Wskazówki zawarte w wyroku:

1) Mając zatem na uwadze zaistniałe w sprawie okoliczności, a mianowicie: przypadkowe miejsca napraw pojazdów (charakterystycznym jest położony na wsi drewniany garaż), brak wiedzy na temat prowadzonej przez podmioty wystawiające faktury działalności gospodarczej, brak wiedzy na temat statusu wystawców faktur, brak jakichkolwiek kopii dokumentów związanych z działalnością gospodarczą tych podmiotów (zaświadczenie o wpisie do ewidencji działalności gospodarczej, Regon, NIP), brak reakcji na ponad miesięczne opóźnienie w wystawieniu faktury VAT, płatności gotówką, żądanie wystawienia faktur bez sprawdzenia, czy wystawca jest do tego uprawniony - wskazuje, że skarżący nie dochował należytej staranności w przedmiocie sprawdzenia rzetelności wskazanych podmiotów. Tym samym zasadne jest stwierdzenie organów podatkowych odnośnie braku dobrej wiary skarżącego.

2) W związku niebezpieczeństwem utraty prawa do odliczania podatku naliczonego podatnik winien zbadać rzetelność kontrahenta poprzez sprawdzenie jego rejestracji dla celów VAT, czy kontrahent jest podatnikiem VAT zarejestrowanym - czynnym

podatnikiem VAT. Nie potrzeba w tym zakresie jakiś szczególnych zabiegów. Po pierwsze - podatnik ma prawo poprosić kontrahenta o pokazanie dokumentu potwierdzającego zarejestrowanie go, jako podatnika VAT czynnego. Po drugie - można też powołując się na art. 96 ust. 13 ustawy VAT, zwrócić się do urzędu skarbowego przedsiębiorcy o potwierdzenie, czy jest on zarejestrowany, jako podatnik VAT. Nie czyniąc powyższego skarżący sam naraził się na odpowiedzialność w postaci błędnych rozliczeń VAT. Gdyby dokonał sprawdzenia, wiedziałby, że kontrahentom nie wolno było wystawić faktur z VAT, a jemu odliczyć podatku z tych faktur wynikającego.

F.wyrok z dnia 19 maja 2009 r. WSA w Rzeszowie I SA/Rz 183/09 oraz wyrok z dnia 19 maja 2009 r. WSA w Rzeszowie, I SA/Rz 54/09.

Wskazówki zawarte w wyroku:

1)Polski system prawny nie zawiera definicji pojęcia dobrej lub złej wiary, a jedynie w art. 7 k.c. stanowi, iż domniemywa się istnienie dobrej wiary. Domniemanie to ulega obaleniu, jeżeli okoliczności towarzyszące zbyciu i wydaniu rzeczy powinny były wywołać wątpliwości co do zasadności takiego przekonania. Tak więc ową dobrą wiarę nabywcy wyłącza nie tylko świadomość, że zbywca nie jest upoważniony do rozporządzenia rzeczą, ale także sytuacja, w której brak tej świadomości jest następstwem niedbalstwa, względnie niezachowania przez niego przyjętej w danych warunkach staranności.

G.wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 września 2009r., I SA/Łd 127/09

Wskazówki zawarte w wyroku:

1)Organ powinien ustalić, czy skarżący wiedział lub przy zachowaniu należytej staranności mógł mieć uzasadnione podejrzenia, że firmy A i B nie są rzeczywistymi dostawcami paliwa, że pod tymi firmami kryją się inne podmioty, dokonujące oszustw podatkowych. Należy więc zbadać:

a.relace cenowe paliwa w stosunku do podobnego typu transakcji dokonywanych na rynku, czy ceny te odbiegały od cen rynkowych, a jeżeli tak to dlaczego, czy mogło to budzić podejrzenie o nielegalność transakcji, jaki upust mający zrekompensować brak dokładnej wiedzy co do jakości i pochodzenia "paliwa" skarżący otrzymywał,

b.czy w postępowaniu karnym prowadzonym przeciwko grupie zajmującej się wyłudzeniami podatkowymi związanymi z obrotem produktami ropopochodnymi postawiono jakieś zarzuty skarżącemu? Z materiału dowodowego wynika bowiem, że J.D. prowadzący w Łodzi działalność gospodarczą uczestniczył w zorganizowanej grupie przestępczej,

c.jakie działania i kiedy podejmował skarżący w celu sprawdzenia rzetelności

kontrahentów?

d.czy, a jeżeli tak to, kiedy skarżący zwracał się na podstawie art. 96 ust. 13 ustawy o VAT o informacje na temat kontrahentów?

e.w jaki sposób, w jakich okolicznościach skarżący nawiązał współpracę z tymi kontrahentami?

H.wyrok WSA w Szczecinie z dnia 22 lipca 2009r., I SA/Sz 224/09

Wskazówki zawarte w wyroku:

- 1)- Spółka nie dochowała należytej staranności w wyborze kontrahenta. W żadnym bowiem momencie współpracy nie sprawdzono tożsamości osoby, która podawała się za A. Dobra wiara podatnika przy zawieraniu transakcji nie ma wpływu na wymiar podatku od towarów i usług oraz możliwość obniżenia podatku należnego na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy bowiem jej przepisy nie łączą skutków prawnych w zakresie obowiązku i uprawnienia podatkowego z dobrą lub złą wiarą nabywcy,
- 2)prawo podatkowe nie nakłada na organy takiego obowiązku, aby poszukiwały faktycznych dostawców towaru. Zakres niezbędnych ustaleń faktycznych niezbędnych do zastosowania art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a zamyka się bowiem w chwili ustalenia, iż faktura VAT nie dokumentuje rzeczywistej czynności.

I.wyrok WSA w Poznaniu z dnia 21 lipca 2009r., I SA/Po 527/09

Wskazówki zawarte w wyroku:

- 1)Podatnik nie sprawdził:
 - a.czy podmioty te prowadzą działalność gospodarczą pod wskazanymi adresami choć kontrahent działał na terenie tego samego miasta G.,
 - b.nie zwrócił się do naczelnika właściwego urzędu skarbowego o potwierdzenie zgodnie z przepisem art. 96 ust. 13 ustawy o VAT czy sprzedawca jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny lub zwolniony,
 - c.gotówkowa forma zapłaty kierowcom, których tożsamości nie ustalono,
 - d.dostarczanie paliwa pojazdami nieprzystosowanymi do jego przewozu, tj. tzw. busem z wmontowanym zbiornikiem,
 - e.korzystna cena w porównaniu z ceną rynkową i wielokrotność dokonywanych transakcji.

J.wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 10 marca 2009r., I SA/Bd 46/09

Wskazówki zawarte w wyroku:

- 1)Za niewiarygodne należy uznać w ocenie Sądu wyjaśnienia skarżącego, iż przed rozpoczęciem współpracy handlowej z firmami "H." i "B." sprawdził kontrahentów

najstaranniej jak pozwalały na to obowiązujące wówczas przepisy, w tym również domniemanego przedstawiciela ww. firm R. R. Skarżący podkreśla, że R. R. posiadał dokumenty rejestrowe tych firm. W tej kwestii Sąd podziela stanowisko organu, że posiadanie przez R. R. dokumentów rejestrowych firm "B." i "H." nie czyniło go automatycznie pełnomocnikiem tych firm. W celu weryfikacji skarżący mógł zażądać pisemnie udzielonego pełnomocnictwa, czego jak wynika z akt sprawy nie uczynił. (...)

4. Możliwość szacowania obrotu na podstawie art. 23 Ordynacji podatkowej.

A.wyrok NSA z dnia 16 lipca 2009r., I FSK 1259/08.

Skarga kasacyjna została złożona przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy w jej wyniku uchylono zaskarżony wyrok i przekazano sprawę do ponownego rozpoznania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny.

Wskazówki zawarte w wyroku:

- 1) Skoro więc przepisy zawarte w art. 23 Ordynacji podatkowej regulują, w przypadku sprzedaży będącej podstawą opodatkowania, odtworzenie rzeczywistych rozmiarów tej sprzedaży na potrzeby wymiaru podatku, którego rozliczenia podatnik chciał uniknąć wbrew obowiązkom wynikającym z przepisów prawa, to nie można twierdzić, że przepisy te naruszają art. 11A VI Dyrektywy VAT.
- 2) W tym miejscu należy wskazać, że w skardze kasacyjnej trafnie stwierdzono, że pozbawienie organu możliwości odtworzenia podstawy opodatkowania w sytuacji, gdy brak jest bezpośrednich dowodów stwierdzających transakcję godziłoby w zasadę neutralności i powszechności opodatkowania.

5. Tajemnica skarbowa.

A. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 25 kwietnia 2007r., I SA/Bd 212/07.

Wskazówki zawarte w wyroku:

- 1) Na temat zakresu przedmiotowego tajemnicy skarbowej wypowiedział się również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 08 października 1999r. (sygn. akt I S.A./Łd 1353/97, ONSA 2000 nr 4, poz. 154). Zgodnie z tym poglądem (wypowiedzianym co prawda na tle art. 49a ustawy o zobowiązaniach podatkowych ale zgodnie z poglądami doktryny aktualnym pod rządami art. 293 Ordynacji podatkowej), jeżeli organy podatkowe w postępowaniu dowodowym wykorzystują informacje dotyczące podatników niezwiązanych ze sprawą, mają obowiązek utrzymać w tajemnicy tylko te ich cechy, które pozwoliłyby osobom

nieuprawnionym na ich identyfikację. Nie dotyczy to natomiast informacji o samych procesach gospodarczych zachodzących w prowadzonym przez tych podatników przedsięwzięciach gospodarczych. Mogą one być wykorzystywane w prowadzonym postępowaniu podatkowym, a zatem również udostępniane stronom.

6. Zawieszenie postępowania - naruszenie art. 201 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej.

A. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 7 września 2009r., I SA/Bd 400/09

Wskazówki zawarte w wyroku:

- 1) organem polskim występującym z wnioskiem o pomoc do organów Państwa Włoskiego był Minister Finansów, a nie organ który skierował do Ministerstwa pismo o takie wystąpienie,
- 2) okoliczności związane z przygotowaniem wystąpienia polskiego organu do organu państwa obcego nie stanowią jeszcze podstawy do zawieszenia postępowania.

B. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 12 lipca 2006r., I SA/Lu 302/06

Wskazówki zawarte w wyroku:

podstawę zawieszenia postępowania w trybie art. 201 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej nie może stanowić, jak przyjęły organy podatkowe, pismo organu podatkowego skierowane do Ministra Finansów zawierające wniosek o wystąpienie do organów innego państwa o udzielenie informacji niezbędnych do ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

