

Adam Drozdek

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie
ORCID: 0000-0002-0942-3347

**GROMADZENIE MATERIAŁU DOWODOWEGO
W CELU USTALENIA TRANSAKCJI KARUZELOWYCH
A PRZEWLEKŁOŚĆ POSTĘPOWANIA – KILKA UWAG NA
PRZYKŁADZIE ZWROTU PODATKU VAT****Wprowadzenie**

Przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ przewidują zasadę bezpośredniości w gromadzeniu materiału dowodowego w celu jak najszybszego ukończenia postępowania. Zastosowanie tej zasady w praktyce oznacza, że organ podatkowy nie może prowadzić postępowania w sposób nieefektywny poprzez wykonywanie czynności w dużym odstępie czasu przy wydawaniu kolejnych postanowień o przedłużeniu terminu załatwienia sprawy. Jednocześnie nie zawsze długotrwałość postępowania jest równoznaczna z jego przewlekłością. Szczególnie widoczne jest to w przypadku podejrzenia udziału podatnika w transakcjach karuzelowych, gdzie organy podatkowe podejmują szereg działań opartych na materiałach pochodzących z innych postępowań podatkowych, w których podatnik nie brał udziału. Dążenie organu podatkowego do ustalenia, czy miało miejsce nadużycie prawa w postaci transakcji karuzelowych, polega w tym przypadku na gromadzeniu materiału dowodowego często na zasadzie wymiany informacji podatkowych we współpracy z innymi organami podatkowymi. Przeprowadzenie takich działań w żadnym przypadku nie narusza przepisów Ordynacji podatkowej, w tym konstytuującej zasady czynnego udziału strony w postępowaniu. Zgodnie bowiem z treścią art. 180 § 1 O.p. jako dowód należy dopuścić wszystko, co może się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Zasada ta rozwinięta została w art. 181 § 1 O.p., z którego wynika, że dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne

¹ Dz.U. 2020, poz. 1325 (dalej: O.p.).

dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

Celem niniejszego artykułu jest omówienie przewlekłości postępowania podatkowego na tle gromadzenia przez organy podatkowe materiału dowodowego w celu ustalenia transakcji karuzelowych. Autor poddaje również analizie uregulowania prawne w zakresie zwrotu podatku VAT w przypadku zakwestionowania faktur nieodzwierciadlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych.

Pojęcie beczynności organu i przewlekłość prowadzonego postępowania

Punktem wyjścia do analiza przedstawionych powyżej zagadnień stanowi wyjaśnienie terminów *beczynność organu* oraz *przewlekłość prowadzonego postępowania*, bowiem ustawodawca nie sprecyzował w żadnym akcie prawnym, co one oznaczają. Na przykład w piśmiennictwie wskazuje się, że beczynność organu administracji podatkowej zachodzi wówczas, gdy w prawnie określonym terminie wymieniony organ nie podejmie żadnych czynności w sprawie lub gdy wprawdzie prowadził postępowanie w sprawie, jednak – mimo istnienia ustawowego obowiązku – nie zakończył go wydaniem stosownego aktu lub nie podjął czynności². Pogląd ten znalazł odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, m.in. w tezie orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 lutego 2017 r.³, zgodnie z którą z beczynnością organu mamy do czynienia nie tylko wtedy, gdy w prawnie ustalonym terminie organ nie podjął żadnej czynności w sprawie, lecz również gdy wprawdzie prowadził postępowanie, ale – mimo istnienia obowiązku i braku przeszkód – nie zakończył go wydaniem decyzji, postanowienia lub innego aktu albo nie podjął stosownej czynności. Oznacza to, że z beczynnością organu administracji podatkowej będziemy mieli do czynienia w przypadku, gdy organ w terminach określonych przepisami prawa nie podejmuje żadnych czynności w sprawie lub wprawdzie prowadzi postępowanie, ale pomimo istnienia ustawowego obowiązku nie zakończył go wydaniem w terminie decyzji, postanowienia lub też innego aktu bądź nie podjął stosownej czynności⁴.

Z kolei przez przewlekłe prowadzenie postępowania należy rozumieć sytuację, w której organ podatkowy kilkakrotnie wyznaczył nowy termin załatwienia sprawy bez wyczerpującego podania przyczyny niedotrzymania poprzednio wyznaczonych terminów, a ponadto zbyt długo gromadził i analizował uzyskany materiał

² T. Woś, *Beczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania przez organy administracji publicznej* [w:] *Postępowanie sądowoadministracyjne*, red. T. Woś, H. Knysiak-Molczyk, M. Romańska, Warszawa 2017, s. 111 i n.

³ Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2017 r., sygn. I FSK 1532/15, Lex nr 2249251.

⁴ Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 kwietnia 2020 r., sygn. I SAB/Gd 2/20, Lex nr 3005476.

dowodowy przy jednoczesnym braku koncepcji co do sposobu zakończenia postępowania⁵. Jeszcze inaczej analizowany termin scharakteryzował Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w orzeczeniu z dnia 29 kwietnia 2020 r., według którego przewlekłość zachodzi, gdy organ podatkowy nie załatwia sprawy w terminie, nie pozostając jednocześnie w bezczynności, a podejmowane przez ten organ czynności procesowe nie charakteryzują się koncentracją, względnie mają charakter czynności pozornych, nieistotnych dla merytorycznego załatwienia sprawy. Innymi słowy – przewlekłe prowadzenie przez organ postępowania administracyjnego zaistnieje wówczas, gdy będzie można skutecznie przedstawić mu zarzut niedochowania należytej staranności w takim zorganizowaniu postępowania administracyjnego, by zakończyło się ono w rozsądnym terminie, względnie zarzut przeprowadzania czynności (w tym dowodowych) pozbawionych dla sprawy jakiegokolwiek znaczenia⁶. Takie rozumienie terminu *przewlekłość prowadzonego postępowania* pozwala na objęcie jego zakresem opieszałego, niesprawnego i nieskutecznego działania organu podatkowego w sytuacji, gdy sprawa podatkowa mogła być załatwiona w terminie krótszym, jak również nieuzasadnione przedłużanie terminu załatwienia sprawy.

Mając na uwadze zaprezentowane poglądy przedstawicieli nauki oraz stanowiska judykatury, najogólniej rzecz ujmując, należy dokonać odróżnienia bezczynności organu rozumianej jako niezałatwienie sprawy w terminie od stanu przewlekłości postępowania, tj. jego prowadzenia w sposób nieefektywny poprzez wykonywanie czynności w dużym odstępnie czasu bądź wykonywanie czynności pozornych, które powodują, że formalnie organ nie jest bezczynny. Pojęcie *bezczytność* rozumieć należy jako niewydanie w terminie decyzji lub postanowienia, względnie aktu lub czynności wskazanych w art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁷. Natomiast przez pojęcie *przewlekłe prowadzenie postępowania* należy rozumieć sytuację prowadzenia postępowania w sposób nieefektywny poprzez wykonywanie czynności w dużym odstępnie czasu bądź wykonywaniu czynności pozornych, które powodują, że formalnie organ nie jest bezczynny.

Postępowanie dowodowe a okoliczności uzasadniające przedłużenie postępowania w sytuacji zwrotu podatku w przypadku podejrzenia transakcji karuzelowych

Z punktu widzenia prowadzonych rozważań istotne są okoliczności uzasadniające przedłużenie postępowania w przypadku zwrotu podatku VAT. Zasady

⁵ W. Chróścielewski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 24 kwietnia 2015 r., I FSK 1881/14*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2015, nr 12, s. 1719 i n.

⁶ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 29 kwietnia 2020 r., sygn. II SAB/Ke 1/20, Lex nr 2977101.

⁷ Dz.U. 2019, poz. 2325 ze zm.

zwrotu tego podatku uregulowane zostały nie tylko w prawie unijnym, ale także w polskich regulacjach prawnych. Zgodnie z treścią art. 183 dyrektywy 112⁸ jeżeli „za dany okres rozliczeniowy kwota przysługujących odliczeń przekracza kwotę podatku należnego, Państwa Członkowskie mogą dokonać zwrotu lub przenieść nadwyżkę na okres następny, na warunkach ustalonych przez dane państwo”. Brzmienie unijnego przepisu jest w pełni tożsame z art. 87 ust. 1 uVAT⁹, w myśl którego w przypadku wyższej kwoty podatku naliczonego w danym okresie rozliczeniowym od kwoty podatku należnego podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwot podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy. Z literalnego brzmienia powołanych regulacji prawnych wynika, że w przypadku, gdy kwota podatku naliczonego jest wyższa od kwoty podatku należnego, to podatnik ma prawo dokonać wyboru pomiędzy przeniesieniem nadwyżki podatku naliczonego na kolejny okres rozliczeniowy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy.

Zgodnie z art. 87 ust. 2 uVAT zwrot różnicy podatku, z zastrzeżeniem ust. 6, następuje w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, wskazanym w zgłoszeniu identyfikacyjnym, o którym mowa w odrębnych przepisach, lub na wskazany przez podatnika rachunek banku lub na rachunek spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej jako zabezpieczenie udzielanego przez ten bank lub przez tę kasę kredytu na podstawie złożonego przez podatnika do naczelnika urzędu skarbowego w terminie do złożenia deklaracji podatkowej pisemnego nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, udzielających kredytu, do przekazania tego zwrotu. Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanego w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego. Jeżeli przeprowadzone przez organ czynności wykażą zasadność zwrotu, o którym mowa w zdaniu poprzednim, urząd skarbowy wypłaca należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty.

Już z pobieżnej analizy powołanej regulacji prawnej wynika, że organy podatkowe posiadają uprawnienie do zbadania zasadności zwrotu podatku VAT. Przepis ten określa również ramy postępowania organu podatkowego, w jakich to bada-

⁸ Dyrektywa 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11 grudnia 2006 r., s. 1 ze zm.), dalej: dyrektywa 112.

⁹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2020, poz. 106 ze zm.), dalej: uVAT.

nie ma się odbywać. Ustawodawca wskazuje na czynności sprawdzające, kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową lub postępowanie podatkowe, w związku z którymi organ podatkowy może przedłużyć termin zwrotu „do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanego” w ramach wskazanych postępowań. Niewątpliwie jest jednak to, że z regulacji tej nie wynika, aby zawierał on ograniczenie polegające na prowadzeniu postępowania jedynie w oparciu o dokumenty będące w posiadaniu podatnika ubiegającego się o zwrot podatku. Przepis ten przewiduje bowiem weryfikację rozliczeń podatnika w zakresie podatku VAT nie tylko w ramach czynności sprawdzających, ale także w ramach kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego, które w swej istocie nie muszą ograniczać się jedynie do badania dokumentów pod względem ich formalnej poprawności. W praktyce oznacza to, że organy podatkowe posiadają prawo badania legalności dokonanego odliczenia kwot podatku naliczonego i – będącego jego konsekwencją – zwrotu podatku. A zatem organ podatkowy ma możliwość przedłużenia terminu zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanego w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego na podstawie przepisów O.p. lub kontroli celno-skarbowej, jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania. Przemawia za tym przede wszystkim to, że bezpodstawne odliczenie i zwrot godzi w neutralność podatku od towarów i usług jako podatku od wartości dodanej, a także narusza interes finansów publicznych, który jest konstytucyjnie chroniony. Z tego względu organy podatkowe nie tylko są uprawnione, ale i zobowiązane analizować zasadność zwrotu podatku od towarów i usług. Jednocześnie na organie podatkowym spoczywa wynikający z normy prawnej obowiązek stosowania zasady szybkości i prostoty prowadzonego postępowania podatkowego¹⁰.

Na tym tle powstają liczne wątpliwości co do tego, czy ustalenia faktyczne w przedmiocie dokonywanych przez podatnika rozliczeń z tytułu podatku VAT oraz określenie przez niego kwot podatku należnego i naliczonego uzależnione jest od weryfikacji transakcji gospodarczych dokonywanych przez organ podatkowy z podmiotami krajowymi i z państw Unii Europejskiej. Uzasadnienia takiego stanowiska można się dopatrywać w tym, że transakcje karuzelowe są niezmiernie trudne do wykrycia, gdyż bierze w nich udział nie tylko podmiot, który znika – tzw. znikający podatnik – ale również wiele rozsianych często po całym świecie podmiotów gospodarczych – tzw. buforów z różnych branż. Charakterystyczną cechą oszustwa podatkowego znanego pod nazwą *karuzela podatkowa*¹¹ jest wykorzy-

¹⁰ Art. 125 § 1 O.p.

¹¹ Wskazać należy, że „karuzela podatkowa” to sieć kilku czy kilkunastu podmiotów, które tworzą pozory legalnych transakcji handlowych, a ich prawdziwym celem jest wyłudzenie zwrotu podatku VAT, który nie został zapłacony na wcześniejszym etapie obrotu. Najczęściej schemat takiego oszustwa przedstawia się tak, że najpierw firma zagraniczna sprzedaje towar do Polski, korzystając ze

stanie instytucji wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (WDT) i wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (WNT). Towary będące „nośnikiem VAT” muszą opuścić terytorium kraju (WDT) i następnie do tego samego kraju powrócić (WNT). Zaaranżowaniem tego typu transakcji zajmuje się „spółka wiodąca” z siedzibą na terenie innego niż Polska kraju członkowskiego Unii¹². Taka sytuacja powoduje, że w przypadku ustalenia transakcji karuzelowych postępowanie dowodowe nie może być prowadzone w „klasyczny” sposób, który polega na sprawdzaniu wyłącznie okoliczności wnikających z dokumentacji prowadzonej przez podatnika bądź jego kontrahentów czy też ich twierdzeń dotyczących prawidłowości dokonanych rozliczeń. W przypadku transakcji karuzelowych zachodzi bowiem konieczność dokonania szczegółowych ustaleń dotyczących wszystkich podmiotów uczestniczących w łańcuchu transakcji w ramach mechanizmu „karuzeli podatkowej”. Ocena zgromadzonego przez organy podatkowe materiału dowodowego wymaga uwzględnienia wszystkich okoliczności przeprowadzonej transakcji, także tych, które wskazują na udział w łańcuchu transakcji o znamionach „karuzeli podatkowej” i nabywanie towaru pochodzącego bezpośrednio lub pośrednio od podmiotów funkcjonujących jako tzw. znikający podatek. Ponadto wskazać należy, że organ podatkowy, analizując łańcuch transakcji i podmioty w nim uczestniczące, zobowiązany jest określić role i funkcje, jakie poszczególne podmioty pełnią w mechanizmie „karuzeli podatkowej”. Działalność każdego podmiotu uczestniczącego w transakcjach karuzelowych musi zostać oceniona przez pryzmat zgromadzonego materiału dowodowego, stąd organ podatkowy zobowiązany jest wystąpić z zapytaniem do innych organów podatkowych, urzędów miasta i organów ZUS dotyczącym podmiotów, które nie zawierały transakcji bezpośrednio z kontrolowanym podatnikiem. To z kolei pozwoli organowi podatkowemu na przeanalizowanie wszystkich występujących w łańcuchu dostaw transakcji i może pozwolić na ustalenie źródła pochodzenia towaru, wykluczając tzw. karuzelę podatkową, czy też ją wykryć. Ponadto czas prowadzenia postępowania kontrolnego determinowany był przez długie terminy odpowiedzi zagranicznych i polskich władz skarbowych odnośnie pytań do nich skierowanych przez organ podatkowy.

zwolnienia z podatku VAT, potem nabywca sprzedaje w Polsce towar innej firmie, naliczając VAT zgodnie z obowiązującą w kraju stawką, którego jednak nie odprowadza i znika, a kolejny nabywca sprzedaje ten sam towar dalej za granicę, stosując zerową stawkę VAT, i odlicza sobie należny podatek – wyrok WSA w Lublinie z dnia 30 czerwca 2015 r., sygn. I SAB/Lu 8/15, Lex nr 1801127. Zob. szerzej: K. Wyszynski, *Wyłudzenia karuzelowe – ogólna charakterystyka na tle wybranych zagadnień prawa karnego materialnego i procesowego* [w:] *Karuzele VAT. Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego*, red. S. Pawelec, Warszawa 2020, s. 68–71 oraz powołana tam literatura.

¹² A. Drozdek, K. Machalica-Drozdek, *Obrót „pustymi fakturami” jako przesłanka uzasadniająca zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego*, „*Studia Prawnoustrojowe*” 2018, nr 3, s. 231–244. Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 kwietnia 2019 r., sygn. I SAB/Kr 2/19, Lex nr 2698305.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że w sprawach, w których zachodzi podejrzenie transakcji karuzelowych, nie jest możliwe rozstrzygnięcie sprawy tylko na podstawie złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej oraz faktur zakupów i sprzedaży. Oznacza to, że dla rozstrzygnięcia prawa do odliczenia podatnika w takim przypadku konieczne jest ustalenie przez organ podatkowy, czy miało miejsce nadużycie prawa w postaci transakcji karuzelowych, a jeśli tak, to jaka była w tym rola podatnika, czy był to udział świadomy, a jeśli nie, to czy dochował on należytej staranności¹³. Przeprowadzenie takich działań organów podatkowych należy uznać za uzasadnione, ponieważ w postępowaniu, w którym bada się łańcuch dostaw, na poszczególnych etapach pojawiają się nowe okoliczności, które mogą być badane dopiero wówczas, gdy organ się o nich dowie, upewni się co do nich bądź odwrotnie – poweźmie wątpliwości co do ich wystąpienia¹⁴. Kontynuując tę linię orzeczniczą, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 27 stycznia 2016 r. podkreślił, że niewątpliwie powiązania transakcyjne podmiotów, zwłaszcza tzw. transakcje karuzelowe, wymagają współdziałania organów podatkowych w celu ustalenia, czy transakcje te są rzetelne w tym znaczeniu, że nie służą różnego rodzaju oszustwom i nadużyciom w zakresie podatku od towarów i usług. Oczywiście jest więc konieczność posługiwania się ustaleniami i ocenami, a także rozstrzygnięciami dokonywanymi przez inne organy podatkowe prowadzące postępowania wobec kontrahentów danego podatnika¹⁵, a z drugiej strony wymaga się od organu wskazania konkretnej daty zakończenia swojego postępowania bez posiadania przez tenże organ wiedzy co do terminów zakończenia czynności dokonywanych przez inne organy.

W tym miejscu zauważyć należy, że organ podatkowy, stosując przepis prawa, powinien ustalić, czy stan faktyczny i stan abstrakcyjny wynikający z przepisów materialnego prawa podatkowego pokrywają się¹⁶. W tym celu szczególnego znaczenia nabierają ustalenia stanu faktycznego w przypadku przestępstw związanych z transakcjami karuzelowymi, gdyż weryfikacja rzetelności dokonanego przez podatnika rozliczenia w zakresie podatku VAT za okres objęty postępowaniem nie może zostać ograniczona tylko do badania poprawności dokumentacji oraz danych jej bezpośrednich kontrahentów, lecz wymaga zweryfikowania transakcji u pośrednich kontrahentów uczestniczących w łańcuchach transakcji. Wynika z tego, że z uwagi na podejrzenie brania udziału w transak-

¹³ A. Drozdek, K. Machalica-Drozdek, *Zasada nadużycia prawa a oszustwo podatkowe w zakresie VAT*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, nr 3(24), s. 99–112. Podobnie: wyrok NSA z dnia 27 lutego 2018 r., sygn. I FSK 1382/16, Lex nr 2491486.

¹⁴ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 30 czerwca 2015 r., sygn. I SAB/Lu 8/15, Lex nr 1801127.

¹⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 stycznia 2016 r., sygn. III SAB/Wa 52/15, Lex nr 2071542.

¹⁶ B. Adamiak, *Postępowanie podatkowe [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2012, s. 797–798.

cyjach karuzelowych niezbędne jest kompleksowe rozpatrywanie materiału dowodowego zgromadzonego we wszystkich postępowaniach. Celem postępowania kontrolnego jest ustalenie rzeczywistego obrotu towarowego. Bez ustaleń w tym zakresie nie jest możliwe prawidłowe stwierdzenie stanu faktycznego w zakresie zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym. Na tym tle przedstawionych rozważań pojawia się potrzeba wyjaśnienia znaczenia pojęcia *materiały*, które ma zakres dużo szerszy niż pojęcie *dokumenty*. W tym określeniu chodzi nie tylko o dokumenty, ale także o wszystkie pozostałe dowody (materiały), które mogą się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, a nie są sprzeczne z prawem. W tym kontekście na aprobatę zasługuje teza orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 27 maja 2020 r. (sygn. I SA/Lu 751/19), która podkreśla, że rozstrzygnięcie zarzutu przewlekłości prowadzonego przez organ podatkowy postępowania wymaga rozważenia, którym z konkurujących ze sobą zasad prawa podatkowego należy w tej sprawie przyznać primat, i w takim kontekście oceniać przedmiotowe postępowanie podatkowe¹⁷. Z przepisów art. 139–140 O.p. wynika bowiem wymóg załatwiania spraw podatkowych bez zbędnej zwłoki (albo niezwłocznie – art. 139 § 2), lecz nie później niż we wskazanych tam terminach. Jednocześnie ustawodawca dopuścił możliwość niedochowania zasady szybkiego załatwienia sprawy, dając primat innym zasadom postępowania, a w szczególności zasadzie dokładnego wyjaśnienia sprawy oraz zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego¹⁸, które to stanowią niezbędny warunek dla prawidłowego zastosowania prawa materialnego. Oznacza to, że zasada szybkości zwrotu podatku VAT nie może w tej sytuacji być faworyzowana kosztem zasady słuszności zwrotu, gdyż ta techniczna czynność zwrotu skutkować mogłaby daleko idącymi konsekwencjami prawnymi, tj. niemożliwością późniejszego odzyskania podatku w razie ustalenia, że ostatecznie zwrot nie był zasadny.

W świetle powyższego należy zatem stwierdzić, że organ podatkowy – zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej – zobowiązany jest podjąć z urzędu wszelkie niezbędne działania w celu wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy. Ustalenie stanu faktycznego wymaga zebrania wszelkich dostępnych informacji o faktach, a ich weryfikacja następuje przez przeprowadzenie dowodów, którymi w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności m.in. księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, a także materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Istotne jest również to, że organ podatkowy, gromadząc materiał dowodowy w celu ustalenia transakcji

¹⁷ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 27 maja 2020 r., sygn. I SA/Lu 751/19, Lex nr 3019982.

¹⁸ Por. art. 122 i art. 187 § 1 O.p.

karuzelowych, jest też zobowiązany w prowadzonym postępowaniu do uwzględnienia dowodów przeprowadzonych przez inny organ w innym postępowaniu. Do dowodów uzyskanych w toku prowadzonego postępowania podatkowego należy także zaliczyć materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Z oczywistych względów przeprowadzenie takich czynności wymaga więcej czasu, niż gdyby uczynił to sam organ, który wszczął postępowanie podatkowe. Charakter transakcji karuzelowych powoduje, że z kolejnymi wystąpieniami o dalsze sprawdzenie podmiotów uczestniczących w tym łańcuchu organ może wystąpić dopiero po otrzymaniu informacji o kolejnych dostawcach. W toku tych czynności występują również utrudnienia w dotarciu do dokumentacji księgowej. Zdarza się, że podmioty nie działają pod wskazanym adresem, co skutkuje przedłużeniem prowadzonego postępowania podatkowego.

Podsumowanie

Podsumowując wyniki analizy przeprowadzonej w niniejszym opracowaniu, należałoby zdaniem autora przyjąć, że organ podatkowy, chcąc ustalić, czy podatnik świadomie bądź nieświadomie bierze udział w transakcjach karuzelowych, musi skontrolować cały łańcuch dostaw towarów. Czas prowadzenia postępowania kontrolnego determinowany jest przez długie terminy odpowiedzi zagranicznych i polskich organów podatkowych. Wynika to zarówno ze stopnia komplikacji łańcucha dostaw, jak i ustalenia stanu wiedzy przez organy podatkowe na temat deklarowanego przez podatnika obrotu.

W przypadku transakcji karuzelowych przyczyną niedotrzymania terminu jest konieczność zebrania pełnego materiału dowodowego. Taki obowiązek wynika z zasady prawdy obiektywnej uregulowanej w art. 122 O.p. w zw. z art. 292 O.p., zgodnie z którą w toku postępowania organy prowadzące postępowanie mają obowiązek podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy. Z zasady tej wynika dla organu podatkowego obowiązek wyczerpującego zbadania wszystkich okoliczności faktycznych związanych z określoną sprawą, aby w ten sposób stworzyć jej rzeczywisty obraz i uzyskać podstawę do trafnego zastosowania przepisów materialnego prawa podatkowego. Zasada ta została rozwinięta w regulacji art. 180 i art. 187 § 1 O.p. Zgodnie z tym ostatnim przepisem organy podatkowe mają obowiązek zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego. Obowiązek zebrania całego materiału dowodowego ma znaczenie dla właściwego stosowania przepisów materialnego prawa podatkowego. Niewątpliwie podstawą prawidłowego zastosowania prawa materialnego jest wcześniejsze prawidłowe i dokładne wyjaśnienie wszystkich istotnych w sprawie okoliczności faktycznych odpowiadających prawdzie, czyli zgodnych z rzeczywistym stanem rzeczy.

Powoduje to jednak, że czas trwania postępowania podatkowego nie wynika z beczynności czy opieszałości organu podatkowego, a spowodowany jest złożonością i stopniem skomplikowania prowadzonej sprawy oraz koniecznością zgromadzenia pełnego materiału dowodowego.

W przypadku gromadzenia materiału dowodowego w celu ustalenia transakcji karuzelowych organy podatkowe mają nie tylko możliwość, ale i obowiązek sprawdzania prawidłowości obliczenia i deklarowania przez podatnika kwoty podatku do zapłaty lub kwoty podatku naliczonego, jak też kwoty nadwyżki podatku do zwrotu. Weryfikacja taka dotyczy nie tylko poprawności prowadzenia dokumentacji przez samego podatnika, ale odnosi się także do jego kontrahentów. Dokonanie takiej weryfikacji znajduje też zastosowanie w stosunku do podmiotów uczestniczących w całym łańcuszku transakcji, których rzetelność może budzić wątpliwości organów podatkowych. W przypadku podatku od towarów i usług weryfikacja rzetelności i prawidłowości transakcji podejmowanych przez podatnika może być nie tylko następstwem wykrycia nieprawidłowości w jego dokumentacji w toku czynności sprawdzających lub w toku kontroli podatkowej, ale również może wynikać z ogólnej wiedzy organów podatkowych dotyczącej stosowanych sposobów obchodzenia prawa przez podatników, zwłaszcza w sytuacji, gdy transakcje dotyczą tzw. towarów wrażliwych. Weryfikacja taka jest konieczna, jeżeli materiał dowodowy zabezpieczony u podatnika np. w toku prowadzonej kontroli podatkowej nie jest wystarczający i istnieje konieczność pozyskania dodatkowych dowodów, w szczególności związanych z kontrahentami podatnika. Zakończenie weryfikacji jest jednak możliwe dopiero wtedy, gdy organ podejmie wszelkie możliwe działania w celu dokładnego wyjaśnienia i załatwienia sprawy oraz zbierze i wyczerpująco rozpatrzy cały materiał dowodowy.

Bibliografia

- Adamiak B., *Postępowanie podatkowe* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2012.
- Chróścielewski W., *Glosa do wyroku NSA z dnia 24 kwietnia 2015 r., I FSK 1881/14*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2015, nr 12.
- Drozdek A., Machalica-Drozdek K., *Obrót „pustymi fakturami” jako przesłanka uzasadniająca zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego*, „Studia Prawnoustrojowe” 2018, nr 39.
- Drozdek A., Machalica-Drozdek K., *Zasada nadużycia prawa a oszustwo podatkowe w zakresie VAT*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, nr 3(24).
- Woś T., *Beczynność lub przewlekle prowadzenie postępowania przez organy administracji publicznej* [w:] *Postępowanie sądowoadministracyjne*, red. T. Woś, H. Knysiak-Molczyk, M. Romańska, Warszawa 2017.
- Wyszyński K., *Wyłudzenia karuzelowe – ogólna charakterystyka na tle wybranych zagadnień prawa karnego materialnego i procesowego* [w:] *Karuzele VAT. Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego*, red. S. Pawelec, Warszawa 2020.

Streszczenie

Długość trwania postępowania podatkowego może być uzasadniona koniecznością wykonania wielu czynności dowodowych u wielu podmiotów biorących udział w transakcjach łańcuchowych. Jednocześnie nie zawsze długotrwałość postępowania jest równoznaczna z jego przewlekłością. Szczególnie widoczne jest to w przypadku gromadzenia materiału dowodowego w celu ustalenia transakcji karuzelowych, gdzie organy podatkowe mają nie tylko możliwość, ale i obowiązek sprawdzania prawidłowości obliczenia i deklarowania przez podatnika kwoty podatku do zapłaty lub kwoty podatku naliczonego, jak też kwoty nadwyżki podatku do zwrotu. Celem niniejszej publikacji jest omówienie przewlekłości postępowania podatkowego na tle gromadzenia przez organy podatkowe materiału dowodowego w celu ustalenia transakcji karuzelowych.

Słowa kluczowe: transakcje karuzelowe, czas trwania postępowania podatkowego, podatek VAT

EVIDENCE COLLECTION TO DETERMINE CAROUSEL TRANSACTION VS THE LENGTHINESS OF PROCEEDINGS – A FEW REMARKS AS EXEMPLIFIED BY VAT REFUND

Summary

The length of tax proceedings can be justified by the necessity to conduct a lot of evidence activities from numerous entities taking part in chain transactions. At the same time, the length of the proceedings is not always tantamount to its lengthiness. This is particularly visible in the case of evidence collection to determine carousel transactions, where the tax authorities have both an opportunity and obligation to check the correctness of the tax due, input tax and excess tax refund calculated and declared by the taxpayer. The objective of this paper is to discuss the lengthiness of the tax proceedings in the context of evidence collection by the tax authorities to determine carousel transactions.

Keywords: carousel transactions, the length of tax proceedings, VAT