



RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

Warszawa, dnia 28 marca 2014 r.

GABINET MARSZAŁKA SENATU

wplynęło dn. 31.03.14

nr 1230 podpis. [signature]

S E K R E T A R I A T
Biuro Prac Senackich

Wplynęło dn. 1.04.14 zał.

nr 1583 podpis. [signature]

PT3/0602/2/193/LBE/14/RD29213

Pan
Bogdan Borusewicz

Marszałek Senatu
Rzeczypospolitej Polskiej

W związku z pismem z dnia 26 lutego 2014 r. znak: BPS/043-49-2157/14, przy którym przesłane zostało oświadczenie złożone przez Pana Senatora Grzegorza Wojciechowskiego wspólnie z innymi senatorami podczas 49. posiedzenia Senatu RP w dniu 20 lutego 2014 r. w sprawie kwestionowania przez organy skarbowe prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego w sytuacji gdy organy podatkowe ustaliły nieprawidłowości i zawinienia nabywcy towaru (odbiorcy faktury VAT), uprzejmie informuję:

Stosownie do art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124. Kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług (art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy o VAT).

Zgodnie z systemowymi założeniami podatku VAT, a zwłaszcza zasadą neutralności, podatnik ma prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług. Prawo to jest jednym z podstawowych praw całego systemu podatku VAT i nie powinno być ograniczane w sposób nieuzasadniony.

Przypadki wyłączające prawo podatników do odliczenia podatku zawarte są w art. 88 ustawy o VAT. W myśl art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a ustawy o VAT nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku, gdy sprzedaż została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi wystawionymi przez podmiot nieistniejący. Natomiast stosownie do art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT, nie stanowią takiej podstawy również wystawione 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.

Powyższe przepisy powinny być interpretowane przy uwzględnieniu celu, w jakim zostały przez ustawodawcę ustanowione, czyli przeciwdziałaniu nadużyciom prawa. Należy wskazać, że w przypadku gdy kwota wskazana jako podatek wynika jedynie z faktury, która nie dokumentuje faktycznego zdarzenia rodzącego obowiązek podatkowy u jej wystawcy – faktura taka nie daje uprawnienia do odliczenia wykazanej w niej kwoty. Dysponowanie w tym przypadku przez nabywcę fakturą wystawioną przez zbywcę stanowi jedynie formalny warunek

skorzystania z tego uprawnienia, który nie stanowi uprawnienia do odliczenia podatku, jeżeli nie towarzyszy mu spełnienie warunku w postaci wykonania rzeczywistej czynności rodzącej u wystawcy faktury obowiązek podatkowy, z tytułu jej realizacji na rzecz nabywcy. Jeżeli brak jest takiej faktycznej czynności u wystawcy faktury, nie może z jej tytułu powstać obowiązek podatkowy w VAT (choć zgodnie z ustawą powstaje obowiązek zapłaty podatku wykazanego na fakturze jako VAT), a tym samym brak jest prawa do odliczenia przez nabywcę podatku wykazanego na fakturze. Względy obiektywne powodują bowiem, że nie można odliczyć podatku, który nie powstał w ogóle na uprzednim etapie obrotu. Umożliwienie w takiej sytuacji skorzystania z prawa do odliczenia podatku z faktury dokumentującej czynność, która faktycznie nie została dokonana i nie zrodziła obowiązku podatkowego u jej wystawcy, byłoby sprzeczne z konstrukcją podatku od towarów i usług, która umożliwia jedynie odliczenie podatku zawartego w cenie faktycznie dostarczanych towarów.

Należy podkreślić, że organy podatkowe w celu zastosowania art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a i pkt 4 lit. a ustawy o VAT, i w związku z tym kwestionowania podatnikowi prawa do odliczenia podatku wykazanego w wystawionej fakturze, oprócz ustalenia, że faktura pochodzi od podmiotu nieistniejącego lub dokumentuje czynności niezgodne z rzeczywistością, co do zasady badają również ogół obiektywnych okoliczności konkretnej sprawy, czy nie zachodzi przypadek, że podatnik nabywając towar lub usługę wiedział lub przynajmniej mógł przewidywać, że wystawca faktury dopuszcza się nieprawidłowości lub nadużycia, co jest zgodne ze stanowiskiem wyrażanym w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE).

Jednocześnie należy podkreślić, iż TSUE wielokrotnie w orzeczeniach potwierdzał konieczność walki z oszustwami podatkowymi i nadużyciami w podatku VAT oraz wskazywał na negatywne konsekwencje dla nabywcy biorącego udział w oszukańczym procederze. Zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć, jest uznanym celem, wspieranym przez dyrektywę 2006/112 (...) (por. np. wyrok TSUE z dnia 13 lutego 2014 r. w sprawie C-18/13 Maks Pen EODD).

W wyroku z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 (*Mahagében*) TSUE wskazał, że podatnikowi może być odmówione prawo do odliczenia w przypadku udowodnienia „(...) na podstawie obiektywnych przesłanek, że podatnik będący odbiorcą usług lub dostaw stanowiących podstawę prawa do odliczenia wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcje te wiążą się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu” (pkt 45 ww. wyroku) oraz uznał, iż „Podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar lub usługę, uczestniczy w transakcji stanowiącej element przestępstwa w dziedzinie podatku VAT, należy bowiem z punktu widzenia dyrektywy 2006/112 uznać za współnika w tym przestępstwie, niezależnie od tego, czy uzyskuje on korzyści z dalszej sprzedaży owych towarów lub świadczenia usług w ramach dokonywanych przez siebie transakcji” (por. pkt 46 wyroku).

W ocenie TSUE „nie jest sprzeczne z prawem Unii Europejskiej wymaganie, by podmiot przedsięwziął wszystkie działania, jakich można od niego racjonalnie oczekiwać, w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi do udziału w przestępstwie podatkowym. (...) Jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać nieprawidłowości lub naruszenie prawa, przeczorny przedsiębiorca powinien, zależnie od okoliczności konkretnego przypadku, zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności” (pkt 54 i 60 cyt. wyżej wyroku).

Odpowiadając na prośbę Panów Senatorów o wskazanie liczby podatników podatku od towarów i usług oraz wysokości podatku naliczonego i wykazanego na fakturach dokumentujących zakup środków niezbędnych do prowadzenia działalności gospodarczej, który mógł być odliczony lub został odliczony od podatku należnego, a co do którego prawo do odliczenia zostało zakwestionowane przez organy podatkowe z tego powodu, że organy podatkowe ustaliły nieprawidłowości i zawinienia nabywcy towaru (odbiorcy faktury VAT), uprzejmie informuję, że resort finansów nie dysponuje takimi szczegółowymi informacjami. Brak jest również szczegółowych danych dotyczących liczby podatników podatku od towarów i usług, którym organy podatkowe zakwestionowały zasadność odliczenia podatku naliczonego VAT w sytuacji, gdy to dostawca nie dopełnił formalności lub naruszył przepisy podatkowe.

Odnosząc się natomiast do kwestii rozliczania podatku od towarów i usług, należy wyjaśnić, iż nieprawidłowości w tym zakresie dotyczą zarówno zmniejszania podatku należnego bądź zawyżania podatku naliczonego. Zmniejszenie podatku należnego jest możliwe np. poprzez niewykazywanie całej wartości sprzedaży. Natomiast, zawyżenie podatku naliczonego może być efektem zawyżania kosztów działalności, m.in. poprzez wprowadzanie do rozliczeń fikcyjnych faktur dokumentujących zdarzenia, które nigdy nie miały miejsca, obrazujące przebieg zdarzeń gospodarczych niezgodnie z ich rzeczywistym przebiegiem lub podające ilości i wartości w wielkościach nierzeczywistych. Faktury fikcyjne często dokumentują zakup przez podatnika usług, co do których trudne jest udowodnienie, że transakcja faktycznie nie miała miejsca.

Gromadzone dane sprawozdawcze w zakresie decyzji dotyczących podatku od towarów i usług pozwalają jedynie na przekazanie danych dotyczących ogólnej liczby podatników, którym wydano decyzje pokontrolne oraz kwot dodatkowych przypisów wynikających z tych decyzji, bez możliwości wskazania, ile było przypadków kwestionowania przez urzędy skarbowe odliczenia z tytułu faktur nie dających prawa do odliczenia.

Poniżej w tabeli przedstawiono zbiorcze dane za lata 2005-2013 dotyczące decyzji organów podatkowych:

Lp.	Wyszczególnienie	Liczba podatników podatku VAT którym wydano decyzje pokontrolne	Kwoty dodatkowych przypisów objęte decyzjami pokontrolnymi dot. podatku VAT (w zł)
1	2	3	4
1	2005 r.	b.d	989 844 812,77
2	2006 r.	20 494	966 802 322,15
3	2007 r.	18 721	1 126 564 148,17
4	2008 r.	17 978	1 031 540 110,66
5	2009 r.	7 992	1 278 177 954,96
6	2010 r.	5 840	1 413 499 244,83
7	2011 r.	5 347	1 411 285 141,58

8	2012 r.	4 697	2 400 451 410,83
9	2013 r.	4 562	4 112 874 444,94

Poniżej prezentuję również odpowiednie dane w zakresie działań urzędów kontroli skarbowej.

Jednocześnie uprzejmie informuję, że od 2011 r. nie są prowadzone statystyki pozwalające na wyodrębnienie liczby wydanych przez urzędy kontroli skarbowej decyzji.

W 2005 r. sprawozdawczość w zakresie struktury ustaleń podatkowych była prowadzona łącznie dla podatku VAT i podatku akcyzowego, stąd w tabeli poniżej przekazuje się dane za lata 2006 - 2013 dotyczące podatku VAT.

PODATEK VAT/ROK	Ustalenia z decyzji (tys. zł)	Ustalenia z korekt deklaracji (tys. zł)	Razem ustalenia w podatku VAT (tys. zł)	Liczba wydanych decyzji	Liczba zrealizowanych postępowań kontrolnych
2006	593 432	4 158	597 590	9 521	2 983
2007	645 833	162 353	808 187	6 217	2 981
2008	625 732	109 238	734 970	7 140	2 871
2009	912 621	68 418	981 039	7 602	2 884
2010	1 047 380	96 711	1 144 091	7 737	3 005
2011	1 345 111	109 652	1 454 763	b.d	2 977
2012	2 640 484	105 034	2 745 518	b.d	3 120
2013	4 456 357	108 713	4 565 070	b.d	3 122

Przedstawiając powyższe uprzejmie informuję, że w mojej ocenie w toku sprawowanego nadzoru nad organami podatkowymi i organami kontroli skarbowej i oceny efektów podejmowanych działań bardziej istotna od liczby decyzji jest liczba zrealizowanych postępowań kontrolnych, ich skuteczność, trafność typowania, identyfikacja obszarów zagrożeń związanych z wystąpieniem nieprawidłowości. Powyższe przekłada się na wymierne efekty, tj. wysokość ustaleń i wpływów będących wynikiem działań kontrolnych.

Z upoważnienia Ministra Finansów
SEKRETARZ STANU

 Janusz Cichoń