

Oświadczenie złożone
przez senatorów Grzegorza Wojciechowskiego, Bogdana Pęka,
Roberta Mamąta, Jana Marię Jackowskiego, Krzysztofa Słonia,
Henryka Górskiego, Andrzeja Matusiewicza, Kazimierza Jaworskiego,
Wojciecha Skurkiewicza, Macieja Klime,
Waldemara Krasę i Henryka Ciocha
na 31. posiedzeniu Senatu
w dniu 18 kwietnia 2013 r.

Oświadczenie skierowane do prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego Romana Hausera

Szanowny Panie Prezesie!

Dziękujemy Panu Prezesowi za odpowiedź na oświadczenie senatorskie z dnia 21 lutego br. dotyczące podatników będących przedsiębiorcami transportowymi, którym organy administracji skarbowej zakwestionowały odliczenie podatku VAT przy zakupie paliwa.

W powyżej wymienionym oświadczeniu wyraziłem stwierdzenie, że po wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) z dnia 21 czerwca 2012 r. w połączonych sprawach C-80/11 i C-142/11 NSA w swoim orzecznictwie wyraża sprzeczne poglądy w kwestii istnienia prawa do odliczenia podatku naliczonego w podatku od towarów i usług w odniesieniu do podatników, którzy zakupywali paliwo od tych samych dostawców i w takich samych albo bardzo zbliżonych okolicznościach faktycznych, tj. podatników znajdujących się w identycznej sytuacji faktycznej i prawnej. Dla zobrazowania tej tezy przywołano trzy wyroki NSA: z dnia 27 lipca 2012 r. – sygnatura akt I FSK 1769/11; z dnia 14 sierpnia 2012 r. – sygnatura I FSK 1570/11 oraz z dnia 19 grudnia 2012 r. – sygnatura akt I FSK 282/12.

W odpowiedzi z dnia 3 marca 2013 r. (nr BO-4660-14/13) na powyższe Pan Prezes stwierdził, iż wyroki w sprawach o sygnaturach I FSK 1769/11 i I FSK 1570/11 zapadły w innym stanie faktycznym niż wyrok w sprawie o sygnaturze I FSK 282/12. Z dwóch pierwszych wyroków według oceny Pana Prezesa NSA wynika bowiem, że powodem uchylecia wyroków WSA w Łodzi było ustalenie, iż sąd pierwszej instancji w ogóle nie rozważał obiektywnej przesłanki pozbawienia podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego, tego, czy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcje mające stanowić podstawę prawa do odliczenia podatku naliczonego związane były z przestępstwem popełnionym przez wystawcę faktury. Otóż w przypadku rozpatrywanej sprawy o sygnaturze I FSK 1570/11 na stronie 17 zaskarżonego wyroku WSA w Łodzi wskazał, że okoliczności towarzyszące nabywaniu przez skarżącego paliwa dawały podstawy do przypuszczeń, że wskazane faktury nie dokumentują rzeczywistych transakcji i że są podejrzane. Niemniej jednak powyższej konstatacji sąd pierwszej instancji szerzej nie uzasadnił. A zatem ocena okoliczności podmiotowych leżących po stronie podatnika była na tyle lakoniczna, iż wymykała się jakiegokolwiek kontroli instancyjnej, a ponadto nie uwzględniała aspektów związanych ze standardami należytej staranności stawianymi przed uczestnikami obrotu – podatnikami podatku VAT – w przywołanym orzecznictwie TSUE. Jak wskazano bowiem w wyroku NSA z dnia 26 czerwca 2012 r., sygnatura akt I FSK 1201/11, obrót złomem jak i paliwami narażony jest na nadużycia (oszustwa) ze strony kontrahentów, a w świetle wyroku TSUE z 21 czerwca 2012 r. w takiej sytuacji dochowanie pewnej staranności wymagane jest nie tylko ze strony podatników uczestniczących w tym obrocie, lecz również, a może przede wszystkim, ze strony organów podatkowych. NSA stwierdził zatem, że w rozpatrywanej wyżej sprawie nie ustalono tego, czy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcje mające stanowić podstawę do odliczenia podatku naliczonego związane były z przestępstwem popełnionym przez wystawcę faktury lub że podatnik nie dochował należytej staranności w toku zawierania spornych transakcji i że bez dokonania należytych ustaleń w tym zakresie nie można stwierdzić, czy podatnik miał prawo do odliczenia podatku naliczonego zawartego w sprawnych fakturach. Powyższy wyrok NSA został wydany pomimo tego, że WSA w Łodzi, wydając zaskarżone rozstrzygnięcie, uznał, że okoliczności towarzyszące nabywaniu przez skarżącego paliwa dawały podstawy do przypuszczeń, że wskazane faktury nie dokumentują rzeczywistych transakcji i są podejrzane.

Z kolei w wyroku wydanym w sprawie o sygnaturze akt I FSK 282/12 NSA, uzasadniając swoje niekorzystne dla podatnika stanowisko, wskazał na fakt reprezentowania różnych firm przez tą samą osobę, tożsamość kierowców obsługujących wszystkie firmy dostarczające paliwo oraz brak sprawdzenia posiadania

przez te firmy koncesji. W ocenie Pana Prezesa NSA w niniejszej sprawie rzekomo właśnie stan faktyczny sprawy zadecydował o innym rozstrzygnięciu niż w pozostałych sprawach. Tymczasem z całą stanowczością zaznaczyć należy, że stan faktyczny w obu tych sprawach jest w zasadzie identyczny. Nie on zresztą stanowił przyczynę oddalenia skargi kasacyjnej w tej sprawie. W ocenie NSA stan faktyczny, w którym zapadł przedmiotowy wyrok, nie odpowiadał okolicznościom, których dotyczyły rozważania TSUE w tzw. sprawach węgierskich (sygn. C80/11 i C142/11). Takie stanowisko uznać należy za oczywiście nieprawidłowe, bowiem zarówno z opisu stanu faktycznego sprawy C-642/11, jak i późniejszych wyroków TSUE, w tym w szczególności w sprawach C-642/11 i C-643/11, wynika w sposób niebudzący wątpliwości, że niezgodność pomiędzy dostawcą fakturowym i rzeczywistym nie pozwala na instrumentalne uznanie, iż transakcja udokumentowana taką fakturą rzeczywiście nie miała miejsca. A zatem nie do zaakceptowania jest teza zarówno sądu pierwszej, jak i drugiej instancji, że podatnik powinien przewidywać, iż dokonanie transakcji w ustalonych okolicznościach stanowi oszustwo i powinno wzbudzić u nabywcy podejrzenie co do uczciwości sprzedawcy.

Na poparcie powyższego stanowiska oraz odnosząc się do załączonych do akt sprawy o sygnaturze akt I FSK 282/12 dokumentów świadczących o należytych sprawdzeniu kontrahenta i dołożeniu należytej staranności poprzez podatnika, organ stwierdza (str. 25-27 decyzji dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi), że „okolicznością łagodzącą nie może być również fakt dołożenia należytej staranności przy weryfikacji kontrahenta”. W tej sytuacji stwierdzić należy z całą pewnością, że w rozpatrywanej sprawie o sygnaturze akt I FSK 282/12 nie badano tego, czy podatnik wiedział, że transakcje mające stanowić podstawę prawa do odliczenia podatku naliczonego związane były z przestępstwem lub innymi nieprawidłowościami. Wzorzec należytej staranności wymaganej od przedsiębiorców nie może być stawiany nadmiernie wysoko, bowiem w pierwszej kolejności to do obowiązków państwa, nie do obowiązków podatnika, należy wykrywanie bezprawnych procedurów. Potwierdzenie powyższego stanowiska można znaleźć w wyroku TSUE z dnia 21 czerwca 2012 r. (teza 62): „Co do zasady bowiem to do organów podatkowych należy dokonywanie niezbędnych kontroli podatników w celu wykrycia nieprawidłowości i naruszeń w podatku VAT oraz karanie podatników winnych takich nieprawidłowości lub naruszeń”. Również z wyroku z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-643/11 (LVK – 56 E OOD) wynika, że ciężar dowodu ciąży na organie podatkowym. Dodatkowo należy pamiętać, że brak dobrej wiary powinien być przez organ podatkowy w sposób jednoznaczny i nie budzący wątpliwości wykazany. Tymczasem w przedmiotowej sprawie nie przeprowadzono jakiegokolwiek postępowania dochodowego w tym zakresie, uznając że jest to de facto zbyteczne.

Uwadze Pana Prezesa NSA umknęło również to, że o braku świadomości podatnika o nieprawidłowościach związanych z uczestnictwem w spornych transakcjach polegających na zakupie paliwa świadczy także znajdujące się w aktach sprawy I FSK 282/12 postanowienie Sądu Rejonowego w Zduńskiej Woli z dnia 22 kwietnia 2011 r. (sygnatura akt Kp. 229/10), które to zaważyło na korzystnym rozstrzygnięciu kasacyjnym w stosunku do wymienionych w tym postanowieniu osób w sprawach sygn. akt I FSK 1769/11, FSK 1570/11. Postanowienie to zostało wydane w związku ze złożeniem przez pokrzywdzonych członków stowarzyszenia wspólnego zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa z art. 286 §1 k.k. w związku z zakupem paliwa od spornych kontrahentów. Cytat ze strony 3 postanowienia: „Zdaniem Sądu Rejonowego w Zduńskiej Woli dziwi fakt, że urząd skarbowy stara się przypisać działaniom członków stowarzyszenia jakiegokolwiek przestępczy proceder”. W postanowieniu tym stwierdzono, że analiza zgromadzonego w sprawie materiału, zdaniem sądu, w żadnym wypadku nie daje podstaw do stwierdzenia, że składający zażalenie członkowie stowarzyszenia dopuścili się oszustwa przy zawieraniu transakcji zakupu paliwa.

Odnosząc się natomiast do argumentacji Pana Prezesa NSA dotyczącej braku sprawdzenia posiadania przez spornych dostawców koncesji na prowadzenie działalności gospodarczej w tym zakresie, pragniemy poinformować, że tak rygorystyczny wymóg nie wynika z ustawy – Prawo energetyczne. Ponadto podatnik, jak mówi ustawa – Prawo energetyczne (DzU z 2012 r.), nabywając paliwo na potrzeby działalności w zakresie usług transportowych, a nie do dalszej odsprzedaży, nie ma prawnego obowiązku sprawdzenia koncesji dostawców paliwa.

Jednocześnie zaznaczyć należy, że dokonując oceny poziomu zachowanej przez podatnika staranności, nie można brać pod uwagę poziomu wiedzy i świadomości społecznej istniejącej w obecnej chwili, tj. po nagłośnieniu problemów związanych z wprowadzaniem do obrotu paliw płynnych pochodzących z nielegalnych źródeł i zapewnieniu podatnikom instrumentów ułatwiających im weryfikację kontrahentów takich jak np. elektroniczny rejestr koncesji prowadzony przez Urząd Regulacji Energetyki (<http://bip.ure.gov.pl>). W latach 2004–2006 świadomość zarówno obywateli, jak i organów podatkowych w tym zakresie była znikoma. Nie posiadali oni także multimedialnych i powszechnie dostępnych narzędzi umożliwiających szybką i rzetelną weryfikację danych w tym zakresie. Nie można zatem mieć wątpliwości, że tworzony na potrzeby niniejszej sprawy wzorzec należytej staranności podatnika powinien uwzględniać nie sytuację aktualną, lecz właściwą

dla okresu, w którym doszło do powstania zobowiązania podatkowego, co do tej pory nie było ani przez sądy, ani przez organy podatkowe brane pod uwagę.

W sprawie firmanctwa wypowiedział się także TSUE w sprawach w wyrokach C-642-643/11 z dnia 31 stycznia 2013 r., z których wynika, że jeśli mamy do czynienia z tego typu procederem, to należy również badać w sposób prawnie wymagany świadomość po stronie odbiorcy faktury. W ocenie TSUE organy podatkowe mają obowiązek badania dobrej wiary podatnika. Jeśli ustalenia potwierdzą, że dochował on należytej staranności, nie można go pozbawić prawa do odliczenia VAT. Tymczasem w sprawie o sygnaturze akt I FSK 282/12 organy podatkowe oraz sądy administracyjne obu instancji uznały, że fakt wystąpienia na jakimkolwiek etapie obrotu zjawiska firmanctwa automatycznie pozbawia nabywców prawa do odliczenia podatku naliczonego bez badania tych okoliczności. Z tego też powodu sądy uznały, że niedokonanie przez organy podatkowe jakichkolwiek ustaleń w tym zakresie nie stanowiło naruszenia prawa, gdyż okoliczności te nie były relewantne dla rozstrzygnięcia sprawy. Tym samym analizowane rozstrzygnięcie pozostaje w oczywistej sprzeczności nie tylko z aktualnymi i powołanymi powyżej wyrokami TSUE, ale też z jednolitą w tej chwili linią orzecniczą NSA (por. wyroki w sprawach I FSK 429-436/12).

Niewątpliwie trudno zaakceptować sytuację, w której najwyższy krajowy organ władzy sądowej, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu i który wywiera ogromny wpływ na sposób interpretowania przepisów prawa przez uczestników obrotu i organy podatkowe, w tak krótkim czasie wydaje wyroki, w których w sposób zasadniczo odmienny rozumiane są kluczowe dla rozstrzygnięcia przepisy i konstrukcje prawne. Takiej dowolności i przewrotności na najwyższym szczeblu hierarchii sądowej nie sposób usprawiedliwić zasadą niezawisłości sędziów. Rolą NSA jest bowiem nie tylko rozstrzyganie poszczególnych, indywidualnych spraw, lecz przede wszystkim kształtowanie jednolitych linii orzecznich, które zapewniają realizację zasady pewności i stałości prawa. Zaistniała sytuacja, w której takie same stany faktyczne oceniane są w sposób zasadniczo odmienny poprzez poszczególne składy sędziowskie świadczy o tym, że brakuje wzajemnej komunikacji oraz współpracy pomiędzy poszczególnymi sędziami NSA w celu wypracowania wspólnej, jednolitej wykładni poszczególnych instytucji prawa podatkowego.

Niezrozumienie poczynań NSA jest większe, gdy dokona się szczegółowej analizy personalnej składów sędziowskich, które orzekały w poszczególnych sprawach. Okazuje się bowiem, że ci sami sędziowie potrafią w krótkich odstępach czasu wydać wiele wyroków, których uzasadnienia pozostają we wzajemnej oczywistej sprzeczności. Raz stwierdzają, iż badanie dobrej wiary po stronie nabywcy ma istotne znaczenie dla zachowania przez niego prawa do odliczenia podatku naliczonego, innym zaś razem stwierdzają, że jest to okoliczność, która nie musi podlegać badaniu przez organy podatkowe i sądy administracyjne. Taka postawa, wobec braku zgłoszenia votum separatum, jest niezrozumiała i nieakceptowana, bowiem służy pogłębianiu rozbieżności orzecznich i chaosu w pracy Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W efekcie nie sposób nie zauważyć, że podnoszone przez nas okoliczności zmuszają do poważnej refleksji nad kondycją NSA nie tylko w kontekście wąskiego zagadnienia związanego z wpływem orzecznictwa TSUE na prawo krajowe, lecz także przez pryzmat wywiązywania się przezeń z jego ustrojowych zadań i obowiązków.

Z góry dziękujemy za wyjaśnienie powyżej wyrażonych wątpliwości.

Z poważaniem
Grzegorz Wojciechowski
Bogdan Pęk
Robert Mamątow
Jan Maria Jackowski
Krzysztof Słoń
Henryk Górski
Andrzej Matusiewicz
Kazimierz Jaworski
Wojciech Skurkiewicz
Maciej Klima
Waldemar Kraska
Henryk Cioch