

**Oświadczenie złożone przez senatorów
Grzegorza Wojciechowskiego, Roberta Mamąta,
Andrzeja Matusiewicza, Waldemara Krasę, Mieczysława Gila,
Wiesława Dobkowskiego, Henryka Górskiego, Macieja Klime,
Wojciecha Skurkiewicza, Jana Marię Jackowskiego
i Marka Martynowskiego
na 33. posiedzeniu Senatu
w dniu 16 maja 2013 r.**

Oświadczenie skierowane do wiceprezesa Rady Ministrów, ministra finansów Jana Vincenta-Rostowskiego

Szanowny Panie Premierze!

W nawiązaniu do odpowiedzi Pana Ministra z dnia 29 marca 2013 r. (nr PT10/0602/7/140/LWW/13/RWPD-11293/RD-26882) na oświadczenie złożone w dniu 21 lutego 2013 r. na 27. posiedzeniu Senatu przez senatorów Roberta Mamąta, Grzegorza Wojciechowskiego, Bogdana Pęka, Marka Martynowskiego, Jana Marię Jackowskiego, Henryka Gorskiego i Krzysztofa Słonia w sprawie postępowań prowadzonych przez organy podatkowe wobec członków Stowarzyszenia Transportowców Ziemi Łódzkiej pragniemy poinformować o istotnych kwestiach, które pominięto w analizie sprawy.

Otóż nawet jeżeli przepisy ordynacji podatkowej nie pozwalają na udostępnienie informacji dotyczącej konkretnego podatnika senatorom, to fakt ten nie ma w tej kwestii żadnego znaczenia, ponieważ problem dotyczy spraw kilkudziesięciu podmiotów gospodarczych z identycznym stanem faktycznym, a sprawy Romana J. i Kazimierza B. służą tylko jako przykład wobec rozbieżnego stanowiska organów podatkowych i orzecznictwa sądów administracyjnych na tle interpretacji przepisów art. 88 ust. 3a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług dodanego z dniem 1 czerwca 2005 r. oraz §14 ust. 2 pkt 4 lit. a rozporządzenia ministra finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. obowiązującego od 1 maja 2004 r. do 31 maja 2005 r. Nadmieniamy, że podatnicy Kazimierz B. oraz Roman J. wyrażają zgodę na udostępnienie informacji o swoich sprawach podatkowych panom senatorom, a wręcz o to proszą.

Wskazane przepisy mają kluczowe znaczenie dla sytuacji podatkowej członków stowarzyszenia. W orzecznictwie sądów administracyjnych w sprawie interpretacji wymienionych przepisów wprowadzających ograniczenie w korzystaniu przez podatników z prawa do odliczenia podatku naliczonego z powodu wadliwości faktur pojawiły się dwa stanowiska.

Według pierwszego z nich wykładnia przywołanych przepisów rozporządzenia i ustawy o VAT powinna następować z uwzględnieniem prawa wspólnotowego, to jest przepisów dyrektywy 2006/112/WE Rady i orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, w świetle których zdaniem sądów podstawą stosowania wobec podatników sankcji polegających na pozbawieniu prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktur dokumentujących zakup paliw napędowych (lub zwrotu różnicy podatku czy podatku naliczonego) jest ustalenie w toku postępowania podatkowego, że na podstawie okoliczności obiektywnych podatnik co najmniej powinien przewidywać, iż dokonuje transakcji, których celem jest uzyskanie przez inne osoby nienależnych korzyści podatkowych.

Zgodnie z drugim stanowiskiem na kupującym paliwa napędowe ciąży obowiązek sprawdzania rzetelności źródła dostawy paliwa, a w szczególności tego, czy wystawca faktury jest rzeczywiście sprzedawcą tego paliwa. Sądy stwierdzają, że w świetle §14 ust. 2 pkt 4 lit. a rozporządzenia nie istnieje żaden dodatkowy warunek jego zastosowania w postaci konieczności czynienia ustaleń, że z ogółu obiektywnych okoliczności sprawy musi wynikać, iż podatnik mógł przewidywać, że transakcja miała na celu uzyskanie nienależnej korzyści podatkowej. Ten sam pogląd wypowiedziany jest w odniesieniu do art. 88 ust 3a ustawy o VAT.

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego zdecydowanie utrwalił się ten drugi pogląd. Przyjęcie takiego poglądu w świetle wyroku TSUE z dnia 21 czerwca 2012 r. w połączonych sprawach C-80/11 i C-124/11 oraz C-642-643/11 z 31 stycznia 2013 r. narusza powołane w nich przepisy dyrektywy nr 112.

Za wyrokami TSUE z 21 czerwca 2012 r. i z 31 stycznia 2013 r. należy wskazać, że prawo podatników do odliczenia podatku VAT stanowi zasadę podstawową wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez ustawodawcę Unii Europejskiej, a odmowę prawa odliczenia, jeśli nabycie paliwa nastąpiło w rzeczywisto-

ści, organ podatkowy zobowiązany jest wskazać w sposób prawnie wymagany, że podatnik wiedział, iż transakcje wiązały się z przestępstwem.

Nie jest zatem tak, jak przyjmuje część organów podatkowych w dotychczasowym orzecznictwie, że wystarczające do pozbawienia prawa do odliczenia podatku naliczonego jest istnienie wątpliwości co do przebiegu transakcji, choćby wynikających z jej odmienności od transakcji przyjętych w normalnym obrocie. Aby pozbawić podatnika tego prawa, organ musi mu udowodnić, że wiedział lub powinien wiedzieć, że sprzedaż wiązała się z przestępstwem popełnionym przez sprzedawcę lub jego dostawcę. Nie wystarczą więc zwykłe, choćby nawet uzasadnione, wątpliwości co do przebiegu transakcji. Innymi słowy, by pozbawić podatnika prawa do odliczenia VAT, nie wystarcza wątpliwości co do pochodzenia paliwa lub rzetelności osoby sprzedawcy. Jeśli nabycie nastąpiło w rzeczywistości, muszą to być wątpliwości kwalifikowane, wskazujące jednoznacznie na świadomość przestępstwa popełnionego przez sprzedawcę lub jego dostawcę. Inaczej rzecz ujmując, TSUE dopuścił pozbawienie prawa do odliczenia jedynie tego podatnika, którego uznał za współnika w przestępstwie w rozumieniu dyrektywy (teza 45). Z powodu braku tak kwalifikowanych wątpliwości odmowa odliczenia VAT jest niezasadna (wyrok WSA I Sa/Łd 1169/12).

Na gruncie spraw członków stowarzyszenia, z wyjątkiem spraw o sygn. akt I FSK 1570/11 z 14 sierpnia 2012 r. oraz I FSK 1769/11 z dnia 27 lipca 2012 r., kwestia dobrej wiary nabywcy i dochowania staranności nie ma znaczenia, co wynika z szeregu orzeczeń sądów administracyjnych, które organy podatkowe tym samym w całości podzielają. W wyżej wymienionych wyrokach dotyczących identycznego stanu faktycznego Naczelny Sąd Administracyjny uchylił wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, oddalając skargi na decyzję dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że organ podatkowy, kwestionując prawo podatnika do odliczenia podatku, powinien ustalić, czy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja wiązała się z przestępstwem popełnionym przez wystawcę faktury. W ocenie sądu temu obowiązkowi uchybiły organy podatkowe, stosując automatyzm w postępowaniu z podatnikami, którzy dokonywali obrotu paliwami, przyjmując, że skoro dostawcy nie wystawiali rzetelnych faktur VAT, to podatnik jest pozbawiony prawa odliczenia wynikającego z tych faktur, pomimo że firmy miały zarejestrowaną działalność i były uprawnione do wystawiania faktur VAT.

Jednocześnie zaznaczyć należy, że w wyroku z dnia 1 grudnia 2010 r., sygn. akt I FSK 936/09, Naczelny Sąd Administracyjny nie podzielił argumentacji Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z orzeczenia z 20 stycznia 2009 r. (sygn. akt I SA/Łd 545/08) wydanego w związku ze skargą członka stowarzyszenia Józefa K. na decyzję dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi. Chodzi o okres od maja 2004 r. do grudnia 2004 r. Dla zastosowania §14 ust. 2 pkt 4 lit. a rozporządzenia konieczne jest ustalenie, że transakcja stanowiła nadużycie, co do którego podatnik miał wiedzę, iż taka okoliczność ma miejsce, zaś brak tego odniesienia powoduje, iż niemożliwa jest ocena legalności decyzji. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z przepisów nie wynika warunek w postaci konieczności czynienia ustaleń, iż z ogółu obiektywnych okoliczności sprawy musi wynikać, że podatnik mógł przewidzieć, iż transakcja miała na celu uzyskanie nienależnej korzyści podatkowej.

W pozostałych sprawach członków stowarzyszenia organy podatkowe w uzasadnieniu decyzji powołują się na wyroki sądów administracyjnych. Twierdzenie, że dobra wiara nie ma znaczenia oraz jednocześnie wskazywanie na to, że podatnik winien zachować większą ostrożność, są bezprzedmiotowe, ponieważ nie ulega żadnej wątpliwości, jakie są prawdziwe motywy organów co do przyczyn pozbawienia prawa do odliczenia podatku VAT niezależnie od stanów faktycznych.

Organy i sądy administracyjne w sposób nieprzekonujący, jakby mimochodem, wspominają w decyzjach i wyrokach o obowiązku podatników polegającym na weryfikacji sprzedawców paliw (którego zresztą członkowie stowarzyszenia dopełnili) z uwzględnieniem doświadczenia życiowego, logiki i staranności. Kwestię tę traktowały marginalnie, odnosząc pojęcie świadomości do „oszustwa karuzelowego”.

W sprawach członków stowarzyszenia przyjęto odpowiedzialność bez winy, nie bacząc na to, czy mieli oni realne możliwości ustalenia przed podjęciem współpracy czy też w jej trakcie, że dostawcy paliw naruszają prawo.

Uzasadnianie zaskarżonych decyzji tym, iż członkowie stowarzyszenia winni przypuszczać, że dostawcy nie dokonują faktycznej sprzedaży paliwa, bo oferowana cena była niższa od średniej ceny w legalnym obrocie – i z tego powodu nie mieli prawa wyboru kontrahenta – czy też niezajomością członków zarządu tych firm, płaceniem gotówką (prawo podatkowe nie dyskwalifikuje takich transakcji), a w przypadku płatności w formie przelewu brak stanowiska w tej kwestii, brak przeprowadzenia badania jakości paliwa i powoływanie się na brak koncesji dostawców na sprzedaż paliwa (przy zakupie paliwa na własne potrzeby taki prawny obowiązek nie istnieje) nie jest przekonujące i nie wiadomo, która okoliczność wskazuje na nienależytą staranność członków stowarzyszenia.

Organy nie wskazały żadnych dowodów potwierdzających fakt, że członkowie stowarzyszenia nabywali wyłącznie paliwo, które posiadało cechy użytkowe i fizyczne mogące wywołać wątpliwości co do tego, że w rzeczywistości nie jest to olej napędowy tylko produkt ropopochodny. Organy nie wykazały, że członkowie stowarzyszenia świadomie uczestniczyli w oszustwie podatkowym, ale błędnie przyjęły, że takiego obowiązku w ogóle nie mają. Organy nie udowodniły również, że transakcje zostały przeprowadzone w celu uzyskania nienależnych korzyści podatkowych.

Organy podatkowe oraz sądy uznały, że sam fakt wystąpienia na jakimkolwiek etapie obrotu zjawiska firmanctwa automatycznie pozbawia nabywców prawa do odliczenia podatku naliczonego bez badania tych okoliczności. Ponadto należy podkreślić, że organy nigdy nie kwestionowały faktu nabycia paliwa.

Roman J. i Kazimierz B. w prowadzonej dokumentacji podatkowej dokumentowali transakcje rzeczywiste, czyli takie, które faktycznie miały miejsce. Zakup paliwa zarówno pod kątem jego ilości, jak i ceny (uwzględniając należny podatek VAT) był w całości dokumentowany zgodnie z wymogami polskich przepisów podatkowych. Na dowód powyższego cytujemy fragment decyzji dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 31 marca 2010 r. w sprawie Romana J. Str. 13/14–17: „Organ podatkowy uznaje za bezsprzeczne, że pan Roman J. nabył sporne paliwo w ilości i cenie widniejącej na fakturze, zapłacił za nie i wykorzystał je w prowadzonej działalności gospodarczej”. W decyzji z dnia 22 grudnia 2009 r. dotyczącej pana Kazimierza B. organ drugiej instancji (str. 7/15) pisze, iż „organ podatkowy nie kwestionuje faktu zakupu paliwa przez Kazimierza B. Podatnik faktycznie kupował paliwo, płacił za zakupiony towar, a paliwo wykorzystał w prowadzonej działalności gospodarczej”. Jeżeli można mówić o jakimkolwiek związku tych podatników z owym procederem, to tylko w tym sensie, że podobnie jak inni odbiorcy nieświadomie stali się jego ofiarami.

W odpowiedzi z dnia 29 marca 2013 r. pan minister finansów Maciej Grabowski stwierdził (str. 2): „W tym miejscu należy zaznaczyć, że zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług faktura stanowiąca podstawę do odliczenia podatku naliczonego musi dokumentować rzeczywiste zdarzenie (świadczoną usługę lub sprzedaż towaru)”. Wobec powyższego pragniemy zaznaczyć, co zresztą wynika z cytowanej wyżej decyzji dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi zarówno w sprawie pana Romana J., jak i pana Kazimierza B., że dokumentowane przez nich transakcje zakupu paliwa w rzeczywistości miały miejsce, a tym samym potwierdzały rzeczywiste zdarzenia.

W związku z faktem, że nie uzyskaliśmy wiążącej odpowiedzi, po raz kolejny uprzejmie prosimy Pana Ministra o następujące informacje.

Jakie konkretne nieprawidłowości po stronie podatników Romana J. i Kazimierza B. zostały ustalone?

Czy w którejkolwiek z wymienionych spraw organy podatkowe ustaliły stan faktyczny polegający na tym, że zostały wystawione faktury za dostawy paliwa, które w rzeczywistości nie miały miejsca?

Czy podmioty będące dostawcami paliwa w sprawach będących przedmiotem postępowań, to jest firma Rolimex, Bogromil i inne, były znane organom podatkowym?

Czy ich działalność była zgłoszona i zarejestrowana w organach podatkowych, a jeśli tak, to w jakim okresie?

Czy organy podatkowe kiedykolwiek kontrolowały bądź w jakikolwiek inny sposób sprawdzały działalność tych firm i prawidłowość ich rozliczeń podatkowych?

Czy organy podatkowe sprawdzały posiadanie przez te firmy koncesji na handel paliwem? Czy firmy te miały koncesje? Czy stwierdzono jakieś nieprawidłowości związane z ich wydaniem?

Czy organy podatkowe sprawdzały, z jakich źródeł wymienione firmy posiadały wprowadzone do obrotu paliwo? Czy organy podatkowe czyniły jakieś ustalenia w kierunku sprawdzenia legalności tych źródeł?

Czy to na organie podatkowym ciąży obowiązek sprawdzenia legalności pochodzenia towaru, w przypadku którego transakcja jest przedmiotem opodatkowania?

Czy zdaniem Pana Ministra transakcja, w ramach której paliwo zostało rzeczywiście dostarczone do odbiorcy w ilości wykazanej na fakturze, a wadliwe było jedynie wskazanie dostawcy, może być uznana za transakcję fikcyjną, nieistniejącą bądź nieodzwierciedlającą rzeczywistych zdarzeń gospodarczych?

Bardzo prosimy o udzielenie odpowiedzi na powyższe pytania z uwzględnieniem obecnie istniejącego, a zarazem wiążącego organy podatkowe, orzecznictwa TSUE – zarówno tego z dnia 21 czerwca 2012 r., znanego zapewne Panu Ministrowi, jak i tego ostatniego, z dnia 31 stycznia 2013 r. Prosimy mieć na uwadze (teza 62 wyroku TSUE z 21 czerwca 2012 r.), iż „co do zasady bowiem to do organów podatkowych należy dokonywanie niezbędnych kontroli podatników w celu wykrycia nieprawidłowości i naruszeń przepisów prawa w zakresie podatku VAT oraz karanie podatników winnych takich nieprawidłowości lub naruszeń”.

W związku z powyższym prosimy o udzielenie odpowiedzi, jakie działania kontrolne i nadzorujące podjęły organy podatkowe w firmach Rolimex, Bogromil i innych.

Ponadto w ostatnim wyroku ETS z dnia 31 stycznia 2013 r. (C-642/11 i C-643/11) orzeczono, że „w sytuacji tożsamej z resztą jak w sprawie pana Romana J. i Kazimierza B. nie są kwestionowane dostawy paliwa ze spornych faktur na rzecz podatników, lecz ich strona podmiotowo-przedmiotowa, nie zwalnia to organów podatkowych od dokonania ustaleń, czy podatnicy nie wiedzieli i nie mogli wiedzieć, że w ramach danej czynności dostawca dopuścił się oszustwa podatkowego. Przy czym ustalenia te powinny być dokonane w świetle obiektywnych danych i nie wymagając przy tym od odbiorcy faktury przeprowadzenia weryfikacji należących do jego obowiązków” – wyrok NSA I FSK 430-436/12.

Minister finansów ma znajomość w zakresie aktualnego orzecznictwa unijnego wiążącego organy podatkowe. Dlaczego zatem nie wyczuli organów podatkowych i nie zaleca im stosowanie się do wiążących interpretacji wynikających z wyroków sądu unijnego? Traktowanie wyroków TSUE w taki sposób jakby nie istniały lub szukanie interpretacji, jak dzieje się to obecnie w trakcie wznowionych postępowań na podstawie publikacji TSUE z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11, jakoby nie odnosiło się to do spraw transportowców, jest niedopuszczalne. To właśnie wskazane wyroki powinny być zasadniczym impulsem do rewizji ustaleń faktycznych i prawnych w sprawach, o których mówimy. Właściwą odpowiedzią na wskazywanie Ministerstwu Finansów w licznych pismach i apelach uchybienia organów w prowadzonych postępowaniach nie jest postawa polegająca na bierności i wskazywaniu na rolę sądu w weryfikacji rozstrzygnięć organów podatkowych. Poza schematycznymi i ogólnikowymi odpowiedziami nie przedstawiono nam żadnego konkretnego i zrozumiałego stanowiska, które mogłoby w sposób realny usunąć wątpliwości. Jeżeli nawet rozstrzygnięcia organów podatkowych zostały zweryfikowane instancyjnie, a także przez sąd, to przecież Ministerstwo Finansów nie jest tylko głównym księgowym kraju. Jest oczywiste, że minister finansów nie jest kolejną instancją. Jest też oczywiste, że winien Pan w sposób efektywny i sprawiedliwy wypełniać funkcje nadzorcze wobec podległych mu organów pierwszej i drugiej instancji. Pomijanie wiążącej polskie organy państwowe i sądy interpretacji prawa unijnego – do wydawania tego rodzaju aktów prawnych upoważniony jest tylko TSUE – nieuwzględnianie przez organy podatkowe wyroku sądu unijnego i wprowadzenie odpowiedzialności bez winy jest w naszej ocenie działaniem naruszającym prawo.

Z góry dziękujemy za wyjaśnienie powyższych wątpliwości.

Z poważaniem
Grzegorz Wojciechowski
Robert Mamątow
Andrzej Matusiewicz
Waldemar Kraska
Mieczysław Gil
Wiesław Dobkowski
Henryk Górski
Maciej Klima
Wojciech Skurkiewicz
Jan Maria Jackowski
Marek Martynowski