



Warszawa, dnia 17.04. 2015 r.

PG IV Pa/PG 10/15

2358 17.04.15  
f

dot. sprawy: BPS/043-70-3021-PG/15

MARSZAŁKA SENATU

1584 20.04.15.  
Borusewicz

**Pan**  
**Bogdan Borusewicz**  
**Marszałek Senatu**  
**Rzeczypospolitej Polskiej**

*Bogdan Borusewicz*

Nawiązując do pisma z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie oświadczenia złożonego przez senatorów Dorotę Czudowską i Grzegorza Wojciechowskiego podczas 70. posiedzenia Senatu RP w dniu 7 lutego b.r. dotyczącego zajęcia stanowiska w przedmiocie rozstrzygnięcia dokonanego przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 stycznia 2014 r. sygn. akt \_\_\_\_\_ oraz do odpowiedzi z dnia 25 lutego 2015 r. sygn. j.w., uprzejmie przedstawiam co następuje.

Na podstawie analizy akt administracyjnych oraz sądownoadministracyjnych ustalono, iż decyzją z dnia 23 listopada 2010 r. nr 1/41102-35/10-MS Naczelnik Urzędu Skarbowego w S \_\_\_\_\_ określił Zbigniewowi A \_\_\_\_\_ zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2005 w kwocie 113.318,00 zł. Decyzja ta - po rozpatrzeniu odwołania strony - została utrzymana w mocy przez decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 28 kwietnia 2011 r. nr PD-2/4117-0148/10/US S \_\_\_\_\_ /PA/20937/2011.

W wyniku rozpatrzenia skargi skierowanej przez podatnika do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi wyrokiem z dnia 12 października 2011 r. sygn. \_\_\_\_\_ Sąd ten uchylił zaskarżoną decyzję.

Od orzeczenia tego została wniesiona przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi skarga kasacyjna do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który wyrokiem z dnia 17 stycznia 2014 r. sygn. akt , uchylił korzystny dla podatnika wyrok Sądu I instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania.

W konsekwencji tego orzeczenia wyrokiem z dnia 1 kwietnia 2014 r. sygn. akt Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi oddalił skargę Zbigniewa A .

Wobec niezłożenia przez żadną ze stron, stosownego wniosku w trybie art. 141 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, dalej: P.p.s.a., (j.t. Dz. U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.) orzeczenie to nie zawiera uzasadnienia. Zgodnie zaś z postanowieniem z dnia 16 maja 2014 r. sygn. akt wyrok ten jest prawomocny od dnia 3 maja 2014 r.

W tak ukształtowanej sytuacji prawnej skierowana do Zbigniewa A decyzja określająca zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2005, jest ostateczna i podlega wykonaniu.

W obowiązującym porządku prawnym środkiem procesowym służącym ocenie legalności prawomocnych orzeczeń sądów administracyjnych jest przewidziana w Dziale VII a powołanej ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi instytucja skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia, której prawo wniesienia przysługuje Prokuratorowi Generalnemu (art. 285 b P.p.s.a.)

Zakres zastosowania tego szczególnego środka prawnego jest w praktyce ograniczony. Wynika to z faktu, iż przesłanki warunkujące skierowanie omawianej skargi, a w szczególności odnoszące się do orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, są rygorystyczne. I tak, w myśl art. 285 a § 3 P.p.s.a. od orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego skarga ta nie przysługuje, albowiem zgodnie z tym przepisem orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego traktuje się jak orzeczenia wydane w postępowaniu wywołanym wniesieniem skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia.

W przepisach regulujących zasady wnoszenia tej skargi przewidziano wyjątek. Dopuszczono możliwość jej skierowania w przypadku, gdy niezgodność orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego z prawem wynika z rażącego naruszenia norm prawa Unii Europejskiej. Niezbędne jest zatem wykazanie, że zaskarżone orzeczenie zostało wydane z kwalifikowanym naruszeniem prawa (w odniesieniu do orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego - norm prawa europejskiego), co na tle niniejszej sprawy nie jest możliwe z przyczyn podanych poniżej.

Przedmiot decyzji organów podatkowych skierowanych do Zbigniewa A stanowiło określenie zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2005. Rozstrzygnięcie w niniejszej sprawie zapadło w wyniku postępowania podatkowego oraz kontroli podatkowej, w trakcie których stwierdzono nieprawidłowości w postaci zawyżenia przez podatnika kosztów uzyskania przychodów polegające na ewidencjonowaniu wydatków na zakup oleju napędowego na podstawie, uznanych za nierzetelne, faktur wystawianych przez firmy niebędące faktycznymi dostawcami.

Rozważając zasadność skierowania w niniejszej sprawie skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia - w tym przypadku wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 stycznia 2014 r. sygn. akt zawierającego rozstrzygnięcie w przedmiocie określenia wysokości podatku dochodowego od osób fizycznych, nie wolno tracić z pola widzenia, iż podatek ten pozostaje podatkiem niezharmonizowanym. Unijne prawo traktatowe nie zawiera bowiem uregulowań bezpośrednio odnoszących się do opodatkowania dochodów osób fizycznych, a kompetencje w tym zakresie pozostawione są państwu członkowskim.

Analiza akt administracyjnych i sądowniczoadministracyjnych przy uwzględnieniu takiego charakteru podatku dochodowego od osób fizycznych nie dała podstaw do wskazania norm prawa Unii Europejskiej, których naruszenie w sposób kwalifikowany określony w art. 285 a § 3 P.p.s.a., rodziło skutek w postaci niezgodności z prawem kwestionowanego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Okoliczność ta stanowi podstawę do przyjęcia, iż w niniejszej sprawie nie zachodzą przesłanki ustawowe warunkujące wniesienie omawianej skargi. Jednocześnie

brak jest innych środków mogących służyć skutecznemu zaskarżeniu kwestionowanego wyroku.

W tym miejscu należy poinformować, że prawo wniesienia skargi o niezgodność z prawem prawomocnego orzeczenia nie jest zastrzeżone do wyłącznej kompetencji Prokuratora Generalnego. Uprawnienie to przysługuje przede wszystkim stronom postępowania w terminie dwóch lat od dnia uprawomocnienia się orzeczenia z uwzględnieniem tzw. przymusu adwokackiego t. j. za pośrednictwem adwokata lub radcy prawnego.

Odnosząc się do zawartego w oświadczeniu z dnia 7 lutego 2015 r. wniosku o zbadanie szerszego zjawiska polegającego na niesprawiedliwym traktowaniu przez organy administracji skarbowej i sądy administracyjne, działających w dobrej wierze przedsiębiorców będących osobami fizycznymi, które obrazuje sprawa Zbigniewa A , należy wyjaśnić, że zakres kompetencji Prokuratora Generalnego w postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym jest ściśle wyznaczony przepisami obowiązującego prawa. W postępowaniach tych Prokurator Generalny ma prawo do podejmowania działań procesowych w jednostkowych, indywidualnych sprawach. Formułowanie ogólnych ocen dotyczących wykładni i stosowania prawa przez inne organy, w szczególności zaś niezawisłe sądy, wykracza poza ustawowe granice uprawnień Prokuratora Generalnego.

Istota sygnalizowanego w oświadczeniu ogólnego problemu, dotyczącego większej liczby podatników, sprowadza się do udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy wydatki przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną na zakup oleju napędowego dokumentowane fakturami wystawianymi przez osoby niebędące faktycznymi dostawcami, podlegają zaliczeniu przez organy podatkowe jako koszty uzyskania przychodu.

Stanowisko w tego typu sprawach wielokrotnie znalazło wyraz w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (przykładowo wskazać można wyrok z dnia 8 maja 2013 r., II FSK 1834/11, z dnia 27 września 2012 r., II FSK 1598/11, z dnia 23 października 2012 r., II FSK 946/11, z dnia 7 czerwca 2011 r., II FSK 462/11 opubl. w <http://orzeczenia.n.s.a.gov.pl>).

Powyższy pogląd jest konsekwencją dokonywanej przez sądy wykładni art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym w 2005 r. dalej: u.p.d.o.f., który stanowi, że kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 u.p.d.o.f.

Zgodnie z prezentowaną linią orzecniczą przy ocenie okoliczności uzasadniających potrącenie kosztu na podstawie art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. nie można pomijać zasad dokumentowania kosztów. Muszą one wynikać z prawidłowo prowadzonej księgi przychodów i rozchodów, w której podstawę wpisów stanowić mogą rzetelne faktury obrazujące rzeczywiste transakcje gospodarcze, odzwierciedlające rzeczywisty obrót z kontrahentami będącymi faktycznymi dostawcami paliwa.

W przywołanych wyrokach wyrażono pogląd, iż z punktu widzenia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu, nie ma znaczenia czy podatnik w sposób zawiniony, na skutek braku dbałości o własne interesy bądź w sposób zamierzony, czy też w sposób niezawiniony, dokonywał rozliczenia kosztów uzyskania przychodów na podstawie tzw. „pustych faktur”.

Zdaniem Sądu sankcjonowanie sytuacji, w której kto inny dostarcza towar, a kto inny wystawia faktury za ten towar, prowadziłyby do akceptacji rozliczenia podatkowego opartego nie na rzeczywistym przebiegu działalności gospodarczej, lecz na podstawie przedstawionych przez podatnika dokumentach prywatnych. Byłoby to sprzeczne z zasadą równego traktowania podatników i zasadą sprawiedliwości społecznej. Prowadziłoby do akceptacji negatywnych praktyk przedsiębiorców posługiwania się fikcyjnymi dowodami księgowymi w celu zmniejszenia obciążeń podatkowych.

Sytuację prawną podatników w sprawach analogicznych do przypadku Zbigniewa A , kształtuje zatem dominująca w orzecznictwie sądów administracyjnych przedstawiona wykładnia art. 22 § 1 u.o.p.d.o.f.

Przy założeniu, iż przepisy regulujące problematykę kosztów uzyskania przychodów, są w omawianym zakresie niewystarczające, należałoby oczekiwać

podjęcia przez uprawnione podmioty inicjatywy legislacyjnej mającej na celu ich nowelizację.

Z piątkiem  
A. Seremet

*Andrzej Seremet*