



RZECZPOSPOLITA POLSKA  
Rzecznik Praw Obywatelskich

RPO-602307/VI/08/AB

00-090 Warszawa Tel. centr. 0-22 551 77 00  
Al. Solidarności 77 Fax 0-22 827 64 53

Warszawa, ..... 19. 11. 2008 r.

**Pan**  
**Jan Vincent-Rostowski**  
**Minister Finansów**  
**Warszawa**

*Kamerny Gornie Ministrowe*

Do Rzecznika Praw Obywatelskich zwrócili się Poseł na Sejm Pan Mieczysław M. Łuczak i Poseł do Parlamentu Europejskiego Pan Janusz Wojciechowski w sprawie Stowarzyszenia Transportowców Ziemi Łódzkiej z siedzibą w Grabowcu. Organy podatkowe z terenu województwa łódzkiego prowadzą postępowania wobec firm transportowych zrzeszonych w Stowarzyszeniu w zakresie prawidłowości rozliczenia podatku od towarów i usług w związku z nabywaniem oleju napędowego od nierzetelnych przedsiębiorców.

Sprawy tej dotyczyły także interpelacje Posłów na Sejm Pana Mieczysława M. Łuczaka (z dnia 17 lipca 2008 r. nr 4553) oraz Pana Cezarego Tomczyka (z 30 maja 2008 r. nr 3470). Rzecznikowi znane jest stanowisko Pana Ministra wyrażone w odpowiedziach z dnia 7 lipca i 22 sierpnia 2008 r.

Nie negując konieczności funkcjonowania instrumentów zapobiegających wyłudzeniu przez nierzetelnych przedsiębiorców zwrotów podatku od towarów i usług pragnę przedstawić Panu Ministrowi następujące stanowisko.

Członkowie Stowarzyszenia w latach 2003 - 2006 kupowali olej napędowy od przedsiębiorców funkcjonujących w ramach firm: SZERSZEŃ Jarosław Szerszeń w Sosnowcu, ANDRAPOL Spółka z o. w Wałbrzychu, ECO - ENERGY Spółka z o.o. w Poznaniu, TEXMET Spółka z o.o. w Katowicach, ROLIMEX w Janiszewicach, BOGROMIL Sp. z o.o. w Janiszewicach, ALKO-HURT Sp. z o.o. w Janiszewicach, Z.P.H.U. GOMAK sp. j. w Zduńskiej Woli oraz Z.H.U. TYTAN Anna Kucharska w Zduńskiej Woli.

Wobec przedsiębiorców zrzeszonych w Stowarzyszeniu Transportowców Ziemi Łódzkiej organy podatkowe podejmują decyzje na podstawie § 48 ust. 4 pkt 5 lit a) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 27, poz. 268 z późn. zm.) - w odniesieniu do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego za okres od 26 marca 2002 r. do końca kwietnia 2004 r. - lub § 14 ust. 2 pkt 4 lit. a) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 97, poz. 970 z późn. zm.) w stosunku do należności za okres od lipca 2004 r. do 31 maja 2005 r. oraz na podstawie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.; zwanej dalej „ustawą”) - w odniesieniu do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego za okres od 1 czerwca 2005 r.

Przepisy rozporządzeń miały taką samą treść, zgodnie z którą nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku, gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane. Przepis został przeniesiony do ustawy z jednoczesnym uściśleniem, iż wyłączenie dotyczy części obejmującej zakwestionowane czynności.

Na gruncie przepisów obowiązujących do 30 kwietnia 2004 r. sądy administracyjne z reguły nie kwestionowały, że dokonanie transakcji przez podatnika pozostającego w dobrej wierze co do rzetelności kontrahenta nie stanowi o nabyciu uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego, przyjmując że uprawnienie to nie wiąże się ze stanem świadomości podatnika.

Z dniem 1 maja 2004 r. zmianie uległ stan prawny, nie tylko ze względu na wejście w życie ustawy oraz nowego rozporządzenia wykonawczego, ale przede wszystkim ze względu na fakt przystąpienia Polski do Unii Europejskiej oraz związania prawem wspólnotowym. Z art. 5 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 z późn. zm.) wynika obowiązek dokonywania interpretacji prawa wewnętrznego zgodnej z prawem wspólnotowym. „Obowiązek ten ma na celu zapewnienie kompatybilności prawa wewnętrznego i prawa europejskiego. To powoduje, że nie mogą być aprobowane wyniki interpretacji przepisów prawa wewnętrznego w kierunku prowadzącym do rezultatu odmiennego, niż wynikający z prawa wspólnotowego.” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 września 2004 r. sygn. akt K 34/03, OTK-A 2004/8/84).

Stanowisko to znajduje wyraz w orzecznictwie sądów administracyjnych. W przypadku interpretacji § 14 ust. 2 pkt 4 lit. a) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. - oraz art. 88 ust. 3a ustawy - sądy administracyjne generalnie przyjmują, że po dniu 1 maja 2004 r. wykładni tych przepisów należy dokonywać przy uwzględnieniu prawa wspólnotowego, tj. VI Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólnego systemu podatków od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru (77/388/EWG) oraz Dyrektywy Rady Unii Europejskiej Nr 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L Nr 347, poz. 1 z późn. zm.).

W rozpoznawanych sprawach sądy administracyjne uznają, że omawiane przepisy należą do kategorii przepisów zabezpieczających prawidłowe naliczanie i pobranie podatku oraz zapobieganie nadużyciom, do których wydania Polska była uprawniona lecz które muszą być interpretowane zgodnie z celem regulacji. Standardy wykładni prawa wspólnotowego ustalane są poprzez orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. ETS wielokrotnie podkreślał, że w procesie interpretacji prawa konieczne jest uwzględnienie nie tylko brzmienia przepisu prawa wspólnotowego, lecz także kontekstu, w jakim ten przepis występuje oraz celu normy, której część stanowi. Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej spowodowało zatem znaczny wzrost roli wykładni systemowej, zaś w prawie podatkowym wykładni celowościowej (która ma nieco odmienny charakter niż tradycyjna, co wynika głównie z rodzajów aktów prawa wspólnotowego). W procesie interpretacji prawa konieczne jest uwzględnianie nie tylko brzmienia przepisu prawa wspólnotowego, ale również celu normy, w której został zawarty. W orzecznictwie ETS wywiedziono m. in., że VI Dyrektywa sprzeciwia się prawu do odliczenia podatku od wartości dodanej, jeżeli transakcje, z których wynika to prawo, stanowią nadużycie. Dla stwierdzenia nadużycia wymagane zaś jest, aby transakcje - mimo spełniania formalnych przesłanek przewidzianych w odpowiednich przepisach dyrektywy i w ustawodawstwie krajowym - skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów, zaś z ogółu obiektywnych okoliczności musi wynikać, iż zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowych. Nie można powoływać się na normy prawa wspólnotowego w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie (wyrok ETS z 21 lutego 2006 r. w sprawie Halifax plc i in., sygn. C-255/02 i powołane w nim wyroki ETS). Art. 17 VI Dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby przepis prawa krajowego - zgodnie z którym stwierdzono nieważność umowy sprzedaży na mocy przepisu prawa

cywilnego - powodował utratę prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego przez drugą stronę umowy, która nie wiedziała lub nie mogła wiedzieć o tym, że dana transakcja była wykorzystywana przez sprzedawcę dla celów oszustwa. W tym przypadku bez znaczenia jest, czy nieważność ta wynika z popełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej, czy też powstała na skutek innych oszustw. Gdy na podstawie obiektywnych okoliczności zostanie ustalone, że dostawa została zrealizowana na rzecz podatnika, który wiedział lub powinien wiedzieć, że nabywając towar uczestniczył w transakcji wykorzystywanej do popełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej, stwierdzenie niemożności skorzystania z prawa do odliczenia należy do sądu krajowego (wyrok ETS z dnia 6 lipca 2006 r. sygn. C-430/04).

Opierając się na przedstawionej argumentacji sądy administracyjne uznają, że omawiane przepisy w zakresie, w jakim przeciwdziałają nadużyciom prawa do dokonania odliczenia są zgodne z VI Dyrektywą, lecz dla ich zastosowania konieczne jest ustalenie, iż transakcja potwierdzona fakturami stanowi nadużycie (oszustwo), co do którego podatnik miał wiedzę lub mógł przypuszczać na podstawie ogółu obiektywnych okoliczności, iż taka okoliczność ma miejsce. Ustalenie to musi wynikać z treści decyzji organów podatkowych.

Takie stanowisko zaprezentował Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w nieprawomocnym wyroku z dnia 20 stycznia 2009 r. sygn. akt I SA/Łd 545/08 wydanym w sprawie ze skargi Pana Józefa K. - członka Stowarzyszenia Transportowców Ziemi Łódzkiej - na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 12 marca 2008 r. nr S.W.III-2/4407-0006/08/11267 w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług za okres od maja do grudnia 2004 r. Sąd uchylił zaskarżoną decyzję zobowiązując organy podatkowe do pełnego przedstawienia stanu faktycznego i wskazania okoliczności, które mogą świadczyć o tym, że strona przynajmniej mogła przewidywać, iż dokonuje transakcji, której celem było uzyskanie korzyści majątkowych (wyrok nieprawomocny, kopia w załączeniu).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi uchylił również wydaną wobec Pana Józefa K. decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 12 marca 2008 r. nr S.W.III-2/4407-0005/08/11264 w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług za okres od stycznia do kwietnia 2004 r. (wyrok z 20 stycznia 2009 r. sygn. akt I SA/Łd 544/08). W toku ponownego postępowania organy podatkowe są obowiązane uzupełnić postępowanie dowodowe i w sposób jednoznaczny wykazać, że podatnik nie nabył prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawionych przez Spółkę „ROLIMEX” (wyrok prawomocny, kopia w załączeniu).

Z powołanych wyroków wynika, że postępowania podatkowe były prowadzone w nieprawidłowy sposób, przede wszystkim organy podatkowe nie zgromadziły wyczerpującego materiału dowodowego. Podobna wadliwość postępowania została stwierdzona w sprawie Pana Jana K. w której Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z dnia 16 września 2008 r. sygn. akt I SA/Łd 693/08 uchylił zaskarżoną decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi OZ w Sieradzu z 8 kwietnia 2008 r. nr S.W.III-2/4407-0012/08/15806 w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2005 r. Organy podatkowe zostały zobowiązane do wyjaśnienia istotnych dla sprawy okoliczności i jednoznacznego wykazania, że podatnik nie nabył prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawionych przez spółki „ROLIMEX” i „BOGROMIL” (wyrok prawomocny, kopia w załączeniu).

Jak się wydaje przedstawione sprawy są jednymi z pierwszych, w których Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi dokonał kontroli wydanych decyzji. Bezsposornie zakwestionowany przez Sąd sposób prowadzenia postępowania przedłuża tylko jego trwanie i nie daje pewności, czy w jego toku organy podatkowe zbiorą dowody potwierdzające okoliczność, że członkowie Stowarzyszenia nie nabyli prawa do odliczenia podatku naliczonego. Tymczasem dokonane zostały zabezpieczenia przewidywanych należności.

W tych okolicznościach zwracam się do Pana Ministra o rozważenie objęcia nadzorem - w trybie art. 14 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) - postępowań prowadzonych przez organy podatkowe województwa łódzkiego wobec członków Stowarzyszenia, bowiem dotychczasowy sposób prowadzenia tych postępowań jest zdecydowanie niezgodny z przepisami Ordynacji podatkowej.

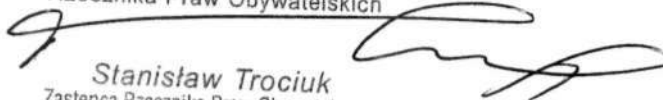
Pragnę zwrócić uwagę Pana Ministra, że w odniesieniu do przypadków pozbawienia podatnika prawa do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wymienionych w § 14 ust. 2 rozporządzenia z dnia 27 kwietnia 2004 r. - oraz w art. 88 ust. 3a ustawy - sądy administracyjne wskazują na konieczność dokonywania interpretacji poszczególnych postanowień tych przepisów w zgodzie z prawem wspólnotowym (tak prawomocne wyroki: WSA w Lublinie z dnia 18 października 2006 r. sygn. akt I SA/Lu 225/06; WSA w Gdańsku z dnia - 5 czerwca 2007 r. sygn. akt I Sa/Gd 668/06, 18 września 2007 r. sygn. akt I SA/Gd 576/07, z 31 stycznia 2008 r. sygn. akt I SA/Gd 870/07; WSA w Krakowie z dnia 22 lutego 2008 r. sygn. akt I SA/Kr 1851/06; WSA w Szczecinie z dnia 13 maja 2009 r. sygn. akt I SA/Sz 199/09 oraz nieprawomocny wyrok WSA w Gorzowie

Wielkopolskim z dnia 27 marca 2008 r. sygn. akt I SA/Go 113/08; wyroki opublikowane w bazie orzecznictwa NSA).

Ze wskazanych wyroków wynika - jak się wydaje - że generalnie organy podatkowe nie uwzględniają przy wykładni przepisów § 14 ust. 2 rozporządzenia z dnia 27 kwietnia 2004 r. oraz art. 88 ust. 3a ustawy prawa Unii Europejskiej i orzecznictwa ETS. Taka sytuacja stanowi dodatkowy czynnik przyczyniający się do nieprawidłowości w prowadzonych postępowaniach podatkowych. Z tych względów zwracam się do Pana Ministra o rozważenie wydania - w trybie art. 14a Ordynacji podatkowej - interpretacji wskazanych przepisów, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów administracyjnych oraz Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

Załącz.: 3 szt.

*Z poważaniem*

Z upoważnienia  
Rzecznika Praw Obywatelskich  
  
Stanisław Trociuk  
Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich