

Oświadczenie złożone przez senator Dorotę Arciszewską-Mielewczyk na 46. posiedzeniu Senatu w dniu 17 grudnia 2009 r.

Oświadczenie skierowane do ministra finansów Jana Vincenta-Rostowskiego

Szanowny Panie Ministrze!

W dniu 8 października 2009 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi wydał wyrok w sprawie I SA/Łd 1509/08. Tym orzeczeniem sąd uchylił decyzję dyrektora Izby Skarbowej w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2003 r.

Stan faktyczny sprawy przedstawia się następująco: dyrektor Izby Skarbowej zaskarżoną decyzją utrzymał w mocy wcześniejszą decyzję dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej, stwierdzającą, zdaniem organów, spełnienie się w przypadku skarżącego przesłanek warunkujących zastosowanie §48 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia ministra finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonywania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (DzU nr 27 poz. 268 z późn. zm.). Zdaniem organów skarbowych skarżący nie był uprawniony do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, wynikający z faktur VAT dotyczących zakupu oleju napędowego, ponieważ wystawcy zakwestionowanych faktur nie byli uprawnieni do wystawiania faktur VAT z uwagi na fakt, że nie byli oni podmiotami zarejestrowanymi na potrzeby podatku od towarów i usług.

Po ocenie stanu prawnego sąd uchylił wskazaną wyżej decyzję dyrektora Izby Skarbowej, jednakże w niniejszym piśmie chciałabym zwrócić Panu Ministrowi uwagę na niektóre, szczególnie, moim zdaniem, ważne argumenty sądu zawarte w uzasadnieniu tego wyroku. Otóż sąd, oceniając przepis §48 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia, stwierdził, że ma on charakter niekonstytucyjny „w zakresie, w jakim wprowadza pojęcie «podmiotu nieuprawnionego do wystawiania faktur» w sytuacji, gdy ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (DzU nr 11 poz. 50 z późn. zm.) ustanawia obowiązek, a nie prawo, wystawiania faktur dokumentujących dokonanie czynności opodatkowanych”. W tym kontekście sąd przytoczył fragment uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie K 24/03, w którym trybunał uznał, że „gdy przepis rozporządzenia zawiera istotne «nowości normatywne», czyli samoistnie uzupełnia przepisy ustawy, a nie tylko ma na celu ich wykonanie, może być uznany za niekonstytucyjny, jako naruszający art. 92 ust. 1 Konstytucji”.

W powyższym zakresie, na podstawie analizy stanu faktycznego sprawy, sąd stwierdził, że stosownie do art. 32 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (DzU nr 11 poz. 50 z późn. zm.), podatnicy obowiązani są wystawiać fakturę stwierdzającą w szczególności sprzedaż towarów, jej datę, cenę jednostkową bez podatku, wartość sprzedaży, kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy. Zdaniem sądu powyższy przepis ustawy nakłada na podatników obowiązek wystawiania faktur, a nie uprawnienie.

Ponadto sąd wskazał, że podatnikiem, o którym mowa w powyższym akapicie, jest każda osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, a także osoba fizyczna, o której mowa w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT. Panie Ministrze, proszę zwrócić uwagę, że nie ma przy tym znaczenia dla uznania danego podmiotu za podatnika podatku VAT dopełnienie przez niego obowiązku rejestracji. Zatem o tym, czy ktoś jest podatnikiem VAT, nie przesądza rejestracja, lecz fakt wykonywania czynności opodatkowanych, wskazanych właśnie w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT.

Co więcej, ani art. 32 ust. 1 ustawy o VAT, ani inne przepisy tej ustawy nie ograniczają kręgu podatników zobowiązanych do wystawiania faktur tylko do podatników, którzy dopełnili obowiązku rejestracji. Sąd stwierdził ponadto, że zależności, o której mowa w zdaniu poprzedzającym, nie sposób wyprowadzić z przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 32 ust. 5 ustawy o VAT, ponieważ z ustawowego upoważnienia nie wynika, że organy podatkowe mogą wyłączać pewne grupy podatników z kręgu podmiotów obowiązanych do wystawiania faktur. Summa summarum sąd stwierdził: „skoro niedopełnienie obowiązku rejestracji przez podatnika podatku od towarów i usług nie zwalnia go z ustawowego obowiązku wystawiania faktur stwierdzających wykonanie czynności opodatkowanych, to nie można takiego podatnika uznać za podmiot nieuprawniony do wystawiania faktur”.

Godna podkreślenia jest także okoliczność, iż zarówno w §48 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia, jak i w innych przepisach, w których wymienione zostały przypadki, gdy nie przysługuje podatnikom uprawnienie do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, ustawodawca (minister finansów) nie wspomina o fakturach dokumentujących sprzedaż towaru lub usług wystawianych przez podatników, którzy nie dopełnili obowiązku rejestracji. Argumentację przedstawioną w poprzedzającym zdaniu poparł również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 3 marca 2008 r. w sprawie I FSK 219/09.

Sąd administracyjny w Łodzi przyznał rację podatnikowi, przy czym, w mojej opinii, organy służbowe stosowały prawo w sposób nieprawidłowy i oczywiście niezgodny z językową interpretacją przepisów zarówno rozporządzenia, jak i ustawy o VAT. Tym samym naraziły podatnika na szkodę, którą, w przypadku udowodnienia, iż jest ona wynikiem działania organów skarbowych, należałoby oczywiście pokryć z pieniędzy pochodzących z budżetu państwa. W mojej opinii nie może być tak, że z jednej strony szuka się daleko idących oszczędności, aby skonstruować budżet, z drugiej zaś – nie panuje się nad administracją skarbową, co prowadzi do stosowania przez nią prawa w sposób rażąco niezgodny z brzmieniem obowiązujących przepisów. Tym razem sąd przyznał rację podatnikowi, ponieważ zaskarżył on wadliwą decyzję organów skarbowych, jednak bez odpowiedzi pozostaje pytanie, ile razy organy skarbowe wydały podobną decyzję, która jednak, z różnych powodów, nie została skierowana pod ocenę sądu.

Będę wdzięczna Panu Ministrowi za wnikliwe rozważenie zagadnień poruszonych w niniejszym piśmie. Proszę również, by odpowiedź, w której ustosunkuje się Pan do moich stwierdzeń przytoczonych powyżej, uwzględniła również odpowiedzi na następujące kwestie.

1. Czy podziela Pan ocenę sądu, w której stwierdza on częściową niekonstytucyjność §48 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia?

2. W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: jakie działania zostaną – czy może już zostały – podjęte w celu poprawy kwestionowanego paragrafu rozporządzenia?

3. Czy możliwe jest wydanie ogólnej interpretacji w zakresie opisanym powyżej, tak aby uniknąć niewłaściwego stosowania przepisów ustawy i rozporządzenia przez organy skarbowe?

4. Czy argumentacja przyjęta przez sąd na podstawie stanu faktycznego, o którym mowa powyżej, może być stosowana w drodze analogii także w odniesieniu do podatku akcyzowego?

Dorota Arciszewska-Mielewczyk