



Sygn. akt I CSK 220/13

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 28 stycznia 2014 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Krzysztof Strzelczyk (przewodniczący)

SSN Iwona Koper (sprawozdawca)

SSN Dariusz Zawistowski

w sprawie z powództwa J. K.
przeciwko P. S.A. w W.
o zapłatę,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym
w Izbie Cywilnej w dniu 28 stycznia 2014 r.,
skargi kasacyjnej powódki
od wyroku Sądu Apelacyjnego w [...]
z dnia 25 października 2012 r., sygn. akt VI ACa [...],

oddala skargę kasacyjną.

UZASADNIENIE

Powódka J. K. domagała się zasądzenia od P. S.A. w W. kwoty 250.060,59 zł z ustawowymi odsetkami od dnia 20 marca 2008 r. tytułem odszkodowania za szkodę wyrządzoną przez ubezpieczonego od odpowiedzialności cywilnej u pozwanego P. K., będącego pełnomocnikiem powódki w toczących się przed

Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w [...] sprawach zainicjowanych wniesieniem skarg na decyzje Dyrektora Izby Skarbowej.

Sąd Okręgowy w W. wyrokiem z dnia 3 czerwca 2011 r. uwzględnił powództwo do kwoty 231.226 zł w oparciu o poniższe ustalenia faktyczne.

Powódka wraz z Z. K. prowadziły od 29 stycznia 2001 r. do 12 maja 2003 r. działalność gospodarczą w formie spółki cywilnej E. między innymi w zakresie handlu hurtowego i detalicznego paliwami ciekłymi, stałymi i gazowymi oraz ropopochodnymi, podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (VAT). Decyzją nr [...] z dnia 16 maja 2006 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w P. określił dla zlikwidowanej spółki E. wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku VAT za luty 2003 r., podlegającego wpłacie do budżetu w kwocie 12.091 zł, podczas gdy spółka ta wykazała w deklaracji VAT-7 za ten miesiąc nadwyżkę naliczonego podatku VAT nad podatkiem należnym do przeniesienia na następny miesiąc w kwocie 17.481 zł, orzekając o solidarnej odpowiedzialności powódki, jako byłej współniczki tej spółki za zobowiązanie w tej kwocie wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości 3.069 zł. W uzasadnieniu decyzji wskazał, że w wyniku kontroli podatkowej przeprowadzonej w dniach 12 i 13 maja 2003 r. organ podatkowy stwierdził, że w rejestrze zakupów VAT spółka cywilna zaewidencjonowała fakturę VAT nr [...] wystawioną 25 lutego 2003 r. przez Przedsiębiorstwo Handlu Produktami Ropopochodnymi L. w Ł. ul. J. (dalej jako L.) na wartość 55.180,32 zł i podatek VAT według stawki 22% w wysokości 12.139, 67 zł tytułem zakupu oleju napędowego. W wyniku dokonanych kontroli dokumentacji podatkowej tego przedsiębiorstwa przez organ podatkowy stwierdzono, że przedsiębiorca ten nie złożył deklaracji podatku od towarów i usług za luty 2003 r., z uwagi na zajęcie i zabezpieczenie dokumentacji podatkowej przez Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego, a właściciel został aresztowany i do czasu ustania związanych z tym przeszkód nie jest możliwe złożenie przez niego deklaracji. Nadto stwierdzono, że L. zawarł w dniu 11 marca 2002 r. umowę agencyjną z A. sp. z o.o. z siedzibą w R., zgodnie z którą zleceniobiorca zobowiązał się do sprzedaży paliw w imieniu i na rzecz zleceniodawcy w ramach koncesji oraz został upoważniony do wystawiania faktur VAT w jego imieniu na finalnego odbiorcę, przy czym zleceniobiorca miał prowadzić oddzielny rejestr faktur wystawianych z upoważnienia zleceniodawcy. Na

tej podstawie organ podatkowy uznał, że spółka E. nabyła olej od podmiotu nieuprawnionego do wystawiania faktur VAT za olej napędowy, działającego jako agent innego podmiotu, który nie złożył stosownej deklaracji. W oparciu o obowiązujące przepisy oraz orzecznictwo administracyjne Naczelnik Urzędu Skarbowego uznał, że wobec nieuregulowania należnego podatku od towarów i usług na etapie poprzedzającym zakup oleju przez E. spółka ta współpracując z tym podmiotem utraciła prawo do odliczenia podatku VAT za olej. Tym samym zawiązała podatek naliczony do odliczenia o kwotę 12.139 zł. Decyzją nr [...] z dnia 16 maja 2006 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego określił dla zlikwidowanej spółki E. zobowiązanie za marzec 2003 r. w podatku VAT, podlegające wpłacie do budżetu w kwocie 230 zł, podczas gdy spółka ta wykazała w deklaracji VAT-7 za ten miesiąc nadwyżkę naliczonego podatku nad podatkiem należnym do przeniesienia na następny miesiąc w kwocie 17.433 zł, orzekając o solidarnej odpowiedzialności powódki, jako byłej wspólniczki tej spółki za zobowiązanie w kwocie 230 zł wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości 61 zł. W uzasadnieniu decyzji wskazał, że w rejestrze zakupów VAT spółka E. zaewidencjonowała fakturę VAT nr [...] r. wystawioną 31 stycznia 2003 r. przez Przedsiębiorstwo Handlowo Usługowe S. spółka cywilna R. D., A. P. na wartość netto 80.290 zł i podatek VAT według stawki 22% w wysokości 17.663,80 zł tytułem zakupu oleju napędowego. W wyniku kontroli ustalono, że przedsiębiorca ten jest czynnym płatnikiem VAT, przedmiotowa faktura została zaewidencjonowana w rejestrze zakupów VAT i wykazana w deklaracji VAT-7, brak jest dokumentu WZ, przedsiębiorca dokonał w styczniu zakupów od firmy Handlowo Usługowej J. J. S. oraz PHU I. , przy czym J. S. nie prowadzi działalności gospodarczej w ogóle a wobec I. A. nie udało się przeprowadzić postępowania wyjaśniającego, mimo że złożył za styczeń 2003 r. deklarację VAT - 7 wskazując na wartość sprzedaży 900.124 zł i podatek w kwocie 195.528 zł. Na tej podstawie naczelnik Urzędu Skarbowego stwierdził, że nie ma możliwości ustalenia od kogo S. kupiła przedmiotowe paliwo, co pozwoliło na stwierdzenie, że E. uczestniczyła w obrocie paliwa niewiadomego pochodzenia, od którego nie rozliczono podatku VAT. Tym samym wykazała nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc w wysokości 17.433 zł. Decyzją nr [...] – [...] z dnia 15 maja 2006 r. Naczelnik Urzędu

Skarbowego określił dla spółki E. zobowiązanie za marzec 2003 r. w podatku VAT, podlegające wpłacie do budżetu kwocie 182.122 zł, podczas gdy spółka ta wykazała w deklaracji VAT-7 za ten miesiąc nadwyżkę naliczonego podatku VAT nad podatkiem należnym do przeniesienia na następny miesiąc w kwocie 7.352 zł, orzekając o solidarnej odpowiedzialności powódki, jako byłej współniczki tej spółki za zobowiązanie w kwocie 173.916 zł wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości 41.859 zł. Organ podatkowy stwierdził, że w rejestrze zakupów VAT spółka cywilna zaewidencjonowała faktury VAT nr [...] z dnia 10 marca 2003 r., nr [...] r. z dnia 17 marca 2003 r., nr [...] r. z dnia 19 marca 2003 r. nr [...] z dnia 26 marca 2003 r., nr [...] z dnia 27 marca 2003 r., nr [...] r. z dnia 28 marca 2003 r., nr [...] z dnia 31 marca 2003 r. i nr [...] z dnia 31 marca 2003 r. wystawione przez S. na całkowitą wartość 711.352 zł i podatek VAT według stawki 22% w wysokości całkowitej 156.497 zł tytułem zakupu oleju napędowego. W wyniku kontroli ustalono, że przedsiębiorca ten jest czynnym podatnikiem VAT, przedmiotowa faktura zastała zaewidencjonowana w rejestrze zakupów VAT i wykazana w deklaracji VAT-7, brak jest dokumentu WZ, przedsiębiorca dokonywał w marcu 2003 r. zakupów od P. , wobec którego nie udało się przeprowadzić postępowania wyjaśniającego, mimo że złożył za styczeń 2003 r. deklarację VAT-7 wykazując wartość sprzedaży w kwocie 1.220.000 zł, co skutkowało uznaniem, że spółka cywilna uczestniczyła w obrocie paliwa niewiadomego pochodzenia i współpracując z S. nabyła takie paliwo, od którego nie rozliczono podatku VAT. Wszystkie powyższe decyzje zostały utrzymane w mocy przez Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. decyzjami o kolejnych numerach: [...], [...], [...].

W sprawach zainicjowanych skargami na te decyzje (sygn. I SA /Łd [...], I SA/Łd [...], I SA/Łd [...]) powódkę reprezentował jako pełnomocnik radca prawny P. K.. Złożone przez niego do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w [...] skargi dotknięte były brakami formalnymi, których nieuzupełnienie w terminie spowodowało ich odrzucenie. Wnioski pełnomocnika o przywrócenie terminu do uzupełnienia braków skarg zostały oddalone. Podstawą skargi były zarzuty naruszenia § 48 ust 4 pkt 5 lit a i § 48 ust 4 pkt 1 lit a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 27, poz. 268 - dalej jako rozporządzenie z dnia

22 marca 2002 r.) oraz naruszenie art. 120 i 122 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (jedn. tekst Dz.U. 2012 r., poz. 749 ze zm. - dalej jako ordynacja podatkowa). Radca prawny P. K. był ubezpieczony od odpowiedzialności cywilnej w P. S.A. (P.), który odmówił wypłaty odszkodowania powódce.

W motywach prawnych wyroku Sąd Okręgowy odniósł się do charakteru kontroli dokonywanej przez sądy administracyjne jako kontroli legalności działania organów administracji (art. 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm. - dalej ppsa i art. 184 Konstytucji) wskazując, że regulacja art. 57 § 1 pkt 3 ppsa nakazująca określenie naruszenia prawa lub interesu prawnego nie wymaga od skarżącego wskazania konkretnych przepisów prawa, a określenia uchybienia do jakiego doszło i podania uzasadniających wniesienie skargi przyczyn. Sąd administracyjny uprawniony jest do rozpoznania skargi także w zakresie dostrzeżonych, innych niż wskazane przez określenie konkretnych naruszonych przepisów, uchybień. W nawiązaniu do przepisów wskazanych jako podstawa skarg powódki do WSA podniósł, że zgodnie z § 48 ust. 4 pkt 5 lit a rozporządzenia z dnia 22 marca 2002 r. wydanego w oparciu o delegacje z art. 23 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT z 8 stycznia 1993 r., w przypadku gdy wystawiono faktury, korygujące lub dokumenty celne stwierdzające czynności, które nie zostały dokonane, faktury te i dokumenty celne nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego. Przepis ten wyraża normę wynikającą z art. 19 ust. 1 ustawy o podatku VAT, a zatem ustalenie czy sporne faktury nie mogły stanowić podstawy do obniżenia wykazanego w nich podatku naliczonego z uwagi na niespełnienie określonych przesłanek powinno być dokonywane w oparciu o te normy. Zgodnie zaś z art. 19 ust. 1 ustawy o VAT prawo do obniżenia podatku należnego dotyczy jedynie podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. W ocenie Sądu Okręgowego powstanie obowiązku podatkowego na poprzednim etapie nie oznacza jednak wszystkich poprzednich etapów. Wskazał, że wszystkie czynione przez organ finansowy ustalenia okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia winny być podejmowane zgodnie z zasadami określonymi w Dziale IV ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym w dacie podejmowania czynności. Zgodnie z art. 122

ordynacji podatkowej organy podatkowe powinny podjąć wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

Na tym tle, Sąd Okręgowy dokonał oceny poszczególnych decyzji Dyrektora Izby Skarbowej, w wyniku której stwierdził, co następuje:

1/ Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. z dnia 15 września 2006 r. I [...] utrzymująca w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego z 16 maja 2006 r. [...] wydana została z naruszeniem prawa, co skutkowałoby jej uchyleniem przez Wojewódzki Sąd Administracyjny obu decyzji. Zarówno powódka jak i S. złożyły bowiem deklaracje podatkowe za styczeń 2003 r. wykazując w swoich rejestrach przedmiotową fakturę. Natomiast niemożność zweryfikowania określonych dokumentów powodująca niemożność ustalenia od kogo S. nabył paliwo nie może być utożsamiana z ich negatywną weryfikacją. Jeżeli nie zostały wyjaśnione wszystkie okoliczności sprawy nie było w ogóle możliwe wydanie decyzji. Nadużyciem było więc wykorzystanie niewyjaśnienia okoliczności sprawy jako dowodów negatywnych, co stanowi naruszenie art. 120 ordynacji podatkowej. Nie było tym samym możliwe zastosowanie w stosunku do powódki § 48 ust. 4 pkt 5 lit a rozporządzenia z dnia 22 marca 2002 r i art. 19 ust. 1 ustawy o VAT, wymagających wykazania obowiązku podatkowego na poprzednim etapie, a ta okoliczność w odniesieniu do powódki została wykazana. Powódka i S. były podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą i byli czynnymi płatnikami podatku VAT, składając na bieżąco formularze VAT 7, a w ramach tego statusu wykazały powstanie obowiązku podatkowego ewidencjonując faktury. Nieuzasadnione było zatem stwierdzenie w tej decyzji, że faktura wystawiona przez S. dla powódki dokumentuje czynności, które nie zostały dokonane. 2/ Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 15 września 2006 r. nr [...] utrzymująca w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego z dnia 15 maja 2006 r. nr [...]. nie została poprzedzona wyjaśnieniem wszystkich okoliczności związanych z transakcjami S., a wątpliwości wynikające z braków w zakresie ustaleń, z naruszeniem zasady wynikającej z art. 120 ordynacji podatkowej, wykorzystane zostały jako dowody negatywne. Niemożność zweryfikowania określonych dokumentów, czy stanów faktycznych nie mogła być utożsamiana z ich negatywną weryfikacją.

Bezpodstawnie zastosowano do powódki § 48 ust. 4 pkt 5 lit a rozporządzenia z dnia 22 marca 2002 r. w sytuacji gdy ustalone zostało przez organy podatkowe, że powódka i S. były podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą, i czynnymi podatnikami podatku VAT oraz wykazały powstanie obowiązku podatkowego.

3/ Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 15 września 2006 r. [...] utrzymująca w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego z dnia 16 maja 2006 r. nr [...] oparta została na błędnym zakwestionowaniu możliwości odliczenia przez powódkę podatku w zakresie umowy sprzedaży zawartej z A. J. prowadzącym działalność gospodarczą pod nazwą PHPR L. i potwierdzonej odpowiednią fakturą. A. J. jako agent A., zgodnie z umową agencji zobowiązał się do sprzedaży paliw w imieniu i na rzecz zleceniodawcy oraz został upoważniony do wystawiania faktur VAT w jego imieniu na finalnego odbiorcę; miał prowadzić oddzielny rejestr faktur wystawionych w imieniu zleceniodawcy. Uzasadnia to uznanie, że to L. był kontrahentem powódki. To, że na skutek tymczasowego aresztowania nie złożył odpowiedniej deklaracji podatkowej nie mogło być przesłanką stwierdzenia, iż takiej deklaracji by nie złożył pozostając na wolności, szczególnie wobec stwierdzenia zalegania w jego dokumentacji odpowiadającej transakcji faktury.

W tym stanie rzeczy Sąd Okręgowy uznał, że powódka zaskarżając tę decyzję do WSA mogła uzyskać korzystne rozstrzygnięcie, co uniemożliwiło uchybienie popełnione przez ustanowionego przez nią w sprawie pełnomocnika ze skutkiem w postaci odrzucenia skargi, następstwem którego jest doznana przez nią szkoda.

Także w odniesieniu do dwóch wcześniej opisanych decyzji przyjął, że doszło do uchybienia pełnomocnika, które miało wpływ na powstanie szkody po stronie powódki, albowiem w wyniku rozpoznania skargi na te decyzje doszłoby do ich uchylenia, a powódka uzyskałaby korzystne rozstrzygnięcie. Po koniecznym uzupełnieniu postępowania podatkowego nie mogłoby dojść do nałożenia na powódkę obowiązku uiszczenia podatku VAT, gdyż nieprawidłowości w naliczeniu podatku istniały na etapach poprzednich i nie można ich przenosić na etap czynności między powódką a S..

Jako nieuzasadnione ocenił Sąd Okręgowy żądanie zasądzenia dalszego odszkodowania w kwocie 3.825 zł, odpowiadającego opłacie prolongacyjnej za rozłożenie zapłaty podatku na raty, z uwagi na brak związku z zaniechaniem pełnomocnika.

Wyrok Sądu Okręgowego zaskarżyły apelacją obie strony: powódka w zakresie oddalenie żądania zapłaty kwoty 3.825.00 zł, pozwany w części uwzględniającej powództwo, zarzucając między innymi w apelacji w ramach podstawy naruszenia prawa materialnego uchybienie przepisom art. 19 ust. 1 ustawy o VAT, § 48 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia z 22 marca 2002 r. i art. 758 § 1 k.c.

Rozpoznając apelacje Sąd Apelacyjny podzielił ustalenia faktyczne Sądu pierwszej instancji i dodatkowo ustalił, że powódka uregulowała należności podatkowe objęte spornymi decyzjami, mimo solidarnego obowiązku jej współniczki w tym zakresie. Ustalenia te ocenił jednak odmiennie pod względem prawnym.

W sytuacji gdy pełnomocnik powódki niewątpliwie uchybił swoim obowiązkom, za decydujące dla oceny zasadności powództwa uznał rozstrzygnięcie kwestii, czy gdyby skargi od przedmiotowych decyzji zostały wniesione przez powódkę skutecznie doprowadziłyby z dużą dozą prawdopodobieństwa do uchylenia nałożonego na nią obowiązku podatkowego.

Odnosząc się do apelacji pozwanego w zakresie związanym z decyzją nr [...] podzielił pogląd skarżącego, że w świetle art. 758 § 1 k.c. L. jako agent pełnomocnik A., nie był uprawniony na podstawie łączącej go z dającym zlecenie umowy do wystawienia na swoją firmę faktury VAT nr [...] z 25 lutego 2003 r. W wystawionej przez niego fakturze jako sprzedający powinien figurować A. będący właścicielem sprzedanego paliwa. Ustalenia organu podatkowego w tym zakresie były prawidłowe. Fakt ten był wystarczający do zakwestionowania w tym przypadku przez organ podatkowy prawa do odliczenia podatku VAT przez powódkę, a jego stanowisko ma pełne oparcie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Zgodnie z utrwalonym w nim poglądem, w sytuacji gdy zapis faktury dotyczący stron transakcji nie odpowiada rzeczywistości, to dokumentuje ona czynność, która nie została dokonana między wskazanymi w niej podmiotami.

Wystawienie faktury przez podmiot, który nie był faktycznym sprzedawcą towarów wskazanych w fakturze wypełnia hipotezę § 48 ust. 4 pkt 1 lit a i ust. 4 pkt 5 lit a rozporządzenia z 22 marca 2003 r. i nie daje odbiorcy faktury prawa do obniżenia, na podstawie art. 19 ust. 1 ustawy o VAT, podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu tego towaru.

Z tych względów, Sąd Apelacyjny uznał, że w sytuacji gdy organ podatkowy prawidłowo przyjął, że powódka zawyżyła podatek naliczony do odliczenia od podatku należnego za luty 2003 r. na kwotę 12.139 zł zawartą w fakturze VAT za nr [...] r., istnieje małe prawdopodobieństwo, by skarga powódki do WSA mogła odnieść skutek.

Odnosnie decyzji dotyczących należności podatkowych za styczeń i marzec 2003 r. Sąd Apelacyjny w całości podzielił pogląd pozwanego, że powódka - jak prawidłowo przyjął organ podatkowy - nie miała prawa odliczyć podatku VAT naliczonego z tych faktur uznając, że przeciwne stanowisko Sądu Okręgowego, podjęte z naruszeniem prawa nie uwzględnia faktu, iż wystawienie faktur przez podmiot, który nie dysponuje towarem, a jedynie firmuje przekazanie nabywcy towaru z niewiadomego źródła, nie daje odbiorcy faktury prawa do odliczenia podatku w niej wskazanego. Uwzględnienie zasady neutralności podatku VAT nie prowadzi do uznania, że strona skarżąca ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur zakupu, które nie dokumentują rzeczywistych zdarzeń w nich podanych, z uwagi na treść art. 19 ust. 1 ustawy o VAT.

Z powołaniem się na orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyroki z dnia 24 lutego 2009 r. I FSK 1700/07, z dnia 21 kwietnia 2010 r., I FSK 591/09, z dnia 11 maja 2010 r., I FSK 687/09, z dnia 31 stycznia 2012 r., I FSK/575/11) Sąd Apelacyjny wywiódł, że dysponowanie przez nabywcę fakturą wystawioną przez zbywcę stanowi jedynie warunek formalny skorzystania przez odbiorcę z uprawnienia do odliczenia wskazanego w niej podatku, który sam przez się nie daje uprawnienia do odliczenia podatku, jeżeli nie towarzyszy mu spełnienie warunku w postaci wykonania rzeczywistej czynności rodzącej u wystawcy faktury obowiązek podatkowy z tytułu jej realizacji na rzecz nabywcy. Prawo do odliczenia podatku jest konsekwencją powstania obowiązku podatkowego z tytułu faktycznej

czynności podatnika wystawiającego fakturę tj. obowiązku podatkowego powstałego w poprzedniej fazie obrotu. Jeżeli takiej czynności nie zrealizował wystawca faktury, nie może w oparciu o nią powstać obowiązek podatkowy, a więc brak podstaw do odliczenia podatku w oparciu o taką fakturę. Nie można bowiem odliczyć podatku, który w ogóle nie powstał na poprzednim etapie obrotu, gdyż byłoby to sprzeczne z konstrukcją podatku VAT, umożliwiającą odliczenie ujętych w cenach towarów podatków faktycznie należnych z tytułu czynności ich nabycia. W takim przypadku kwoty wykazane w fakturach jako podatek nie są faktycznym podatkiem należnym Skarbowi Państwa, lecz kwotą jedynie odgrywającą rolę tego podatku.

Przychylając się do stanowiska powódki, że na podstawie art. 122 ordynacji podatkowej ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym spoczywa na organach podatkowych (co nie wyklucza zgłaszania przez stronę wniosków dowodowych) wskazał jednocześnie, iż w sprawie niniejszej, toczącej się według reguł procesu cywilnego to na powódce, zgodnie z art. 6 k.c. i 232 k.p.c., ciążył obowiązek wykazania, że faktury odzwierciedlały rzeczywisty stan rzeczy i faktycznie doszło do transakcji. Dowodów takich powódka nie zgłosiła, mimo kwestionowania przez pozwanego faktu dojścia do skutku transakcji, a w postępowaniu podatkowym nie przedstawiła i nie wskazała źródeł bądź środków dowodowych, które umożliwią organowi przeprowadzenie dowodu na te okoliczności.

Wskazał, że powódka nie powołała też żadnych dowodów na okoliczności zachowania należytej staranności przy przedmiotowych transakcjach, której niedochowanie w przypadku transakcji dotkniętej oszustwem podatku VAT - zgodnie z poglądem prezentowanych w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego i Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości - wyłącza powstanie prawa do odliczenia podatku VAT.

Nie znalazło aprobaty Sądu Apelacyjnego stanowisko Sądu pierwszej instancji, że o tym, iż dotyczące powódki decyzje zostałyby uchylone przez Wojewódzki Sąd Administracyjny świadczą dowody w postaci sentencji dołączonych wyroków Wojewódzkiego Sądu Apelacyjnego w [...] (wyroki z dnia 26 września 2006 r., I SA/[...] i z dnia 20 czerwca 2007 r., I SA/[...]), które - według

twierdzeń powódki - zapadły w takim samym stanie faktycznym, jak w rozpoznawanej sprawie i są korzystne dla podatnika oraz dowody z decyzji naczelnika Urzędu Skarbowego o umorzeniu postępowania w sprawie rozliczenia podatku VAT za luty 2003 r. w identycznym stanie faktycznym i prawnym. Wyroki te nie zawierają uzasadnienia, co nie pozwala stwierdzić, że zapadły w tożsamym stanie faktycznych, nie są wiadome losy tych spraw po uchyleniu decyzji przez Wojewódzki Sąd Administracyjny, nie można wykluczyć, wydania przez organ podatkowy w dalszym postępowaniu ponownie takiej samej decyzji, jak miało to miejsce po uchyleniu - z przyczyn formalnych - pierwotnej decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego z dnia 8 grudnia 2003 r. ustalającej zobowiązanie powódki z tytułu podatku VAT za luty 2003 r. w takiej samej jak poprzednio wysokości.

Oddalając w oparciu o przytoczoną argumentację obie apelacje Sąd Apelacyjny dodatkowo odniósł się do podnoszonego przez powódkę, zarzutu naruszenia art. 361 § 1 k.c. dzielając w tym względzie ocenę Sądu Okręgowego, że wobec niewykazania przez powódkę, że nie mogła jednorazowo zapłacić należności podatkowych, uiszczenie przez nią opłaty prolongacyjnej nie było normalnym następstwem popełnionego przez radcę prawnego P. K. zaniechania uzupełnienia braków formalnych skargi.

W skardze kasacyjnej powódki, zaskarżającej w całości wyrok Sądu Apelacyjnego, skarżąca przytoczyła podstawę naruszenia prawa materialnego zarzucając:

- naruszenie art. 758 § 1 k.c. w zw. z art. 19 ust. 1 i ust 2 ustawy o podatku VAT w zw. z § 48 ust. 4 pkt 5 lit a rozporządzenia z 22 marca 2002 r. polegające na błędnej wykładni i uznaniu, że agent dokonujący sprzedaży towaru w imieniu dającego zlecenie nie jest stroną czynności prawnej wykonywanej w ramach umowy agencyjnej i przyjęcie w okolicznościach sprawy że L. nie był uprawniony do wystawienia faktury VAT dokumentującej sprzedaż na swoją firmę, a w konsekwencji błędne uznanie, że powódka nie uzyskała prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,

- naruszenie art. 19 ust. 1 i ust. 2 ustawy o podatku VAT w związku z § 48 ust. 4 pkt 5 lit a rozporządzenia z 22 marca 2002 r. polegające na błędnej wykładni oraz

niezastosowaniu zasady neutralności podatku i w konsekwencji błędne przyjęcie, że powódka nie ma prawa do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego pomimo, że:

a/ w zakresie decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. nr [...] organy podatkowe nie kwestionowały faktu zakupu oleju napędowego przez powódkę, jedynie możliwość wystawienia przez L. faktury VAT,

b/ w zakresie decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. z dnia 15 września 2006 r. nr [...] i nr [...], zgodnie z aktualnym orzecznictwem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, nie można odmówić podatnikowi dokonującemu nabycia towaru prawa do odliczenia VAT w przypadku, gdy jedna z transakcji poprzedzających to nabycie lub po nich następujących wykonana została przez inny podmiot uczestniczący w obrocie tym towarem w celu obejścia prawa lub oszustwa VAT, jeśli podatnik nie wiedział lub nie mógł się dowiedzieć o tych okolicznościach, co miało miejsce w sprawie przy transakcjach powódki z S..

Wniosła o zmianę zaskarżonego wyroku i uwzględnienie jej roszczenia w całości lub uchylenie wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania i zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 398¹³ kpc Sąd Najwyższy rozpoznaje skargę kasacyjną w granicach zaskarżenia oraz w granicach podstaw (§ 1). W postępowaniu kasacyjnym nie jest dopuszczalne powołanie nowych faktów i dowodów, a Sąd Najwyższy jest związany ustaleniami faktycznymi stanowiącymi podstawę zaskarżonego orzeczenia (§ 2). Skarżący może natomiast przytoczyć nowe uzasadnienie podstaw kasacyjnych (§ 3). Nie może więc odnieść skutku zarzut naruszenia prawa materialnego polegającego na niewłaściwym zastosowaniu określonego przepisu do stanu faktycznego niemiarodajnego dla jego oceny, odmiennego niż ustalony w zaskarżonym wyroku.

Podnosząc zarzut naruszenia art. 758 § 1 k.c. skarżąca nie kwestionuje dokonanej na jego podstawie przez oba Sądy orzekającej kwalifikacji umowy zawartej między L. i A. Sp. z o.o. jako umowy agencyjnej o zawieranie umów, w

której agent występuje jako pełnomocnik dającego zlecenie. Skarżąca nie podnosi też zarzutu naruszenia art. 65 § 2 k.c. przez błędną wykładnię przedmiotowej umowy.

Uchybienia temu przepisowi upatruje w nieuwzględnieniu przez Sąd Apelacyjny jego dyspozytywnego charakteru polegającego na tym, że strony mogą w umowie agencji dowolnie kształtować swoje prawa i obowiązki, w tym określić prawo do wystawiania przez agenta faktury we własnym imieniu. Szeroki wywód zmierzający do wykazania, że treść przedmiotowej umowy zgodnie z art. 353¹ k.c. dawała A. J. prawo do potwierdzenia dokonanej sprzedaży fakturą VAT wystawioną we własnym imieniu pomija jednak dokonane w sprawie i przyjęte w podstawie zaskarżonego wyroku ustalenia faktyczne. W sprzeczności z nimi pozostaje twierdzenie o istnieniu w umowie zapisu uprawniającego agenta do wystawiania faktur we własnym imieniu, podczas gdy zgodnie z ustaleniami Sądu Okręgowego, które podzielił Sąd drugiej instancji, zleceniobiorca zobowiązał się do sprzedaży paliw w imieniu i na rzecz zleceniodawcy w ramach koncesji i został upoważniony do wystawiania w jego imieniu faktur VAT; dla faktur tych zobowiązał się prowadzić oddzielny rejestr.

Wskazać przy tym trzeba, że ze względu na odrębność i niezależność norm prawnych kształtujących stosunki cywilnoprawne i stosunki podatkowe, skutki zdarzeń będących następstwem działania prawa cywilnego, podlegają na gruncie prawa podatkowego ocenie wyłącznie w oparciu o przepisy tego prawa i istniejące w nim instytucje prawne, niezależnie od tego jak można je zakwalifikować na płaszczyźnie prawa cywilnego. Strony nie mogą w umowie określającej stosunki cywilne między nimi dowolnie kształtować swoich praw i obowiązków na gruncie prawa podatkowego. W tym też kontekście rozpatrywać należy, na podstawie art. 19 ust. 1 ustawy o VAT i § 48 ust. 4 pkt 5 lit. a rozporządzenia z dnia 22 marca 2002 r., skutki wystawienia przez L., nie będącego stroną czynności prawnej (sprzedawcą), faktury VAT, jako niedokumentującej rzeczywistego zdarzenia rodzącego obowiązek podatkowy po stronie wystawcy. Wskazaniom tym odpowiada dokonana przez Sąd Apelacyjny ocena prawna przedmiotowej umowy.

Zgodnie z zasadą neutralności podatku od wartości dodanej, sformułowaną w art. 2 ust. 1 Pierwszej Dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych (67/227/EEC), podatek ten obciąża jedynie konsumpcję towarów i usług. Nie powinien on natomiast obciążać podmiotów biorących udział w obrocie towarami i usługami, które nie są ich ostatecznymi odbiorcami. Realizującą tę zasadę reguły odliczania podatku naliczonego przy zakupach dokonywanych przy prowadzeniu działalności gospodarczej określają przepisy (art. 17 do 20) VI Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (77/388/EEC) oraz art. 19 ustawy o VAT.

Jak przyjmuje się w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (m. in. wyroki: z dnia 12 stycznia 2006 r. C 354/03, z dnia 11 maja 2006 r. C 384/04 z dnia 6 lipca 2006 r., C 439/04 z dnia 21 czerwca 2012 r. C 80/11) i odzwierciedlającym je orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (powołanym w zaskarżonym wyroku), nie narusza zasady neutralności wyłączenie prawa podatnika do pomniejszenia podatku należnego o kwoty podatku zapłaconego przy nabyciu towarów i usług związanych z jego działalnością gospodarczą w przypadkach, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć o oszukańczym charakterze transakcji, albo transakcji z nią związanej. Wskazuje się, że od podatnika można w sposób uzasadniony wymagać podjęcia wszelkich możliwych działań w celu zapewnienia, iż realizowana przez niego transakcja nie stanowi części łańcucha obejmującego transakcję dotkniętą oszustwem w VAT. Podatnik powinien zachować stosowne środki ostrożności w wyborze kontrahenta.

W motywach zaskarżonego wyroku Sąd Apelacyjny uznał, że powódka, którą obciążał ciężar dowodu w tym zakresie nie powołała żadnych dowodów (nie wskazała ich również poprzednio w postępowaniu podatkowym) na okoliczność, że dochowała należytej staranności, wymaganej przy zawieraniu transakcji objętych decyzjami dotyczącymi podatku na styczeń i marzec 2003 r. W następstwie tego brak jest podstaw do uznania jej uprawienia do odliczenia podatku naliczonego z zakwestionowanych faktur.

Stanowisku temu skarżąca przeciwstawia jedynie twierdzenie, że nie była świadoma, iż nabywając towar uczestniczyła w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w podatku VAT, nie formułuje jednak zarzutów zmierzających do podważenia, zasadniczego w tym zakresie dla rozstrzygnięcia, stwierdzenia o będącym konsekwencją jej zaniedbania niewykazaniu tych okoliczności, których ciężar udowodnienia ją obciążał.

W tym stanie rzeczy, pozbawiona uzasadnionych podstaw skarga kasacyjna, która w części skierowanej przeciwko oddaleniu apelacji powódki w odniesieniu do żądania zasądzenia kwoty odpowiadającej uiszczonej opłacie prolongacyjnej, nie zawiera odrębnych zarzutów nawiązujących do motywów tego rozstrzygnięcia, podlegała oddaleniu na podstawie art. 398 k.p.c.