

I SA/Rz 831/17 - Wyrok WSA w Rzeszowie

| | | |
|-------------------|--|---------------------------------|
| Data orzeczenia | 2018-03-01 | <i>orzeczenie nieprawomocne</i> |
| Data wpływu | 2017-12-19 | |
| Sąd | Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie | |
| Sędziowie | Jarosław Szaro /przewodniczący sprawozdawca/ | |
| Symbol z opisem | 6110 Podatek od towarów i usług | |
| Hasła tematyczne | Podatek od towarów i usług | |
| Sygn. powiązane | I FZ 261/18 - Postanowienie NSA z 2018-10-09 | |
| Skarżony organ | Dyrektor Izby Administracji Skarbowej | |
| Treść wyniku | oddalono skargę Dz.U. 2017 poz 1369 art. 151 Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. | |
| Powołane przepisy | Dz.U. 2011 nr 177 poz 1054 art. 88 ust. 3a pkt 4a, art. 7 ust. 8, art. 108 ust. 1 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - tekst jednolity | |

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie w składzie następującym: Przewodniczący S. WSA Jarosław Szaro / spr./ Sędzia WSA Grzegorz Panek Asesor WSA Jacek Boratyn Protokolant sekr. sąd. Joanna Kulasa po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 27 lutego 2018 r. spraw ze skarg Ł. P. na decyzje Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z dnia [...] października 2017 r. - nr [...], - nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług za wrzesień, październik, listopad i grudzień 2011 roku oddala skargi.

Uzasadnienie

Przedmiotem skarg Ł. P. są decyzje Dyrektora Izby Administracji Skarbowej (dalej DIAS) z dnia [...] października 2017 r. nr;

1) [...], w sprawie podatku od towarów i usług za wrzesień i październik 2011 r. (sprawa oznaczona sygn. I SA/Rz 831/17);

2) [...], w sprawie podatku od towarów i usług za listopad i grudzień 2011 r. (sprawa oznaczona sygn. I SA/Rz 832/17).

1) W sprawie o sygn. I SA/Rz 831/17 zaskarżone rozstrzygnięcie zostało oparte o następujące okoliczności faktyczne i prawne: wobec Ł. P., przeprowadzono postępowanie kontrolne w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług za wrzesień i październik 2011 r.

W wyniku przeprowadzonego postępowania organ pierwszej instancji ustalił, że Ł. P. we wrześniu i październiku 2011 r. w ramach zarejestrowanej działalności gospodarczej, tj. A., dokonywał fikcyjnego obrotu nowymi samochodami marki Mercedes Benz, który polegał na zakupie samochodów od R.-M. Spółka z o.o. Oddział K., rejestrowaniu ich w Starostwie Powiatowym, a

następnie dalszej sprzedaży samochodów Spółce z o.o. I. C. T. (dalej: ICT), B. [...], [...] R., która dokonywała wewnątrzspółnotowych dostaw tych samochodów.

W oparciu o ustalenia dokonane w trakcie postępowania kontrolnego i zebrany materiał dowodowy Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (dalej DUKS) decyzją z dnia [...] sierpnia 2016 r. nr [...], określił Ł. P. w podatku od towarów i usług:

- za wrzesień 2011 r. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc w wysokości 7.196 zł, kwotę podatku od towarów i usług do zapłaty w łącznej wysokości 296.274 zł, wykazaną w wystawionych fakturach VAT,

- za październik 2011 r. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc w wysokości 133.995 zł, kwotę podatku od towarów i usług do zapłaty w łącznej wysokości 95.775 zł, wykazaną w wystawionych fakturach VAT.

Organ stwierdził, że faktury dokumentujące obrót samochodami nie odzwierciedlały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych - stanowiły pozorowanie obrotu i pozbawiając go w konsekwencji prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wykazany w fakturach VAT wystawionych na rzecz podatnika przez Spółkę z o.o. R.-M.

Od tej decyzji Ł. P. reprezentowany przez radcę prawnego złożył odwołanie, które następnie uzupełnił pismami z dnia 30 listopada 2016 r. oraz z dnia 26 stycznia 2017 r.

W odwołaniu zarzucono:

- błędne przyjęcie, że strona nie uczestniczyła w transakcji łańcuchowej, która wyłącza z samej istoty wydawanie towaru na rzecz innego uczestnika transakcji niż finalny odbiorca towaru (art. 7 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.; dalej: ustawa o VAT));

- błędne przyjęcie, że strona nie prowadziła działalności gospodarczej w zakresie handlu nowymi samochodami, odwołujący się od dawna był zarejestrowanym podatnikiem VAT, ponadto rozszerzenie działalności o obrót nowymi samochodami było opłacalne (zysk wynosił od kilkuset do tysiąca złotych na dostawie każdego zakupionego samochodu), przy czym uczestnicy w stanowiących transakcje łańcuchowe dostawach starali się ograniczyć ryzyko handlowe transakcji - podatnika obciążało ryzyko uszkodzenia lub utraty pojazdu;

- naruszenie art. 187 § 1 i art. 191 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613 ze zm., zwanej dalej: O.p.) poprzez brak prawidłowego zebrania materiału dowodowego w sprawie oraz jego błędną ocenę;

- naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 88 ust. 3 a pkt 4 lit. a ustawy o VAT, co było konsekwencją błędnego przyjęcia przez organ, iż strona odliczyła podatek naliczony z faktur, które nie dokumentują rzeczywistych operacji gospodarczych, oraz art. 108 ust. 1 ustawy o VAT - poprzez jego błędne zastosowanie w sytuacji gdy w okolicznościach niniejszej sprawy przepis ten w ogóle nie podlegał zastosowaniu.

Następnie, w piśmie z dnia 30 listopada 2016 r. strona reprezentowana przez doradcę podatkowego uzupełniła odwołanie, podtrzymując dotychczasowe zarzuty oraz wskazała dodatkowo na:

- naruszenie przez organ pierwszej instancji art. 86 ust. 1-2 oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 8, art. 15 ust. 1-3 ustawy o VAT w zw. z art. 167, art. 168 lit. a, art. 178 lit. a, art. 273 Dyrektywy 2006/112/WE (dalej: Dyrektywa) - poprzez odmowę prawa do obniżenia podatku należnego o kwoty podatku naliczonego, wykazanego na spornych fakturach VAT na skutek błędnego twierdzenia, że stronie nie przysługuje to prawo;

- naruszenie art. 108 ust. 1 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 oraz art. 7 ust. 8 ustawy o VAT poprzez stwierdzenie, że podatek naliczony VAT, wykazany na kwestionowanych fakturach, "pozostaje poza unormowaniami zdarzeń, które rodzą powstanie obowiązku podatkowego w podatku VAT", a więc rozliczenie tego podatku nie powinno następować w ramach deklaracji podatkowych VAT-7, podczas gdy strona dokonywała dostaw towarów w rozumieniu ww. przepisów, a więc miała obowiązek ujęcia ich w deklaracji VAT-7;

- naruszenie art. 64 ust. 2 i ust. 3, art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w zw. z art. 86 ust. 1-2 oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 8, art. 15 ust. 1-3 ustawy o VAT oraz w zw. z art. 167, art. 168 lit. a, art. 178 lit. a i art. 273 Dyrektywy - poprzez dążenie Urzędu Kontroli Skarbowej do wzbogacenia budżetu państwa kosztem podatnika, któremu odmawia się prawa do odliczenia podatku VAT;

- naruszenie art. 187 § 1 i § 2, art. 120, art. 121 § 1 i § 2 oraz art. 122 O.p. w zw. z art. 31 ust. 1 i ust. 2 pkt 3 ustawy o kontroli skarbowej, a także naruszenie art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej - poprzez naruszenie podstawowej zasady prowadzenia postępowania podatkowego, jaką jest obowiązek starannego i całościowego zebrania materiału dowodowego i wyczerpujące jego rozpatrzenie;

- naruszenie art. 120 O.p. w zw. z art. 86 ust. 1-2 oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 8, art. 15 ust. 1-3 ustawy o VAT w zw. z art. 91 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz w zw. z art. 19 ust. 1 Traktatu o Unii Europejskiej - poprzez ignorowanie przez organ pierwszej instancji wniosków płynących z orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości;

- naruszenie art. 24 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 24 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o kontroli skarbowej poprzez wydanie przez Urząd Kontroli Skarbowej decyzji zamiast wyniku kontroli, podczas gdy wynik kontroli wydaje się w przypadku, gdy nie zaistniały nieprawidłowości w zakresie podatków, których określanie lub ustalanie należy do właściwości naczelników urzędów skarbowych; "w tym przypadku należało stwierdzić, że nieprawidłowości nie stwierdzono";

- naruszenie art. 121 § 1 O.p. - poprzez naruszenie przepisów prawa materialnego i procesowego, a także poprzez ignorowanie zapadłych orzeczeń polskich sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego i ETS, naruszenie zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

W ww. piśmie procesowym podatnik wniósł o uchylenie zaskarżonej decyzji w całości i umorzenie postępowania.

2) W sprawie o sygn. I SA/Rz 832/17 zaskarżone rozstrzygnięcie zostało oparte o następujące okoliczności faktyczne i prawne: wobec Ł. P. przeprowadzono postępowanie kontrolne w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług za listopad i grudzień 2011 r.

W toku postępowania kontrolnego ustalono, że podatnik za badane okresy złożył deklaracje VAT-7, z których wynika, że za listopad 2011 r. kwota podatku należnego wyniosła 318.093 zł, natomiast kwota podatku naliczonego wyniosła 316.936 zł. Z kolei za grudzień 2011 r. kwota podatku należnego wyniosła 289.022 zł, a kwota podatku naliczonego wyniosła 434.090 zł. Nadto ustalono, że w rejestrze zakupu za grudzień 2011 r. wartość zakupu towarów wyniosła 1.975.245,55 zł, natomiast w deklaracji VAT-7 jako wartość zakupu wykazano 1.911.460 zł. Strona wyjaśniła, że różnica w wartości zakupu (63.785,55 zł) powstała z uwagi na nieuwzglęcenie wszystkich pozycji niepodlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w rejestrze zakupu VAT za grudzień 2011 r. Jak wynika z protokołu badania ksiąg podatkowych z dnia 4 października 2016 r., innych nieprawidłowości nie stwierdzono. Mając powyższe na uwadze, księgi podatkowe w postaci rejestrów zakupu i sprzedaży za badany okres uznano za rzetelne i niewadliwe.

W związku z tym, iż równoległe do toczącego się wobec Ł. P. postępowania kontrolnego w przedmiocie podatku od towarów i usług za listopad i grudzień 2011 r. prowadzono również w odniesieniu do podatnika postępowanie kontrolne za miesiące wrzesień i październik 2011 r. (które zakończyło się wydaniem decyzji z dnia [...] sierpnia 2016 r. nr [...], określającej stronie kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc oraz kwoty podatku od towarów i usług do zapłaty, o której mowa w art. 108 ust. 1 ustawy o VAT). DUKS postanowieniem z dnia 19 września 2016 r. dopuścił jako dowód w sprawie ww. decyzję w zakresie podatku od towarów i usług za miesiące wrzesień i październik 2011 r. Decyzją tą stwierdzono nieprawidłowości dotyczące wykazania kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, co wywiera skutki w zakresie rozliczenia podatku VAT za listopad oraz grudzień 2011 r.

Mając na uwadze zgromadzony w sprawie materiał dowodowy DUKS decyzją z dnia [...] listopada 2016 r. nr [...], określił Ł. P. w podatku od towarów i usług:

- za listopad 2011 r. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnym okresie rozliczeniowym w wysokości 132.838 zł,
- za grudzień 2011 r. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnym okresie rozliczeniowym w wysokości 277.906 zł.

Od tej decyzji odwołanie wniósł Ł. P. reprezentowany przez doradcę prawnego, zarzucając naruszenie:

- art. 21 § 1 pkt 1 oraz art. 21 § 3-3a, art. 127 O.p. oraz art. 99 ust. 12 ustawy o VAT poprzez uznanie, że w okresach rozliczeniowych listopad i grudzień 2011 r. strona w deklaracjach VAT-7 za te okresy wykazała nieprawidłowe wysokości kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji, kwoty podatku naliczonego do odliczenia oraz nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnym okresie rozliczeniowym, co według organu I instancji wynika z wydanej przez ten organ decyzji, określającej zobowiązanie podatkowe VAT w prawidłowej wysokości za okresy rozliczeniowe wrzesień i październik 2011 r.;
- art. 120, 121 § 1 i § 2, art. 122, art. 124, art. 125, art. 127, art. 180, art. 181, art. 187 O.p. w związku z art. 31 ust. 1 i ust. 2 pkt 3 ustawy o kontroli skarbowej, a także naruszenie art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej poprzez naruszenie podstawowej zasady prowadzenia postępowania podatkowego, jaką jest obowiązek starannego i całościowego zebrania materiału dowodowego, przy zachowaniu podstawowych zasad prowadzenia postępowania tj. ekonomiki postępowania, zgodnie z którą organ podejmuje wyłącznie czynności zmierzające do jak

najszybszego rozstrzygnięcia sprawy, ale bez naruszania zasady zaufania podatnika do organu podatkowego oraz w sposób, który przekona podatnika do wykonania zaskarżonej decyzji bez środków przymusu;

- art. 24 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 24 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o kontroli skarbowej poprzez wydanie przez Urząd Kontroli Skarbowej decyzji zamiast wyniku kontroli, podczas gdy wynik kontroli wydaje się w przypadku gdy nie zaistniały nieprawidłowości w zakresie podatków, których określanie lub ustalanie należy do właściwości naczelników urzędów skarbowych, w tym przypadku należało stwierdzić, że nieprawidłowości nie stwierdzono.

Strona zakwestionowała rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji podnosząc, że organ ten w swoich ustaleniach nie opiera się na dowodach, a na decyzji, którą sam wydał, a która jest nieostateczna i nieprawomocna, co dowodzi, że UKS nie jest zainteresowany ustaleniem prawdy obiektywnej, nie prowadzi postępowania w sposób wzbudzający zaufanie do organu podatkowego, ani w sposób, który przekona podatnika do wykonania zaskarżonej decyzji bez środków przymusu. Wskazał, że organ pierwszej instancji zgromadził jako materiał dowodowy w sprawie jedynie decyzję i protokół z badania ksiąg, dotyczące września i października 2011 r., protokół z badania ksiąg oraz dokumenty źródłowe pochodzące od strony, tj. ewidencję VAT, deklaracje VAT-7 za listopad i grudzień 2011 r., dokumenty założycielskie, podatkową księgę przychodów i rozchodów, "które (...) nie znalazły się w materiale dowodowym w postaci kopii za zgodność z oryginałem, a jedynie na podstawie str. 5-9 akt sprawy Strona przyjmuje domniemanie, że owe dokumenty podlegały analizie przez UKS, co również samo w sobie stanowi uchybienie, bowiem w momencie przekazania akt do organu wyższego stopnia, organ wyższego stopnia nie ma możliwości zapoznania się z tymi dokumentami. W świetle powyższego, należy wskazać, że organ podatkowy jest obowiązany zebrać cały materiał dowodowy w sprawie, a następnie w sposób obiektywny go ocenić, co nie zostało uczynione w niniejszej sprawie".

Strona wniosła o uchylenie w całości zaskarżonej decyzji oraz o umorzenie postępowania.

Z kolei w piśmie z dnia 26 stycznia 2017 r., strona reprezentowana przez doradcę podatkowego, podtrzymała wniosek o uchylenie decyzji oraz umorzenie postępowania, podniosła bezprzedmiotowość postępowania w zakresie rozliczenia za listopad 2011 r., spowodowaną upływem terminu przedawnienia. Według podatnika nie zostało mu doręczone zawiadomienie o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jak też nie zaistniała żadna inna przesłanka zawieszenia/przerwania biegu terminu przedawnienia. Zdaniem strony, również decyzja dotycząca rozliczenia podatku VAT za grudzień 2011 r. musi być uchylona, bowiem twierdzenia UKS o nieprawidłowości deklaracji VAT-7 za grudzień, nie mogą już zostać zweryfikowane (nie da się już zweryfikować, czy przeniesiona na grudzień nadwyżka VAT naliczonego, była w prawidłowej wysokości, czy też nie).

Zdaniem strony, skoro nie doręczono jej zawiadomienia, o którym mowa w art. 70c O.p. odnośnie "zobowiązań podatkowych" za listopad i grudzień 2011 r., "zobowiązanie podatkowe strony w VAT za listopad 2011 r. uległo przedawnieniu z upływem 31 grudnia 2016 r.", co z kolei uniemożliwia weryfikację rozliczenia podatku VAT za grudzień 2011 r. Powyższe, zdaniem podatnika, powoduje bezskuteczność postępowania.

Decyzjami opisanymi na wstępie z dnia [...] października 2017 r., DIAS - utrzymał w mocy decyzje organu I instancji.

1) W sprawie o sygn. akt I SA/Rz 831/17, DIAS w uzasadnieniu decyzji nr [...] podał, że w niniejszej sprawie przed upływem terminu przedawnienia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za wrzesień 2011 r. oraz październik 2011 r. zaistniały przesłanki powodujące zawieszenie biegu tego terminu, a podatnik o tej okoliczności został poinformowany.

DIAS zwrócił uwagę, że przedmiotem sporu w niniejszej sprawie jest zasadność pozbawienia podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego wykazanego w fakturach wystawionych na rzecz Ł. P. przez R.-M. Spółka z o.o. oraz ustalenie, czy podatek należny w kwotach wykazanych w fakturach wystawionych przez Ł. P. na rzecz Spółki z o.o. ICT skutkuje obowiązkiem zapłaty wykazanego podatku w trybie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT.

Podkreślił, że w przedmiotowej sprawie konieczna jest analiza i ocena zgromadzonego materiału dowodowego celem stwierdzenia, czy zakwestionowanym fakturom towarzyszył rzeczywisty obrót gospodarczy, czy też nie.

Bezspornym w sprawie jest, iż Ł. P. ujął w rejestrze nabycia oraz uwzględnił w rozliczeniu podatku od towarów i usług za wrzesień oraz październik 2011 r. podatek naliczony wykazany w fakturach VAT wystawionych przez Spółkę z o.o. R.-M. z tytułu nabycia samochodów marki Mercedes Benz na łączną wartość:

we wrześniu 2011 r. netto: 1.321.300,05 zł, podatek VAT: 303.895,95 zł,

w październiku 2011 r. netto: 413.914,65 zł, podatek VAT: 95.200,35 zł.

Następnie we wrześniu oraz w październiku 2011 r. podatnik wystawił faktury VAT z tytułu sprzedaży samochodów marki Mercedes Benz na rzecz Spółki z o.o. ICT o łącznej wartości:

we wrześniu 2011 r. netto: 1.288.149,64 zł, podatek VAT: 296.274,39 zł,

w październiku 2011 r. netto: 413.914,65 zł, podatek VAT: 95.775,35 zł.

W toku postępowania kontrolnego pozyskano z Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego Delegatura w R. protokoły przesłuchania Ł. P. i osób uczestniczących w transakcjach obrotu nowymi samochodami oraz uzyskano zgodę prokuratora na ich wykorzystanie w postępowaniu. Ponadto przesłuchano te osoby w postępowaniu kontrolnym.

Postanowieniami z dnia 7 stycznia 2016 r., 19 lutego 2016 r., 1 marca 2016 r. oraz 10 maja 2016 r. organ kontroli skarbowej włączył jako dowody w postępowaniu kontrolnym uwierzytelnione kserokopie dokumentów z akt śledztwa sygn. akt [...], prowadzonego przez Prokuraturę Okręgową w P., w tym m.in. protokoły przesłuchania D. K., M. G. (K.), T. G. oraz Ł. P.

W ocenie DIAS zeznania świadków oraz wyjaśnienia strony wskazują na fikcyjność transakcji udokumentowanych zakwestionowanymi fakturami. Analiza złożonych zeznań w zestawieniu z pozostałym zgromadzonym w sprawie materiałem dowodowym daje spójny obraz procedury (zorganizowanego przez D. K.), jaki stał się udziałem spółki R.-M., spółki ICT oraz podatnika, jako jednego z podmiotów dokonujących nierzeczywistych nabyć samochodów i ich zbycia - po uprzednim dokonaniu rejestracji.

Ze zgromadzonego w przedmiotowej sprawie materiału dowodowego wynika, że w działalności podatnika mającej polegać na handlu nowymi samochodami brak jest ww. cech Ł. P. nie

nawiązywał osobiście współpracy z R.-M., lecz za pośrednictwem D. K. Nie zajmował się on transakcjami z R.-M., nie wie, kto reprezentował R.-M., nie jest w stanie opisać dostawców samochodów stwierdzając, że wszystkim zajmował się D. K., nie zna szczegółów transakcji - nie wie np. kto dokonywał odbioru samochodów od dealerów, jak organizowany był ich transport, ani kto ponosił jego koszty. Dokonując oceny złożonych przez stronę zeznań DIAS stwierdził, że nie posiadał on podstawowej wiedzy odnośnie transakcji, których miał być uczestnikiem, dotyczącej w szczególności osób reprezentujących podmioty, od których miał nabyć przedmiotowe pojazdy, marek samochodów, które miał kupować i sprzedawać. Brak uczestnictwa podatnika w obrocie samochodami przejawiał się w tym, że nie dokonywał zamówień samochodów u dealerów (w świetle zeznań świadków: M. G., D. K. oraz T. G. czynili to D. K. albo pracownica spółki ICT), nie brał on udziału w negocjacjach cenowych, gdyż - co wynika z zeznań tych świadków - rozmowy takie prowadził D. K., nie widział samochodów, które według faktur miał nabywać i sprzedawać, nie dokonywał ich faktycznego odbioru (samochody bezpośrednio z placu dealera wyjeżdżały do odbiorców w Unii Europejskiej).

Z zeznań świadków wynika, że samochody na etapie poszczególnych faz obrotu pozostawały na placach dealerów, w ich dyspozycji i to właśnie pracownicy dealerów wydawali te samochody przewoźnikom dokonującym ich transportu za granicę. Złożone przez świadków: M. G., D. K. oraz T. G. zeznania przeczą temu, aby strona faktycznie prowadziła działalność gospodarczą w zakresie handlu samochodami.

W ocenie organu odwoławczego powyższe spójne zeznania w powiązaniu z całością materiału dowodowego sprawy jednoznacznie potwierdzają fikcyjność przedmiotowych transakcji zakupu samochodów przez podatnika od R.-M., jak również ich odsprzedaży do Spółki z o.o. ICT. Z treści przytoczonych zeznań świadka D. K. wynika bowiem, że realizując dostawy samochodów na rzecz podmiotów zagranicznych, podejmował on działania mające na celu uzyskanie korzystnej ceny od dealera. Działania te polegały na wprowadzaniu w transakcje rzekomego pośrednika w sprzedaży przedmiotowych samochodów (w tym strony niniejszego postępowania), który dokonywał ich rejestracji i następnie (również fikcyjnie) dokonywał sprzedaży do Spółki z o.o. ICT. Faktycznymi odbiorcami przedmiotowych aut były natomiast podmioty mające siedzibę poza terytorium kraju.

Nadto wskazano, że nie można prowadzić samodzielnej profesjonalnej działalności gospodarczej nie posiadając ogólnej wiedzy odnośnie przedmiotu zawieranych transakcji. Nietrafne jest twierdzenie strony, że podejmując działalność w zakresie handlu samochodami, działała w oparciu o swoje zasoby i organizację, stworzone na potrzeby wcześniej prowadzonej już działalności gospodarczej. Z ewidencji podatnika wynikają tylko przyjęcia płatności od jednego podmiotu, przekazania jej drugiemu, otrzymanie i wystawienie faktury VAT oraz zarejestrowanie pojazdu, przy czym strona nie tylko nie dokonywała tych czynności samodzielnie, lecz wręcz się nimi nie interesowała, a wszystkie dyspozycje dotyczące czynności dokumentacyjnych, płatności, wystawiania faktur wydawał D. K. Strona nie podejmowała żadnych czynności związanych z handlem samochodami.

W toku prowadzonego postępowania kontrolnego jednoznacznie stwierdzono, że R.-M. podejmowała działania w związku z inicjatywą zakupu samochodów przez spółkę ICT i w żadnych czynnościach z tym związanych nie uczestniczył Ł. P., który pełnił jedynie rolę tzw. "rejestrującego pojazd".

Podobnie o faktycznym władztwie strony nad przedmiotem obrotu nie przesądza odpłatny charakter czynności obrotu samochodami. W tym kontekście organ odwoławczy zwrócił uwagę na jeden z aspektów odpłatnego charakteru tych czynności, a mianowicie odwrócony bieg płatności tzn.

płatność od finalnego odbiorcy (kontrahenta zagranicznego) docierała do dealera samochodowego, a rola podatnika sprowadzała się jedynie do przekazania tych płatności pomiędzy ww. podmiotami.

Z dokonanej przez organ pierwszej instancji analizy przepływu środków pieniężnych pomiędzy podatnikiem, a R.-M. Spółka z o.o. wynika, że środki pieniężne na zakup samochodów strona pozyskiwała każdorazowo od Spółki z o.o. ICT. Przelewy środków pieniężnych przekazywane do R.-M. następowały zaraz po uzyskaniu środków ze spółki ICT.

Zdaniem organu odwoławczego analiza wyjaśnień strony oraz zeznań świadków we wzajemnym zestawieniu dają spójny obraz procedury, jaki był udziałem strony, jako jednego z podmiotów dokonujących nieruchomości nabyć samochodów i ich rejestracji. Zarówno świadkowie, jak i podatnik zgodnie stwierdzili, że opisane w ww. fakturach pojazdy nie były dostarczane do polskich podmiotów (do Ł. P. oraz do Spółki ICT). Z materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie wynika, że już z założenia schemat obrotu nowymi samochodami wdrożony przez D. K. nie przewidywał władztwa ekonomicznego pośredników (w tym strony) nad przedmiotem transakcji. Pośrednik miał uczestniczyć jedynie w obiegu dokumentów (faktur VAT) pomiędzy podmiotami na rynku krajowym. Konsekwencją braku faktycznego uczestnictwa strony w obrocie samochodami i oddzielenia obiegu dokumentów od obiegu towaru było niedochowanie chronologii zdarzeń. Schemat przepływu środków pieniężnych, a więc wpływy na rachunek bankowy środków pieniężnych od Spółki ICT i ich przekazy w nieco pomniejszonych kwotach na rachunek bankowy dealera świadczą nie tylko o tym, że strona nie działała w warunkach niepewności, co do popytu, a także ostatecznego rezultatu finansowego podjętej działalności, czyli na własny rachunek i ryzyko, ale wskazuje również, że z założenia nie miała mieć władztwa nad przedmiotem transakcji. Władztwo nad przedmiotem transakcji to też swobodne nim dysponowanie, co przy powyższym schemacie jest wykluczone, skoro bieg transakcji inicjowało przekazanie środków pieniężnych od podmiotu, na rzecz którego strona zobowiązana była wystawić faktury VAT potwierdzające sprzedaż samochodów. W istocie zatem odpłatny charakter przedmiotowych czynności sprowadzał się do przekazywania przez stronę płatności między finalnym odbiorcą, a dealerem.

Na tle ustaleń faktycznych niniejszej sprawy nie można przyjąć, że wystawienie na podatnika faktur przez spółkę R.-M. stanowiło czynność wskazującą na "przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel", a w konsekwencji, że stanowiło dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o VAT. Wskazane przez stronę, jak i świadków okoliczności w żaden sposób nie potwierdzają, że podatnik w jakikolwiek sposób nabył ekonomiczne (faktyczne) władztwo nad towarami wymienionymi w fakturach. Udział strony w zakwestionowanych transakcjach sprowadzał się wyłącznie do przyjęcia faktur zakupu i wystawienia faktur sprzedaży. Nie budzi wątpliwości w sprawie, że transakcjom nie towarzyszyło fizyczne przemieszczenie pojazdów pomiędzy stronami transakcji - podatnik nie kwestionuje tych ustaleń faktycznych. Kwestionuje natomiast dokonaną przez organ pierwszej ocenę prawną przedmiotowych transakcji w zakresie skutków podatkowych na gruncie podatku od towarów i usług.

Podkreślono, że z całokształtu okoliczności towarzyszących zawarciu spornych transakcji wynika, że strony transakcji nie miały zamiaru dokonywać dostawy (sprzedaży) samochodów, a w konsekwencji nie doszło w wyniku tych transakcji do przeniesienia prawa do rozporządzania samochodami jak właściciel. Strony przedmiotowych transakcji z góry założyły taki ich przebieg, aby w ich wyniku nie doszło do rzeczywistego przemieszczenia samochodów od dealera do strony, a następnie do ICT. Przedstawiony schemat i opis transakcji nie pozostawia wątpliwości odnośnie faktycznych zamiarów stron transakcji, których celem był jedynie obrót fakturowy oraz rejestracja przedmiotowych samochodów. Wskazany cel oraz schemat transakcji przesądza o pozornym charakterze dokonywanych transakcji sprzedaży samochodów.

DIAS naprowadził, że prawo do odliczenia wiąże się tylko z otrzymaniem faktury dokumentującej rzeczywisty obrót gospodarczy. Dysponowanie fakturą przez nabywcę towaru stanowi jedynie warunek formalny, który nie uprawnia podatnika do skorzystania z prawa do odliczenia podatku, jeżeli nie towarzyszy mu spełnienie innego warunku - wykonania rzeczywistej czynności, rodzącej u wystawcy faktury obowiązek podatkowy z tytułu jej realizacji.

Nie można jednocześnie przyjąć, jak w odwołaniu zarzuca strona, że podatnik brał udział w transakcjach łańcuchowych, o których mowa w art. 7 ust. 8 ustawy o VAT. W myśl tego przepisu w przypadku, gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach.

Odnosząc się do zarzutu strony, iż w całym ciągu dostaw doszło do regulowania podatku VAT bez uszczuplenia budżetu państwa to wskazać należy, że podatek od towarów i usług jest podatkiem od wartości dodanej. Podatek u danego podatnika faktycznie obciąża jedynie tę część obrotu, która "dodawana" jest przez danego podatnika. Faktyczne opodatkowanie jedynie wartości dodanej uzyskiwane jest poprzez zastosowanie mechanizmu odliczenia bądź zwrotu podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu. Tak więc u danego podatnika faktycznie opodatkowany będzie jedynie obrót "wytworzony" przez tego podatnika (różnica pomiędzy wartością zakupów a wartością obrotu). Analiza wartości zakupów samochodów za okres objętym postępowaniem wskazuje, że w dniu 6 września 2011 r. Spółka R.-M. dokonała zakupu samochodu od M. B. L. P. Spółka z o.o. o wartości netto 114.469,74 zł (podatek VAT 26.420,04 zł), pojazd ten został przez nią sprzedany w dniu 12 września 2011 r. Ł. P. za wartość netto 94.661,79 zł (podatek VAT 21.772,21 zł), zatem w tym przypadku nie można uznać, że dokonano opodatkowania wartości dodanej.

Nadto zauważono, że w badanych okresach rozliczeniowych podatnik z tytułu zakwestionowanych transakcji zadeklarował kwotę podatku naliczonego w wysokości 399.099,30 zł (303.898,95 zł w rozliczeniu za wrzesień 2011 r. oraz 95.200,35 zł w rozliczeniu za październik 2011 r.), natomiast zadeklarowana w badanych okresach kwota podatku należnego z tytułu dostaw przedmiotowych samochodów wyniosła 392.049,74 zł (296.274,39 zł w rozliczeniu za wrzesień 2011 r. oraz 95.775,35 zł w rozliczeniu za październik 2011 r.), przy czym wszystkie zakupione samochody zostały sprzedane.

Zdaniem organu odwoławczego, na podstawie analizy i oceny całego zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego organ pierwszej instancji prawidłowo ustalił, że strona prowadziła fikcyjną działalność gospodarczą w zakresie handlu samochodami. Zdaniem DIAS właściwe są wnioski końcowe organu pierwszej instancji, że udział podatnika w obrocie pojazdami miał charakter pozorny i sprowadzał się tylko do wystawiania faktur. Motywy uzasadniające dokonanie powyższych transakcji zostały wyjaśnione przez D. K.: samochody były przeznaczone do sprzedaży za granicę, sporne transakcje w kraju, poprzedzające sprzedaż tych samochodów za granicę, były realizowane w celu uzyskania od centrali firm samochodowych rabatu flagowego w związku ze sprzedażą określonej partii pojazdów określonemu nabywcy. Zarówno z wyjaśnień strony, jak i zeznań świadków nie wynika, aby zamiarem stron transakcji była realizacja transakcji łańcuchowej. Okoliczność ta została podniesiona dopiero w zastrzeżeniach strony do protokołu kontroli.

Mając na uwadze powyższe, w ocenie organu odwoławczego transakcje pomiędzy R.-M., a podatnikiem nie miały miejsca w rzeczywistości. Organ pierwszej instancji prawidłowo zatem stwierdził, że na podstawie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT – Ł. P. nie przysługiwało prawo obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktur VAT wystawionych przez

R.-M., uwzględnionych przez podatnika w deklaracji VAT-7 za wrzesień 2011 r. w kwocie 303.898,95 zł oraz za październik 2011 r. w kwocie 95.200,35 zł.

W ocenie DIAS, biorąc pod uwagę wszystkie wskazane powyżej okoliczności transakcji, zasadniczo odbiegające od normalnych stosunków handlowych, podatnik powinien był wiedzieć, że transakcje mające stanowić podstawę prawa do odliczenia podatku wiązały się z przestępstwem popełnionym przez wystawcę faktur. DIAS zauważył jednakże, że z orzeczeń TSUE wynika, że udowodnienie złej wiary przez organ podatkowy dotyczy sytuacji, gdy czynność została dokonana, a zatem została spełniona materialna przesłanka powstania prawa do odliczenia VAT. Powołując się na orzecznictwo sądów administracyjnych wskazał, że klauzula dobrej wiary ma zastosowanie jedynie w transakcjach poprawnych podmiotowo i przedmiotowo, stanowiąc swego rodzaju wentyl bezpieczeństwa dla uczciwego podatnika. W ocenie DIAS w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z brakiem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Innymi słowy, skoro analizowane transakcje nie odzwierciedlają rzeczywistego obrotu gospodarczego, to orzeczenia Trybunału w zakresie ochrony podatników działających w "dobrej wierze" nie znajdują zastosowania wobec strony niniejszego postępowania.

Skoro transakcje wynikające z zakwestionowanych faktur VAT polegały wyłącznie na wystawianiu i przepływie faktur VAT bez faktycznej dostawy towarów i strona nie nabyła określonych w fakturach VAT towarów, to nie mogła dokonać ich odsprzedaży. Zgodnie bowiem z zasadą *nemo plus iuris in alium transferre potest quam ipse habet* zbywający prawo własności bądź dysponujący innym prawem zbywalnym, nie może rozporządzić swoim prawem w szerszym zakresie, niż jemu samemu przysługuje.

Ł. P. w rzeczywistości nie dokonywał dostaw samochodów (nie wykonywał czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług) i nie prowadził faktycznej działalności gospodarczej w tym zakresie. W związku z powyższym DIAS stwierdził, że niezasadnie w deklaracjach VAT-7 złożonych za wrzesień oraz październik 2011 r. wykazał podatek należny z tego tytułu.

DIAS podkreślił, że podatnik, który nie nabył określonych w fakturach VAT towarów, nie mógł dokonać ich odsprzedaży, a jeśli tak, to wystawione faktury również nie dokumentują faktycznej sprzedaży. Skoro działania odzwierciedlone w zakwestionowanych fakturach VAT polegały wyłącznie na wystawianiu faktur i przepływie środków finansowych bez faktycznej dostawy towarów (uzyskania władztwa ekonomicznego) zasadnie - w ocenie organu odwoławczego - w decyzji DUKS z dnia [...] sierpnia 2016 r. nr [...] zastosowano art. 108 ust. 1 ustawy o VAT. Czynność, która ma jedynie swój obraz w dokumentacji, lecz nie została w rzeczywistości przeprowadzona, nie rodzi ani obowiązku podatkowego, ani prawa do odliczenia podatku, powoduje natomiast konieczność zapłaty podatku wykazanego na fakturze z mocy art. 108 ust. 1 ustawy o VAT. Zastosowanie przez organ podatkowy pierwszej instancji ww. regulacji i na tej podstawie określenie Ł. P. kwoty podatku od towarów i usług do zapłaty w kwocie 296.274 zł za wrzesień 2011 r. oraz w kwocie 95.775 zł za październik 2011 r. było zatem w pełni uzasadnione.

Reasumując DIAS stwierdził, że w świetle zgromadzonego materiału dowodowego Ł. P. nie dokonywał rzeczywistych transakcji nabycia i sprzedaży samochodów w zakresie zakwestionowanych faktur VAT, które tym samym nie mogą stanowić podstawy do odliczenia podatku naliczonego, ani nie dokumentują rzeczywistych dostaw.

2) W sprawie o sygn. akt I SA/Rz 832/17, DIAS w uzasadnieniu decyzji nr [...] podał, że w niniejszej sprawie nadwyżka podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe, wykazana w deklaracji VAT-7 za listopad 2011 r., została uwzględniona w

rozliczeniu za grudzień 2011 r. Termin rozliczenia podatku od towarów i usług za grudzień 2011 r. przypada na dzień 25 stycznia 2012 r., zatem 5 - letni termin przedawniania zwrotu pośredniego za listopad 2011 r. należy liczyć od końca 2012 r. Organ odwoławczy nadmienił, że za kolejne okresy rozliczeniowe, tj. grudzień 2011 r., styczeń 2012 r. oraz luty 2012 r. podatnik również wykazywał nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe, dopiero w deklaracji VAT-7 za marzec 2012 r. wykazał nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy. Uwzględniając powyższe DIAS podał, że nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za te okresy rozliczeniowe przedawniają się z upływem dnia 31 grudnia 2017 r. W tym stanie rzeczy organ odwoławczy uznał, że nieuzasadniony jest zarzut sformułowany w piśmie z dnia 26 stycznia 2017 r. dotyczący niedoręczenia "zawiadomienia o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązań VAT za miesiąc listopad 2011 r." Skoro bowiem termin przedawnienia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za listopad 2011 r. jeszcze nie upłynął, nie było konieczności wydawania i doręczania zawiadomienia w trybie art. 70c O.p. za ten okres.

Analizując zaskarżone rozstrzygnięcie organ odwoławczy wziął pod uwagę, iż rozliczenie Ł. P. za listopad 2011 r., a następnie za grudzień 2011 r. w sposób bezpośredni związane jest z rozliczeniem za poprzedni miesiąc. W złożonej deklaracji podatkowej VAT-7 za październik 2011 r. podatnik wykazał bowiem nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na miesiąc następny w wysokości 141.045 zł. DUKS, decyzją z dnia [...] sierpnia 2016 r. nr [...], kwestionując prawidłowość dokonanego przez podatnika rozliczenia podatku VAT, określił mu za październik 2011 r. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w wysokości 133.995 zł. Konsekwencją podjętego rozstrzygnięcia stała się konieczność zmiany rozliczenia w podatku od towarów i usług, złożonego przez podatnika za listopad oraz grudzień 2011 r. Analiza przesłanych akt sprawy i dokonanego rozstrzygnięcia wykazała, że zmiana rozliczenia podatku od towarów i usług za listopad oraz grudzień 2011 r. jest jedynie konsekwencją zmiany wysokości nadwyżki podatku naliczonego nad należnym podlegającej rozliczeniu w miesiącu następnym z miesiąca wcześniejszego tj. z października 2011 r. - w listopadzie 2011 r. oraz z listopada 2011 r. - w grudniu 2011 r. Innych nieprawidłowości w analizowanym okresie nie stwierdzono.

W związku z odwołaniem Ł. P. od decyzji DUKS z dnia [...] sierpnia 2016 r. nr [...] – DIAS decyzją z dnia [...] października 2017 r. nr [...] - utrzymał w mocy ww. decyzję organu I instancji. W ocenie DIAS - takie rozstrzygnięcie ma bezpośredni wpływ na rozliczenie podatku od towarów i usług Ł. P. za listopad oraz grudzień 2011 r., dlatego zasadnym jest utrzymanie w mocy decyzji DUKS z dnia [...] listopada 2016 r. nr [...].

W tych okolicznościach zarzuty podniesione w odwołaniu od decyzji DUKS z dnia [...] listopada 2016 r. - nie znajdują odniesienia w ustalonym przez organ pierwszej instancji stanie faktycznym sprawy dotyczącej podatku od towarów i usług za listopad oraz grudzień 2011 r. DIAS podał, że szczegółowe odniesienie się do tych zarzutów i uzasadnienie zajętego w tym zakresie stanowiska zostało zawarte w decyzji DIAS z dnia [...] października 2017 r. nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług za wrzesień oraz październik 2011 r.

Ł. P. reprezentowany przez adwokata skierował do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie skargi na opisane na wstępie decyzje DIAS z dnia [...] października 2017 r., wnosząc o uchylenie decyzji obu instancji oraz zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego - według norm przepisanych.

1) W sprawie o sygn. I SA/Rz 831/17 zaskarżonej decyzji zarzucono naruszenie:

a) art. 299 O.p. poprzez zaniechanie przez organ II instancji przeprowadzenia samodzielnie, ewentualnie zlecenia organowi I instancji dodatkowego postępowania w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie, w celu ustalenia, czy w sprawie doszło do zaniżenia należności podatkowej podatku VAT w łańcuchu transakcji na wcześniejszym albo późniejszym etapie dostawy, którego cechą jest to, że dochód budżetu państwa z tytułu podatku VAT został uszczuplony, a w niniejszym przypadku, tylko taka przesłanka mogłaby skutkować (i tylko pod pewnymi warunkami) możliwością potencjalnej odmowy stronie skarżącej prawa do odliczenia podatku VAT,

b) art. 187 § 1 i § 2, art. 120, art. 121 § 1 i § 2, art. 122 oraz art. 229 O.p., a także naruszenie art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, poprzez:

- naruszenie podstawowej zasady prowadzenia postępowania podatkowego, jaką jest obowiązek starannego i całościowego zebrania materiału dowodowego i wyczerpujące jego rozpatrzenie, bowiem, po pierwsze, organ II instancji bezzasadnie przyjął, że organ I instancji oparł się na kompletnym materiale dowodowym, podczas gdy nie udowodnił, że w sprawie doszło do zaniżenia należności podatkowej podatku VAT w łańcuchy transakcji na wcześniejszym albo późniejszym etapie dostawy, którego cechą jest to, że na jego skutek dochód budżetu państwa z tytułu podatku VAT został uszczuplony (takiej analizy nie przeprowadził z urzędu, wbrew obowiązkowi, organ II instancji), co dowodzi, że organy obu instancji, nie były zainteresowane ustaleniem prawdy obiektywnie, a po drugie, organ II instancji wyciągnął wnioski sprzeczne z tym, co wskazuje materiał dowodowy zgromadzony w sprawie,

- przyjęcie za podstawę rozstrzygnięcia ustaleń nieznajdujących jakiegokolwiek oparcia w materiale dowodowym zgromadzonym w aktach sprawy i co do których organ podatkowy nie prowadził całościowego postępowania dowodowego,

- dokonanie ustaleń na podstawie dowolnej oceny nakierunkowanej na wykazanie z góry przyjętej tezy, tj. w kierunku pozbawienia podatnika prawa do odliczenia VAT naliczonego, swoboda oceny dowodów w niniejszej sprawie stała się dowolną oceną dowodów, natomiast organ II instancji nie może wyciągać wniosków przeciwnych do płynących ze zgromadzonego materiału dowodowego, ani akceptować takiego działania organu I instancji,

- dowolną i sprzeczną z logiką ocenę zebranego w sprawie materiału dowodowego i prowadzenie postępowania w celu wykazania z góry obranej tezy,

c) art. 121 oraz 124 O.p., poprzez naruszenie podstawowej zasady prowadzenia postępowania podatkowego, jaką jest prowadzenie postępowania w sposób wzbudzający zaufanie podatnika do organów podatkowych, gdyż organ II instancji nie odnosi się rzeczowo do argumentów przedstawionych przez stronę skarżącą w odwołaniu od decyzji organu I instancji w zakresie dostawy łańcuchowej, nie potrafiąc wskazać dokładnej podstawy prawnej swojego stanowiska w zakresie wyłączenia stosowania art. 7 ust. 8 ustawy o VAT w przypadku przedmiotowych transakcji, powołując się ewentualnie na orzecznictwo i doktrynę. Wiąże się to również z kolejną zasadą postępowania organu podatkowego, jaką jest wyjaśnienie przesłanek jakimi kieruje się organ podatkowy, tak aby doprowadzić w miarę możliwości do wykonania przez stronę skarżącą decyzji II instancji bez środków przymusu, o czym mowa w art. 124 O.p.,

d) art. 120 O.p. w zw. z art. 86 ust. 1-2 oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 8, art. 15 ust. 1-3 ustawy o VAT w zw. z art. 91 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz w zw. z art. 19 ust. 1 Traktatu o Unii Europejskiej, poprzez:

- nie uwzględnienie orzecznictwa sądów administracyjnych i Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (obecnie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej) (dalej: ETS) w kwestii możliwości zachowania prawa do odliczenia w przypadku, gdy podatnik nie mógł wiedzieć, że uczestniczy w oszukańczym procederze, także na wcześniejszych fazach obrotu, której to możliwości przy zastosowanej w sprawie wykładni w ogóle nie dopuszczono, czyniąc taką wykładnię nazbyt surową i sprzeczną z wymogami prawa wspólnotowego,

- pominięcie kluczowych okoliczności, które w świetle orzecznictwa ETS przesądzały o braku podstaw pozbawienia podatnika do odliczenia podatku VAT z kwestionowanych faktur (tekst jedn.: dobrej wiary),

- ignorowanie przez organ II instancji wniosków płynących z orzecznictwa ETS, podczas gdy na porządek prawny Unii Europejskiej składa się prawo pierwotne oraz prawo wtórne, uzupełniane orzecznictwem ETS, który został powołany w celu kontrolowania, przestrzegania oraz dokonywania wykładni prawa wspólnotowego, przez co organ II instancji naraził się na zarzut niedziałania w oparciu o przepisy prawa, w konsekwencji je naruszając,

e) art. 121 § 1 O.p. poprzez naruszenie powyżej wskazanych przepisów prawa materialnego i procesowego, a także poprzez zignorowanie zapadłych orzeczeń polskich sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego i ETS - z uwagi na powyższe, organ II instancji naruszył fundamentalną zasadę prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych,

f) art. 233 § 1 pkt 1 i pkt 2 lit. a oraz § 2 O.p. w zw. z art. 86 ust. 1-2 oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 8, art. 15 ust. 1-3 oraz art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, albowiem organ II instancji:

- jeżeli nie zdecydował się na samodzielne uzupełnienie materiału dowodowego, zobligowany był uchylić w całości decyzję organu I instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, gdyż rozstrzygnięcie sprawy wymagało uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części w zakresie kwestii, czy w sprawie doszło do zaniżenia należności podatkowej podatku VAT w łańcuchu transakcji na wcześniejszym albo późniejszym etapie dostawy, którego cechą jest to, że na jego skutek dochód budżetu państwa z tytułu podatku VAT został uszczuplony, a w niniejszym przypadku, tylko taka przesłanka mogłaby skutkować (i tylko pod pewnymi warunkami) możliwością potencjalnej odmowy stronie skarżącej prawa do odliczenia podatku VAT,

- jeżeli jednak uznał, że w sprawie istnieje kompletny materiał dowodowy, to powinien był uchylić decyzję organu I instancji w całości i umorzyć postępowanie w sprawie, mając na względzie, że decyzja organu I instancji naruszyła ww. przepisy prawa materialnego w takim zakresie, w jakim odmówiła stronie skarżącej prawa do obniżenia podatku należnego o kwoty podatku naliczonego, wykazanego na spornych fakturach VAT,

g) art. 127 O.p., tj. zasady dwuinstancyjności postępowania, bowiem organ miał obowiązek samodzielnie ocenić zgromadzony w sprawie materiał dowodowy, a także zastosować obowiązujące przepisy prawa podatkowego, które zdaniem skarżącego, jednoznacznie

potwierdzają, że strona wystawiając sporne faktury działała w charakterze podmiotu biorącego udział w łańcuchu dostaw, w związku z czym znajdowała wobec niej zastosowanie wykreowana przez ustawodawcę w art. 7 ust. 8 ustawy o VAT fikcja prawna zakładająca, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w łańcuchu dostaw - w efekcie organ II instancji w skarżonej decyzji bezkrytycznie przyjął punkt widzenia organu I instancji,

h) art. 86 ust. 1-2 oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 8, art. 15 ust. 1-3 ustawy o VAT w zw. z art. 167, art. 168 lit. a, art. 178 lit. a i art. 273 Dyrektywy 2006/112/WE (dalej: Dyrektywa) poprzez odmowę prawa do obniżenia podatku należnego o kwoty podatku naliczonego, wykazanego na spornych fakturach VAT, błędnie twierdząc, że stronie skarżącej nie przysługuje to prawo, albowiem zgromadzony materiał dowodzi, że:

- sporne faktury, wystawione przez skarżącego, dokumentują czynności, które nie zostały dokonane, bowiem strona nie dokonała dostawy towarów w rozumieniu ustawy o VAT - strona nigdy bowiem nie nabyła prawa do dysponowania przedmiotowymi towarami jak właściciel, a więc nie mogła dokonać dalszej ich dostawy na rzecz International C. T. Sp. z o.o., faktury wystawione przez dilerów dokumentują czynności pozorne, a w związku z tym, skarżącemu nie przysługuje prawo do obniżenia podatku VAT należnego o kwoty podatku VAT naliczonego, wykazanego na fakturach wystawionych na okoliczność dostawy przedmiotowych towarów na rzecz skarżącego, podczas gdy z materiału dowodowego wynika, że strona brała udział w transakcji łańcuchowej, gdzie w przypadku gdy towar jest transportowany od pierwszego dostawcy do ostatniego nabywcy, nie bada się nabywania prawa do dysponowania towarem u pozostałych podmiotów, które biorą udział w łańcuchu dostaw, bowiem z mocy art. 7 ust. 8 ustawy o VAT uznaje się, że podmioty te dostawy dokonały,

- sporne faktury, wystawione przez skarżącego, dokumentują czynności, które nie zostały dokonane, bowiem strona nie dokonała dostawy towarów w rozumieniu ustawy o VAT w charakterze podatnika VAT, bowiem nie działała w wykonaniu prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej, w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, a w związku z tym stronie nie przysługuje prawo do obniżenia podatku VAT należnego o kwoty podatku VAT naliczonego, wykazanego na fakturach wystawionych na okoliczność dostawy przedmiotowych towarów na rzecz strony, podczas gdy z materiału dowodowego wyraźnie wynika, że skarżący w przedmiotowych transakcjach działa jako podatnik VAT, czyli w wykonaniu prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej,

i) art. 121 § 1, art. 122, art. 180 § 1, art. 191, art. 192 a także art. 86 ust. 2 pkt 1 i art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT poprzez nieprawidłowy sposób wykładni oraz zastosowania wskazanego prawa materialnego z pominięciem zasad wynikających z prawa wspólnotowego i w konsekwencji brak właściwej oceny materiału dowodowego w tej perspektywie z uwagi na:

- poprzestanie na stwierdzeniu, że faktury przedstawione przez skarżącego razem z innymi dokumentami nie dają prawa do odliczenia,

- pominięcie znaczenia przesłanki działania w dobrej wierze, w zaufaniu do kontrahenta usprawiedliwionego okolicznościami niniejszej sprawy;

j) art. 7 ust. 8 ustawy o VAT w zw. z art. 14a § 1, art. 120, art. 121 § 1 O.p. oraz art. 15 pkt 1 ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, w zw. z art. 2 Konstytucji RP poprzez odmowę przez organ II instancji zastosowania w sprawie przepisów art. 7 ust. 8 ustawy o VAT, wskazując niesłusznie na brak

fizycznego i aktywnego zaangażowania skarżącego w dalszą transakcję, chociaż Minister Finansów w wydawanych licznych interpretacjach podatkowych, powołując się na orzecznictwo ETS oraz Dyrektywę nie ma wątpliwości, że w sytuacji zbieżnej do tej, jak w przedmiotowej sprawie dotyczącej reeksportu samochodów, zastosowanie znajdzie domniemanie prawne z art. 7 ust. 8 ustawy o VAT (mimo braku fizycznego i aktywnego zaangażowania wystawców faktur na wcześniejszych jej etapach w przebiegu transakcji łańcuchowej, Minister Finansów w pełni akceptuje, aby rola takich podmiotów ograniczała się tylko do wystawiania faktur). Organ II instancji, podobnie jak organ I instancji w przedmiotowej sprawie, wbrew treści art. 14a § 1, art. 121 § 1 O.p., nie uwzględnił wyjaśnień Ministra Finansów w interpretacjach prawa podatkowego takich jak np.: z dnia 2 grudnia 2015 r., [...]; z dnia 4 marca 2015 r., [...]; z dnia 3 lutego 2014 r. [...]; z dnia 9 czerwca 2011 r., [...]; z dnia 14 maja 2013 r., [...], i wielu innych,

k) art. 108 ust. 1 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 oraz art. 7 ust. 8 ustawy o VAT, poprzez stwierdzenie, że podatek należny VAT, wykazany przez skarżącego na kwestionowanych fakturach, pozostaje poza unormowaniami zdarzeń, które rodzą powstanie obowiązku podatkowego w podatku VAT, a więc rozliczenie tego podatku nie powinno następować w ramach deklaracji podatkowych VAT-7, podczas gdy strona dokonywała dostaw towarów, w rozumieniu ww. przepisów, a więc miała obowiązek ująć je w deklaracji VAT-7,

l) art. 64 ust. 2 i ust. 3, art. 84 Konstytucji RP w zw. z art. 86 ust. 1-2 oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 8, art. 15 ust. 1-3 ustawy o VAT oraz w zw. z art. 167, art. 168 lit. a, art. 178 lit. a i art. 273 Dyrektywy, poprzez dążenie organu II instancji do wzbogacenia budżetu państwa kosztem podatnika, z pogwałceniem naczelnej zasady neutralności obrotu między przedsiębiorcami, wynikającej z Dyrektywy, co skutkuje automatycznym pogwałceniem zasady prawa własności oraz nakładania podatków w drodze ustawy, o którym to wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 21 czerwca 2004 r. (sygn. akt SK 22/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 59), gdzie w uzasadnieniu Trybunał jasno wskazuje, że odmowa prawa do odliczenia podatku VAT, który został zapłacony do budżetu państwa przez wystawcę faktury jest niezgodna z wyżej wskazanymi przepisami Konstytucji RP - w niniejszej sprawie organ II instancji dąży do tego by budżet państwa wzbogacił się kosztem podatnika, któremu odmawia się prawa do odliczenia podatku VAT;

m) art. 120, art. 121 § 1, art. 122, art. 187 § 1, art. 191 w zw. z art. 210 § 4 O.p. przejawiającej się w przyjęciu stanu faktycznego wyłącznie w oparciu o wyselekcjonowane dowody przy odrzuceniu dowodów przeczących z góry założonej tezie organu, bez próby weryfikacji zeznań za pomocą innego dostępnego materiału dowodowego.

2) W sprawie o sygn. I SA/Rz 832/17 zaskarżonej decyzji zarzucono naruszenie:

- art. 21 § 1 pkt 1 oraz art. 21 § 3-4, art. 127 O.p. oraz art. 99 ust. 12 ustawy o VAT poprzez uznanie, że w okresach rozliczeniowych listopad i grudzień 2011 r., skarżący w deklaracjach VAT-7 za te okresy wykazał nieprawidłowe wysokości kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym z poprzedniej deklaracji, kwoty podatku naliczonego do odliczenia oraz nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnym okresie rozliczeniowym, co według organu II instancji wynika m.in. z pozostałych wydanych przez organ I instancji i DUKS decyzji, określających zobowiązania podatkowe w VAT w prawidłowej wysokości za okresy rozliczeniowe wrzesień i październik 2011 r., tj. decyzji określającej organu I instancji w zakresie podatku VAT za miesiące wrzesień i październik 2011 r. nr [...] (dalej: decyzja dotycząca miesięcy wrzesień i październik 2011 r.) podczas gdy ta decyzja, określająca zobowiązania podatkowe w prawidłowej wysokości za okresy rozliczeniowe wrzesień i październik 2011 r. jest nieprawomocna, a decyzja je utrzymująca w mocy będzie przedmiotem skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, w

związku z czym nieuzasadnione jest bezkrytyczne przyjmowanie jej jako dowód rozstrzygający o tym, że deklaracje VAT-7 za listopad i grudzień 2011 r. wykazywały poszczególne wartości w nieprawidłowej wysokości,

- art. 229 w zw. z art. 120, 121 § 1 i § 2, art. 122, art. 124, art. 125, art. 180, art. 181, art. 187 O.p., a także naruszenie art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej poprzez naruszenie podstawowej zasady prowadzenia postępowania podatkowego, jaką jest obowiązek starannego i całościowego zebrania materiału dowodowego, przy zachowaniu podstawowych zasad prowadzenia postępowania, tj. ekonomiki postępowania, zgodnie z którą organ podejmuje wyłącznie czynności zmierzające do jak najszybszego rozstrzygnięcia sprawy, ale bez naruszania zasady zaufania podatnika do organu podatkowego oraz w sposób, który przekona podatnika do wykonania zaskarżonej decyzji bez środków przymusu, podczas gdy organ I instancji zasadniczo oparł się na decyzji dot. miesięcy wrzesień i październik 2011 r., nie mającej decydującego waloru dowodowego, co dowodzi, że nie był zainteresowany ustaleniem prawdy obiektywnej, nie prowadził postępowania w sposób wzbudzający zaufanie do organu podatkowego, ani w sposób, który przekona podatnika do wykonania zaskarżonej decyzji bez środków przymusu, nie kierował się również ekonomiką postępowania, zważywszy, że w sytuacji uchylecia lub stwierdzenia nieważności decyzji, na podstawie której oparł swoje rozstrzygnięcie w postaci skarżonej decyzji, zachodzi przesłanka wznowienia postępowania podatkowego (art. 240 § 1 pkt 7 O.p.), a więc dotychczas podjęte wysiłki i środki organu podatkowego były niecelowe i narażały finanse publiczne na niepotrzebny uszczerbek finansowy,

- art. 127 O.p., tj. zasady dwuinstancyjności postępowania, bowiem organ II instancji miał obowiązek samodzielnie ocenić cały zgromadzony w sprawie materiał dowodowy, co zważywszy na wciągnięcie do materiału dowodowego decyzji dotyczącej miesięcy wrzesień i październik 2011 r. wiązać się powinno z uwzględnieniem przez organ II instancji argumentacji skarżącego wskazującej na rażące naruszenia przepisów o VAT oraz prawa unijnego w zakresie, w którym organ I instancji w drodze decyzji dotyczącej miesięcy wrzesień i październik 2011 r. odmówił stronie prawa do odliczenia podatku naliczonego, która to argumentacja dowodziła ponad wszelkie wątpliwości wadliwości tej decyzji, stawiając tym samym pod znakiem zapytania możliwość oparcia się na niej jako podstawie do wydania zaskarżonej decyzji,

- art. 233 § 1 pkt 1 i pkt 2 lit. a oraz § 2 O.p. w zw. z art. 86 ust. 1-2 oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 8, art. 15 ust. 1-3 oraz art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, albowiem organ II instancji:

a) jeżeli nie zdecydował się na samodzielne uzupełnienie materiału dowodowego o całość dokumentacji zgromadzonej w sprawie, w których wydano decyzje dot. miesięcy wrzesień i październik 2011 r., zobligowany był uchylić w całości decyzję organu I instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, gdyż rozstrzygnięcie sprawy wymagało uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części w zakresie oceny argumentacji strony podważającej zgodność decyzji dotyczącej miesięcy wrzesień i październik 2011 r. z prawem krajowym i unijnym,

b) jeżeli jednak uznał, że w sprawie istnieje kompletny materiał dowodowy, to powinien był uchylić decyzję organu I instancji w całości i umorzyć postępowanie w sprawie, mając na względzie, że decyzja organu I instancji oparta była na wadliwych podstawach, wywodzonych przez organ I instancji z rażąco naruszającej prawo decyzji dotyczącej miesięcy wrzesień i październik 2011 r.,

- art. 24 ust. 1 lit. a oraz art. 24 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o kontroli skarbowej - poprzez wydanie przez Urząd Kontroli Skarbowej decyzji zamiast wyniku kontroli, podczas gdy wynik kontroli wydaje się w przypadku gdy nie zaistniały nieprawidłowości w zakresie podatków, których określenie lub ustalenie należy do właściwości naczelników urzędów skarbowych: "w tym przypadku należało stwierdzić, że nieprawidłowości nie stwierdzono".

W odpowiedziach na skargi DIAS wniósł o ich oddalenie, podtrzymując dotychczasowe stanowisko.

Na rozprawie w dniu 27 lutego 2018 r. Sąd postanowił połączyć do łącznego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy oznaczone sygn. akt I SA/Rz 831/17, I SA/Rz 832/17 i prowadzić je pod sygn. akt I SA/Rz 831/17.

Wojewódzki Sad Administracyjny miał na uwadze co następuje:

Skargi nie są uzasadnione, zaś zawarte w nich zarzuty są częściowo nieadekwatne do okoliczności stanu faktycznego i podstawy rozstrzygnięcia przyjętej przez organy.

Dokonując ustaleń faktycznych w sprawie organy powołały się na zeznania (i wyjaśnienia) złożone w postępowaniu karnym, przez kluczowych w sprawie świadków, a to przez Ł. P., D. K., T. G. i M. G. (aktualnie K.).

Z relacji tych osób wynika jednoznaczny przebieg czynności pomiędzy trzema podmiotami na badanym przez organy etapie obrotu samochodami osobowymi w procedurze tzw. reeksportu.

Jak więc ustaliły organy, a ustalenia ich nie są zasadniczo w skardze podważany, w obrocie tymi samochodami brały udział formy R. M., FPHU Ł. P. oraz ICT D. K.

Samochody były sprzedawane przez firmę R. M., która wystawiała fakturę na firmę Ł. P., a ta następnie na firmę ICT. Samochody nie były fizycznie przekazywane do firmy skarżącego. Pieniądze na zapłatę za faktury były przelewane do firmy skarżącego tuż przed ich dalszym przekazaniem do firmy R. M. Ł. P. nie zajmował się czynnościami związanymi z obrotem samochodami, w jego firmie M. K. zajmowała się jedynie ich rejestracją w urzędach komunikacji. Wszystkim zajmował się D. K. On decydował jakie, kiedy i za ile samochody zostaną zafakturowane z firmy R. M. do firmy Ł. P., on dokonywał przelewu pieniędzy, on też dokonywał uzgodnień z firma R. M. Ł. p. nie brał udziału w czynnościach

Stworzony został zatem łańcuch transakcji, gdzie towar w postaci samochodów osobowych był fakturowany z jednej firmy do drugiej, przy czym najpierw firmy R. m. do FPHU Ł. P., a następnie z FPH Ł. P. do firmy ICT D. K. Na poszczególne " dostawy" były wystawiane prawidłowe pod względem formalnym faktury VAT.

Wystawienie faktury VAT i otrzymanie jej przez podmiot figurujący w niej jako nabywca nie jest jednak wystarczające do skorzystania przez ten podmiot z uprawnienia przewidzianego w art. 86 ust.1 ustawy o VAT, a więc do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony. Aby bowiem skorzystać z tego prawa , które jest podstawowym prawem podatnika tego podatku muszą zostać spełnione dwa elementy. Po pierwsze element formalny przejawiający się w posiadaniu takiej właśnie faktury, a po drugie element materialny polegający na powiązaniu tej faktury z

rzeczywistym zdarzeniem gospodarczym mającym charakter dostawy lub usługi w rozumieniu art.7 ust.1 lub 8 ust.1 ustawy o VAT.

Jak wynika z dotychczasowych dywagacji organów zawartych w uzasadnieniu decyzji odwoławczej kwestionują one, aby czynność jaka miała miejsce pomiędzy firmą skarżącemu a R. M. miała charakter dostawy w rozumieniu pierwszego z powołanych przepisów.

Dokonując analizy trafności stanowiska organów przez pryzmat zarzutów zawartych w skardze należy rozpocząć rozważania od zdefiniowania pojęć prowadzenia działalności gospodarczej, a także pojęcia dostawy, tak aby możliwe było dokonanie oceny zdarzeń faktycznych zaistniałych w sprawie pod kątem tych właśnie pojęć prawnych.

Pojęcie działalności gospodarczej zostało zdefiniowane w art. 15 ust.1 i 2 ustawy o VAT gdzie stwierdzono, że działalnością taką jest wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Jednocześnie z przepisu art. 15 ust.2 ustawy o VAT wynika, że działalność taka musi być działalnością wykonywaną samodzielnie. Ustawa o Vat zawiera wyłączenie działalności, które nie są na jej gruncie uznawane za wykonywane samodzielnie. Niemniej jednak niezależnie od tej negatywnej definicji należy wskazać, że działalnością samodzielną jest taka działalność, w której dany podmiot sam podejmuje decyzje o czynionych działaniach, nawet w sytuacji gdy jego decyzja jest w jakiś sposób przez inne podmioty zalecana lub oczekiwana, co wiąże się z określonymi skutkami dla przedsiębiorcy. Nawet w sytuacji pewnej przewagi ekonomicznej kontrahenta decyzje przedsiębiorcy mogą być uważane za samodzielne.

Aby zatem doszło do powstania obowiązku lub uprawnienia związanego z należnym bądź naliczonym podatkiem VAT osoba dokonująca dostawy lub ją przyjmująca musza prowadzić działalność gospodarczą.

Jednocześnie do zaistnienia obowiązku podatkowego w VAT, a co za tym idzie do powstania uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego dochodzi tylko i wyłącznie wtedy gdy dana czynność ma charakter dostawy określonej w art. 7 ust.1 ustawy o VAT.

Istotą takiej czynności określonej w tym przepisie jest "przeniesienie prawa do dysponowania towarami jak właściciel"

Pod pojęciem tym ukrywa się przeniesienie ekonomicznego władztwa nad rzeczą z podmiotu dokonującego dostawy na podmiot otrzymujący. W wyniku dokonania dostawy podmiot nabywający uzyskuje prawo ekonomicznego władztwa nad rzeczą rozumiane jako możliwość uzyskiwania z niej dalszych korzyści ekonomicznych według swojej woli i władzy. Pojęcie to oderwane jest od cywilnoprawnego pojęcia przeniesienia własności. Dostawa w rozumieniu ustawy o VAT zaistnieje nawet w przypadku braku uprawnienia własnościowego po stronie dokonującego. Istota dostawy jest możliwość faktycznego dysponowania rzeczą rozumiana jako możliwość dalszego jej wydania lub postąpienia zgodnie ze swoją wolą. Dokonanie dostawy nie jest uzależnione od przejścia prawa własności z osoby dostawcy na osobę odbiorcy. W orzecznictwie TS UE przyjęto, że w przypadku dostawy dochodzi do przeniesienia własności ekonomicznej. (por. C-320/88 (Shipping and Forwarding Safe B.V. v. Staatsecretaris van Financiën)). Własność ekonomiczna to sytuacja, w której z punktu widzenia aspektów ekonomicznych oraz w rozumieniu potocznym należałoby uznać kogoś za właściciela rzeczy, np. znalazcę rzeczy niczyjej będącego w

trakcie zasiedzenia, posiadacza nieruchomości, której wydaniu nie towarzyszyło przeniesienie własności w formie aktu notarialnego.

Aby zatem doszło do zaistnienia dostawy podmiot na rzecz którego jest dokonywana musi posiadać nad nim władztwo ekonomiczne. Tylko w takim przypadku można mówić o dokonanej dostawie w rozumieniu art. 7 ust.1 ustawy o VAT. Jeżeli do przeniesienia władztwa ekonomicznego nie doszło to wówczas nie zaistniała taka dostawa.

Przejście władztwa ekonomicznego (własności ekonomicznej) utożsamiane było z przekazaniem posiadania rzeczy. Jeżeli do takiego przekazania nie doszło to wówczas najczęściej kwestionowane było dokonanie dostawy , nawet w sytuacji gdy doszło do przeniesienia własności rzeczy.

Aktualnie w myśl przepisu art.7 ust.8 ustawy o VAT wprowadzono możliwość dokonania dostawy bez przeniesienia posiadania w sytuacji, gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy a towar jest transportowany od pierwszego do ostatniego z nich.

Pomimo nie przeniesienia posiadania towaru przepis ten nakazuje uznać ,że każdy z podmiotów dokonał dostawy.

Trzeba jednak przyjąć, że przeniesienie ewentualnego posiadania jest jedynie elementem dokonania dostawy, zaś jej immanentną cechą jest prawo do rozporządzenia rzeczą jak właściciel.

Aby zatem uznać, że każdy z podmiotów łańcuchowo dostarczającego towary dokonał dostawy musi zostać wykazane, że każdy z nich otrzymał, a następnie przekazał prawo do rozporządzenia rzeczą jak właściciel. Dopiero w takiej sytuacji można stwierdzić ,że zaistniała dyspozycja art. 7 ust.8 ustawy o VAT. Czyli kilka podmiotów dokonało rozporządzenia rzeczą jak właściciel, bez wydania towaru.

Każdy zatem podmiot w takim łańcuchu dostawców musi objąć władztwo ekonomiczne nad rzeczą. Otrzymać jej ekonomiczną własność.

Pojęcie to jakkolwiek niezdefiniowane w prawie należy określić jako możliwość dysponowania rzeczą , tak jakby dana osoba była właścicielem, a więc mogła z niej korzystać jak właściciel , nawet nie posiadając jej.

W omawianym rodzaju transakcji (łańcuchowej) chodzić więc będzie o to ,że każdy z jego uczestników musi uzyskać własność ekonomiczną towaru będącego przedmiotem dostawy. Musi więc mieć możliwość dysponowania towarem według własnego uznania w ramach samodzielności prowadzenia działalności gospodarczej. Jeżeli takiego prawa nie nabędzie to dana czynność nie może zostać uznana za dostawę w rozumieniu art. 7 ust.1 a także 7 ust.8 ustawy o VAT.

Takie zdefiniowanie istoty dostawy w ujęciu z art. 7 ust.8 ustawy o VAT nakazało sądowi uznać, że organy nie naruszyły prawa wydając zaskarżoną decyzję. Jej istotą było bowiem uznanie, że transakcje ujęte w fakturach wystawionych przez R. M. dla firmy skarżącego nie były w swej istocie dostawami dla FPHU Ł. P., bowiem w ich wyniku ten podmiot nie nabył prawa do dysponowania rzeczami w nich opisanymi – samochodami osobowymi.

W tym zakresie organy słusznie wskazały na okoliczności sprawy wynikające ze zgromadzonych dowodów, a w szczególności związane ze sposobem zawierania tych transakcji.

Prowadzący działalność gospodarczą Ł. P. nie miał żadnego udziału w zawieraniu transakcji i wszystkim kierował właściciel firmy ICT D. K. To on ustalał jakie samochody będą fakturowane, on kierował ich rejestrowaniem, on organizował obrót gotówkowy, on organizował transport samochodów. Ł. P. nie brał w tych czynnościach żadnego udziału. Nie miał żadnego prawa do decydowania o ich przebiegu. Nie on angażował środki finansowe, nie on ustalał istotne warunki ze sprzedawca i nabywcą.

Nie miał prawa do rozporządzania rzeczami jak właściciel nawet w sensie ekonomicznym. Pomimo wystawienia faktur to nie on decydował o sposobie przekazywania towaru i jego cenach.

Jak wynika ze zgromadzonego materiału dowodowego władztwo nad rzeczami będącymi przedmiotem obrotu nabywał D. K. i to on był osobą w rzeczywistości odbierającą dostawę. On z racji podjętych czynności, jak także zaangażowanych środków finansowych był uprawniony w sensie ekonomicznym do dysponowania rzeczami.

Jakkolwiek z mocy zawartych umów właścicielem mógłby być uznany Ł. P. to w sensie faktycznym (a ten aspekt dokonanych czynności ma znaczenie przy uznaniu czynności za dostawę) był D. K.

Ł. P. nie tylko nie chciał, ale i nie mógł decydować o używaniu i rozporządzaniu samochodami opisanymi w fakturach.

W takiej sytuacji nie można uznać, że czynność w nich opisana miała charakter dostawy dla jego firmy w rozumieniu art. 7 ust.1 czy 7 ust.8 ustawy o VAT.

Ponieważ nie nabył on prawa do rozporządzenia rzeczami jak właściciel, to nie może być uznany za osobę przyjmującą dostawę.

W istocie rzeczy osoba przyjmującą dostawę, do której była ona skierowana był D. K. On uzyskał władztwo ekonomiczne (własność ekonomiczna) samochodów, nie zaś Ł. P.

Można w tym zakresie jeszcze jedynie wskazać, że cały model działania D. K. był w tym aspekcie podobny do stosunku firmanctwa pomiędzy nim i Ł. P., gdzie skarżący mógłby być uznany za firmującego a D. K. za firmanta. Odrębność polega tylko na tym, że prowadził on jeszcze swoją firmę funkcjonującą jako następny etap łańcucha.

Trzeba jeszcze zauważyć, że nie zmienia stanowiska sądu fakt, że czynności dostaw pomiędzy podmiotami miały nastąpić w warunkach określonych w art. 7 ust.8 ustawy o VAT. W ocenie sądu spełniony jest on bowiem tylko wtedy gdy pomiędzy poszczególnymi podmiotami dochodzi do dostaw, a więc każdy z nich uzyskuje prawo do rozporządzania rzeczami jak właściciel, a tylko nie dochodzi do przewiezienia towaru pomiędzy poszczególnymi podmiotami –kontrahentami. Każdy jednak uczestnik łańcucha dostaw działa samodzielnie i we własnym imieniu i dla siebie. Jest on rzeczywistym odbiorcą dostawy, tylko nie przewieziono do niego towaru. Warunki dostawy zostają spełnione.

W przedmiotowej sprawie tak się nie dzieje. W łańcuch dostaw na fakturach została wpleciona firma, która nie miała uprawnień do dysponowania towarami i żadnego uprawnienia nie realizowała, będąc tylko " papierowym" właścicielem.

Faktyczne władztwo nad rzeczami należało bowiem do D. K.

Z tych względów sąd uznał za prawidłową wykładnię dokonana przez organy w zakresie znaczenia prawnego w zakresie podatku od towarów i usług działań podjętych przez D. K. , oraz możliwości odliczenia podatku VAT z faktur wystawionych przez R. M. dla firmy skarżącego.

W tym zakresie organy trafnie powołały się na treść przepisu art. 88 ust.3a pkt 4a ustawy o VAT. Nie doszło bowiem do dokonania dostawy na rzecz firmy skarżącego.

Powyższe ustalenie determinuje również rozstrzygnięcie w zakresie określenia podatku należnego na podstawie art. 108 ust.1 ustawy o VAT. Firma skarżącego wystawiła takie faktury w związku z czym podatek w nich zadeklarowany musi zostać uiszczony. Ponieważ Ł. P., jak powyżej wskazano nie nabył prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, to również nie mógł skutecznie dokonać dostawy tych towarów na rzecz firmy ICT. Nie dokonano również korekty tych faktur , w związku z czym podatek w nich wykazany powinien zostać zapłacony.

W orzecznictwie administracyjnym podnosi się zasadniczo jednolicie, że instytucja transakcji łańcuchowych , o której mowa w art. 7 ust.8 ustawy o VAT dotyczy rzeczywistych, zaistniałych w realnym świecie zdarzeń gospodarczych , nie służy zaś do ułatwiania popełniania czynów oszukańczych , czy też wyłudzeń podatku w postaci zwrotu VAT. W tym zakresie można wskazać na orzeczenia, z którymi sąd w Rzeszowie całkowicie się zgadza:

- wyrok WSA w Krakowie z 6 października 2017 r. I SA/Kr 685/17 , który stwierdził, że: "art. 7 ust. 8 u.p.t.u. stanowi, że w sytuacji, gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach. Jednakże, o ile opisane w ww. przepisie transakcje łańcuchowe są całkowicie legalnym mechanizmem obrotu gospodarczego, to niezbędnym elementem ich skuteczności w rozliczeniu podatków od towarów i usług jest rzeczywisty charakter faktur, wystawianych przez poszczególne ogniwa łańcucha",

- wyrok WSA w Białymstoku z 28 czerwca 2017 sygn. akt I SA/Bk 70/70, który wywiódł, że " art. 7 ust. 8 u.p.t.u. reguluje skutki tzw. łańcuchowej dostawy towarów. Jest to sytuacja, w której odbywają się co najmniej dwie dostawy pomiędzy co najmniej trzema podmiotami, przy czym towar wydawany jest bezpośrednio przez pierwszego dostawcę ostatniemu nabywcy. Fundamentalnym warunkiem uznania danej transakcji za łańcuchową jest jej faktyczne zaistnienie jako zdarzenia gospodarczego, nie zaś, jak to miało miejsce w tej sprawie - stworzenie pozorów jej zaistnienia. Fakt zaistnienia transakcji łańcuchowych nie powoduje, że podmioty w łańcuchu dostaw mogą dokumentować nabycie towarów fakturami niezgodnymi ze stanem faktycznym",

- wyrok z dnia 16 marca 2017 r. sygn akt III SA/Gl 1571/16 WSA w Gliwicach, który zauważył, że: " transakcje gospodarcze mające na celu oszustwa i nadużycia podatkowe nie mogą jednocześnie być kwalifikowane jako transakcje łańcuchowe, o których mowa w art. 7 ust. 8 u.p.t.u. Nadużyciem prawa są transakcje, które formalnie spełniają warunki określone w przepisach o VAT, ale mają na celu uzyskanie korzyści sprzecznych z celem tych przepisów".

Wyroki te akceptowane przez WSA w Rzeszowie wyrażają stanowisko, że transakcje (dostawy) wchodzące w skład transakcji łańcuchowych , aby mogły być uznane za zgodne z art. 7 ust. 8 ustawy o VAT muszą być realne i zgodne z dokumentem jakim jest faktura. Nieprawidłowości

zaistniałe w tym zakresie wykluczają możliwość uznania takiej czynności za element transakcji łańcuchowej. Z poglądem tym WSA w Rzeszowie całkowicie się zgadza.

Powyższych rozważań w ocenie sądu nie eliminują argumenty podniesione w skardze, a dotyczące możliwości odliczenia podatku VAT przy tak zwanych kart paliwowych oraz związane z orzecznictwem TS UE w sprawach dotyczących prawa odliczenia podatku naliczonego przez podatnika w transakcjach nieprawidłowych lub następujących po transakcjach oszukańczych.

Odnosnie powoływanego w skardze argumentu wynikającego z interpretacji Ministra Finansów dotyczących kart paliwowych i prawa do odliczenia podatku Vat to należy wskazać, że orzecznictwo sądów administracyjnych wypracowało pogląd, że w przypadku udostępnienia przez podatnika kart paliwowych firmie transportowej, która decyduje o momencie, ilości i sposobie nabycia i zadysponowania paliwem, nie zachodzi dostawa towarów (łańcuchowa), lecz stanowi to usługę finansową, zwolnioną z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 u.p.t.u. (por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 czerwca 2015 r. III SA/Wa 158/15 , czy wyrok z dnia 12 lutego 2016 sygn. II SA/Wa 873/15.).

Powoływane w skardze okoliczności związane z wystawianiem kart paliwowych stanowią odmienny stan faktyczny i prawny i nie mogą mieć zastosowania w sprawie. Nie stanowią transakcji łańcuchowej, lecz świadczenie usług finansowych.

Również powołane w skardze orzecznictwo TS UE nie może mieć znaczenia przy rozpatrywaniu sprawy. Wynikająca z tych orzeczeń zasada dobrej wiary jako podstawa ochrony prawa podatnika do odliczenia podatku VAT od transakcji poprzedzonej transakcją oszukańczą lub zdziałana przez podatnika transakcja obciążona nieprawidłowościami, których jednak podatnik przy zachowaniu należytej ostrożności nie mógł wykryć nie przystają do zaistniałego w sprawie stanu faktycznego.

W szczególności organy nie ustaliły aby doszło do nieprawidłowości na wcześniejszym etapie obrotu samochodami i z takiego powodu wydały decyzję określającą podatek, w tym podatek należny na podstawie art. 108 ust.1 ustawy o VAT.

Powoływane w skardze poglądy wyrażone przez TS UE w połączonych sprawach C- 439/04 Axel Kittel i 440/04 Recolta Recycling przeciwko Belgii dotyczą stanu faktycznego, w którym sprzedawca (dokonujący dostawy) dopuścił się oszustwa na wcześniejszym etapie obrotu.

W przedmiotowej sprawie nieprawidłowości, które zostały ustalone przez organy dotyczą nieprawidłowości, których dopuszczono się na etapie obrotu w udziale skarżącej firmy.

Oczywiście stworzona przez TS UE , a wcześniej ETS doktryna " dobrej wiary" statuująca prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego ,jeżeli działał on w " dobrej wierze" czyli nie wiedział i przy zachowaniu należytej staranności , ostrożności nie mógł się dowiedzieć o nieprawidłowościach w transakcji z jego udziałem mogłaby pozwalać skarżącemu na odliczenie naliczonego podatku VAT, jednak w okolicznościach faktycznych sprawy należy odrzucić działanie skarżącego jako nacechowane dobrą wiarą o której mowa w orzeczeniach Trybunału.

Nie budzi bowiem wątpliwości, że skarżący zdawał sobie sprawę z nieprawidłowości jakich dopuszcza się pozwalając na dokonywanie czynności związanych z mechanizmem dostaw z rzekomym udziałem jego firmy, podczas, gdy on, jako podmiot – przedsiębiorca nie brał w nich udziału.

Takie działanie nie może być uznane jako wyczerpujące pojęcie dobrej wiary.

Dlatego też rozstrzygnięcia Trybunału w tych dwóch, ale także szeregu innych spraw (np: wyrok z dnia 21 czerwca 2012 w sprawie C-80/11 sprawa Mahageben David , wyrok z dnia 13 lutego 2014 r C- 18/13, sprawa Maks Penn EOOD dostępne SIP Lex) nie mają znaczenia przy rozstrzygnięciu niniejszej sprawy , a organy nie naruszyły prawa unijnego.

Trybunał wyprowadzając w tych orzeczeniach prawo do odliczenia podatku VAT w przypadku transakcji obciążonych nieprawidłowościami z zasady neutralności podatku VAT każdorazowo obwarował je koniecznością działania przez podatnika w dobrej wierze, czyli stanie , kiedy przy zachowaniu należytej staranności nie mógł tych nieprawidłowości ukrytych przez kontrahenta odkryć. Jeżeli o nich wiedział , lub mógł się o nich przekonać bez podejmowania czynności , które do niego nie należą , to nie może powoływać się na działanie w dobrej wierze, a tym samym dokonać odliczenia VAT.

Z tych względów argumentacja zawarta w skardze , w części w jakiej powołuje się na uprawnienia wynikające z tych orzeczeń Trybunału nie jest zasadna.

Nie są również uzasadnione zarzuty zawarte w skardze dotyczące dążenia organów podatkowych do wzbogacenia Skarbu Państwa kosztem podatnika.

Jak już powyżej sąd wskazał, organy podatkowe przeprowadziły postępowanie dowodowe i na podstawie zgromadzonych dowodów dokonały ustaleń faktycznych pozwalających na ustalenie, że skarżący nie jest uprawniony do zwrotu podatku, jak także jest zobowiązany do zapłaty podatku w trybie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT. Wobec dokonania takich ustaleń były zobowiązane do wydania stosownych decyzji. Określenie prawa do zwrotu podatku oraz zobowiązania podatkowego nie może być rozpatrywane w kategoriach wzbogacania Skarbu Państwa ale określania sytuacji prawnopodatkowej podatnika w zakresie przysługujących mu praw i obowiązków i określenie jego zobowiązania podatkowego.

Prawa i obowiązki są pochodną dokonanych ustaleń faktycznych.

Nie są również zasadne zarzuty dotyczące sposobu prowadzenia postępowania przez organ II instancji. Przeprowadzone postępowanie jest zgodne z regułami nim rządzącymi. W szczególności nie było podstaw do uchylania decyzji organu I instancji i przekazywania sprawy do ponownego rozpatrzenia. W myśl art. 233 § 2 o.p. rozstrzygnięcie takie jest dopuszczalne tylko w sytuacji, gdy należy przeprowadzić postępowanie dowodowe w całości albo znacznej części.

W przedmiotowej sprawie taka sytuacja nie zachodziła. Organ II instancji ma obowiązek dokonać ponownego zbadania sprawy. Nie może się ograniczyć tylko do zaakceptowania poglądów i ustaleń organu I instancji ale musi ponownie rozstrzygnąć sprawę. Może w tym celu przeprowadzić postępowanie dowodowe , nie wypełniające zakresu opisanego w art. 233 § 2 o.p.

W przedmiotowej sprawie organ uzupełnił to postępowanie, wskazał na ustalenia faktyczne oraz dokonał oceny prawnej zachowania podatnika w aspekcie prawnopodatkowym określając nadwyżkę podatku do przeniesienia na następny miesiąc oraz kwotę podatku do zapłaty.

Końcowo należy jeszcze zauważyć, że nie stanowi o naruszeniu prawa przez organy podatkowe określenie w kilku jednocześnie wydanych decyzjach zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za poszczególne (kolejne) miesiące roku. Każde zobowiązanie podatkowe ma

bowiem odrębny byt i możliwa interakcja z wysokością innych zobowiązań za inne miesiące nie ma tutaj istotnego znaczenia. Organy dokonują ustaleń na podstawie posiadanego przez siebie materiału dowodowego i możliwość zaskarżenia decyzji za inne miesiące do sądu administracyjnego jest prawnie irrelewantna.

Mając powyższe na uwadze sąd na podstawie art. 151 ppsa skargi oddalił.