



Sprawa: odp. na interpelację nr 4240
Znak sprawy: DOP6.054.2.2024.FFLX
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Szymon Hołownia
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Odpowiedź na interpelację nr 4240 z 02.08.2024 r.

Szanowny Panie Marszałku,

przekazuję odpowiedzi na pytania zawarte w interpelacji nr 4240 z 02.08.2024 r. złożonej przez Panów Posłów Grzegorza Adama Płaczka, Bartłomieja Pejo oraz Ryszarda Wilka w sprawie postępowań podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług, w których ujawniono „oszustwo podatkowe” polegające na tym, że transakcje stanowią czynności niedokonane lub dostawcą towaru/świadczącym usługi był inny podmiot niż wskazany na fakturze zakupu, ale faktyczna dostawa towarów/świadczanie usług miały miejsce.

Odpowiedź na pytanie 1 i 17

Postępowania podatkowe są prowadzone w sposób zgodny z przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹ (dalej: Ordynacja podatkowa).

Należy zauważyć, że zgodnie z zasadą legalizmu wyrażoną w art. 120 Ordynacji podatkowej, organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. W myśl art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Zgodnie natomiast z zasadą czynnego udziału stron wyrażoną w art. 123 § 1 tej ustawy, w każdym stadium postępowania organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Jedną z najistotniejszych zasad postępowania podatkowego jest zasada prawdy obiektywnej (art. 122 Ordynacji podatkowej), zgodnie z którą w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne

¹ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.

działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Zasada prawdy obiektywnej została skonkretyzowana w art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej. Przepis ten nakłada na organ podatkowy obowiązek zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego. Tym samym organ prowadzący postępowanie obowiązany jest zebrać materiał dowodowy dotyczący wszystkich okoliczności, z którymi na gruncie obowiązujących przepisów wiążą się skutki prawne. Zgodnie z art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. W toku prowadzonego postępowania inicjatywa dowodowa przysługuje nie tylko organowi podatkowemu, ale również stronie postępowania podatkowego. Wynikające z art. 188 Ordynacji podatkowej prawo do żądania przeprowadzenia dowodu, m.in. z określonych dokumentów, przesłuchania świadka czy opinii biegłych, jest jedną z podstawowych gwarancji procesowych. Organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona, do czego obliguje go art. 191 Ordynacji podatkowej. Swobodna ocena dowodów oznacza, że organ podatkowy nie jest skrępowany jakimikolwiek kryteriami formalnoprawnymi. Co do zasady organ podatkowy – na podstawie art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej – przed wydaniem decyzji wyznacza stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Przepis ten stanowi procesową gwarancję realizacji uprawnień strony w zakresie jej pełnego udziału w postępowaniu podatkowym. Dzięki temu uprawnieniu strona ma możliwość zweryfikowania akt sprawy pod kątem zupełności i kompletności materiału dowodowego. Prawo to dotyczy zatem obrony swych racji w ostatniej fazie postępowania podatkowego, tuż przed wydaniem decyzji przez organ podatkowy². W myśl art. 210 Ordynacji podatkowej decyzja zawiera m.in. uzasadnienie faktyczne i prawne. Uzasadnienie faktyczne decyzji powinno w szczególności zawierać wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, na których się oparł oraz przyczyn, z powodu których innym dowodom odmówił wiarygodności i mocy dowodowej, zaś uzasadnienie prawne – wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji, z przytoczeniem przepisów prawa. Od decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej instancji przysługuje stronie odwołanie, które powinno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie (art. 220 § 1 i art. 222 Ordynacji podatkowej). Prawdopodobieństwo rozstrzygnięć organów podatkowych podlega kontroli sądów administracyjnych.

Należy również zwrócić uwagę, na „Metodykę w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych” (dalej: *Metodyka*), która jest narzędziem wykorzystywanym przy dokonywaniu oceny ryzyka braku dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych udokumentowanych fakturą z wykazaną kwotą podatku od towarów i usług. Określa ona najistotniejsze okoliczności, które powinny być brane pod uwagę przy ocenie zachowania podatników, którzy sami nie dokonali oszustwa w zakresie podatku od towarów i usług oraz nie wiedzieli, że transakcja, w wyniku której nabyli towar, służy oszustwu w zakresie tego podatku. Okoliczności określone w *Metodyce* nie mają charakteru zamkniętego – organy podatkowe mogą brać pod uwagę wszystkie okoliczności jakie uznają za konieczne dla rzetelnej oceny dochowania przez podatnika należytej staranności. Podjęcie przez podatnika działań wskazanych w *Metodyce* istotnie zwiększa prawdopodobieństwo dochowania przez podatnika należytej staranności. Jednakże należy podkreślić, że – mając na uwadze mnogość sytuacji, które mogą wystąpić w praktyce życia gospodarczego – do rzetelnej oceny dochowania

² Ordynacja podatkowa. Komentarz red. prof. dr hab. Henryk Dzwonkowski 2020.

należytej staranności, w toku postępowania, organy podatkowe mogą uwzględniać również inne okoliczności transakcji oraz podjęte przez podatnika działania³. Z drugiej strony niepodjęcie tych działań także nie powoduje „automatycznie” utraty prawa do odliczenia naliczonego podatku od towarów i usług. W przypadku kwestionowania rozliczeń w podatku od towarów i usług podatnik może wykazywać, że dochował należytej staranności przy zawieraniu transakcji w dowolny inny sposób. Należy przy tym podkreślić, że Metodyka nie ma mocy ochrony prawnej dla podatników, a stanowi jedynie zbiór niewiążących wskazówek dla pracowników organów podatkowych.

Odpowiedź na pytanie 2

W latach 2020-2023 zakończono 9 894 postępowania⁴ w zakresie podatku od towarów i usług, w których ujawniono „oszustwo podatkowe” polegające na tym, iż badane transakcje stanowią czynności niedokonane lub dostawcą towaru/świadczącym usługi był inny podmiot niż wskazany na fakturze zakupu, ale faktyczna dostawa towarów/świadczanie usług miały miejsce.

Odpowiedź na pytanie 3 i 16

9 445 postępowań, o których mowa w pkt. 2, zakończyło się wydaniem decyzji określającej podatek⁵ w innej wysokości niż deklarowany przez podatnika⁶. Wartość zbilansowanej kwoty nieprawidłowości wynikającej z tych decyzji⁷, w poszczególnych latach 2020-2023, wyniosła odpowiednio: 2020 – ok. 3,95 mld zł; 2021 – ok. 3,27 mld zł; 2022 – ok. 3,32 mld zł; 2023 – ok. 2,51 mld zł.

Ocena danego organu KAS nie jest przeprowadzana na podstawie „ustaleń podatkowych z decyzji”, o których mowa w pytaniu nr 16.

Odpowiedź na pytanie 4

W latach 2020-2023 organy podatkowe zakończyły⁸ w I instancji 8 170 spraw⁹, w których zakwestionowano prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z tzw. pustych faktur i w przypadkach dokonania

³ w wyroku TSUE w sprawie C-329/18 Altic (pkt 40) podkreślono potrzebę stwierdzenia kilku przesłanek, które łącznie w spójny sposób wskazują, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w transakcji stanowiącej oszustwo w zakresie podatku od towarów i usług

⁴ w I instancji

⁵ przez sformułowanie „decyzji określającej podatek” należy rozumieć nie tylko decyzje, w których określono wysokość zobowiązania podatkowego, ale też decyzje, gdzie określono wysokość kwoty do zwrotu oraz decyzje, w których określono w innej kwocie nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym

⁶ dot. również sytuacji, gdy deklaracja za dany okres rozliczeniowy nie została złożona

⁷ Podana kwota oznacza kwotę różnicy pomiędzy kwotami określonymi decyzją a kwotami wynikającymi z deklaracji podatnika (przy uwzględnieniu także sytuacji braku deklaracji). Kwota ta uwzględnia również kwotę podatku do zapłaty z art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2024 r., poz. 361 ze zm.). Uwzględnia ona także nieprawidłowości spowodowane okolicznościami innymi niż wskazane w pytaniu (wartości zbilansowane). Podobnie w przypadku kwot wskazanych w odpowiedziach na pytania nr 4-6.

⁸ poprzez wydanie decyzji

⁹ przez liczbę spraw należy rozumieć liczbę wydanych decyzji, podobnie w przypadku odpowiedzi na pytania nr 5-8

sprzedaży przez podmiot inny niż wskazany na fakturze. Dotyczyło to 6 859 podatników. Zbilansowana kwota nieprawidłowości wynikająca z tych decyzji wyniosła ok. 11,52 mld zł.

Odpowiedź na pytanie 5

3 707 podatników złożyło w latach 2020-2023 odwołania w 4 666 takich sprawach. Zbilansowana kwota nieprawidłowości wynikająca z decyzji wydanych w tych sprawach wyniosła ok. 6,47 mld zł.

Odpowiedź na pytanie 6

Organy podatkowe II instancji uchylły w latach 2020-2023 decyzje organów I instancji w 1 094 takich sprawach¹⁰. Dotyczyło to 844 podatników. Zbilansowana kwota nieprawidłowości wynikająca z decyzji wydanych w tych sprawach wyniosła ok. 1,49 mld zł.

Odpowiedź na pytanie 7

2 243 podatników złożyło w latach 2020-2023 skargi do WSA w 2 710 takich sprawach¹¹. Kwota wartości przedmiotu sporu w tych sprawach wyniosła ok. 4,67 mld zł. Dane te w poszczególnych latach 2020-2023 prezentują się następująco: 2020 – 266 spraw, 223 podatników, kwota ok. 619 mln zł; 2021 – 748 spraw, 605 podatników, kwota ok. 896 mln zł; 2022 – 830 spraw, 691 podatników, kwota ok. 1,90 mld zł; 2023 – 866 spraw, 724 podatników, kwota ok. 1,25 mld zł.

Odpowiedź na pytanie 8

WSA w latach 2020-2023 uchylły lub stwierdziły nieważność zaskarżonych decyzji w 463 takich sprawach. Dotyczyło to 387 podatników. Kwota wartości przedmiotu sporu w tych sprawach wyniosła ok. 1,39 mld zł. Dane te w poszczególnych latach 2020-2023 prezentują się następująco: 2020 – 17 spraw, 16 podatników, kwota ok. 12 mln zł; 2021 – 88 spraw, 82 podatników, kwota ok. 99 mln zł; 2022 – 188 spraw, 151 podatników, kwota ok. 748 mln zł; 2023 – 170 spraw, 138 podatników, kwota ok. 535 mln zł.

Odpowiedź na pytanie 9

Należyta staranność była badana w 3 844 postępowaniach, o których mowa w pkt. 2¹².

¹⁰ obejmuje to również przypadki, w których organy podatkowe II instancji uchylły w takich sprawach decyzje organów I instancji, niezależnie od powodu ich uchylecia – czy w zakresie ustaleń dot. kwestionowania prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku z tzw. pustymi fakturami i w przypadkach dokonania sprzedaży przez podmiot inny niż wskazany na fakturze, czy też w zakresie ustaleń odnoszących się do innego zagadnienia (innych nieprawidłowości)

¹¹ Obejmuje to również przypadki, w których podatnicy wnieśli w tych sprawach skargi do WSA, nawet jeśli skarga dot. kwestii innej niż zakwestionowanie prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku z tzw. pustymi fakturami i w przypadkach dokonania sprzedaży przez podmiot inny niż wskazany na fakturze. Podobnie w przypadku odpowiedzi na pytanie nr 8 dot. rozstrzygnięć WSA.

¹² Należy zauważyć, że pytanie nr 2 obejmuje swym zakresem również sprawy, w których organy podatkowe nie są zobowiązane do badania należytej staranności (por. np. wyrok TSUE z 28.06.2018 r. w sprawie C-459/17 oraz w sprawie C-460/17).

Odpowiedź na pytanie 10

W postępowaniach podatkowych badaniem obejmuje się rozliczenia wszystkich zidentyfikowanych podmiotów biorących udział w zakwestionowanym łańcuchu transakcji na każdym jego etapie, ale tylko pod kątem ich prawidłowości i zgodności z prawem.

Odpowiedź na pytanie 11

Organy podatkowe badając należytą staranność stosowały opracowaną przez Ministerstwo Finansów Metodykę w 3 341 postępowaniach, o których mowa w pkt. 2.

Odpowiedź na pytanie 12

Analiza stosowania Metodyki została udokumentowana w aktach sprawy w 2 792 postępowaniach, o których mowa w pkt. 11.

Odpowiedź na pytanie 13

Podatnicy składali wnioski o zastosowanie Metodyki w 37 postępowaniach, o których mowa w pkt. 2. Spośród tych wniosków 7 zostało rozpatrzonych pozytywnie.

Odpowiedź na pytanie 14

W latach 2020–2023 wydanych zostało 20 decyzji¹³ w zakresie podatku od towarów i usług, gdzie jedną z podstaw prawnych rozstrzygnięcia sprawy był przepis art. 2a Ordynacji podatkowej, w myśl którego niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

Jednocześnie należy zauważyć, że wyrażona w art. 2a Ordynacji podatkowej zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika dotyczy wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego. Jak zauważył NSA w wyroku z 04.06.2024 r.¹⁴:

Zasada in dubio pro tributario nie może być rozumiana w ten sposób, że w przypadku wątpliwości interpretacyjnych organy podatkowe są zobowiązane przyjąć punkt widzenia i rozumienia przepisów podatnika. Zasada ta bowiem ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy wykładnia przepisu prawa przy zastosowaniu wszystkich jej aspektów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje jednoznacznych rezultatów.

Odpowiedź na pytanie 15

W latach 2020–2023 wydanych zostało 80 decyzji w zakresie podatku od towarów i usług, gdzie jedną z podstaw prawnych rozstrzygnięcia sprawy był przepis art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców¹⁵ oraz 3 decyzje w zakresie podatku od towarów i usług, gdzie jedną z podstaw prawnych rozstrzygnięcia sprawy był art. 11 ust. 1 tej ustawy.

¹³ Łącznie w pierwszej i drugiej instancji. Podobnie w przypadku odpowiedzi na pytanie nr 15.

¹⁴ sygn. II FSK 1127/21

¹⁵ Dz. U. z 2024 r. poz. 236

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

Marcin Łoboda

Sekretarz Stanu Szef Krajowej Administracji Skarbowej