

Sygn. akt I SA/Ke 219/06

W Y R O K

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 17 października 2006 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach
w składzie następującym:

Przewodniczący	Sędzia WSA Ewa Rojek (spr.)
Sędziowie	Sędzia NSA Grażyna Jarmasz, Asesor WSA Mirosław Surma
Protokolant	Michał Gajda

po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 27 września 2006 r.
sprawy ze skargi J.S.
na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej
z dnia [...] r. nr [...]
w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiąc VIII 2004 r.

oddala skargę

ISA/Ke 219/06

Uzasadnienie

Zaskarżoną decyzją z dnia [...]. nr. [...] Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał w mocy decyzję nr. [...] wydaną dnia [...] przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w W. w sprawie określenia dla J. S. zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc sierpień 2004 w kwocie [...] zł.

W uzasadnieniu wskazał, że w trakcie postępowania kontrolnego w zakresie prawidłowości rozliczenia podatku VAT za okres od stycznia do sierpnia 2004r. ustalono, że J. S. w miesiącu sierpniu 2004r. zaewidencjonował i odliczył podatek naliczony wynikający faktur VAT na zakup oleju napędowego, wystawionych przez podmiot nieuprawniony do ich wystawienia tj. F.H.U. A – A.P. wobec, którego zastosowano środek karny w postaci zakazu prowadzenia wszelkiej działalności gospodarczej na okres 2 lat. Prawomocne orzeczenie o zakazie prowadzenia działalności gospodarczej jest formą odpowiedzialności prawnej stwarzająca sytuację, w której osoba objęta zakazem zostaje wyeliminowana na pewien czas z udziału w życiu gospodarczym. Skoro prawomocne orzeczenie sądu jest wiążące dla wszystkich to A.P. od 19.IX.2003r. nie należał do kręgu podmiotów uprawnionych do wystawiania faktur, wymienionych w § 11 rozporządzenia Min. Fin. z dnia 27.IV.2004r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, zasad wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U.Nr. 97 poz. 971). Zgodnie z § 14 ust. 2 pkt 1 lit. a rozporządzenia Min.Fin. z dnia 27.IV.2004r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, w przypadku gdy sprzedaż towarów lub usług została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi wystawionymi przez podmiot nieistniejący lub nieuprawniony do wystawienia faktur lub faktur korygujących, faktury te nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego. Skoro więc A.P. w dacie wystawienia przedmiotowych faktur nie był podmiotem uprawnionym do ich wystawienia, J. S. nie przysługiwało prawo obniżenia podatku należnego o podatek naliczony zawarty w tych fakturach. Organ wskazał nadto, że konstrukcja podatku VAT polega na tym, że nabywca towarów i usług może ze swojego podatku potrącić podatek uiszczony przez zbywcę. Z materiału dowodowego zebranego w sprawie wynika zaś jednoznacznie, że wystawca zakwestionowanych faktur nie rozliczył wynikającej z nich kwot podatku VAT. Wskazał też,

że wyrok ETS z dnia 12.I.2006r. w połączonych sprawach C- 354/03, C-355/03 i C 484/03 na który powoływał się podatnik tyczy innego stanu faktycznego. Orzeczenie to mówi bowiem, iż prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego VAT nie może uciec wskutek okoliczności, że w łańcuchu dostaw, którego część stanowią owe transakcje, o czym podatnik ten nie wie lub nie może wiedzieć, inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w podatku VAT. W przedmiotowej sprawie podatnik był bezpośrednim uczestnikiem nieprawidłowej transakcji nie zaś transakcji wcześniejszych czy późniejszych w stosunku do zakwestionowanej. Organ podniósł nadto, że nie mógł dopuścić jako dowodu zawnioskowanych przez skarżącego orzeczeń sądowych albowiem orzecznictwo sądowe nie może stanowić dowodu w sprawie zgodnie z dyspozycją art.181 Ordynacji podatkowej.

Na powyższe rozstrzygnięcie skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach wniósł J. S.. Decyzji zarzucił naruszenie art. 2 i 7 w zw. z art. 8 Konstytucji RP, VI Dyrektywy Rady Unii Europejskiej oraz art. 121 § 1, 124 180,187§ 1 i 191 Ordynacji podatkowej wnosząc w konsekwencji o jej uchylenie.

W uzasadnieniu skargi nie wskazał na czym miałyby polegać naruszenie art. 7 w zw. z art. 8 Konstytucji RP. Odnośnie zarzutu naruszenia art. 2 Konstytucji podniósł, że naruszenia upatruje w tym, że całą odpowiedzialność za wykonanie wyroku sądu powszechnego organy przeniosły na niego. Wyjaśnił, że jedyną konsekwencją naruszenia przez sprzedawcę zakazu prowadzenia działalności gospodarczej stał się zakaz odliczenia podatku VAT przez niego. Powołał się w tym zakresie na wybrane tezy z uzasadnienia Trybunału Konstytucyjnego sporządzonego w sprawie K 24/2003.Uzasadniając naruszenie VI Dyrektywy skarżący wskazał że, w sytuacji gdy przepisy krajowe są niekorzystne dla podatnika ma on możliwość bezpośredniego stosowania przepisów VI Dyrektywy. Podkreślił, iż z orzecznictwa ETS wynika, że podatnicy mają prawo powoływać się na uprawnienia wynikające z bezpośrednio skutecznych przepisów prawa europejskiego. Ograniczenie prawa podatnika do odliczenia podatku naliczonego stanowi naruszenie zasady neutralności VAT, która została sformułowana w art. 2 I Dyrektywy Rady z dnia 11.IV.1967r. W piśmie procesowym złożonym na rozprawie dnia 27.IX. 2006r. będącym rozwinięciem skargi podatnik podniósł, że przy wydaniu decyzji organ pominął przepis art. 17 VI Dyrektywy w zw. z art. 2 ust. 1 I Dyrektywy RUE wyrażający zasadę neutralności podatku VAT. W świetle powyższych przepisów oraz orzeczenia ETS z dnia 6.VII.2006r. w sprawach C- 439/04 i C-440/04 organ dokonał błędnej wykładni art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11.III.2004r. o podatku od towarów i usług, odmawiając prawa do odliczenia kwot podatku naliczonego z faktur zakupu od A. P. Dokonując oceny materiału dowodowego organy pominęły w sposób rażący obowiązujące prawo unijne. Ustaliły bowiem stan prawny w oparciu o polską ustawę VAT i przepisy wykonawcze do niej, pomijając postanowienia art. 2 ust.1 I i art. 17 VI Dyrektywy.

Powołując się na orzecznictwo (SN IPK 489/2003, NSA FSA 3/2003, FSK 87/2004, WSAI SA/Łd 128/2003, ISa/Lu 77/2005, TK wyroku z dnia 27.IV.2004 bez wskazania sygnatury akt) wskazał wynikający z nich bezwzględny obowiązek zastosowania w sprawie prawa wspólnotowego. Obowiązek stosowania tego prawa i dostosowywania prawa naszego do standardów europejskich wynikał już z podpisania przez Polskę w dniu 16.XII.1991r. Traktatu stowarzyszeniowego ze Wspólnotami Europejskimi. Zasada neutralności podatku VAT wyrażona w art. 2 ust. 1 I Dyrektywy i wynikające z tej zasady prawo do odliczenia podatku VAT zagwarantowane w art. 17 VI Dyrektywy muszą być respektowane przez organy przy wydawaniu decyzji w szczególności wobec przystąpienia z dniem 1.V.2004r. do Wspólnoty Europejskiej. Biorąc pod uwagę powyższe rozstrzygnięcia wspólnotowe, nie można się zdaniem skarżącego zgodzić z tezą stawianą przez organy skarbowe, że podatnik ma jedynie prawo do odliczenia podatku VAT a nie obowiązek. Stosując prawo krajowe organy mają obowiązek interpretować je w świetle treści i celu I i VI Dyrektywy. Wskazując na szeroki zakres stosowania zasady neutralności podatku VAT skarżący przywołał orzecznictwo ETS w tym zakresie (C-455/98, C-408/98).

W złożonym na rozprawie piśmie zarzucił nadto, że organ w uzasadnieniu decyzji powołał przepis § 11 rozp. R.M. z dnia 27.04.2004r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, zasad wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku VAT (Dz.U.Nr. 97 poz. 971), który w sprawie nie miał zastosowania albowiem jego treść nie miała zastosowania do ustalonego w sprawie stanu faktycznego.

Odnosnie naruszeń proceduralnych skarżący podniósł, że odmowa dopuszczenia jako dowodu wskazywanych przez niego w piśmie procesowym orzeczeń godzi w zasadę pogłębionego zaufania obywateli do organów co narusza art./ 121 §1 i 124 Ordynacji podatkowej. Naruszenia art. 180, 187 i 191 Ordynacji podatkowej skarżący upatrywał w niedopuszczeniu zgłaszanych orzeczeń jako dowodów w sprawie i niepodejmowanie przez organ z urzędu czynności mających na celu zebranie i rozpatrzenie całego materiału dowodowego.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej wniósł o jej oddalenie podnosząc argumenty jak w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji. Dodatkowo wskazał, że rozstrzygnięcie sprawy wydane zostało w oparciu o obowiązujące w tym zakresie przepisy prawa zawarte w ustawie z dnia 11.III.2004r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.Nr. 54 poz. 535 ze zm.) oraz rozporządzenie Min.Fin. z dnia 27.IV.2004r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U.Nr. 97 poz. 970). Oznacza to, że zarzut naruszenia przepisów Konstytucji RP jest bezzasadny.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył co następuje:

Skarga nie jest zasadna.

Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 25.VII.2002r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U.Nr. 153 poz. 1269) sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości poprzez kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem. Oznacza to, że wyeliminować z obrotu prawnego można jedynie rozstrzygnięcie naruszające prawo i to w stopniu mającym wpływ na treść rozstrzygnięcia.

Zaskarżona decyzja odpowiada prawu.

Stan faktyczny sprawy sporny nie jest. Zgodnie z zarzutami skargi najistotniejszym w sprawie jest rozstrzygnięcie jakie przepisy prawa będą miały zastosowanie do jej rozstrzygnięcia.

Na wstępie przypomnieć należy, że od dnia 1 maja 2004r. Polska stała się państwem członkowskim Wspólnoty Europejskiej a co za tym idzie podlega wszelkim normom prawa wspólnotowego. Prawo to stanowi część krajowego porządku prawnego co oznacza jego pierwszeństwo przed prawem krajowym o czym stanowi art. 91 ust. 3 Konstytucji RP. Nie oznacza to jednak, że prawo wspólnotowe będzie miało zastosowanie do każdej sprawy rozpoznawanej przez organ administracji państwowej. Aby prawo to znalazło zastosowanie do konkretnej sprawy musi ona zawierać tzw. element transgraniczny. Oznacza to, że w konkretnym stanie faktycznym rozgrywającym się po 1.V.2004r. musi dojść do przepływu towaru, usługi, kapitału czy osoby. Sprawa taka będzie zatem nazywana sprawą wspólnotową w przeciwieństwie do sprawy krajowej rozpoznawanej wyłącznie w oparciu o przepisy prawa krajowego, nie zawierającej elementu przemieszczania się po terenie Wspólnoty towaru, usługi, kapitału czy osoby. Z tego punktu widzenia przedmiotowa sprawa ma charakter krajowy albowiem choć zdarzenie fiskalne zaszło po dacie przystąpienia do Wspólnoty to jednak nie wystąpił w niej element przemieszczania po jej terenie ani osoby ani towaru czy kapitału. Doktryna wypracowała jednak pojęcie sprawy z kontekstem wspólnotowym do której rozstrzygnięcia prawo wspólnotowe będzie miało zastosowanie. Sprawa z elementem wspólnotowym to sprawa w której podstawą rozstrzygnięcia są implementowane przez państwo członkowskie przepisy dyrektyw unijnych. Taki właśnie charakter ma sprawa niniejsza albowiem będąca podstawą rozstrzygnięcia ustawa z dnia 11.III.2004r. o podatku od towarów u usług(Dz.U.Nr. 54 poz. 535 ze zm.) jest implementacją do naszego porządku prawnego postanowień Pierwszej Dyrektywy Rady z dnia 11.IV.1967 r. jak i Szóstej Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977r.

W sprawie niniejszej przedmiotem sporu jest kwestia sprzeczności uregulowań prawa krajowego tj. ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11.III.2004r.(Dz.U.Nr.54 poz. 535 ze zm.) i rozporządzenia wykonawczego z dnia 24.IV.2004r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług wydanego na jej podstawie(Dz.U.Nr. 97 poz. 970) z postanowieniami I i VI Dyrektywy. Dyrektywa z mocy art. 249 TWE zaliczana jest do pochodnego prawa wspólnotowego. Jest aktem prawnym specyficznym Wspólnoty i nie mającym odpowiednika w prawie wewnętrznym państwa członkowskiego. Jest to akt adresowany do państw członkowskich a prawnie wiążący w zakresie wskazanych celów i terminów. Nadto pozostawia on państwu członkowskiemu swobodę w doborze form i metod realizacji celów. Oznacza to, że państwo członkowskie jest obowiązane do wykonania dyrektywy w drodze ustanowienia przepisów prawa wewnętrznego w określonym w dyrektywie terminie. Przystąpienie do Wspólnoty z dniem 1.V.2004r. spowodowało, że Dyrektywy I i VI weszły do krajowego porządku prawnego. Oznacza to, że w sporze z państwem podatnik może powoływać się bezpośrednio na zapisy Dyrektyw jeżeli nie zostały one w zakresie celów przetransponowane do krajowego porządku prawnego lub zostały przetransponowane błędnie, o ile norma Dyrektywy jest sprecyzowana jasno i bezwarunkowo. Jak wskazano wyżej ustawa o podatku VAT z 2004r. jest przeniesieniem na grunt prawa polskiego celów wskazanych w I i VI Dyrektywie. Dział IX ustawy o podatku od towarów i usług z 11.III.2004r. (Dz.U.Nr. 54 poz.535 ze zm.) zwanej dalej ustawą VAT odpowiada tytułowi XI VI Dyrektywy. Rozpoczynający ten dział art. 86 ustawy VAT reguluje fundamentalne zagadnienie konstrukcji tego podatku jakim jest podatek naliczony. Wprowadza pojęcie podatku naliczonego jako podatku podlegającego potrąceniu od podatku należnego co zapewnia neutralność tego podatku, a co za tym idzie ,obciążenie nim dopiero konsumenta. Zasada neutralności podatku od towarów i usług wyrażona w tym przepisie jest odwzorowaniem zasady neutralności tego podatku wyrażonej w I i VI Dyrektywie. Oznacza to, że Polska prawidłowo przeniosła na grunt prawa krajowego zasadę neutralności podatku VAT realizując tym samym cel dyrektywy. Skoro zaś Dyrektywa w tym zakresie została prawidłowo implementowana, to podatnik nie może powoływać się bezpośrednio na jej zapis w sporze z państwem. Nie może tym samym odnieść skutku argument podatnika, że organ wydając zaskarżoną decyzję pominął przepis art. 17 VI Dyrektywy w zw. z art. 2 ust. 1 I Dyrektywy. Zasada neutralności podatku od wartości dodanej doznała ograniczenia w samej Dyrektywie. Art. 17(6) VI Dyrektywy wskazał, że Rada w okresie 4 lat od wejścia w życie Dyrektywy na podstawie propozycji Komisji, działając jednomyślnie podejmie decyzję jakie wydatki, nie będą uprawniały do odliczenia podatku VAT. Do czasu jednak, kiedy powyższe zasady zostaną wprowadzone w życie państwa członkowskie będą mogły utrzymać wszelkie wyłączenia przewidziane w ich regulacjach krajowych istniejących w momencie wejścia w życie VI Dyrektywy. Z wyroku ETS w sprawie C- 305/97 wynika, że skoro regulacje

wskazane wyżej w art. 17(6) nie zostały przez Radę wprowadzone w przewidzianym terminie to upoważnia to państwa członkowskie do dalszego choć nadal uważanego za czasowe utrzymywania ograniczeń odliczenia podatku naliczonego, które obowiązywały w danym państwie w dniu wejścia w życie VI Dyrektywy. Przechodząc na grunt prawa polskiego oznacza to, że ograniczenia, które przewidziane były w regulacjach polskich obowiązujących przed i w dniu 1.V.2004r. czyli w dniu wejścia w życie VI Dyrektywy mogą być w dalszym ciągu stosowane. Ograniczeniem takim był § 14 ust. 2 pkt 1a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27.IV.2004r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U.Nr. 97 poz. 970), który wszedł w życie z dniem 1 maja 2004r. Skoro więc obowiązywał on w dacie wejścia w życie VI Dyrektywy to organy miały prawo jego stosowania. Regulacje powyższe w powiązaniu z zapisem § 17(6) VI Dyrektywy były zatem prawidłową podstawą prawną rozstrzygnięcia organów skarbowych. Niezasadny jest zatem zarzut dokonania przez organy błędnej interpretacji art. 86 ust. 1 ustawy VAT skoro z mocy wskazanego wyżej zapisu Dyrektywy wyrażona w tym przepisie zasada neutralności mogła doznać ograniczenia. Ma rację skarżący gdy twierdzi, że obowiązujące w krajowym porządku prawnym przepisy należy interpretować zgodnie z celami Dyrektyw. Nie można jednak zapominać, że z całą pewnością nie może to być interpretacja contra lege. Ustawodawca rozumiejąc doniosłość wyjątków od zasady neutralności podatku, będący podstawą rozstrzygnięcia zapis rozporządzenia z dniem 1.VI. 2005r. umieścił w ustawie (art. 88 ustawy VAT). Nadając mu rangę ustawową podkreślono tak doniosłość jak i wyjątkowość regulacji. Ponieważ wyjątek ten mieści się w ramach zakreślonych Dyrektywą może być skutecznie stosowany przez organy skarbowe w ramach systemu prawa wspólnotowego. Nie można zgodzić się z twierdzeniem strony skarżącej, że przepis ten jest niekonstytucyjny albowiem wydany został na podstawie i w ramach upoważnienia ustawowego. Nie jest też trafny argument, że naruszając art. 2 Konstytucji organy przerzuciły cały ciężar wykonania wyroku sądu powszechnego na skarżącego. Sankcje w postaci zakazu prowadzenia działalności gospodarczej dotknęły wystawcę faktury. Respektowane zatem w obrocie faktury wystawionej przez osobę karnie wykreśloną z rejestru przedsiębiorców prowadziłyby do nie respektowania przez organy państwowe orzeczeń wydanych przez sądy w imieniu państwa. Taka właśnie sytuacja byłaby zaprzeczeniem zasady państwa prawa o której mowa w art. 2 Konstytucji RP. Rygoryzm tych rozstrzygnięć ma na celu wyeliminowanie z obrotu transakcji fikcyjnych. Nie można zgodzić się z autorem skargi, że pomniejszenie podatku należnego o naliczony jest obowiązkiem podatnika albowiem zgodnie z treścią art. 86 ustawy jest to jego prawo. Zatem to podatnik decyduje czy będzie z niego korzystał czy nie. Skoro podatek naliczony to suma kwot podatku określona w fakturach otrzymanych przez podatnika to znaczenia decydującego nabiera okoliczność czy fakturę wystawiła osoba uprawniona. Ustawodawca w celu wyeliminowania niepewności co do osoby kontrahenta

zobligował naczelnika urzędu skarbowego do udzielania osobom trzecim informacji o tym czy wystawca faktur jest osobą uprawnioną do ich wystawienia (art. 96 ust. 13 ustawy VAT). Skoro więc podatnik ma możliwość w każdym czasie sprawdzenia swego kontrahenta nie może zarzucać nadmiernego rygoryzmu przedmiotowym regulacjom. Cytowany przez skarżącego fragment uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego odnosi się do innego stanu faktycznego w którym skarżony był inny zapis poprzedniego rozporządzenia wykonawczego z dnia 22.III.2002r.(Dz.U.Nr. 27 poz.268 ze zm.). W wyroku tym (K 24/03) Trybunał stwierdził niezgodność z Konstytucją § 48 ust. 4 pkt 1 cyt. rozporządzenia dotyczący niemożności obniżenia podatku należnego gdy nabywca posiada fakturę niepotwierdzoną kopią u sprzedawcy. Zagadnienie to nie jest tożsame z wystawieniem faktury przez podmiot nieuprawniony a co za tym idzie nie można w prosty sposób rozstrzygnąć w tamtej sprawie przenosić na grunt sprawy rozpoznawanej. Nie jest też trafny zarzut, że do sprawy nie miał zastosowania § 11 ust. 1 rozporządzenia Min.Fin. z dnia 27.IV.2004r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, zasad wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług do których mają zastosowanie zwolnienia od podatku od towarów i usług(Dz.U.Nr. 97 poz. 971) albowiem przepis ten wskazuje kto może wystawić fakturę. Zgodnie z jego treścią fakturę wystawić może podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, posiadający numer identyfikacji podatkowej. **Prawdą jest, że fakturę może wystawić podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy VAT(tj. podmiot uprawniony , o którym mowa aktualnie w art. 88 ust. 3a ustawy VAT poprzednio do 31.V.2005r. w cyt § 14 ust. 2 a rozp. wykonawczym do ustawy VAT z dnia 27.IV.2004r.) także w przypadku, gdy podatnik ten jest nie zarejestrowany jako podatnik VAT czynny. Nie oznacza to jednak, że kontrahent skarżącego mógł wystawić fakturę na mocy której możliwe byłoby odliczenie podatku naliczonego albowiem nie był on na skutek sądowego zakazu podmiotem uprawnionym.** Fakt, że z mocy art. 108 ustawy VAT wystawca faktury musi zapłacić ujęty w niej podatek dla rozstrzygnięcia sprawy niniejszej nie ma znaczenia albowiem dotyczy sytuacji prawnej sprzedającego nie nabywcy a przepis ma charakter wybitnie sanacyjny.

Zgłoszone przez J. S. zarzuty proceduralne nie zasługiwały na uwzględnienie. Zarzuty sprowadzały się do tezy, że nieuwzględnienie wniosku dowodowego w postaci zacytowanych w nim orzeczeń sądowych doprowadziło do naruszenia art. 121 § 1, 180, 187 § 1 i art. 191 Ordynacji podatkowej. Nadto skarżący zarzucił organom bierność przy zbieraniu materiałów dowodowych. Celem postępowania dowodowego jest zebranie materiału dowodowego pomocnego przy ustalaniu okoliczności faktycznych sprawy. Jest oczywistym, że orzecznictwo sądowe nie jest środkiem pozyskania wiedzy o stanie faktycznym danej sprawy a jedynie pomocnym może być w interpretacji prawa. Tak więc nie doszło w sprawie do naruszenia art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej albowiem jak wskazano

orzeczenia sądowe nie mogły w żaden sposób przyczynić się do wyjaśnienia sprawy. Skoro zatem orzecznictwo sądowe nie może stanowić dowodu to zarzut nie przeprowadzenia z niego dowodu jest bezzasadny. Strona uzasadniając swój pogląd prawny mogła powołać się w tym zakresie na wybrane przez siebie orzecznictwo a w takim przypadku rolą organu byłoby ustosunkowanie się do przeprowadzonej w nim wykładni prawa. W tym miejscu wskazać należy, że organ odniósł się w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji do orzeczeń ETS w połączonych sprawach C-354/03, C-355/03 i C-484/03 podnosząc, że zaprezentowany w nich stan faktyczny nie pokrywa się ze stanem faktycznym sprawy. Wobec jednak faktu, że jak wskazano w pierwszej części uzasadnienia Polska miała prawo do wprowadzenia ograniczeń w prawie do odliczania podatku naliczonego to treść tego wyroku nie mogła odnieść bezpośredniego skutku dla rozstrzygnięcia sprawy niniejszej a nadto należy zgodzić się z poglądem organu, że stan faktyczny w tych sprawach nie jest tożsamy. Zarzut niepodjęcia przez organy skarbowe działań w sprawie zebrania materiału dowodowego nie został w skardze uzasadniony w związku z czym trudno się do niego odnieść. Wskazać jednak należy, że zgodnie z art. 122 Ordynacji podatkowej również na podatniku ciąży obowiązek gromadzenia i przedstawiania dowodów szczególnie w sytuacjach gdy chce on skorzystać z jakichkolwiek ulg podatkowych. Przykładem może być orzeczenie wydane przez Sąd Najwyższy w sprawie III RN 31/01 (OSNAPiUS 2002 nr. 19 poz. 451) w którym Sąd ten stwierdził, że na podatniku ciąży obowiązek udowodnienia, że stwierdzona fakturą czynność gospodarcza została dokonana.

Mając powyższe na uwadze na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30.VIII. 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U.Nr. 153 poz. 1270 ze zm.) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach orzekł jak w sentencji.