



sygn. akt I SA/Wr 257/18 Wyrok WSA we Wrocławiu

Naczelnik Urzędu Skarbowego (dalej Organ podatkowy) określił Podatnikowi zobowiązanie w podatku od towarów i usług za (...) 2013 r. oraz za (...) 2013 r. Zdaniem Organu podatkowego, prawo do odliczenia podatku naliczonego Podatnikowi nie przysługiwało ze względu na błędne oznaczenie towarów na fakturach.

Podatnik wystawiał dwa rodzaje faktur. W ramach pierwszej grupy, na fakturach jako przedmiot dostawy wykazano „złom złota”. Zdaniem Organu towary zostały wadliwie oznaczone nazwą „złom złota”, ponieważ faktycznym przedmiotem dostawy był „granulat złota”.

W ramach drugiej grupy na fakturach wykazano „złom złota”, a w rzeczywistości był to w części „granulat złota”, a w części „złom złota”. Zdaniem Organu podatkowego także te towary zostały wadliwie oznaczone, na fakturach widniała bowiem jedynie nazwą „złom złota”, podczas gdy przedmiotem dostawy był „granulat złota”, a tylko w niewielkiej części „złom złota”.

W ocenie Organu w ramach drugiej grupy faktur wystąpiła konieczność dokonania ich korekty, ze względu na ujęcie na nich odwrotnego obciążenia „złomu złota”. Ze względu na opodatkowanie dostawy złomu złota w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia, nie było bowiem możliwe łączne wykazanie obu towarów na fakturze.

Naczelnik US wskazał, że z uwagi na wyżej opisane błędy w nazwie towaru zakwestionowane faktury nie dokumentują rzeczywistego przebiegu transakcji oraz nie potwierdzają ilości dostarczonego "złomu złota" jaka odpowiadała ilości i cenie wpisanej na spornych fakturach, tym samym nie mogą one stanowić podstawy do odliczenia podatku VAT.

Na skutek wniesionego przez Podatnika odwołania Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję Naczelnika US. Podatnik od ww. decyzji wywiódł skargę.



Wojewódzki Sąd Administracyjny uchylił decyzję Dyrektora IS stwierdzając, że Podatnik nie mógł zostać pozbawiony prawa do odliczenia VAT nawet w sytuacji, gdy, nie wystawił noty korygującej do błędnych faktur ani nie wystąpił do kontrahenta o faktury korygujące. Zdaniem WSA, transakcje wykazane na fakturach zostały faktycznie dokonane. Tym samym w ocenie Sądu tylko w ograniczonym zakresie tj. dotyczącym opodatkowania dostawy złomu złota w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia, na podstawie art. 88 ust. 3a pkt 7 ustawy o VAT można było zakwestionować prawo do odliczenia podatku naliczonego i to jedynie w części dotyczącej tej dostawy, a w pozostałym zakresie Podatnik miał prawo odliczyć VAT naliczony.

Na skutek skargi kasacyjnej Organu podatkowego NSA uchylił zaskarżony wyrok w całości stwierdzając, że uzasadnienie wyroku WSA nie spełnia wymogów określonych w art. 141 § 4 PPSA. Ponadto NSA odnosząc się do zastosowanej przez WSA wykładni przepisów prawa materialnego wskazał, że przy ponownym rozpoznaniu sprawy Sąd ten winien rozważyć, czy w sprawie nie powinien mieć zastosowania art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT.

WSA ponownie rozpoznając sprawę powziął wątpliwość co do zgodności z dyrektywą 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r., zastosowanej przez organy podatkowe wykładni przepisów w odniesieniu do obydwu grup faktur. W związku z powyższym WSA skierował do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej TSUE) następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy przepisy dyrektywy [VAT], a zwłaszcza jej art. 168, art. 178 lit. a), art. 226 pkt 6 oraz zasady systemu VAT, w tym zwłaszcza zasady: neutralności podatkowej i proporcjonalności, nie stoją na przeszkodzie takiej praktyce krajowej, która odmawia prawa do odliczenia VAT z faktur, na których widnieje błędny rodzaj towaru, pomimo że w toku postępowania podatkowego (przed wydaniem decyzji) podatnik przedstawił wszelkie niezbędne wyjaśnienia oraz dokumenty źródłowe potwierdzające istnienie oraz szczegółowe cechy towarów będących przedmiotem transakcji, a które zostały następnie zaakceptowane przez organy podatkowe



w toku postępowania podatkowego, jak też nie stwierdzono zaistnienia oszustwa podatkowego?”.

TSUE wyrokiem z dnia 13 grudnia 2018 roku C-491/18 orzekł, że:

„Artykuł 168 lit. a), art. 178 lit. a) oraz art. 226 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, aby krajowe organy podatkowe odmówiły podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego wyłącznie z tego powodu, że wystawione faktury zawierają błąd dotyczący oznaczenia towarów będących przedmiotem odnośnych transakcji, także w sytuacji gdy podatnik przed wydaniem przez organy podatkowe dotyczącej go decyzji przedstawił im dokumenty oraz wyjaśnienia niezbędne do ustalenia prawdziwego przedmiotu tych transakcji i potwierdzające, że zostały one rzeczywiście dokonane.”

W uzasadnieniu wydanego orzeczenia TSUE w pierwszej kolejności podkreślił, że prawo do odliczenia jest fundamentalnym prawem podatnika VAT i jedną z najważniejszych zasad wspólnego systemu VAT w Unii Europejskiej. *„System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy. Wspólny system VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność obciążeń podatkowych działalności gospodarczej, bez względu na cel rezultaty tej działalności, pod warunkiem, że działalność ta co do zasady sama podlega opodatkowaniu VAT. Bowiem to konsument płacący cenę brutto za towar lub usługę (i nie mający prawa do odliczenia) ma zgodnie z logiką tego podatku ostatecznie ponieść ciężar ekonomiczny podatku VAT.”*

TSUE podkreślił, że jakkolwiek na podatniku, spoczywa ciężar udowodnienia spełnienia przesłanek (materialnych i formalnych) uprawniających go do skorzystania z prawa do odliczenia VAT, to jednak organy podatkowe nie mogą ograniczyć się tylko do zbadania



samej treści faktury, ale muszą również uwzględnić dodatkowe informacje przedstawione przez podatnika.

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (dalej: Rzecznik) w złożonym stanowisku podkreślił, że wyrok TSUE znajduje zastosowanie do obydwu grup faktur w zakresie w jakim dotyczyły dostawy „granulatu złota”, a tym samym podatnikowi przysługiwało w tym zakresie prawo do odliczenia podatku naliczonego.

WSA wyrokiem z dnia 28 marca 2019 roku uchylił decyzję organu drugiej instancji i poprzedzając ją decyzję organu pierwszej instancji. Jednocześnie Sąd postanowił odstąpić od związania wykładnią dokonaną w wyroku NSA wydanym na wcześniejszym etapie postępowania.

W ustnym uzasadnieniu wyroku WSA odnosząc się do orzeczenia TSUE, wskazał, że wyrok wyraża ogólną zasadę zgodnie z którą nie można pozbawić podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego tylko z tego względu, że towary będące przedmiotem transakcji nie zostały prawidłowo określone na fakturach dotyczących tych transakcji.

Sąd podzielił argumentację Rzecznika oraz Podatnika wskazując, że wyrok TSUE zapadł w zakresie obydwu grup faktur tj. do tych na których wykazano „złom złota” podczas gdy był to w całości „granulat złota” oraz w stosunku do drugiej grupy faktur w części dotyczącej dostawy „granulatu” na których wykazano „złom złota”, gdy w rzeczywistości był to w części „granulat złota” i „złom złota”.

Sąd wskazał, że zarówno w stosunku do pierwszej jak i do drugiej grupy faktur w trakcie prowadzonego postępowania nie stwierdzono, że doszło do nadużycia prawa. Celem Podatnika nie było wyłudzenie podatku VAT. Wskazał także, że Podatnik rozliczył podatek VAT należny, a stan faktyczny sprawy nie był sporny na żadnym etapie postępowania. Sąd podkreślił, że Podatnik przedstawił wyczerpujące dowody pozwalające organom podatkowym na ustalenie rzeczywistego przedmiotu transakcji oraz wyodrębnienie ilości towaru która była „granulatem złota”. Tym samym zdaniem Sądu zarówno w odniesieniu do pierwszej jak i drugiej grupy



faktur w zakresie jakim dotyczą dostawy „granulatu złota”, Podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Komentarz: Prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego jest podstawową cechą podatku od wartości dodanej, odróżniającą go od innych podatków obrotowych. Prawo to jest także kluczowe dla zachowania zasady neutralności podatku VAT. Kwestionowanie przez organy możliwości obniżenia podatku należnego od sprzedaży towarów i usług o podatek naliczony powinno być wyjątkiem od reguły, a nie zasadą. W omawianej sprawie bezspornym było to, że przedsiębiorca transakcji dokonał, dostarczył bowiem na tą okoliczność szereg dowodów, wykazał także co faktycznie było przedmiotem transakcji. Jedynym uchybieniem przedsiębiorcy było wadliwe oznaczenie towaru na fakturach. Pomimo tego, że nie nastąpiło żadne uszczuplenie należności podatkowych przez przedsiębiorcę, a dokonane transakcje zostały udokumentowane w sposób wiarygodny, organy podatkowe odmówiły przedsiębiorcy prawa do odliczenia podatku naliczonego. Tymczasem orzecznictwo TSUE od dawna podkreśla wagę zasady neutralności podatku VAT i w tym kontekście nakazuje oceniać błędy formalne związane z fakturami z rozwagą – podsumowuje dr Anna Zaręba-Faracik, Dyrektor Wydziału Interwencyjno – Procesowego w Biurze Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców.