

## W Y R O K

### W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

**Dnia 27 września 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	Sekr. sąd. Michał Gajda

po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 27 września 2006 r.  
sprawy ze skargi S. B.

na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej  
z dnia [...] nr [...]

w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiące: styczeń, kwiecień, maj,  
czerwiec, lipiec, sierpień, wrzesień, październik, grudzień 1999 r.

1. uchyla zaskarżoną decyzję;
2. określa, iż zaskarżona decyzja nie podlega wykonaniu w całości;
3. zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej na rzecz strony skarżącej 4746 (cztery tysiące siedemset czterdzieści sześć złotych) zł. tytułem zwrotu kosztów sądowych.

## UZASADNIENIE

Zaskarżoną decyzją z dnia [...] nr. [...] Dyrektor Izby Skarbowej po rozpoznaniu odwołania S. B. uchylił decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w J. z dnia [...]. znak [...] w sprawie określenia podatku od towarów i usług za miesiące styczeń, kwiecień, maj, czerwiec, lipiec, sierpień, wrzesień, październik, grudzień 1999 roku i określił za miesiące:

- styczeń 1999r różnicę podatku naliczonego i należnego do zwrotu na rachunek bankowy w kwocie [...]
- kwiecień 1999r. różnicę podatku naliczonego należnego do zwrotu na rachunek bankowy w kwocie [...]
- maj 1999r. różnicę podatku naliczonego i należnego do zwrotu na rachunek bankowy w kwocie [...]
- czerwiec 1999r. różnicę podatku naliczonego i należnego do zwrotu na rachunek bankowy w kwocie [...] oraz do przeniesienia na następny miesiąc w kwocie [...]
- lipiec 1999r. różnicę podatku naliczonego i należnego do zwrotu na rachunek bankowy w kwocie [...]
- sierpień 1999r. różnicę podatku naliczonego i należnego do zwrotu na rachunek bankowy w kwocie [...]
- wrzesień 1999r. różnicę podatku naliczonego i należnego do zwrotu na rachunek bankowy w kwocie [...]
- październik 1999r. różnicę podatku naliczonego i należnego do zwrotu na rachunek bankowy w kwocie [...]
- grudzień 1999r. różnicy podatku naliczonego i należnego do zwrotu na rachunek bankowy w kwocie [...]

W uzasadnieniu organ wskazał, że S. B. w 1999 roku prowadził działalność gospodarczą w zakresie uboju i rozbioru gęsi oraz sprzedaży mięsa. Dnia 2.VI.2003r. poinformował Naczelnika Urzędu Skarbowego w J. o włamaniu i pożarze w jego zakładzie z 31.V.2003r. na 1.VI.2003r. Wskazał, że w wyniku pożaru spłonęła cała dokumentacja księgową od 1995 roku do dnia pożaru. Wobec powyższego Naczelnik organu I instancji poinformował podatnika o obowiązku odtworzenia spalonej dokumentacji powołując przepisy art. 19 ust. 1 i 2, art. 27 ust. 4 ustawy z dnia 8.I.1993r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.Nr. 11 poz. 50 ze zm.) oraz § 54 ust. 3, § 56 roz. Min.Fin. z dnia 15.XII.1997r. w sprawie wykonania

niektórych przepisów ustawy o podatku VAT (Dz.U.Nr. 156 poz. 1024 ze zm.). Jednocześnie pouczył podatnika, że brak dowodów zakupu - faktur VAT, będzie podstawą do wszczęcia postępowania podatkowego. Wyznaczony przez organ ostateczny termin odtworzenia dokumentacji minął dnia 30.IX.2004r., a w dniu 6.X.2004r. organ wszczął postępowanie podatkowe w sprawie wymiaru podatku VAT za poszczególne miesiące 1999 roku. W toku postępowania podatnik kilkakrotnie przedkładał duplikaty faktur i na ich podstawie Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jędrzejowie wydał decyzję w dniu 7.XII.2004. powołując się przy jej wydaniu na § 54 ust. 3 rozporządzenia Min. Fin. Z dnia 15.XII.1997r. Odwołując się od tej decyzji S. B. dostarczył nową dokumentację w tym rejestr zakupów VAT. Weryfikując przedłożone ostatecznie dokumenty Dyrektor Izby Skarbowej ustalił, że część dostarczonych dowodów zakupów VAT nie spełnia kryterium duplikatu, o którym mowa w § 55 cyt. rozporządzenia. Wskazał, że korzystanie z prawa wynikającego z art. 19 ust. 1 i 2 ustawy VAT jest uwarunkowane wypełnieniem przez podatnika obowiązku posiadania oryginału faktury zakupu lub jej duplikatu o czym stanowi § 54 ust. 3 cyt. rozporządzenia. Niedopuszczalne jest rozliczenie VAT na podstawie kserokopii faktury nawet jeśli została ona potwierdzona przez wystawcę ( wyrok NSA FSK 124/05). Odnośnie podnoszonego przez podatnika w odwołaniu od decyzji I instancji zarzutu przedawnienia organ wskazał, że zgodnie z art. 70 1 Ordynacji podatkowej przedawnieniu podlegają wyłącznie zobowiązania podatkowe. Skoro w sprawie określano za poszczególne miesiące różnicę do zwrotu to nie orzekano o zobowiązaniu podatkowym w związku z czym zarzut przedawnienia uznano za bezzasadny. Organ wskazał też , że w sprawie I SA/Ke 542/05 nie rozstrzygano kwestii przedawnienia zobowiązania podatkowego za 1999 rok a jedynie tego z jaka datą zawiadomiono podatnika o zajęciu rachunku bankowego, w związku z czym rozstrzygnięcie tej sprawy nie miała znaczenia dla ustalenia biegu przedawnienia w sprawie niniejszej.

Na powyższe rozstrzygnięcie skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach złożył S. B. Wniósł w niej o uchylenie zaskarżonej decyzji zarzucając jej:

- naruszenie art. 70 ustawy z dnia 29.VIII.1997r. Ordynacja podatkowa(Dz.U.Nr. 8 poz. 60 za 2005r. ze zm) poprzez brak jego zastosowania w sprawie,
- § 54 ust. 3 rozporządzenia Min.Fin. z dnia 15.XII.1997r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym(Dz.U.Nr. 156 poz. 1024 ze zm.) poprzez jego nieprawidłowe zastosowanie w sprawie,
- art. 19 ust.1 i 2 ustawy z dnia 8.I.1993r. o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym(Dz.U.Nr. 11 poz. 50 ze zm.) poprzez nieuzasadnioną odmowę skorzystania z przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego,
- art. 122, 180§ 1 i 187 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez niepełne zebranie materiału dowodowego i nie rozpatrzenie go w sposób wyczerpujący.

W uzasadnieniu skargi podatnik wskazał, że podatek od towarów i usług jest podatkiem złożonym. Złożoność ta nie oznacza jednak możliwości nieograniczonego w czasie określania i korygowania jego poszczególnych elementów. Zastosowanie skutków przedawnienia zobowiązania podatkowego do każdego z elementów składających się na podatek VAT nie podważa zasadności poglądu o odrębności samego zobowiązania podatkowego w tym podatku oraz zwrotu różnicy na rachunek bankowy i nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do rozliczenia w następnych okresach, kwoty to są wynikiem rozliczenia podatku za dany okres. Oznacza to, że spowodowana przedawnieniem niemożność określenia kwoty samego zobowiązania podatkowego za dany okres skutkuje niemożnością orzekania także co do pozostałych kwot. Powołał się w tym zakresie na pogląd prawny zaprezentowany przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w orzeczeniu z dnia 2.XI.2005r. IIISA/Wa 987/05(Mon.Pod. 2006/2/32). Powołując się na treść wiążących organ wytycznych zawartych w uzasadnieniu rozstrzygnięcia w sprawie tut. Sądu ISA/Ke 542/05 skarżący wskazał, że nie nastąpiła przerwa biegu przedawnienia albowiem zawiadomienie podatnika o zastosowanym wobec niego środku egzekucyjnym nastąpiło dnia 3.I.2005r. a więc po upływie 5-letniego okresu przedawnienia z art. 70 Ordynacji podatkowej. Powołał się w tym zakresie na orzeczenie WSA w Warszawie IIISA/Wa 1263/04 zgodnie z którym” zarówno zastosowanie środka egzekucyjnego, jak też i dokonanie zawiadomienia, powinno nastąpić przed upływem wskazanego w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej okresu pięcioletniego. Jeżeli daty zastosowania środka egzekucyjnego i zawiadomienia o nim podatnika są różne, przerwanie biegu przedawnienia następuje w drugiej dacie.”

Wykazując nieuzasadnioną odmowę skorzystania przez podatnika z przysługującego mu z mocy art. 19 ust. 1 i 2 ustawy VAT prawa do odliczenia podatku naliczonego skarżący powołał się na niewłaściwe zastosowanie § 54 ust. 3 cyt. rozporządzenia wykonawczego. Jego zdaniem organ może kwestionować prawo podatnika na podstawie § 54 ust. 3 rozporządzenia z dnia 15.XII.1997r. ale tylko wtedy gdy wykaże, że podatnik nie był w posiadaniu oryginału faktury lub jej duplikatu w czasie gdy przysługiwało mu prawo do obniżenia podatku należnego i z tego prawa faktycznie skorzystał, czyli w dniu złożenia deklaracji VAT-7. Zatem o prawie podatnika do obniżenia podatku należnego decyduje okoliczność posiadania faktury w momencie skorzystania z tego prawa.

Decyzja zdaniem skarżącego narusza również przepisy prawa procesowego. Wbrew przepisowi art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej w uzasadnieniu decyzji organ nie wyjaśnił w jaki sposób zebrał poszczególne dowody. Wymienił jedynie zbiorczo dowody zakupu, które nie zostały uwzględnione jako duplikaty faktur. Tym samym organ nie wskazał jakie wymogi z § 55 rozporządzenia Min.Fin. nie zostały dochowane co spowodowało, że strona pozbawiona została możliwości weryfikacji tych ustaleń. Naruszenia art. 187 § 2 Ordynacji

podatkowej skarżący dopatrywał się w tym, że organ nie współdziałał z nim w procesie odtworzenia spalonej dokumentacji, mimo, iż przepis ten nakazuje organom z urzędu przeprowadzać dowody służące ustaleniu stanu faktycznego. Wskazał też, że organ mimo dyspozycji art. 180 Ordynacji podatkowej nakazującego dopuszczanie jako dowodu wszystkiego co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy odmówił uwzględnienia innych dokumentów poza duplikatami faktur mimo, że z uwagi na upływ czasu uzyskanie niektórych duplikatów było obiektywnie niemożliwe. Działania takie sprzeczne były z ogólną zasadą prawdy obiektywnej wyrażona w art. 122 Ordynacji podatkowej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył co następuje:

Skarga jest zasadna.

W myśl art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U.Nr. 153 poz. 1269 ze zm.) 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 decyzję naruszającą prawo materialne lub procesowe w stopniu mającym wpływ na treść rozstrzygnięcia.

Zaskarżona decyzja narusza prawo, choć nie wszystkie podniesione przez skarżącego argumenty są zasadne.

Podstawowym zagadnieniem wymagającym wyjaśnienia zgodnie z zarzutami skargi jest czy w sprawie doszło do przedawnienia. Prawdą jest na co wskazuje organ, że przedawnieniu podlegają wyłącznie zobowiązania podatkowe, zaś kwota zwrotu różnicy oraz kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do rozliczenia w następnym okresie nie są zobowiązaniami podatkowymi. Wobec powyższego istota zagadnienia sprowadza się do odpowiedzi na pytanie jaki jest wpływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług na możliwość orzekania co do poszczególnych elementów konstrukcyjnych tego podatku za okres, za który zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu. Odpowiadając na to pytanie podzielić należy zdaniem Sądu orzekającego w sprawie pogląd zaprezentowany przez WSA w Warszawie w orzeczeniu z dnia 2.XI.2005r. III SA/Wa 987/05(M.Podat. 2006/2/32), że” **gdy z uwagi na upływ terminu przedawnienia nie jest za dany okres możliwe określenie zobowiązania w podatku od towarów i usług, nie jest też możliwe określenie podatku naliczonego.** W konsekwencji niedopuszczalna jest także zmiana sposobu rozliczenia tego podatku.” **Oznacza to, że spowodowana przedawnieniem niemożność określenia kwoty zobowiązania podatkowego skutkuje niemożnością orzekania także co do pozostałych kwot.**

**Zastosowanie skutków przedawnienia zobowiązania podatkowego do każdego z elementów składających się na podatek VAT nie podważa poglądu o odrębności samego zobowiązania podatkowego. Pogląd odmienny na co zwrócił uwagę Sąd w sprawie III SA/Wa 987/05 miałby ten skutek, że organom podatkowym przysługiwałoby nieograniczone w czasie prawo domagania się uiszczenia przez podatników kwot nienależnie otrzymanego podatku.**

Przyjmując ten pogląd organy skarbowe ponownie rozpoznając sprawę będą musiały ustalić w pierwszej kolejności czy samo zobowiązanie w podatku VAT za poszczególne miesiące 1999 roku uległo przedawnieniu . Zgodnie z normą art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Ponieważ zaskarżona decyzja uchylająca decyzję organu I instancji i orzekająca co do istoty sprawy wydana została po upływie tego terminu tj. dnia 29 czerwca 2006r. , należy badać czy zgodnie z dyspozycją art. 70 § 4 nastąpiła przerwa w biegu przedawnienia.

Jak wynika z uzasadnienia tut. Sądu w sprawie ISA/Ke 542/05 na podstawie tytułów wykonawczych obejmujących zaległości VAT za 1999 rok wystawiono tytuły wykonawcze i dokonano zajęcia. Z uzasadnienia orzeczenia w tej sprawie( załączonego do akt administracyjnych) wynika, że zawiadomienie skarżącego o zajęciu nastąpiło dnia 3.1.2005r. Z treści art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej wynika, że bieg terminów przedawnienia zostaje przerwany ,jeżeli w czasie jego biegu zostaną łącznie spełnione dwie przesłanki: a. organ administracyjny zastosuje środek egzekucyjny i b. podatek o zastosowaniu środka zostanie powiadomiony . Biorąc pod uwagę datę zawiadomienia skarżącego o dokonanym zajęciu wskazaną przez Sąd( wiążącą jako wytyczne dla organów przy ponownym rozpoznaniu sprawy) należy ustalić czy czynność ta została dokonana przed upływem 5- letniego terminu wskazanego w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej. Zgodnie bowiem z orzeczeniem WSA w sprawie III SA/Wa 1263/04(Lex nr. 167990) zarówno zastosowanie środka egzekucyjnego, jak też dokonanie zawiadomienia, powinno nastąpić przed upływem wskazanego w art. 70 § 1 OP okresu pięcioletniego. Pogląd ten w doktrynie nie wywołuje rozbieżności. Ustalenie , że czynność została dokonana po upływie terminu przedawnienia spowoduje w konsekwencji ustalenie, że przerwa w biegu przedawnienia nie nastąpiła a zobowiązanie wygasło. W takim przypadku zgonie z wcześniejszymi rozważaniami wygaśnie też prawo do zmiany sposobu rozliczenia podatku. Okoliczności te będą wymagały wyjaśnienia przy ponownym rozpoznaniu sprawy.

Odnosząc się do pozostałych zarzutów stwierdzić należy, że zasadny był jedynie zarzut naruszenia art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej. Przepis ten nakazuje wskazanie w uzasadnieniu decyzji faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów którym dał wiarę i przyczyn dla których innym dowodom odmówił wiarygodności. Oznacza to, że w

uzasadnieniu organ winien przytoczyć wszelkie okoliczności faktyczne istotne dla rozstrzygnięcia oraz na podstawie całokształtu materiału wskazać która okoliczność została udowodniona a która nie. Z obowiązku tego w niniejszej sprawie organ się nie wywiązał albowiem w uzasadnieniu rozstrzygnięcia wskazując pośrednio dokumenty zawarte w innym piśmie które jego zdaniem nie spełniają kryterium duplikatu z § 55 rozp. Min.Fin. z dn. 15.XII.1997r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym(Dz.U.Nr.156 poz. 1024 ze zm.) nie uzasadnił dlaczego. Słusznie skarżący podniósł, że tego typu naruszenie prawa procesowego pozbawiło go możliwości oceny zasadności rozstrzygnięcia organu w tym zakresie. Pozostałe zarzutu w zakresie naruszenia prawa procesowego nie są zasadne albowiem to na podatniku spoczywa ciężar udowodnienia prawa odliczenia podatku należnego od kwoty podatku naliczonego. Nałożony art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej obowiązek zebrania przez organ w sposób wyczerpujący materiału dowodowego nie oznacza, że organ ma obowiązek zastąpić w udokumentowaniu działalności gospodarczej podatnika(patrz orzeczenie niepub. NSA SA/Bk 1298/00). Również zawarta w art. 122 Ordynacji podatkowej zasada prawdy obiektywnej nie oznacza, że ciężar dowodu spoczywa wyłącznie na organie. Tam bowiem, gdzie podatnik zmierza do osiągnięcia korzyści podatkowej tam ciężar wykazania istotnej okoliczności spoczywa na podatniku. Zasada ta w doktrynie i orzecznictwie jest powszechnie akceptowana. Prawo do odliczenia powstaje jedynie gdy czynność udokumentowania jest fakturą lub jej duplikatem co wynika wprost z zapisu § 54 § 3 cyt. rozporządzenia. Oznacza to, że ustawodawca wyłączył w tym zakresie możliwość dowodzenia innymi środkami. Nie doszło zatem do naruszenia art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej.

Nie jest też trafny zarzut naruszenia prawa materialnego poprzez błędne zastosowanie § 54 § 3 rozporządzenia z dnia 15.XII.1997r. Skoro podatnik ma prawo obniżyć kwotę podatku należnego wyłącznie na podstawie faktury, faktury korygującej lub duplikatu faktury to jedynym dowodem, że w momencie obniżenia prawo takie mu przysługiwało jest właśnie faktura. Z tego względu przepisy powyższego rozporządzenia(§ 56) nakazują przechowywanie faktur przez okres 5 lat. Zatem brak faktur w momencie kontroli pozwala organowi na określenie rozliczenia podatku VAT w inny niż deklarowany sposób. Tym samym organy prawidłowo nie zastosowały w sprawie art. 19 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 8.I.1993r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym(Dz.U.Nr. 11 poz. 50 ze zm.).

Mając powyższe na uwadze na podstawie art. 145 § 1 pkt 1a ustawy z dnia 30.VIII.2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi(Dz.U.Nr. 153 poz. 1270 ze zm.) Wojewódzki Sąd Administracyjny orzekł jak w sentencji.

