

KAZUS nr 33**SKARGA
do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego
na decyzję Dyrektora
Izby Administracji Skarbowej****Treść kazusu stanowiąca podstawę do opracowania STANU FAKTYCZNEGO**

Spór między stronami dotyczył zakwestionowania przez organy rzetelności całej faktury VAT i odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego z całej faktury, w sytuacji, gdy kwota zakwestionowanej usługi wraz z podatkiem naliczonym została ujęta w jednej pozycji z niekwestionowanymi przez organy usługami. W sprawie nie budzi wątpliwości ustalony przez organy stan faktyczny. Przeprowadzone w tej sprawie postępowanie wykazało, że na fakturze VAT o nr 5/2019, wystawionej w styczniu 2019 r. przez A. B. tytułem dzierżawy samochodów ujęto w jednej pozycji wartość usług dzierżawy i podatek VAT. Z załącznika do tej faktury wynika, że w jednej pozycji dokumentowała ona dzierżawę pięciu samochodów, a mianowicie: Toyota RAV4, Skoda Octavia, VW Passat, Honda CRV, Audi Q7. Dzierżawa: Toyoty RAV4, Skody, VW Passata, oraz Hondy CRV nie była kwestionowana przez organy. Nie budzą także wątpliwości dotyczące ustaleń o braku możliwości wydzierżawienia w badanym okresie samochodu Audi Q7 przez wystawcę faktury A. B., gdyż nie był on już w tym czasie właścicielem tego samochodu. W grudniu 2018 r. właścicielem wskazanego samochodu był W. R., przy czym od 22 grudnia 2018 r., właścicielem została spółka A, która nie wydzierżawiała ani nie wynajmowała w badanym okresie tego pojazdu. Także W. R. zeznał, że nie udostępniał tego samochodu A. B., ani nie wynajmował go nikomu innemu. Ustaleń tych nie zdołały podważyć także zeznania świadków, L. M., Ł. W., J. T., D. J., P. J. oraz D. B., bowiem w styczniu 2019 r. nie pracowali oni już w firmie podatnika, zatem nie mogli potwierdzić faktu wykorzystywania tego pojazdu w badanym okresie. Także świadkowie D. H., D. C. i M. K. nie wskazali w swoich zeznaniach, że samochód Audi Q7 był wykorzystywany w działalności gospodarczej M.K. w badanym okresie. Zgromadzone w sprawie dowody potwierdzają zatem bezsprzecznie, że A.B. nie był w badanym miesiącu właścicielem samochodu Audi Q 7 i pojazdu tego nie udostępnili mu w badanym okresie jego aktualni właściciele. Zatem samochód ten nie mógł być przez niego wydzierżawiony M.K. w tym okresie. W stanie faktycznym niniejszej sprawy nie budzi wątpliwości, że wystawiona przez A. B. faktura w jednej pozycji dokumentowała niekwestionowaną przez organy usługę dzierżawy czterech samochodów oraz zakwestionowaną usługę dzierżawy samochodu marki Audi Q7. Jednocześnie z załącznika do faktury wynika wartość poszczególnych usług, które można wyodrębnić i wynika również wartość usługi, która nie miała rzeczywistego charakteru.

Treść kazusu stanowiąca podstawę do opracowania STANOWISKA ORGANU**Treść rozstrzygnięcia organu odwoławczego**

Decyzją z dnia 20 stycznia 2020 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego we Wrześni w przedmiocie określenia M.K. zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc styczeń 2019 r.

Organ I instancji:

*Naczelnik
Urzędu Skarbowego
we Wrześni*

Organ odwoławczy:

*Dyrektor Izby
Administracji Skarbowej
w Poznaniu*

Data decyzji organu odwoławczego:

20 stycznia 2020 r.

Uzasadnienie rozstrzygnięcia organu odwoławczego

Zdaniem organów, w takiej sytuacji cała faktura jest nierzetelna przedmiotowo, albowiem przepis art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r., poz. 2174 ze zm., dalej: „u.p.t.u.”) nie daje możliwości wydzielenia z zafakturowanej całości (jak w przypadku przedmiotowej faktury, gdzie w jednej pozycji ujęto kwotę dotyczącą dzierżawy pięciu pojazdów) części usług, w stosunku do których prawo do odliczenia mogłoby przysługiwać.

Istotne przepisy:

*art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a)
u.p.t.u.*

Polecenie

Działając jako pełnomocnik M.K. – doradca podatkowy, proszę sporządzić skargę do sądu administracyjnego na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej, przyjmując że termin do wniesienia skargi nie upłynął.

Podstawa prawna:

*art. 3 § 2 pkt 1, art. 50 § 1,
art. 52 § 1, art. 53 § 1
i art. 54 § 1 p.p.s.a.*

Żądanie skargi:

*– uwzględnienie skargi oraz
uchylenie decyzji;
– zasądzenie od Dyrektora
Izby Administracji
Skarbowej w Poznaniu
na rzecz strony skarżącej
kosztów postępowania
wraz z kosztami zastępstwa
procesowego według norm
prawem przepisanych.*

[OPRACOWANIE AUTORSKIE]

Poznań, dnia 10 marca 2020 r.

**Wojewódzki
Sąd Administracyjny
w Poznaniu**
ul. F. Ratajczaka 10/12
61-815 Poznań

za pośrednictwem
**Dyrektora
Izby Administracji Skarbowej
w Poznaniu**
ul. Dolna Wilda 80A
61-501 Poznań

Strona Skarżąca:

M.K.
adres *fikcyjny*
PESEL *fikcyjny*

Reprezentowana przez:

doradcę podatkowego Jana Kowalskiego
nr wpisu: *fikcyjny*
adres do doręczeń:
Kancelaria Doradcy Podatkowego Jan Kowalski
ul. Rzeczna 78, 61-577 Poznań

Organ, którego działanie jest przedmiotem skargi:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu
ul. Dolna Wilda 80A, 61-501 Poznań

Sygn. sprawy: *fikcyjna*Wartość przedmiotu zaskarżenia: 2.000 zł¹

SKARGA
do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego
na decyzję Dyrektora
Izby Administracji Skarbowej

Na podstawie art. 3 § 2 pkt 1, art. 50 § 1, art. 52 § 1, art. 53 § 1 i art. 54 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm., dalej: p.p.s.a.), działając w imieniu i na rzecz M.K. (Skarżący) w oparciu o załączone pełnomocnictwo, zaskarżam w całości decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 20 stycznia 2020 r. sygn. sprawy [...], utrzymującą w mocy decyzję

1. Wartość fikcyjna.

Naczelnika Urzędu Skarbowego we Wrześni w przedmiocie określenia M.K. zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc styczeń 2019 r. Zaskarżoną decyzją doręczono stronie skarżącej w dniu 18 lutego 2020 r.

Zaskarżonej decyzji zarzucam:

- naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, tj. art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: u.p.t.u.) poprzez błędne przyjęcie przez organ podatkowy, że przepis ten nie daje możliwości odliczenia podatku naliczonego, w sytuacji gdy jedna faktura dokumentuje czynności fikcyjne i czynności rzeczywiste, gdy tymczasem prawidłowa wykładnia tego przepisu prowadzi do wniosku, że dopuszczalne jest odliczenie podatku naliczonego wynikającego z czynności faktycznie dokonanych.

Mając na uwadze powyższe wnoszę o:

- uwzględnienie skargi oraz uchylenie zaskarżonej decyzji;
- zasądzenie od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu na rzecz strony skarżącej kosztów postępowania wraz z kosztami zastępstwa procesowego według norm prawem przepisanych.

UZASADNIENIE

Decyzją z dnia 20 stycznia 2020 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego we Wrześni w przedmiocie określenia stronie skarżącej zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc styczeń 2019 r. Spór między stronami dotyczył zakwestionowania przez organy rzetelności całej faktury VAT i odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego z całej faktury, w sytuacji, gdy kwota zakwestionowanej usługi wraz z podatkiem naliczonym została ujęta w jednej pozycji z niekwestionowanymi przez organy usługami. Zdaniem organu podatkowego skoro faktura VAT o nr 5/2019 w jednej pozycji dokumentowała niekwestionowaną przez organy usługę dzierżawy czterech samochodów oraz zakwestionowaną usługę dzierżawy samochodu marki Audi Q7, to cała faktura jest nierzetelna przedmiotowo, albowiem przepis art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u. nie daje możliwości wydzielenia z zafakturowanej całości (jak w przypadku przedmiotowej faktury, gdzie w jednej pozycji ujęto kwotę dotyczącą dzierżawy pięciu pojazdów) części usług, w stosunku do których prawo do odliczenia mogłoby przysługiwać. Organ wskazał przy tym, że z załącznika do faktury wynika wartość poszczególnych usług, które można wyodrębnić i wynika również wartość usługi, która nie miała rzeczywistego charakteru.

Z powyższym stanowiskiem nie sposób się zgodzić. Stosownie do art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u., nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności.

Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 grudnia 2019 r., sygn. akt I FSK 1872/19, w sytuacji, gdy jedna faktura dokumentuje czynności fikcyjne i czynności rzeczywiste, dopuszczalne jest odliczenie podatku naliczonego wynikającego z czynności faktycznie dokonanych, o ile możliwe jest precyzyjne wyodrębnienie czynności faktycznie dokonanych (od czynności fikcyjnej) i przypisanie im konkretnych wartości.

Błędne jest zatem stanowisko organu podatkowego, który uważa, że cała faktura jest nierzetelna przedmiotowo, bowiem przepis art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) u.p.t.u. nie daje możliwości wydzielenia z zafakturowanej całości (jak w przypadku przedmiotowej faktury, gdzie w jednej pozycji ujęto kwotę dotyczącą dzierżawy pięciu pojazdów) części usług, w stosunku do których prawo do odliczenia mogłoby przysługiwać. Stanowisko to jest niezgodne nie tylko z ww. orzeczeniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, ale też z treścią art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) u.p.t.u. który wprost wyklucza odliczenie „w części” dotyczącej czynności niedokonanych. Co istotne organ podaje, że z załącznika do faktury wynika wartość poszczególnych usług, które można wyodrębnić i wynika również wartość usługi, która nie miała rzeczywistego charakteru. Zatem, skoro sporna w niniejszej sprawie faktura VAT o nr 5/2019 dotyczyła dzierżawy pięciu samochodów, z których zakwestionowano dzierżawę tylko jednego samochodu, a ponadto z załącznika do faktury wynika wartość poszczególnych usług, w tym wartość usługi, która nie miała rzeczywistego charakteru, to tylko w tej części (dot. w niniejszej sprawie możliwość odliczenia podatku naliczonego należało wyłączyć tylko w stosunku do usługi uznanej za nierzeczywistą tj. w zakresie zakwestionowanej dzierżawy samochodu marki Audi Q7) należało wyłączyć możliwość odliczenia podatku naliczonego.

W związku z powyższym wnoszę, jak na wstępie.

Za stronę skarżącą
doradca podatkowy Jan Kowalski
nr wpisu *fikcyjny*
podpis

Załączniki:

1. oryginał pełnomocnictwa wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej w kwocie 17,00 zł;
2. odpis skargi wraz z załącznikami;
3. dowód uiszczenia wpisu w wysokości 100 zł.²

² Wysokość przyjęta fikcyjnie przy założeniu wartości przedmiotu zaskarżenia w wysokości 2000 zł, wyliczona zgodnie z § 1 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z 16 grudnia 2003 r. w sprawie wysokości oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tj. przy należności pieniężnej objętej zaskarżonym aktem w wys. 2.000 zł wpis stosunkowy wynosi 4% wartości przedmiotu zaskarżenia, nie mniej jednak niż 100 zł.

[OPRACOWANIE REDAKCYJNE]

Miejscowość, data
(fikcyjna, ale z uwzględnieniem treści kazusu)

**Wojewódzki
Sąd Administracyjny**
w ...
adres

za pośrednictwem
**Dyrektora
Izby Administracji Skarbowej**
w ...
adres

Strona skarżąca:

imię, nazwisko
adres, PESEL

Reprezentowana przez:

doradcę podatkowego imię i nazwisko
nr wpisu:
adres

Organ, którego działanie było przedmiotem skargi:

nazwa, adres

Sygn. sprawy:

Wartość przedmiotu zaskarżenia: 2.000 zł³

SKARGA
do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego
na decyzję Dyrektora
Izby Administracji Skarbowej

Na podstawie art. 3 § 2 pkt 1, art. 50 § 1, art. 52 § 1, art. 53 § 1 i art. 54 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm., dalej: p.p.s.a.), działając w imieniu i na rzecz M.K. (Skarżący), w oparciu o załączone pełnomocnictwo, zaskarżam w całości decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w ... z dnia ..., sygn. sprawy [...], utrzymującą w mocy decyzję ... w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc styczeń 2019 r. Zaskarżona decyzja została doręczona stronie skarżącej w dniu ... r.

3. Wartość fikcyjna.

Wskazanej decyzji zarzucam:

- naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, tj. art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: u.p.t.u.) poprzez błędne przyjęcie przez organ podatkowy, że przepis ten nie daje możliwości odliczenia podatku naliczonego, w sytuacji gdy jedna faktura dokumentuje czynności fikcyjne i czynności rzeczywiste, gdy tymczasem prawidłowa wykładnia tego przepisu powinna prowadzić do wniosku, że dopuszczalne jest odliczenie podatku naliczonego wynikającego z czynności faktycznie dokonanych.

Mając na uwadze powyższe wnoszę o:

- uwzględnienie skargi oraz uchylene zaskarżonej decyzji;
- zasądzenie od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w ... na rzecz strony skarżącej kosztów postępowania wraz z kosztami zastępstwa procesowego według norm prawem przepisanych.

UZASADNIENIE

I. STAN FAKTYCZNY ORAZ STANOWISKO PRAWNE ORGANU

Decyzją z dnia 20 stycznia 2020 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego we Wrześni w przedmiocie określenia stronie skarżącej zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc styczeń 2019 roku.

Spór między stronami dotyczył zakwestionowania przez organy rzetelności całej faktury VAT i odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego z całej faktury, w sytuacji, gdy kwota zakwestionowanej usługi wraz z podatkiem naliczonym została ujęta w jednej pozycji z niekwestionowanymi przez organy usługami. Zdaniem organu podatkowego skoro faktura VAT o nr 5/2019 w jednej pozycji dokumentowała niekwestionowaną przez organy usługę dzierżawy czterech samochodów oraz zakwestionowaną usługę dzierżawy samochodu marki Audi Q7, to cała faktura jest nierzetelna przedmiotowo, albowiem przepis art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) u.p.t.u. nie daje możliwości wydzielenia z zafakturowanej całości (jak w przypadku przedmiotowej faktury, gdzie w jednej pozycji ujęto kwotę dotyczącą dzierżawy pięciu pojazdów) części usług, w stosunku do których prawo do odliczenia mogłoby przysługiwać. Organ wskazał przy tym, że z załącznika do faktury wynika wartość poszczególnych usług, które można wyodrębnić i wynika również wartość usługi, która nie miała rzeczywistego charakteru.

II. STANOWISKO PRAWNE STRONY SKARŻĄCEJ

Stosownie do art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) u.p.t.u., nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności.

Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 grudnia 2019 r., sygn. akt I FSK 1872/19, w sytuacji, gdy jedna faktura dokumentuje czynności fikcyjne i czynności rzeczywiste, dopuszczalne jest odliczenie podatku naliczonego wynikającego z czynności faktycznie dokonanych, o ile możliwe jest precyzyjne wyodrębnienie czynności faktycznie dokonanych (od czynności fikcyjnej) i przypisanie im konkretnych wartości. W niniejszej sprawie sporna faktura VAT o nr 5/2019 dotyczyła dzierżawy pięciu samochodów, z których zakwestionowano dzierżawę tylko jednego samochodu. Jednocześnie z załącznika do faktury wynika wartość po-

szczególnych usług, w tym wartość usługi, która nie miała rzeczywistego charakteru. Zdaniem strony skarżącej możliwość odliczenia podatku naliczonego należało wyłączyć tylko w stosunku do usługi uznanej za nierzeczywistą tj. w zakresie zakwestionowanej dzierżawy samochodu marki Audi Q7.

Za stronę skarżącą
doradca podatkowy Jan Kowalski
nr wpisu *fikcyjny*
podpis

Załączniki:

1. oryginał pełnomocnictwa wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej w kwocie 17,00 zł;
2. odpis skargi wraz z załącznikami;
3. dowód uiszczenia wpisu w wysokości 100 zł.⁴

4. Wysokość przyjęta fikcyjnie przy założeniu wartości przedmiotu zaskarżenia w wysokości 2000 zł, wyliczona zgodnie z § 1 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z 16 grudnia 2003 r. w sprawie wysokości oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tj. przy należności pieniężnej objętej zaskarżonym aktem w wys. 2.000 zł wpis stosunkowy wynosi 4% wartości przedmiotu zaskarżenia, nie mniej jednak niż 100 zł.

[OPRACOWANIE SKRÓCONE]

Miejscowość, data
(fikcyjna, ale z uwzględnieniem treści kazusu)

**Wojewódzki
Sąd Administracyjny**
w
adres

za pośrednictwem
**Dyrektora
Izby Administracji Skarbowej**
w ...
adres

Strona skarżąca:

imię, nazwisko
adres, PESEL

Reprezentowana przez:

doradcę podatkowego imię i nazwisko
nr wpisu:
adres do doręczeń

Organ, którego działanie jest przedmiotem skargi:

nazwa, adres

Sygn. sprawy:

Wartość przedmiotu zaskarżenia:

SKARGA
do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego
na decyzję Dyrektora
Izby Administracji Skarbowej

I. We wstępie należy podać następujące informacje:

- podstawa prawna wniesienia skargi: art. 3 § 2 pkt 1, art. 50 § 1, art. 52 § 1, art. 53 § 1 i art. 54 § 1 p.p.s.a.
- wskazać, że działamy w imieniu i na rzecz strony skarżącej w oparciu o załączone pełnomocnictwo;
- wskazać, że wnosimy skargę na decyzję ..., zaskarżając ją w całości oraz podając, kiedy została wydana, czego dotyczyła i kiedy została doręczona.

II. Wskazujemy zarzuty przeciw decyzji:

- naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, tj. art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) u.p.t.u.

III. Wskazujemy zakres żądania:

- uwzględnienie skargi oraz uchylenie zaskarżonej decyzji;
- zasądzenie od ... na rzecz strony skarżącej kosztów postępowania wraz z kosztami zastępstwa procesowego według norm prawem przepisanych.

UZASADNIENIE

I. STAN FAKTYCZNY ORAZ STANOWISKO PRAWNE ORGANU

(należy sformułować na podstawie treści kazusu)

II. STANOWISKO PRAWNE STRONY SKARŻĄCEJ

Stosownie do art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) u.p.t.u., nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności.

Zdaniem strony skarżącej, w sytuacji, gdy jedna faktura dokumentuje rzeczywiste czynności i czynności, które nie zostały dokonane, podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z rzeczywiście dokonanych czynności, o ile możliwe jest dokładne ich wyodrębnienie (od czynności fikcyjnej) i przypisanie im konkretnych wartości. W niniejszej sprawie możliwość odliczenia podatku naliczonego należało wyłączyć tylko w stosunku do usługi uznanej za nierzeczywistą tj. w zakresie zakwestionowanej dzierżawy samochodu marki Audi Q7.

Za stronę skarżącą
doradca podatkowy Jan Kowalski
nr wpisu *fikcyjny*
podpis

Załączniki:

1. oryginał pełnomocnictwa wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej w kwocie 17,00 zł;
2. odpis skargi wraz z załącznikami;
3. dowód uiszczenia wpisu w wysokości 100 zł.

■ KOMENTARZ DO PRZEPISÓW PRZYWOŁANYCH W KAZUSIE

Art. 88 u.p.t.u.

[...]

3a. Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy:

[...]

4) wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne:

a) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności,

„Cytowany przepis powinien być interpretowany w świetle art. 86 ust. 1 u.p.t.u., który formułuje prawo do odliczenia jako element konstrukcji podatku urzeczywistniający zasadę neutralności i proporcjonalności VAT. Zgodnie z jego treścią, prawo do obniżenia podatku należnego przysługuje w takim zakresie, w jakim nabyte towary lub usługi są wykorzystywane do wykonywania przez podatnika czynności opodatkowanych. Przytoczone unormowania wyrażają dążenie, by podatnikowi VAT zagwarantować możliwość odliczenia w każdym przypadku, gdy dokonuje on rzeczywistych czynności polegających na nabywaniu towarów lub usług, które przeznaczają do działalności opodatkowanej (zob. np. wyrok TSUE z dnia 29.04.2004 r. w sprawie C-137/02, p. 24; ECLI:EU:C:2004:267). [...] w sytuacji, gdy jedna faktura dokumentuje czynności fikcyjne i czynności rzeczywiste, dopuszczalne jest odliczenie podatku naliczonego wynikającego z czynności faktycznie dokonanych. [...] w przypadku, gdy [...] możliwe jest precyzyjne wyodrębnienie czynności faktycznie dokonanych (od czynności fikcyjnej) i przypisanie im konkretnych wartości, całkowita odmowa prawa do obniżenia podatku należnego z uwagi na stwierdzenie czynności fikcyjnej jest zbyt daleko idąca. Stanowisko takie nie daje się bowiem usprawiedliwić ani w świetle brzmienia art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT, który expressis verbis wyklucza odliczenie „w części” dotyczącej czynności niedokonanych, ani w świetle podstawowych założeń konstrukcyjnych podatku VAT jako podatku obrotowego.”

(zob. Wyrok NSA z 17 grudnia 2019 r., sygn. akt I FSK 1872/19)

■ PODSUMOWANIE

Analiza przepisów zawartych w treści kazusu oraz wnioski płynące z orzecznictwa pozwalają na oparcie rozwiązania kazusu o następującą argumentację:

- w sytuacji, gdy jedna faktura dokumentuje zarówno rzeczywiste czynności, jak i czynności, które nie zostały dokonane, podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z rzeczywiście dokonanych czynności, o ile możliwe jest dokładne wyodrębnienie ich na fakturze i przypisanie im konkretnych wartości.

✓ Plan pracy

1. Zapoznaj się z materiałami zawartymi w zeszycie ćwiczeń i przeczytaj dokładnie wymienione przepisy.
2. Wysłuchaj komentarza do najważniejszych przepisów niezbędnych do napisania pisma procesowego.
3. Przeczytaj treść kazusu i spróbuj domyślić się, na czym może polegać istota sporu na linii podatnik–organ. Po zapoznaniu się z przepisami na pewno coś wymyślisz! :)
4. Wysłuchaj analizy treści kazusu.
5. Znasz już przepisy, znasz treść kazusu i rozumiesz, na czym polega istota sporu na linii podatnik–organ. Teraz, korzystając z załączonego w materiałach schematu pisma procesowego, zapisz wszystkie informacje, które pomogą zbudować prawidłową odpowiedź egzaminacyjną. Wykorzystaj triki poznane w lekcji nr 1.
6. Wysłuchaj wykładu i przede wszystkim staraj się zapamiętać, w jaki sposób sformułowano zarzuty.
7. Dodatkowo, polecamy przeczytanie w książce podrzdziału poświęconego omawianemu kazusowi i wynotowanie wyrażen i zwrotów prawniczych, które będą pomocne w tworzeniu pisma procesowego.
8. Upewnij się, że rozumiesz istotę rozwiązania kazusu. Jeżeli masz wątpliwości bądź pytania, napisz do nas na kontakt@podatkowaoficyna.pl
9. Czas na powtórkę! Wyobraź sobie, że na egzaminie wylosowałeś kazus nr 28 – ten z poprzedniej lekcji. Zapisz swoją odpowiedź egzaminacyjną (może być skrótowo). Nie pomijaj tego kroku. Jest on potrzebny, aby utrwalić Twoją wiedzę, co z pewnością zaowocuje na egzaminie. Powodzenia!
10. Pamiętaj, że jutro napiszesz rozwiązanie kazusu nr 33.

Treść kazusu

Decyzją z dnia 20 stycznia 2020 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego we Wrześni w przedmiocie określenia M.K. zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc styczeń 2019 r. Spór między stronami dotyczył zakwestionowania przez organy rzetelności całej faktury VAT i odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego z całej faktury, w sytuacji, gdy kwota zakwestionowanej usługi wraz z podatkiem naliczonym została ujęta w jednej pozycji z niekwestionowanymi przez organy usługami.

W sprawie nie budzi wątpliwości ustalony przez organy stan faktyczny. Przeprowadzone w tej sprawie postępowanie wykazało, że na fakturze VAT o nr 5/2019, wystawionej w styczniu 2019 r. przez A. B. tytułem dzierżawy samochodów ujęto w jednej pozycji wartość usług dzierżawy i podatek VAT.

Z załącznika do tej faktury wynika, że w jednej pozycji dokumentowała ona dzierżawę pięciu samochodów, a mianowicie: Toyota RAV 4, Skoda Octavia, VW Passat, Honda CRV, Audi Q 7.

Dzierżawa: Toyoty RAV 4, Skody, VW Passata, oraz Hondy CRV nie była kwestionowana przez organy. Nie budzą także wątpliwości dotyczące ustaleń o braku możliwości wydzierżawienia w badanym okresie samochodu Audi Q7 przez wystawcę faktury A. B., gdyż nie był on już w tym czasie właścicielem tego samochodu. W grudniu 2018 r. właścicielem wskazanego samochodu był W. R., przy czym od 22 grudnia 2018 r., właścicielem została spółka A, która nie wydzierżawiała ani nie wynajmowała w badanym okresie tego pojazdu. Także W. R. zeznał, że nie udostępniał tego samochodu A. B., ani nie wynajmował go nikomu innemu. Ustaleń tych nie zdołały podważyć także zeznania świadków, L. M., Ł. W., J. T., D. J., P. J. oraz D. B., bowiem w styczniu 2019 r. nie pracowali oni już w firmie podatnika, zatem nie mogli potwierdzić faktu wykorzystywania tego pojazdu w badanym okresie. Także świadkowie D. H., D. C. i M. K. nie wskazali w swoich zeznaniach, że samochód Audi Q7 był wykorzystywany w działalności gospodarczej M.K. w badanym okresie.

Zgromadzone w sprawie dowody potwierdzają zatem bezspornie, że A.B. nie był w badanym miesiącu właścicielem samochodu Audi Q 7 i pojazdu tego nie udostępnili mu w badanym okresie jego aktualni właściciele. Zatem samochód ten nie mógł być przez niego wydzierżawiony M.K. w tym okresie.

W stanie faktycznym niniejszej sprawy nie budzi wątpliwości, że wystawiona przez A. B. faktura w jednej pozycji dokumentowała niekwestionowaną przez organy usługę dzierżawy czterech samochodów oraz zakwestionowaną usługę dzierżawy samochodu marki Audi Q7. Jednocześnie z załącznika do faktury wynika wartość poszczególnych usług, które można wyodrębnić i wynika również wartość usługi, która nie miała rzeczywistego charakteru. Zdaniem organów, w takiej sytuacji cała faktura jest nierzetelna przedmiotowo, albowiem przepis art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r., poz. 2174 ze zm.,

dalej: „u.p.t.u.”) nie daje możliwości wydzielenia z zafakturowanej całości (jak w przypadku przedmiotowej faktury, gdzie w jednej pozycji ujęto kwotę dotyczącą dzierżawy pięciu pojazdów) części usług, w stosunku do których prawo do odliczenia mogłoby przysługiwać. Działając jako pełnomocnik M.K. - doradca podatkowy, proszę sporządzić skargę do sądu administracyjnego na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej, przyjmując że termin do wniesienia skargi nie upłynął.

Przepisy przywołane w rozwiązaniu przypadku

● USTAWA O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Art. 88. [Wyłączenia od odliczenia lub zwrotu podatku]

- 3a. Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku, gdy:
- 1) sprzedaż została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi:
 - a) wystawionymi przez podmiot nieistniejący,
 - b) (uchylona);
 - 2) transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku;
 - 3) (uchylony);
 - 4) wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne:
 - a) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności,
 - b) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością,
 - c) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego – w części dotyczącej tych czynności;
 - 5) faktury, faktury korygujące wystawione przez nabywcę zgodnie z odrębnymi przepisami nie zostały zaakceptowane przez sprzedającego;
 - 6) (uchylony);
 - 7) wystawiono faktury, w których została wykazana kwota podatku w stosunku do czynności opodatkowanych, dla których nie wykazuje się kwoty podatku na fakturze – w części dotyczącej tych czynności.

● PRZYDATNE ORZECZNICTWO SĄDOWE

Wyrok NSA z 17 grudnia 2019 r., sygn. akt I FSK 1872/19

„Cytowany przepis powinien być interpretowany w świetle art. 86 ust. 1 u.p.t.u., który formułuje prawo do odliczenia jako element konstrukcji podatku rzeczywistniący zasadę neutralności i proporcjonalności VAT. Zgodnie z jego treścią, prawo do obniżenia podatku należnego przysługuje w takim zakresie, w jakim nabyte towary lub usługi są wykorzystywane do wykonywania przez podatnika czynności opodatkowanych. Przytoczone unormowania wyrażają dążenie, by podatnikowi VAT zagwarantować możliwość odliczenia w każdym przypadku, gdy dokonuje on rzeczywistych czynności polegających na nabywaniu towarów lub usług, które przeznaczają do działalności opodatkowanej (zob. np. wyrok TSUE z 29.04.2004 r. w sprawie C-137/02, p. 24; ECLI:EU:C:2004:267). [...] w sytuacji, gdy jedna faktura dokumentuje czynności fikcyjne i czynności rzeczywiste, dopuszczalne jest odliczenie podatku naliczonego wynikającego z czynności faktycznie dokonanych. [...] w przypadku, gdy [...] możliwe jest precyzyjne wyodrębnienie czynności faktycznie dokonanych (od czynności fikcyjnej) i przypisanie im konkretnych wartości, całkowita odmowa prawa do obniżenia podatku należnego z uwagi na stwierdzenie czynności fikcyjnej jest zbyt daleko idąca. Stanowisko takie nie daje się bowiem usprawiedliwić ani w świetle brzmienia art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT, który *expressis verbis* wyklucza odliczenie „w części” dotyczącej czynności niedokonanych, ani w świetle podstawowych założeń konstrukcyjnych podatku VAT jako podatku obrotowego.”

- Decyzją z 8 listopada 2019 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi utrzymał w mocy zaskarżone rozstrzygnięcie własne. Dyrektor wyjaśnił, że wbrew stanowisku prezentowanemu w odwołaniu, nie dokonał oceny istnienia przesłanek, gdyż ocena taka nie była możliwa z uwagi na to, że pełnomocnik nie podał ani dowodów ani okoliczności, które organ miałby analizować we wznowionym postępowaniu. Podkreślił też, że do wznowienia postępowania nie może prowadzić powoływanie się na dowody zgromadzone w innym postępowaniu, bez ich wskazania, albowiem oznaczałoby to poszukiwanie tych dowodów przez organ podatkowy, a więc zbadanie całego materiału dowodowego z tego postępowania i analizowanie przesłanki wznowienia w odniesieniu do każdego z dowodów. Podobnie nie jest podstawą wznowienia argumentacja, że dowody, na których oparto decyzję ostateczną okazały się fałszywe, bez ich identyfikacji.

Komentarz do przepisów

Analiza przepisów zawartych w treści przypadku oraz wnioski płynące z orzecznictwa pozwalają na oparcie rozwiązania przypadku o następującą argumentację:

- w sytuacji gdy jedna faktura dokumentuje zarówno rzeczywiste czynności, jak i czynności, które nie zostały dokonane, podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z rzeczywiście dokonanych czynności, o ile możliwe jest precyzyjne wyodrębnienie ich na fakturze i przypisanie im konkretnych wartości.

treść pisma

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

.....
.....

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

