

**I SA/Po 20/23 - Wyrok**

<b>Data orzeczenia</b>	2023-06-27
<b>Data wpływu</b>	2023-01-09
<b>Sąd</b>	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu
<b>Sędziowie</b>	Izabela Kucznerowicz /przewodniczący/ Katarzyna Nikodem Michał Ilski /sprawozdawca/
<b>Symbol z opisem</b>	6110 Podatek od towarów i usług
<b>Hasła tematyczne</b>	Podatek od towarów i usług Podatkowe postępowanie
<b>Skarżony organ</b>	Dyrektor Izby Skarbowej
<b>Treść wyniku</b>	Uchyłono zaskarżoną decyzję
<b>Powołane przepisy</b>	Dz.U. 2017 nr 0 poz 1221; art. 86 ust. 1, art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a, art. 112b ust. 1, art. 112b ust. 2b, art. 112c ust. 1 pkt 2; Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - tekst jednolity Dz.U. 2021 nr 0 poz 1540; art. 2a, art. 210 § 1 pkt 6, art. 210 § 4; Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa. Dz.U. 2023 nr 0 poz 259; art. 206; Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - t.j.

**Sentencja**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Izabela Kucznerowicz Sędziowie Sędzia WSA Katarzyna Nikodem Asesor sądowy WSA Michał Ilski (spr.) Protokolant: referent stażysta Adrian Piechota po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 27 czerwca 2023 r. sprawy ze skargi P. M. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 27 października 2022 r., nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiące od lutego do grudnia 2017 roku oraz styczeń, luty wrzesień i listopad 2018 roku I. uchyła zaskarżoną decyzję; II. zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej na rzecz skarżącej kwotę [...] tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

**Uzasadnienie**

Naczelnik Urzędu Skarbowego [...] decyzją z 29 czerwca 2022 r., nr [...], [...] wydaną względem [...] sp. j. T. i A. M. (dalej zwanej również skarżącą):

- 1) określił wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za okres od lutego do września 2017 r., od listopada 2017 r. do lutego 2018 r. oraz za okres od września do listopada 2018 r.;
- 2) określił wysokość podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy za październik 2017 r.;
- 3) ustalił dodatkowe zobowiązanie podatkowe na podstawie art. 112b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 z późn. zm. – dalej w skrócie: "ustawa o PTU") za marzec, czerwiec, październik i grudzień 2017 r. oraz za wrzesień i listopad 2018 r.;
- 4) ustalił dodatkowe zobowiązanie podatkowe na podstawie art. 112c ust. 1 ustawy o PTU za luty 2017 r., za okres od marca do września 2017 r. oraz za okres od listopada 2017 r. do lutego 2018 r.

Naczelnik omówił ustalenia w zakresie ujęcia przez skarżącą w rejestrach VAT kwot w błędnych wysokościach. Zidentyfikowano, że skarżąca nie ujęła w rejestrach zakupu części faktur jak i fakt rozliczenia faktur niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Skarżąca ujęła ponadto po stronie podatku naliczonego faktury wystawione przez [...] M. C. dokumentujące wykonanie konstrukcji stalowych wraz z montażem objęte tzw. mechanizmem odwrotnego obciążenia.

Skarżąca dokonała również odliczenia podatku z faktur wystawionych przez [...] sp. z o.o. dotyczących wykonania robót budowlanych, dostaw materiałów budowlanych, usług obsługi inwestycji, usług obsługi administracyjnej.

Ustalono, że siedziba wskazanego kontrahenta mieściła się w [...] przy ul. [...]. Adres ten został udostępniony wskazanej spółce przez skarżącą na podstawie ustnego użyczenia. Ustalono również, że 71,09% sprzedaży M. sp. z o.o. było dokonywane na rzecz skarżącej, zaś 28,79% sprzedaży dokonywano w ramach konsorcjum w skład którego wchodziła skarżąca oraz M. sp. z o.o. M. P. będąca wiceprezesem zarządu wskazanej ostatnio spółki była jednocześnie głównym księgowym skarżącej. A. M. w oświadczeniu kontrolowanego z 19 lipca 2019 r. ustanowił M. P. pełnomocnikiem na wypadek nieobecności. I. K. (prezes zarządu M. sp. z o.o.) świadczył pracę na rzecz omawianej spółki bez wynagrodzenia oraz był jednocześnie zatrudniony na etacie u skarżącej jako pracownik administracyjny.

W ocenie Naczelnika transakcje pomiędzy M. sp. z o.o. a skarżącą dotyczące zakupu robót budowlanych i remontowych (na łączną kwotę brutto [...] zł), dostaw materiałów (na łączną kwotę brutto [...] zł), usług obsługi inwestycji (na łączną kwotę brutto [...] zł) oraz obsługi administracyjnej (na łączną kwotę brutto [...] zł) nie odzwierciedlają rzeczywistych transakcji gospodarczych.

Oceniając zebrany materiał dowodowy w zakresie usług robót budowlanych i remontowych świadczonych przez M. sp. z o.o. na rzecz skarżącej wskazano, że jej wspólnicy nie potrafili określić zakresu robót budowlanych. W toku kontroli nie przedłożono protokołu odbioru robót dotyczących faktury nr [...] o wartości netto [...] zł. Dopiero w toku postępowania podatkowego M. P. przesłała protokół odbioru robót wykonanych w budynku w [...] ul. [...] na kwotę brutto [...] zł. Tymczasem wskazana faktura opiewa na wartość netto [...] zł, plus VAT w wysokości 23%. Wartość brutto wynosiła [...] zł i taka wartość została zaewidencjonowana w rejestrze zakupu za wrzesień 2017 r. Przedłożony protokół nie zawiera informacji jakie roboty wykonano, co w ocenie organu pierwszej instancji było podyktowane trudnością w przyporządkowaniu robót o tak znacznej wartości do nieruchomości będących w posiadaniu skarżącej.

W kontekście protokołów odbioru robót remontowych w lokalu mieszkalnym położonym w [...] przy pl. [...] oraz w lokalu mieszkalnym położonym we [...] przy ul. [...] jak i protokołu dotyczącego robót budowlanych w budynku biurowym położonym w L. przy ul. [...] stwierdzono, że M. sp. z o.o. nie nabywała materiałów budowlanych, które mogłyby być wykorzystane w procesie realizacji robót. Gdyby przyjąć że M. sp. z o.o. wykonywała prace remontowe w oparciu o materiał powierzony przez skarżącą to oznaczałoby że faktury VAT dotyczą wyłącznie robocizny bez materiału. W tym przypadku trudno zaś byłoby dać wiarę, że zadeklarowane w fakturach kwoty dotyczą samych robót.

M. sp. z o.o. w okresie od 01 stycznia 2017 r. do 28 lutego 2018 r. nie posiadała zaplecza sprzętowego niezbędnego do świadczenia prac budowlanych. W tym kontekście zauważono, że łączna wartość zafakturowanej sprzedaży brutto wynosi [...] zł.

Analizując zeznania A. M. z 25 października 2019 r. dostrzeżono, że osoba ta zapytana o zakres robót budowlanych i remontowych prowadzonych przez M. sp. z o.o. na rzecz skarżącej w 2017 r. zasłoniła się niepamięcią. Mimo to w toku tego samego przesłuchania A. M. zapytany o zakres prac świadczonych przez innych kontrahentów w tym samym czasie na tych samych budynkach potrafił wskazać na roboty o dużo niższej wartości.

Również I. K. (prezes zarządu M. sp. z o.o.) zapytany o zakres robót budowlanych i remontowych nie udzielił żadnych wiążących informacji potwierdzających dokonanie transakcji, zasłaniając się niewiedzą bądź niepamięcią. Dostrzeżono przy tym, że usługi budowlane których sprzedaż udokumentowano fakturą nr [...] miały być prowadzone na budynku położonym pod adresem L. ul. [...], który jest jednocześnie adresem siedziby M. sp. z o.o.

Nie przedłożono umów o współpracy pomiędzy wskazaną ostatnio spółką a skarżącą.

Z zeznania A. M., wynika że skarżąca w 2017 r. nie prowadziła inwestycji budowlanych na własne potrzeby, a wskazane roboty były prowadzone na zasadzie podwykonawstwa. Tym samym w myśl obowiązujących w 2017 r. przepisów ustawy o PTU skarżąca została pozbawiona prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z tych faktur. W art. 88 ust. 3a pkt 7 ustawy o PTU ustawodawca odmówił prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z wystawionych faktur, 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.

Omawiając ustalenia w zakresie dostaw materiałów budowlanych przez M. sp. z o.o. na rzecz skarżącej zwrócono uwagę, że wskazany kontrahent nie posiadał materiałów udokumentowanych zakwestionowanymi fakturami. M. sp. z o.o. w prowadzonych księgach rachunkowych nie posiadała dokumentów potwierdzających nabycie materiałów z źródeł zewnętrznych. Omawiany podmiot nie posiadał również zapasów z roku poprzedniego. Trudno uznać aby M. sp. z o.o. jako przedsiębiorstwo o profilu usługowym mogła wyprodukować materiały budowlane o wartości [...] zł brutto nie posiadając do tych celów zaplecza lokalowego oraz jakichkolwiek dowodów potwierdzających nabycie półproduktów. W toku przesłuchań członków zarządu M. sp. z o.o. nie uzyskano wyjaśnień odnośnie kwestii jak mogło dojść do transakcji sprzedaży materiałów budowlanych których nie nabyto. Przedłożone przez M. P. 27 maja 2021 r. ilościowe i wartościowe zestawienia materiałów potwierdzone nieczytelnym podpisem (parafką) nie stanowią dowodu, który uprawdopodobniłby nabycie materiałów.

Żadna z przesłuchanych osób nie potrafiła wskazać co faktycznie miała obejmować dostawa materiałów budowlanych. Jedyne A. M. po przedłożeniu faktur, na których wyszczególniono dostawę materiałów stwierdził, że przedmiotem transakcji był zakup materiałów budowlanych. Wskazana osoba nie potrafiła jednak wskazać żadnych szczegółów transakcji. Członkowie zarządu M. sp. z o.o. w toku przesłuchań również nie potrafili rozwiązać wątpliwości w zakresie możliwości sprzedaży materiałów budowlanych na rzecz skarżącej.

Przedstawiając ustalenia odnoszące się do zakupu przez skarżącą usług "obsługi inwestycji" wskazano, że A. M. podczas pierwszego przesłuchania zeznał, iż usługi obsługi inwestycyjnej dotyczyły być może rozliczenia za usługi sprzętowe. Świadek domyślał się, że mogły to być ciężkie maszyny budowlane, w tym samochody, ciągniki, koparki oraz wynajem szalunków. W kolejnym przesłuchaniu A. M. zapytany ponownie o zakres robót nazwanych "obsługa inwestycyjna" zasłaniał się niepamięcią. Przedłożone przez skarżącą "potwierdzenia wykonania usług" wskazują, że omawiane prace dotyczyły prac o charakterze umysłowym. W załączonych do tych potwierdzeń dokumentach znajdowały się wydruki z korespondencji mailowej dla adresu [...] ten w ocenie Naczelnika wskazuje, że I. K. wykonał czynności udokumentowane kwestionowanymi fakturami w ramach pracy na etacie u skarżącej, a nie w ramach świadczenia usług przez M. sp. z o.o. W toku kontroli prowadzonej względem wskazanej spółki nie stwierdzono aby była ona w posiadaniu jakiegokolwiek sprzętu budowlanego lub posiadała taki sprzęt na podstawie innego tytułu prawnego np. najmu, dzierżawy czy leasingu.

I. K. oraz M. P. (członkowie zarządu M. sp. z o.o.) nie potrafili wskazać zakresu prac, kto te prace wykonywał, nie potrafili również określić jaki mieli w nich udział. Przesłuchiwani zasłaniaли się niepamięcią, nie potrafili wskazać nawet czy posiadają jakąkolwiek dokumentację związaną z odbiorem prac, ich wyceną. Dostrzeżono w tym kontekście, że M. sp. z o.o. dokonała w spornym okresie sprzedaży usług przede wszystkim na rzecz skarżącej oraz sprzedaży jednej inwestycji prowadzonej przez M. sp. z o.o. w konsorcjum ze skarżącą.

Skarżąca jak i jej kontrahent nie przedłożyli również umów regulujących warunki współpracy. Przedłożone potwierdzenia trudno uznać za wiarygodne. Dokumenty te nie zawierają żadnych specyfikacji, wyliczeń, kalkulacji. Zakres prac związanych z obsługą inwestycji pokrywa się w znacznej mierze z zakresem usług obsługi administracyjnej. W toku przesłuchań przedstawiciele skarżącej oraz M. sp. z o.o. nie potrafili określić co konkretnie obejmowały usługi związane z obsługą inwestycji. Prace te miały być wykonywane przez M. P. i I. K.. M. P. nie posiada przy tym specjalistycznego przygotowania budowlanego. Okoliczność ta rozważona na tle całokształtu okoliczności sprawy dodatkowo uzasadnia pogląd o nierzetelności faktur dokumentujących świadczenie spornych usług przez M. sp. z o.o. I. K. posiadał wykształcenie budowlane. Wskazano ostatnio osoba nie pamiętała jednak i nie potrafiła wskazać prac, w których uczestniczyła. Uznano, że wycena robót świadczonych przez 2 osoby w okresie niespełna dwóch miesięcy na kwotę [...]zł jest nierealna. Zauważono, że I. K. był w 2017 r. zatrudniony u skarżącej na podstawie umowy o pracę otrzymując z tego tytułu wynagrodzenie.

W kontekście zakwestionowanych faktur dokumentujących nabycie usług w zakresie obsługi administracyjnej wskazano m.in. na rozbieżności w zeznaniach osób decyzyjnych w zakresie transakcji pomiędzy M. sp. z o.o. a skarżącą. Jedyne M. P. (wiceprezes zarządu M. sp. z o.o.) była w stanie wskazać zakres prac, w których brała udział. Prace te określiła jako prowadzenie ksiąg rachunkowych, obsługę administracyjną inwestycji, analizę prawną. Z zeznań świadek wynika, że prace te wykonywano wraz z I. K. (prezesem zarządu M. sp. z o.o.). I. K. w trakcie przesłuchania mającego miejsce 06 listopada 2019 r. nie był jednak w stanie podać zakresu tych prac ani wskazać kto je wykonywał. Dostrzeżono rozbieżności w zeznaniach świadków w kwestii wyceny wartości usług. Z zeznań M. P. wynika, że świadek dokonywała wyceny z A. M.. Wskazany ostatnio świadek wskazał zaś, że nie wie kto wyceniał wartość usług.

I. K. zasłaniając się niepamięcią nie udzielił żadnych wiążących informacji potwierdzających dokonanie transakcji pomiędzy M. sp. z o.o. a skarżącą. Zaznaczono, że w ramach sprzedaży realizowanej na rzecz skarżącej wystawiono 4 faktury dotyczące usług obsługi administracyjnej o wartości brutto ponad 1,5 mln zł.

Skarżąca jak i M. sp. z o.o. nie przedłożyły umów o współpracy mimo znacznej wartości usług. Przedłożone potwierdzenia nie zawierają żadnych specyfikacji, wyliczeń, kalkulacji. Co więcej zakres usług wchodzących w skład obsługi administracyjnej pokrywa się z zakresem usług dotyczących obsługi inwestycyjnej.

Za niewiarygodne uznano dokonanie wyceny robót świadczonych przez 2 osoby w okresie jednego kwartału na ponad 1,5 mln zł. Co więcej I. K. był w 2017 r. zatrudniony u skarżącej na umowie o pracę i otrzymywał z tego tytułu wynagrodzenie.

Dostrzeżono również, że M. sp. z o.o. nie uwzględniła w rozliczeniu VAT części faktur wystawionych na rzecz skarżącej. Omawiany kontrahent nie uwzględnił w swoim rozliczeniu faktury nr [...] i [...] o łącznej wartości brutto [...] zł. Uznano, że trudno dać wiarę wyjaśnieniom M. P., że niezawidencjonowanie tych faktur, wynikało tylko z niedopatrzania, zwłaszcza mając na uwadze, iż prowadzeniem ksiąg rachunkowych obydwu spółek, jak również wystawianiem faktur VAT w ich imieniu zajmowała się ta sama osoba.

W toku postępowania podatkowego włączono do akt sprawy protokoły przesłuchań pracowników skarżącej oraz M. sp. z o.o. z postępowania przygotowawczego prowadzonego przez Prokuraturę Rejonową [...] Zeznania te w ocenie Naczelnika nie stanowią wiarygodnych dowodów na zakup przez skarżącą usług polegających na robotach budowlanych, zakup materiałów budowlanych, zakup obsługi inwestycyjnej oraz zakup obsługi administracyjnej. Zeznania te nie stanowią również wiarygodnych dowodów w zakresie sprzedaży usług robót budowlanych i remontowych świadczonych przez skarżącą na rzecz M. sp. z o.o. udokumentowanych fakturami wskazującymi na zastosowanie tzw. mechanizmu odwrotnego obciążenia. Żadna z osób reprezentujących skarżącą oraz M. sp. z o.o. jak i żaden z pozostałych świadków nie potrafili wskazać szczegółów rzekomej współpracy w zakresie usług budowlanych jak i remontowych. Świadkowie nie wiedzieli bądź też nie pamiętali co było przedmiotem tych usług, gdzie były one wykonane. Świadkowie nie potrafili również podać szczegółów odnośnie transakcji oznaczonych jako dostawa materiałów. Przekazane przez świadków informacje odnośnie usług obsługi inwestycji oraz obsługi administracyjnej nie uwiarygadniają faktu ich wykonania.

Wyjaśniono, że w przypadku tak zwanych pustych faktur sensu stricte, a za takie należy uznać sporne faktury wystawione przez M. sp. z o.o. kwestia tzw. dobrej wiary i dołożenia należytej staranności kupieckiej nie mają znaczenia. Stwierdzono, że wiceprezes zarządu M. sp. z o.o. M. P. jest główną księgową w zarówno u skarżącej jak w M. sp. z o.o. To M. P. wystawiała osobiście faktury w imieniu obydwu spółek oraz prowadziła dla tych podmiotów księgi podatkowe. Tego rodzaju rozwiązanie pozwalało "czuwać" nad wysokością obciążeń podatkowych jednej spółki kosztem drugiej.

W zakresie podatku należnego uznano, że faktury wystawione przez skarżącą z zastosowaniem mechanizmu odwrotnego obciążenia na rzecz M. sp. z o.o. dotyczące robót budowlanych i remontowych nie odzwierciedlają rzeczywistych transakcji handlowych. W toku kontroli podatkowej przeprowadzonej względem kontrahenta skarżącej ustalono, że nie dokonywał on dalszej sprzedaży wskazanych usług. Ustalono ponadto, że sprzedaż usług na rzecz końcowych odbiorców (inwestora) związanych z realizacją inwestycji została udokumentowana fakturami wystawionymi przez skarżącą i ujęta w jej rejestrach.

Uzasadniając ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 112b ustawy o PTU wskazano na nieuwzględnienie przez skarżącą podatku należnego z faktur wystawionych w procedurze tzw. odwrotnego obciążenia przez [...] J. S., rozliczenie podatku z niewłaściwie wystawionych faktur przez [...] M. C., rozliczenie podatku z faktur wystawionych przez T. sp. z o.o. niezwiązanych z prowadzoną działalnością. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe na podstawie wskazanej regulacji ustalono również w związku z błędnym rozliczeniem podatku wynikającego z faktury wystawionej przez Przedsiębiorstwo [...] A. S., E. S.A. oraz błędnym rozliczeniem podatku wynikającego z faktur wystawionych przez P. sp. z o.o.

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe w oparciu o postanowienia art. 112c ustawy o PTU zostało zaś ustalone z uwagi na posłużenie się przez skarżącą fakturami wystawionymi przez M. sp. z o.o. stwierdzającymi czynności, które nie zostały dokonane.

Skarżąca wniosła odwołanie od wymienionej na wstępie decyzji organu pierwszej instancji.

Dyrektor Izby Skarbowej decyzją z 27 października 2022 r., nr [...] utrzymał w mocy wskazaną na wstępie decyzję organu pierwszej instancji.

W ocenie organu odwoławczego Naczelnik dokonał prawidłowej analizy zebranego materiału

dowodowego. Podzielono stanowisko głoszące, że zakwestionowane faktury zakupu towarów i usług nie odzwierciedlają rzeczywistych transakcji handlowych. Powołano się również na ustalenia poczynione w decyzjach N. U. S. [...] wydanych względem M. sp. z o.o. w przedmiocie VAT i CIT za 2017 r.

Odnosząc się do zarzutów odwołania za nieznajdujący uzasadnienia uznano zarzut pominięcia części zeznań świadków. To, że organ podatkowy nie wykorzystał wszystkich otrzymanych z Prokuratury Rejonowej [...] zeznań, nie może być utożsamiane z naruszeniem prawa. Za zasadne uznano włączenie do akt tych zeznań, w których przesłuchiwani potwierdzili zatrudnienie u skarżącej. Uznano również, że zgromadzony materiał dowodowy wystarczył do przyjęcia ustaleń pozwalających na ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego. W ocenie Dyrektora TSUE w wyroku z 15 kwietnia 2021 r., [...] nie stwierdził braku możliwości ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 112b ustawy o PTU. W orzecznictwie sądów administracyjnych możliwość odstąpienia od zastosowania sankcji, dotyczyła tych stanów faktycznych, w których organy podatkowe nie kwestionowały strony formalnej i materialnej danej transakcji udokumentowanej fakturą, a stwierdzone nieprawidłowości w rozliczeniu podatku nie wiązały się z działaniami podatnika podjętymi z zamiarem oszustwa podatkowego czy nadużycia prawa. Dotyczyły one kwestii, które budziły wątpliwości i skutkowały np. niezasadnym opodatkowaniem dostawy nieruchomości w sytuacji, w której dostawa ta objęta była zwolnieniem podatkowym. Podkreślono, że po zakończonej kontroli podatkowej skarżąca nie skorygowała rozliczeń za badane miesiące.

Wyjaśniono również, że w przeprowadzonej względem skarżącej kontroli podatkowej nie znajdowały zastosowania ograniczenia długości jej trwania. Podzielono ustalenia organu pierwszej instancji świadczące o zaewidencjonowaniu przez skarżącą faktur w błędnych kwotach, nieujęciu po stronie zakupu jak i sprzedaży faktur wystawionych z zastosowaniem mechanizmu tzw. odwrotnego obciążenia oraz braku prawa do odliczenia podatku związanego z nabyciem alkoholu.

Skarżąca, reprezentowana przez profesjonalnego pełnomocnika wniosła skargę na omówioną powyżej decyzję Dyrektora. Wniesiono o uchylenie zaskarżonej decyzji wraz z poprzedzającą ją decyzją organu pierwszej instancji. Ponadto wniesiono m. in. o orzeczenie zwrotu kosztów postępowania według norm przepisanych.

Zaskarżonej decyzji zarzucono naruszenie:

- 1) art. 112b ust. 1 pkt 1 ustawy o PTU przez jego błędną wykładnię i pominięcie, że przepis ten nie zawiera normy kompetencyjnej pozwalającej na odstąpienie organu podatkowego od wymierzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego;
- 2) art. 112b ust. 1 pkt 1 ustawy o PTU poprzez ustalenie skarżącej dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług i wydanie decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe w błędnej wysokości za październik 2017 r., wrzesień 2018 r. i listopad 2018 r. z uwagi na omyłkowe zaksięgowanie przez spółkę w rejestrze zakupów faktur z uwagi na dokonane oczywiste omyłki;
- 3) art. 112b ust. 3 pkt 2 lit. a) ustawy o PTU poprzez jego niezastosowanie mimo, iż skarżąca działała, jak twierdziła, w dobrej wierze, a ujęcie błędnych wartości w rejestrze zakupu VAT w poz. 222 za wrzesień 2018 r., w poz. 63, 115 i 116 za listopad 2018 r., zatem błędy popełnione przez nią w deklaracji, jej zdaniem, powinny być traktowane jako błędy rachunkowe lub oczywiste omyłki, wykluczające możliwość zastosowania sankcji zgodnie z powołanym przepisem;

- 4) art. 112c ust. 1 ustawy o PTU poprzez jego błędną wykładnię i ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego wynoszącego 100% wartości podatku naliczonego, podczas gdy faktury zakupu o nr: [...], [...], [...], [...], [...], [...], [...], [...], [...], [...] [...] [...], [...], [...], [...], [...], [...], [...]
- 5) art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 7 ust. 1 ustawy o PTU poprzez uznanie, że skarżąca nie mogła nabyć materiałów budowlanych od M. sp. z o.o., podczas, gdy zostało wykazane, że spółka nabyła materiały budowlane oraz wykorzystała je w ramach realizacji usług budowlanych;
- 6) art. 86 ust. 1 i 2 pkt 1 lit. a) oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) i b) ustawy o PTU w zw. z art. 167 i oraz art. 168 dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE seria L z 2006 r. Nr 347, poz. 1 – dalej w skrócie: "dyrektywa 112") poprzez błędną subsumcję stanu faktycznego sprawy i odebranie prawa do odliczenia VAT z faktur nr: [...], [...], [...], [...] dotyczących zakupu robót budowlanych i remontowych; faktur o nr [...], [...], [...] dotyczących zakupu materiałów budowlanych; faktur o nr [...], [...], [...] dotyczących zakupu usług obsługi inwestycyjnej; faktur o nr [...], [...], [...], [...] dotyczących zakupu usług obsługi administracyjnej; faktur o nr [...];
- 7) art. 180 § 1, art. 187 § 1 oraz art. 191 w zw. z art. 122 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm. – dalej w skrócie: "O.p.") podatkowej poprzez nieprawidłowe ustalenie stanu faktycznego sprawy i nieprawidłową ocenę zebranego materiału dowodowego;
- 8) art. 120 O.p. przez jego niezastosowanie i podejmowanie przez organy podatkowe działań wbrew przepisom prawa;
- 9) art. 121 § 1 O.p. przez jego niezastosowanie, przejawiające się w nieprzeprowadzeniu postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych; sprzeczność ustaleń stanu faktycznego z zebraniem w sprawie materiałem dowodowym, przez formułowanie nieuprawnionej tezy o braku dobrej wiary i staranności skarżącej;
- 10) art. 122 O.p. przez jego niezastosowanie przejawiające się w niepodejmowaniu przez organ podatkowy wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko w sprawie wnosząc o oddalenie skargi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu zważył, co następuje:

Skarga okazała się zasadna, choć nie wszystkie z jej zarzutów były trafne.

Rozstrzygnięcie sporu wymaga dokonania kontroli legalności zaskarżonej decyzji. Zdaniem organów transakcje udokumentowane wystawionymi na rzecz skarżącej przez M. sp. z o.o. fakturami dotyczące zakupu robót budowlanych i remontowych, dostaw materiałów, usług obsługi inwestycji oraz obsługi administracyjnej nie odzwierciedlają rzeczywistych transakcji gospodarczych. W ocenie organów w sprawie spełnione zostały ponadto przesłanki ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 112b oraz art. 112c ustawy o PTU. Skarżąca kwestionuje powyższe zapatrywanie organów podnosząc m. in. zarzut naruszenia zasady swobodnej oceny dowodów. Kwestionuje się również zgodność prawem ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o PTU, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (...). Jak stanowi zaś art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) powołanego aktu, 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.

Celem spełnienia materialnych przesłanek powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego konieczne jest spełnienie trzech warunków. Po pierwsze podmiot dostarczający towar lub świadczący usługę musi działać w charakterze podatnika VAT. Po drugie towary lub usługi będące podstawą prawa do odliczenia muszą być wykorzystywane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych czynności opodatkowanych. Po trzecie towary bądź usługi muszą zostać dostarczone lub wykonane przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu [por. wyrok TS z 22 października 2015 r., C-277/14 pkt 28 oraz powołane tam orzecznictwo – orzeczenia TS dostępne pod adresem: [curia.europa.eu](http://curia.europa.eu)]. Warunkiem formalnym realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego jest posiadanie faktury. W orzecznictwie TS wskazuje się, że usługobiorcy przysługuje prawo do odliczenia, nawet jeżeli usługodawca jest podatnikiem, który nie został zarejestrowany dla celów podatku VAT, jeżeli faktury dotyczące wyświadczonych usług zawierają wszystkie informacje wymagane przez art. 226 dyrektywy 112, a zwłaszcza te, które konieczne są dla ustalenia tożsamości osoby, która wystawiła te faktury, oraz rodzaju wykonanych usług [tak: wyrok TS z 06 września 2012 r., C-324/11, pkt 32]. W realiach niniejszej sprawy podkreślić należy, że prawo do odliczenia jest związane z rzeczywistym dokonaniem danej dostawy towaru lub rzeczywistym świadczeniem danej usługi. Jeżeli brak jest rzeczywistej dostawy towarów lub rzeczywistego świadczenia usług, nie może powstać żadne prawo do odliczenia. W konsekwencji w celu odmówienia podatnikowi będącemu odbiorcą faktury prawa do odliczenia VAT wykazanego na tej fakturze wystarczy, aby organ podatkowy ustalił, iż transakcje, którym odpowiada ta faktura, w rzeczywistości nie zostały zrealizowane. W tego rodzaju sytuacji obowiązkiem organu nie jest badanie kwestii tzw. dobrej wiary [por. wyrok TS z 27 czerwca 2018 r., C-459/17 i C-460/18, sentencja oraz pkt 35, 36, 38, 40]. Weryfikacja istnienia transakcji podlegającej opodatkowaniu musi być przeprowadzona zgodnie z zasadami dowodowymi prawa krajowego, poprzez dokonanie całościowej oceny wszystkich elementów i okoliczności faktycznych danej sprawy [tak: postanowienie TS z 3 września 2020 r., C-610/19, pkt 46]. Wskazuje się przy tym, że to do podatnika, który wnosi o odliczenie VAT, należy wykazanie, że spełnia on przesłanki skorzystania z tego prawa. Podatnik jest więc zobowiązany do przedstawienia obiektywnych dowodów na to, że towary i usługi zostały mu rzeczywiście dostarczone lub świadczone przez podatników na potrzeby jego własnych opodatkowanych VAT transakcji, w odniesieniu do których faktycznie zapłacił on VAT [tak: postanowienie TS z 9 stycznia 2023 r., C-289/22, pkt 48].

Sąd nie podziela zarzutów skargi ukierunkowanych na podważenie ustalonego przez organy podatkowe stanu faktycznego sprawy. W świetle zasady swobodnej oceny dowodów, określonej w art. 191 O.p., organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego w sprawie materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona. Zasada ta zakłada ocenę dowodów w ich całościowości, wzajemnych relacjach i zależnościach, przy uwzględnieniu wiedzy, logiki i doświadczenia życiowego. Organ obowiązany jest więc rozpatrzyć nie tylko poszczególne dowody z osobna, ale wszystkie dowody we wzajemnej łączności, ustosunkowując się do istotnych różnic z nich wynikających. Organ może więc określonym dowodom odmówić wiarygodności, wskazując przy tym przyczyny takiej oceny. W ocenie dowodów organ powinien kierować się wiedzą, zasadami doświadczenia życiowego oraz logiką. Jeżeli zatem ocena materiału dowodowego jest logiczna, przekonująca, niezawierająca

w sobie sprzeczności, to nie ma podstaw do przyjęcia, aby naruszała ona zasadę swobodnej oceny dowodów [tak: wyrok NSA z 01 czerwca 2017 r., I FSK 2087/15]. Zasadność twierdzenia, że organ podatkowy naruszył zasadę z art. 191 O.p. wymaga wykazania, że uchybił on zasadom logicznego rozumowania, wiedzy lub doświadczenia życiowego, to bowiem jedynie może być przeciwstawione uprawnieniu organu do dokonywania swobodnej oceny dowodów. Nie jest natomiast wystarczające przekonanie strony o innej, niż przyjął organ, wadze (doniosłości) poszczególnych dowodów i odmienna ocena niż organu [zob. wyrok NSA z 13 maja 2020 r., II FSK 3242/19].

Sąd podziela stanowisko organów głoszące, że zakwestionowanym fakturom wystawionym przez M. sp. z o.o. w istocie nie towarzyszył żaden obrót towarem oraz żadne świadczenie usług.

Wbrew twierdzeniom skargi w przekonywujący, odpowiadający wskazaniom wiedzy, logiki oraz doświadczenia życiowego sposób wykazano, że faktury wystawione na rzecz skarżącej przez M. sp. z o.o. dotyczące zakupu robót budowlanych i remontowych, dostaw materiałów, usług obsługi inwestycji oraz obsługi administracyjnej nie odzwierciedlają rzeczywistych transakcji gospodarczych.

Wspólnicy skarżącej składając pierwotne zeznania nie potrafili sprecyzować zakresu robót budowlanych świadczonych rzekomo przez M. sp. z o.o. A. M. składając zeznania 25 października 2019 r. zapytany o zakres robót budowlanych i remontowych prowadzonych przez M. sp. z o.o. na rzecz skarżącej w 2017 r. zasłoniła się niepamięcią. Wspólnik ten w toku tego samego przesłuchania udzielał jednak odpowiedzi na pytania ukierunkowane na ustalenie zakresu prac świadczonych przez innych kontrahentów o dużo niższej wartości. A. M. zeznał, że w latach 2017/2018 skarżąca nie prowadziła żadnych inwestycji budowlanych na własne potrzeby. Wspólnik ten zeznał, że roboty te były wykonywane przez M. sp. z o.o. na zasadzie podwykonawstwa. Jednak z przedłożonych następnie protokołów odbioru robót wynika, że usługi te świadczone na nieruchomościach skarżącej.

I. K. (prezes zarządu M. sp. z o.o.) zapytany o zakres robót budowlanych i remontowych zasłonił się niepamięcią.

I. K., M. P. oraz T. i A. M. nie potrafili sprecyzować zakresu rzekomych dostaw materiałów. Jedynie A. M. po przedłożeniu faktur, na których wyszczególniono dostawę materiałów stwierdził, że przedmiotem transakcji był zakup materiałów budowlanych. Wskazana osoba nie potrafiła jednak wskazać żadnych szczegółów transakcji.

A. M. podczas pierwszego przesłuchania zeznał, że usługi obsługi inwestycyjnej dotyczyły być może rozliczenia za usługi sprzętowe. Świadek domyślał się, że mogły to być ciężkie maszyny budowlane, w tym samochody, ciągniki, koparki oraz wynajem szalunków. W kolejnym przesłuchaniu A. M. zapytany ponownie o zakres robót nazwanych "obsługa inwestycyjna" zasłaniał się niepamięcią. Przedłożone przez skarżącą "potwierdzenia wykonania usług" wskazują zaś, że usługi dotyczące obsługi inwestycji polegały na pracach o charakterze intelektualnym i biurowym. W załączonych do tych potwierdzeń dokumentach znajdowały się wydruki z korespondencji mailowej dla adresu [...]. W tym kontekście trafnie dostrzeżono, że I. K. był pracownikiem skarżącej.

I. K. oraz M. P. (członkowie zarządu M. sp. z o.o.) nie potrafili sprecyzować zakresu usług określonych jako usługi obsługi inwestycji. Nie potrafili również określić jaki mieli w nich udział. Podczas zeznań zasłanianie się niepamięcią. Świadczenie nie potrafili wskazać nawet czy posiadają jakąkolwiek dokumentację związaną z odbiorem prac, ich wyceną. Prace te miały być wykonywane przez M. P. i I. K.. W tym kontekście trafnie zwrócono uwagę na to, że M. P.

nie posiadała specjalistycznego przygotowania budowlanego. Wykształcenie takie posiadał I. K.. Świadek ten nie pamiętał i nie potrafił wskazać prac, w których uczestniczył. W sposób odpowiadający zasadą doświadczenia życiowego uznano, że wycena robót świadczonych przez 2 osoby zrealizowanych rzekomo w okresie niespełna dwóch miesięcy na kwotę [...]zł jest nierealna.

Trafnie zidentyfikowano również rozbieżności w zeznaniach odnoszących się do usług obsługi administracyjnej. Jedynie M. P. była w stanie sprecyzować zakres prac, w których rzekomo brała udział. Świadek określiła te prace jako prowadzenie ksiąg rachunkowych, obsługę administracyjną inwestycji, analizę prawną. Świadek wskazała, że prace wykonywano wraz z I. K.. I. K. w trakcie przesłuchania mającego miejsce 06 listopada 2019 r. nie był jednak w stanie podać zakresu tych prac ani wskazać kto je wykonywał. Trafnie zidentyfikowano również rozbieżności w zeznaniach świadków w kwestii wyceny wartości usług. Z zeznań M. P. wynika, że świadek dokonywała wyceny z A. M.. Wskazany ostatnio świadek wskazał zaś, że nie wie kto wyceniał wartość usług. Trafnie za niewiarygodne uznano również to aby 2 osoby w okresie jednego kwartału zrealizowały roboty o wartości ponad 1,5 mln zł.

W toku kontroli nie przedłożono protokołu odbioru robót dotyczących faktury nr [...] o wartości netto [...] zł. Dopiero w toku postępowania podatkowego M. P. przesłała protokół odbioru robót wykonanych w budynku w Ż. ul. [...] na kwotę brutto [...] zł. Tymczasem wskazana faktura opiewa na wartość netto [...] zł, plus VAT w wysokości 23%. Wartość brutto wynosiła [...] zł i taka wartość została zaewidencjonowana w rejestrze zakupu za wrzesień 2017 r. Przedłożony protokół nie zawiera informacji jakie roboty wykonano.

Odwołując się do ustaleń poczynionych względem M. sp. z o.o. trafnie wywieziono, że podmiot ten nie nabywał materiałów budowlanych, które mogłyby być wykorzystane przy realizacji robót. Omawiany kontrahent nie posiadał również zapasów z poprzedniego roku. Omawiana spółka w okresie objętym postępowaniem nie posiadała również zaplecza sprzętowego niezbędnego do świadczenia prac budowlanych. W konsekwencji trafnie uznano, że nie sposób dać wiary zeznaniom A. M. wskazującym, że usługi określone na fakturach jako obsługa inwestycji dotyczyły usług ciężkim sprzętem. Gdyby z kolei uznać, że podmiot ten wykonywał prace przy wykorzystaniu materiału skarżącej to za niewiarygodną należałoby uznać wartość prac budowlanych i remontowych. Trafnie uznano również, że trudno dać wiarę, że M. sp. z o.o. jako przedsiębiorstwo o profilu usługowym mogło wyprodukować materiały budowlane o wartości brutto [...] zł nie posiadając do tych celów zaplecza lokalowego oraz dowodów potwierdzających nabycie półproduktów.

Poza fakturami, protokołami odbioru robót oraz kopiami niepodpisanych kosztorysów powykonawczych nie przedłożono dowodów świadczących o faktycznym wykonaniu usług. W tym kontekście trafnie zwrócono uwagę na brak umów, zleceń oraz innych uzgodnień. Przedłożone przez skarżącą dokumenty oznaczone jako potwierdzenia wykonania spornych usług trafnie zostały uznane za niewiarygodne. Dokumenty te nie zawierają żadnych specyfikacji, wycień, kalkulacji. Trafnie uznano, że w dokumentach tych identycznie oznaczono zakres wykonywanych czynności. Dokumenty te prawidłowo uznano za bardzo ogólnikowe, szablonowe. Nie zawierały one żadnych terminów realizacji usług jak i np. dat ich sporządzenia. Prawidłowo dostrzeżono, że zakres prac związanych z obsługą inwestycji pokrywa się w znacznej mierze z zakresem usług obsługi administracyjnej.

Trafnie zwrócono również uwagę na powiązania istniejące pomiędzy skarżącą a M. sp. z o.o. Siedziby obu tych podmiotów mieściły się w tym samym budynku, w którym nie wydzielono pomieszczeń do wyłącznego użytku każdego z tych podmiotów. M. P. była równocześnie wiceprezesem w M. sp. z o.o. oraz głównym księgowym skarżącej. Wskazana ostatnio osoba została również ustanowiona w toku kontroli podatkowej prowadzonej względem skarżącej jej

pełnomocnikiem na wypadek nieobecności kontrolowanego. Z kolei I. K. był prezesem zarządu M. sp. z o.o. nie pobierając z tego tytułu wynagrodzenia będąc jednocześnie zatrudnionym na etacie u skarżącej. Trafnie dostrzeżono również, że w 2017 r. 71,09% sprzedaży wskazanej spółki miało miejsce na rzecz skarżącej. Kolejne 28,79% sprzedaży realizowano na rzecz konsorcjum z udziałem skarżącej oraz omawianej spółki. Jedynie 0,12% sprzedaży realizowano na rzecz pozostałych podmiotów.

O naruszeniu prawa nie może świadczyć posłużenie się przez organ zeznaniami złożonymi w toku postępowania przygotowawczego prowadzonego przez Prokuraturę Rejonową [...] przez osoby zatrudnione przez skarżącą. Kierując się logiką trafnie uznano za nieistotne dla rozstrzygnięcia sprawy zeznania osób niezatrudnionych przez skarżącą. Trafnie uznano przy tym, że zeznania pracowników skarżącej nie potwierdziły w żaden sposób rzetelności spornych transakcji.

W dalszej kolejności należy odnieść się do zarzutów skargi kwestionujących zgodność z prawem ustalenia dodatkowych zobowiązań podatkowych. W tym zakresie należy przypomnieć, że organ pierwszej instancji ustalił dodatkowe zobowiązania podatkowe na podstawie zarówno art. 112b ust. 1 jak i art. 112c ust. 1 ustawy o PTU. Uzasadniając zastosowanie pierwszego ze wskazanych przepisów powołano się na nieuwzględnienie przez skarżącą podatku należnego z faktur wystawionych w procedurze tzw. odwrotnego obciążenia przez [...] J. S., rozliczenie podatku z niewłaściwie wystawionych faktur przez [...] M. C., rozliczenie podatku z faktur wystawionych przez T. sp. z o.o. niezwiązanych z prowadzoną działalnością. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe na podstawie wskazanej regulacji ustalono również w związku z błędnym rozliczeniem podatku wynikającego z faktury wystawionej przez Przedsiębiorstwo [...] A. S., E. S.A. oraz błędnym rozliczeniem podatku wynikającego z faktur wystawionych przez P. sp. z o.o. Stosując z kolei postanowienia art. 112c ust. 1 ustawy o PTU wskazano na posłużenie się przez skarżącą fakturami wystawionymi przez M. sp. z o.o. stwierdzającymi czynności, które nie zostały dokonane.

Zgodnie z art. 112b ust. 1 ustawy o PTU, w razie stwierdzenia, że podatnik:

1) w złożonej deklaracji podatkowej wykazał:

a) kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej,

b) kwotę zwrotu różnicy podatku lub kwotę zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej,

c) kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe wyższą od kwoty należnej,

d) kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, zamiast wykazania kwoty zobowiązania podatkowego podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego,

2) nie złożył deklaracji podatkowej oraz nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego

- naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określa odpowiednio wysokość tych kwot w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego albo kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe.

Jak stanowi art. 112b ust. 2 powołanego aktu, jeżeli po zakończeniu kontroli podatkowej albo w trakcie prowadzonego postępowania kontrolnego w przypadkach, o których mowa w:

1) ust. 1 pkt 1, podatnik złożył korektę deklaracji uwzględniającą stwierdzone nieprawidłowości i wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu,

2) ust. 1 pkt 2, podatnik złożył deklarację podatkową i wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego

- wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego wynosi 20% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego albo kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe.

Zgodnie z art. 112b ust. 3 ustawy o PTU, przepisów ust. 1 nie stosuje się:

1) jeżeli przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej przez naczelnika urzędu skarbowego lub postępowania kontrolnego przez organ kontroli skarbowej podatnik:

a) złożył odpowiednią korektę deklaracji podatkowej albo

b) złożył deklarację podatkową z wykazanymi kwotami podatku

- oraz wpłacił na rachunek urzędu skarbowego kwotę wynikającą ze złożonej deklaracji albo korekty deklaracji podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę;

2) w zakresie ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego, w przypadku gdy zaniżenie kwoty zobowiązania podatkowego lub zawyżenie kwoty zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, wiąże się z:

a) popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami,

b) nieujęciem podatku należnego lub podatku naliczonego w rozliczeniu za dany okres rozliczeniowy, a podatek należny lub podatek naliczony został ujęty w poprzednich okresach rozliczeniowych lub w okresach następnych po właściwym okresie rozliczeniowym, jeżeli nastąpiło to przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej przez naczelnika urzędu skarbowego lub postępowania kontrolnego przez organ kontroli skarbowej;

3) w zakresie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

Zgodnie zaś z art. 112c ust. 1 pkt 2 analizowanej ustawy, w zakresie, w jakim w przypadkach, o których mowa w art. 112b ust. 1 pkt 1 oraz ust. 2 pkt 1, odpowiednio zaniżona kwota zobowiązania podatkowego, zawyżona kwota zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego, zawyżona kwota różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, lub wykazanie kwoty zwrotu różnicy podatku lub kwoty zwrotu podatku naliczonego, lub kwoty różnicy podatku do obniżenia za następne okresy rozliczeniowe, w miejsce wykazania kwoty zobowiązania podatkowego podlegającego wpłacie na rachunek urzędu skarbowego, wynikają w całości lub w części z obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego wynikające z faktur, które: stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane - w części dotyczącej tych czynności - wysokość dodatkowego

zobowiązania podatkowego w części dotyczącej podatku naliczonego wynikającego z powyższych faktur wynosi 100%.

Istotne znaczenie dla oceny prawidłowości ustalenia dodatkowych zobowiązań podatkowego mają rozważania zawarte w wyroku TSUE z 15 kwietnia 2021 r., C-935/19. W wyroku tym stwierdzono, że zgodnie z art. 273 dyrektywy 112 państwa członkowskie są upoważnione do przyjęcia przepisów w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym. W szczególności w braku przepisów prawa Unii w tej kwestii państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie, w przypadku nieprzestrzegania warunków przewidzianych w przepisach Unii w celu skorzystania z prawa do odliczenia VAT (pkt 25). Państwa członkowskie są jednak zobowiązane wykonywać swe kompetencje z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a zatem z poszanowaniem zasady proporcjonalności (pkt 26). Sankcje takie nie mogą zatem wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów obejmujących zapewnienie prawidłowego poboru podatku i zapobieganie oszustwom podatkowym. Dla dokonania oceny, czy sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności, należy uwzględnić w szczególności charakter i wagę naruszenia, którego ukaraniu służy ta sankcja, oraz sposób ustalania jej kwoty (pkt 27). Wskazane orzeczenie zapadło na tle stanu faktycznego, w którym nieprawidłowość w rozliczeniu VAT była spowodowana błędną oceną stron transakcji co do podlegania przez dostawę opodatkowaniu. Strony uznały, że dokonana dostawa budynku podlega opodatkowaniu VAT, a nie złożyły wymaganego przez przepisy krajowe zgodnego oświadczenia, że wybierają opodatkowanie tej dostawy (pkt 33, 12-15). Na gruncie takiego stanu faktycznego TSUE orzekł, że art. 273 dyrektywy 112 i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które nakładają na podatnika, który błędnie zakwalifikował transakcję zwolnioną z VAT jako transakcję podlegającą temu podatkowi, sankcję wynoszącą 20% kwoty zawyżenia zwrotu VAT nienależnie żądanej, w zakresie, w jakim sankcja ta ma zastosowanie bez rozróżnienia zarówno w sytuacji, w której nieprawidłowość wynika z błędu w ocenie popełnionego przez strony transakcji co do podlegania przez dostawę opodatkowaniu, który to błąd cechuje brak przesłanek wskazujących na oszustwo i uszczuplenia wpływów do skarbu państwa, jak i w sytuacji, w której nie występują takie szczególne okoliczności (pkt 37).

Sąd podziela pogląd głoszący, że z omówionego orzeczenia TSUE z 15 kwietnia 2021 r., C-935/19 wynikają ogólne i uniwersalne zasady dotyczące nakładania sankcji w trybie właściwych przepisów ustawy o PTU. Tezy tego orzeczenia jednoznacznie potwierdzają, że ustalanie dodatkowego zobowiązania podatkowego w sposób automatyczny, bez możliwości dostosowania kwoty sankcji do konkretnych okoliczności sprawy prowadzi do naruszenia zasady proporcjonalności. W motywach rozstrzygnięcia Trybunał, odwołując się do swoich wcześniejszych wypowiedzi, przypomniał, że tego rodzaju sankcje nie mogą wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów obejmujących zapewnienie prawidłowego poboru podatku i zapobieganie oszustwom podatkowym. Dla dokonania oceny, czy sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności, należy uwzględnić w szczególności charakter i wagę naruszenia, którego ukaraniu służy ta sankcja, oraz sposób ustalania jej kwoty [tak: wyrok NSA z 8 lutego 2023 r., I FSK 1563/22].

Konieczność zmiany rozwiązań w zakresie dodatkowych zobowiązań podatkowych na gruncie podatku od towarów i usług została dostrzeżona przez prawodawcę krajowego. Z dniem 06 czerwca 2023 r. weszła bowiem w życie ustawa z dnia 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1059). Na skutek wejścia w życie wskazanej ustawy znowelizowano postanowienia art. 112b i art. 112c ustawy o PTU. W świetle postanowień art. 112b ust. 2b ustawy o PTU w brzmieniu po wejściu w życie wskazanej nowelizacji, ustalając dodatkowe zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w ust. 1-2a, naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego bierze pod uwagę:

okoliczności powstania nieprawidłowości (pkt 1); rodzaj i stopień naruszenia ciążącego na podatniku obowiązku, które skutkowało powstaniem nieprawidłowości (pkt 2); rodzaj, stopień i częstotliwość stwierdzanych dotychczas nieprawidłowości dotyczących nieprzedawnionych zobowiązań w podatku (pkt 3); kwotę stwierdzonych nieprawidłowości, w tym kwotę zniżenia zobowiązania podatkowego, kwotę zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe (pkt 4); działania podjęte przez podatnika po stwierdzeniu nieprawidłowości w celu usunięcia skutków nieprawidłowości (pkt 5).

Zgodnie zaś z art. 25 powołanej ustawy nowelizującej, do postępowań podatkowych, kontroli podatkowych lub kontroli celno-skarbowych, wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie niniejszego przepisu, stosuje się przepisy art. 112b i art. 112c ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

W uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej wprost wskazano, że w związku z wyrokiem TSUE z 15 kwietnia 2021 r., C-935/19 wystąpiła konieczność zmiany dostosowującej sankcję VAT do ww. wyroku. Sam ustawodawca dostrzegł, że sposób ustalania sankcji, stosowany automatycznie, nie daje organom podatkowym możliwości zindywidualizowania nałożonej sankcji (dostosowania jej wysokości do konkretnych okoliczności danej sprawy) w celu zapewnienia, by nie wykraczała ona poza to, co jest niezbędne do realizacji celów polegających na zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu oszustwom podatkowym. Wskazano, że kluczowym zatem aspektem dla implementacji wyroku TSUE C-935/19, w obszarze sentencji, jest zatem sytuacja, w której podatnicy dokonujący błędów (mniej lub bardziej istotnych), są na gruncie sankcji VAT traktowani identycznie jak podatnicy dokonujący oszustw. Natomiast w warstwie argumentacyjnej TSUE wskazał na potrzebę skonstruowania regulacji w taki sposób, by stawkę można obniżyć stosownie do okoliczności danej sprawy.

Za najbardziej właściwy sposób realizacji wyroku TSUE C-935/19 uznano umożliwienie organom nakładającym sankcję VAT obniżenia jej wysokości w sposób uwzględniający charakter i wagę naruszenia, w czym za pomocne uznano regulacje węgierskie, które były przedmiotem oceny w wyroku z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15. Następnie w celu ustawowego wyznaczenia kierunku dokonywanego uznania administracyjnego w celu uniknięcia sytuacji, w której mogłoby dojść do nieakceptowanego "swobodnego uznania administracyjnego" przewidziano dyrektyw wymiaru dodatkowego zobowiązania podatkowego, którymi ma się kierować organ w celu ustalenia sankcji jaka dotknie w indywidualnej sprawie podatnika, który dopuścił się nieprawidłowości.

Kierując się powyższymi rozważaniami za naruszające prawo należało uznać ustalenie skarżącej dodatkowego zobowiązania podatkowego w oparciu o postanowienia art. 112b ustawy o PTU w brzmieniu obowiązującym w chwili wydawania zapadłych w sprawie rozstrzygnięć. Przepis ten nie przewidywał bowiem możliwości indywidualizacji wysokości stawki dodatkowego zobowiązania podatkowego do okoliczności w jakich doszło do nieprawidłowego rozliczenia VAT, w konsekwencji czego naruszał on akcentowaną przez TSUE zasadę proporcjonalności, będącą również zasadą konstytucyjną.

Sąd nie podziela przy tym twierdzeń Dyrektora wskazujących, że art. 2a O.p. daje "pośrednio" możliwość odstąpienia od ustalenia sankcji VAT. Wyrażona w przytoczonym przepisie reguła znajduje zastosowanie w odniesieniu do niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego. Tymczasem w realiach niniejszej sprawy wykładnia językowa postanowień art. 112b ustawy o PTU obowiązujących w dacie orzekania przez organy nie pozostawiała jakichkolwiek wątpliwości co do braku możliwości indywidualizowania stawki dodatkowego zobowiązania podatkowego. Wykładnia językowa wskazanego przepisu nie

pozwała również w żadnej mierze na uznanie, że organ podatkowy posiadał kompetencję do odstąpienia od ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego. Kierując się powyższym zapatrywaniem na str. 120 decyzji organu pierwszej instancji w kontekście postanowień art. 112b ust. 1 ustawy o PTU wprost wskazano, że zastosowanie sankcji jest koniecznym następstwem naruszenia przez podatnika określonych obowiązków i organ nie ma jakiegokolwiek dowolności w postępowaniu się tą sankcją.

Wątpliwości Sądu nie budzi jednak prawidłowość zastosowania przez organy podatkowe regulacji wyrażonej w art. 112c ust. 1 pkt 2 ustawy o PTU w związku z posłużeniem się przez skarżącą fakturami wystawionymi na jej rzecz przez M. sp. z o.o., którym w istocie nie towarzyszył żaden obrót towarem oraz żadne świadczenie usług. W tym kontekście wskazać należy, że zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest uznanym celem, wspieranym przez dyrektywę 112 [tak: wyrok TS z 13 lutego 2014 r., C-18/13, pkt 26]. W przypadku posługiwania się fakturami, którym w ogóle nie towarzyszy żadna dostawa towaru lub świadczenie usług nie sposób przyjąć bowiem, że podatek odliczający podatek z tego rodzaju faktur nie jest świadomy swojego oszukańczego działania [por. wyrok NSA z 14 lutego 2023 r., I FSK 1967/18 pkt 5.5]. W przypadku wystąpienia działań podejmowanych w celu dokonania oszustwa w zakresie podatku od towarów i usług skutkującego zaniżeniem zobowiązania lub uzyskaniem nienależnego zwrotu nadwyżki podatku, waga celu w postaci zapobiegania takim oszustwom uprawnia prawodawcę do stosowania przy realizacji tego celu środków prawnych, których skutki dla podatników odznaczają się znacznym poziomem dolegliwości. Zastosowanie na podstawie art. 112c ustawy o PTU sankcji w postaci obowiązku zapłaty 100% podatku naliczonego, który podatek odliczył z naruszaniem przepisów prawa, nie narusza zasady proporcjonalności w sytuacji, gdy podatek tego naruszenia prawa dopuścił się w sposób świadomy wiedząc, że bierze udział w oszustwie podatkowym [tak: wyrok NSA z 8 grudnia 2022 r., I FSK 1552/22 oraz powołane tam orzecznictwo].

W ocenie Sądu organy nie przedstawiły wystarczających argumentów pozwalających na podważenie związku nabytego przez skarżącą alkoholu z wykonywaniem czynności opodatkowanych. W konsekwencji uzasadnienia decyzji organów podatkowych w tym zakresie nie czynią zadość wymogą art. 210 § 1 pkt 6 w zw. z § 4 O.p. Nie odniesiono się bowiem do argumentów skarżącej wskazujących na to, że nabyty alkohol został wykorzystywany w ramach wigilii firmowej. W ocenie Sądu sporadyczne wydatki ponoszone na organizację dla pracowników zwyczajowo przyjętych świąt wykazują pośredni związek z czynnościami opodatkowanymi sprzyjając integracji zespołu ludzi w oparciu, o który to realizowane są następnie czynności podlegające opodatkowaniu. W konsekwencji możliwe jest wywiedzenie pośredniego związku pomiędzy zakwestionowanym wydatkiem a wykonywaniem czynności podlegających opodatkowaniu. Podważenie tego rodzaju związku wymagałoby obalenia argumentów skarżącej wskazujących na wykorzystanie alkoholu na potrzeby organizacji zwyczajowej przyjętych uroczystości, czego w zapadłych rozstrzygnięciach nie uczyniono.

Konkludując całokształt powyższych rozważań należy stwierdzić, że zaskarżona decyzja nie odpowiada prawu w zakresie w jakim orzeczono o ustaleniu dodatkowego zobowiązania podatkowego w oparciu o postanowienia art. 112b ust. 1 ustawy o PTU oraz w zakresie w jakim bez dostatecznego uzasadnienia zakwestionowano związek nabyć alkoholu na potrzeby organizacji wigilii firmowej z wykonywaniem czynności opodatkowanych. W pozostałym zakresie rozstrzygnięcia organów należało uznać za zgodne z prawem. Organy zebrały wystarczający materiał dowodowy dla przyjęcia, że zakwestionowane przez nie faktury wystawione przez M. sp. z o.o. nie dokumentują rzeczywistych transakcji gospodarczych. W konsekwencji trafnie orzeczono o pobawieniu skarżącej prawa do odliczenia podatku naliczonego z tych faktur. W toku powtórnego postępowania obowiązkiem Dyrektora będzie dokonanie powtórnej oceny zasadności ustalenia skarżącej dodatkowego zobowiązania

podatkowego w oparciu o regulacje art. 112b ust. 1 ustawy o PTU. Mając na uwadze postanowienia art. 25 ustawy nowelizującej obowiązkiem organu będzie zastosowanie w sprawie postanowień art. 112b ustawy o PTU w brzmieniu obowiązującym na dzień powtórnego orzekania. W konsekwencji obowiązkiem organu będzie rozważenie wszystkich okoliczności istotnych z punktu widzenia ustalania wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego wskazanych w art. 112b ust. 2b ustawy o PTU. Obowiązkiem Dyrektora będzie również sporządzenie uzasadniania decyzji w sposób pozwalający na prześledzenie procesu myślowego poprzedzającego ustalenie stawki dodatkowego zobowiązania podatkowego. W tym zakresie obowiązkiem organu będzie w szczególności (czego nie uczyniono w zaskarżonej decyzji) odniesienie się do argumentów skarżącej podnoszących, że błędne zaksięgowanie kwot podatku naliczonego było wynikiem oczywistych omyłek. Obowiązkiem organu będzie również powtórne rozważenie kwestii związku pomiędzy zakwestionowanym nabyciem przez skarżącą alkoholu a wykonywaniem przez nią czynności opodatkowanych. Ewentualne podważenie tego rodzaju związku wymagać będzie obalenia argumentów skarżącej wskazujących na wykorzystanie alkoholu na potrzeby organizacji spotkania wigilijnego.

Mając powyższe na uwadze, na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) i c) w zw. z § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 259 z późn. zm.) należało orzec, jak w pkt I. sentencji. O kosztach orzeczono na podstawie art. 200 w zw. z art. 205 § 4 i 2 oraz art. 206 powołanego aktu. Odstępując w części od zasądzenia kosztów postępowania Sąd miał na uwadze, że zaskarżona decyzja okazała się jedynie częściowo wadliwa. Za zasadne uznano zasądzenie na rzecz skarżącej kosztów postępowania w części dotyczącej wpisu od skargi w proporcji w jakiej dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalone na podstawie art. 112b ustawy o PTU pozostawało względem całej zadeklarowanej przez skarżącą wartości przedmiotu zaskarżenia  $[(\dots) \text{zł}/(\dots)] \times 100\% \approx 3,5\%$ . Za zasadne uznano również przyznanie pełnomocnikowi skarżącej wynagrodzenia według stawek odniesionych do wielkości wskazanego ostatnio dodatkowego zobowiązania podatkowego. W konsekwencji na kwotę zasądzonych kosztów postępowania składa się 3,5% wpisu od skargi, tj.  $[\dots] \text{zł}$ , równowartość opłaty skarbowej od dokumentu pełnomocnictwa procesowego w kwocie  $[\dots] \text{zł}$  oraz wynagrodzenie pełnomocnika skarżącej w kwocie  $[\dots] \text{zł}$  należne na podstawie § 2 ust. 1 pkt 1 lit. f) rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 sierpnia 2018 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. poz. 1687).