

I FSK 1169/08 - Wyrok NSA

Data orzeczenia	2009-11-03	<i>orzeczenie prawomocne</i>
Data wpływu	2008-06-25	
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny	
Sędziowie	Grażyna Jarmasz Jan Zając /sprawozdawca/ Janusz Zubrzycki /przewodniczący/	
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług	
Sygn. powiązane	III SA/Wa 108/08 - Wyrok WSA w Warszawie z 2008-03-13	
Skarżony organ	Dyrektor Izby Skarbowej	
Treść wyniku	Uchylono zaskarżony wyrok i przekazano sprawę do ponownego rozpoznania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny	

SENTENCJA

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący Sędzia NSA Janusz Zubrzycki, Sędzia NSA Jan Zając (sprawozdawca), Sędzia NSA (del.) Grażyna Jarmasz, Protokolant Dariusz Rosiak, po rozpoznaniu w dniu 3 listopada 2009 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej S. P. spółka z o.o. w W. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 marca 2008 r. sygn. akt III SA/Wa 108/08 w sprawie ze skargi S. P. spółka z o.o. w W. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W. z dnia 15 listopada 2007 r. nr [...] w przedmiocie interpretacji co do zakresu i zastosowania prawa podatkowego w podatku od towarów i usług 1) uchyla zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie, 2) zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej w W. na rzecz S. P. spółka z o.o. w W. kwotę 120 zł (słownie: sto dwadzieścia) tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

UZASADNIENIE

Zaskarżonym wyrokiem z dnia 3 marca 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 108/08 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę S. Sp. z o.o. z siedzibą w W. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W. z dnia 15 listopada 2007 r., Nr [...] w przedmiocie udzielenia pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego.

W uzasadnieniu wyroku wskazano, że wnioskiem z dnia 22 stycznia 2007 r. skarżąca spółka zwróciła się do Naczelnika Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w W. o udzielenie, na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 1997 roku Nr 137, poz. 926 ze zm) pisemnej interpretacji co do sposobu i zakresu zastosowania przepisów prawa podatkowego. Ze stanu faktycznego przedstawionego w przedłożonym wniosku wynikało, iż Spółka prowadzi działalność polegającą na wywozie odpadów, między innymi na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Świadczenie tych usług jest dokumentowane fakturami, przy czym miesięcznie Spółka wystawia ich około 15 000. Z wystawieniem faktury wiąże się jej ujęcie w elektronicznym systemie księgowym i rejestrze podatku należnego. Skarżąca wskazała, że po ujęciu faktury w systemie księgowym, system ten stale przechowuje jej kopię, co umożliwi wydrukowanie kopii faktury w dowolnym czasie.

Strona dodała ponadto, że przechowywanie kopii wystawionych faktur w postaci materialnej (papierowej) obciąża Spółkę dodatkowymi kosztami i powoduje problemy z magazynowaniem ogromnych ilości dokumentów. W związku z powyższym Spółka wnosi o odpowiedź na pytanie, czy w przypadku wystawiania faktur dokumentujących świadczenie usług wywozu odpadów na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, możliwe jest przechowywanie kopii faktur w systemie księgowym, w którym dokumenty te zostały wystawione. Spółka stanęła na stanowisku, iż przepisy prawa podatkowego nie formułują obowiązku przechowywania wystawionej kopii faktury w postaci materialnej

(papierowej). Zdaniem Skarżącej za prawnie dopuszczalne uznać należy, aby podatnik wystawiał fakturę i drukował jej oryginał przeznaczony dla kontrahenta, natomiast kopię przechowywał w systemie księgowym bez możliwości modyfikacji treści jej zapisów z możliwością jej wydrukowania na żądanie organów podatkowych w dowolnym czasie. Skarżąca wskazała, że żaden przepis rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 95, poz. 798 ze zm. - dalej określanego jako "rozporządzenie z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie wystawiania i przechowywania faktur") nie określa w jakiej formie ma być przechowywana faktura zatrzymana przez sprzedawcę (§21 ust 1 i § 23).

Ponadto Skarżąca dodała, że bez znaczenia jest to, czy wraz z ujęciem w ewidencji księgowej i rejestrze należnego podatku od towarów i usług zostanie wydrukowany oryginał i kopia faktury, czy też sam oryginał, bowiem decydujące znaczenie ma to, czy wystawiona faktura została ujęta w ewidencji księgowej i rejestrze podatku należnego oraz to, czy sposób przechowywania faktury wyklucza możliwość zmodyfikowania treści jej zapisów po wystawieniu i ujęciu w ewidencji.

Skarżąca wskazała również, że nie jest istotne, czy kopia faktury zostanie wydrukowana wraz z wydrukowaniem oryginału; czy też w innym czasie, skoro wszelkie wymogi dotyczące wystawiania faktur określone w ww. rozporządzeniu są spełnione już w chwili wystawienia i wydrukowania oryginału faktury.

Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w W., postanowieniem z dnia 23 kwietnia 2007 r. uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe. W uzasadnieniu stwierdził, iż zgodnie z treścią § 21 ust 1 i § 23 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie wystawiania i przechowywania faktur oraz § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie wystawiania oraz przesyłania faktur w formie elektronicznej, a także przechowywania oraz udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej tych faktur (Dz. U. Nr 133, poz. 1119 - dalej jako "rozporządzenie w sprawie e - faktur") faktury i faktury korygujące są wystawiane w co najmniej dwóch egzemplarzach, przy czym oryginał faktury i faktury korygującej powinien zawierać słowo "ORYGINAŁ", a kopia faktury i faktury korygującej wyraz "KOPIA". Organ dodał iż wszystkie egzemplarze faktury powinny być wystawione w ten sam sposób i w tej samej formie. Ponadto wskazał, iż faktury powinny być przechowywane w oryginalnej postaci, tj. w takiej w jakiej zostały wystawione, natomiast w formie elektronicznej faktury i faktury korygujące mogą być wystawiane, przesyłane i przechowywane po spełnieniu warunków określonych w przepisie § 4 rozporządzenia w sprawie e - faktur.

Organ dodał, że przepis § 4 ww. rozporządzenia determinuje sposób w jaki wystawiona w formie elektronicznej faktura może być przechowywana, natomiast wystawianie, przesyłanie i przechowywanie faktur w formie elektronicznej stanowi wyjątek od reguły wystawiania i przechowywania faktur w formie dokumentów papierowych.

Po rozpatrzeniu zażalenia spółki Dyrektor Izby Skarbowej w W. decyzją z dnia 15 listopada 2007 r. odmówił zmiany zaskarżonego postanowienia organu pierwszej instancji. W uzasadnieniu zaskarżonej decyzji organ podtrzymał argumenty zawarte w zaskarżonym postanowieniu i jednocześnie wskazał, iż od zasady, że faktury, faktury korygujące i duplikaty tych dokumentów są wystawiane w formie papierowej ustawodawca przewidział odstępstwo, dopuszczając możliwość wystawiania faktur w formie elektronicznej. Zgodnie z § 3 ust. 1 - 3 i § 4 ww. rozporządzenia w sprawie e -faktur; faktury mogą być wystawiane i przesyłane w formie elektronicznej pod warunkiem uprzedniej akceptacji tej formy przez odbiorcę faktury nie wcześniej niż od dnia następującego po dniu, w którym odbiorca faktury dokonał akceptacji.

Organ dodał, że faktury wystawiane w formie elektronicznej - zgodnie z § 2 ww. rozporządzenia - przesyła się, w tym udostępnia w tej formie odbiorcy oraz przechowuje się w tej formie przy zastosowaniu

elektronicznych urządzeń do przetwarzania (łącznie z cyfrową kompresją) i przechowywania danych, z wykorzystaniem technik teletransmisji przewodowej, radiowej, technologii optycznych lub innych elektromagnetycznych środków. Ponadto organ powołując się na treść § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 lipca 2005 r. wskazał, że faktury przesłane w formie elektronicznej powinny być przechowywane przez ich wystawcę oraz odbiorcę w formie elektronicznej w formacie, w którym zostały przesłane, w sposób gwarantujący autentyczność ich pochodzenia i integralność ich treści, jak również ich czytelność przez cały okres ich przechowywania.

Reasumując organ wyjaśnił, że w świetle obowiązujących przepisów prawa nie jest dopuszczalne ani wystawianie oryginału i kopii faktur w różnej formie, ani też wysyłanie i/lub przechowywanie faktur w innej postaci niż postać, w której zostały one wystawione.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego spółka zarzuciła organom podatkowym naruszenie art. 14a § 3, art. 14b § 5 pkt 2 Ordynacji podatkowej w związku z błędną wykładnią przepisów rozporządzeń Ministra Finansów: § 21 i § 23 rozporządzenia w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, poprzez jego błędną wykładnię; § 3 ust. 1-3, 4 rozporządzenia w sprawie wystawiania oraz przesyłania faktur w formie elektronicznej, a także przechowywania.

Spółka w skardze podniosła, że Dyrektor izby Skarbowej w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji nie podał żadnego konkretnego przepisu prawa materialnego który nakazuje przechowywanie faktur w formie papierowej. Skarżąca wskazała że takiego przepisu nie ma, a więc nie ma obowiązku wystawiania kopii faktury w formie papierowej nie ma też obowiązku przechowywania kopii faktury w formie papierowej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny po zbadaniu skargi uznał, że nie jest ona zasadna i podzielił przedstawioną przez Dyrektora Izby Skarbowej wykładnię przepisów prawa podatkowego.

Sąd I instancji przyznał rację stronie skarżącej, iż brak jest przepisu, w którym ustawodawca ustanowiłby *expressis verbis* obowiązek przechowywania kopii faktury dokumentującej świadczenie usług, jednakże wykładnia językowa i systemowa przepisów rozporządzeń w zestawieniu z przepisami ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), dalej: ustawa o VAT oraz Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L. 06.347.1 ze zm. - określanej dalej jako "Dyrektywa 112") pozwala na uznanie, iż wystawione przez sprzedawcę faktury (dokumenty) w formie materialnej (papierowej) tj. oryginały, kopie faktur, faktury korygujące, a także duplikaty tych dokumentów podatnicy są obowiązani przechowywać w oryginalnej postaci, czyli w postaci kopii oryginału w takiej samej formie w jakiej zostały one wystawione.

Dalej Wojewódzki Sąd Administracyjny stwierdził, że zgodzić należy się z organem wyższego stopnia, iż z przepisu § 21 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wystawiania i przechowywania faktur wynika, iż faktury, o których mowa w tym rozporządzeniu powinny być wystawiane przez sprzedawcę w co najmniej dwóch egzemplarzach, egzemplarze te powinny być oznaczone odpowiednio jako oryginał i kopia i oba egzemplarze powinny być wystawione w ten sam sposób i w tej samej formie. Tak wystawione dokumenty w formie materialnej (oryginały i kopie faktur oraz faktur korygujących, a także duplikaty tych dokumentów) - w myśl przepisu § 23 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wystawiania i przechowywania faktur - podatnicy są obowiązani przechowywać do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Na szczególną uwagę zasługuje przepis § 23 ust. 2 ww. rozporządzenia, w którym wskazano, że dokumenty o których mowa w ust. 1 przechowuje się w oryginalnej postaci w podziale na okresu rozliczeniowe i w sposób pozwalający na ich łatwe odszukanie.

Odnosząc się konkretnie do odpowiedzi na pytanie, czy możliwe jest przechowywanie dokumentu faktury w postaci elektronicznej Sąd I instancji uznał, iż nie ulega wątpliwości, że w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie wystawiania i przechowywania faktur uregulowano sposób postępowania dotyczący faktur sporządzonych w formie materialnej (papierowej). W kontekście powyższego warto także przyjrzeć się podziałowi przepisów wykonawczych dotyczących wystawiania faktur. Z jednej strony na podstawie odpowiednich norm delegacyjnych uregulowanych w ustawie o podatku VAT wydano rozporządzenie z dnia z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, które to w ocenie Sądu regulują m.in. procedurę postępowania w sprawach wystawiania i przechowywania faktur sporządzonych (wystawionych) w formie papierowej. Z drugiej zaś strony Minister Finansów w rozporządzeniu z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie wystawiania oraz przesyłania faktur w formie elektronicznej, a także przechowywania oraz udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej tych faktur uregulował w sposób kompleksowy kwestie dotyczące e - faktur.

Sąd I instancji zwrócił uwagę, że powyższy podział jest wynikiem przyjęcia koncepcji zawartej w przepisach wspólnotowych powielonej w polskiej ustawie o podatku VAT, zgodnie z którymi faktury mają być wystawiane w formie papierowej (invoice on paper) lub za zgodą klienta także w formie elektronicznej (invoice by electronic means). Sąd wskazał na brzmienie poszczególnych przepisów Dyrektywy 112, w tym art. 218, art. 244 oraz art. 247 ust. 2 i stwierdził, że powyższe przepisy wskazują wprost na możliwość wprowadzenia w przepisach krajowych przez państwa członkowskie własnych warunków dotyczących m.in. sposobu przechowywania faktur, które miałyby na celu zapewnienie autentyczności pochodzenia, integralności treści faktur, a także ich czytelności.

Wobec powyższego Sąd I instancji stanął na stanowisku, iż przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie wystawiania i przechowywania faktur wprowadzające obowiązek przechowywania kopii faktur w oryginalnej (papierowej) postaci w podziale na okresy rozliczeniowe i w sposób pozwalający na ich łatwe odszukanie nie są sprzeczne z normami wspólnotowymi.

Zdaniem Sądu I instancji nieprawidłowe jest również stanowisko skarżącej, zgodnie z którym do procedury przechowywania faktur w formie elektronicznej wystawionych uprzednio w formie materialnej powinny mieć zastosowanie posiłkowo przepisy rozporządzenia w sprawie e - faktur określające zasady przechowywania oraz tryb udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej faktur przesyłanych drogą elektroniczną.. W ocenie Sądu nie istnieje podstawa prawna do zastosowania takiego trybu mieszanego, w którym z jednej strony faktury byłyby wystawione w formie papierowej, natomiast kopie faktur byłyby przechowywane na zasadach właściwych dla e - faktur. Ponadto, zgodnie z § 4 rozporządzenia w sprawie e - faktur faktury mogą być przechowywane w formie elektronicznej, pod warunkiem że autentyczność ich pochodzenia i integralność ich treści będą zagwarantowane bezpiecznym podpisem elektronicznym w rozumieniu art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 18 września 2001 r. o podpisie elektronicznym (Dz. U. Nr 130, poz. 1450, ze zm.), weryfikowanym za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu, lub poprzez wymianę danych elektronicznych (EDI) zgodnie z umową w sprawie europejskiego modelu wymiany danych elektronicznych, jeżeli zawarta umowa, dotycząca tej wymiany, przewiduje stosowanie procedur gwarantujących autentyczność pochodzenia faktury i integralność danych.

Sąd zwrócił również uwagę na przepis § 6 rozporządzenia w sprawie e -faktur, zgodnie z którym faktury wystawione lub otrzymane w formie elektronicznej przechowuje się na terytorium kraju w sposób umożliwiający, na żądanie, zgodnie z odrębnymi przepisami, organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej, natychmiastowy, pełny i ciągły dostęp drogą elektroniczną tym organom do tych faktur, w szczególności zapewnienie możliwości udokumentowanego poboru i wykorzystania tych faktur przez te

organy, w tym ich wydruku, jak również zapewnienie czytelności tych faktur. Z zacytowanych przepisów wynika zatem, iż przechowywanie faktur w formie elektronicznej jest dopuszczalne wyłącznie po spełnieniu określonych przesłanek, w szczególności zagwarantowania autentyczności ich pochodzenia i integralności ich treści bezpiecznym podpisem elektronicznym.

Odnosząc się do powołanych przez Skarżącą orzeczeń ETS, w których Sąd ten podnosił, iż państwa członkowskie mogą nakładać na obywateli tylko takie obowiązki, które są niezbędne do osiągnięcia celów zakładanych przez Dyrektywy i transponujące je przepisy krajowe, a także że nie są dopuszczalne takie obowiązki (środki) narzucane przez państwa członkowskie, które są nieproporcjonalnie dolegliwe w stosunku do zakładanego celu Wojewódzki Sąd Administracyjny uznał, iż przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie wystawiania i przechowywania faktur wprowadzające obowiązek przechowywania kopii faktur w formie materialnej nie są nieproporcjonalne, bowiem same przepisy Dyrektywy 112 dopuszczają w art. 217 - art. 240 możliwość przechowywania kopii faktury w postaci papierowej. Zatem nie można uznać, że przepisy rozporządzenia nawiązujące w sposób ścisły do rozwiązań przyjętych w Dyrektywach dotyczących podatku VAT mogą być uznane za dolegliwe w stosunku do zakładanego przez daną regulację celu.

Uwzględniając przedstawiony stan faktyczny i prawny, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie przyznał rację Dyrektorowi Izby Skarbowej, iż twierdzenie Skarżącej o tym, że w niektórych przypadkach sprzedawca w ogóle nie musi wystawiać ani przechowywać kopii wystawionej faktury, i że w niektórych przypadkach kopia faktury może być przechowywana w formie elektronicznej, mimo iż oryginał został wystawiony w formie papierowej nie znajduje uzasadnienia w obowiązujących przepisach prawa.

Od powyższego wyroku spółka wniosła skargę kasacyjną.

Na podstawie art. 174 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), dalej: p.p.s.a. zaskarżonemu wyrokowi zarzucono naruszenie prawa materialnego poprzez błędną wykładnię § 21 i § 23 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 95, poz. 798 ze zm.), naruszającą art. 246 i art. 247 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i polegającą na przyjęciu, że kopia faktury u sprzedawcy, której oryginał został przesłany do kontrahenta pocztą w postaci papierowej, powinna być przez podatnika drukowana i przechowywana w postaci papierowej.

W związku z powyższym wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania WSA w Warszawie oraz zasądzenie kosztów postępowania.

W obszernym uzasadnieniu podstaw skargi kasacyjnej strona skarżąca argumentowała m.in., iż Sąd I instancji dokonał wybiórczej interpretacji postanowień Dyrektywy 112, a dokonując interpretacji przepisów rozporządzenia z dnia 25 maja 2005 r. nie uwzględnił zmiany rzeczywistości gospodarczej i obecnych realiów prowadzenia działalności gospodarczej. Autor skargi kasacyjnej powołał się na brzmienie poszczególnych przepisów Dyrektywy 112, przeprowadził ich analizę, a następnie podkreślił, iż przepisy Dyrektywy wskazują, że dla wykreowania faktury (wystawienia faktury) warunkiem koniecznym nie jest jej wydrukowanie. Zgodnie z przepisami wydrukowanie faktury może być wymagane dla przechowywania faktury w kontekście jej przesłania nabywcy, ale taki wymóg powinien wprost wynikać z przepisów prawa krajowego (jako podstawa do stwierdzenia skorzystania przez państwo członkowskie z prawa opcji). Tymczasem w ocenie strony skarżącej polskie przepisy dotyczące VAT nie zawierają warunku, aby dla wystawienia faktury, jak również dla przechowywania kopii faktury przez sprzedawcę niezbędne było jej

wydrukowanie. Wydrukowanie faktury niezbędne jest wyłącznie do przesłania jej do kontrahenta - nabywcy, chyba że podatnik dokonuje przesłania faktury drogą elektroniczną, zgodnie z przepisami rozporządzenia z dnia 14 lipca 2005 r. W ocenie strony skarżącej użyte w § 21 rozporządzenia sformułowanie "wystawiać" nie może być rozumiane w ten sposób, że dokument będzie miał zawsze formę papierową, gdyż podstawowe znaczenie powinny mieć dane zawarte w obu egzemplarzach faktury (oryginał i kopii), a nie fizyczna identyczność tych egzemplarzy. Zdaniem strony warunek identyczności będzie spełniony w proponowanym przez stronę rozwiązaniu przechowywania kopii faktur.

Zdaniem strony skarżącej Sąd I instancji błędnie wprowadził dychotomiczny podział faktur na wystawiane jedynie w formie papierowej albo elektronicznej, skoro podział taki nie wynika z przepisów prawa wspólnotowego. W szczególności art. 218 Dyrektywy 112 nie przesądza jednoznacznie o formie, w jakiej powinien być wystawiany czy przechowywany dokument stanowiący fakturę. Ponadto, w ocenie wnoszącego skargę kasacyjną nie ma oparcia w przepisach twierdzenie Sądu, iż do wystawiania faktur nie jest możliwe zastosowanie trybu mieszanego, zgodnie z którym oryginał byłby wystawiany w formie papierowej, a kopia w formie elektronicznej.

Końcowo w uzasadnieniu podstawy skargi kasacyjnej strona zawarła argumentację, zgodnie z którą w rzeczywistości nie został implementowany do krajowego porządku prawnego przepis Dyrektywy 112, a skoro tak, to Sąd nie mógł powoływać się w swoim orzeczeniu na przepisy Dyrektywy uzasadniając obowiązek przechowywania kopii faktur w formie papierowej.

Odpowiedź na skargę kasacyjną nie wpłynęła.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Na wstępie należy zauważyć, że wykładnia językowa obowiązujących przepisów nie daje jednoznacznej odpowiedzi na zadane pytanie. Trafnie zauważa strona skarżąca, że nie można udzielić odpowiedzi bez sięgnięcia do dyrektywy 2006/112/WE.

Naczelny Sąd Administracyjny nie podziela zapatrywania Sądu I instancji o istnieniu w dyrektywie 112 bezwzględnego obowiązku przechowywania kopii faktur w takiej samej formie w jakiej są wysyłane. Jedyne co można w tej materii wywnioskować z dyrektywy to to, że kopia faktury może być przechowywana w formie papierowej lub elektronicznej. Trafnie strona skarżąca wywodzi, że nieuprawnione jest utożsamianie czynności "wystawienia" i "przesłania" faktury. Są to dwie odrębne czynności. Dlatego Naczelny Sąd Administracyjny zaprezentowany w skardze kasacyjnej tok rozumowania uznaje za logiczny.

Porównanie zapisu § 23 ust. 2 rozporządzenia z art. 247 ust. 2 dyrektywy prowadzi do wniosku, że polski Normodawca nie recypował dokładnie zapisu tej normy. Pominięcie zwrotu "w jakiej zostały przesłane lub udostępnione" otwiera pole do niejednoznacznej wykładni językowej. A to prowadzi do wniosku o konieczności poszukiwania treści normy prawnej przy zastosowaniu innych wykładni.

Z historycznego punktu widzenia forma przechowywania kopii faktur została ukształtowana na gruncie ustawy z 1993 r. w innych realiach technicznych. Zatem w sytuacji gdy zmianie uległy te realia, a wykładnia językowa obecnie obowiązujących przepisów nie daje jednoznacznej odpowiedzi, należy rozważyć, czy dotychczasowe rozumienie przepisów o przechowywaniu kopii faktur nie odbywa się na zasadzie bezwładności i przyzwyczajenia, wynikających z praktyki ukształtowanej przez ustawę z 1993 r.

Zauważyć należy, że w żadnym przepisie rozporządzenia nie mówi się o drukowanej kopii faktury. Oznacza to, że normodawca nie zastrzegł formy drukowanej jako jedynej możliwej do przechowywania.

Za istotną przesłankę wykładania omawianych przepisów należy uznać funkcję jaką pełni konieczność

przechowywania kopii faktury. Jest to funkcja kontrolna. Zatem wykładnia winna ją uwzględnić. W zadanym pytaniu strona skarżąca gwarantuje wymagane w art. 246 dyrektywy cechy kopii faktur oraz zobowiązuje się drukować je na każde żądanie uprawnionego organu, przy jednoczesnym zachowaniu wymogu oznaczania kopii faktury wyrazem "KOPIA".

Zatem z punktu widzenia funkcji jakie ma spełniać przechowywanie kopii faktur nie ma przeciwwskazań do proponowanej przez stronę skarżącą wykładni omawianych przepisów.

Rozważania powyższe prowadzą do wniosku, że nie ma normatywnych przeciwwskazań do istnienia "mieszanego" systemu wysyłania i przechowywania faktur, polegającego na wysyłaniu faktury w formie papierowej oraz przechowywaniu jej kopii w formie elektronicznej, z gotowością wydrukowania jej na każde żądanie uprawnionego organu. Za taką wykładnią przemawiają także względy celowościowe, jak ekologiczne czy ekonomiczne.

Jednocześnie z całym naciskiem trzeba podkreślić, że podatnik mając obowiązek przechowywania kopii faktur czy to w formie drukowanej czy to w formie elektronicznej ponosi wszelkie ryzyko ich utraty. Z punktu widzenia obowiązków podatnika jest zupełnie obojętne czy zostaną ukradzione bądź zniszczone kopie papierowe faktur czy nośniki pamięci, na których zarejestrowane zostały kopie faktur.

Istota przechowywania kopii faktur sprowadza się bowiem do przechowywania nośników informacji.

Jeśli więc normodawca nie wyklucza jakiegось formy przechowywania informacji, to do podatnika powinien należeć wybór tych nośników, przy jednoczesnym obowiązku zaprezentowania uprawnionym organom tych informacji w żądanej przez nie formie. Z tych powodów Naczelny Sąd Administracyjny doszedł do przekonania, że zarzut błędnej wykładni § 21 i § 23 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. jest uzasadniony.

Do wydania takiego rozstrzygnięcia zobowiązuje Naczelny Sąd Administracyjny także zasada proporcjonalności, wyrażona w art. 5 ust. 3 Traktatu Założycielskiego, a następnie doprecyzowana przez Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich (np. w sprawie C-446/03 Marks&Spencer czy też C-361/96 Sociale Generale). Z zasady tej wynika, że państwa członkowskie mogą nakładać na obywateli tylko takie obowiązki (stosować tylko takie środki), które są niezbędne dla osiągnięcia celów zakładanych przez dyrektywy. Obowiązek przechowywania faktur w formie papierowej, w sytuacji gdy inne metody przechowywania faktur również zapewniają realizację celów art. 246 Dyrektywy 112, jest obowiązkiem nadmiernie dolegliwym i narusza wspomnianą zasadę.

Rozważania powyższe prowadzą do wniosku, że skarga kasacyjna ma usprawiedliwione podstawy w rozumieniu art. 174 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Wobec stwierdzenia, że skarga kasacyjna ma usprawiedliwione podstawy Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 185 § 1 oraz art. 203 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnym (Dz.U. nr 153, poz. 1270 ze zm.) orzekł jak w sentencji.