

Czy podstawą do wznowienia postępowania w sprawie rejestracji pojazdu jest przedłożenie przez nabywcę pojazdu noty korygującej zmieniającej wszystkie dane nabywcy (oznaczającej inną osobę jako nadawcę)?

Odpowiedź: Tak, o ile nota korygująca została zaakceptowana przez wystawcę faktury (lub faktury korygującej) zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 roku w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług.

Uzasadnienie: Podstawą do wystawiania not korygujących jest rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 roku w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, 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 68, poz. 360). Zgodnie z §15 ust. 1 tego rozporządzenia nabywca towaru lub usługi, który otrzymał fakturę lub fakturę korygującą zawierającą pomyłki dotyczące jakiegokolwiek informacji wiążącej się zwłaszcza ze sprzedawcą lub nabywcą lub oznaczeniem towaru lub usługi, z wyjątkiem pomyłek w enumeratywnie wyliczonych pozycjach faktury, może wystawić fakturę nazwaną notą korygującą.

W drodze noty korygującej nie można poprawiać pomyłek dotyczących:

1. miary i ilości sprzedanych towarów lub zakres wykonanych usług;
2. ceny jednostkowej towaru lub usługi bez kwoty podatku (ceny jednostkowej netto);
3. wartości towarów lub wykonanych usług, których dotyczy sprzedaż, bez kwoty podatku (wartości sprzedaży netto);
4. stawki podatku;
5. sumy wartości sprzedaży netto towarów lub wykonanych usług z podziałem na poszczególne stawki podatku i zwolnionych od podatku oraz niepodlegających opodatkowaniu;
6. kwoty podatku od sumy wartości sprzedaży netto towarów (usług), z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku;
7. kwoty należności ogółem wraz z należnym podatkiem.

Na tle tak zredagowanego przepisu pojawia się wątpliwość, czy notą korygującą można dokonać zmiany wszystkich danych nabywcy – co w praktyce oznacza, że pierwotna faktura była wystawiona na złý podmiot. Wątpliwości tej do dnia dzisiejszego nie rozwiąło ani orzecznictwo, ani doktryna. Dalej prezentowane są dwa stanowiska:

- wyłączające możliwość skorygowania poprzez notę korygującą osoby nabywcy. Reprezentatywnym przykładem takiego poglądu jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 10 lutego 2011 roku, sygn. I SA/Rz 845/10, publ. LEX nr 736486, w którym stwierdzono, iż zwrot „jakakolwiek informacja wiążąca się z [...] nabywcą”, oznacza możliwość korygowania pomyłek w sposobie określenia nabywcy, np. błąd w nazwie, adresie lub numerze identyfikacyjnym, itp. Powyższe jednoznacznie wskazuje, że w tym trybie mogą być prostowane jedynie pomyłki dotyczące tego konkretnego podatnika. Nie można natomiast poprzez wystawienie noty korygującej zmienić podmiotu umowy sprzedaży.”;
- dopuszczające zmianę wszystkich danych nabywcy poprzez notę korygującą. Dobrym przykładem będzie tu komentarz autorstwa Władysława Vargi do przywołanego rozporządzenia Ministra Finansów (wg stanu na 12 stycznia 2012 r., publ. LEX): „jeżeli towar czy usługa faktycznie

zostały wykorzystane przez danego podatnika (nabywcę), a tylko faktura dokumentująca sprzedaż została wystawiona na inny podmiot, to błędne dane można zmienić notą korygującą. Nie ma ani językowych (literalnych), ani celowościowych podstaw, aby odmówić nabywcy prawa do zmiany błędnych danych, jeżeli faktycznie towar został mu przekazany, a jedynie faktura została błędnie wystawiona. Nie można uznać, że w sytuacji, gdy podatnik faktycznie nabył towar, nie może skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego tylko dlatego, że sprzedawca wystawił fakturę, w której błędnie określił nabywcę i odmawia wystawienia korekty.”

Wydaje się, że dla celów praktycznych można przyjąć zasadę, iż jeśli wystawca faktury lub faktury korygującej zaakceptował treść noty korygującej (poprzez podpis osoby uprawnionej do wystawienia faktury lub faktury korygującej – por. §15 ust. 4 rozporządzenia) zmieniającej wszystkie dane nabywcy, jest działanie takie należy uznać za prawnie skuteczne. Będzie to oznaczało, że rzeczywistym nabywcą towaru lub usługi była osoba inna niż pierwotnie wskazana na fakturze dokumentującej zakup. Z prawnego punktu widzenia nota korygująca nie zmienia osoby nabywcy, a jedynie przywraca poprawność dokumentu potwierdzającego nabycie – poprzez prawidłowe oznaczenie nabywcy. Pierwotna faktura wskazywała bowiem jako nabywcę osobę, która nabywcą faktycznie nie była.

Rejestracji pojazdu dokonuje się na podstawie dowodu własności pojazdu (art. 72 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 20 czerwca 1997 roku – Prawo o ruchu drogowym), którym w szczególności może być faktura VAT potwierdzająca nabycie pojazdu (§4 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 22 lipca 2002 roku w sprawie rejestracji i oznaczania pojazdów). Jeśli zatem faktura zawierała błędy, które nie zostały dostrzeżone w toku postępowania, to należy przyjąć, że organ prowadzący postępowanie nie posiadał pełnej znajomości stanu faktycznego. Późniejsze uzyskanie informacji o błędach w fakturze, w szczególności poprzez otrzymanie noty korygującej, należy traktować jako pozyskanie wiedzy o istotnych dla sprawy nowych okolicznościach faktycznych, istniejących już w chwili wydania decyzji (nabywca od początku był inny, a faktura błędnie wskazywała jako nabywcę inną osobę), a wcześniej organowi nieznanymi – co stanowi przesłankę wznowienia postępowania określoną w art. 145 §1 pkt 5 Kodeksu Postępowania Administracyjnego.

Z tego względu udzielono odpowiedzi jak na wstępie.

Zastrzeżenie: Powyższa opinia odnosi się do sytuacji, w której nota korygująca dotyczy faktycznego błędu popełnionego przy wystawieniu faktury, a nie służy do nieformalnego przeniesienia własności pojazdu.