



**DYREKTOR  
IZBY SKARBOWEJ  
W KATOWICACH**

PT I/1/440700/129-140/12/IPA



**DECYZJA**

Na podstawie art. 233 § 2 i art. 13 § 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2012r. poz. 749 ze zm.) oraz przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) powołanych w uzasadnieniu prawnym, po rozpatrzeniu odwołań z dnia 13.07.2012r. od decyzji Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu z dnia 29.06.2012r. o numerach:

-PSUS/PP-11/4400-18/12/DEC/MRi określającej w podatku od towarów i usług za styczeń 2007r. kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 0 zł oraz kwotę zobowiązania podatkowego w wysokości 79 zł

-PSUS/PP-11/4400-19/12/DEC/MRi określającej w podatku od towarów i usług za luty 2007r. kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 0 zł oraz kwotę zobowiązania podatkowego w wysokości 0 zł

-PSUS/PP-11/4400-20/12/DEC/MRi określającej w podatku od towarów i usług za marzec 2007r. kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 0 zł oraz kwotę zobowiązania podatkowego w wysokości 2.455 zł

-PSUS/PP-11/4400-21/12/DEC/MRi określającej w podatku od towarów i usług za kwiecień 2007r. kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 0 zł oraz kwotę zobowiązania podatkowego w wysokości 0 zł

-PSUS/PP-11/4400-22/12/DEC/MRi określającej w podatku od towarów i usług za maj 2007r. kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 0 zł oraz kwotę zobowiązania podatkowego w wysokości 548 zł

-PSUS/PP-11/4400-23/12/DEC/MRi określającej w podatku od towarów i usług za czerwiec 2007r. kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 0 zł oraz kwotę zobowiązania podatkowego w wysokości 0 zł

-PSUS/PP-11/4400-24/12/DEC/MRi określającej w podatku od towarów i usług za lipiec 2007r. kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 0 zł oraz kwotę zobowiązania podatkowego w wysokości 0 zł

-PSUS/PP-11/4400-25/12/DEC/MRi określającej w podatku od towarów i usług za sierpień 2007r. kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 0 zł oraz kwotę zobowiązania podatkowego za ten miesiąc w wysokości 0 zł

-PSUS/PP-11/4400-26/12/DEC/MRi określającej w podatku od towarów i usług za wrzesień 2007r. kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 0 zł oraz kwotę zobowiązania podatkowego w wysokości 0 zł

-PSUS/PP-11/4400-27/12/DEC/MRi określającej w podatku od towarów i usług za październik 2007r. kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 0 zł oraz kwotę



zobowiązania podatkowego w wysokości 5 zł

-PSUS/PP-11/4400-28/12/DEC/MRi określającej w podatku od towarów i usług za listopad 2007r. kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 0 zł oraz kwotę zobowiązania podatkowego w wysokości 0 zł

-PSUS/PP-11/4400-29/12/DEC/MRi określającej w podatku od towarów i usług za grudzień 2007r. kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 0 zł, w tym kwotę do zwrotu na rachunek bankowy wskazany przez podatnika w wysokości 0 zł oraz kwotę zobowiązania podatkowego w wysokości 0 zł

**- Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach uchyla w całości zaskarżone decyzje i przekazuje sprawę do ponownego rozpatrzenia organowi I instancji.**

## UZASADNIENIE

██████████ z siedzibą w Zabrze złożyła w dniu 27.12.2011r korekty deklaracji VAT-7 za miesiące od stycznia do grudnia 2007r. W załączonym do powyższych korekt piśmie z dnia 27.12.2011r. jako przyczynę skorygowania deklaracji za ww. miesiące Spółka podała błędną implementację przez ustawodawcę do krajowego porządku prawnego art. 132 ust. 1 lit. (i) Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, poprzez zwolnienie od podatku VAT wszelkich usług o charakterze edukacyjnym, bez względu na ich cel i charakter, na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT w związku z załącznikiem nr 4 do tej ustawy (poz. 7).

Zdaniem Spółki ze względu na fakt, iż prowadzi działalność o charakterze komercyjnym polegającą na świadczeniu usług w zakresie szkoleń telekomunikacyjnych na terenie całego świata i nie jest wpisana do ewidencji szkół publicznych nie powinna zostać zwolniona z podatku VAT, w świetle przepisów wyżej powołanej Dyrektywy. Wprowadzenie przez ustawodawcę niezgodnego z przepisami prawa wspólnotowego zwolnienia z podatku VAT wszelkich usług o charakterze edukacyjnym spowodowało, iż ██████████ Sp. z o.o. została pozbawiona możliwości odliczenia podatku naliczonego. Tym samym w dokonanych korektach Spółka wykazała podatek naliczony, który w korekcie za grudzień 2007r. został w całości zadysponowany do zwrotu na rachunek bankowy.

W dniach 17, 20-24, 27-29.02.2012r. na podstawie imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej z dnia 15.02.2012r. Nr KP/505-85/12 (doręczony pełnomocnikowi Spółki w dniu 17.02.2012r.), przeprowadzono w Spółce kontrolę podatkową w zakresie prawidłowości wywiązywania się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, w podatku od towarów i usług za okres od 1.12.2006r. do 31.12.2007r. (w tym: zasadności stwierdzenia nadpłaty za styczeń, marzec, maj i październik 2007r. oraz zasadności dokonania zwrotu za grudzień 2007r.). Z dokonanych czynności spisano protokół, który w dniu 2.03.2012r. został doręczony Spółce. Pismem z dnia 6.03.2012r. Spółka wniosła zastrzeżenia do ww. protokołu z kontroli, na które kontrolujący odpowiedzieli pismem z dnia 12.03.2012r. znak: PSUS/KP-2/520-27/12/WS/36762 podtrzymując stanowisko zawarte w protokole kontroli.

Postanowieniem z dnia 1.03.2012r. znak: PSUS/PP-11/4400-18-29/12/DEC/MRi/31397 (doręczonym Spółce w dniu 2.03.2012r.) Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu wszczął postępowanie podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2007r.

W trakcie prowadzonego postępowania pismem z dnia 23.03.1012r. znak: PSUS/PP-11/4400-18-29/12/DEC/MRi/43953 organ I instancji wezwał stronę do zajęcia jednoznacznego

stanowiska, czy w stosunku do usług edukacyjnych świadczonych w 2007r. chce stosować bezpośrednio i w całości przepisy Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006r. odnośnie zarówno podatku naliczonego jak i należnego, czy zamierza stosować kwestionowany przepis prawa krajowego tj. art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT w związku z załącznikiem nr 4 do tej ustawy (poz. 7).

W odpowiedzi z dnia 10.04.2012r. Spółka oświadczyła, iż na przepisy Dyrektywy chce się powołać jedynie w odniesieniu do podatku naliczonego związanego z wydatkami poniesionymi w 2007r., natomiast w stosunku do świadczonych w tym roku usług szkoleniowych zastosowała obowiązujące w tym czasie przepisy prawa krajowego, pozwalające zwolnić te czynności z podatku VAT.

Postanowieniem z dnia 13.06.2012r. znak: PSUS/PP-11/4400-18-29/12/DEC/MRi/85812 włączono do akt prowadzonego postępowania materiał dowodowy z nim związany.

Po ocenie zebranego w sprawie materiału dowodowego organ I instancji powołanymi na wstępie decyzjami z dnia 29.06.2012r. określił Spółce [REDAKCYJNA] za m-ce od stycznia do grudnia 2007r. nadwyżki podatku naliczonego nad należnym oraz kwoty zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług w wysokościach jak w sentencji.

W decyzjach tych organ I instancji, w oparciu o ustalenia dokonane w trakcie kontroli, wskazał następujące nieprawidłowości:

#### **I. w zakresie podatku należnego za:**

##### **Styczeń 2007r.**

- zawyżenie wartości dostaw towarów oraz świadczenia usług, na terytorium kraju, zwolnionych od podatku o kwotę 5.907,69 zł wskutek ujęcia w poz. 19 rejestru sprzedaży za styczeń 2007r. faktury wewnętrznej VAT nr 1/01/07-02 z dnia 31.01.2007r. kwota brutto 5.907,69 zł stawka VAT: zw, wystawionej na rzecz [REDAKCYJNA].

W toku kontroli ustalono, iż ww. faktura dokumentuje nie sprzedaż lecz nabycie usługi szkoleniowej, która została odsprzedana na rzecz [REDAKCYJNA], co udokumentowano fakturą VAT nr 005/01/2007/EX z dnia 18.01.2007r. Powyższe usługi wykonane zostały w dniach 15-18.01.2007r. w RPA. Spółka na ww. fakturze wewnętrznej z dnia 31.01.2007r. błędnie wykazała [REDAKCYJNA] jako nabywcę, gdyż podmiot ten faktycznie świadczył usługi na rzecz Spółki [REDAKCYJNA]. Ustalono również, że kwota wynikająca z faktury VAT nr 005/01/2007/EX z dnia 18.01.2007r. wystawionej dla [REDAKCYJNA] została rozliczona w pozycji nr 8 ww. rejestru.

##### **Kwiecień 2007r.**

- zawyżenie wartości dostaw towarów oraz świadczenia usług, na terytorium kraju, zwolnionych od podatku o kwotę 20.200,44 zł wskutek ujęcia:

1. w poz. 8 rejestru sprzedaży za kwiecień 2007r. faktury wewnętrznej VAT nr 1/04/07-06 z dnia 10.04.2007r. kwota brutto 13.301,41 zł stawka VAT: zw, wystawionej na rzecz [REDAKCYJNA].

W toku kontroli ustalono, iż ww. faktura dokumentuje nie sprzedaż lecz nabycie usługi szkoleniowej, która została odsprzedana na rzecz [REDAKCYJNA], co udokumentowano fakturą VAT nr 057/04/2007/EX z dnia 6.04.2007r. Powyższe usługi wykonane zostały w dniach 26.03-5.04.2007r. w RPA. Spółka na ww. fakturze wewnętrznej z dnia 10.04.2007r. błędnie wykazała [REDAKCYJNA] jako nabywcę, gdyż podmiot ten faktycznie świadczył usługi na rzecz Spółki Leliwa. Ustalono również, że kwota wynikająca z faktury VAT 057/04/2007/EX z dnia 6.04.2007r. wystawionej dla [REDAKCYJNA] została rozliczona w pozycji nr 5 ww. rejestru.

2. w poz. 12 rejestru sprzedaży za kwiecień 2007r. faktury VAT nr 0406/2007 z dnia 19.04.2007r. kwota netto 6.899,03 zł stawka VAT: zw, wystawionej na rzecz

tytułem szkolenia przeprowadzonego w dniach 16-18.04.2007r. w Rosji.

Organ I instancji, powołując się na przepis art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004r. oraz na objaśnienia do deklaracji VAT-7 zamieszczone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 19.09.2005r. w sprawie wzorów deklaracji podatkowych dla podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 185, poz. 1545) stwierdził, iż w sytuacji, gdy miejscem świadczenia wymienionej na ww. fakturze usługi było terytorium Rosji, podatek VAT wynikający z tej usługi powinien być wykazany i rozliczony w tym kraju, a nie na terytorium Polski jak uczyniła Spółka.

#### **Maj 2007r.**

- zawyżenie wartości dostaw towarów oraz świadczenia usług, na terytorium kraju, zwolnionych od podatku o kwotę 14.158,28 zł wskutek ujęcia w poz. 19 rejestru sprzedaży za maj 2007r. faktury wewnętrznej VAT nr 1/05/07-08 z dnia 26.05.2007r. kwota brutto 14.158,28 zł stawka VAT: zw, wystawionej na rzecz

W toku kontroli ustalono, iż ww. faktura dokumentuje nie sprzedaż lecz nabycie usługi szkoleniowej, która została odsprzedana na rzecz

, co udokumentowano fakturą VAT nr 083/05/2007/EX z dnia 25.05.2007r. Powyższe usługi wykonane zostały w dniach 8-22.05.2007r. w Tunezji. Spółka na ww. fakturze wewnętrznej z dnia 26.05.2007r. błędnie wykazała jako nabywcę, gdyż podmiot ten faktycznie świadczył usługi na rzecz Spółki. Ustalono również, że kwota wynikająca z faktury VAT 083/05/2007/EX z dnia 25.05.2007r. wystawionej dla została rozliczona w pozycji nr 13 ww. rejestru.

#### **Czerwiec 2007r.**

- zawyżenie wartości dostaw towarów oraz świadczenia usług, na terytorium kraju, zwolnionych od podatku o kwotę 6.616,60 zł wskutek ujęcia w poz. 6 rejestru sprzedaży za czerwiec 2007r. faktury wewnętrznej VAT nr 01/06/07-09 z dnia 4.06.2007r. kwota brutto 6.616,60 zł stawka VAT: zw, wystawionej na rzecz

W toku kontroli ustalono, iż ww. faktura dokumentuje nie sprzedaż lecz nabycie usługi szkoleniowej, która została odsprzedana na rzecz

, co udokumentowano fakturą VAT nr 089/06/2007/EX z dnia 1.06.2007r. Powyższe usługi wykonane zostały w dniach 28.05-01.06.2007r. w RPA. Spółka na ww. fakturze wewnętrznej z dnia 4.06.2007r. błędnie wykazała jako nabywcę, gdyż podmiot ten faktycznie świadczył usługi na rzecz Spółki. Ustalono również, że kwota wynikająca z faktury 089/06/2007/EX z dnia 1.06.2007r. wystawionej dla została rozliczona w pozycji nr 2 ww. rejestru.

#### **Lipiec 2007r.**

-zawyżenie wartości dostaw towarów oraz świadczenia usług, na terytorium kraju, zwolnionych od podatku o kwotę 6.879,87 zł wskutek ujęcia w poz. 10 rejestru sprzedaży za lipiec 2007r. faktury VAT nr 0711/2007 z dnia 18.07.2007r. kwota netto 6.879,87 zł stawka VAT: zw, wystawionej na rzecz ul. NIP: tytułem szkolenia przeprowadzonego na Ukrainie w dniach 17-18.07.2007r.

Organ I instancji, powołując się na przepis art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004r. oraz na objaśnienia do deklaracji VAT-7 zamieszczone

w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 19.09.2005r. w sprawie wzorów deklaracji podatkowych dla podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 185, poz. 1545) stwierdził, iż w sytuacji, gdy miejscem świadczenia wymienionej na ww. fakturze usługi było terytorium Ukrainy, podatek VAT wynikający z tej usługi powinien być wykazany i rozliczony w tym kraju, a nie na terytorium Polski jak uczyniła Spółka.

#### **Sierpień 2007r.**

- zawyżenie wartości dostaw towarów oraz świadczenia usług, na terytorium kraju, zwolnionych od podatku o kwotę 13.174,09 zł wskutek ujęcia w poz. 11 rejestru sprzedaży za sierpień 2007r. faktury wewnętrznej VAT nr 01/08/07-13 z dnia 13.08.2007r. kwota brutto 13.174,09 zł stawka VAT: zw, wystawionej na rzecz [REDAKTOWANE].

W toku kontroli ustalono, iż ww. faktura dokumentuje nie sprzedaż lecz nabycie usługi szkoleniowej, która została odsprzedana na rzecz [REDAKTOWANE].

[REDAKTOWANE], co udokumentowano fakturą VAT nr 132/08/2007/EX z dnia 10.08.2007r. Powyższe usługi wykonane zostały w dniach 30.07-10.08.2007r. w RPA. Spółka na ww. fakturze wewnętrznej z dnia 13.08.2007r. błędnie wykazała [REDAKTOWANE] jako nabywcę, gdyż podmiot ten faktycznie świadczył usługi na rzecz Spółki [REDAKTOWANE]. Ustalono również, że kwota wynikająca z faktury VAT 132/08/2007/EX z dnia 10.08.2007r. wystawionej dla [REDAKTOWANE] została rozliczona w pozycji nr 9 ww. rejestru.

#### **Wrzesień 2007r.**

- zawyżenie wartości dostaw towarów oraz świadczenia usług, na terytorium kraju, zwolnionych od podatku o kwotę 20.015,12 zł wskutek ujęcia:

1. w poz. 9 rejestru sprzedaży za wrzesień 2007r. faktury wewnętrznej VAT nr 01/09/07-15 z dnia 18.09.2007r. kwota brutto 6.993,19 zł stawka VAT: zw, wystawionej na rzecz [REDAKTOWANE].

W toku kontroli ustalono, iż ww. faktura dokumentuje nie sprzedaż lecz nabycie usługi szkoleniowej, która została odsprzedana na rzecz [REDAKTOWANE].

[REDAKTOWANE], co udokumentowano fakturą VAT nr 154/09/2007/EX z dnia 14.09.2007r. Powyższe usługi wykonane zostały w dniach 10.07-14.08.2007r. w RPA. Spółka na ww. fakturze wewnętrznej z dnia 18.09.2007r. błędnie wykazała [REDAKTOWANE] jako nabywcę, gdyż podmiot ten faktycznie świadczył usługi na rzecz Spółki [REDAKTOWANE]. Ustalono również, że kwota wynikająca z faktury VAT 154/09/2007/EX z dnia 14.09.2007r. wystawionej dla [REDAKTOWANE] została rozliczona w pozycji nr 8 ww. rejestru.

2. w poz. 12 rejestru sprzedaży za wrzesień 2007r. faktury VAT nr 0913/2007 z dnia 24.09.2007r. kwota netto 7.464,27 zł stawka VAT: zw, wystawionej na rzecz [REDAKTOWANE].

[REDAKTOWANE] tytułem szkolenia przeprowadzonego w dniach 20-21.09.2007r. w Rosji.

3. w poz. 13 rejestru sprzedaży za wrzesień 2007r. faktury VAT nr 0914/2007 z dnia 28.09.2007r. kwota netto 5.557,66 zł stawka VAT: zw, wystawionej na rzecz [REDAKTOWANE].

[REDAKTOWANE] tytułem szkolenia przeprowadzonego w dniach 25-26.09.2007r. w Malezji.

Organ I instancji, powołując się na przepis art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004r. oraz na objaśnienia do deklaracji VAT-7 zamieszczone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 19.09.2005r. w sprawie wzorów deklaracji podatkowych dla podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 185, poz. 1545) stwierdził, iż w sytuacji, gdy miejscem świadczenia usług wymienionych na fakturach z dnia 24.09.2007r.

i 28.09.2007r. było odpowiednio terytorium Rosji i Malezji, podatek VAT z nich wynikający powinien być wykazany i rozliczony w tych krajach, a nie na terytorium Polski jak uczyniła Spółka.

#### **Październik 2007r.**

- zawyżenie wartości dostaw towarów oraz świadczenia usług, na terytorium kraju, zwolnionych od podatku o kwotę 6.572,98 zł wskutek ujęcia w poz. 16 rejestru sprzedaży za październik 2007r. faktury VAT nr 1017/2007 z dnia 26.10.2007r. kwota netto 6.572,98 zł stawka VAT: zw, wystawionej na rzecz [REDAKTOWANE]

NIP: [REDAKTOWANE] tytułem szkolenia przeprowadzonego w dniach 22-23.10.2007r. w Rosji.

Organ I instancji, powołując się na przepis art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004r. oraz na objaśnienia do deklaracji VAT-7 zamieszczone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 19.09.2005r. w sprawie wzorów deklaracji podatkowych dla podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 185, poz. 1545) stwierdził, iż w sytuacji, gdy miejscem świadczenia wymienionej na ww. fakturze usługi było terytorium Rosji, podatek VAT wynikający z tej usługi powinien być wykazany i rozliczony w tym kraju, a nie na terytorium Polski jak uczyniła Spółka.

- zawyżenie wartości dostaw towarów oraz świadczenia usług, na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 22% o kwotę netto 303,40 zł, podatek VAT 66,75 zł wskutek ujęcia w poz. 7 rejestru sprzedaży za październik 2007r. faktury wewnętrznej nr 1/10/1011 z dnia 10.10.2007r. kwota netto 303,40 zł podatek VAT 66,75 zł dotyczącej nabycia usługi tj. opracowania wzoru (papier firmowy Spółki) na podstawie dokumentu „Invoice” nr 1011 z dnia 10.10. 2007r. wystawionego przez [REDAKTOWANE]

Londyn na kwotę 56,00 £, VAT 0,00, który wpłynął do Spółki z dnia 19.12.2007r.

Spółka nie wykazała podatku VAT naliczonego wynikającego z ww. faktury wewnętrznej do odliczenia w kontrolowanym okresie rozliczeniowym.

W związku z art. 27 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług organ podatkowy uznał, iż powyższa usługa nie podlega ustawie o VAT i nie powinna być w ogóle wykazana w deklaracji VAT-7 na terytorium naszego kraju. Podatek należny z usługą tą związany powinien rozliczyć usługodawca.

#### **Listopad 2007r.**

- zawyżenie wartości dostaw towarów oraz świadczenia usług, na terytorium kraju, zwolnionych od podatku o kwotę 20.213,94 zł wskutek ujęcia:

1. w poz. 6 rejestru sprzedaży za listopad 2007r. faktury wewnętrznej VAT nr 01/11/07-18 z dnia 27.11.2007r. kwota brutto 14.278,03 zł stawka VAT: zw, wystawionej na rzecz [REDAKTOWANE]

W toku kontroli ustalono, iż ww. faktura dokumentuje nie sprzedaż lecz nabycie usługi szkoleniowej, która została odsprzedana na rzecz [REDAKTOWANE]

[REDAKTOWANE], co udokumentowano fakturą VAT nr 195/11/2007/EX z dnia 23.11.2007r. Powyższe usługi wykonane zostały w dniach 12-23.11.2007r. w RPA. Spółka na ww. fakturze wewnętrznej z dnia 27.11.2007r. błędnie wykazała [REDAKTOWANE] jako nabywcę, gdyż podmiot ten faktycznie świadczył usługi na rzecz Spółki [REDAKTOWANE]. Ustalono również, że kwota wynikająca z faktury VAT 195/11/2007/EX z dnia 23.11.2007r. wystawionej dla [REDAKTOWANE] została rozliczona w pozycji nr 17 ww. rejestru.

2. w poz. 7 rejestru sprzedaży za listopad 2007r. faktury VAT nr 119/2007 z dnia 16.11.2007r. kwota netto 5.935,91 zł stawka VAT: zw, wystawionej na rzecz [REDAKTOWANE]

[REDAKTOWANE] tytułem szkolenia przeprowadzonego w dniach 12-13.11.2007r. w Rumunii.

Organ I instancji, powołując się na przepis art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004r. oraz na objaśnienia do deklaracji VAT-7 zamieszczone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 19.09.2005r. w sprawie wzorów deklaracji podatkowych dla podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 185, poz. 1545) stwierdził, iż w sytuacji, gdy miejscem świadczenia usług wymienionych na fakturze z dnia 16.11.2007r. było terytorium Rumunii, podatek VAT wynikający z tej usługi powinien być wykazany i rozliczony w tych kraju, a nie na terytorium Polski jak uczyniła Spółka.

#### **Grudzień 2007r.**

- zawyżenie wartości dostaw towarów oraz świadczenia usług, na terytorium kraju, zwolnionych od podatku o kwotę 6.709,29 zł wskutek ujęcia w poz. 9 rejestru sprzedaży za grudzień 2007r. faktury wewnętrznej VAT nr 01/12/07-20 z dnia 9.12.2007r. kwota brutto 6.709,29 zł stawka VAT: zw, wystawionej na rzecz [REDAKTOWANE]

W toku kontroli ustalono, iż ww. faktura dokumentuje nie sprzedaż lecz nabycie usługi szkoleniowej, która została odsprzedana na rzecz [REDAKTOWANE]

[REDAKTOWANE], co udokumentowano fakturą VAT nr 207/12/2007/EX z dnia 7.12.2007r. Powyższe usługi wykonane zostały w dniach 3-7.12.2007r. w RPA. Spółka na ww. fakturze wewnętrznej z dnia z dnia 9.12.2007r. błędnie wykazała [REDAKTOWANE] jako nabywcę, gdyż podmiot ten faktycznie świadczył usługi na rzecz Spółki [REDAKTOWANE]. Ustalono również, że kwota wynikająca z faktury VAT 207/12/2007/EX z dnia 7.12.2007r. wystawionej dla [REDAKTOWANE] została rozliczona w pozycji nr 6 ww. rejestru.

#### **II. w zakresie podatku naliczonego za:**

##### **Styczeń 2007r.**

- zawyżenie wartości nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych o kwotę netto 511 zł i podatek VAT 108 zł oraz zawyżenie wartości nabycia towarów i usług pozostałych o kwotę netto 28.949 zł i podatek VAT 1.412 zł
- zawyżenie kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji o 35.657 zł
- zawyżenie kwoty korekty podatku naliczonego od nabycia środków trwałych o 40 zł.

##### **Luty 2007r.**

- zawyżenie wartości nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych o kwotę netto 3.657 zł i podatek VAT 772 zł oraz zawyżenie wartości nabycia towarów i usług pozostałych o kwotę netto 62.691 zł i podatek VAT 2.294 zł,
- zawyżenie kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji o 37.138 zł.

##### **Marzec 2007r.**

- zawyżenie wartości nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych o kwotę netto 970 zł i podatek VAT 205 zł oraz zawyżenie wartości nabycia towarów i usług pozostałych o kwotę netto 54.169 zł i podatek VAT 1.787 zł,
- zawyżenie kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji o 40.204 zł.

##### **Kwiecień 2007r.**

- zawyżenie wartości nabycia towarów i usług pozostałych o kwotę netto 59.031 zł i podatek VAT 1.893 zł,
- zawyżenie kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji o 39.741 zł.

##### **Maj 2007r.**

- zawyżenie wartości nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych o kwotę netto 3.210 zł i podatek VAT 678 zł oraz zawyżenie wartości nabycia towarów i usług pozostałych o kwotę netto 85.458 zł i podatek VAT 2.971 zł,
- zawyżenie kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji o 41.634 zł.

##### **Czerwiec 2007r.**

-zawyżenie wartości nabycia towarów i usług pozostałych o kwotę netto 68.940 zł i podatek VAT 1.733 zł,

-zawyżenie kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji o 44.735 zł.

**Lipiec 2007r.**

-zawyżenie wartości nabycia towarów i usług pozostałych o kwotę netto 96.599 zł i podatek VAT 1.510 zł,

-zawyżenie kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji o 46.468 zł.

**Sierpień 2007r.**

-zawyżenie wartości nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych o kwotę netto 4.343 zł i podatek VAT 917 zł oraz zawyżenie wartości nabycia towarów i usług pozostałych o kwotę netto 87.110 zł i podatek VAT 1.289 zł,

-zawyżenie kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji o 47.978 zł.

**Wrzesień 2007r.**

-zawyżenie wartości nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych o kwotę netto 5.909 zł i podatek VAT 1.248 zł oraz zawyżenie wartości nabycia towarów i usług pozostałych o kwotę netto 82.644 zł i podatek VAT 1.577 zł,

-zawyżenie kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji o 50.184 zł.

**Październik 2007r.**

-zawyżenie wartości nabycia towarów i usług pozostałych o kwotę netto 72.446 zł i podatek VAT 2.240 zł,

-zawyżenie kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji o 53.009 zł.

**Listopad 2007r.**

-zawyżenie wartości nabycia towarów i usług pozostałych o kwotę netto 38.351 zł i podatek VAT 1.492 zł,

-zawyżenie kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji o 55.177 zł.

**Grudzień 2007r.**

-zawyżenie wartości nabycia towarów i usług pozostałych o kwotę netto 46.204 zł i podatek VAT 853 zł,

-zawyżenie kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji o 56.669 zł.

Organ I instancji uznał, iż Spółce nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego wykazanego w złożonych w dniu 27.12.2011r. korektach deklaracji VAT-7 za miesiące od stycznia do grudnia 2007r. ponieważ nabycia wykazane jako związane ze sprzedażą opodatkowaną dotyczyły sprzedaży poza terytorium kraju usług o charakterze edukacyjnym, które zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT w związku z załącznikiem nr 4 do tej ustawy (poz.7) w przypadku świadczenia ich na terytorium kraju stanowiłyby sprzedaż zwolnioną od podatku.

Obliczono, iż w roku 2006r. Spółka [REDAKOWANE] dokonała sprzedaży opodatkowanej o wartości 10.474,13 zł, podczas gdy wartość sprzedaży ogółem wyniosła 3.924.022,15 zł. Zatem proporcja na rok 2007 udziału rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie wyniosła 0,27 % (w przybliżeniu 1%). Tym samym, stosownie do przepisu art. 90 ust. 10 pkt 2 ustawy o VAT organ I instancji uznał, iż podatnik nie miał prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego za okres od stycznia do grudnia 2007r.

Od ww. decyzji Spółka pismami z dnia 13.07.2012r. złożyła odwołania wnosząc o ich zmianę. Zaskarżonym decyzjom zarzuciła naruszenie:

1. art. 120 Ordynacji podatkowej nakazującego działanie na podstawie przepisów prawa,



2. art. 121 Ordynacji podatkowej nakazującego prowadzić postępowanie w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych oraz udzielać niezbędnych wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania, jak również art. 124 ww. ustawy nakazującego wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi organ kieruje się przy załatwianiu sprawy oraz art. 125 Ordynacji podatkowej nakazującego działanie w sprawie wnikliwie i szybko.

W uzasadnieniu odwołań wskazano, że:

Ad.1.

W przedmiotowej sprawie regulacje prawne Dyrektywy unijnej powinny mieć priorytet przed regulacjami krajowymi. W sytuacji, gdy strona powołała się na przepisy unijne, organ podatkowy nie miał prawa do odmowy ich zastosowania. To, że Spółka w pierwotnych rozliczeniach zastosowała się do regulacji krajowych zwalniających usługi edukacyjne z podatku VAT nie oznacza, iż nie może żądać późniejszego respektowania swoich praw wynikających z regulacji unijnych.

Powołując się na orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, w tym wyroki ETS o sygn. akt C-169/00, C-150/00, strona twierdzi, że prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego, uregulowane w art. 17 ust. 2 VI Dyrektywy (obecnie w art. 168 Dyrektywy VAT) jest przepisem o zastosowaniu bezpośrednim co oznacza, że we wszystkich przypadkach, gdy dane państwo członkowskie ogranicza prawo do odliczenia w sposób niewynikający bezpośrednio z dyrektywy, podatnicy mogą powoływać się wprost na obecnie obowiązujący art. 168 Dyrektywy VAT, aby skutecznie uzasadnić swoje prawo do odliczenia. Dotyczy to również przypadku, gdy państwo członkowskie niesłusznie zwalnia z podatku VAT czynności, które w świetle przepisów Dyrektywy, ze zwolnienia korzystać nie powinny, wskutek czego poprzez ogólną klauzulę wiążącą prawo do odliczenia z czynnościami opodatkowanymi, ogranicza prawo podatnika do odliczenia podatku. Zdaniem Spółki obowiązek prawidłowej implementacji przepisów dyrektywy ciąży na państwach członkowskich i o ile podatnik może się powoływać wprost na przepisy dyrektywy, o tyle nie ma takiego uprawnienia aparat administracyjny. Zaniedbanie państwa nie może się bowiem obracać przeciwko podatnikowi. Zatem w opinii odwołującego się możliwa jest sytuacja, w której podatnik wykonuje czynności zwolnione z VAT (gdyż przepis krajowy nakazuje zastosowanie zwolnienia), mając jednocześnie prawo do odliczenia (na podstawie dyrektywy). Paradoks ten wynika z hierarchii norm prawnych, która powoduje, iż powołanie się podatnika na przepisy dyrektywy w celu uzasadnienia swoich praw jest istotniejsze niż ogólny warunek odliczenia dotyczący związku podatku naliczonego ze sprzedażą opodatkowaną. Mając powyższe na względzie sytuację, w której podatnik wykonuje czynności zwolnione od podatku VAT na podstawie przepisów prawa krajowego a jednocześnie zachowuje prawo do odliczenia na podstawie przepisów Dyrektywy, strona uznaje za prawidłową (vide: Varga W. Glosa do wyroku TS z dnia 18.01.2001r. C-150/99).

Ad.2.

Zdaniem Spółki niedopuszczalne jest rozstrzygnięcie organu I instancji, który w wyniku powołania się przez podatnika na regulacje krajowe w stosunku do sprzedaży, zignorował regulacje unijne nadające podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z zakupami. W takiej sytuacji można było co najwyżej zastosować prawo wspólnotowe również do sprzedaży, która i tak nie podlegałaby opodatkowaniu jako wykonywana w większości poza granicami kraju. Jednocześnie strona odwołująca się podkreśla, iż wytyczne wskazane w wyroku ETS (C-401/05) nakazują organowi podatkowemu uzyskanie od podatnika jednoznacznej deklaracji odnośnie przepisów, które chce zastosować w swoim przypadku.

Tymczasem deklaracja Spółki o chęci zastosowania różnych przepisów (prawa krajowego odnośnie sprzedaży i regulacji unijnych odnośnie podatku naliczonego) nie dawała jednoznacznej odpowiedzi w tej kwestii i tym samym nie mogła decydować o kierunku wydanego przez organ I instancji rozstrzygnięcia.

Spółka poinformowana właściwie o kierunku działania organu wybrałaby wariant dla siebie korzystny czyli regulacje unijne, gdyż prawie cała sprzedaż Spółki jako wykonywana poza terytorium kraju nie podlegałaby opodatkowaniu, z jednoczesnym zachowaniem prawa do odliczenia.

Tym samym stwierdzono, iż organ podatkowy nie wywiązał się z obowiązku udzielenia stronie niezbędnych wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania, jak również nie wyjaśnił przesłanek, którymi się kierował przy załatwianiu sprawy, czym naruszył podstawowe zasady postępowania podatkowego. Taki sposób działania nosi znamiona celowego opóźnienia ostatecznego rozstrzygnięcia, czego wynikiem może być podniesienie zarzutu przedawnienia albo przynajmniej odwołanie w czasie rozstrzygnięcia korzystnego dla Spółki, co nie wzbudza zaufania do organów podatkowych, jak również przeczy zasadzie szybkiego i wnikliwego postępowania. Strona zwróciła również uwagę, iż organ I instancji opierając się jedynie na deklaracji Spółki dotyczącej wyboru sposobu opodatkowania usług edukacyjnych nie zakwestionował błędnej implementacji przepisów w zakresie zwolnienia tych usług z opodatkowania.

**Po rozpatrzeniu sprawy w postępowaniu odwoławczym, Dyrektor Izby Skarbowej stwierdza co następuje.**

W rozpatrywanej sprawie ustalono, iż Spółka w 2007r. nie będąc wpisana do ewidencji szkół publicznych prowadziła działalność komercyjną polegającą na świadczeniu usług edukacyjnych w zakresie szkoleń telekomunikacyjnych w kraju i za granicą. Przedmiotowe usługi w 2007r. korzystały ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT w związku z załącznikiem nr 4 do tej ustawy poz.7. Natomiast zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. i) Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006r. należały do czynności opodatkowanych.

W związku z prowadzoną działalnością Spółka ponosiła różnego rodzaju koszty tj. koszty związane z prowadzoną administracją, księgowością i biurem (nabycie komputera wraz z oprogramowaniem i licencjami, zakup materiałów szkoleniowych, nabycie legalizacji dokumentu handlowego, nabycie usług: pośrednictwa wizowego, kurierskich i spedycyjnych, rachunkowych, telekomunikacyjnych, prawniczych, koszty mediów i dzierżawy oraz czynszu, zakup materiałów biurowych, artykułów farmaceutycznych itp.).

Podatek naliczony z faktur dokumentujących nabycie ww. towarów i usług Spółka odliczyła w całości lub w części w korektach deklaracji za m-ce od stycznia do grudnia 2007r. z dnia 27.12.2011r.

W piśmie z dnia 27.12.2011r. Spółka uzasadniając złożenie powyższych korekt podała, iż świadczone przez nią usługi nie mogły korzystać ze zwolnienia z podatku VAT w świetle przepisów dyrektywy Rady z dnia 28.11.2006r., a fakt nieprawidłowej implementacji przez ustawodawcę przepisów unijnych w tym zakresie spowodował, że została pozbawiona możliwości odliczenia podatku VAT naliczonego. W dokonanych korektach spółka wykazała zatem podatek naliczony, który w deklaracji za grudzień 2007r. został w całości zadysonowany do zwrotu na rachunek bankowy.

Następnie w piśmie z dnia 6.03.2012r. Spółka zwróciła się o uwzględnienie w prowadzonym postępowaniu kwot podatku naliczonego wynikającego z rejestrów za poszczególne miesiące w całości, a także o uwzględnienie VAT naliczonego z faktur, które w rejestrach ujęto jedynie w wartościach brutto, w związku z czym kwoty podatku naliczonego nie zostały uwzględnione ani w pierwotnych, ani w korygowanych deklaracjach. Nieodliczony podatek był związany z wydatkami poniesionymi na zakup m.in. gadżetów reklamowych, prezentów dla kontrahentów, posiłków dla uczestników szkoleń, produktów spożywczych dla pracowników biura oraz drukowaniu materiałów do szkoleń.

Pismem z dnia 23.03.2012r. Nr PSUS/PP-11/4400-18-29/12/DEC/MRi Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu wezwał stronę do zajęcia jednoznacznego

stanowiska, czy spółka w stosunku do świadczonych w 2007r. usług edukacyjnych chce stosować bezpośrednio i w całości przepisy dyrektywy odnośnie zarówno podatku naliczonego jak i należnego, czy woli stosować kwestionowany przepis prawa krajowego.

W odpowiedzi Spółka w piśmie z dnia 10.04.2012r. podała, iż powołuje się na przepisy dyrektywy jedynie w odniesieniu do podatku naliczonego, związanego z wydatkami poniesionymi w 2007r., natomiast w stosunku do świadczonych usług edukacyjnych stosuje obowiązujące w ówczesnym czasie przepisy krajowe.

Z uwagi na fakt, iż Spółka do świadczonych usług edukacyjnych zastosowała zwolnienie, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, organ I instancji stwierdził, że nie przysługuje jej prawo do odliczenia podatku naliczonego wykazanego w korektach deklaracji VAT-7 z dnia 27.12.2011r.

Odnośnie do tej kwestii Dyrektor Izby Skarbowej podaje, co następuje.

Akcesja Polski do Unii Europejskiej i akceptacja jej porządku prawnego wymaga, aby zakres opodatkowania VAT, a więc i zakres stosowanych zwolnień od tego podatku był taki sam we wszystkich państwach członkowskich. W orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości wielokrotnie wskazywano na konieczność bezwzględnego podporządkowania się zakresowi udzielanych w prawie krajowym zwolnień od podatku, jednocześnie kładąc nacisk na wprowadzenie ścisłej, a nie rozszerzającej implementacji regulacji dyrektywy do przepisów krajowych.

W myśl przepisu art. 132 ust. 1 lit. (i) dyrektywy 2006/112/WE, państwa członkowskie zwalniają z opodatkowania podatkiem od towarów i usług kształcenie dzieci lub młodzieży, kształcenie powszechne lub wyższe, kształcenie zawodowe lub przekwalifikowane, łącznie ze świadczeniem usług i dostawą towarów ściśle z taką działalnością związanych, prowadzone przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie. Ograniczenie zawarte w tym przepisie ma zatem charakter podmiotowo – przedmiotowy. Zwolnieniu podlegają podmioty prawa publicznego lub inne instytucje, pod warunkiem, że zajmują się kształceniem dzieci lub młodzieży, kształceniem powszechnym lub wyższym, kształceniem zawodowym lub przekwalifikowanym. Należy przy tym podkreślić, że art. 132 umiejscowiony jest w rozdziale 2 zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”. Można zatem stwierdzić, że czynności świadczone przez podmioty wymienione w tym przepisie muszą realizować cele publiczne.

Wskazać również należy, iż zwolnienia od podatku stanowią odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania i należy je interpretować w sposób ścisły (por. wyroki ETS z dnia 7.03.2002r. C-169/00 oraz z dnia 18.01.2001r. C-150/99). Dodatkowo w wyroku z dnia 20.06.2002r. ETS orzekł, że jeżeli zwolnienie z VAT konkretnej transakcji nie jest przewidziane przez VI Dyrektywę, stanowi ono odstępstwo od ogólnej zasady czynności podlegających opodatkowaniu wyrażonej w art. 2 tej dyrektywy. Odstępstwo takie jest zgodne z prawem wspólnotowym tylko wtedy, gdy znajduje potwierdzenie w przepisach VI Dyrektywy. Z tego względu ustawodawstwo krajowe wprowadzające zwolnienie z VAT, które nie jest objęte zwolnieniem przewidzianym w VI Dyrektywie ani potwierdzone zgodnie z wyjątkiem przewidzianym przez tę dyrektywę, stanowi naruszenie art. 2 VI Dyrektywy. Należy podkreślić, że dyrektywa 2006/112/WE, tak samo jak VI Dyrektywa, zawiera zamknięty katalog czynności zwolnionych z VAT (tytuł IX).

Z art.132 ust. 1 lit. (i) a także art. 133 dyrektywy 2006/112/WE wprost wynika, iż sprzeciwia się on możliwości zwolnienia od opodatkowania podatkiem od towarów i usług podmiotów nieprowadzących w interesie publicznym działalności polegającej na świadczeniu usług.

Powołane przepisy nie zostały prawidłowo implementowane do prawa krajowego członka Wspólnoty, jakim jest od 1 maja 2004r. Rzeczpospolita Polska. Zgodnie bowiem z art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym w okresie objętym niniejszym postępowaniem,

zwolniono od podatku usługi wymienione w załączniku nr 4 do ustawy. W załączniku tym (w poz.7) zwolnieniem objęto usługi w zakresie edukacji bez żadnego wyłączenia tych, które są świadczone przez podmioty realizujące cele komercyjne, a nie publiczne. Tak więc polski ustawodawca objął zwolnieniem w zasadzie wszystkie usługi w zakresie edukacji, bez względu na ich cel i charakter. Taka konstatacja wynika bezpośrednio z literalnej analizy przepisów krajowych normujących tę kwestię.

Należy równocześnie zauważyć, że w przypadku sprzeczności przepisów prawa krajowego z prawem wspólnotowym, pierwszeństwo zastosowania mają regulacje prawa wspólnotowego. Zasada pierwszeństwa ma charakter bezwarunkowy i nieograniczony. Oznacza to z jednej strony, iż z pierwszeństwa korzystają wszystkie normy prawa wspólnotowego, zawarte zarówno w prawie pierwotnym jak i wtórnym, z drugiej zaś, iż żadna norma prawa krajowego nie może mieć pierwszeństwa przed prawem wspólnotowym (wyrok w sprawie 11/70 Internationale Handelsgesellschaft z 1970 r.). Zgodnie z tą zasadą, na każdym organie Państwa Członkowskiego spoczywa obowiązek stosowania przepisu wspólnotowego z pominięciem sprzecznego z nim przepisu krajowego. W tym aspekcie mamy do czynienia z bezpośrednim stosowaniem przepisów wspólnotowych, które w przypadku kolizji z przepisami krajowymi mają pierwszeństwo zastosowania. Jak trafnie przy tym stwierdził NSA w wyroku z dnia 2 kwietnia 2009r. (sygn. akt I FSK 4/08, LEX nr 497204) zastosowanie prawa wspólnotowego w sprawach podatkowych nie jest obowiązkiem tylko sądów administracyjnych, ale także organów podatkowych. Wynika to z faktu, że organy podatkowe mają obowiązek przestrzegania prawa i działania w jego granicach, czyli również w granicach prawa wspólnotowego. Pogląd taki wyraża też ETS wskazując jednoznacznie, że również organy administracji, obok sądów, są zobowiązane do przestrzegania zasady pierwszeństwa prawa wspólnotowego wobec prawa krajowego i do odmowy stosowania prawa krajowego niezgodnego z prawem wspólnotowym (sprawy Fratelli Constanzo C-103/88, pkt 33; Hansgeorg Lennartz C-97/90, pkt 33; Marks & Spencer C-62/00). Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 11.03.2010r. sygn. akt I FSK 61/09 wywiódł, iż: „Istotnym przy tym jest, że organ stosujący prawo nie rozstrzyga o ważności przepisu prawa krajowego, lecz jedynie w danej sytuacji odmawia zastosowania normy wynikającej z tego przepisu, a tym samym nie ma obowiązku występowania do odpowiedniego organu (sądu konstytucyjnego), aby ten ostatni formalnie potwierdził niezgodność prawa krajowego z prawem wspólnotowym. Artykuł 91 ust. 3 Konstytucji RP daje wyraźne kompetencje sądom do zajęcia stanowiska w przedmiocie zgodności prawa krajowego z prawem wspólnotowym (A. Wróbel, Prymat prawa wspólnotowego nad konstytucją? - Rozmowa z Prezesem Trybunału Konstytucyjnego, prof. M. Saffjanem, "Europejski Przegląd Sądowy" 2006/4, s. 8), co należy również odnieść do organów podatkowych stosujących prawo wspólnotowe. Wynika to zatem z obowiązku przestrzegania zasady pierwszeństwa, która jest również wiążąca dla wszystkich organów administracji.”

Podobnie orzekł NSA w wyroku z dnia 11.06.2010r. sygn. akt I FSK 449/09, w którym stwierdzono, cyt.: „Z dniem 1 maja 2004 r. jednak sytuacja uległa radykalnej zmianie albowiem polski system prawny znacznie się poszerzył. Prawo wspólnotowe stało się bowiem również źródłem obowiązującego prawa. Zgodnie z art. 249 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (poprzednio, przed wejściem w życie Traktatu Lizbońskiego – Traktat o ustanowieniu Wspólnoty Europejskiej) dyrektywy wiążą każde Państwo Członkowskie, do którego są kierowane, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawiając jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków. Zgodnie z zasadą prymatu prawa wspólnotowego, w sytuacji, gdy prawo krajowe jest niezgodne z zapisami dyrektyw, nie może być ono stosowane. Z kolei zasada skutku bezpośredniego określa, że jeśli regulacje dyrektyw są szczegółowe, bezwarunkowe

i jednoznaczne, to wówczas mogą one znajdować zastosowanie zamiast niezgodnych z nimi przepisów krajowych. Uwzględniając powyższe uwagi należy stwierdzić, że w stanie prawnym i faktycznym istniejącym po dniu 1 maja 2004 r., "rażące naruszenie prawa" w rozumieniu art. 247 § 1 pkt 3 O.p. zachodzi nie tylko wtedy, gdy istnieje oczywisty dysonans pomiędzy treścią przepisu a rozstrzygnięciem objętym decyzją, ale także wówczas, gdy organ podatkowy wydał decyzję ostateczną w oparciu o przepis prawa krajowego, która to norma prawna, poprzez proste zestawienie, pozostaje w oczywistej sprzeczności z prawem wspólnotowym. Zatem sądy, jak i organy administracji publicznej w procesie stosowania prawa, dokonując odkodowania treści normy prawnej, nie mogą poprzestać jedynie na prostym odczytaniu treści przepisu krajowego. Nawet w sytuacji braku wątpliwości w zakresie jego interpretacji, zobowiązane są również do analizy unormowań prawa wspólnotowego, w tym w szczególności regulacji zawartych w dyrektywach. Należy bowiem ocenić, czy w sposób prawidłowy dokonano implementacji zapisów dyrektyw do prawa krajowego. Warto również podkreślić, że Europejski Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 19 września 2006 r., w sprawach połączonych C-392/04, C-22/04 i-21 Germany GmbH, Arcor AG & Co. KG przeciwko Republice Federalnej Niemiec (<http://curia.europa.eu>) wskazał, że z zasady równoważności wynika, by całość uregulowań dotyczących środka prawnego znajdowała zastosowanie jednakowo do środków prawnych opartych na naruszeniu prawa wspólnotowego oraz tych opartych na naruszeniu prawa wewnętrznego. Jeśli zatem zgodnie z prawem krajowym organ administracji ma obowiązek uchylić ostateczną decyzję administracyjną, która jest oczywiście niezgodna z prawem krajowym, taki sam obowiązek powinien dotyczyć sytuacji, gdy decyzja ta jest oczywiście niezgodna z prawem wspólnotowym". I dalej „Zatem organ administracji publicznej, bez konieczności czekania na orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich, obowiązany jest oceniać zgodność przepisów krajowych, nawet rangi ustawowej, z prawem wspólnotowym i w procesie stosowania prawa dokonywać wykładni prowsólnotowej przepisów prawa krajowego.”

Zauważyć również należy, iż państwo poprzez brak należytej implementacji postanowień dyrektywy nie może doprowadzić do pogorszenia sytuacji podatnika, wskutek pozbawienia go praw należnych mu na mocy przepisów prawa wspólnotowego.

Zastosowanie zwolnienia względem świadczonych przez spółkę usług edukacyjnych (w większości poza terytorium kraju) stanowi naruszenie uregulowań prawa unijnego, do których stosowania państwa członkowskie są obowiązane w sposób zgodny z przywołanymi wcześniej zasadami pierwszeństwa i bezpośredniości zdefiniowanymi przez ETS. Ponadto uniemożliwia podatnikowi pomniejszenie podatku należnego o kwoty podatku zapłaconego przy nabyciu towarów i usług związanych z ww. działalnością, które to prawo przy spełnieniu warunków, o których mowa w art. 86 ust. 1 i ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług winno stronie przysługiwać. Prawo do odliczenia podatku naliczonego jako realizacja zasady neutralności VAT było podstawą rozstrzygnięcia sporu między Komisją Europejską, a Republiką Francuską w sprawie C 50/87. Trybunał uznał, że ewentualne ograniczenia prawa przyznanego podatnikowi do odliczeń powinny być wprowadzone, ze względu na konieczność ujednoczenia obciążeń tym podatkiem w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich, na podstawie wspólnych regulacji wiążących te państwa.

Tym samym koniecznym staje się ponowne przeanalizowanie zebranego materiału dowodowego i dokonanie ustalení pozwalających na zgodne z omówioną wykładnią i przepisami prawa unijnego orzeczenie w kwestii rozliczenia podatku od towarów i usług za przedmiotowe miesiące.

Skoro bowiem akcesja Polski do Unii Europejskiej i akceptacja jej porządku prawnego wymaga, by zarówno zakres opodatkowania VAT (a więc i zakres stosowanych zwolnień od

tego podatku), jak i zakres ograniczeń prawa do odliczenia był taki sam we wszystkich państwach członkowskich, nie do zaakceptowania z punktu widzenia zasady działania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych jest pozbawienie Spółki prawa do odliczenia podatku naliczonego wykazanego w korektach deklaracji VAT-7 z dnia 27.12.2011 r. w sytuacji, gdy Spółka powołując się na przepisy dyrektywy wyraziła wolę skorzystania z tego prawa (vide: pisma z dnia 27.12.2011 r., z dnia 6.03.2012 r., z dnia 23.04.2012 r.). Spółka co prawda stojąc na stanowisku, zgodnie z którym możliwe jest w oparciu o przepis krajowy zastosowanie zwolnienia w odniesieniu do świadczonych usług (podatku należnego) i jednocześnie skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie przepisów dyrektywy, uznawała za właściwe zastosowanie takiego sposobu rozliczenia podatku od towarów i usług za omawiany okres, niemniej jednak organ pierwszej instancji kwestionując powyższe stanowisko spółki (w opinii tut. organu zasadnie) wywiódł niekorzystne dla niej skutki prawne uznając za prawidłowe zastosowanie w sprawie niegodnych z prawem wspólnotowym przepisów krajowych, a nie korzystniejszych dla spółki regulacji unijnych.

W kontekście przedstawionego stanu faktycznego – ustalonego sprzecznie z prawem wspólnotowym – na uwagę w szczególności zasługuje jedna z najważniejszych zasad postępowania podatkowego, tj. zasada czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania. Zawarcie takiej reguły w Ordynacji podatkowej wiąże się między innymi z faktem, iż postępowanie podatkowe nie ma charakteru kontrydiktoryjnego. Dominująca rola organu podatkowego w postępowaniu podatkowym, wymagała wprowadzenia zasady, będącej gwarancją właściwej realizacji zasady prawdy materialnej oraz zasady zebrania pełnego materiału dowodowego. Przepis art. 123 Ordynacji podatkowej nakłada na organy podatkowe obowiązek zapewnienia stronom czynnego udziału w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji nakazuje umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Strona musi mieć zatem prawną możliwość ustosunkowania się do tych ustaleń w każdej fazie postępowania. Każda wypowiedź strony w sprawie może przyczynić się do realizacji zasady zupełności postępowania. Konsekwencją braku zapewnienia stronie prawa do wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego na każdym etapie postępowania może być wznowienie postępowania (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 września 2004r. sygn. akt FSK 467/04). W orzeczeniu z dnia 17 grudnia 2009r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach zauważył, że zasada czynnego udziału w postępowaniu, jak i zasada przekonywania nie mogą być rozumiane jako obowiązek organu informowania stron o treści rozstrzygnięcia przed jego wydaniem (vide: sygn. akt I SA/Kc 498/09).

W świetle powyższego nie bez znaczenia pozostaje także wyrażona art. 127 Ordynacji podatkowej zasada dwuinstancyjności postępowania, zgodnie z którą organ odwoławczy obowiązany jest ponownie rozpoznać i rozstrzygnąć sprawę rozstrzygniętą decyzją organu I instancji. Nie może więc ograniczyć się do kontroli decyzji organu I instancji, ale obowiązany jest ponownie rozstrzygnąć sprawę. Istota administracyjnego toku instancji polega na 2-krotnym rozstrzygnięciu tej samej sprawy. W wyroku z dnia 13 maja 2009r. Naczelny Sąd Administracyjny zauważył, że gdy organ odwoławczy w zasadniczy sposób zmienia ustalenia organu I instancji dochodzi nie tylko do naruszenia zasady dwuinstancyjności, wyrażającej prawo podatnika do obrony swoich praw na gruncie postępowania podatkowego, ale także do naruszenia zasady zaufania do organu podatkowego, wyrażonej w art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej oraz czynnego udziału stron w postępowaniu, wyrażonej w art. 123 § 1 Ordynacji (sygn. akt II FSK 139/08).

Mając na uwadze przedstawione wcześniej okoliczności i przywołane uregulowania koniecznym stało się więc uchylenie omawianych decyzji organu I instancji i przekazanie

sprawy do ponownego rozpatrzenia na podstawie art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej. W myśl powołanego przepisu organ odwoławczy może uchylić w całości decyzję organu I instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Przekazując sprawę, organ odwoławczy wskazuje okoliczności faktyczne, które należy zbadać przy ponownym rozpatrzeniu sprawy.

W orzecznictwie sądowym występuje też pogląd, iż przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia może nastąpić również z innych powodów niż wskazane w omawianym art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej. W wyroku z dnia 15 września 2009r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (sygn. akt I SA/Kr 141/09) stwierdził, że „Każda istotna zmiana merytorycznej zawartości rozstrzygnięcia winna być dokonywana w taki sposób, aby podatnikowi przysługiwał środek zaskarżenia w obrębie postępowania administracyjnego. Należało przez to rozumieć konieczność wydania decyzji kasatoryjnej (uchylającej decyzję organu I instancji i przekazującej mu sprawę do ponownego rozpatrzenia), nie zaś reformatoryjnej w każdej sytuacji, kiedy organ odwoławczy w istotny sposób zmienia prawną ocenę ustalonych zdarzeń (...)”.

Tak też jest w rozpatrywanym przypadku, skoro jak wywiedziono wyżej, w analizowanej sprawie zaistniała potrzeba ponownego rozliczenia zarówno sprzedaży, jak i zakupów z uwzględnieniem uregulowań unijnych, jak również dokonania ustaleń w przedmiocie wyrażonego w art. 86 ust. 1 i ust. 8 prawa spółki do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wykazany w fakturach dokumentujących zakupy poniesione w związku z prowadzoną działalnością, co na etapie postępowania odwoławczego nie jest możliwe bez naruszenia zasady dwuinstancyjności postępowania.

#### **Z uwagi na powyższe orzeczono jak w sentencji decyzji.**

Niniejsza decyzja jest ostateczna i na mocy art. 143 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej wydana została z upoważnienia Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach. Decyzja może zostać zaskarżona do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach w terminie 30 dni od daty jej otrzymania zgodnie z art. 53 § 1 ustawy z dnia 30.08.2002r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2012r. poz. 270). W myśl art. 54 § 1 w/w ustawy skargę wnosi się do WSA za pośrednictwem Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w dwóch egzemplarzach.

#### **Do wiadomości:**

1. Naczelnik I Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu.
2. a/a x 2

Złp. DZIEKORA  
IZBY SKARBOWEJ  
mgr Iwona Jarmolińska  
Kierownik Działu