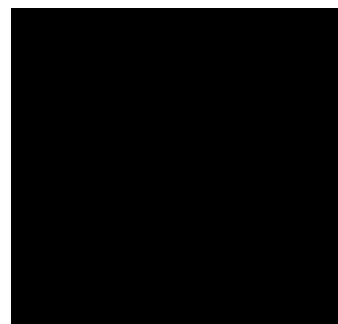




**NACZELNIK
PIERWSZEGO ŚLĄSKIEGO
URZĘDU SKARBOWEGO
W SOSNOWCU**

PSUS/PP-1III/4400/2013/AN/M235

Sosnowiec, dnia 21 stycznia 2013 r.



DECYZJA

Na podstawie art. 207 § 1, art. 72 § 1 oraz art. 75 § 2 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749) po ponownym rozpatrzeniu żądania zawartego we wniosku z dnia 27.12.2011r. (data wpływu do tut. Urzędu 24.01.2012r.) o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług za miesiące: styczeń 2007r., marzec 2007r., maj 2007r. oraz październik 2007r. - w części dotyczącej stycznia 2007r. w związku z decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 23.10.2012r. Znak: PT I/1/440700/158-161/12/IPA uchylającą decyzję Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu z dnia 02.08.2012r. znak: PSUS/PP-1III/4400/114/12/AN/113193/2012 Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu

stwierdza

nadpłatę w podatku od towarów i usług za styczeń 2007r. w kwocie 79 zł.

UZASADNIENIE

W dniu 20.02.2007r. [REDACTED], zwana dalej „Spółką”, złożyła do tut. Urzędu za pośrednictwem poczty deklarację dla podatku od towarów i usług VAT-7 za miesiąc styczeń 2007r. (data wpływu do tut. Urzędu 22.02.2007r.). Następnie w dniach: 20.03.2007r., 17.06.2008r., 27.12.2011r. Spółka złożyła korekty ww. deklaracji (daty wpływu do tut. Urzędu odpowiednio: 22.03.2007r., 17.06.2008r., 28.12.2011r.).

W korekcie deklaracji VAT-7 z dnia 17.06.2008r. za miesiąc styczeń 2007r. Spółka wykazała kwotę zobowiązania podatkowego w wysokości 79 zł, która została wpłacona na rachunek tut. Urzędu w dniu 09.06.2008r. Natomiast w korekcie deklaracji VAT-7 z dnia



27.12.2011r. za miesiąc styczeń 2007r. wykazano nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w wysokości 37.138 zł.

W związku z powyższym pismem z dnia 27.12.2011r. podatnik [REDACTED] wystąpił z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług za miesiąc styczeń 2007r. w kwocie 79 zł.

Nadpłata za w/w okres - zdaniem wnioskodawcy – powstała na skutek złożenia korekty deklaracji VAT-7 za przedmiotowy okres w związku z dokonaniem przez ustawodawcę błędnej implementacji art. 132 ust. 1 lit. (i) Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.) do krajowego porządku prawnego 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 z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54 poz. 535 z późn. zm.), zwanej dalej "ustawą o VAT", w związku z załącznikiem nr 4 do ustawy (poz. 7).

W dniach 17, 20 - 24, 27 - 29 lutego 2012r. na podstawie imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej z dnia 15.02.2012 r., nr KP/505-85/12, doręzonego Pełnomocnikowi Spółki w dniu 17.02.2012 r., wydanego przez Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu, 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 01.12.2006 r. do 31.12.2007 r., w tym: zasadność stwierdzenia nadpłaty za styczeń, marzec, maj i październik 2007r. oraz zasadność dokonania zwrotu za grudzień 2007r. Z dokonanych czynności spisano protokół, który w dniu 02.03.2012 r. został doręczony stronie. Spółka pismem z dnia 06.03.2012r. (wpływ do tut. Urzędu w dniu 07.03.2012r.) wniosła zastrzeżenia do protokołu kontroli z dnia 02.03.2012r.

Kontrolujący pismem z dnia 12.03.2012r., znak: PSUS/KP-2/520-27/12/WS/36762 (doręczonym Spółce dnia 19.03.2012r.) zawiadomili Spółkę o sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń wniesionych do protokołu kontroli, podtrzymując stanowisko zawarte w protokole kontroli z dnia 02.03.2012r.

W wyniku przeprowadzonego postępowania kontrolnego stwierdzono nieprawidłowości, które stały się przyczyną wszczęcia postępowania podatkowego. Tym samym, postanowieniem z dnia 01.03.2012r., znak: PSUS/PP-11/4400-18-29/12/DEC/MRi/31397 (doręczonym Spółce w dniu 02.03.2012r.) Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu wszczął postępowania podatkowe w sprawie podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2007r.

Postanowieniem z dnia 13.06.2012r., znak: PSUS/PP-11/4400-18-29/12/DEC/MRi/85812 (doręczonym w dniu 19.06.2012r.), włączono do akt postępowania podatkowego prowadzonego w zakresie podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2007r. materiał dowodowy związany z tymi postępowaniami.

Po przeprowadzeniu postępowania podatkowego w dniu 29.06.2012r. Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu wydał decyzję znak: PSUS/PP-11/4400-18/12/DEC/MRi/95074 (doręczoną w dniu 02.07.2012r.), określającą nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług w wysokości 0 zł oraz kwotę zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc styczeń 2007r. w wysokości 79 zł, w której stwierdził, iż Spółka zawyżyła:

- wartość dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju zwolnione od podatku o kwotę 5.907,69 zł poprzez wykazanie usług szkoleniowych, dla których, zgodnie z art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a ustawy o VAT miejscem świadczenia jest terytorium RPA, gdzie powinien być rozliczony podatek VAT wynikający z przedmiotowych usług,

- wartość nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych o kwotę netto 511 zł i podatek VAT 108 zł oraz wartość nabycia towarów i usług pozostałych o kwotę netto 28.949,86 zł i podatek VAT 1.412 zł, poprzez odliczenie w całości lub części podatku wynikającego z faktur VAT dokumentujących nabycia m.in.: licencji programu Total Commander, materiałów szkoleniowych (książki), legalizacji dokumentu handlowego, usług pośrednictwa wizowego, usług kurierskich i spedycyjnych, usług rachunkowych, usług telekomunikacyjnych, usług dzierżawy pomieszczeń, usług prawniczych, komputera wraz z oprogramowaniem, energii elektrycznej i ciepłej,

- kwotę nadwyżki z poprzedniej deklaracji o 35.657 zł, poprzez wykazanie kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji w sytuacji, gdy w korekcie deklaracji VAT-7 za grudzień 2006r. Spółka nie wykazała kwoty podatku naliczonego oraz kwoty do przeniesienia za następny okres rozliczeniowy,

- kwotę korekty podatku naliczonego od nabycia środków trwałych o 40 zł, która według Spółki jest dodatkowym odliczeniem podatku naliczonego wynikającym ze zmiany proporcji odliczenia za 2006r., a podatnikowi nie przysługiwało prawo do dokonania korekty podatku naliczonego od nabycia środków trwałych, wykazanej w rozliczeniu za miesiąc styczeń 2007r.

W/w decyzji z dnia 29.06.2012r. organ podatkowy stwierdził, iż stanowisko Spółki przedstawione w piśmie z dnia 27.12.2011r, z którego wynika, iż stosunku do świadczonych usług w 2007r. podatnik stosując obowiązujące w ówczesnym czasie przepisy krajowe, korzysta ze zwolnienia od podatku VAT i jednocześnie w odniesieniu do podatku naliczonego związanego z wydatkami poniesionymi w 2007r. korzysta z prawa do odliczenia powołując się na przepisy dyrektywy – nie jest prawidłowe. Z orzecznictwa bowiem jednoznacznie wynika, że podatnik nie może jednocześnie – powołując się na przepis prawa krajowego – zwolnić daną czynność z podatku VAT oraz – kwestionując zasadność przepisu prawa krajowego przewidującego zwolnienie z VAT i powołując się w związku z tym na przepisy dyrektywy 2006/112/WE Rady – żądać przyznania prawa do odliczenia z tego tytułu.

Od powyższej decyzji pismem z dnia 13.07.2012r. Spółka wniosła odwołanie żądając zmiany przedmiotowej decyzji.

W dniu 15.10.2012r. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wydał decyzję znak: PT I/1/440700/129-140/12/IPA, mocą której uchylił zaskarżoną decyzję Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu znak: PSUS/PP-11/4400-18/12/DEC/MRi/95074 w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia.

W wyniku ponownego rozpatrzenia sprawy, biorąc pod uwagę wytyczne Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach zawarte w decyzji z dnia 15.10.2012r., Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu wydał decyzję z dnia 17.12.2012r. znak: PSUS/PP-11/4400-18/12/DEC/MRi/175619, w której określił nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy za miesiąc styczeń 2007r. w wysokości 1.636 zł i stwierdził:

- zawyżenie wartości dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju zwolnione od podatku o kwotę 5.907,69 zł poprzez wykazanie usług szkoleniowych, dla których, zgodnie z art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a ustawy o VAT miejscem świadczenia jest terytorium RPA, gdzie powinien być rozliczony podatek VAT wynikający z przedmiotowych usług,
- zaniżenie wartości dostawy towarów oraz świadczenia usług poza terytorium kraju o kwotę 331.825,60 zł poprzez niewykazanie w deklaracji VAT-7 za styczeń 2007r. świadczonych poza terytorium kraju usług szkoleniowych,
- przyznanie podatnikowi, zgodnie z zaleceniami organu II instancji oraz stosując w całości przepisy prawa wspólnotowego (zarówno do podatku należnego jak

i naliczonego) prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z rejestrów nabycia Spółki za miesiąc styczeń 2007r., dotyczącego nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych w wysokości netto 510,56 zł i podatek VAT 112,36 zł oraz dotyczącego nabycia towarów i usług pozostałych w wysokości netto 28.949,33 zł i podatek VAT 1.463,71 zł,

- przyznanie podatnikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego w wysokości 526,13 zł podatek VAT 99,32 zł wynikającego z rejestrów nabycia Spółki za miesiąc styczeń 2007r., dotyczącego nabycia towarów i usług pozostałych udokumentowanych fakturami VAT potwierdzającymi nabycie gadżetów reklamowych, prezentów dla kontrahentów zagranicznych, druku materiałów do szkoleń, posiłków dla uczestników szkoleń, artykułów spożywczych dla pracowników biura,
- zawyżenie kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji o 35.657 zł, poprzez wykazanie kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji w sytuacji, gdy w korekcie deklaracji VAT-7 za grudzień 2006r. Spółka nie wykazała kwoty podatku naliczonego oraz kwoty do przeniesienia za następny okres rozliczeniowy,

W/w decyzji z dnia 17.12.2012r. organ podatkowy, biorąc pod uwagę wytyczne Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach zawarte w decyzji z dnia 15.10.2012r., stwierdził, iż stanowisko Spółki przedstawione w piśmie z dnia 27.12.2011r, z którego wynika, iż stosunku do świadczonych usług w 2007r. podatnik stosując obowiązujące w ówczesnym czasie przepisy krajowe, korzysta ze zwolnienia od podatku VAT i jednocześnie w odniesieniu do podatku naliczonego związanego z wydatkami poniesionymi w 2007r. korzysta z prawa do odliczenia powołując się na przepisy dyrektywy – nie jest prawidłowe. Z orzecznictwa bowiem jednoznacznie wynika, że podatnik nie może jednocześnie – powołując się na przepis prawa krajowego – zwolnić daną czynność z podatku VAT oraz – kwestionując zasadność przepisu prawa krajowego przewidującego zwolnienie z VAT i powołując się w związku z tym na przepisy dyrektywy 2006/112/WE Rady – żądać przyznania prawa do odliczenia z tego tytułu. W związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej, w przypadku sprzeczności przepisów prawa krajowego z prawem wspólnotowym, pierwszeństwo zastosowania mają regulacje prawa wspólnotowego, zgodnie z którym świadczone przez Spółkę usługi edukacyjne w zakresie szkoleń telekomunikacyjnych w kraju i za granicą należały do czynności opodatkowanych. Przedmiotowa decyzja została doręczona Spółce w dniu 17.12.2012r.

Uwzględniając kwotę zobowiązania podatkowego określonego w decyzji znak: PSUS/PP-1I/4400-18/12/DEC/MRi/95074 z dnia 29.06.2012r. oraz fakt, iż Spółka dokonała wpłaty z tytułu podatku od towarów i usług za styczeń 2007r. w wysokości 79 zł Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu wydał w dniu 02.08.2012r. decyzję znak: PSUS/PP-1III/4400/114/12/AN/113193/2012 odmawiającą stwierdzenia nadpłaty w podatku od towarów i usług za styczeń 2007r. w kwocie 79 zł.

Od powyższej decyzji Spółka za pośrednictwem Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu pismem z dnia 09.08.2012r. złożyła odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach żądając jej uchylenia w całości i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania przez organ podatkowy pierwszej instancji.

W dniu 23.10.2012r. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wydał decyzję znak PT I/1/440700/158-161/IPA, mocą której uchylił zaskarżoną decyzję w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia.

W powyższej decyzji organ podatkowy II instancji zauważył co następuje:

Badając stan faktyczny sprawy, Dyrektor Izby Skarbowej ustalił, że [REDAKTED] pismem z dnia 27.12.2011r. wystąpiła z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług za styczeń 2007r. w kwocie 79 zł, marzec 2007r. w kwocie 2.455 zł, maj 2007r. w kwocie 548 zł oraz październik 2007r. w kwocie 72 zł. Weryfikacja w/w wniosku o stwierdzenie nadpłat wykazała, że określenie wysokości nadpłaty przez podatnika budzi wątpliwości organu pierwszej instancji. W związku z powyższym w dniach 17, 20-24, 27-29.02.2012r. przeprowadzona została kontrola podatkowa, w trakcie której stwierdzono nieprawidłowości, które stały się podstawą wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie podatku od towarów i usług za w/w miesiące. Postępowanie zostało zakończone wydanymi przez Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu decyzjami z dnia 29.06.2012r znak PSUS/PP-1I/4400-18,20,22,27/12/DEC/MRi określającymi zobowiązanie podatkowe za miesiąc styczeń 2007r. w kwocie 79 zł, za miesiąc marzec 2007r. w kwocie 2.455 zł, za miesiąc maj 2007r. w kwocie 548 zł oraz za miesiąc październik 2007r w kwocie 5 zł.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, nie zgadzając się ze stanowiskiem przyjętym w ww. decyzjach, wydał w dniu 15.10.2012r. decyzję znak: PT I/1/440700/129-140/12/IPA, którą uchylił w/w decyzje Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu z dnia 29.06.2012r i przekazał sprawę organowi I instancji do ponownego rozpatrzenia.

W konsekwencji powyższego koniecznym stało się również uchylenie decyzji Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu z dnia 02.08.2012r. znak PSUS/PP-1III/4400/114/12/AN/113193/2012 w sprawie odmowy stwierdzenia nadpłaty w podatku od towarów i usług za styczeń 2007r. w kwocie 78 zł i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi I instancji. Dopiero bowiem ostateczne rozstrzygnięcie sprawy określenia zobowiązania podatkowego za ww. okres pozwoli na orzekanie w sprawie nadpłaty wynikającej z tego zobowiązania.

Rozpatrując ponownie sprawę organ podatkowy I instancji stwierdził co następuje.

Zgodnie z art. 72 § 1 Ordynacji podatkowej za nadpłatę uważa się kwotę:

- 1) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku,
- 2) podatku pobraną przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej,
- 3) zobowiązania zapłaconego przez płatnika lub inkasenta, jeżeli w decyzji, o której mowa w art. 30 § 4, określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej,
- 4) zobowiązania zapłaconego przez osobę trzecią lub spadkobiercę, jeżeli w decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

Natomiast stosownie do art. 72 § 2 Ordynacji podatkowej, jeżeli wpłata dotyczyła zaległości podatkowej, na równi z nadpłatą traktuje się także część wpłaty, która została zaliczona na poczet odsetek za zwłokę.

Za nadpłacony uznać należy taki podatek, który wynikał z obowiązku podatkowego określonego w ustawie podatkowej, jednakże uregulowany w wartości większej, niż wynikało to z przepisów określających elementy konstrukcyjne tego podatku, takich jak podstawa opodatkowania, stawki podatkowe, zwolnienia i zniżki.

Natomiast za „należny” uznać należy taki podatek, który jest „przysługujący, należący się komuś lub czemuś” (Nowy Słownik Języka Polskiego pod redakcją E. Sobol, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, str. 496). Zadeklarowana więc kwota zobowiązania podatkowego może być uznana za należną, przysługującą Skarbowi Państwa wówczas, jeżeli istniał obowiązek jej zapłaty przez podatnika. Ponieważ zgodnie z art. 217 Konstytucji

nakładanie podatków może nastąpić wyłącznie w drodze ustawy, dlatego też wnioskując a contrario za nienależne uznać należy takie zobowiązanie, które nie wynika z przepisów obowiązującej ustawy. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w poglądach doktryny „Podatek zapłacony nienależnie to kwota uiszczona przez podatnika w sytuacji, gdy nie było ustawowego obowiązku jej zapłacenia albo obowiązek ten istniał, ale wygasł. Istota nadpłaty sprowadza się do tego, że podatnik płaci wówczas, gdy nie musi tego robić (nie istnieje obowiązek podatkowy), albo płaci za dużo (kwota podatku zapłaconego przewyższa kwotę należną). W obu przypadkach świadczenie podatnika dokonane na rzecz wierzyciela podatkowego przewyższa to, czego wymaga od niego przepis prawa. Ta nadwyżka świadczenia ponad obowiązkowe jest nadpłatą” (L. Etel, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2006, str. 339).

W myśl art. 73 § 1 Ordynacji podatkowej nadpłata powstaje, z zastrzeżeniem § 2, z dniem:

- 1) zapłaty przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej;
- 2) pobrania przez płatnika podatku nienależnego lub wysokości większej od należnej;
- 3) zapłaty przez płatnika lub inkasenta należności wynikającej z decyzji o jego odpowiedzialności podatkowej, jeżeli należność ta została określona nienależnie lub w wysokości większej od należnej;
- 4) wpłacenia przez płatnika lub inkasenta podatku w wysokości większej od wysokości pobranego podatku;
- 5) zapłaty przez osobę trzecią lub spadkobiercę należności wynikającej z decyzji o odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy, jeżeli należność ta została określona nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

Stosownie do art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli podatnik kwestionuje zasadność pobrania przez płatnika podatku albo wysokość pobranego podatku, może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty.

W myśl art. 75 § 2 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej w/w uprawnienie przysługuje również podatnikom, których zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 ustawy, jeżeli w deklaracjach innych niż deklaracje dla podatku akcyzowego oraz deklaracje o wpłatach z zysku za rok obrotowy, wykazali zobowiązania podatkowe nienależne lub w wysokości większej od należnej i wpłacili zadeklarowany podatek.

Jeżeli prawidłowość skorygowanego i złożonego wraz z wnioskiem zeznania (deklaracji) nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę, zgodnie z art. 75 § 4 Ordynacji podatkowej.

Zgodnie z art. 99 ust. 1 ustawy o VAT podatnicy są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe dla podatku od towarów i usług za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, z zastrzeżeniem ust. 2 – 10 i art. 133, stąd zgodnie z art. 99 ust. 12 tej ustawy zobowiązanie podatkowe, kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1, przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej tak długo, póki organ podatkowy nie zastąpi jej decyzją.

Natomiast, w przypadku korekt deklaracji, to stanowią one weryfikację prawidłowości samoobliczenia podatku oraz zastępują treść deklaracji pierwotnej. Zatem organ podatkowy obowiązany jest tak długo czerpać wiedzę o podatku należnym z deklaracji korygującej, jak długo nie zastąpi jej decyzją podatkową albo też podatnik nie zastąpi jej kolejną deklaracją korygującą.

Zatem organ podatkowy nie akceptujący korekty powinien wszcząć postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego, w toku którego zobowiązany jest rozważyć wszystkie okoliczności mające wpływ na ustalenie podstawy opodatkowania i "wymiar" zobowiązania (vide: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 07.02.2003r., sygn. akt I SA/Gd 419/00, publ. POP 2004/4/87). W postępowaniu o stwierdzenie nadpłaty uczynić tego jednakże nie sposób, bowiem cel tego postępowania nie mieści się w zakresie żądania strony. "W przypadku postępowań wszczynanych na wniosek, to żądanie wnoszącego wyznacza zakres przedmiotowy sprawy" (P. Pietrasz [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Op. cit, str. 621). Wniosek o stwierdzenie nadpłaty nie powoduje przeszkody do wszczęcia postępowania zmierzającego do określenia podatku w kwocie należnej, bowiem nie zachodzi tu tożsamość spraw. W pierwszym bowiem przypadku idzie o określenie kwoty należnej, w drugim zaś określenie kwoty nadpłaconej.

Jeżeli w efekcie wszczętego z urzędu postępowania organ stwierdzi, iż wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, wyda decyzję, w której określi wysokość zobowiązania podatkowego i dopiero tę decyzję będzie mógł przeciwstawić deklaracji podatkowej w postępowaniu w sprawie o stwierdzenie nadpłaty.

Zatem „gdy skorygowana deklaracja budzi zastrzeżenia organu podatkowego, wydaje on decyzję, w której stwierdza nadpłatę w wysokości wynikającej z wyliczeń organu podatkowego. Jest to decyzja określająca kwotę nadpłaty. Ustalenie tej kwoty jest możliwe dopiero po prawidłowym (innym niż w deklaracji) określeniu wysokości zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy” (L. Etel, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2006, str. 351).

W przedmiotowej sprawie złożona w dniu 27.12.2011r. korekta deklaracji dla podatku od towarów i usług VAT-7 za styczeń 2007r. w ocenie tut. organu podatkowego została sporządzona nieprawidłowo. Przeprowadzone postępowanie kontrolne i podatkowe doprowadziło do określenia zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości, w myśl art. 99 ust. 12 ustawy o VAT.

W tej sytuacji Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego wydał decyzję z dnia 29.06.2012r. znak PSUS/PP-1I/4400-18/12/DEC/MRi/95074, w której określił prawidłową kwotę zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc styczeń 2007r. w wysokości 79 zł. Skutkiem powyższego organ podatkowy decyzją z dnia 02.08.2012r. znak PSUS/PP-1III/4400/114/12/AN/113193/2012 odmówił stwierdzenia nadpłaty podatku od towarów i usług za styczeń 2007r. – stosownie do art. 75 Ordynacji podatkowej.

Po uchyleniu w/w decyzji organ pierwszej instancji, po ponownym rozpatrzeniu sprawy wydał w dniu 17.12.2012r. decyzję znak: PSUS/PP-1I/4400-18/12/DEC/MRi/175619, w której określił nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy za miesiąc styczeń 2007 w wysokości 1.636 zł. Zgodnie z powyższym zaistniała konieczność ponownego rozstrzygnięcia kwestii nadpłaty w podatku od towarów i usług za 01/2007r.

Uwzględniając prawidłową kwotę zobowiązania w podatku od towarów i usług za styczeń 2007r. w wysokości 0 zł oraz fakt, iż Spółka dokonała wpłaty z tytułu podatku od towarów i usług za miesiąc styczeń 2007r. w kwocie 79 zł - należy stwierdzić, iż powstała nadpłata podatku od towarów i usług za styczeń 2007r. i żądanie Spółki określone we wniosku z dnia 27.12.2011r. jest zasadne.

Biorąc powyższe pod uwagę orzeczono jak w sentencji.

Zgodnie z:

- art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej umożliwiono Stronie czynny udział w prowadzonym postępowaniu – Strona nie skorzystała z prawa zapoznania się z zebrany materiał dowodowy,
- art. 200 Ordynacji podatkowej, Spółce wyznaczono siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego – Strona nie skorzystała z przysługującego jej prawa.

Niniejsza decyzja wydana została z upoważnienia Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu, na podstawie art. 143 § 2 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa.

POUCZENIE

Od niniejszej decyzji, na podstawie art. 220 i art. 223 Ordynacji podatkowej służy prawo wniesienia odwołania do Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach za pośrednictwem Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu, w terminie 14 dni od daty jej doręczenia.

Odwołanie od decyzji, zgodnie z art. 222 Ordynacji podatkowej, winno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określając istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie.

UPOWAŻNIENIA NACZELNIKA
Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego
w SOSNOWCU

K. Piechowiak - Gonsiorek
mgr Katarzyna Piechowiak-Gonsiorek
Kierownik Referatu
Orzecznictwa Podatkowego

Otrzymują:

1. adresat
2. RP- I
3. PP-III – 1 szt. a/a



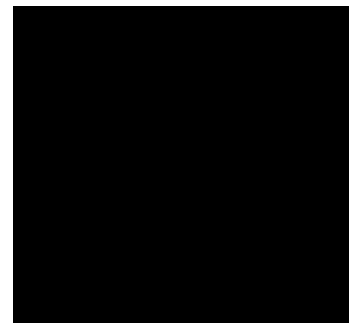
**NACZELNIK
PIERWSZEGO ŚLĄSKIEGO
URZĘDU SKARBOWEGO
W SOSNOWCU**

PSUS/PP-1III/4400/21/13/AN/112159/2012

Sosnowiec, dnia 21 stycznia 2013 r.



Edited with the trial version of
Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit:
<http://www.foxitsoftware.com/shopping>



DECYZJA

Na podstawie art. 207 § 1, art. 72 § 1 oraz art. 75 § 2 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749) po ponownym rozpatrzeniu żądania zawartego we wniosku z dnia 27.12.2011r. (data wpływu do tut. Urzędu 24.01.2012r.) o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług za miesiące: styczeń 2007r., marzec 2007r., maj 2007r. oraz październik 2007r. - w części dotyczącej marca 2007r. w związku z decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 23.10.2012r. znak: PT I/1/440700/158-161/12/IPA uchylającą decyzję Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu z dnia 02.08.2012r. znak: PSUS/PP-1III/4400/115/12/AN/113195/2012 Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu

stwierdza

nadpłatę w podatku od towarów i usług za marzec 2007r. w kwocie 2.455 zł.

UZASADNIENIE

W dniu 25.04.2007r. [REDACTED]

[REDACTED], zwana dalej „Spółką”, złożyła do tut. Urzędu za pośrednictwem poczty deklarację dla podatku od towarów i usług VAT-7 za miesiąc marzec 2007r. (data wpływu do tut. Urzędu 27.04.2007r.). Następnie w dniach: 17.06.2008r., 04.09.2008r., 27.12.2011r. Spółka złożyła korekty ww. deklaracji (daty wpływu do tut. Urzędu odpowiednio: 17.06.2008r., 04.09.2008r., 28.12.2011r.).

W korekcie deklaracji VAT-7 z dnia 04.09.2008r. za miesiąc marzec 2007r. Spółka wykazała kwotę zobowiązania podatkowego w wysokości 2.455 zł, która została wpłacona na rachunek tut. Urzędu w dniu 09.06.2008r. Natomiast w korekcie deklaracji VAT-7 z dnia



27.12.2011r. za miesiąc marzec 2007r. wykazano nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w wysokości 39.741 zł.

W związku z powyższym pismem z dnia 27.12.2011r. podatnik [REDACTED] wystąpił z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług za miesiąc marzec 2007r. w kwocie 2.455 zł.

Nadpłata za w/w okres - zdaniem wnioskodawcy – powstała na skutek złożenia korekty deklaracji VAT-7 za przedmiotowy okres w związku z dokonaniem przez ustawodawcę błędnej implementacji art. 132 ust. 1 lit. (i) Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.) do krajowego porządku prawnego 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 z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54 poz. 535 z późn. zm.), zwanej dalej "ustawą o VAT", w związku z załącznikiem nr 4 do ustawy (poz. 7).

W dniach 17, 20 - 24, 27 - 29 lutego 2012r. na podstawie imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej z dnia 15.02.2012 r., nr KP/505-85/12, doręzonego Pełnomocnikowi Spółki w dniu 17.02.2012 r., wydanego przez Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu, 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 01.12.2006 r. do 31.12.2007 r., w tym: zasadność stwierdzenia nadpłaty za styczeń, marzec, maj i październik 2007r. oraz zasadność dokonania zwrotu za grudzień 2007r. Z dokonanych czynności spisano protokół, który w dniu 02.03.2012 r. został doręczony stronie. Spółka pismem z dnia 06.03.2012r. (wpływ do tut. Urzędu w dniu 07.03.2012r.) wniosła zastrzeżenia do protokołu kontroli z dnia 02.03.2012r.

Kontrolujący pismem z dnia 12.03.2012r., znak: PSUS/KP-2/520-27/12/WS/36762 (doręczonym Spółce dnia 19.03.2012r.) zawiadomili Spółkę o sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń wniesionych do protokołu kontroli, podtrzymując stanowisko zawarte w protokole kontroli z dnia 02.03.2012r.

W wyniku przeprowadzonego postępowania kontrolnego stwierdzono nieprawidłowości, które stały się przyczyną wszczęcia postępowania podatkowego. Tym samym, postanowieniem z dnia 01.03.2012r., znak: PSUS/PP-1I/4400-18-29/12/DEC/MRi/31397 (doręczonym Spółce w dniu 02.03.2012r.) Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu wszczął postępowania podatkowe w sprawie podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2007r.

Postanowieniem z dnia 13.06.2012r., znak: PSUS/PP-1I/4400-18-29/12/DEC/MRi/85812 (doręczonym w dniu 19.06.2012r.), włączono do akt postępowania podatkowego prowadzonego w zakresie podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2007r. materiał dowodowy związany z tymi postępowaniami.

Po przeprowadzeniu postępowania podatkowego w dniu 29.06.2012r. Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu wydał decyzję znak: PSUS/PP-1I/4400-20/12/DEC/MRi/95081 (doręczoną w dniu 02.07.2012r.), określającą nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług w wysokości 0 zł oraz kwotę zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc marzec 2007r. w wysokości 2.455 zł, w której stwierdził, iż Spółka zawyżyła:

- wartość nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych o kwotę netto 970 zł i podatek VAT 205 zł oraz wartość nabycia towarów i usług pozostałych o kwotę netto 54.169 zł i podatek VAT 1.787 zł, poprzez odliczenie w całości lub części podatku wynikającego z faktur VAT dokumentujących nabycia

m.in.: lampy do projektora Toshiba, materiałów szkoleniowych (książki), usług pośrednictwa wizowego, usług poligraficznych, biletu lotniczego krajowego i opłaty do biletu, usług kurierskich i spedycyjnych, ładowarki do telefonu, materiałów biurowych, usług naprawy drukarki, usług rachunkowych, torby na komputer, usług telekomunikacyjnych, usług dzierżawy pomieszczeń, energii elektrycznej i ciepłej, hologramów na certyfikaty dla uczestników szkoleń, zasilacza trójprzewodowego.

W/w decyzji z dnia 29.06.2012r. organ podatkowy stwierdził, iż stanowisko Spółki przedstawione w piśmie z dnia 27.12.2011r, z którego wynika, iż stosunku do świadczonych usług w 2007r. podatnik stosując obowiązujące w ówczesnym czasie przepisy krajowe, korzysta ze zwolnienia od podatku VAT i jednocześnie w odniesieniu do podatku naliczonego związanego z wydatkami poniesionymi w 2007r. korzysta z prawa do odliczenia powołując się na przepisy dyrektywy – nie jest prawidłowe. Z orzecznictwa bowiem jednoznacznie wynika, że podatnik nie może jednocześnie – powołując się na przepis prawa krajowego – zwolnić daną czynność z podatku VAT oraz – kwestionując zasadność przepisu prawa krajowego przewidującego zwolnienie z VAT i powołując się w związku z tym na przepisy dyrektywy 2006/112/WE Rady – żądać przyznania prawa do odliczenia z tego tytułu.

Od powyższej decyzji pismem z dnia 13.07.2012r. Spółka wniosła odwołanie żądając zmiany przedmiotowej decyzji.

W dniu 15.10.2012r. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wydał decyzję znak: PT I/1/440700/129-140/12/IPA, mocą której uchylił zaskarżoną decyzję Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu znak: PSUS/PP-II/4400-20/12/DEC/MRi/95081 w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia.

W wyniku ponownego rozpatrzenia sprawy, biorąc pod uwagę wytyczne Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach zawarte w decyzji z dnia 15.10.2012r., Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu wydał decyzję z dnia 17.12.2012r. znak: PSUS/PP-II/4400-20/12/DEC/MRi/175624, w której określił nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy za miesiąc marzec 2007r. w wysokości 5.110 zł i stwierdził:

- zaniżenie wartości dostawy towarów oraz świadczenia usług poza terytorium kraju o kwotę 354.999,18 zł poprzez niewykazanie w deklaracji VAT-7 za marzec 2007r. świadczonych poza terytorium kraju usług szkoleniowych,
- przyznanie podatnikowi, zgodnie z zaleceniami organu II instancji oraz stosując w całości przepisy prawa wspólnotowego (zarówno do podatku należnego jak i naliczonego) prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z rejestrów nabycia Spółki za miesiąc marzec 2007r., dotyczącego nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych w wysokości netto 970,00 zł i podatek VAT 213,40 zł oraz dotyczącego nabycia towarów i usług pozostałych w wysokości netto 54.168,87 zł i podatek VAT 1.854,75 zł,
- przyznanie podatnikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego w kwocie netto 1.571,74 zł podatek VAT 333,16 zł wynikającego z rejestrów nabycia Spółki za miesiąc marzec 2007r., dotyczącego nabycia towarów i usług pozostałych udokumentowanych fakturami VAT potwierdzającymi nabycie gadżetów reklamowych, prezentów dla kontrahentów zagranicznych, druku materiałów do szkoleń, posiłków dla uczestników szkoleń, artykułów spożywczych dla pracowników biura.

W/w decyzji z dnia 17.12.2012r. organ podatkowy, biorąc pod uwagę wytyczne Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach zawarte w decyzji z dnia 15.10.2012r., stwierdził, iż stanowisko Spółki przedstawione w piśmie z dnia 27.12.2011r, z którego wynika, iż stosunku do

świadczonych usług w 2007r. podatnik stosując obowiązujące w ówczesnym czasie przepisy krajowe, korzysta ze zwolnienia od podatku VAT i jednocześnie w odniesieniu do podatku naliczonego związanego z wydatkami poniesionymi w 2007r. korzysta z prawa do odliczenia powołując się na przepisy dyrektywy – nie jest prawidłowe. Z orzecznictwa bowiem jednoznacznie wynika, że podatnik nie może jednocześnie – powołując się na przepis prawa krajowego – zwolnić daną czynność z podatku VAT oraz – kwestionując zasadność przepisu prawa krajowego przewidującego zwolnienie z VAT i powołując się w związku z tym na przepisy dyrektywy 2006/112/WE Rady – żądać przyznania prawa do odliczenia z tego tytułu. W związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej, w przypadku sprzeczności przepisów prawa krajowego z prawem wspólnotowym, pierwszeństwo zastosowania mają regulacje prawa wspólnotowego, zgodnie z którym świadczone przez Spółkę usługi edukacyjne w zakresie szkoleń telekomunikacyjnych w kraju i za granicą należały do czynności opodatkowanych. Przedmiotowa decyzja została doręczona Spółce w dniu 17.12.2012r.

Uwzględniając kwotę zobowiązania podatkowego określonego w decyzji znak: PSUS/PP-1I/4400-20/12/DEC/MRi/95081 z dnia 29.06.2012r. oraz fakt, iż Spółka dokonała wpłaty z tytułu podatku od towarów i usług za marzec 2007r. w wysokości 2.455 zł Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu wydał w dniu 02.08.2012r. decyzję znak: PSUS/PP-1III/4400/115/12/AN/113195/2012 odmawiającą stwierdzenia nadpłaty w podatku od towarów i usług za marzec 2007r. w kwocie 2.455 zł.

Od powyższej decyzji Spółka za pośrednictwem Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu pismem z dnia 09.08.2012r. złożyła odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach żądając jej uchylenia w całości i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania przez organ podatkowy pierwszej instancji.

W dniu 23.10.2012r. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wydał decyzję znak: PT I/1/440700/158-161/IPA, mocą której uchylił zaskarżoną decyzję w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia.

W powyższej decyzji organ podatkowy II instancji zauważył co następuje:
Badając stan faktyczny sprawy, Dyrektor Izby Skarbowej ustalił, że [REDAKTOWANE] pismem z dnia 27.12.2011r. wystąpiła z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług za styczeń 2007r. w kwocie 79 zł, marzec 2007r. w kwocie 2.455 zł, maj 2007r. w kwocie 548 zł oraz październik 2007r. w kwocie 72 zł. Weryfikacja w/w wniosku o stwierdzenie nadpłat wykazała, że określenie wysokości nadpłaty przez podatnika budzi wątpliwości organu pierwszej instancji. W związku z powyższym w dniach 17, 20-24, 27-29.02.2012r. przeprowadzona została kontrola podatkowa, w trakcie której stwierdzono nieprawidłowości, które stały się podstawą wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie podatku od towarów i usług za w/w miesiące. Postępowanie zostało zakończone wydanymi przez Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu decyzjami z dnia 29.06.2012r znak PSUS/PP-1I/4400-18,20,22,27/12/DEC/MRi określającymi zobowiązanie podatkowe za miesiąc styczeń 2007r. w kwocie 79 zł, za miesiąc marzec 2007r. w kwocie 2.455 zł, za miesiąc maj 2007r. w kwocie 548 zł oraz za miesiąc październik 2007r w kwocie 5 zł. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, nie zgadzając się ze stanowiskiem przyjętym w ww. decyzjach, wydał w dniu 15.10.2012r. decyzję znak: PT I/1/440700/129-140/12/IPA, którą uchylił w/w decyzje Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu z dnia 29.06.2012r i przekazał sprawę organowi I instancji do ponownego rozpatrzenia.

W konsekwencji powyższego koniecznym stało się również uchylenie decyzji Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu z dnia 02.08.2012r. znak PSUS/PP-

III/4400/115/12/AN/113195/2012 w sprawie odmowy stwierdzenia nadpłaty w podatku od towarów i usług za marzec 2007r. w kwocie 2.455 zł i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi I instancji. Dopiero bowiem ostateczne rozstrzygnięcie sprawy określenia zobowiązania podatkowego za ww. okres pozwoli na orzekanie w sprawie nadpłaty wynikającej z tego zobowiązania.

Rozpatrując ponownie sprawę organ podatkowy I instancji stwierdził co następuje.

Zgodnie z art. 72 § 1 Ordynacji podatkowej za nadpłatę uważa się kwotę:

- 1) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku,
- 2) podatku pobraną przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej,
- 3) zobowiązania zapłaconego przez płatnika lub inkasenta, jeżeli w decyzji, o której mowa w art. 30 § 4, określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej,
- 4) zobowiązania zapłaconego przez osobę trzecią lub spadkobiercę, jeżeli w decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

Natomiast stosownie do art. 72 § 2 Ordynacji podatkowej, jeżeli wpłata dotyczyła zaległości podatkowej, na równi z nadpłatą traktuje się także część wpłaty, która została zaliczona na poczet odsetek za zwłokę.

Za nadpłacony uznać należy taki podatek, który wynikał z obowiązku podatkowego określonego w ustawie podatkowej, jednakże uregulowany w wartości większej, niż wynikało to z przepisów określających elementy konstrukcyjne tego podatku, takich jak podstawa opodatkowania, stawki podatkowe, zwolnienia i zniżki.

Natomiast za „należny” uznać należy taki podatek, który jest „przysługujący, należący się komuś lub czemuś” (Nowy Słownik Języka Polskiego pod redakcją E. Sobol, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, str. 496). Zadeklarowana więc kwota zobowiązania podatkowego może być uznana za należną, przysługującą Skarbowi Państwa wówczas, jeżeli istniał obowiązek jej zapłaty przez podatnika. Ponieważ zgodnie z art. 217 Konstytucji nakładanie podatków może nastąpić wyłącznie w drodze ustawy, dlatego też wnioskując a contrario za nienależne uznać należy takie zobowiązanie, które nie wynika z przepisów obowiązującej ustawy. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w poglądach doktryny „Podatek zapłacony nienależnie to kwota uiszczona przez podatnika w sytuacji, gdy nie było ustawowego obowiązku jej zapłacenia albo obowiązek ten istniał, ale wygasł. Istota nadpłaty sprowadza się do tego, że podatnik płaci wówczas, gdy nie musi tego robić (nie istnieje obowiązek podatkowy), albo płaci za dużo (kwota podatku zapłaconego przewyższa kwotę należną). W obu przypadkach świadczenie podatnika dokonane na rzecz wierzyciela podatkowego przewyższa to, czego wymaga od niego przepis prawa. Ta nadwyżka świadczenia ponad obowiązkowe jest nadpłatą” (L. Etel, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2006, str. 339).

W myśl art. 73 § 1 Ordynacji podatkowej nadpłata powstaje, z zastrzeżeniem § 2, z dniem:

- 1) zapłaty przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej;
- 2) pobrania przez płatnika podatku nienależnego lub wysokości większej od należnej;
- 3) zapłaty przez płatnika lub inkasenta należności wynikającej z decyzji o jego odpowiedzialności podatkowej, jeżeli należność ta została określona nienależnie lub w wysokości większej od należnej;
- 4) wpłacenia przez płatnika lub inkasenta podatku w wysokości większej od wysokości pobranego podatku;

5) zapłaty przez osobę trzecią lub spadkobiercę należności wynikającej z decyzji o odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy, jeżeli należność ta została określona nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

Stosownie do art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli podatnik kwestionuje zasadność pobrania przez płatnika podatku albo wysokość pobranego podatku, może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty.

W myśl art. 75 § 2 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej w/w uprawnienie przysługuje również podatnikom, których zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 ustawy, jeżeli w deklaracjach innych niż deklaracje dla podatku akcyzowego oraz deklaracje o wpłatach z zysku za rok obrotowy, wykazali zobowiązania podatkowe nienależne lub w wysokości większej od należnej i wpłacili zadeklarowany podatek.

Jeżeli prawidłowość skorygowanego i złożonego wraz z wnioskiem zeznania (deklaracji) nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę, zgodnie z art. 75 § 4 Ordynacji podatkowej.

Zgodnie z art. 99 ust. 1 ustawy o VAT podatnicy są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe dla podatku od towarów i usług za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, z zastrzeżeniem ust. 2 – 10 i art. 133, stąd zgodnie z art. 99 ust. 12 tej ustawy zobowiązanie podatkowe, kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1, przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej tak długo, póki organ podatkowy nie zastąpi jej decyzją.

Natomiast, w przypadku korekt deklaracji, to stanowią one weryfikację prawidłowości samoobliczenia podatku oraz zastępują treść deklaracji pierwotnej. Zatem organ podatkowy obowiązany jest tak długo czerpać wiedzę o podatku należnym z deklaracji korygującej, jak długo nie zastąpi jej decyzją podatkową albo też podatnik nie zastąpi jej kolejną deklaracją korygującą.

Zatem organ podatkowy nie akceptujący korekty powinien wszcząć postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego, w toku którego zobowiązany jest rozważyć wszystkie okoliczności mające wpływ na ustalenie podstawy opodatkowania i "wymiar" zobowiązania (vide: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 07.02.2003r., sygn. akt I SA/Gd 419/00, publ. POP 2004/4/87). W postępowaniu o stwierdzenie nadpłaty uczynić tego jednakże nie sposób, bowiem cel tego postępowania nie mieści się w zakresie żądania strony. "W przypadku postępowań wszczynanych na wniosek, to żądanie wnoszącego wyznacza zakres przedmiotowy sprawy" (P. Pietrasz [w:] C. Kosikowski, L. Etel. R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Op. cit, str. 621). Wniosek o stwierdzenie nadpłaty nie powoduje przeszkody do wszczęcia postępowania zmierzającego do określenia podatku w kwocie należnej, bowiem nie zachodzi tu tożsamość spraw. W pierwszym bowiem przypadku idzie o określenie kwoty należnej, w drugim zaś określenie kwoty nadpłaconej.

Jeżeli w efekcie wszczętego z urzędu postępowania organ stwierdzi, iż wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, wyda decyzję, w której określi wysokość zobowiązania podatkowego i dopiero tę decyzję będzie mógł przeciwstawić deklaracji podatkowej w postępowaniu w sprawie o stwierdzenie nadpłaty.

Zatem „gdy skorygowana deklaracja budzi zastrzeżenia organu podatkowego, wydaje on decyzję, w której stwierdza nadpłatę w wysokości wynikającej z wyliczeń organu podatkowego. Jest to decyzja określająca kwotę nadpłaty. Ustalenie tej kwoty jest możliwe dopiero po prawidłowym (innym niż w deklaracji) określeniu wysokości zobowiązania podatkowego przez

organ podatkowy” (L. Etel, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2006, str. 351).

W przedmiotowej sprawie złożona w dniu 27.12.2011r. korekta deklaracji dla podatku od towarów i usług VAT-7 za marzec 2007r. w ocenie tut. organu podatkowego została sporządzona nieprawidłowo. Przeprowadzone postępowanie kontrolne i podatkowe doprowadziło do określenia zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości, w myśl art. 99 ust. 12 ustawy o VAT.

W tej sytuacji Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego wydał decyzję z dnia 29.06.2012r. znak PSUS/PP-1I/4400-20/12/DEC/MRi/95081, w której określił prawidłową kwotę zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc marzec 2007r. w wysokości 2.455 zł. Skutkiem powyższego organ podatkowy decyzją z dnia 02.08.2012r znak PSUS/PP-1III/4400/115/12/AN/113195/2012 odmówił stwierdzenia nadpłaty podatku od towarów i usług za marzec 2007r. – stosownie do art. 75 Ordynacji podatkowej.

Po uchyleniu w/w decyzji organ pierwszej instancji, po ponownym rozpatrzeniu sprawy wydał w dniu 17.12.2012r. decyzję znak: PSUS/PP-1I/4400-20/12/DEC/MRi/175624, w której określił nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy za miesiąc marzec 2007 w wysokości 5.110 zł. Zgodnie z powyższym zaistniała konieczność ponownego rozstrzygnięcia kwestii nadpłaty w podatku od towarów i usług za marzec 2007r.

Uwzględniając prawidłową kwotę zobowiązania w podatku od towarów i usług za marzec 2007r. w wysokości 0 zł oraz fakt, iż Spółka dokonała wpłaty z tytułu podatku od towarów i usług za miesiąc marzec 2007r. w kwocie 2.455 zł - należy stwierdzić, iż powstała nadpłata podatku od towarów i usług za marzec 2007r. i żądanie Spółki określone we wniosku z dnia 27.12.2011r. jest zasadne.

Biorąc powyższe pod uwagę orzeczono jak w sentencji.

Zgodnie z:

- art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej umożliwiono Stronie czynny udział w prowadzonym postępowaniu – Strona nie skorzystała z prawa zapoznania się z zebrany materiał dowodowy,
- art. 200 Ordynacji podatkowej, Spółce wyznaczono siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego – Strona nie skorzystała z przysługującego jej prawa.

Niniejsza decyzja wydana została z upoważnienia Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu, na podstawie art. 143 § 2 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa.

POUCZENIE

Od niniejszej decyzji, na podstawie art. 220 i art. 223 Ordynacji podatkowej służy prawo wniesienia odwołania do Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach za pośrednictwem Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu, w terminie 14 dni od daty jej doręczenia.

Odwołanie od decyzji, zgodnie z art. 222 Ordynacji podatkowej, winno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określając istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie.

W UPOWAŻNIENIA NACZELNICA
Pierwszego Szóstego Urzędu Skarbowego
w SOŚNOWCU
K. Pietuch - Gaudet
mgr Katarzyna Pietuch-Gaudet
Kierownik Referatu
Orzecznictwa Podatkowego

Otrzymują:

1. adresat
2. RP- I
3. PP-III – 1 szt. a/a



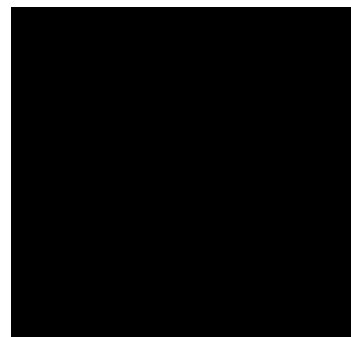
**NACZELNIK
PIERWSZEGO ŚLĄSKIEGO
URZĘDU SKARBOWEGO
W SOSNOWCU**

PSUS/PP-1III/4400/B/13/AN/12.11.63/2013

Sosnowiec, dnia 21 stycznia 2013 r.



Edited with the trial version of
Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit:
<http://www.foxitsoftware.com/shopping>



DECYZJA

Na podstawie art. 207 § 1, art. 72 § 1 oraz art. 75 § 2 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749) po ponownym rozpatrzeniu żądania zawartego we wniosku z dnia 27.12.2011r. (data wpływu do tut. Urzędu 24.01.2012r.) o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług za miesiące: styczeń 2007r., marzec 2007r., maj 2007r. oraz październik 2007r. - w części dotyczącej października 2007r. w związku z decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 23.10.2012r. znak: PT I/1/440700/158-161/12/IPA uchylającą decyzję Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu z dnia 02.08.2012r. znak: PSUS/PP-1III/4400/117/12/AN/113198/2012 Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu

stwierdza

nadpłatę w podatku od towarów i usług za październik 2007r. w kwocie 5 zł.

UZASADNIENIE

W dniu 20.11.2007r. [redacted], zwana dalej „Spółką”, złożyła do tut. Urzędu za pośrednictwem poczty deklarację dla podatku od towarów i usług VAT-7 za miesiąc październik 2007r. (data wpływu do tut. Urzędu 23.11.2007r.). Następnie w dniach: 22.01.2008r., 17.06.2008r., 27.12.2011r. Spółka złożyła korekty ww. deklaracji (daty wpływu do tut. Urzędu odpowiednio: 24.01.2008r., 17.06.2008r., 28.12.2011r.).

W korekcie deklaracji VAT-7 z dnia 17.06.2008r. za miesiąc październik 2007r. Spółka wykazała kwotę zobowiązania podatkowego w wysokości 72 zł, która została wpłacona na rachunek tut. Urzędu w dniu 09.06.2008r. Natomiast w korekcie deklaracji VAT-7 z dnia



27.12.2011r. za miesiąc październik 2007r. wykazano nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w wysokości 55.177 zł.

W związku z powyższym pismem z dnia 27.12.2011r. podatnik [REDACTED] wystąpił z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług za miesiąc październik 2007r. w kwocie 72 zł.

Nadpłata za w/w okres - zdaniem wnioskodawcy – powstała na skutek złożenia korekty deklaracji VAT-7 za przedmiotowy okres w związku z dokonaniem przez ustawodawcę błędnej implementacji art. 132 ust. 1 lit. (i) Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.) do krajowego porządku prawnego 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 z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54 poz. 535 z późn. zm.), zwanej dalej "ustawą o VAT", w związku z załącznikiem nr 4 do ustawy (poz. 7).

W dniach 17, 20 - 24, 27 - 29 lutego 2012r. na podstawie imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej z dnia 15.02.2012 r., nr KP/505-85/12, doręzonego Pełnomocnikowi Spółki w dniu 17.02.2012 r., wydanego przez Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu, 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 01.12.2006 r. do 31.12.2007 r., w tym: zasadność stwierdzenia nadpłaty za styczeń, marzec, maj i październik 2007r. oraz zasadność dokonania zwrotu za grudzień 2007r. Z dokonanych czynności spisano protokół, który w dniu 02.03.2012 r. został doręczony stronie. Spółka pismem z dnia 06.03.2012r. (wpływ do tut. Urzędu w dniu 07.03.2012r.) wniosła zastrzeżenia do protokołu kontroli z dnia 02.03.2012r.

Kontrolujący pismem z dnia 12.03.2012r., znak: PSUS/KP-2/520-27/12/WS/36762 (doręczonym Spółce dnia 19.03.2012r.) zawiadomili Spółkę o sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń wniesionych do protokołu kontroli, podtrzymując stanowisko zawarte w protokole kontroli z dnia 02.03.2012r.

W wyniku przeprowadzonego postępowania kontrolnego stwierdzono nieprawidłowości, które stały się przyczyną wszczęcia postępowania podatkowego. Tym samym, postanowieniem z dnia 01.03.2012r., znak: PSUS/PP-11/4400-18-29/12/DEC/MRi/31397 (doręczonym Spółce w dniu 02.03.2012r.) Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu wszczął postępowania podatkowe w sprawie podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2007r.

Postanowieniem z dnia 13.06.2012r., znak: PSUS/PP-11/4400-18-29/12/DEC/MRi/85812 (doręczonym w dniu 19.06.2012r.), włączono do akt postępowania podatkowego prowadzonego w zakresie podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2007r. materiał dowodowy związany z tymi postępowaniami.

Po przeprowadzeniu postępowania podatkowego w dniu 29.06.2012r. Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu wydał decyzję znak: PSUS/PP-11/4400-27/12/DEC/MRi/95187 (doręczoną w dniu 02.07.2012r.), określającą nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług w wysokości 0 zł oraz kwotę zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc październik 2007r. w wysokości 5 zł, w której stwierdził, iż Spółka zawyżyła:

- wartość dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju zwolnione od podatku o kwotę 6.572,98 zł poprzez wykazanie usług szkoleniowych, dla których, zgodnie z art. 27 ust.2 pkt 3 lit a ustawy o VAT miejscem świadczenia jest terytorium Rosji, gdzie powinien być rozliczony podatek VAT wynikający z przedmiotowych usług,

- wartość dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju opodatkowanych stawką 22% o kwotę netto 303,40 zł podatek VAT 66,75 zł poprzez wykazanie nabytej usługi opracowania wzoru (papieru firmowego Spółki) jako świadczenia usług na terytorium kraju opodatkowanych stawką 22%, w sytuacji gdy miejscem świadczenia przedmiotowych usług jest terytorium kraju na którym świadczący usługę posiada siedzibę i obowiązek rozliczenia podatku należnego pozostaje po stronie usługodawcy.
- wartość nabycia towarów i usług pozostałych o kwotę netto 72.446 zł i podatek VAT 2.240 zł, poprzez odliczenie w całości lub części podatku wynikającego z faktur VAT dokumentujących nabycia m.in.: usług poligraficznych, usług kurierskich i spedycyjnych, usług rachunkowych, usług telekomunikacyjnych, materiałów biurowych, usług reklamowych, usług dostępu do sieci – Internet, przedpłaty dot. wymiany monitora w laptopie, czynszu, części do laptopa.

W/w decyzji z dnia 29.06.2012r. organ podatkowy stwierdził, iż stanowisko Spółki przedstawione w piśmie z dnia 27.12.2011r, z którego wynika, iż stosunku do świadczonych usług w 2007r. podatnik stosując obowiązujące w ówczesnym czasie przepisy krajowe, korzysta ze zwolnienia od podatku VAT i jednocześnie w odniesieniu do podatku naliczonego związanego z wydatkami poniesionymi w 2007r. korzysta z prawa do odliczenia powołując się na przepisy dyrektywy – nie jest prawidłowe. Z orzecznictwa bowiem jednoznacznie wynika, że podatnik nie może jednocześnie – powołując się na przepis prawa krajowego – zwolnić daną czynność z podatku VAT oraz – kwestionując zasadność przepisu prawa krajowego przewidującego zwolnienie z VAT i powołując się w związku z tym na przepisy dyrektywy 2006/112/WE Rady – żądać przyznania prawa do odliczenia z tego tytułu.

Od powyższej decyzji pismem z dnia 13.07.2012r. Spółka wniosła odwołanie żądając zmiany przedmiotowej decyzji.

W dniu 15.10.2012r. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wydał decyzję znak: PT I/1/440700/129-140/12/IPA, mocą której uchylił zaskarżoną decyzję Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu znak: PSUS/PP-1I/4400-27/12/DEC/MRi/95187 w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia.

W wyniku ponownego rozpatrzenia sprawy, biorąc pod uwagę wytyczne Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach zawarte w decyzji z dnia 15.10.2012r., Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu wydał decyzję z dnia 17.12.2012r. znak: PSUS/PP-1I/4400-27/12/DEC/MRi/175643, w której określił nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy za miesiąc październik 2007r. w wysokości 12.737 zł i stwierdził:

- zawyżenie wartości dostaw towarów oraz świadczenia usług, na terytorium kraju, zwolnionych od podatku o kwotę 6.572,98 zł przy jednoczesnym zaniżeniu dostawy towarów oraz świadczenia usług poza terytorium kraju o kwotę 6.572,98 zł, poprzez wykazanie usług szkoleniowych, dla których, zgodnie z art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a ustawy o VAT miejscem świadczenia jest terytorium Rosji, gdzie powinien być rozliczony podatek VAT wynikający z przedmiotowych usług jako dostawa towarów oraz świadczenie usług, na terytorium kraju, zwolnione od podatku,
- zaniżenie wartości dostawy towarów oraz świadczenia usług poza terytorium kraju o kwotę 336.248,79 zł poprzez niewykazanie w deklaracji VAT-7 za październik 2007r. świadczonych poza terytorium kraju usług szkoleniowych,
- zawyżenie wartości dostaw towarów oraz świadczenia usług, na terytorium kraju, zwolnionych od podatku o kwotę 20.000,00 zł przy jednoczesnym zaniżeniu dostawy

towarów oraz świadczenia usług, na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 22% o kwotę netto 16.393,44 zł podatek VAT 3.606,56 zł poprzez wykazanie usług szkoleniowych świadczonych na terytorium kraju jako dostawę towarów oraz świadczenie usług, na terytorium kraju, zwolnione od podatku,

- zawyżenie dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju opodatkowanych stawką 22% o kwotę netto 303,40 zł podatek VAT 66,75 zł poprzez wykazanie jako dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju opodatkowane stawką 22% nabycia usług opracowania wzoru (papieru firmowego), które zgodnie z art. 27 ust. 1 ustawy o VAT nie powinny być w ogóle wykazywane w deklaracji VAT-7 za terytorium naszego kraju,
- przyznanie podatnikowi, zgodnie z zaleceniami organu II instancji oraz stosując w całości przepisy prawa wspólnotowego (zarówno do podatku należnego jak i naliczonego) prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z rejestrów nabycia Spółki za miesiąc październik 2007r., dotyczącego nabycia towarów i usług pozostałych w wysokości netto 72.446,30 zł i podatek VAT 2.317,06 zł,
- przyznanie podatnikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktury nr 20070906 z dnia 28.09.2007r, w kwocie netto 160 zł podatek VAT 35,20 zł
- przyznanie podatnikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego w kwocie netto 4.653,13 zł podatek VAT 960,84 zł wynikającego z rejestrów nabycia Spółki za miesiąc październik 2007r., dotyczącego nabycia towarów i usług pozostałych udokumentowanych fakturami VAT potwierdzającymi nabycie gadżetów reklamowych, prezentów dla kontrahentów zagranicznych, druku materiałów do szkoleń, posiłków dla uczestników szkoleń, artykułów spożywczych dla pracowników biura.

W/w decyzji z dnia 17.12.2012r. organ podatkowy, biorąc pod uwagę wytyczne Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach zawarte w decyzji z dnia 15.10.2012r., stwierdził, iż stanowisko Spółki przedstawione w piśmie z dnia 27.12.2011r, z którego wynika, iż stosunku do świadczonych usług w 2007r. podatnik stosując obowiązujące w ówczesnym czasie przepisy krajowe, korzysta ze zwolnienia od podatku VAT i jednocześnie w odniesieniu do podatku naliczonego związanego z wydatkami poniesionymi w 2007r. korzysta z prawa do odliczenia powołując się na przepisy dyrektywy – nie jest prawidłowe. Z orzecznictwa bowiem jednoznacznie wynika, że podatnik nie może jednocześnie – powołując się na przepis prawa krajowego – zwolnić daną czynność z podatku VAT oraz – kwestionując zasadność przepisu prawa krajowego przewidującego zwolnienie z VAT i powołując się w związku z tym na przepisy dyrektywy 2006/112/WE Rady – żądać przyznania prawa do odliczenia z tego tytułu. W związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej, w przypadku sprzeczności przepisów prawa krajowego z prawem wspólnotowym, pierwszeństwo zastosowania mają regulacje prawa wspólnotowego, zgodnie z którym świadczone przez Spółkę usługi edukacyjne w zakresie szkoleń telekomunikacyjnych w kraju i za granicą należały do czynności opodatkowanych. Przedmiotowa decyzja została doręczona Spółce w dniu 17.12.2012r.

Uwzględniając kwotę zobowiązania podatkowego określonego w decyzji znak: PSUS/PP-1I/4400-27/12/DEC/MRi/95187 z dnia 29.06.2012r. w wysokości 5 zł, tj. w kwocie niższej od zadeklarowanej przez podatnika w korekcie deklaracji VAT-7 za październik 2007r. z dnia 17.06.2008r. oraz fakt, iż Spółka dokonała wpłaty z tytułu podatku od towarów i usług za październik 2007r. w wysokości 72 zł Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu wydał w dniu 02.08.2012r. decyzję znak: PSUS/PP-1III/4400/117/12/AN/113198/2012 odmawiającą stwierdzenia nadpłaty w podatku od towarów

i usług za październik 2007r. w kwocie 72,00 zł i stwierdzającą nadpłatę podatku od towarów i usług za październik 2007r. w kwocie 67,00 zł. Stwierdzona w/w decyzją nadpłata w podatku od towarów i usług za październik 2007r została z dnia 04.10.2012r zwrócona podatnikowi na rachunek bankowy.

Od powyższej decyzji Spółka za pośrednictwem Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu pismem z dnia 09.08.2012r. złożyła odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach żądając jej uchylenia w całości i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania przez organ podatkowy pierwszej instancji.

W dniu 23.10.2012r. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wydał decyzję znak PT I/1/440700/158-161/IPA, mocą której uchylił zaskarżoną decyzję w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia.

W powyższej decyzji organ podatkowy II instancji zauważył co następuje:
Badając stan faktyczny sprawy, Dyrektor Izby Skarbowej ustalił, że [REDAKTED] pismem z dnia 27.12.2011r. wystąpiła z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług za styczeń 2007r. w kwocie 79 zł, marzec 2007r. w kwocie 2.455 zł, maj 2007r. w kwocie 548 zł oraz październik 2007r. w kwocie 72 zł. Weryfikacja w/w wniosku o stwierdzenie nadpłat wykazała, że określenie wysokości nadpłaty przez podatnika budzi wątpliwości organu pierwszej instancji. W związku z powyższym w dniach 17, 20-24, 27-29.02.2012r. przeprowadzona została kontrola podatkowa, w trakcie której stwierdzono nieprawidłowości, które stały się podstawą wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie podatku od towarów i usług za w/w miesiące. Postępowanie zostało zakończone wydanymi przez Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu decyzjami z dnia 29.06.2012r znak PSUS/PP-1I/4400-18,20,22,27/12/DEC/MRi określającymi zobowiązanie podatkowe za miesiąc styczeń 2007r. w kwocie 79 zł, za miesiąc marzec 2007r. w kwocie 2.455 zł, za miesiąc maj 2007r. w kwocie 548 zł oraz za miesiąc październik 2007r w kwocie 5 zł. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, nie zgadzając się ze stanowiskiem przyjętym w ww. decyzjach, wydał w dniu 15.10.2012r. decyzję znak: PT I/1/440700/129-140/12/IPA, którą uchylił w/w decyzje Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu z dnia 29.06.2012r i przekazał sprawę organowi I instancji do ponownego rozpatrzenia.

W konsekwencji powyższego koniecznym stało się również uchylenie decyzji Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu z dnia 02.08.2012r. znak PSUS/PP-1III/4400/117/12/AN/113198/2012 w sprawie odmowy stwierdzenia nadpłaty w podatku od towarów i usług za październik 2007r. w kwocie 72,00 zł i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi I instancji. Dopiero bowiem ostateczne rozstrzygnięcie sprawy określenia zobowiązania podatkowego za ww. okres pozwoli na orzekanie w sprawie nadpłaty wynikającej z tego zobowiązania.

Rozpatrując ponownie sprawę organ podatkowy I instancji stwierdził co następuje.

Zgodnie z art. 72 § 1 Ordynacji podatkowej za nadpłatę uważa się kwotę:

- 1) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku,
- 2) podatku pobraną przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej,
- 3) zobowiązania zapłaconego przez płatnika lub inkasenta, jeżeli w decyzji, o której mowa w art. 30 § 4, określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej,
- 4) zobowiązania zapłaconego przez osobę trzecią lub spadkobiercę, jeżeli w decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

Natomiast stosownie do art. 72 § 2 Ordynacji podatkowej, jeżeli wpłata dotyczyła zaległości podatkowej, na równi z nadpłatą traktuje się także część wpłaty, która została zaliczona na poczet odsetek za zwłokę.

Za nadpłacony uznać należy taki podatek, który wynikał z obowiązku podatkowego określonego w ustawie podatkowej, jednakże uregulowany w wartości większej, niż wynikało to z przepisów określających elementy konstrukcyjne tego podatku, takich jak podstawa opodatkowania, stawki podatkowe, zwolnienia i zniżki.

Natomiast za „należny” uznać należy taki podatek, który jest „przysługujący, należący się komuś lub czemuś” (Nowy Słownik Języka Polskiego pod redakcją E. Sobol, Wydawnictwo PWN, Warszawa 2002, str. 496). Zadeklarowana więc kwota zobowiązania podatkowego może być uznana za należną, przysługującą Skarbowi Państwa wówczas, jeżeli istniał obowiązek jej zapłaty przez podatnika. Ponieważ zgodnie z art. 217 Konstytucji nakładanie podatków może nastąpić wyłącznie w drodze ustawy, dlatego też wnioskując a contrario za nienależne uznać należy takie zobowiązanie, które nie wynika z przepisów obowiązującej ustawy. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w poglądach doktryny „Podatek zapłacony nienależnie to kwota uiszczona przez podatnika w sytuacji, gdy nie było ustawowego obowiązku jej zapłacenia albo obowiązek ten istniał, ale wygasł. Istota nadpłaty sprowadza się do tego, że podatnik płaci wówczas, gdy nie musi tego robić (nie istnieje obowiązek podatkowy), albo płaci za dużo (kwota podatku zapłaconego przewyższa kwotę należną). W obu przypadkach świadczenie podatnika dokonane na rzecz wierzyciela podatkowego przewyższa to, czego wymaga od niego przepis prawa. Ta nadwyżka świadczenia ponad obowiązkowe jest nadpłatą” (L. Etel, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2006, str. 339).

W myśl art. 73 § 1 Ordynacji podatkowej nadpłata powstaje, z zastrzeżeniem § 2, z dniem:

- 1) zapłaty przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej;
- 2) pobrania przez płatnika podatku nienależnego lub wysokości większej od należnej;
- 3) zapłaty przez płatnika lub inkasenta należności wynikającej z decyzji o jego odpowiedzialności podatkowej, jeżeli należność ta została określona nienależnie lub w wysokości większej od należnej;
- 4) wpłacenia przez płatnika lub inkasenta podatku w wysokości większej od wysokości pobranego podatku;
- 5) zapłaty przez osobę trzecią lub spadkobiercę należności wynikającej z decyzji o odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy, jeżeli należność ta została określona nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

Stosownie do art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli podatnik kwestionuje zasadność pobrania przez płatnika podatku albo wysokość pobranego podatku, może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty.

W myśl art. 75 § 2 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej w/w uprawnienie przysługuje również podatnikom, których zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 ustawy, jeżeli w deklaracjach innych niż deklaracje dla podatku akcyzowego oraz deklaracje o wpłatach z zysku za rok obrotowy, wykazali zobowiązania podatkowe nienależne lub w wysokości większej od należnej i wpłacili zadeklarowany podatek.

Jeżeli prawidłowość skorygowanego i złożonego wraz z wnioskiem zeznania (deklaracji) nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę, zgodnie z art. 75 § 4 Ordynacji podatkowej.

Zgodnie z art. 99 ust. 1 ustawy o VAT podatnicy są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe dla podatku od towarów i usług za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, z zastrzeżeniem ust. 2 – 10 i art. 133, stąd zgodnie z art. 99 ust. 12 tej ustawy zobowiązanie podatkowe, kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1, przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej tak długo, póki organ podatkowy nie zastąpi jej decyzją.

Natomiast, w przypadku korekt deklaracji, to stanowią one weryfikację prawidłowości samoobliczenia podatku oraz zastępują treść deklaracji pierwotnej. Zatem organ podatkowy obowiązany jest tak długo czerpać wiedzę o podatku należnym z deklaracji korygującej, jak długo nie zastąpi jej decyzją podatkową albo też podatnik nie zastąpi jej kolejną deklaracją korygującą.

Zatem organ podatkowy nie akceptujący korekty powinien wszcząć postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego, w toku którego zobowiązany jest rozważyć wszystkie okoliczności mające wpływ na ustalenie podstawy opodatkowania i "wymiar" zobowiązania (vide: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 07.02.2003r., sygn. akt I SA/Gd 419/00, publ. POP 2004/4/87). W postępowaniu o stwierdzenie nadpłaty uczynić tego jednakże nie sposób, bowiem cel tego postępowania nie mieści się w zakresie żądania strony. "W przypadku postępowań wszczynanych na wniosek, to żądanie wnoszącego wyznacza zakres przedmiotowy sprawy" (P. Pietrasz [w:] C. Kosikowski, L. Etel. R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Op. cit, str. 621). Wniosek o stwierdzenie nadpłaty nie powoduje przeszkody do wszczęcia postępowania zmierzającego do określenia podatku w kwocie należnej, bowiem nie zachodzi tu tożsamość spraw. W pierwszym bowiem przypadku idzie o określenie kwoty należnej, w drugim zaś określenie kwoty nadpłaconej.

Jeżeli w efekcie wszczętego z urzędu postępowania organ stwierdzi, iż wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, wyda decyzję, w której określi wysokość zobowiązania podatkowego i dopiero tę decyzję będzie mógł przeciwstawić deklaracji podatkowej w postępowaniu w sprawie o stwierdzenie nadpłaty.

Zatem „gdy skorygowana deklaracja budzi zastrzeżenia organu podatkowego, wydaje on decyzję, w której stwierdza nadpłatę w wysokości wynikającej z wyliczeń organu podatkowego. Jest to decyzja określająca kwotę nadpłaty. Ustalenie tej kwoty jest możliwe dopiero po prawidłowym (innym niż w deklaracji) określeniu wysokości zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy” (L. Etel, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2006, str. 351).

W przedmiotowej sprawie złożona w dniu 27.12.2011r. korekta deklaracji dla podatku od towarów i usług VAT-7 za październik 2007r. w ocenie tut. organu podatkowego została sporządzona nieprawidłowo. Przeprowadzone postępowanie kontrolne i podatkowe doprowadziło do określenia zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości, w myśl art. 99 ust. 12 ustawy o VAT.

W tej sytuacji Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego wydał decyzję z dnia 29.06.2012r. znak PSUS/PP-1I/4400-27/12/DEC/MRi/95187, w której określił prawidłową kwotę zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc październik 2007r. w wysokości 5 zł. Skutkiem powyższego organ podatkowy decyzją z dnia 02.08.2012r. znak: PSUS/PP-1III/4400/117/12/AN/113198/2012 odmówił stwierdzenia nadpłaty podatku od towarów i usług za październik 2007r. w wysokości 72 zł i stwierdził nadpłatę w podatku od towarów i usług za październik 2007r. w wysokości 67 zł – stosownie do art. 75 Ordynacji podatkowej.

Po uchyleniu w/w decyzji organ pierwszej instancji, po ponownym rozpatrzeniu sprawy wydał w dniu 17.12.2012r. decyzję znak: PSUS/PP-II/4400-27/12/DEC/MRI/175643, w której określił nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy za miesiąc październik 2007r. w wysokości 12.737 zł. Zgodnie z powyższym zaistniała konieczność ponownego rozstrzygnięcia kwestii nadpłaty w podatku od towarów i usług za październik 2007r.

Uwzględniając prawidłową kwotę zobowiązania w podatku od towarów i usług za październik 2007r. w wysokości 0 zł oraz fakt, iż Spółka dokonała wpłaty z tytułu podatku od towarów i usług za miesiąc październik 2007r. w kwocie 72 zł, a kwota nadpłaty w wysokości 67 zł stwierdzona decyzją z dnia 02.08.2012r. została w dniu 04.10.2012r. zwrócona na rachunek bankowy - należy stwierdzić, iż powstała nadpłata podatku od towarów i usług za październik 2007r. w wysokości 5 zł.

Biorąc powyższe pod uwagę orzeczono jak w sentencji.

Zgodnie z:

- art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej umożliwiono Stronie czynny udział w prowadzonym postępowaniu – Strona nie skorzystała z prawa zapoznania się z zebrany materiał dowodowy,
- art. 200 Ordynacji podatkowej, Spółce wyznaczono siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego – Strona nie skorzystała z przysługującego jej prawa.

Niniejsza decyzja wydana została z upoważnienia Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu, na podstawie art. 143 § 2 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa.

POUCZENIE

Od niniejszej decyzji, na podstawie art. 220 i art. 223 Ordynacji podatkowej służy prawo wniesienia odwołania do Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach za pośrednictwem Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu, w terminie 14 dni od daty jej doręczenia.

Odwołanie od decyzji, zgodnie z art. 222 Ordynacji podatkowej, winno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określając istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie.

UPOWAŻNIENIA NACZELNIKA
Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego
w Sosnowcu
K. Niedziela - Gaudet
mgr Katarzyna Niedziela-Gaudet
Kierownik Referatu
Orzecznictwa Podatkowego

Otrzymują:

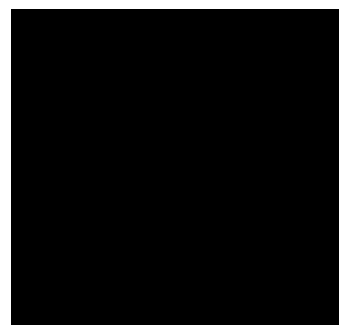
1. adresat
2. RP- I
3. PP-I/III – 1 szt. a/a



**NACZELNIK
PIERWSZEGO ŚLĄSKIEGO
URZĘDU SKARBOWEGO
W SOSNOWCU**

PSUS/PP-1III/4400/22/13/AN/113196/2012

Sosnowiec, dnia 21 stycznia 2013 r.



DECYZJA

Na podstawie art. 207 § 1, art. 72 § 1 oraz art. 75 § 2 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749) po ponownym rozpatrzeniu żądania zawartego we wniosku z dnia 27.12.2011r. (data wpływu do tut. Urzędu 24.01.2012r.) o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług za miesiące: styczeń 2007r., marzec 2007r., maj 2007r. oraz październik 2007r. - w części dotyczącej maja 2007r. w związku z decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 23.10.2012r. znak: PT I/1/440700/158-161/12/IPA uchylającą decyzję Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu z dnia 02.08.2012r. znak: PSUS/PP-1III/4400/116/12/AN/113196/2012 Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu

stwierdza

nadpłatę w podatku od towarów i usług za maj 2007r. w kwocie 548 zł.

UZASADNIENIE

W dniu 20.06.2007r. [REDACTED], zwana dalej „Spółką”, złożyła do tut. Urzędu za pośrednictwem poczty deklarację dla podatku od towarów i usług VAT-7 za miesiąc maj 2007r. (data wpływu do tut. Urzędu 22.06.2007r.). Następnie w dniach: 17.06.2008r., 27.12.2011r. Spółka złożyła korekty ww. deklaracji (daty wpływu do tut. Urzędu odpowiednio: 17.06.2008r., 28.12.2011r.).

W korekcie deklaracji VAT-7 z dnia 17.06.2008r. za miesiąc maj 2007r. Spółka wykazała kwotę zobowiązania podatkowego w wysokości 548 zł, która została wpłacona na rachunek tut. Urzędu w dniu 09.06.2008r. Natomiast w korekcie deklaracji VAT-7 z dnia

27.12.2011r. za miesiąc maj 2007r. wykazano nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w wysokości 44.735 zł.

W związku z powyższym pismem z dnia 27.12.2011r. podatnik [REDACTED] wystąpił z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług za miesiąc maj 2007r. w kwocie 548 zł.

Nadpłata za w/w okres - zdaniem wnioskodawcy – powstała na skutek złożenia korekty deklaracji VAT-7 za przedmiotowy okres w związku z dokonaniem przez ustawodawcę błędnej implementacji art. 132 ust. 1 lit. (i) Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.) do krajowego porządku prawnego 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 z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54 poz. 535 z późn. zm.), zwanej dalej "ustawą o VAT", w związku z załącznikiem nr 4 do ustawy (poz. 7).

W dniach 17, 20 - 24, 27 - 29 lutego 2012r. na podstawie imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej z dnia 15.02.2012 r., nr KP/505-85/12, doręzonego Pełnomocnikowi Spółki w dniu 17.02.2012 r., wydanego przez Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu, 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 01.12.2006 r. do 31.12.2007 r., w tym: zasadność stwierdzenia nadpłaty za styczeń, marzec, maj i październik 2007r. oraz zasadność dokonania zwrotu za grudzień 2007r. Z dokonanych czynności spisano protokół, który w dniu 02.03.2012 r. został doręczony stronie. Spółka pismem z dnia 06.03.2012r. (wpływ do tut. Urzędu w dniu 07.03.2012r.) wniosła zastrzeżenia do protokołu kontroli z dnia 02.03.2012r.

Kontrolujący pismem z dnia 12.03.2012r., znak: PSUS/KP-2/520-27/12/WS/36762 (doręczonym Spółce dnia 19.03.2012r.) zawiadomili Spółkę o sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń wniesionych do protokołu kontroli, podtrzymując stanowisko zawarte w protokole kontroli z dnia 02.03.2012r.

W wyniku przeprowadzonego postępowania kontrolnego stwierdzono nieprawidłowości, które stały się przyczyną wszczęcia postępowania podatkowego. Tym samym, postanowieniem z dnia 01.03.2012r., znak: PSUS/PP-11/4400-18-29/12/DEC/MRi/31397 (doręczonym Spółce w dniu 02.03.2012r.) Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu wszczął postępowania podatkowe w sprawie podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2007r.

Postanowieniem z dnia 13.06.2012r., znak: PSUS/PP-11/4400-18-29/12/DEC/MRi/85812 (doręczonym w dniu 19.06.2012r.), włączono do akt postępowania podatkowego prowadzonego w zakresie podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2007r. materiał dowodowy związany z tymi postępowaniami.

Po przeprowadzeniu postępowania podatkowego w dniu 29.06.2012r. Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu wydał decyzję znak: PSUS/PP-11/4400-22/12/DEC/MRi/95088 (doręczoną w dniu 02.07.2012r.), określającą nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług w wysokości 0 zł oraz kwotę zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc maj 2007r. w wysokości 548 zł, w której stwierdził, iż Spółka zawyżyła:

- wartość dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju zwolnione od podatku o kwotę 14.158,28 zł poprzez wykazanie usług szkoleniowych, dla których, zgodnie z art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a ustawy o VAT miejscem świadczenia jest terytorium

Tunezji, gdzie powinien być rozliczony podatek VAT wynikający z przedmiotowych usług,

- wartość nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych o kwotę netto 3.210 zł i podatek VAT 678 zł oraz wartość nabycia towarów i usług pozostałych o kwotę netto 85.458 zł i podatek VAT 2.971 zł, poprzez odliczenie w całości lub części podatku wynikającego z faktur VAT dokumentujących nabycia m.in.: notebooka, materiałów szkoleniowych (książki), usług pośrednictwa wizowego, usług kurierskich i spedycyjnych, usług rachunkowych, materiałów biurowych, usług telekomunikacyjnych, usług dzierżawy pomieszczeń, usług transportowych, zamków do drzwi do pomieszczeń biurowych w Gliwicach, usług wynajmu sali na potrzeby szkoleniowe, pamięci zewnętrznej USB, energii elektrycznej i ciepłej.

W/w decyzji z dnia 29.06.2012r. organ podatkowy stwierdził, iż stanowisko Spółki przedstawione w piśmie z dnia 27.12.2011r, z którego wynika, iż stosunku do świadczonych usług w 2007r. podatnik stosując obowiązujące w ówczesnym czasie przepisy krajowe, korzysta ze zwolnienia od podatku VAT i jednocześnie w odniesieniu do podatku naliczonego związanego z wydatkami poniesionymi w 2007r. korzysta z prawa do odliczenia powołując się na przepisy dyrektywy – nie jest prawidłowe. Z orzecznictwa bowiem jednoznacznie wynika, że podatnik nie może jednocześnie – powołując się na przepis prawa krajowego – zwolnić daną czynność z podatku VAT oraz – kwestionując zasadność przepisu prawa krajowego przewidującego zwolnienie z VAT i powołując się w związku z tym na przepisy dyrektywy 2006/112/WE Rady – żądać przyznania prawa do odliczenia z tego tytułu.

Od powyższej decyzji pismem z dnia 13.07.2012r. Spółka wniosła odwołanie żądając zmiany przedmiotowej decyzji.

W dniu 15.10.2012r. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wydał decyzję znak: PT I/1/440700/129-140/12/IPA, mocą której uchylił zaskarżoną decyzję Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu znak: PSUS/PP-1I/4400-22/12/DEC/MRi/95088 w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia.

W wyniku ponownego rozpatrzenia sprawy, biorąc pod uwagę wytyczne Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach zawarte w decyzji z dnia 15.10.2012r., Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu wydał decyzję z dnia 17.12.2012r. znak: PSUS/PP-1I/4400-22/12/DEC/MRi/175631, w której określił nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy za miesiąc maj 2007r. w wysokości 9.125 zł i stwierdził:

- zawyżenie wartości dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju zwolnione od podatku o kwotę 14.158,28 zł poprzez wykazanie usług szkoleniowych, dla których, zgodnie z art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a ustawy o VAT miejscem świadczenia jest terytorium Tunezji, gdzie powinien być rozliczony podatek VAT wynikający z przedmiotowych usług,
- zaniżenie wartości dostawy towarów oraz świadczenia usług poza terytorium kraju o kwotę 400.984,81 zł poprzez niewykazanie w deklaracji VAT-7 za maj 2007r. świadczonych poza terytorium kraju usług szkoleniowych,
- zawyżenie wartości dostaw towarów oraz świadczenia usług, na terytorium kraju, zwolnionych od podatku o kwotę 3.999 zł przy jednoczesnym zaniżeniu dostawy towarów oraz świadczenia usług, na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 22% o kwotę netto 3.277,87 zł podatek VAT 721,13 zł poprzez wykazanie usług szkoleniowych świadczonych na terytorium kraju jako dostawę towarów oraz świadczenie usług, na terytorium kraju, zwolnione od podatku,

- przyznanie podatnikowi, zgodnie z zaleceniami organu II instancji oraz stosując w całości przepisy prawa wspólnotowego (zarówno do podatku należnego jak i naliczonego) prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z rejestrów nabycia Spółki za miesiąc maj 2007r., dotyczącego nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych w wysokości netto 3.209,83 zł i podatek VAT 706,16 zł oraz dotyczącego nabycia towarów i usług pozostałych w wysokości netto 85.457,80 zł i podatek VAT 3.036,55 zł,
- przyznanie podatnikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego w kwocie netto 281,13 zł podatek VAT 30,40 zł wynikającego z rejestrów nabycia Spółki za miesiąc maj 2007r., dotyczącego nabycia towarów i usług pozostałych udokumentowanych fakturami VAT potwierdzającymi nabycie gadżetów reklamowych, prezentów dla kontrahentów zagranicznych, druku materiałów do szkoleń, posiłków dla uczestników szkoleń, artykułów spożywczych dla pracowników biura.

W/w decyzji z dnia 17.12.2012r. organ podatkowy, biorąc pod uwagę wytyczne Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach zawarte w decyzji z dnia 15.10.2012r., stwierdził, iż stanowisko Spółki przedstawione w piśmie z dnia 27.12.2011r, z którego wynika, iż stosunku do świadczonych usług w 2007r. podatnik stosując obowiązujące w ówczesnym czasie przepisy krajowe, korzysta ze zwolnienia od podatku VAT i jednocześnie w odniesieniu do podatku naliczonego związanego z wydatkami poniesionymi w 2007r. korzysta z prawa do odliczenia powołując się na przepisy dyrektywy – nie jest prawidłowe. Z orzecznictwa bowiem jednoznacznie wynika, że podatnik nie może jednocześnie – powołując się na przepis prawa krajowego – zwolnić daną czynność z podatku VAT oraz – kwestionując zasadność przepisu prawa krajowego przewidującego zwolnienie z VAT i powołując się w związku z tym na przepisy dyrektywy 2006/112/WE Rady – żądać przyznania prawa do odliczenia z tego tytułu. W związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej, w przypadku sprzeczności przepisów prawa krajowego z prawem wspólnotowym, pierwszeństwo zastosowania mają regulacje prawa wspólnotowego, zgodnie z którym świadczone przez Spółkę usługi edukacyjne w zakresie szkoleń telekomunikacyjnych w kraju i za granicą należały do czynności opodatkowanych. Przedmiotowa decyzja została doręczona Spółce w dniu 17.12.2012r.

Uwzględniając kwotę zobowiązania podatkowego określonego w decyzji znak: PSUS/PP-1I/4400-22/12/DEC/MRi/95088 z dnia 29.06.2012r. oraz fakt, iż Spółka dokonała wpłaty z tytułu podatku od towarów i usług za maj 2007r. w wysokości 548 zł Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu wydał w dniu 02.08.2012r. decyzję znak: PSUS/PP-1III/4400/116/12/AN/113196/2012 odmawiającą stwierdzenia nadpłaty w podatku od towarów i usług za maj 2007r. w kwocie 548 zł.

Od powyższej decyzji Spółka za pośrednictwem Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu pismem z dnia 09.08.2012r. złożyła odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach żądając jej uchylenia w całości i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania przez organ podatkowy pierwszej instancji.

W dniu 23.10.2012r. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wydał decyzję znak: PT I/1/440700/158-161/IPA, mocą której uchylił zaskarżoną decyzję w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia.

W powyższej decyzji organ podatkowy II instancji zauważył co następuje:
Badając stan faktyczny sprawy, Dyrektor Izby Skarbowej ustalił, że [REDAKTED] pismem z dnia 27.12.2011r. wystąpiła z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług za styczeń 2007r. w kwocie 79 zł, marzec 2007r. w kwocie 2.455 zł, maj 2007r.

w kwocie 548 zł oraz październik 2007r. w kwocie 72 zł. Weryfikacja w/w wniosku o stwierdzenie nadpłat wykazała, że określenie wysokości nadpłaty przez podatnika budzi wątpliwości organu pierwszej instancji. W związku z powyższym w dniach 17, 20-24, 27-29.02.2012r. przeprowadzona została kontrola podatkowa, w trakcie której stwierdzono nieprawidłowości, które stały się podstawą wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie podatku od towarów i usług za w/w miesiące. Postępowanie zostało zakończone wydanymi przez Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu decyzjami z dnia 29.06.2012r znak: PSUS/PP-II/4400-18,20,22,27/12/DEC/MRi określającymi zobowiązanie podatkowe za miesiąc styczeń 2007r. w kwocie 79 zł, za miesiąc marzec 2007r. w kwocie 2.455 zł, za miesiąc maj 2007r. w kwocie 548 zł oraz za miesiąc październik 2007r w kwocie 5 zł.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, nie zgadzając się ze stanowiskiem przyjętym w ww. decyzjach, wydał w dniu 15.10.2012r. decyzję znak: PT I/1/440700/129-140/12/IPA, którą uchylił w/w decyzje Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu z dnia 29.06.2012r i przekazał sprawę organowi I instancji do ponownego rozpatrzenia.

W konsekwencji powyższego koniecznym stało się również uchylenie decyzji Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu z dnia 02.08.2012r. znak PSUS/PP-III/4400/116/12/AN/113196/2012 w sprawie odmowy stwierdzenia nadpłaty w podatku od towarów i usług za maj 2007r. w kwocie 548 zł i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi I instancji. Dopiero bowiem ostateczne rozstrzygnięcie sprawy określenia zobowiązania podatkowego za ww. okres pozwoli na orzekanie w sprawie nadpłaty wynikającej z tego zobowiązania.

Rozpatrując ponownie sprawę organ podatkowy I instancji stwierdził co następuje.

Zgodnie z art. 72 § 1 Ordynacji podatkowej za nadpłatę uważa się kwotę:

- 1) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku,
- 2) podatku pobraną przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej,
- 3) zobowiązania zapłaconego przez płatnika lub inkasenta, jeżeli w decyzji, o której mowa w art. 30 § 4, określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej,
- 4) zobowiązania zapłaconego przez osobę trzecią lub spadkobiercę, jeżeli w decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

Natomiast stosownie do art. 72 § 2 Ordynacji podatkowej, jeżeli wpłata dotyczyła zaległości podatkowej, na równi z nadpłatą traktuje się także część wpłaty, która została zaliczona na poczet odsetek za zwłokę.

Za nadpłacony uznać należy taki podatek, który wynikał z obowiązku podatkowego określonego w ustawie podatkowej, jednakże uregulowany w wartości większej, niż wynikało to z przepisów określających elementy konstrukcyjne tego podatku, takich jak podstawa opodatkowania, stawki podatkowe, zwolnienia i zniżki.

Natomiast za „należny” uznać należy taki podatek, który jest „przysługujący, należący się komuś lub czemuś” (Nowy Słownik Języka Polskiego pod redakcją E. Sobol, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, str. 496). Zadeklarowana więc kwota zobowiązania podatkowego może być uznana za należną, przysługującą Skarbowi Państwa wówczas, jeżeli istniał obowiązek jej zapłaty przez podatnika. Ponieważ zgodnie z art. 217 Konstytucji nakładanie podatków może nastąpić wyłącznie w drodze ustawy, dlatego też wnioskując a contrario za nienależne uznać należy takie zobowiązanie, które nie wynika z przepisów obowiązującej ustawy. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w poglądach doktryny „Podatek

zapłacony nienależnie to kwota uiszczona przez podatnika w sytuacji, gdy nie było ustawowego obowiązku jej zapłacenia albo obowiązek ten istniał, ale wygasł. Istota nadpłaty sprowadza się do tego, że podatnik płaci wówczas, gdy nie musi tego robić (nie istnieje obowiązek podatkowy), albo płaci za dużo (kwota podatku zapłaconego przewyższa kwotę należną). W obu przypadkach świadczenie podatnika dokonane na rzecz wierzyciela podatkowego przewyższa to, czego wymaga od niego przepis prawa. Ta nadwyżka świadczenia ponad obowiązkowe jest nadpłatą” (L. Etel, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2006, str. 339).

W myśl art. 73 § 1 Ordynacji podatkowej nadpłata powstaje, z zastrzeżeniem § 2, z dniem:

- 1) zapłaty przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej;
- 2) pobrania przez płatnika podatku nienależnego lub wysokości większej od należnej;
- 3) zapłaty przez płatnika lub inkasenta należności wynikającej z decyzji o jego odpowiedzialności podatkowej, jeżeli należność ta została określona nienależnie lub w wysokości większej od należnej;
- 4) wpłacenia przez płatnika lub inkasenta podatku w wysokości większej od wysokości pobranego podatku;
- 5) zapłaty przez osobę trzecią lub spadkobiercę należności wynikającej z decyzji o odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy, jeżeli należność ta została określona nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

Stosownie do art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli podatnik kwestionuje zasadność pobrania przez płatnika podatku albo wysokość pobranego podatku, może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty.

W myśl art. 75 § 2 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej w/w uprawnienie przysługuje również podatnikom, których zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 ustawy, jeżeli w deklaracjach innych niż deklaracje dla podatku akcyzowego oraz deklaracje o wpłatach z zysku za rok obrotowy, wykazali zobowiązania podatkowe nienależne lub w wysokości większej od należnej i wpłacili zadeklarowany podatek.

Jeżeli prawidłowość skorygowanego i złożonego wraz z wnioskiem zeznania (deklaracji) nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę, zgodnie z art. 75 § 4 Ordynacji podatkowej.

Zgodnie z art. 99 ust. 1 ustawy o VAT podatnicy są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe dla podatku od towarów i usług za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, z zastrzeżeniem ust. 2 – 10 i art. 133, stąd zgodnie z art. 99 ust. 12 tej ustawy zobowiązanie podatkowe, kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1, przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej tak długo, póki organ podatkowy nie zastąpi jej decyzją.

Natomiast, w przypadku korekt deklaracji, to stanowią one weryfikację prawidłowości samoobliczenia podatku oraz zastępują treść deklaracji pierwotnej. Zatem organ podatkowy obowiązany jest tak długo czerpać wiedzę o podatku należnym z deklaracji korygującej, jak długo nie zastąpi jej decyzją podatkową albo też podatnik nie zastąpi jej kolejną deklaracją korygującą.

Zatem organ podatkowy nie akceptujący korekty powinien wszcząć postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego, w toku którego zobowiązany jest rozważyć wszystkie okoliczności mające wpływ na ustalenie podstawy opodatkowania i "wymiar" zobowiązania (vide: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 07.02.2003r., sygn. akt I SA/Gd

419/00, publ. POP 2004/4/87). W postępowaniu o stwierdzenie nadpłaty uczynić tego jednakże nie sposób, bowiem cel tego postępowania nie mieści się w zakresie żądania strony. "W przypadku postępowań wszczynanych na wniosek, to żądanie wnoszącego wyznacza zakres przedmiotowy sprawy" (P. Pietrasz [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Op. cit, str. 621). Wniosek o stwierdzenie nadpłaty nie powoduje przeszkody do wszczęcia postępowania zmierzającego do określenia podatku w kwocie należnej, bowiem nie zachodzi tu tożsamość spraw. W pierwszym bowiem przypadku idzie o określenie kwoty należnej, w drugim zaś określenie kwoty nadpłaconej.

Jeżeli w efekcie wszczętego z urzędu postępowania organ stwierdzi, iż wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, wyda decyzję, w której określi wysokość zobowiązania podatkowego i dopiero tę decyzję będzie mógł przeciwstawić deklaracji podatkowej w postępowaniu w sprawie o stwierdzenie nadpłaty.

Zatem „gdy skorygowana deklaracja budzi zastrzeżenia organu podatkowego, wydaje on decyzję, w której stwierdza nadpłatę w wysokości wynikającej z wyliczeń organu podatkowego. Jest to decyzja określająca kwotę nadpłaty. Ustalenie tej kwoty jest możliwe dopiero po prawidłowym (innym niż w deklaracji) określeniu wysokości zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy” (L. Etel, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2006, str. 351).

W przedmiotowej sprawie złożona w dniu 27.12.2011r. korekta deklaracji dla podatku od towarów i usług VAT-7 za maj 2007r. w ocenie tut. organu podatkowego została sporządzona nieprawidłowo. Przeprowadzone postępowanie kontrolne i podatkowe doprowadziło do określenia zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości, w myśl art. 99 ust. 12 ustawy o VAT.

W tej sytuacji Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego wydał decyzję z dnia 29.06.2012r. znak PSUS/PP-1I/4400-22/12/DEC/MRi/95088, w której określił prawidłową kwotę zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc maj 2007r. w wysokości 548 zł. Skutkiem powyższego organ podatkowy decyzją z dnia 02.08.2012r. znak PSUS/PP-1III/4400/116/12/AN/113196/2012 odmówił stwierdzenia nadpłaty podatku od towarów i usług za maj 2007r. – stosownie do art. 75 Ordynacji podatkowej.

Po uchyleniu w/w decyzji organ pierwszej instancji, po ponownym rozpatrzeniu sprawy wydał w dniu 17.12.2012r. decyzję znak: PSUS/PP-1I/4400-22/12/DEC/MRi/175631, w której określił nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy za miesiąc maj 2007 w wysokości 9.125 zł. Zgodnie z powyższym zaistniała konieczność ponownego rozstrzygnięcia kwestii nadpłaty w podatku od towarów i usług za maj 2007r.

Uwzględniając prawidłową kwotę zobowiązania w podatku od towarów i usług za maj 2007r. w wysokości 0 zł oraz fakt, iż Spółka dokonała wpłaty z tytułu podatku od towarów i usług za miesiąc maj 2007r. w kwocie 548 zł - należy stwierdzić, iż powstała nadpłata podatku od towarów i usług za maj 2007r. i żądanie Spółki określone we wniosku z dnia 27.12.2011r. jest zasadne.

Biorąc powyższe pod uwagę orzeczono jak w sentencji.

Zgodnie z:

- art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej umożliwiono Stronie czynny udział w prowadzonym postępowaniu – Strona nie skorzystała z prawa zapoznania się z zebrany materiał dowodowy,

- art. 200 Ordynacji podatkowej, Spółce wyznaczono siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego – Strona nie skorzystała z przysługującego jej prawa.

Niniejsza decyzja wydana została z upoważnienia Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu, na podstawie art. 143 § 2 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa.

POUCZENIE

Od niniejszej decyzji, na podstawie art. 220 i art. 223 Ordynacji podatkowej służy prawo wniesienia odwołania do Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach za pośrednictwem Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu, w terminie 14 dni od daty jej doręczenia.

Odwołanie od decyzji, zgodnie z art. 222 Ordynacji podatkowej, winno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określając istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie.

UPOWAŻNIENIA NACZELNIKA
Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego
w SOSNOWCU
K. Verhagen - Gaudet
mgr Katarzyna Flechowicz-Gaudet
Kierownik Referatu
Orzecznictwa Podatkowego

Otrzymują:

1. adresat
2. RP-1
3. PP-III – 1 szt. a/a