



DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ W KATOWICACH

Adres do korespondencji:

Izba Skarbowa
w Katowicach
ul. Damrota 25
40-022 Katowice 27

*identyfikator 001021234 *

NIP: 954-13-02-993

*telefony: 0-32-207-60-00
0-32-788-60-00

* faxy: 0-32-207-60-10
0-32-788-60-10

*e-mail: is@sl.mofnet.gov.pl
kancelaria@isnet.katowice.pl

Znak: PPI/1/4407/0467/09

Katowice, 2010-02- 10

[REDACTED]
(poprzednio [REDACTED])
ul. [REDACTED]

reprezentowana przez pełnomocnika
Pana Macieja Jurczyga
ul. Skarbnika 20
44-145 Pilchowice

DECYZJA

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach działając na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) oraz art. 13 § 1 pkt 2 lit a) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. z 2005 r. Dz. U. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) po rozpatrzeniu odwołania [REDACTED] z siedzibą w [REDACTED] przy ul. [REDACTED] z dnia 30.11.2009 r. od decyzji Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach z dnia 16.11.2009 r., nr PP/4460-165/44001-179/09, określającej kwotę podatku naliczonego za III kwartał 2006 r. w wysokości 2.060,00 zł do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy uchyla w całości zaskarżoną decyzję i umarza postępowanie w sprawie.

UZASADNIENIE

W dniu 05.03.2009 r. do Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach wpłynęła korekta deklaracji VAT-7K za III kwartał 2006 r. złożona przez [REDAKTOWANE] z siedzibą w [REDAKTOWANE] przy ul. [REDAKTOWANE] (obecnie [REDAKTOWANE]), w której wykazano kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 2.060,00 zł, w tym:

- do zwrotu na rachunek bankowy w wysokości 1.970,00 zł – w terminie 180 dni,
- do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w wysokości 90,00 zł.

W wyniku przeprowadzonej w dniach 16-23.06.2009 r. kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego wszczętego postanowieniem nr PP/4460-165/44650-39/09 z dnia 20.08.2009 r., stwierdzono, że w okresie objętym kontrolą podatkową, tj. od 01.08.2004 r. do 30.09.2006 r., Spółka była czynnym i zarejestrowanym podatnikiem podatku VAT. W ww. okresie Podatnik nie dokonywał czynności związanych ze sprzedażą opodatkowaną, natomiast nabywał usługi księgowe i telekomunikacyjne, a następnie na podstawie otrzymanywanych faktur VAT odliczał podatek naliczony, wykazując go w ewidencjach zakupów VAT i deklaracjach VAT-7K za poszczególne okresy rozliczeniowe. Podatek naliczony wynikający z przedmiotowych faktur VAT Podatnik wykazywał w deklaracjach dla podatku od towarów i usług jako nabycie towarów i usług pozostałych. Spółka w okresie od sierpnia 2004 r. do września 2006 r. powstała w ten sposób nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym przenosiła do rozliczenia w następnych okresach rozliczeniowych.

W trakcie kontroli podatkowej, pełnomocnik Spółki w piśmie z dnia 23.06.2009 r. wyjaśnił, że wydatki dokonywane w okresie objętym kontrolą był ponoszone w związku z planowaną działalnością, która w przypadku jej powodzenia byłaby działalnością opodatkowaną. Wydatki w związku z którymi wykazano podatek naliczony dotyczyły usług telekomunikacyjnych i księgowych, a więc takiego rodzaju wydatków, które przedsiębiorstwa ponoszą niezależnie od tego, czy w danym momencie osiągają przychody, a także które są warunkiem koniecznym ewentualnego uzyskania przychodów w przyszłości.

Z dniem 01.10.2006 r. Spółka na podstawie art. 113 ust. 11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług wybrała zwolnienie od podatku VAT i korzystała z niego do 29.02.2008 r. Pierwszą sprzedaż opodatkowaną Spółka wykazała w deklaracji VAT-7 za marzec 2008 r.

W deklaracji VAT-7K za III kwartał 2006 r. złożonej w dniu 25.10.2006 r. Podatnik zadysponował kwotą nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 2.060,00 zł do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy.

Następnie w dniu 05.03.2009 r. wpłynęła do Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach deklaracja korygująca VAT-7K za III kwartał 2006 r., w której Spółka nie wykazała transakcji podlegających opodatkowaniu na terytorium kraju, a także transakcji wykonywanych poza terytorium kraju. Natomiast w zakresie podatku naliczonego wykazano kwotę nadwyżki z poprzedniej deklaracji w wysokości: 1.970,00 zł oraz nabycie towarów i usług pozostałych o wartości netto 410,00 zł i podatek naliczony 90,00 zł, co w konsekwencji spowodowało powstanie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 2.060,00 zł, którą Podatnik rozdysponował w następujący sposób: 1.970,00 zł – do zwrotu na rachunek bankowy w terminie 180 dni, a kwotę 90,00 zł do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy.

Mając na uwadze powyższe, organ podatkowy pierwszej instancji stwierdził, że Podatnikowi nie przysługiwało prawo do zwrotu różnicy na rachunek bankowy. Zgodnie bowiem z art. 86 ust. 19 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, jeżeli w okresie rozliczeniowym podatnik nie wykonywał czynności opodatkowanych na terytorium kraju oraz nie wykonywał czynności poza terytorium kraju kwotę podatku naliczonego może przenieść do rozliczenia na następny okres rozliczeniowy.

W związku z tym, Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach decyzją z dnia 16.11.2009 r., nr PP/4460-165/44001-179/09, określił kwotę podatku naliczonego za III kwartał 2006 r. w wysokości 2.060,00 zł do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy.

W odwołaniu z dnia 30.11.2009 r. od ww. decyzji, Pełnomocnik Spółki wniósł o uchylenie zaskarżonej decyzji organu podatkowego pierwszej instancji.

Pełnomocnik Spółki zarzucił zaskarżonej decyzji naruszenie:

1. art. 86 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług poprzez jego błędną interpretację i niewłaściwe zastosowanie,
2. art. 86 ust. 19 i art. 87 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług poprzez ich błędną interpretację,
3. art. 120 Ordynacji podatkowej poprzez pominięcie wytycznych płynących z VI Dyrektywy UE w sprawie podatku VAT oraz orzecznictwa ETS.

W uzasadnieniu odwołania Pełnomocnik Spółki stwierdził, że organ podatkowy pierwszej instancji błędnie zinterpretował i niewłaściwie zastosował przepis art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów

i usług, zgodnie z którym w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124. Zdaniem Pełnomocnika, z brzmienia powyższego przepisu nie wynika bowiem, aby towary i usługi, w związku z którymi Spółka wykazuje podatek naliczony musiały być wykorzystane do wykonania czynności opodatkowanych w danym okresie lub ewentualnie w przyszłości, a mając na uwadze zasady konstrukcyjne podatku VAT, należało przyjąć, że „wykorzystywanie do wykonywania czynności opodatkowanych” odnosi się i ma związek również z czynnościami opodatkowanymi wykonywanymi w okresach wcześniejszych.

Pełnomocnik Spółki zarzucił również błędną interpretację art. 87 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym w przypadku gdy kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy. Organ podatkowy pierwszej instancji w zaskarżonej decyzji stwierdził bowiem, że ze względu na fakt, iż u Podatnika nie wystąpił podatek należny (brak czynności opodatkowanych), nie wystąpiła wobec tego różnica, o której mowa w powyższym przepisie. Zdaniem Pełnomocnika Spółki, oczywistym jest, iż z różnorodnych powodów, w tym z powodu niewystąpienia podatku w ogóle, kwota podatku może wynieść zero. Powyższe wynika również z objaśnień do deklaracji podatkowych, z zasad matematyki oraz logiki.

Ponadto, Pełnomocnik Spółki zarzucił błędną interpretację przepisu art. 86 ust. 19 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, który stanowi, że jeżeli w okresie, o którym mowa w ust. 10, 11, 12, 16 lub 18, podatnik nie wykonał czynności opodatkowanych, kwotę podatku naliczonego za ten okres przenosi się do rozliczenia na następny okres rozliczeniowy. Zdaniem Pełnomocnika Spółki, organ podatkowy pierwszej instancji przyjmuje, że dyspozycja przeniesienia do rozliczenia w kolejnym okresie rozliczeniowym odnosi się do całej kwoty podatku naliczonego wykazanej w deklaracji za dany okres, czyli również do nadwyżki z poprzedniej deklaracji, jak i podatku naliczonego wynikającego z nabyć dokonanych w danym okresie, za który jest składana deklaracja. Natomiast zgodnie z wykładnią gramatyczną, do rozliczenia na następny okres rozliczeniowy przenosi się jedynie kwotę podatku naliczonego za ten okres, w którym podatnik nie wykonywał czynności opodatkowanych na terytorium kraju. Zgodnie z powyższym, Podatnik zadysponował do przeniesienia na następny okres kwotę 90 zł, a więc kwotę podatku naliczonego za ten okres, a do zwrotu została zadysponowana jedynie kwota 1.970 zł, która jako kwota nadwyżki z poprzedniej deklaracji, nie jest objęta przymusowym przeniesieniem

do rozliczenia na następny okres rozliczeniowy na podstawie art. 86 ust. 19 ustawy.

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

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego jest podstawowym i fundamentalnym prawem podatnika, wynikającym z samej konstrukcji podatku od towarów i usług jako podatku od wartości dodanej. Realizację tego uprawnienia gwarantuje przepis art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), zgodnie z którym, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

Zgodnie jednak z art. 86 ust. 19 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (w brzmieniu obowiązującym do 30 listopada 2008 r.), jeżeli w okresie, o którym mowa w ust. 10, 11, 12, 16 lub 18, podatnik nie wykonał czynności opodatkowanych, kwotę podatku naliczonego za ten okres przenosi się do rozliczenia na następny okres rozliczeniowy. Wskazany przepis stanowi o kwocie podatku naliczonego **za okres rozliczeniowy** - chodzi więc o kwotę podatku naliczonego, zdefiniowaną w art. 86 ust. 2 ustawy.

W art. 87 ust. 1 ustawy, zgodnie z którym w przypadku gdy kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy, mowa jest o różnicy podatku będącej w istocie wynikiem matematycznego działania, polegającego na odjęciu od sumy kwot podatku należnego w danym okresie rozliczeniowym kwoty podatku naliczonego określonej w art. 86 ust. 2 ustawy. Skoro dyspozycja przepisu wskazuje, że podatnik ma „przenieść” kwotę podatku naliczonego do rozliczenia na następny okres rozliczeniowy, oznacza to, że w danym okresie takiego rozliczenia w ogóle nie dokonuje. Za rozliczenie podatku należy uznać tutaj, będące konsekwencją realizacji zasady samoobliczenia oraz wynikające z konstrukcji podatku od towarów i usług, matematyczne porównanie łącznej kwoty podatku naliczonego z łączną kwotą podatku należnego, przyporządkowanych do określonego okresu (miesiąca lub kwartału).

Pod sformułowaniem, że podatnik nie wykonał czynności opodatkowanych należy więc rozumieć sytuację, gdy u podatnika nie występuje kwota podatku należnego za ten okres, a wyłącznie podatek naliczony (za ten okres). Wówczas przepis art. 86 ust. 19 ustawy nakazuje bezwzględne przenoszenie

wspomnianego podatku do rozliczenia na następne okresy rozliczeniowe. Kwota przeniesiona z poprzedniego miesiąca nie jest już podatkiem naliczonym za ten okres (tylko za okres poprzedni) i nie ma do niej zastosowania przepis art. 86 ust. 19 ustawy, co oznacza, że kwota ta powinna podlegać zwrotowi (por. A. Bartosiewicz: Komentarz do art. 86 ustawy o VAT, (w:) A. Bartosiewicz, R. Kubacki, VAT. Komentarz, 2007, wyd. II, wyrok WSA z 15.04.2008 r., sygn. akt I SA/Ld 7/08).

Taki kierunek interpretacji zgodny jest również z prawem wspólnotowym. Dyrektywa nie odróżnia przypadków występowania po stronie podatnika wyłącznie podatku naliczonego od przypadku występowania po jego stronie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, odnosi się tylko generalnie do przypadków, w których podatek od zakupów przewyższa podatek od sprzedaży. W takiej sytuacji (zgodnie z art. 18 ust. 4 VI dyrektywy oraz art. 183 dyrektywy VAT z 2006 r.) państwa członkowskie mogą dokonać zwrotu podatku albo przenieść nadwyżkę na następny okres rozliczeniowy. Przyjmuje się, iż należałoby rozumieć powyższą regulację jako umożliwiającą państwom członkowskim przeniesienie nadwyżki tylko na jeden następny okres rozliczeniowy (a nie przenoszenie jej w nieskończoność). Zatem jednokrotne przeniesienie podatku na następny okres rozliczeniowy z pewnością nie pozostaje w sprzeczności z art. 183 Dyrektywy 2006/112/WE.

Należy zauważyć, że zasady postępowania w przypadku wystąpienia nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym wiążą się ściśle z regułą neutralności VAT dla podatnika. Jeżeli podatnik nie miałby prawa do otrzymania zwrotu takiej nadwyżki, to musiałby ponosić koszt podatku (jeżeli nadwyżka nie byłaby w ogóle zwrócona) lub koszt finansowania podatku (jeżeli zwrot nadwyżki byłby odroczone). Finansowe konsekwencje odmowy zwrotu nadwyżki podatku lub znaczącego odsunięcia go w czasie są zatem takie same jak w przypadku odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego (lub odroczenia tego prawa) w odniesieniu do poszczególnych zakupów. W obu przypadkach podatek poniesiony przy danym zakupie (lub w danej kwocie) nie jest bowiem neutralny dla podatnika. Tymczasem niedopuszczalność naruszenia zasady neutralności VAT poprzez odraczenie prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego była niejednokrotnie potwierdzana przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości (orzeczenia w sprawach 268/83 (D.A. Rompelman) i C-110-C-147/98 (Gabalfrisa i inni)).

Dogłębną analizę instytucji zwrotu nadwyżki podatku przeprowadził Rzecznik Generalny w toku postępowania przed Europejskim Trybunałem Sprawiedliwości w połączonych sprawach C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 pomiędzy Garage Molenheide BVBA i innymi a Państwem Belgijskim. Stwierdził on m.in., że "artykuł 18(4) VI Dyrektywy (obecnie art. 183 Dyrektywy 112) pozwala zasadniczo państwom członkowskim na zastosowanie

jednej z dwóch możliwości (...), mogą one dokonać natychmiastowego zwrotu albo odroczyć go do końca następnego okresu rozliczeniowego. (...) Prawo przyznane podatnikowi na podstawie artykułu 18(4) zabrania państwom członkowskim odroczyć dokonanie zwrotu na więcej niż jeden okres, a z pewnością na czas nieoznaczony". Stwierdzenie to zdaje się interpretować zapis artykułu 183 w sposób bardzo ścisły, zgodnie z którym podatnik może ponosić koszt finansowania nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym co najwyżej jeden okres rozliczeniowy, czyli miesiąc, dwa miesiące lub kwartał - w zależności od przyjętego przez podatnika okresu rozliczeniowego (vide: M. Makiewicz: Komentarz do art. 179, art. 180, art. 183, art. 178, art. 181, art. 182 dyrektywy 2006/112/WE Rady (WE) z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE.L.06.347.1), [w:] K. Sachs (red.), R. Namysłowski (red.), Dyrektywa VAT. Komentarz, LEX, 2008).

W związku z tym, przepis art. 86 ust. 19 ustawy może być podstawą do przeniesienia podatku naliczonego tylko na jeden następny okres rozliczeniowy. W następnym okresie rozliczeniowym nie jest to już podatek naliczony za ten okres (tylko za okres poprzedni), nie może więc już znajdować do niego zastosowania przepis art. 86 ust. 19 ustawy. Kwota powyższa powinna podlegać zwrotowi (vide: A. Bartosiewicz, R. Kubacki: Komentarz do art. 86 ustawy o VAT, (w:) A. Bartosiewicz, R. Kubacki, VAT. Komentarz, Lex, 2009, wyd. III).

Podsumowując powyższe, Dyrektor Izby Skarbowej stwierdził, iż Spółka miała prawo do wykazania w złożonej korekcie deklaracji VAT-7K za III kwartał 2006 r. kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji w wysokości 1 970 zł do zwrotu na rachunek bankowy podatnika w terminie 180 dni i w związku z tym, nie wdając się w polemikę z zarzutami odwołania, orzekł jak w sentencji.

Decyzja niniejsza została wydana na podstawie art. 143 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej z upoważnienia Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach i jest ostateczna w postępowaniu podatkowym. W przypadku uznania, że decyzja ta narusza przepisy prawa może zostać zaskarżona do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w trybie art. 52 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2002r. nr 153 poz. 1270 z późn. zm.).

Skargę do sądu administracyjnego wnosi się za pośrednictwem tut. organu, w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie.

Do wiadomości:
Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach.

Z UP. DYREKTORA
IZBY SKARBOWEJ
[Podpis]
mgr Iwona Chmieleńska
p.o. Kierownika Oddziału