



DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ W KATOWICACH

Adres do korespondencji:
Izba Skarbowa w Katowicach
Ośrodek Zamiejscowy
w Bielsku-Białej
ul. Traugutta 2a
43-300 Bielsko-Biała

*identyfikator 1021234
*NIP: 954-13-02-993
*tel. 0-33-819-84-00
*fax. 0-33-812-38-46
* e-mail: is@sl.mofnet.gov.pl
ozis2461@sl.mofnet.gov.pl

PPB_1/4407- 0050/06/I

Bielsko-Biała, 2006-09-14

DECYZJA

Na podstawie art. 14b § 5 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. – Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. z 2005r. Nr 8 poz.60 ze zm.), po rozpatrzeniu zażalenia reprezentowanej przez pełnomocnika Pana Macieja Jurczygę, Pilchowice, ul. Gliwicka, z dnia 17 maja 2006r. na postanowienie Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach Nr PP/443-14/44653-30/06 z dnia 11 maja 2006r. stanowiące interpretację co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej kontynuowania działalności po zmarłym mężu, Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach *zmienia* zaskarżone postanowienie organu pierwszej instancji w ten sposób, iż uznaje stanowisko Strony przedstawione we wniosku z dnia 14.02.2006r. w punkcie 2, 3 i 4 - za prawidłowe.

Uzasadnienie

Wnioskiem z dnia 14 lutego 2006r

reprezentowana przez pełnomocnika Pana Macieja Jurczygę, Pilchowice, ul. Gliwicka zwróciła się do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług.

W w/w piśmie wnioskodawczyni wskazała następujący stan faktyczny sprawy:

W dniu 16 grudnia 2005r. zmarł mąż wnioskodawczyni, który do tego dnia prowadził działalność gospodarczą (sklepy spożywcze). Działalność tę wnioskodawczyni postanowiła kontynuować pod własnym nazwiskiem, przy

czym pierwszych czynności w celu dopełnienia odpowiednich formalności dokonała dopiero po Świętach Bożego Narodzenia, mimo iż działalność sklepów nie została przerwana.

W związku z powyżej opisanym stanem faktycznym, wnioskodawczyni zwraca się z wnioskiem w następujących kwestiach:

1. Złożenie w imieniu spadkodawcy deklaracji VAT-7 za okresy od daty zgonu, uwzględniającej podatek naliczony z faktur otrzymanych przez spadkodawcę.

Ze względu na śmierć w dniu 16 grudnia 2005r. spadkodawca nie złożył deklaracji VAT-7 za listopad i grudzień 2005r.

Zdaniem wnioskodawczyni, na podstawie art. 97 Ordynacji podatkowej jako spadkobierca kontynuujący działalność spadkodawcy na własny rachunek, ma prawo i obowiązek złożyć w imieniu spadkodawcy w/w deklaracje oraz odliczyć podatek naliczony wynikający z faktur otrzymanych przez zmarłego.

2. Uwzględnienie w pierwszej deklaracji podatkowej składanej we własnym imieniu, kwoty nadwyżki podatku wynikającej z ostatniej deklaracji złożonej w imieniu spadkodawcy.

Zdaniem wnioskodawczyni uprawnienie takie powstaje na podstawie przywołanego wyżej przepisu Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym spadkobiercy przejmują prawa majątkowe spadkodawcy. Jednym z takich praw, wynikających z art. 87 ust.1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), zgodnie z którym w przypadku gdy kwota podatku naliczonego 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, jest prawo do zadysponowania kwoty nadwyżki.

3. Uwzględnienie w deklaracji podatkowej składanej we własnym imieniu kwot podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawionych na nazwisko spadkodawcy.

Część faktur dokumentujących czynności sprzed zgonu spadkodawcy została wystawiona po tej dacie jak również część dotarła do wnioskodawczyni dopiero po tym dniu. Zdaniem wnioskodawczyni spadkodawca w tej sytuacji niewątpliwie nabyłby prawo do odliczenia podatku wynikającego z tych faktur, które na podstawie przywołanego wyżej przepisu Ordynacji podatkowej przechodzi w tej sytuacji na spadkobiercę.

4. Uwzględnienie w deklaracji podatkowej kwot podatku naliczonego wynikającego z faktur otrzymanych przed dniem złożenia zgłoszenia rejestracyjnego.

Ze względu na okoliczności opisane wyżej zgłoszenie rejestracyjne VAT-R zostało złożone dopiero 2 stycznia 2006r., zaś ustawowy termin minął 17 grudnia 2005r. tj. w pierwszym dniu po śmierci męża, ze względu na przekroczenie limitu obrotów uprawniającego do zwolnienia od podatku VAT.

W związku z powyższym wnioskodawczyni uzyskała informację, że nie przysługuje jej prawo do obniżenia podatku należnego o kwoty podatku naliczonego wynikającego z faktur otrzymanych przed dniem złożenia zgłoszenia rejestracyjnego.

Zdaniem wnioskodawczyni rozliczenie następuje w momencie złożenia deklaracji podatkowej, a więc podatnik, który dokonał zgłoszenia rejestracyjnego przed złożeniem deklaracji za okres, w którym otrzymał fakturę ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktur otrzymanych w tym okresie w takim zakresie w jakim nabyte towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych (art. 86 ustawy o VAT).

Postanowieniem z dnia 11 maja 2006r. Nr PP/443-14/44653-30/06 Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach uznał za nieprawidłowe stanowisko Podatnika wyrażone w punkcie 2, 3 i 4 w sprawie będącej przedmiotem wniosku.

W uzasadnieniu postanowienia wskazano, że prawo do korzystania ze zwolnienia od podatku od towarów i usług Strona utraciła w dniu 17 grudnia 2005r.- zgodnie z art. 113 ust.9 ustawy o podatku od towarów i usług.

Rejestracja w zakresie podatku od towarów i usług nastąpiła w dniu 2 stycznia 2006r. , w związku z tym Stronie nie przysługuje prawo do:

- odliczenia podatku naliczonego z faktur otrzymanych przed tą datą,
- rozliczenia w pierwszej deklaracji dla podatku od towarów i usług składanej na własne nazwisko nadwyżki podatku z ostatniej deklaracji złożonej za spadkodawcę,
- pomniejszenia w tej deklaracji podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktur wystawionych na spadkodawcę a otrzymanych po dniu 16 grudnia, tj. po śmierci spadkodawcy.

Zdaniem organu pierwszej instancji bez znaczenia jest fakt, że w dacie składania rozliczenia podatku od towarów i usług za miesiąc grudzień 2005r. Strona była zarejestrowanym podatnikiem, bowiem okresem rozliczeniowym, którego dotyczą zakupy jak również nadwyżka podatku naliczonego nad należnym jest miesiąc grudzień 2005r., a do końca grudnia, z uwagi na brak rejestracji, nie przysługiwały Stronie prawa podatnika podatku od towarów i usług.

W kwestii zaś nabycia uprawnień spadkodawcy w świetle art. 97 ustawy – Ordynacja podatkowa –organ podatkowy pierwszej instancji stwierdził, iż prawo do korzystania z nich należy rozpatrywać w kontekście przepisów art. 96 ust.1 ustawy o podatku od towarów i usług regulujących obowiązki podatników związane z rejestracją dla celów podatku od towarów i usług. Zatem z

uprawnień może korzystać jedynie zarejestrowany podatnik od towarów i usług, co wymaga od spadkobiercy kontynuującego działalność spadkodawcy dopełnienia obowiązku zarejestrowania się jako odrębny podmiot gospodarczy. Ponieważ Strona w grudniu 2005r. nie była zarejestrowanym podatnikiem, nie może więc korzystać z uprawnień jakie dają przepisy art. 87 i 88 ustawy o podatku od towarów i usług.

Na powyższe postanowienie pełnomocnik Strony wniósł zażalenie z dnia 17 maja 2006r., zaskarżonemu postanowieniu czyniąc zarzuty naruszenia prawa materialnego, tj.:

1. Art. 97 Ordynacji podatkowej poprzez błędną interpretację polegającą na uzależnieniu nabycia przez spadkobiercę praw spadkodawcy od spełnienia dodatkowych warunków wynikających z art. 96 ust.1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.)
2. Art. 87 ust.1 ustawy o VAT poprzez błędną interpretację polegającą na uznaniu, że pojęcie „podatnik” oznacza podatnika, który dokonał zgłoszenia rejestracyjnego dla celów podatku VAT.
3. Art. 88 ust.1 pkt 5 lit.a ustawy o VAT poprzez niewłaściwe zastosowanie ze względu na brak związku z rozpatrywanym pytaniem podatnika.
4. Art. 88 ust.4 ustawy o VAT poprzez błędną interpretację polegającą na uzależnieniu prawa podatnika do obniżenia podatku VAT należnego o kwoty podatku VAT naliczonego wynikające z faktur otrzymanych w danym okresie, od faktu dokonania rejestracji dla celów podatku VAT przed końcem tego okresu.

Powołując się na powyższe zarzuty pełnomocnik Strony wnosi o zmianę w całości zaskarżonego postanowienia Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach.

W zażaleniu Skarżąca powołała się na przepis art. 97 ustawy Ordynacja podatkowa, twierdząc, iż wprowadza on ogólną zasadę, zgodnie z którą spadkobiercy wstępują w prawa majątkowe spadkodawcy. Jedynie nabycie praw niemajątkowych uzależnione jest od kontynuowania działalności gospodarczej spadkodawcy przez spadkobiercę. Zdaniem Skarżącej w/w przepis nie zawiera żadnych dodatkowych warunków wstąpienia w prawa spadkodawcy, w tym również wynikających z ustawy o podatku od towarów i usług a dotyczących rejestracji dla celów VAT przed dniem wykonania pierwszej czynności.

W rozpatrywanej sprawie zachowanie zgodne z dyspozycją przywołanego przepisu jest niewykonalne, gdyż wymagałoby przewidzenia przez spadkobiercę dnia śmierci spadkodawcy i dokonania rejestracji co najmniej na dzień przed tą datą. Zatem w sprawie będącej przedmiotem zażalenia spadkobierca, który kontynuuje działalność nabył wszelkie prawa majątkowe i niemajątkowe spadkodawcy, w tym m.in. prawo do obniżenia podatku należnego o kwoty podatku naliczonego wynikające z faktur wystawionych na nazwisko spadkodawcy ale otrzymanych już przez spadkobiercę oraz prawo do

uwzględnienia w pierwszej składanej deklaracji nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wynikającej z ostatniej deklaracji spadkodawcy.

W dalszej treści zażalenia Skarżąca podniosła zarzut, iż organ podatkowy pierwszej instancji błędnie przyjął, że pojęcie „podatnik” oznacza podatnika, który dokonał zgłoszenia rejestracyjnego dla celów VAT. Podczas gdy pojęcie „podatnika” zostało zdefiniowane w art. 15 ustawy o podatku od towarów i usług i powyższa definicja nie uzależnia statusu podatnika dla celów podatku VAT od faktu dokonania rejestracji. W związku z powyższym art. 87 ust.1 nie może być podstawą do kwestionowania nabycia przez spadkobiercę praw spadkodawcy, o których mowa w tym przepisie jak również możliwości skorzystania z tych praw.

Skarżąca czyni również zarzut, iż organ podatkowy pierwszej instancji bezzasadnie powołał się na treść art. 88 ust.1 pkt 5 lit.a ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika towarów i usług, których nabycie zostało udokumentowane fakturami otrzymanymi przed dniem utraty zwolnienia określonego w art. 113 ust.1 lub 9 albo przed dniem rezygnacji z tego zwolnienia. Spadkobierca bowiem utracił zwolnienie już pierwszego dnia, w którym rozpoczął wykonywanie działalności, nie mógł więc otrzymać faktur przed tym dniem. Zdaniem Skarżącej przywołany przepis i wywiedzione z niego skutki prawne nie mają zastosowania do stanu faktycznego w sprawie.

Zdaniem Skarżącej organ podatkowy pierwszej instancji wadliwie uzależnił możliwość skorzystania z praw podatnika od faktu rejestracji w trakcie okresu rozliczeniowego. Podczas gdy przepis art. 88 ust.4 ustawy o podatku od towarów i usług nie wprowadza takiego ograniczenia. W/w przepis mówi jedynie o rejestracji, nie wskazując momentu, w którym powinna być dokonana. Jako uzasadnienie Skarżąca powołała wyroki: Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 września 2004r. sygn. akt FSK 733/04, Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 5 stycznia 2006r. sygn. akt I S.A./OI 445/05 oraz wyroki Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości tj. orzeczenie w sprawie C-400/98 i orzeczenie w sprawie C-408/98.

Zdaniem Strony powyższe zarzuty oraz ich uzasadnienie wskazują, iż zaskarżona postanowienie wydane zostało z rażącym naruszeniem prawa oraz orzecznictwa ETS.

Po rozpatrzeniu przedmiotowego zażalenia Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach stwierdza co następuje:

W myśl art. 922 § 1 Kodeksu cywilnego, prawa i obowiązki majątkowe zmarłego przechodzą z chwilą jego śmierci na jedną lub kilka osób stosownie do przepisów księgi niniejszej.

Spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy (art. 924 K.c).

Spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku (art. 925 K.c).

Istota następstwa podatkowego spadkobierców w zasadzie odpowiada cywilnoprawnym konstrukcjom przejścia praw i obowiązków majątkowych osoby zmarłej. Przedmiotem spadku są majątkowe prawa i obowiązki o charakterze wyłącznie cywilnoprawnym. Dlatego też sukcesja praw i obowiązków publicznoprawnych spadkodawcy opiera się na samodzielnej podstawie prawnej tj. na przepisach prawa podatkowego, w tym również przepisach ustawy Ordynacja podatkowa.

Zgodnie z przepisami art. 97 § 1 do § 4 powołanej w sentencji ustawy Ordynacja podatkowa spadkobiercy podatnika, z zastrzeżeniem § 2 przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy.

Jeżeli, na podstawie przepisów prawa podatkowego, spadkodawcy przysługiwały prawa o charakterze niemajątkowym, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, uprawnienia te przechodzą na spadkobierców pod warunkiem dalszego prowadzenia tej działalności na ich rachunek.

Przepis § 2 stosuje się odpowiednio do praw i obowiązków z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika.

Przepisy § 1 – 3 stosuje się również do praw i obowiązków wynikających z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego.

W myśl art. 105 § 1 - § 4 ustawy Ordynacja podatkowa oprocentowanie z tytułu przypadających na rzecz spadkodawcy nadpłat oraz zwrotów podatków naliczane jest do dnia otwarcia spadku.

Przypadające na rzecz spadkodawcy nadpłaty oraz zwroty podatków, a także oprocentowanie z tych tytułów zwracane są poszczególnym spadkobiercom w proporcji określonej w ich zgodnym oświadczeniu woli, pod warunkiem złożenia w organie podatkowym:

- 1) prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku;
- 2) zgodnego oświadczenia woli wszystkich spadkobierców o podziale tych należności.

W razie niezłożenia oświadczenia, o którym mowa w § 2 pkt 2 w terminie 30 dni od dnia złożenia prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku kwoty należnych nadpłat i zwrotów podatku, a także oprocentowania z tych tytułów składane są do depozytu organu podatkowego.

Nadpłata lub zwrot podatku są pomniejszane o koszty przechowywania w depozycie.

Oprocentowanie naliczane jest nadal, jeżeli zwrot nadpłaty lub zwrot podatku nie został dokonany w terminie 15 dni od dnia złożenia oświadczenia, o którym mowa w § 2 pkt 2.

W kwestii pytania 2 i 3 zawartego we wniosku Strony z dnia 14 lutego 2006r.:

- czy prawidłowe jest uwzględnienie w pierwszej deklaracji podatkowej składanej we własnym imieniu kwoty nadwyżki podatku wynikającej z ostatniej deklaracji złożonej w imieniu spadkodawcy,
- czy prawidłowe jest uwzględnienie w deklaracji podatkowej składanej we własnym imieniu kwot podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawionych na nazwisko spadkodawcy po dniu jego zgonu lub też faktur, które wpłynęły po tej dacie,

wskazać należy, iż stosownie do art. 86 ust. 1 oraz ust.2 pkt. 1 lit.a ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) 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.

Kwotę podatku naliczonego stanowi, z zastrzeżeniem ust.3-7:

suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług.

Zgodnie zaś z przepisami art. 87 ust.1 powołanej ustawy o podatku od towarów i usług 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.

W myśl art. 88 ust.4 ustawy obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się również do podatników, którzy nie są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, zgodnie z art. 96, z wyłączeniem przypadków, o których mowa w art. 86 ust.20.

Przesłanką wstępną rozpatrywanych zagadnień jest stwierdzenie, że chodzi o ocenę zastosowania art. 88 ust.4 ustawy o podatku od towarów i usług jako przepisu wyłączającego uprawnienie, które wcześniej powstało.

Zakładając, że podatnik – spadkodawca zachował wszystkie wymagane warunki do tego, ażeby przysługiwało mu prawo o którym mowa w art. 86 ust.1 i dopiero na tym tle powstaje pytanie o znaczenie faktu zaprzestania prowadzenia działalności przez podatnika w związku z jego śmiercią i z tego powodu wykreślenia go z rejestru podatników podatku od towarów i usług.

Z cyt. wyżej przepisów wynika, iż prawo do obniżenia jest konstrukcyjną zasadą podatku od towarów i usług i błędne jest traktowanie tego „prawa” jako przywileju podatnika czy szczególnego uprawnienia, które uzyskuje się tylko w specjalnych warunkach i dlatego jego zakres należy określać rygorystycznie jako rzecz wyjątkową. Tymczasem prawo do odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego stanowi fundamentalną właściwość podatku od towarów i usług – jest jego cechą konstytutywną. Istotą tego podatku jest obciążenie konsumpcji (towarów i usług); to konsument finalnego produktu (usługi) ma być

ostatecznie obciążony, natomiast transakcje podmiotów gospodarczych są opodatkowane niejako tymczasowo z zapewnieniem, poprzez mechanizm odliczenia podatku naliczonego – swoistej neutralności podatku od towarów i usług dla jego podatników. Zauważyć ponadto należy, iż z treści cyt. wyżej przepisów wynika, iż prawo do obniżenia podatku należnego podatnik nabywa w chwili nabycia towaru (vide: wyrok NSA z dnia 15 października 2003r. sygn. akt III 3566/01).

Powyższe twierdzenie znajduje swe uzasadnienie również w treści art. 17 ust.1 Szóstej Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC) („VI Dyrektywa VAT”. Wydawnictwo C.M. Beck, Warszawa 2004), w myśl którego prawo do odliczenia powstaje z chwilą powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do podatku podlegającego odliczeniu.

Jeśli zatem nabycie towarów i usług nastąpiło jeszcze za życia zarejestrowanego, wówczas podatnika, to należy uznać, że nabył on skutecznie prawo do obniżenia podatku należnego, a tym samym mamy do czynienia z dobrze nabytym prawem podatnika, którego nie można już odebrać.

Takie stanowisko zajął też Naczelny Sąd Administracyjny w szeregu sprawach wydanych wprawdzie na gruncie przepisów art. 19 ust.1 i art. 25 ust. 3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) lecz znajdujących zastosowanie również w niniejszej sprawie z uwagi na ich podobne brzmienie z przepisami art. 86 ust.1 i art. 88 ust.4 w/w ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług – tj.: m.in. w wyroku NSA z dnia 15 października 2003r. sygn. akt III 3566/01), w wyroku z dnia 23 grudnia 1998r. sygn. akt III S.A. 2791/97-ONSA 1/2000, poz. 19 oraz w wyroku z dnia 16 maja 2001r. sygn. akt III S.A. 209/00, którego uzasadnienie uzyskało akceptację Sądu Najwyższego w uchwale z 15 maja 2002r. III AZP 1/02, OSNP 12/2003, poz. 282.

Sąd Najwyższy w tejże uchwale stwierdził, że podatnik, który w dacie złożenia prawidłowego rozliczenia był zarejestrowanym podatnikiem nie traci – na podstawie art. 25 ust.3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym – prawa do zwrotu wykazanej w rozliczeniu różnicy podatku naliczonego nad należnym, mimo, że po złożeniu rozliczenia został wykreślony z rejestru. Sąd ten ograniczył się w uchwale do stanu faktycznego powołanego we wniosku RPO i nie rozważał skutków jakie nastąpiłyby gdyby wyrejestrowanie nastąpiło przed złożeniem deklaracji VAT-7, w szczególności przy kontynuacji działalności przez następców prawnych.

Niewątpliwie jednak Sąd Najwyższy nie wywiódł, aby w takiej sytuacji podatnik lub jego następca prawny swoje uprawnienia utracili (vide: wyrok z 15.10.2003r. sygn. akt III S.A. 3566/01).

Przyjmując zatem, że zmarły podatnik nabył prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony to nastąpiła sukcesja uniwersalna, o której mowa w art. 97 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, na mocy której spadkobierca wstąpił we wszelkie prawa i obowiązki spadkodawcy.

W związku z powyższym uzasadniona jest teza, że jeśli spadkodawca nabył prawo do odliczenia podatku naliczonego w okresie kiedy był zarejestrowanym podatnikiem VAT czynnym, prawo to przechodzi na spadkobiercę, który przejmuje je w ramach sukcesji uniwersalnej na podstawie art. 97 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa

W związku z powyższym przepis art. 97 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa daje również podstawę do sukcesji na rzecz spadkobiercy, przysługującego spadkodawcy prawa do obniżenia kwoty podatku należnego za następne miesiące o kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym jaka powstała w ostatnim okresie rozliczeniowym jego działalności.

Z treści w/w przepisów wynika, iż spadkobierca będący nowo powstałym podmiotem może dokonywać wprawdzie obniżenia dopiero wówczas gdy uzyska status zarejestrowanego podatnika VAT czynnego, lecz nie oznacza to, że nie może uwzględnić przy tych odliczeniach prawa do odliczenia podatku naliczonego oraz prawa do rozliczenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym uzyskanego skutecznie przez swego poprzednika prawnego tj. spadkodawcę. Przyjęcie odmiennego wniosku czyniłoby martwym w zakresie sukcesji prawa do rozliczenia nadwyżki podatku od towarów i usług przepis art. 97 §1 ustawy Ordynacja podatkowa.

Oba wymienione w/w przepisy art. 97 §1 ustawy Ordynacja podatkowa oraz art. 88 ust.4 w/w ustawy o podatku od towarów i usług wcale nie są sprzeczne z zasadą, iż podatnik otrzymuje prawo do odliczenia podatku dopiero z chwilą rejestracji jako podatnik VAT czynny. Zasada ta nie stanowi przeszkody do nabycia przez podatnika prawa do odliczenia, które przysługiwało innemu podmiotowi, w którego prawa i obowiązki prawopodatkowe nowy podmiot wstąpił.

Przepis art. 97§1 Ordynacji podatkowej reguluje bowiem całkiem odmiennie kwestie prawne niż art. 88 ust. 4 ustawy. o podatku od towarów i usług.

W kwestii pytania 4 zawartego we wniosku Strony z dnia 14 lutego 2006r.:

- czy prawidłowe jest uwzględnienie w deklaracji podatkowej kwot podatku naliczonego wynikającego z faktur otrzymanych przed dniem złożenia zgłoszenia rejestracyjnego,

stwierdzić należy, iż w myśl art. 96 ust. 1 powołanej wyżej ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług podatnik ma obowiązek przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 5 złożyć Naczelnikowi Urzędu Skarbowego zgłoszenie rejestracyjne, z zastrzeżeniem ust.3.

Obowiązkiem Naczelnika Urzędu Skarbowego jest natomiast zarejestrowanie podatnika i potwierdzenie jego zarejestrowania jako „podatnika VAT czynnego”

lub w przypadku podatników, o których mowa w ust.3 – jako podatnika VAT zwolnionego” (art. 96 ust.4 w/w ustawy).

Zgodnie zaś z art. 88 ust.4 w/w ustawy obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do podatników, którzy nie są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, zgodnie z art. 96, z wyłączeniem przypadków, o których mowa w art. 86 ust. 20.

Tak więc stosownie do powyższego obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku naliczonego nie stosuje się m.in. do podatników, którzy nie dokonali zgłoszenia rejestracyjnego. Omawiany przepis nie wskazuje jednak, z jakim momentem należy wiązać status podatnika zarejestrowanego czynnego z możliwością skutecznego odliczenia kwoty podatku w składanej deklaracji VAT-7. Skoro ustawodawca w art. 88 ust.4 w/w ustawy odnosi się w swoim uregulowaniu do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego tj. do momentu późniejszego niż moment nabycia towaru, to za właściwy należy uznać nie tyle moment powstania prawa do obniżenia podatku należnego, co moment powstania możliwości realizacji przez podatnika tego prawa.

Wobec powyższego stwierdzić należy, iż przewidziane w art. 88 ust.4 w/w ustawy wyłączenie obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego ma zastosowanie tylko wtedy, gdy zgłoszenie rejestracyjne nie zostało dokonane przed zakończeniem upływu terminu do złożenia rozliczenia o którym mowa wyżej. Zatem status zarejestrowanego podatnika VAT czynnego jest konieczny w momencie składania rozliczenia – tj. deklaracji VAT-7 dla podatku od towarów i usług.

W odpowiedzi na zarzut Strony, iż organ podatkowy pierwszej instancji błędnie przyjął, że pojęcie „podatnik” oznacza podatnika, który dokonał zgłoszenia rejestracyjnego dla celów podatku VAT, zauważyć należy, iż zarzut ten jest uzasadniony, pozostaje jednak bez wpływu na rozstrzygnięcie niniejszej sprawy.

Dodatkowo zauważyć należy, iż kwestia będąca przedmiotem pytania nr 1 została rozstrzygnięta przez organ podatkowy pierwszej instancji odrębnym postanowieniem z dnia 11 maja 2006r. znak PP/443-14/44653-31/06.

W świetle powyższego postanowiono jak w sentencji.

Niniejsza decyzja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę oraz stanu prawnego obowiązującego w dacie sporządzenia wniosku.

Na mocy art. 143 cyt. ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa, niniejsza decyzja wydana została z upoważnienia Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach.

Na decyzję służy skarga (w dwóch egzemplarzach) do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, za pośrednictwem Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w terminie 30 dni od dnia jej doręczenia. (Adres do

korespondencji: Izba Skarbowa w Katowicach – Ośrodek Zamiejscowy w Bielsku-Białej, ul. Traugutta 2a).

Otrzymują:

1.

reprezentowana przez pełnomocnika:

Pana Macieja Jurczygę

Biuro Rachunkowe „Jurczyga” Sp. z o.o.

ul. Gliwicka 3

44-145 Pilchowice

2. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach
3. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
4. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach – Ośrodek Zamiejscowy Częstochowie
5. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Katowicach
6. a/a

Z up. DYREKTORA
IZBY SKARBOWEJ
mgr Danuta Bojda-Wirc
NACZELNIK WYDZIAŁU