

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 29 maja 2008r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach
w składzie następującym:

Przewodniczący	Sędzia NSA Krzysztof Wujek
Sędziowie	Sędzia NSA Ewa Karpińska (spr.) Asesor WSA Barbara Brandys-Kmieciak
Protokolant	St. skr. sąd. Joanna Spadek

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 29 maja 2008r.
przy udziale -
sprawy ze skargi
na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach
z dnia 19 października 2007r. nr PPII/1/4407-0698/06/ASz
w przedmiocie podatku od towarów i usług

1. uchyla zaskarżoną decyzję,
2. zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach na rzecz strony skarżącej kwotę 280 złotych (słownie: dwieście osiemdziesiąt złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego,
3. stwierdza, że zaskarżona decyzja nie podlega wykonaniu do czasu uprawomocnienia się wyroku.



WSA/wyr.1 - sentencja wyroku

Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem
STAJCZYŃSKA - KŁOSZCZYŃSKA
[Signature]
Gliwice, 29 maja 2008r.

Uzasadnienie

Zaskarżoną decyzją z dnia 19 października 2007 r. nr PPII/1/4407-0698/06/ASz Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, powołując się na art. 233 § 1 pkt 1 w związku z art. 13 § 1 pkt 2 lit. a) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. w Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.), utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach z dnia 29 listopada 2006 r. nr PP/4460-217/44001-85/06 określającą zobowiązanie w podatku od towarów usług za kwiecień 2006 r. w kwocie 812 zł.

W uzasadnieniu decyzji Dyrektor Izby Skarbowej przedstawił w pierwszej kolejności ustalenia faktyczne, jakie legły u podstaw wydania decyzji przez organ pierwszej instancji oraz ich kwalifikację prawną. Stwierdził zatem, że Wioletta Poniatowska rozpoczęła wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w dniu 2 listopada 2005 r., wybierając zwolnienie od opodatkowania przewidziane w art. 113 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.). Na podstawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów stwierdzono, iż w okresie do 31 grudnia 2005 r. wartość sprzedaży opodatkowanej wyniosła 17.516 zł. Ustalono, że w dniu 4 grudnia 2005 r. wartość sprzedaży opodatkowanej u podatnika przekroczyła kwotę 7.300 zł, uprawniającą do korzystania ze zwolnienia podmiotowego, a zatem z tym dniem strona utraciła zwolnienie od podatku od towarów i usług.

Następnie zaakcentował, iż zgłoszenie rejestracyjne do tego podatku na druku VAT-R złożyła w dniu 12 lipca 2006 r., ze wskazaniem daty utraty zwolnienia z dniem 11 lipca 2006 r..

W toku kontroli podatkowej przeprowadzonej u podatnika, na podstawie ewidencji przychodów prowadzonej dla celów podatku dochodowego oraz posiadanych rachunków wystawianych przez stronę, ustalono wartość sprzedaży zrealizowanej w tym miesiącu rozliczeniowym i opodatkowaną całą sprzedaż. Należny podatek obliczono od kwoty brutto, stosując wymaganą w takim przypadku metodę „w stu”:

Pismem z dnia 20 października 2006 r. pełnomocnik strony wniósł o uwzględnienie kwot podatku naliczonego wynikającego z faktur zakupu otrzymanych

w tym okresie. Powołał się przy tym na zapis art. 120 oraz art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej, orzeczenia ETS C-408/98, C-400/98 oraz wyrok WSA sygn. akt I SA/Po 1313/05 z dnia 22 sierpnia 2006 r., i wyrok NSA sygn. akt III SA 3033/00 z dnia 22 marca 2002 r..

Organ podatkowy pierwszej instancji dokonał wymiaru podatku od towarów i usług bez prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Dokonując oceny prawnej stany faktycznego, Dyrektor Izby Skarbowej w pierwszej kolejności zinterpretował treść art. 113 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług i stwierdził, iż bezsporna jest okoliczność utraty przez podatnika zwolnienia podmiotowego z uwagi na przekroczenia limitu sprzedaży z art. 113 ust. 1, a brak zgłoszenia rejestracyjnego, brak ewidencji prowadzonej na potrzeby tego podatku oraz fakt nie składania deklaracji podatkowych z wykazanym podatkiem naliczonym uniemożliwia uwzględnienie odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego.

Tak więc przedmiotem sporu pozostaje kwestia nie rozliczenia podatku naliczonego od momentu utraty zwolnienia podmiotowego i powstania obowiązku rozliczania podatku należnego. W tym zakresie organ odwoławczy wskazał na art. 88 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, który stanowi, iż 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. Następnie odwołał się do regulacji art. 96 ust. 5 pkt 1, zgodnie z którym jeżeli podmioty zwolnione na podstawie art. 113 ust. 1 utracą zwolnienie od podatku, obowiązane są złożyć zgłoszenie rejestracyjne, przed dniem utraty tego zwolnienia. Dalej zaakcentował, iż realizacja prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony leży wyłącznie w gestii podatnika, co wynika wprost z brzmienia art. 86 ust. 1 ustawy. Zaznaczył też, iż realizacja tego prawa winna zostać dokonana w odpowiedniej formie tj. poprzez złożenie deklaracji VAT-7, a organy podatkowe nie mają uprawnień do decydowania za podatnika, czy też wyłączenia go w kwestii realizacji uprawnienia, z którego sam nie skorzystał. Wskazał przy tym na orzeczenia NSA potwierdzające sformułowaną wyżej tezę (z dnia 17.12.2003 r. sygn. III SA 605/02, z dnia 24.03.2006 r. sygn. I FSK 684/05). Dodał, iż wyrok NSA z dnia 15.09.2006 r. sygn. I FSK 1092/05 zapadł w innym stanie faktycznym, bowiem podatnik złożył deklaracje z opóźnieniem.

Odnosząc się do powołanego przez stronę orzecznictwa ETS, podkreślił, iż potwierdza ono wynikające z VI Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 roku w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EE C) **prawo podatnika** do odliczenia, a ani przepisy VI Dyrektywy (art. 17 i następne; obecnie art. 167 i następne Dyrektywy 2006/112/WE), ani powołane wyroki ETS nie obligują organu podatkowego do wyręczenia podatnika w skorzystaniu z prawa do odliczenia podatku naliczonego, a wskazują jedynie na nadrzędność zasad neutralności i potraćalności podatku pod kątem przysługującego prawa do odliczenia.

Końcowo nawiązując do wyjaśnień strony stwierdził, iż podatnik podejmując działalność gospodarczą winien zapoznać się z przepisami prawa podatkowego, a organ podatkowy nie może decydować za podatnika o przysługujących mu uprawnieniach. Nadto w rozpatrywanym stanie faktycznym nie było możliwości złożenia korekty deklaracji, skoro nie została złożona pierwotna deklaracja, mająca zostać skorygowana.

W skardze z dnia 21 listopada 2007 r. pełnomocnik

s zarzucił Dyrektorowi Izby Skarbowej naruszenie przepisów:

- ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług tj. art. 86 ust. 1 poprzez nie uwzględnienie podatku naliczonego oraz art. 109 ust. 4 poprzez błędne zastosowanie i obliczenie nieprawidłowej kwoty zobowiązania podatkowego,
- ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa tj. art. 21 § 3, 120 i 121 § 1 poprzez określenie zobowiązania bez uwzględnienie podatku naliczonego co narusza zaufanie do organów podatkowych, art. 122 poprzez zaniechanie działań zmierzających do sprawdzenia czy i w jakiej wysokości przysługuje skarżącej prawo do odliczenia podatku naliczonego, art. 187 § 1 na skutek zaniechania zebrania materiału dowodowego potwierdzającego powstanie prawa do odliczenia podatku naliczonego, art. 210 § 1 pkt 7 w zw. z art. 54 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi poprzez błędne pouczenie, że skargę należy wnieść bezpośrednio do sądu administracyjnego.

W ocenie pełnomocnika strony wymienione naruszenia przepisów prawa miały istotny wpływ na wynik sprawy. W tej sytuacji wniósł o uchylenie zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej decyzji organu podatkowego pierwszej instancji. A także o zasądze-

nie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego. Uzasadniając zarzuty naruszenia przepisów ustawy o podatku od towarów i usług powołał się na zasadę neutralności tego podatku i stwierdził, iż status danego podmiotu jako podatnika podatku od towarów i usług jest kategorią obiektywną, niezależną od jego woli i poglądu w tym względzie. W szczególności status ten nie jest zależny od dokonania rejestracji dla potrzeb tego podatku, a w świetle orzecznictwa ETS odliczenie podatku naliczonego to podstawowe prawo podatnika, które – co do zasady – nie może podlegać ograniczeniu. Najważniejszy jest fakt dokonywania zakupów związanych ze sprzedażą opodatkowaną, a nie wymagania formalne, jak rejestracja czy składanie deklaracji podatkowych. Zaakcentował też, iż organ podatkowy jest zobowiązany do określenia zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości, uwzględniając wolę podatnika do odliczenia podatku naliczonego. Wskazał przy tym na wyrok NSA z dnia 24.04. 2007 r. sygn. I FSK 582/06 oraz wyroki WSA: z dnia 26.07.2006 sygn. I SA/Wr 1452/05, z dnia 30.01.2007 r. sygn. I SA/Kr 1218/05 i z dnia 22.08.2006 r. sygn. I SA/Po 1313/05. W kwestii naruszenia przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa wyraził pogląd, iż postępowanie było prowadzone w sposób zmierzający do wydania decyzji jak najbardziej niekorzystnej dla podatnika, co narusza zasadę *in dubio pro tributario*, a na temat obowiązku organów podatkowych do prawidłowego rozliczenia kwoty zobowiązania podatku w przypadku braku deklaracji w wyroku z dnia 01.03.2004 r. sygn. I SA/Wr 1950/01 wyrażono pogląd, iż obowiązek ten wynika wprost z art. 99 ust. 12 i art. 109 ust. 4 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Dyrektor Izby Skarbowej nie uznał zarzutów skargi za zasadne i wniósł o oddalenie skargi, nie znajdując podstaw do zmiany swego stanowiska.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach rozpoznając niniejszą sprawę, wywiódł, co następuje:

Zgodnie z art. 1 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.) sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej pod względem zgodności z prawem. Art. 87 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej stanowi, że: „*Źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia.*”

Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej z dniem 1 maja 2004 r. w oparciu o ratyfikowaną umowę międzynarodową, jaką jest Traktat Akcesyjny podpi-

sany w dniu 16 kwietnia 2003 r. w Atenach (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864) spowodowało, że w systemie prawa obowiązującego w Polsce znalazły się nie tylko akty ustanowione przez powołane do tego organy krajowe, ale także akty prawa unijnego. Art. 2 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia ... , będącego częścią Traktatu Akcesyjnego, stanowi, że *„Od dnia przystąpienia nowe Państwa Członkowskie są związane postanowieniami Traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez instytucje Wspólnot i Europejski Bank Centralny przed dniem przystąpienia; postanowienia te są stosowane w nowych Państwach Członkowskich zgodnie z warunkami określonymi w tych Traktatach i w niniejszym Akcie.”*

Tak więc ocena zgodności z prawem decyzji administracyjnej dokonywana przez sąd administracyjny musi uwzględniać nie tylko prawo krajowe, ale też unijne.

W zakresie prawa podatkowego źródłem prawa wspólnotowego są Dyrektywy Rady Unii Europejskiej, co do których art. 249 akapit 3 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską stanowi: *„Dyrektywa wiąże każde Państwo Członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków.”* Osiągnięcie wymaganego przez dyrektywę rezultatu następuje w drodze implementacji przez państwa członkowskie, co w odniesieniu do podatku od towarów i usług w naszym kraju miało miejsce poprzez dostosowanie treści ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. do postanowień Szóstej Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 roku w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku. Związanie dyrektywą nie ogranicza się jednak wyłącznie do wprowadzenia w życie przepisów zgodnych z jej treścią, ale polega też na konieczności ich wykładni zgodnej z literą dyrektywy, co dotyczy wszystkich organów stosujących prawo, a więc także organów administracji podatkowej.

Ustalenie, iż przepis krajowy nie prowadzi do osiągnięcia rezultatu, czy niewłaściwie odzwierciedla postanowienia dyrektywy, skutkuje przyznaniem pierwszeństwa normom samej dyrektywy i wówczas stają się one podstawą aktów indywidualnych stosowania prawa.

W niniejszej sprawie zasadniczy punkt sporu dotyczy wykładni art. 88 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu: *„Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się również do podatników, którzy nie są zare-*

jestrowani jako podatnicy VAT czynni, zgodnie z art. 96, z wyłączeniem przypadków, o których mowa w art. 86 ust. 20." W odniesieniu do występującego w niej stanu faktycznego spór ten dotyczy możliwości odliczenia przez skarżącą podatku naliczonego poniesionego w chwili, gdy nie była zarejestrowanym podatnikiem czynnym, a utraciła już prawo do zwolnienia od podatku z art. 113 ust. 1 tej ustawy. Nie ulega przy tym kwestii, że skarżąca od chwili rozpoczęcia działalności podlegającej opodatkowaniu była zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług, tylko że podatnikiem zwolnionym, bowiem była zobowiązana do złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego osoby fizycznej NIP-1 oraz dokonania wyboru zwolnienia od podatku VAT-6. Co prawda w aktach sprawy nie ma tych dokumentów, jednak z protokołu kontroli (część E. pkt 1) wynika, że: „Kontrolą objęto aktualne dokumenty rejestracyjne”. Zgłoszenie VAT-R podatnika czynnego zostało dokonane przez stronę skarżącą w dniu 12 lipca 2006 r.

Organy podatkowe obydwu instancji przyjęły pogląd, w myśl którego przepis art. 88 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług wyklucza w takim przypadku możliwość odliczenia przez skarżącą podatku naliczonego, a określając wysokość zobowiązania podatkowego nie miały obowiązku uwzględnić prawa do odliczenia podatku naliczonego, bowiem nie składając deklaracji VAT-7 podatnik nie wyraził woli skorzystania z tego uprawnienia.

Poglądu tego nie sposób zaaprobować. Odnosząc się do argumentacji Dyrektora Izby Skarbowej wskazać trzeba, iż w orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, iż przepis ten należy rozumieć w ten sposób, że status podatnika czynnego VAT (zarejestrowanego) konieczny jest w momencie wykazywania odliczenia, nie musi natomiast istnieć na dzień, w którym miały miejsce czynności opodatkowane, z których wynika podatek podlegający odliczeniu" (por.: wyrok z dnia 5 stycznia 2006 r. sygn. akt I SA/OI 445/05, opublikowany w Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego nr 3 z 2006 r.)

Uzasadnienie dla tej tezy należy rozpocząć, zgodnie z tym co powyżej napisano, od zasad konstrukcyjnych podatku od wartości dodanej wynikających z I Dyrektywy Rady Unii Europejskiej z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów prawnych państw członkowskich w zakresie podatku obrotowego oraz wspomnianej już VI Dyrektywy Rady Unii Europejskiej z 17 maja 1977 r.. Otóż art. 2(1) I Dyrektywy stanowił, że zasadą wspólnego systemu podatku od wartości dodanej jest stosowanie powszechnego podatku obciążającego konsumpcję, mającego

zastosowanie do towarów i usług. Z przepisu tego wynikała, powszechnie tak nazywana, zasada neutralności podatku od wartości dodanej, w myśl której podatek ten powinien obciążać konsumpcję, a nie może obciążać podmiotów gospodarczych nie będących ostatecznymi odbiorcami, dla których powinien on mieć charakter neutralny. Neutralność ta ma być zapewniona poprzez obciążanie podatkiem jedynie wartości dodanej w kolejnej fazie obrotu wskutek stosowania systemu pomniejszania podatku należnego o podatek naliczony, polegającego na tym, że podmiot zobowiązany do zapłaty podatku na danym etapie obrotu ma prawo pomniejszyć go o podatek uprzednio przezeń zapłacony w cenie nabywanych przez niego towarów lub usług, związanych ze sprzedażą opodatkowaną. Prawo do odliczenia podatku naliczonego jest podstawowym prawem podatnika i wynika z samej konstrukcji podatku od towarów i usług. Trudno wskazać wśród postanowień I i VI Dyrektywy upoważnienia dla poszczególnych państw członkowskich Unii do odstąpienia od realizacji tej zasady.

Podatnikiem podatku od towarów i usług jest się niezależnie od faktu zarejestrowania się w tym charakterze. Art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi, że podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Warunkiem bycia podatnikiem jest zatem nie czynność formalna zarejestrowania się w tym charakterze, a czynność faktyczna – wykonywanie działalności gospodarczej, o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy.

Brak rejestracji w charakterze podatnika czynnego oznacza jedynie brak możliwości odliczania podatku naliczonego, ale z chwilą jej dokonania prawo takie zostaje nabyte i dla respektowania podstawowej zasady tego podatku, jego neutralności, należy przyjąć, że odnosi się ono także do podatku naliczonego przy zakupach dokonanych przed rejestracją. W przeciwnym razie zasada ta zostaje w ewidentny sposób naruszona, co w przypadku skarżącej wyraża się tym, że określając wysokość jego zobowiązania w podatku od towarów i usług za okres od utraty zwolnienia od podatku do chwili rejestracji w charakterze podatnika czynnego organ podatkowy odmówił mu prawa do pomniejszenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Określono zatem podatek, który nie ma cechy neutralności.

Dodać też trzeba, iż analogiczny pogląd wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 28 sierpnia 2007 r. sygn. akt I FSK 1119/06 formułując tezę, że „Organy podatkowe wydając decyzje określające podatek od towarów i usług

powinny brać pod uwagę podatek naliczony, gdyż uwzględnianie tylko podatku należnego narusza zasadę neutralności VAT". Skład orzekający w niniejszej sprawie w pełni podziela to stanowisko.

Z powyższych względów Sąd uznał, że zaskarżoną decyzję wydano z naruszeniem art. 88 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług wskutek jego błędnej wykładni, co skutkowało także naruszeniem art. 86 ust. 1 tej ustawy wskutek jego niezastosowania. Mamy zatem do czynienia z naruszeniem prawa materialnego, o jakim mowa art. 145 § 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), dającym podstawę do uchylenia zaskarżonej decyzji. Orzeczenie o kosztach postępowania sądowego zostało wydane z mocy art. 200 ustawy prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; zasądzone na rzecz skarżącego koszty to wpis uiszczony w związku z wniesieniem skargi do sadu oraz wynagrodzenie pełnomocnika. Orzeczenie z pkt 3 sentencji wyroku ma swą podstawę w art. 152 tej ustawy.



Na oryginalnym dokumencie podpisany
Ze zgodą z oryginałem
ALEKSANDRA DURUŁY
Aleksandra Duruła
Aleksandra Duruła