

nieprawidłowości w rozliczeniu podatku należnego i naliczonego skutkujące zmianą zadeklarowanego podatku od towarów i usług za maj 2004r.

Odnośnie rozliczenia podatku należnego organ I instancji stwierdził, iż wykonywane usługi – polegające na nagłaśnianiu, oświetlaniu, obsłudze technicznej i organizowaniu imprez kulturalnych /PKW i U 92.32.20-00.00/ oraz rozrywkowych /PKW i U 92.34.13-00.00/ Spółka opodatkowała stawką 7% VAT zamiast zastosować zwolnienie zgodnie z art.43 ust.1 pkt 1 ustawy z dnia 11.03.2004r. o podatku od towarów i usług /Dz. U. Nr 54, poz.535 z późn. zm. / jako do usług wymienionych w załączniku nr 4 do ww. ustawy. W dniu 21.02.2005r. strona otrzymała ostateczną interpretację w zakresie stosowania właściwej stawki dla ww. usług i w związku z tym miała możliwość skorygowania deklaracji VAT-7 przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej.

W sprawie rozliczenia podatku naliczonego stwierdzono, iż Spółka dokonała odliczenia podatku naliczonego od zakupów środków trwałych i od zakupów pozostałych w pełnej kwocie pomimo, że zakupy służyły do wykonywania czynności podlegających zwolnieniu i opodatkowanych.

Tymczasem na podstawie art.90 ust.1 i ust.8 oraz art.86 ust.1 i 2 cyt. ustawy podatnikowi przysługiwało prawo do pomniejszenia podatku należnego o kwoty podatku naliczonego w zakresie, w jakim zakupy były wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

Ponieważ odwołująca w 2003r. nie dokonała żadnej sprzedaży, w myśl art.90 ust.8 ustawy zobowiązana była do obliczenia kwoty podatku naliczonego podlegającej odliczeniu na podstawie proporcji wyliczonej szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z Naczelnikiem Urzędu Skarbowego w formie protokołu. W trakcie kontroli stwierdzono, iż Spółka nie posiadała powyższego protokołu prognozowanej proporcji sprzedaży opodatkowanej do sprzedaży ogółem służącej do obliczenia kwoty podatku naliczonego w celu jego odliczenia. W myśl cyt. przepisów Spółka zobowiązana była do odliczenia części podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom w stosunku, do których przysługiwało jej takie prawo.

Jednocześnie podatek należny pozostawiono w niezmienionej wysokości. Zgodnie bowiem z art.108 ust.1 cyt. ustawy w przypadku gdy osoba prawna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku jest obowiązana do jego zapłaty.

Organ I instancji zaskarżoną decyzją wymiarową zmienił w rozliczeniu podatku VAT za maj 2004r. wysokość zadeklarowanej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc w wysokości [REDAKTOWANO] i określił w wysokości [REDAKTOWANO] zł odmawiając Spółce prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług w kwocie [REDAKTOWANO] zł. Jednocześnie na podstawie art.109 ust.5 i 6

cyt. ustawy odrębną decyzją ustalił dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za ww. miesiąc w kwocie [REDAKTOWANO].

Pismem z dnia 12.12.2005r. Spółka z o.o. [REDAKTOWANO] z siedzibą w Chorzowie reprezentowana przez pełnomocnika [REDAKTOWANO] odwołała się od wszystkich decyzji tj. wydanych za okres kwiecień-grudzień 2004r. W uzasadnieniu odwołania strona stwierdziła, iż świadczyła usługi w zakresie obsługi sprzętu nagłośnieniowego i oświetleniowego m.in.: podczas imprez firmowych, promocyjnych oraz sponsorowanych, wykonywanych na rzecz konkretnego podmiotu.

W dniu 29.11.2005r. strona po raz kolejny wystąpiła do Urzędu Statystycznego w Łodzi z zapytaniem do jakiego grupowania należy zaliczyć powyższe usługi, ponieważ trudno nazwać jednoznacznie obsługiwane imprezy - kulturalnymi /załącznik nr 1 do odwołania/.

Powyższe usługi Urząd Statystyczny zakwalifikował do grupy PKW i U 92.32.10-00.00 „Usługi związane z funkcjonowaniem obiektów kulturalnych”/ załącznik nr 2/.

Zdaniem Strony świadczone przez firmę [REDAKTOWANO] usługi sklasyfikowane przez Urząd Statystyczny [REDAKTOWANO] wg symbolu PKW i U 92.32.10 nie korzystają ze zwolnienia przedmiotowego od podatku VAT na podstawie art.43 ust.1 pkt 1 ustawy o VAT – wymienione w załączniku nr 4 do ustawy pod symbolem PKW i U ex 92., ponieważ wyłączeniami w pkt 4 objęta została m.in. podgrupa o symbolu 92.32.10 – usługi związane z funkcjonowaniem obiektów kulturalnych.

Powyższa usługa nie została również uwzględniona w załączniku nr 3 do ustawy wśród usług opodatkowanych stawką 7% podatku VAT, a zatem powinna być opodatkowana stawką podstawową 22% podatku VAT.

Takie stanowisko jest również zawarte w VI Dyrektywie Tytuł X art.13 oraz w Systemie Informacji Podatkowej Ministerstwa Finansów z dnia 20.05.2005r. sygn. PP1/448/187/04/01 i z dnia 12.08.2005r. sygn. PP1/448/626/04/1 /załącznik nr 3 i 4/.

Odwołujący zauważył, iż Urząd Skarbowy [REDAKTOWANO] w postanowieniach z dnia 18.02.2005r. nr USPPIII/440/P-I/10/05 i nr USPPIII440/P-I/7/05 stwierdził, iż skoro usługi polegające na nagłośnieniu imprez rozrywkowych, obsłudze technicznej imprez rozrywkowych oraz organizowaniu imprez rozrywkowych zostały zaklasyfikowane do PKW i U 92.34.13-00.00 „usługi pozostałe, gdzie indziej nie sklasyfikowane” to wówczas są one zwolnione od podatku VAT. Jeżeli natomiast usługi te zostały wymienione jako wyłączone w załączniku nr 4 do ustawy, będą opodatkowane stawką VAT 22%. Spółka świadczyła w 2004r. właśnie tego typu usługi – wymienione jako wyłączone ze zwolnienia w załączniku nr 4 do ustawy. Stosowanie zatem stawki 22 % podatku VAT jest poprawne i pozostaje w zgodzie z interpretacją Urzędu Skarbowego [REDAKTOWANO].

111/09 Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie uchylił wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego [redacted] z dnia 28 września 2007 r. sygn. akt III SA/GL 1202/07, który oddalił skargę wniesioną w dniu 06.10.2006r. przez pełnomocnika Spółki z o.o. [redacted] na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej [redacted] z dnia 31.08.2006r., znak: PPI/2/4407/354-355/05 i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania temu Sądowi.

W uzasadnieniu wyroku NSA wskazał na przyjęcie przez sąd I instancji błędnej wykładni art. 43 ust. 1 pkt 1 w zw. z poz. 11 załącznika nr 4 ustawy o podatku od towarów i usług polegającej na rozszerzeniu zakresu zwolnienia usługi, o której mowa w poz. 11 zał. nr 4 do tej ustawy poprzez nieuwzględnienie przy analizie tego przepisu ustawy art. 13 Szóstej Dyrektywy i wskazówek wynikających z orzecznictwa ETS, co do ścisłego interpretowania unormowań Dyrektywy, zawierających zwolnienia podatkowe. NSA zauważył, iż Wojewódzki Sąd Administracyjny dokonując wykładni tego przepisu skoncentrował się tylko na analizie tego przepisu z punktu widzenia konstrukcji tworzenia grupowań PKWiU i nie wziął pod uwagę, iż stanowi on na gruncie prawa krajowego implementację odpowiednich rozwiązań dotyczących **usług kulturalnych** zawartych w art. 13 Szóstej Dyrektywy. NSA zauważył, iż „ten przepis ustawy o VAT może być traktowany jako zgodny z przepisami wspólnotowymi jeśli dokona się jego prowsólnotowej wykładni, uwzględniającej cel, dla którego takie zwolnienie, stanowiące odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania podatkiem obrotowym usług świadczonych za wynagrodzeniem przez podatnika, zostało w prawie wspólnotowym wprowadzone. Prowsólnotowa wykładnia w szczególności nie może być pominięta w tych przypadkach, gdy skutkiem zastosowania przepisu krajowego - w niniejszej sprawie - art. 43 ust. 1 pkt 1 w zw. z poz. 11 zał. nr 4 do ustawy o VAT - ma być pozbawienie podatnika prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a w konsekwencji wprowadzenie odstępstwa od kardynalnej zasady prawa wspólnotowego w zakresie podatków obrotowych - neutralności podatku od wartości dodanej dla podatnika”.

Zdaniem NSA w przedmiotowej sprawie w pierwszej kolejności należało wyjaśnić, czy wszystkie usługi świadczone przez spółkę zostały prawidłowo uznane przez organy podatkowe za usługi związane z kulturą, a w szczególności czy wszystkie te usługi można zakwalifikować do usług związanych z kulturą jak również, co należy rozumieć w ramach pojęcia "**usługi związane z kulturą**" oraz czy taki charakter mają usługi techniczne (oświetlanie i nagłaśnianie) świadczone na rzecz przedsiębiorców organizujących imprezy artystyczne w celu propagowania swojej działalności gospodarczej. Dopiero prawidłowe ustalenie stanu faktycznego w zakresie tego czy w maju 2004 r. spółka wykonywała jedynie usługi związane z kulturą, o których mowa w poz. 11 zał. nr 4 do tej ustawy,

pozwole na dokonanie prawidłowej oceny zastosowania do takiego stanu faktycznego wskazanych przepisów prawa materialnego”.

Sąd II instancji wskazał również na konieczność uwzględnienia wcześniejszej niż ta z 07.09.2004r., interpretacji Naczelnika Urzędu Skarbowego w [REDAKTOWANE] tj. z dnia 09.06.2004r., r., gdzie stwierdzono, że jeżeli świadczone przez spółkę usługi nagłaśniania, oświetlenia imprez kulturalnych, obsługa techniczna imprez kulturalnych oraz organizowanie imprez rozrywkowych można nazwać jednoznacznie usługami związanymi z kulturą i nie są one wymienione jako wyłączone w pozycji 11 załącznika nr 4 do ustawy o VAT, to usługi te będą zwolnione od podatku, w innym przypadku należy je opodatkować stawką 22 %. Ze stanowiska tego wynika, że tylko jednoznaczny związek danej usługi z kulturą daje podstawę do zastosowania zwolnienia od podatku. Sąd zauważył, iż „Przy tak sformułowanym stanowisku spółka miała prawo uznać, że w przypadku, gdy istniały wątpliwości, co do tego czy dana usługa była jednoznacznie związana z kulturą gdyż, np. dotyczyła technicznej obsługi imprezy rozrywkowej organizowanej przez przedsiębiorcę w celach promowania swojej działalności gospodarczej, to ze względu na występującą wieloznaczność związku takich czynności z kulturą należało je opodatkować stawką 22%.” Organ podatkowy wyższego stopnia nie uznał tego stanowiska za nieprawidłowe w 2004 r. na podstawie art. 14b § 2 w obowiązującym wówczas brzmieniu, ani też okresie późniejszym nie zmienił tej interpretacji. W tym stanie rzeczy podatnik, który zastosował się do takiej interpretacji, ma prawo do ochrony wynikającej w stanie prawnym obowiązującym do końca 2004 r. z art. 14 § 3 w zw. z art. 14a § 4 Ordynacji podatkowej w obowiązującym wówczas brzmieniu, która zresztą została utrzymana w zakresie, który nie pozwalał na ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego, także i po zmianie przepisów od dnia 1 stycznia 2005 r. w art. 14c pkt 1 tej ustawy.

Naczelnny Sąd Administracyjny stwierdził również, że „całokształt postępowania organu podatkowego pierwszej instancji, który nie potrafił przedstawić precyzyjnego i jednoznacznego stanowiska, co do zakresu zwolnienia przysługującego spółce od wykonywanych przez nią usług w podatku od towarów i usług oraz organu drugiej instancji, który miał obowiązek niezwłocznie weryfikować stanowisko tego organu, jeżeli było nieprawidłowe, naruszał zasadę zaufania wynikającą z art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej w stopniu, który miał istotny wpływ na wynik sprawy. Podatnik dochował należytej staranności w celu ustalenia właściwego sposobu opodatkowania wykonywanych przez siebie czynności, zasięgając zarówno opinii organu statystyki państwowej co do klasyfikacji tych czynności, jak i korzystając z możliwości wystąpienia z pisemnym zapytaniem o zakresie stosowania przepisów ustawy o VAT do odpowiedniego organu. Z tego względu niedopuszczalne było, w świetle wymienionych wyżej przepisów

Ordynacji podatkowej, zastosowanie wobec niego sankcji administracyjnej w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego, nawet gdyby miało się okazać, że wadliwie dokonał samoobliczenia podatku od towarów i usług w deklaracji za maj 2004r. na skutek nieprecyzyjnej pisemnej informacji organu podatkowego”.

Zatem wykonując zalecenia przedmiotowego orzeczenia NSA Wojewódzki Sąd Administracyjny w [REDAKTOWANE] ponownie rozpatrzył skargę wniesioną przez pełnomocnika [REDAKTOWANE] Sp. z o.o. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w [REDAKTOWANE] z dnia 31.08.2006r. i wyrokiem z dnia 07.09.2009r. o sygn. akt III SA/GL 534/09 uchylił w/w decyzję organu odwoławczego. Prawomocny wyrok tut. organ odwoławczy otrzymał w dniu 25.11.2009 r. W uzasadnieniu wyroku WSA stwierdził, iż złożona skarga zasługuje na uwzględnienie.

Z wykładni prawa dokonanej przez NSA wynikało, iż zgromadzony w sprawie materiał dowodowy nie pozwalał na rozstrzygnięcie sprawy przez Sąd I instancji, bowiem organy podatkowe nie wyjaśniły dokładnie w toku postępowania podatkowego stanu faktycznego sprawy z punktu widzenia charakteru świadczonych usług przez podatnika, a w szczególności czy wszystkie te usługi można zakwalifikować do usług związanych z kulturą. Nadto nie zdefiniowały pojęcia „usług związanych z kulturą” i czy w tym pojęciu mieszczą się usługi techniczne (oświetlenie i nagłaśnianie) świadczone na rzecz przedsiębiorców organizujących imprezy artystyczne w celu propagowania swojej działalności gospodarczej. Dopiero prawidłowe ustalenia faktyczne w zakresie tego jakie faktycznie usługi wykonywał podatnik w maju 2004r. i czy były one **jednoznacznie związane z kulturą i usługami kulturalnymi świadczonymi przez podmioty publiczne** pozwoli na dokonanie prawidłowej oceny zastosowania do takiego stanu faktycznego wskazanych przepisów prawa materialnego - art.90 ust.1 i ust. 8 oraz art.86 ust.1 i 2 w zw. z art.43 ust.1 ustawy o VAT.

Dokonując merytorycznej oceny prawidłowości zaskarżonej decyzji WSA stwierdził, iż istotą sporu w sprawie jest to, czy podatnik od maja 2004r. świadczył usługi opodatkowane podatkiem od towarów i usług wg stawki 22% czy też świadczył usługi zwolnione od tego podatku na mocy art.43 ust.1 pkt 1 ustawy o VAT.

W oparciu o stan faktyczny sprawy WSA stwierdził, iż Spółka pismem z 28.05.2004r. zwróciła się do organu podatkowego pisemnym zapytaniem o interpretację prawa podatkowego w zakresie stawki opodatkowania świadczonych przez nią usług. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Chorzowie pismem z dnia 09.06.2004r. udzielił stronie pisemnej informacji w której stwierdził, że wykonywane przez nią usługi nie są związane z kulturą, rekreacją i sportem i podlegają opodatkowaniu stawką 22 %, a jeżeli świadczone przez spółkę usługi nagłaśniania, oświetlenia imprez kulturalnych, obsługa techniczna imprez kulturalnych oraz organizowanie

impresz rozrywkowych można **nazwać jednoznacznie** usługami związanymi z kulturą, rekreacją i sportem, i nie są wymienione jako wyłączone ze zwolnienia z podatku VAT w pozycji 11 załącznika nr 4 do ustawy o VAT, to usługi te będą zwolnione z podatku od towarów i usług. To stanowisko organu podatkowego obowiązywało do 8 września 2004 r., kiedy to uległo zmianie w zakresie opodatkowania stawką 22% usług o symbolu PKWiU 92.32.10-00.00 - Usługi związane z funkcjonowaniem obiektów kulturalnych. Owa zmiana stanowiska, uznana została 7 stycznia 2005r. przez Dyrektora Izby Skarbowej w [REDAKOWANE] za nieprawidłową i spowodowała kolejny wniosek skarżący o udzielenie pisemnej interpretacji prawa podatkowego, którą otrzymała pismem z 18.02.2005r.

Jednocześnie Urząd Statystyczny [REDAKOWANE] wyraził opinię w związku z wnioskiem Spółki z dnia 28.05.2004r. o interpretację, iż wymienione przez nią usługi mieszczą się w grupowaniach:

- 1) PKWiU 92.32.10-00.00 - "Usługi związane z funkcjonowaniem obiektów kulturalnych", w odniesieniu do nagłaśniania, oświetlania imprez rozrywkowych (festynów, pikników) obsługi technicznej tych imprez oraz ich organizowania;
- 2) PKWiU 92.34.13-00.00 - "Usługi rozrywkowe pozostałe, gdzie indziej nie sklasyfikowane", w odniesieniu do nagłaśniania, oświetlania imprez rozrywkowych (festynów, pikników) obsługi technicznej tych imprez oraz ich organizowania;
- 3) PKWiU 45.25.42-00.00 - "Roboty związane ze wznoszeniem i montażem innych obiektów z konstrukcji stalowych", w odniesieniu do budowy estrad na imprezach artystycznych.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, **zwalnia się** od podatku usługi wymienione w załączniku nr 4 do ustawy, będącym wykazem usług zwolnionych od podatku.

W pozycji 11 tego wykazu wskazano symbol PKWiU ex 92 - Usługi związane z kulturą, (...), usługi związane z rekreacją i sportem (dotyczy wyłącznie usług związanych z rekreacją i sportem świadczonych przez podmioty nie mające jako celu osiągnięcia zysków) z wyłączeniem: (...). Według objaśnienia do tego wykazu, ex dotyczy tylko danej usługi z danego grupowania, co oznacza, że w przypadku usług (grupy usług) związanych z kulturą zwolnienie obejmuje te i tylko te wymienione w grupowaniu Dział 92.

WSA zauważył, iż wskazana regulacja prawna oznacza zatem, że usługi świadczone przez stronę skarżącą objęte sekcją O, Działem 92 Usługi związane z kulturą, rekreacją i sportem PKWiU, są usługami wymienionymi wprost w pozycji 11 załącznika nr 4 do ustawy o podatku od towarów i usług, która to pozycja w zakresie zwolnienia obejmuje cały Dział 92 PKWiU.

W katalogu usług zwolnionych od podatku VAT w maju 2004r. w pkt 11 wykazu ujęto: usługi związane z kulturą, w tym również usługi twórców i artystów wykonawców, w rozumieniu przepisów o prawie autorskim i prawach pokrewnych, wynagradzane w formie honorariów za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw do artystycznego wykonania, usługi związane z rekreacją i sportem - **z wyłączeniem:**

- 1) usług związanych z taśmami wideo oraz z wszelkimi filmami reklamowymi i promocyjnymi,
- 2) usług związanych z wyświetlaniem filmów i taśm wideo, wyświetlaniem filmów na innych nośnikach oraz filmów reklamowych i promocyjnych,
- 3) usług w zakresie działalności stadionów i innych obiektów sportowych (PKWiU 92.61),
- 4) wstępu na spektakle, koncerty, przedstawienia i imprezy w zakresie twórczości i wykonawstwa artystycznego i literackiego (PKWiU 92.31.2), związane z funkcjonowaniem obiektów kulturalnych (PKWiU 92.32.10), świadczone przez wesołe miasteczka, parki rozrywki i cyrki (PKWiU 92.33, 92.34.11) oraz wstępu na imprezy sportowe,
- 5) wstępu oraz wypożyczania wydawnictw (PKWiU 22.11, 22.12, 22.13) w zakresie usług świadczonych przez biblioteki, archiwa, muzea i innych usług związanych z kulturą (PKWiU 92.5),
- 6) działalności agencji informacyjnych,
- 7) usług wydawniczych,
- 8) usług radia i telewizji (PKWiU 92.2), z zastrzeżeniem poz. 12.

Powyższe stanowisko jest uzasadnione z tego również powodu, że wyłączona ze zwolnienia podatkowego usługa została zamieszczona w załączniku nr 3 do ustawy - Wykaz towarów i usług, opodatkowanych stawką podatku w wysokości 7% w pozycji 156 symbol PKWiU ex 92.3 nazwa usługi lub usług: Usługi rozrywkowe pozostałe - wyłącznie wstęp na spektakle, koncerty, przedstawienia i imprezy: (...), 2) związane z funkcjonowaniem obiektów kulturalnych (PKWiU 92.32.12) - jako usługa opodatkowana stawką 7%.

W tych okolicznościach Sąd stwierdził, "Skoro strona skarżąca nie świadczyła usług jednoznacznie związanych z kulturą to tym samym usługi przez nią świadczone nie były zwolnione od podatku. Jeżeli organ podatkowy miał odmienne zdanie to winien wyjaśnić dlaczego wykonywane przez podatnika usługi uznaje za jednoznacznie związane z kulturą, bez odwoływania się do klasyfikacji PKWiU".

Ponadto Sąd podkreślił, że w interpretacji z dnia 09.06.2004r., Naczelnik Urzędu Skarbowego [redacted] zajął stanowisko, zgodnie z którym tylko jednoznaczny związek danej usługi z kulturą daje podstawę do zastosowania zwolnienia od podatku VAT. Sąd podzielił tu stanowisko

Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażone w uzasadnieniu wyroku z dnia 8 kwietnia 2009 r., sygn. akt I FSK 111/09, "Przy tak wyartykułowanym stanowisku organu spółka miała prawo uznać, że w przypadku gdy istniały wątpliwości, co do tego czy konkretna usługa była jednoznacznie **związana z kulturą**, bowiem np. dotyczyła technicznej obsługi imprezy rozrywkowej organizowanej przez przedsiębiorcę w celach promowania swojej działalności gospodarczej, to ze względu na występującą **wieloznaczność** związku takich czynności z kulturą należy je opodatkować stawką 22%."

Zdaniem Sądu w przedmiotowej sprawie, w sytuacji, gdy organ podatkowy drugiej instancji nie uznał tego stanowiska za nieprawidłowe w 2004 r. w oparciu o ówczesne brzmienie art. 14b § 2 Ordynacji podatkowej, ani gdy w późniejszym okresie te same interpretacji nie zmienił; skarżąca spółka stosując się do niej, miała prawo do ochrony wynikającej w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2004 r. z art. 14 § 3, który stanowił, że: "Zastosowanie się przez podatnika, płatnika lub inkasenta do interpretacji prawa podatkowego, o której mowa w § 2, nie może im szkodzić, jednakże nie zwalnia ich z obowiązku zapłaty podatku. W takim przypadku nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się, nie nalicza się odsetek za zwłokę i nie ustala dodatkowego zobowiązania w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług - w zakresie wynikającym z zastosowania się do interpretacji. Zastosowanie się podatnika, płatnika lub inkasenta do interpretacji prawa podatkowego, o której mowa w § 2, może stanowić przesłankę do umorzenia zaległości podatkowych, zgodnie z art. 67, jeżeli zaległości te powstały na skutek zastosowania się do takiej interpretacji w zw. z art. 14a § 4 Ordynacji podatkowej."

WSA zwrócił uwagę, iż ochrona ta została po tej dacie utrzymana w art. 14c pkt 1 Ordynacji podatkowej w zakresie, który nie pozwalał na ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego, "Zastosowanie się podatnika, płatnika lub inkasenta do interpretacji, o której mowa w art. 14a § 1, nie może mu szkodzić."

W zakresie wynikającym z zastosowania się do interpretacji podatnikowi, płatnikowi lub inkasentowi nie określa się albo nie ustala zobowiązania podatkowego za okres do wywarcia skutku, o którym mowa w art. 14b § 5 zdanie drugie, a także: 1) nie ustala dodatkowego zobowiązania w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług..."

Mając powyższe na uwadze WSA uznał zasadny zarzut skarżącej, zgodnie z którym działanie organów podatkowych w niniejszej sprawie naruszyło zasadę ogólną pogłębianą zaufania do organów podatkowych statuowaną w art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej, w stopniu, który miał istotny wpływ na wynik sprawy, nie przedstawiając podatnikowi

precyzyjnego i jednoznacznego stanowiska w kwestii zakresu zwolnienia przysługującego skarżącej spółce od wykonywanych przez nią usług w podatku VAT. Zdaniem Sądu organy podatkowe bezzasadnie ustaliły dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Zasadny zdaniem Sądu okazał się również zarzut naruszenia przez organy podatkowe w toku tego postępowania art. 10 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173, poz. 1807 ze zm.), zawierający gwarancje wobec przedsiębiorcy, który zastosuje się do otrzymanych interpretacji prawa podatkowego.

Zatem, przenosząc te rozważania na grunt rozpoznawanej sprawy i dokonując prowspólnotowej wykładni art. 43 ust. 1 pkt 1 w zw. z poz. 11 zał. 4 do ustawy o VAT z 2004 r. WSA w Gliwicach stwierdził, iż zastosowanie wykładni językowej (gramatycznej) dla spornego między stronami niniejszego postępowania pojęcia "**usługi związane z kulturą**", używanego przez polskiego ustawodawcę oraz pojęcia "**usługi kulturalne**", zastosowanego przez prawodawcę unijnego w art. 13A ust. 1 pkt n) VI Dyrektywy VAT nie jest wystarczające, z uwagi na fakt, iż samo słowo "**kultura**" nie ma swojej legalnej definicji, a w języku potocznym ma wiele znaczeń, a zatem jest pojęciem niejednoznacznym, wymykającym się spod możliwości precyzyjnego zdefiniowania. Wskazując na definicje słownikowe słowa "kultura" Sąd stwierdził, że do interpretacji spornego pojęcia koniecznym jest zatem zastosowanie wykładni celowościowej i systemowej. Zdaniem WSA świadczone przez skarżącą spółkę w przedmiotowym okresie usługi polegające na oświetlaniu i nagłaśnianiu oraz obsłudze technicznej różnego rodzaju imprez komercyjnych, promocyjnych, sponsoringowych i marketingowych organizowanych przez kontrahentów spółki, nie zostały wymienione przez ustawodawcę w poz. 11 zał. nr 4 do ustawy o VAT z 2004 r., jako usługi wyłączone spod zwolnienia, o którym mowa jest w art. 43 ust. 1 pkt 1 tejże ustawy. Wobec powyższego należy rozważyć, przy zastosowaniu wykładni celowościowej i z uwzględnieniem wykładni prowspólnotowej, czy tego rodzaju usługi mieszczą się w pojęciu "**usługi związane z kulturą**", "**usługi kulturalne**" wymienione w art.13 Szóstej Dyrektywy. Odwołując się do rozważań prawnych zaprezentowanych wyżej w oparciu o orzecznictwo ETS oraz literaturę przedmiotu WSA zauważył, iż:

- 1) trudno uznać, iż zwolnienie z VAT czynności wykonywanych przez skarżącą spółkę polegających na oświetlaniu i nagłaśnianiu oraz obsłudze technicznej różnego rodzaju imprez komercyjnych, promocyjnych, sponsoringowych i marketingowych organizowanych przez kontrahentów spółki leży w interesie publicznym, a więc w interesie społecznym, w interesie ogółu, w interesie powszechnym. Także czynności wykonywane przez jej kontrahentów przynajmniej

- w większości (podk. Sądu) nie mają takiego charakteru. Nie da się wywieść, iż zapewnienie świadczenia tych usług stanowi realizację zadań, jakie ciążyą na państwie wobec jego obywateli, ani że na państwie ciąży obowiązek zapewnienia obywatelom tego typu świadczeń oraz obowiązek zapewnienia ich dostępności dla ogółu;
- 2) skarżąca spółka nie jest organem podlegającym prawu publicznemu ani inną instytucją kulturalną uznaną przez Polskę jako państwo członkowskie UE. Takimi podmiotami nie są również jej kontrahenci, przynajmniej w większości,
 - 3) czynności wykonywane przez skarżącą, przynajmniej w większości, nie były realizowane w ramach działalności obiektów kulturalnych, takich jak: teatry, kina, sale koncertowe itp. Tutaj Sąd pragnie zwrócić uwagę na tezę wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2008 r., sygn. akt I FSK 580/07, w którym Sąd ten stwierdził: "Usługi twórców i artystów wykonawców oraz podmiotów **współtworzących** z nimi widowisko kulturalne (zajmujących się oprawą muzyczną, dźwiękiem, oświetleniem, kostiumami, scenografią itd.) realizowane **w ramach działalności obiektów kulturalnych** (teatrów, sal koncertowych itp.) (PKWiU 92.32.10), są zwolnione od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 1 w zw. z poz. 11 załącznika nr 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług...";
 - 4) z rozważań zawartych w powyższych punktach 1-3 nasuwa się także wniosek, iż czynności wykonywane przez skarżącą nie mają zasadniczego znaczenia dla zwolnionych usług kulturalnych, ponieważ: a) nie można tych czynności ani czynności kontrahentów skarżącej w sposób **jednoznaczny** zakwalifikować jako usługi kulturalne, b) czynności te nie są czynnościami zasadniczymi dla organizacji przedmiotowych imprez, ale czynnościami technicznymi, pomocniczymi. Ich podstawowym celem jest bez wątpienia uzyskanie dodatkowego dochodu dla organizacji poprzez dokonywanie transakcji, które są konkurencyjne wobec transakcji dokonywanych przez przedsiębiorstwa komercyjne podlegające podatkowi VAT.

W świetle przytoczonych wyżej rozwiązań z zastosowaniem wykładni celowościowej i prowsólnotowej Sąd podzielił zdanie NSA wyrażone w cyt. wyroku z dnia 08.04.2009r., FSK 111/09, iż organy podatkowe w niniejszej sprawie muszą ponownie ocenić z punktu widzenia charakteru usług świadczonych przez podatnika i wyjaśnienia czy wszystkie te usługi, które świadczyła skarżąca spółka w przedmiotowym okresie można zakwalifikować do **usług związanych z kulturą**, jak również co należy rozumieć w ramach pojęcia "**usługi związane z kulturą**", a w szczególności czy taki charakter mają usługi techniczne polegające na nagłaśnianiu i oświetlaniu, które były świadczone na rzecz przedsiębiorców (kontrahentów

skarżące) organizujących imprezy artystyczne w celu propagowania swojej działalności gospodarczej.

Reasumując WSA [REDAKTOWANE] wskazał, iż przy ponownym rozpatrzeniu sprawy organy podatkowe winny dokonać wnikliwego ustalenia stanu faktycznego sprawy w celu jednoznacznego stwierdzenia czy istotnie w miesiącu maju 2004 r. skarżąca spółka wykonywała jedynie "usługi jednoznacznie związane z kulturą". Stosując wykładnię art. 43 ust. 1 pkt 1 w zw. z poz. 11 zał. nr 4 do ustawy o VAT z 2004 r. organy podatkowe winny kierować się wykładnią językową oraz celowościową z uwzględnieniem rozwiązań zawartych w art. 13 (A) ust. 1 lit. n) i ust. 2 lit. b) Szóstej Dyrektywy, a więc z uwzględnieniem wykładni prowszpólnotowej tych przepisów prawa materialnego. W konsekwencji organy te winny także rozważyć zasadność i prawidłowość zastosowania w tej sprawie art. 90 ust. 1 i ust. 8 oraz art. 86 ust. 1 i 2 ustawy o VAT z 2004 r. Organ podatkowy powinien także uwzględnić rozważania prawne Sądu dotyczące dopuszczalności ustalania w przedmiotowej sprawie dodatkowego zobowiązania podatkowego nawet w sytuacji gdyby się okazało, że podatnik wadliwie dokonał samoobliczenia podatku od towarów i usług, na skutek nieprecyzyjnej pisemnej informacji organu podatkowego.

Zatem wykonując zalecenia przedmiotowego orzeczenia WSA z dnia 07.09.2009r. w powiązaniu z cyt. orzeczeniem NSA po ponownym rozpatrzeniu odwołania z dnia 12.12.2005r. stwierdza się, co następuje:

1) W spornej sprawie świadczonych przez skarżącą Spółkę usług polegających na oświetlaniu i nagłaśnianiu oraz obsłudze technicznej różnego rodzaju imprez komercyjnych, promocyjnych, sponsoringowych i marketingowych organizowanych przez kontrahentów Spółki, które to usługi Spółka opodatkowała stawką podatku 7% VAT /dotyczy to faktur nr [REDAKTOWANE] /dotyczy to faktur: nr [REDAKTOWANE] ponadto deklarowała sprzedaż opodatkowaną 22% VAT /f-ra [REDAKTOWANE], należy ustalić czy wykonywane w tym miesiącu przez Spółkę usługi mogły być jednoznacznie związane z kulturą /w ścisłym tego słowa znaczeniu/ zgodnie z prezentowaną wykładnią Sądu w tym zakresie. Sąd zauważył, „że świadczone przez skarżącą spółkę w przedmiotowym okresie usługi polegające na oświetlaniu i nagłaśnianiu oraz obsłudze technicznej różnego rodzaju imprez komercyjnych, promocyjnych, sponsoringowych i marketingowych organizowanych przez kontrahentów Spółki, nie zostały wymienione przez ustawodawcę w poz. 11 zał. nr 4 do ustawy o VAT z 2004 r., jako usługi wyłączone spod zwolnienia, o którym mowa jest w art. 43 ust. 1 pkt 1 tejże ustawy. Zatem należy rozważyć, przy zastosowaniu wykładni celowościowej i z uwzględnieniem wykładni prowszpólnotowej, czy tego rodzaju usługi mieszczą się w pojęciu "usługi związane z kulturą", "usługi kulturalne".

2) Biorąc pod uwagę powyższe należy rozważyć zasadność i prawidłowość zastosowania w tej sprawie art. 90 ust.1 i ust.8 oraz art.86 ust.1 i 2 ustawy o VAT.

Zgodnie bowiem z art.86 ust.1 obowiązującej ustawy o VAT z 11.03.2004r. - w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi /.../ przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego /.../.

W myśl art.90 ust.1 cyt. ustawy o VAT - w stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

3) W okolicznościach rozpatrywanej sprawy podatnik podejmował działania zmierzające do wyjaśnienia kwestii opodatkowania przedmiotowych usług, przy czym wyjaśnienia z Urzędu Skarbowego, będące przedmiotem interpretacji były nieprecyzyjne.

Interpretacja, o której mowa w art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej w stanie prawnym obowiązującym w 2004r., nie była wiążąca dla podatnika. Jeżeli jednak podatnik, zastosował się do tej interpretacji, to nie mogła ona podatnikowi szkodzić w zakresie wynikającym z zastosowania się do tej interpretacji /art.14 § 3 Ordynacji podatkowej/. Dotyczy to zwłaszcza sytuacji, kiedy do podatnika były kierowane indywidualne wyjaśnienia, które w międzyczasie na skutek ich zmian, mogły powodować wątpliwości interpretacyjne.

W tym przypadku organ I instancji naruszył zasadę wynikającą z art.122 Ordynacji podatkowej, nakazującą organom podatkowym podejmowanie wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy. Przytoczona zasada ogólna postępowania koresponduje z zasadą pogłębiania zaufania do organów podatkowych zawarta w art.121 § 1 Ordynacji podatkowej. Zasada ta ma zastosowanie zarówno w zakresie stosowania przepisów prawa materialnoprawnego, jak i przepisów procesowych. Przy zastosowaniu prawa materialnego organ podatkowy nie może zatem rozstrzygać na niekorzyść strony wszelkich niejasnych przepisów /B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki Ordynacja podatkowa, Komentarz 2003r. Oficyna wydawnicza Unimex, Wrocław 2003, s 441/.

Szczególne znaczenie dla budowy zaufania do organów podatkowych ma interpretacja urzędowa przepisów prawa podatkowego realizowana w trybie przewidzianym w art.14 § 1 Ordynacji podatkowej.

Przyjąć zatem należało, że w rozpoznawanej sprawie doszło do naruszenia zasady sformułowanej w art.121 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej.

Zatem powyższy stan faktyczny i prawny obliguje organ podatkowy I instancji do przeprowadzenia stosownego postępowania podatkowego we własnym zakresie. Podkreślić należy, iż celem tego postępowania jest wydanie prawidłowego rozstrzygnięcia merytorycznego w indywidualnej sprawie. Osiągnięcie takiego celu jest możliwe wówczas, gdy organ zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej (art.122 Ordynacji podatkowej) podejmuje wszelkie niezbędne działania w celu wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, co niewątpliwie w tym przypadku wymaga szczegółowej analizy zebranego materiału dowodowego w kontekście wykonywanych przez Spółkę usług. Stosownie zaś do treści art.187 § 1 Ordynacji podatkowej na organie podatkowym spoczywa obowiązek zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego. Użyte w ww. przepisie słowo „rozpatrzeć” oznacza, że organ podatkowy musi zaznajomić się zebraniem materiałem dowodowym, biorąc pod uwagę zawarte w nim informacje oraz dokonać analizy potrzebnej dla ustalenia znamion podatkowego stanu faktycznego. Rozpatrzenie materiału dowodowego jest zatem tym rodzajem czynności organu podatkowego, dzięki którym możliwe staje się przeprowadzenie dowodu w sprawie. Tym samym organ prowadzący postępowanie podatkowe w sprawie zobowiązany jest zebrać materiał dowodowy dotyczący wszystkich okoliczności z którymi na gruncie obowiązujących przepisów wiążą się skutki prawne. Z kolei stosownie do treści art.191 omawianej ustawy, statuującego zasadę swobodnej oceny dowodów, organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona. Konsekwencją tego, że zakres oceny, materiału dowodowego odnosi się wyłącznie do dowodów, które zostały zebrane w toku prowadzonego postępowania jest związanie organu podatkowego w procesie wydawania decyzji zakresem i treścią przeprowadzonych przez siebie dowodów.

W tej sytuacji po ponownym rozpatrzeniu odwołania z dnia 12.12.2005r. tutejszy organ odwoławczy, będąc związany przedstawioną w wyżej cytowanych wyrokach WSA i NSA oceną stanu faktycznego i prawnego orzeka jak w sentencji.

Decyzja niniejsza na mocy art.143 § 2 pkt 2 ustawy z dnia 29.08.1997r. Ordynacja podatkowa /Dz. U. z 2005r. Nr 8, poz. 60 ze zm./ została wydana z upoważnienia Dyrektora Izby Skarbowej [REDACTED]

Zgodnie z brzmieniem art. 54 § 1 ustawy z dnia 30.08.2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.) decyzja ta, w przypadku niezgodności z prawem, może zostać zaskarżona do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego [REDACTED], za

pośrednictwem Dyrektora Izby Skarbowej w [REDACTED] w terminie 30 dni od daty jej doręczenia. Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach.

Otrzymują:

- 1) Adresat
- 2) Naczelnik
Urzędu Skarbowego
[REDACTED] wraz z wyrokiem
- 3) a/a

Edeyko