

Ograniczenia odliczeń podatku VAT związanych z nabyciem samochodów i paliwa

dr Katarzyna Boratyńska
Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie
Katedra Ekonomiki i Organizacji Przedsiębiorstw

Streszczenie

W artykule przedstawiono problematykę ograniczeń odliczeń podatku VAT związanych z nabyciem samochodów osobowych wykorzystywanych w działalności gospodarczej oraz paliwa do nich. Omówiono skutki wyroku Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich (TSWE) z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora sp. z o.o. Przedstawiono także interpretację Ministra Finansów dnia 13 lutego 2009 r. zawierającą wyjaśnienia związane z odliczaniem podatku od towarów i usług z tytułu nabycia zarówno pojazdów samochodowych, jak i paliwa wykorzystywanego do ich napędu. Zwrócono uwagę na zasady dokonywania korekt podatku VAT w zakresie omawianego zagadnienia, jak również rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych w powyższej kwestii.

1. Wprowadzenie

Celem opracowania jest przedstawienie zagadnień związanych z prawem zwrotu nieodliczonego podatku VAT naliczonego od zakupionych po 1 maja 2004r. samochodów osobowych oraz podatku VAT naliczonego od paliwa zakupionego do przedmiotowych samochodów. Rozbieżności jakie pojawiły się w orzecznictwie dotyczą stosowania ograniczeń w odliczaniu podatku naliczonego w sytuacji istnienia owych ograniczeń w prawie krajowym w momencie przystąpienia Polski do Unii Europejskiej (tzw. klauzula "stand still") w kontekście wyroku Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich w Luksemburgu z dnia 22 grudnia 2008r. w sprawie C-414/07 Magoora Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie. W tym przedmiocie na tle podobnego stanu prawnego i faktycznego zaskarżony został do Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrok z dnia 3 kwietnia 2009r. w sprawie do sygn. I SA/Kr 147/09 i do dnia dzisiejszego nie zapadło rozstrzygnięcie. W zakresie podjętej problematyki występuje znaczna rozbieżność orzecznictwa Wojewódzkich Sądów Administracyjnych w Polsce, a w konsekwencji kierowanie skarg kasacyjnych do Naczelnego Sądu Administracyjnego. W związku z tym podjęta problematyka zasługuje na rozpoznanie.

2. Możliwości odliczeń podatku VAT związanych z nabyciem samochodów i paliwa

Przepisy krajowe w zakresie odliczania paliwa od samochodów osobowych, jak i zasady odliczania podatku naliczonego od zakupu samochodów były od czasu wejścia Polski do Unii Europejskiej wielokrotnie modyfikowane (począwszy od wprowadzenia nowej ustawy o VAT z 11 marca 2004 roku, poprzez nowelizację uchwaloną w kwietniu 2005 roku). I tak:

- w okresie do 31 kwietnia 2004 roku podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego:
 - od samochodów innych niż osobowe o dopuszczalnej ładowności powyżej 500 kg, (tzw. samochody z kratką),
 - od paliw nabywanych do samochodów z kratką;
- w okresie od 1 maja 2004 roku do 21 sierpnia 2005 roku prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługiwało podatnikowi w przypadku:
 - pojazdów spełniających wzór Lisaka¹,
 - od paliw nabywanych do pojazdów spełniających wzór Lisaka;
- w okresie od 22 sierpnia 2005 roku odliczenie podatku naliczonego przysługiwało:
 - w odniesieniu do samochodów spełniających określone parametry techniczne oraz od samochodów o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 tony,
 - od paliw nabywanych do powyżej wskazanych pojazdów.

W tabeli 1 przedstawiono limity odliczeń VAT od nabycia, importu, najmu, dzierżawy, leasingu samochodów osobowych. Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich [w dalszej części opracowania Autorka posługiwać się będzie skrótem: TSWE] w wyroku z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 uznał przepisy ustawy o podatku od towarów i usług ograniczające możliwość odliczania VAT z tytułu nabycia lub importu samochodów osobowych oraz z tytułu nabycia paliwa za niezgodne z prawem Unii Europejskiej.

¹ Wzór Lisaka przedstawiał się następująco: $DŁ = 357 \text{ kg} + n \times 68 \text{ kg}$
gdzie:
DŁ – oznacza dopuszczalną ładowność,
n – oznacza ilość miejsc (siedzeń) łącznie z miejscem dla kierowcy.

Tabela 1. Limit odliczenia VAT od samochodów osobowych

Czynności, w których występuje ograniczenie odliczenia VAT	Limit odliczenia podatku naliczonego
Nabycie samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony	60% kwoty podatku: - określonej w fakturze, - należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, - należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca nie więcej niż 6000 zł
Import samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony	60% kwoty wynikającej z dokumentu celnego - nie więcej niż 6000 zł
Najem, dzierżawa, leasing lub inna umowa o podobnym charakterze samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony	60% kwoty podatku naliczonego od czynszu (raty) lub innych płatności wynikających z zawartej umowy, udokumentowanych fakturą. Suma kwot w całym okresie użytkowania samochodów i pojazdów, dotycząca jednego samochodu lub pojazdu, nie może przekroczyć kwoty 6000 zł.

Źródło: Opracowanie na podstawie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.).

W wyroku z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora Europejski Trybunał Sprawiedliwości uznał, że z chwilą wejścia do Unii Europejskiej Polska bez podstaw prawnych zmieniła na niekorzyść podatników przepisy VAT dotyczące odliczenia podatku naliczonego przy zakupie paliwa do samochodów firmowych, a więc uznał te przepisy za niezgodne z przepisami unijnymi. Na podstawie tego wyroku podatnicy mogą odliczać podatek naliczony przy nabywaniu paliwa do samochodów, które na gruncie przepisów obowiązujących do końca kwietnia 2004 r. uprawniały do odliczania podatku naliczonego przy nabywaniu paliwa wykorzystywanego do ich napędu². Przepisy obowiązujące do końca kwietnia 2004 r. wyłączały możliwość odliczania podatku naliczonego przy nabywaniu paliwa wykorzystywanego do napędu samochodów osobowych lub innych samochodów o dopuszczalnej ładowności do 500 kg (zob. art. 25 ust. 1 pkt 3a ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz. U. Nr 11, poz. 50, z późn. zm.). A zatem podatnicy mieli prawo odliczać podatek naliczony od samochodów innych niż osobowe, których dopuszczalna ładowność przekraczała 500 kg. O tym jakiego rodzaju jest dany samochód (czy jest to samochód

² Należy pamiętać jednak, iż wyrok nie jest źródłem prawa podatkowego, nie jest on także prawomocny.

osobowy, czy inny niż osobowy) oraz jaka jest dopuszczalna ładowność samochodu decydowało świadectwo homologacyjne³.

3. Skutki wyroku WSA w Krakowie w sprawie spółki Magoora Sp. z o.o. dla podatników podatku VAT

W sentencji wyroku wydanego przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie stwierdzono, iż zakup wszystkich samochodów wykorzystywanych w działalności gospodarczej przez podatników VAT daje prawo do pełnego odliczenia podatku VAT zarówno od nabycia aut, jak i paliwa do nich.

Minister Finansów wydał interpretację ogólną sygn. PT3/812/4/15//CZE/09/185 z 13 lutego 2009 r. w związku z wyrokiem ETS z 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie. Poniżej przedstawiono główne tezy powyższej interpretacji.

Zgodnie z wydaną interpretacją Ministra Finansów prawo do odliczenia podatku od towarów i usług z tytułu nabycia paliwa wykorzystywanego do napędu pojazdów samochodowych przysługuje, co do zasady, w przypadku gdy:

1. przepisy ustawy o podatku od towarów i usług obowiązujące od dnia 1 maja 2004r. umożliwiają (-ły) odliczenie podatku,
2. przepisy ustawy o podatku od towarów i usług obowiązujące od dnia 1 maja 2004r. uniemożliwiają (-ły) odliczenie podatku, ale przepisy o podatku od towarów i usług obowiązujące na dzień 30 kwietnia 2004r. umożliwiały odliczenie podatku, tj. w przypadku paliwa do używanych przez podatnika pojazdów samochodowych, w odniesieniu do których na podstawie homologacji producenta lub importera dla danego typu pojazdu samochodowego bezspornie wynika, że nie jest to samochód osobowy i dopuszczalna ładowność tego pojazdu wynosi powyżej 500 kg.

Jeżeli zatem, wskutek ograniczeń po dniu 30 kwietnia 2004r. prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu paliwa wykorzystywanego do napędu pojazdów samochodowych, nie przysługiwało podatnikowi prawo do odliczenia (które mu przysługiwało zgodnie z obowiązującymi przepisami o podatku od towarów i usług w dniu 30 kwietnia 2004 r. lub w dniu 1 maja 2004r.), podatnikowi – zgodnie z ww. wyrokiem TSWE – przysługuje prawo do odliczenia podatku (przez dokonanie korekty rozliczenia bez uwzględnienia tych ograniczeń).

³ Wyrok NSA z dnia 18 sierpnia 2004 r., sygnatura: FSK 360/04, Przegląd Podatkowy 2005, nr 4, s. 57

4. Zasady korygowania podatku VAT w związku z wyrokiem TSWE

Co do zasady ewentualne korekty powinny dotyczyć przypadków wymienionych w powyżej przedstawionym pkt 2. Ewentualna korekta rozliczenia uwzględniająca odliczenie podatku z tytułu nabytego paliwa wykorzystywanego do napędu pojazdów samochodowych, o których mowa w pkt 2, uwarunkowana jest posiadaniem przez podatnika dokumentów, z których wynika, iż używany w prowadzonej działalności gospodarczej pojazd samochodowy, za okres za który dokonywana jest korekta nie był samochodem osobowym i dopuszczalna ładowność tego pojazdu wynosi powyżej 500 kg. Jednocześnie należy podkreślić, że podatnika obowiązują pozostałe wymogi w zakresie dokonywania odliczenia podatku, w tym posiadanie oryginałów faktur potwierdzających nabycie paliwa do napędu wyżej wymienionego samochodu⁴.

Ewentualnej korekty rozliczenia podatnik dokonuje poprzez złożenie korekty deklaracji. Ponadto, w przypadku gdy podatek naliczony, który objęty jest korektą, podlegał odliczeniu przy uwzględnieniu art. 90 i 91 ww. ustawy o podatku od towarów i usług, należy mieć również na uwadze dokonanie stosownych zmian w tych odliczeniach. Należy podkreślić, że organy podatkowe badając zasadność składanych w związku z ww. wyrokiem TSWE korekt, są obowiązane w każdym przypadku mieć na uwadze określony stan faktyczny występujący u podatnika.

Jednocześnie podkreślić należy, że podatnicy, którzy spełniają warunki dla dokonania stosownej korekty rozliczenia uwzględniającej odliczenie podatku naliczonego mogą lecz nie mają obowiązku jej dokonywania. Podatnik, który nie dokonał korekty, pozostając tym samym przy rozliczeniach wynikających z obowiązujących przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, ma prawo, jeżeli zaliczył wydatki związane z nieodliczonym podatkiem naliczonym w koszty uzyskania przychodów, do utrzymywania tych wydatków w kosztach uzyskania przychodów. Ponadto, biorąc pod uwagę postanowienia powyższego wyroku oraz mając na uwadze konieczność uniknięcia kosztów postępowania przed sądami administracyjnymi, nie ma podstaw do kwestionowania podatnikom użytkującym pojazdy samochodowe w prowadzonej działalności gospodarczej, do których ma zastosowanie ww. wyrok TSWE, do korzystania z prawa do odliczania na zasadach ogólnych w bieżących

⁴ Interpretacja ogólna Ministerstwa Finansów, sygn: PT3/812/4/15//CZE/09/185 z 13 lutego 2009 r. w związku z wyrokiem ETS z 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie.

rozliczeniach podatku naliczonego z tytułu bieżących zakupów paliwa wykorzystywanego do napędu tych pojazdów⁵.

Powyższe wyjaśnienia dotyczą odpowiednio możliwości odliczania, zgodnie z art. 86 ww. ustawy o podatku od towarów i usług, podatku naliczonego z tytułu nabycia lub importu pojazdów samochodowych oraz nabycia usług, zgodnie z umową najmu, dzierżawy, leasingu lub innych umów o podobnym charakterze, których przedmiotem są pojazdy samochodowe. Oznacza to, że prawo do odliczenia pełnej kwoty podatku przysługuje w odniesieniu do pojazdów samochodowych, w stosunku do których przepisy obowiązujące od dnia 1 maja 2004r. umożliwiały prawo do takiego odliczenia lub w przypadku jeżeli nie umożliwiały, ale prawo takie przysługiwałoby według zasad obowiązujących w dniu 30 kwietnia 2004r., tj. w przypadku pojazdów samochodowych, które nie są samochodami osobowymi i dopuszczalna ładowność wynosi powyżej 500 kg.

W odniesieniu do pojazdów samochodowych, o których mowa powyżej możliwość odliczenia (w drodze korekty – w stosunku do zakupów w poprzednich okresach lub w odniesieniu do bieżących wydatków w bieżących rozliczeniach) dotyczy całej kwoty podatku wynikającej z faktury lub dokumentu celnego, kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, pod warunkiem posiadania stosownych dokumentów oraz wykorzystywania tego pojazdu wyłącznie do działalności opodatkowanej. Przy ewentualnym dokonywaniu korekt podatnicy są obowiązani uwzględnić wcześniejsze częściowe odliczenie kwoty podatku przysługujące przy nabyciu pojazdów, o których mowa w art. 86 ust. 3 ww. ustawy o podatku od towarów i usług⁶.

W celu skorzystania z odliczenia podatku naliczonego niezbędne jest złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty oraz korekt deklaracji VAT. Korekta deklaracji VAT za 2004 rok zwiększająca podatek naliczony musi zostać złożona do końca 2008 roku. Przy korekcie VAT od paliwa obliczamy VAT do skorygowania za poszczególne okresy rozliczeniowe VAT, składamy deklaracje korygujące wraz z wyjaśnieniem korekty (np. "Niniejszym składam korektę deklaracji VAT w związku z dostosowaniem odliczeń VAT do treści wyroku Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich z dnia 22 grudnia

⁵ Interpretacja ogólna Ministerstwa Finansów, sygn: PT3/812/4/15//CZE/09/185 z 13 lutego 2009 r. w związku z wyrokiem ETS z 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie.

⁶ Ibidem.

2008r. w sprawie C-414/07 Magoora sp. z o.o. " itp.). W chwili otrzymania zwrotu VAT, kwoty otrzymane należy ująć jako przychód do opodatkowania z działalności gospodarczej (kosztów nie korygujemy). Identycznie należy postąpić w przypadku leasingu.

Sprawa jest bardziej skomplikowana przy nabyciu pojazdów - środków trwałych. Jeżeli korzystamy z prawa do odliczenia, powinniśmy zwrócić uwagę na następujące aspekty:

- dodatkowy odliczany VAT zmniejsza wstecznie wartość początkową pojazdów, a w efekcie również koszty uzyskania przychodu związane z amortyzacją; z drugiej jednak strony ten VAT nie stanowi przychodu w momencie jego otrzymania; w takim wypadku trzeba jednak skorygować - oprócz deklaracji VAT - deklaracje PIT, w których ujęto koszty uzyskania przychodu z amortyzacji, a także ewidencję środków trwałych;
- w przypadku odliczenia VAT na podstawie przepisów sprzed 1 maja 2004 r. przy zbyciu pojazdu nie występowało prawo do zwolnienia sprzedaży z VAT po upływie pół roku od dnia zakupu; w takim przypadku sprzedaż stałaby się opodatkowana VAT; potrzebna będzie - oprócz korekt VAT w zakresie odliczeń - zmiana korekty rocznej VAT, związanej ze zwolnioną z VAT sprzedażą pojazdu; w efekcie zmienić się może podstawa opodatkowania PIT, bo zmieniają się kwoty rocznej korekty VAT; warto dodać, że podatnik korygujący odliczenia i tracący w związku z tym prawo do zwolnienia z VAT dalszej odsprzedaży pojazdu, w przypadku określenia w umowie ceny odsprzedaży jako:
 - ceny netto - u kolejnego nabywcy pojawi się na fakturze VAT dodatkowy VAT, który spowoduje obowiązek dopłaty;
 - ceny brutto - zmniejszy się cena netto (o kwotę VAT), w związku z czym podatnik odsprzedający zmniejszy wartość przychodów do opodatkowania PIT, a nabywca uzyskując prawo do odliczenia VAT przy zakupie, jednocześnie będzie zmuszony skorygować wartość początkową pojazdu⁷.

5. Rozbieżności w orzecznictwie

Należy zwrócić uwagę na brak jednolitej linii orzecznictwa w zakresie omawianej w opracowaniu kwestii. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 03 kwietnia 2009 r. (sygn. akt I SA/Kr 147/09) uznał, że obecnie odliczenie VAT przysługuje od kupowanego paliwa do wszystkich samochodów wykorzystywanych w prowadzonej działalności gospodarczej. Jedynym ograniczeniem jest tutaj wykazanie przez podatnika, iż samochód ten służy czynnościom opodatkowanym podatkiem VAT. Zdaniem

⁷ http://www.vat.pl/samochody_z_kratka_samochod_a_vat_4889.php z dnia 10.05.2010

sądu nie jest możliwa taka wykładnia przepisów podatkowych, która pozwoliłaby na zachowanie ograniczeń obowiązujących przed 1 maja 2004 r. Tym samym stanowisko sądu jest sprzeczne ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów zawartym w przytoczonej powyżej interpretacji. Należy zwrócić uwagę, iż Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie, nie zgadzając się z oceną prawną sądu zawartą w tym wyroku, wniósł od tego wyroku skargę kasacyjną. Zatem nie można się kierować oceną prawną zawartą w ww. nieprawomocnym wyroku WSA w Krakowie, zwłaszcza że w wyrokach innych sądów administracyjnych dokonano odmiennej oceny prawnej w odniesieniu do powyższego zagadnienia.

W dniu 3 kwietnia 2009 r., w podobnej sprawie orzekł Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (III SA/Wa298/09), który do sprawy podszedł bardziej konserwatywnie. Sędziowie uznali bowiem, że prawo do pełnego odliczenia podatku VAT dają tylko te samochody, które kiedyś takie prawo dawały swoim nabywcom. W praktyce oznacza to tylko samochody z kratką, które do 30 kwietnia 2004 r. pozwalały na odpisanie całego podatku VAT (tj. auta o dopuszczalnej ładowności przekraczającej 500 kg) oraz auta spełniające kryteria określone w tzw. wzorze Lisaka, który zaczął obowiązywać po 1 maja 2004. Podobnie uznał WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 12.03.2009 r. (sygn. akt I SA/OI 59/09).

Także WSA w Opolu w wyroku z dnia 09.03.2009 r. (sygn. akt I SA/Op 18/09), czy WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 03.03.2009 r. (sygn. akt I SA/Go 57/09) uznały, że w przypadku określania prawa do odliczenia podatku VAT należy stosować zasady obowiązujące do dnia 30 kwietnia 2004 r. W związku z powyższym wydaje się zatem, iż tzw. kratka jest wymagana do odliczenia podatku VAT od paliwa do napędu samochodów osobowych, jak i ich zakupu czy leasingu.

Z wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 11 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Rz 21/10 wynika, iż podatnik nie ma prawa do odliczenia VAT z faktur dokumentujących zakup paliwa do samochodów osobowych. Sam fakt używania tych samochodów do działalności opodatkowanej VAT nie może prowadzić do wniosku, że takie prawo mu przysługuje. Sprawa dotyczyła podatnika, który po orzeczeniu ETS w sprawie C-414/07 złożył wniosek do UKS o wznowienie postępowania w sprawie VAT oraz wydanie decyzji uwzględniającej prawo do odliczenia VAT z faktur dokumentujących nabycie paliwa do samochodów używanych przez niego w działalności gospodarczej. UKS wydał ponownie decyzję, jednak nie uwzględnił do odliczenia VAT faktur dokumentujących nabycie paliwa do samochodów osobowych.

Podatnik nie zgadzając się z takim rozstrzygnięciem złożył odwołanie od decyzji do Dyrektora Izby Skarbowej, który utrzymał ją w mocy. W związku z tym podatnik złożył skargę do WSA, który ją oddalił. Jak podkreślił Sąd, w wyroku C-414/07 ETS przyjął, że to sąd krajowy, który ma wyłączną kompetencję do dokonywania wykładni swego prawa krajowego, musi w toczącym się przed nim postępowaniu dokonać oceny. Miałaby ona polegać na stwierdzeniu czy zmiany wprowadzone wraz z transponowaniem VI Dyrektywy do prawa polskiego spowodowały rozszerzenie zakresu zastosowania ograniczeń prawa do odliczenia VAT naliczonego przy zakupie paliwa przeznaczonego do samochodów używanych w ramach działalności podlegającej opodatkowaniu, w porównaniu do przepisów krajowych obowiązujących wcześniej.

Zdaniem WSA sam fakt uchylecia przez ustawodawcę krajowego przepisów zawierających ograniczenia prawa do odliczenia obowiązujące do dnia 30 kwietnia 2004 r. nie oznacza automatycznie, że państwo członkowskie nie zachowało dotychczasowych wyłączeń i że nowe regulacje obowiązujące w tym zakresie od dnia 1 maja 2004 r. są sprzeczne z art. 17 ust. 6 akapit drugi VI Dyrektywy oraz że zachodzą podstawy do pełnego odliczenia VAT⁸.

Sąd nie podzielił poglądu WSA w Krakowie zawartego w uzasadnieniu wyroku z dnia 3 kwietnia 2009 r. (sygn. akt I SA/Kr 147/09), że od 1 maja 2004 r. nie mają zastosowania wszelkie określone w prawie krajowym ograniczenia w odliczaniu podatku naliczonego zawartego w fakturach dotyczących wydatków na nabycie paliwa do samochodów wykorzystywanych w działalności opodatkowanej VAT. Dlatego też, zdaniem WSA w Rzeszowie, dla uzyskania prawa odliczenia VAT decydujący był rodzaj samochodu, do napędu którego nabyto paliwo. Niemniej jednak powstają wątpliwości, czy nie jest tutaj właściwe stanowisko WSA w Krakowie. Niewątpliwie wątpliwości te rozstrzygnąć mogłaby uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego tym bardziej, iż powyższe wyroki są nieprawomocne⁹.

Komisja Europejska wyraziła zgodę na propozycję Ministra Finansów czasowego

⁸ A. Węgielska, Nie można odliczać VAT od zakupu paliwa do samochodów osobowych. Gazeta Podatkowa nr 26 (650) z dn. 2010.04.01, s. 1.

⁹ K. Skrzypek, Odliczenie VAT od paliwa: kratka musi być?, eGospodarka.pl, <http://www.podatki.egospodarka.pl/40481,Odliczenie-VAT-od-paliwa-kratka-musi-byc,1,65,1.html>

ograniczenia możliwości odliczania VAT od samochodów wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej. Dla przedsiębiorców oznaczało to, że wraca stare - czyli z jednej strony likwidacja krutek, a z drugiej brak możliwości pełnego odliczania podatku VAT.

Zdaniem Adama Ambrozika - eksperta Konfederacji Pracodawców Polskich częste zmiany zasad opodatkowania samochodów wywołują nierynkowe zachowania się kupujących, negatywnie wpływają na branżę motoryzacyjną i nabywców – przedsiębiorców. W sytuacji spowolnienia gospodarczego, które szczególnie dotknęło branżę motoryzacyjną, sztuczne wahania popytu odbijają się niekorzystnie na kondycji finansowej branży motoryzacyjnej¹⁰.

Obecnie przez przedsiębiorców kupowanych jest około 140 tys. nowych samochodów osobowych rocznie do celów związanych z działalnością gospodarczą. Przy wprowadzeniu pełnego odliczenia podatku VAT do dyspozycji przedsiębiorców pozostałoby około 800 mln zł rocznie. Według Raportu PZPM z marca 2009 r., którego merytorycznym patronem była Konfederacja Pracodawców Polskich, spowodowałoby to, co najmniej około 15 proc. wzrost sprzedaży samochodów. Podatek zawarty w paliwie wykorzystywany do zasilenia tych pojazdów przyniósłby do budżetu około 220 mln zł dodatkowych wpływów. Ponadto po około 3 latach ze sprzedaży tych samochodów przez przedsiębiorców do budżetu państwa wpłynęłoby około 180 mln zł z podatku VAT¹¹.

6. Zakończenie

W dniu 22 grudnia 2008 r. Europejski Trybunał Sprawiedliwości uznał, iż polskie przepisy w zakresie ograniczenia odliczenia podatku VAT od paliwa nabywanego do napędu samochodów firmowych, które weszły w życie 1 maja 2004 r. (tzw. wzór Lisaka) a następnie zmienione 22 sierpnia 2005 r. (zawarte w ustawie o VAT do dnia dzisiejszego, które zmieniły w znacznym stopniu definicję samochodu osobowego) są sprzeczne z przepisami unijnymi (sprawa C-414/07). TSWE nie wskazał jednak, jakie zasady odliczania VAT należy

¹⁰ K. Skrzypek, VAT od samochodów i paliwa po nowemu, czyli po staremu. eGospodarka.pl, <http://www.podatki.egospodarka.pl/45561,VAT-od-samochodow-i-paliwa-po-nowemu-czyli-po-staremu,1,65,1.html>

¹¹ Ibidem.

stosować. Ministerstwo Finansów w dniu 13 lutego 2009 r. wydało interpretację ogólną ustosunkowując się do powyższego wyroku. Wskazało w nim, iż podatnicy mogą odliczać podatek VAT na bieżąco, a także składać korekty za wcześniejsze okresy w odniesieniu do kupowanego paliwa służącego do napędu samochodów, które do końca kwietnia 2004 roku dawały prawo do odliczenia podatku VAT (czyli tzw. samochodów z kratką). Wyrok ten wywołał także dużą liczbę wyroków polskich sądów w powyższej kwestii. Ich stanowisko nie było i nie jest jednak jednolite.

W praktyce dominują dwa sprzeczne podejścia w tym zakresie możliwości odliczania podatku VAT od nabycia samochodów osobowych i paliwa do nich: jedno reprezentowane przez organy skarbowe oraz część sądów administracyjnych, zgodnie z którym pełne odliczanie podatku od towarów i usług przysługuje podatnikom, którzy użytkują w działalności gospodarczej tzw. samochody z kratką, natomiast stanowisko przeciwstawne oparte jest na argumentacji o braku obowiązywania starej ustawy o podatku od towarów i usług (wyrok WSA w Krakowie z dnia 3 kwietnia 2009 r., sygn. akt SA/kr 147/01), co prowadzi do braku ograniczeń w odliczaniu podatku od towarów i usług przy zakupie samochodów osobowych oraz paliwa do ich eksploatacji w działalności gospodarczej. Taka sytuacja może narazić podatników na ryzyko sporów z organami skarbowymi. Należałoby wprowadzić stosowne zmiany w ustawie o podatku od towarów i usług, tak aby wykładnia przepisów określających prawo do odliczenia podatku wynikała bezpośrednio z ustawy, a nie z ww. wyroku i interpretacji ogólnej ministra finansów.

Podkreślić należy, iż biorąc po uwagę przedstawione w artykule rozbieżności i wątpliwości w zakresie wykładni i stosowania prawa podatkowego, podatnik powinien podejmować rozważne decyzje w omawianej kwestii, ponosząc odpowiedzialność za rzetelne i prawidłowe rozliczenia podatkowe.

Literatura

http://www.vat.pl/samochody_z_kratka_samochod_a_vat_4889.php z dnia 10.05.2010

Interpretacja ogólna Ministerstwa Finansów, sygn: PT3/812/4/15//CZE/09/185 z 13 lutego 2009 r. w związku z wyrokiem ETS z 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie.

Skrzypek K., Odliczenie VAT od paliwa: kratka musi być?, eGospodarka.pl, <http://www.podatki.egospodarka.pl/40481,Odliczenie-VAT-od-paliwa-kratka-musi-byc,1,65,1.html>

Skrzypek K., VAT od samochodów i paliwa po nowemu, czyli po starym. eGospodarka.pl, <http://www.podatki.egospodarka.pl/45561,VAT-od-samochodow-i-paliwa-po-nowemu-czyli-po-staremu,1,65,1.html>

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.).

Węgielska A., Nie można odliczać VAT od zakupu paliwa do samochodów osobowych. Gazeta Podatkowa nr 26 (650) z dn. 2010.04.01, s. 1.

Wyrok NSA z dnia 18 sierpnia 2004 r., sygnatura: FSK 360/04, Przegląd Podatkowy 2005, nr 4, s. 57

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich (TSWE) z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora sp. z o.o.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 03.03.2009 r. (sygn. akt I SA/Go 57/09)

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie w z dnia 12.03.2009 r. (sygn. akt I SA/Ol 59/09).

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu w z dnia 09.03.2009 r. (sygn. akt I SA/Op 18/09),

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 kwietnia 2009 r. (III SA/Wa298/09)

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 11 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Rz 21/1

Limitations of VAT deductions refer to cars and petrol purchase

Summary

In this article limitations of VAT deductions refer to cars and petrol purchase using in business activities have been presented. The Author described the judgement of Court of Justice of the European Communities took on 22 December, 2008 in case of Magoora Ltd. (C-414/07). Moreover, this paper presents interpretation of Ministry of Finance edited on 13th February, 2009, which includes explanations about VAT deductions refer to cars and petrol purchase. It pointed out rules of VAT declaration corrections as well as discrepancies in administrative courts judgements.

Adres do korespondencji:
dr Katarzyna Boratyńska
Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie
Katedra Ekonomiki i Organizacji Przedsiębiorstw
ul. Nowoursynowska 166
02-787 Warszawa
tel. (0 22) 593 42 31
e-mail: katarzyna_boratynska@sggw.pl