

## **Nowe zasady pomniejszania podatku należnego o wartość podatku naliczonego z tytułu nabycia i eksploatacji pojazdu w warunkach racjonalizowania wpływów budżetowych z podatku od towarów i usług po zaistniałych kryzysach gospodarczych**

### **Streszczenie**

Niniejsza publikacja ukazuje kształt polskich regulacji prawnych dotyczących ograniczenia prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego z nabyciem i eksploatacją samochodów przez podatników podatku od towarów i usług, wprowadzonych po spadku wpływów budżetowych z podatku od towarów i usług wywołanych m.in. kryzysami gospodarczymi. Autorka odwołuje się do legalnego znaczenia pojęć „cele osobiste”, „cele inne niż działalność gospodarcza”, ukazując nadużycia w interpretowaniu wprowadzonych regulacji. Ograniczenia w prawie do odliczenia łamią podstawowe mechanizmy wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i są niezgodne z obowiązującą dyrektywą 112/2006/WE.

### **Słowa kluczowe**

VAT, cele osobiste, samochód firmowy, prawo do odliczenia, zasada neutralności

### **Wprowadzenie**

Na wniosek Ministerstwa Finansów Rada Unii Europejskiej decyzją z dnia 27 września 2010 r. (nr 2010/581/UE) zgodziła się, aby polski ustawodawca wprowadził tymczasowo (do dnia 31 grudnia 2013 r.) ograniczenia w prawie do odliczenia podatku naliczonego związanego z zakupem, wewnątrzwspólnotowym nabyciem, przywozem, wynajmem lub leasingiem pojazdów silnikowych innych niż pojazdy osobowe do maksymalnej kwoty 6000 zł. Przepisy mające wdrażać postanowienia decyzji Rady zawarto w ustawie o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym. Z dniem 1 kwietnia 2014 r. weszła w życie ustawa z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 312), wprowadzająca do polskiego porządku prawnego tzw. decyzję derogacyjną Rady Unii Europejskiej. Wskazaną decyzją wykonawczą z dnia 17 grudnia 2013 r. Rada

Unii Europejskiej upoważniła Rzeczpospolitą Polską do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2013/805/UE)<sup>1</sup>.

Na mocy art. 1 ust. 1 decyzji derogacyjnej Rada UE upoważniła Polskę do ograniczenia do wysokości 50% prawa do odliczenia VAT od zakupu, nabycia wewnątrzwspólnotowego, przywozu, wynajmu lub leasingu silnikowych pojazdów drogowych, a także VAT naliczanego od wydatków związanych z tymi pojazdami, jeśli pojazd nie jest używany wyłącznie do celów działalności gospodarczej.

Regulacja ta w sposób istotny ogranicza prawo podatników do pomniejszenia kwoty podatku należnego. Jawi się tym samym jako pokryzysowa racjonalizacja mechanizmu podatku od towarów i usług generująca większe wpływy do budżetu państwa z tytułu tej daniny i stanowiąca przejaw próby rekonstrukcji polskiej regulacji ogólnego podatku obrotowego.

Celem niniejszego artykułu jest próba oceny wprowadzonej regulacji pod kątem zgodności z dyrektywą unijną w zakresie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i jego fundamentu – zasady neutralności tej daniny dla podatnika.

## Charakter prawny podatku od towarów i usług

Kształt normatywny podatku od towarów i usług klasyfikuje tę daninę jako obciążającą ostatecznie konsumpcję, co związane jest bezpośrednio z zasadą przyczynowości tego podatku<sup>2</sup>. Z uwagi na to, że przedmiotem opodatkowania ogólnym podatkiem obrotowym jest w poszczególnych fazach obrotu „zbycie”, rozumiane głównie jako sprzedaż, zamiana i aport do spółek towarów i usług, można stwierdzić, że niewątpliwą podstawą dla podatkowopravných stanów faktycznych są prawne stosunki zobowiązania wynikające z zawieranych umów cywilnoprawnych. Konstrukcja opodatkowania obrotu podatkiem od towarów i usług zakłada, że z jednej strony podmiot transakcji gospodarczej spełnia świadczenie, które jest elementem przedmiotu zobowiązania polegającego na dokonaniu dostawy towarów lub świadczenia usługi, ale także podmiot ten otrzymuje świadczenie zwrotne, które przybierać może postać świadczenia pieniężnego lub niepieniężnego równego ustalonej cenie. Opodatkowanie obrotu powinno być przy tym neutralne dla świadczeniodawcy, który jednocześnie z tytułu transakcji stanie

<sup>1</sup> Dz. Urz. UE L 353 z 28.12.2013 r., s. 51.

<sup>2</sup> M. Adamczak-Retecka, *Efektywność jako zasada prawa wspólnotowego*, [w:] C. Mik (red.), *Zasady ogólne prawa wspólnotowego*, Toruń 2007, s. 53; A. Bartosiewicz, R. Kubański, *VAT. Komentarz 2012*, LEX/el. 2012, wyd. IV; D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2013, s. 23 i n.; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 516–518.

się podatnikiem podatku od towarów i usług. Wartość ciężaru podatkowego w kalkulacji jest w cenę, a więc prawny ciężar daniny jest w istocie składową otrzymanego świadczenia zwrotnego. Ekonomiczny ciężar podatku poniesie dopiero konsument, który nie będzie miał możliwości przerzucenia podatku w kolejnej fazie obrotu z uwagi na to, że nastąpi zużycie dobra stanowiącego przedmiot obrotu prawnego, czyli konsumpcja. Zatem ogólny podatek obrotowy, przybierający postać podatku od wartości dodanej, w sensie ekonomicznym obciąża konsumenta, który formalnie nie jest podatnikiem podatku od towarów i usług, a ponadto żaden przepis prawa nie czyni go dłużnikiem w stosunku prawnym zobowiązania podatkowego względem wierzyciela publicznoprawnego.

## **Prawo do odliczenia podatku naliczonego jako realizacja zasady neutralności podatku od towarów i usług**

Powyższe implikuje najważniejszą, fundamentalną, cechę podatku od towarów i usług – zasadę transparentności, inaczej zwaną zasadą neutralności podatku od towarów i usług. W ocenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej też TSUE) jest ona podstawowym instrumentem mechanizmu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, przejawiającą się prawem do pomniejszenia podatku należnego występującego w danej fazie obrotu o podatek naliczony, zapłacony w cenie dóbr nabytych przez podatnika na potrzeby prowadzenia działalności opodatkowanej<sup>3</sup>. Pomniejszenie to jest fundamentalnym prawem podatnika, nie zaś jego przywilejem<sup>4</sup>. Odliczenie podatku naliczonego (zapłaconego w poprzednich fazach) przysługuje podatnikowi jedynie wtedy, kiedy występuje bezpośredni i bezsporny związek (ang. *direct and immediate link*) pomiędzy podatkiem naliczonym przy nabyciu towarów lub usług a podatkiem należnym z tytułu prowadzonej przez niego działalności<sup>5</sup>. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wydawanych rozstrzygnięciach wyraźnie podkreśla, że jakiegokolwiek ograniczenie prawa do odliczenia podatku naliczonego ma wpływ na poziom obciążenia podatkowego i musi być stosowane w podobny sposób we wszystkich państwach

<sup>3</sup> W wyroku TSUE z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 *Państwo belgijskie przeciwko Ghent Coal Terminal NV*, ECR 1998, s. I-00001, TSUE podkreślał, iż „prawo do odliczenia zostało zastosowane, aby w pełni uwolnić przedsiębiorcę od kosztów podatku VAT zapłaconego lub należnego przy prowadzeniu przezeń działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia, że każda działalność gospodarcza, bez względu na jej cel i efekt, jeżeli sama podlega opodatkowaniu VAT, jest opodatkowana w sposób całkowicie neutralny”.

<sup>4</sup> Wyrok WSA z dnia 18 maja 2007 r., III SA/Wa 324/07, nr LEX 339509.

<sup>5</sup> Wyrok ETS z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 *BLP Groupplc przeciwko Commissioners of Customs and Excise*.

członkowskich UE, stąd odstępstwa od zasady neutralności są dopuszczalne wyłącznie wtedy, gdy przewiduje je wprost sama dyrektywa<sup>6</sup>.

Zgodnie z art. 86a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r., poz. 710; dalej też u.p.t.u.) w przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi kwotę podatku naliczonego stanowi 50% kwoty podatku wynikającej z faktury otrzymanej przez podatnika lub należnego z tytułu świadczenia usług, dla którego zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 podatnikiem jest ich usługobiorca, dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest ich nabywca, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów; albo należnego, w przypadku, o którym mowa w art. 33a; bądź wynikającej z otrzymanego dokumentu celnego, deklaracji importowej w przypadku, o którym mowa w art. 33b, oraz z decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz art. 34 u.p.t.u.

Powyższe ograniczenie ma zastosowanie do wydatków związanych z pojazdami samochodowymi dotyczącymi:

- 1) nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów oraz nabycia lub importu ich części składowych;
- 2) używania tych pojazdów na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, związane z tą umową, inne niż wymienione w pkt 3;
- 3) nabycia lub importu paliw silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu tych pojazdów, usług naprawy lub konserwacji tych pojazdów oraz innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub użytkowaniem tych pojazdów.

Ustawodawca w dalszych przepisach wskazał, że ograniczenie nie ma zastosowania:

- 1) w przypadku, gdy pojazdy samochodowe są wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika lub konstrukcyjnie przeznaczone do przewozu co najmniej 10 osób, łącznie z kierowcą, jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie;
- 2) do towarów montowanych w pojazdach samochodowych i do związanych z tymi towarami usług montażu, naprawy i konserwacji, jeżeli przeznaczenie tych towarów wskazuje obiektywnie na możliwość ich wykorzystywania wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika.

---

<sup>6</sup> Wyrok ETS z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie C-268/83 *D.A. Rompelman i E.A. Rompelman-Van Deelen przeciwko Minister van Financien (Holandia)*; Wyrok ETS z dnia 19 września 2000 r. w połączonych sprawach C-177/99 i C-181/99 *Ampafrance SA przeciwko Directeur des Services Fiscaux de Maine-et-Loire i Sanofi Synthelabo przeciwko Directeur des Services Fiscaux du Val-de-Marne*.

Zdecydowano przy tym, że pojazdy samochodowe są uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika wtedy, gdy:

- 1) sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub
- 2) konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne.

Wskazane w przedmiotowym przepisie okoliczności wypełniające podatkowo-prawny stan faktyczny w żadnym miejscu nie są zależne od neutralności tej daniny, która w istocie ustępuje miejsca jednej z podstawowych zasad podatku od wartości dodanej, tj. zasadzie opodatkowania konsumpcji. Jeśli zwrócić uwagę, że zasada neutralności podatku od towarów i usług oraz zasada rzeczywistego opodatkowania konsumpcji odnajdują swój wyraz we wszystkich rozwiązaniach legislacyjnych u.p.t.u., toteż rozwiązanie przyjęte w art. 86a u.p.t.u. w sposób naturalny także wiąże się ze wszystkimi cechami charakterystycznymi dla podatku od wartości dodanej. Oparcie mechanizmu konstrukcyjnego opodatkowania obrotu profesjonalnego ogólnym podatkiem obrotowym na schemacie „opodatkowanie – odliczanie”<sup>7</sup> warunkowanego wystąpieniem prawa do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony, pozwala na rzeczywiste przerzucenie ciężaru ekonomicznego tej daniny na świadczeniobiorcę, tak długo jak dane dobro pozostaje przedmiotem obrotu profesjonalnego. Podatek od towarów i usług jako danina nakładana na wartość netto obrotu w danej fazie ostatecznie zostaje „zapłacona” przez konsumenta, który nie ma faktycznej ani prawnej możliwości dokonania odliczenia podatku naliczonego<sup>8</sup>. Jest to konsekwencja wyprowadzenia danego dobra z obrotu, poprzez jego konsumpcję, tj. bezpośrednie zaspokojenie potrzeb osobistych świadczeniobiorcy. Do sytuacji świadczeniobiorcy-konsumenta upodabnia się więc sytuacja podatnika podatku od towarów i usług wykorzystującego samochód należący do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż prowadzona przez niego działalność gospodarcza. Podatnik ten ma prawo do skorzystania z prawa pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony z tytułu jego nabycia – działając tym samym jako podatnik tego podatku – i realnego pomniejszenia wartości podatku do zapłaty w danym okresie rozliczeniowym. W sytuacjach wskazanych w treści art. 7 ust. 2 (nieodpłatnej dostawy towarów) oraz art. 8 ust. 2 (nieodpłatnego świadczenia usług) u.p.t.u. podatnik także dokonuje konsumpcji określonych dóbr, tracąc tym samym status podatnika podatku od

---

<sup>7</sup> R. Mastalski, *op. cit.*, s. 521.

<sup>8</sup> P. Selera, *Prawo do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego w VAT*, Warszawa 2014, s. 49.

towarów i usług, a przybierając rolę ostatecznego konsumenta. Na podstawie art. 8 ust. 5 u.p.t.u. przepis o nieodpłatnym świadczeniu usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług nie ma zastosowania w przypadku użycia pojazdów samochodowych do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, obliczoną zgodnie z art. 86a ust. 1, z tytułu:

- 1) nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów lub
- 2) nabycia, importu lub wytworzenia części składowych do tych pojazdów, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów podatnikowi nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Powyższe oznacza zatem, że podatnik wykorzystując samochód firmowy na cele inne niż prowadzona działalność gospodarcza, nie materializuje podatkowoprawnego stanu faktycznego opodatkowania ostatecznej konsumpcji. Pojawia się jednak pytanie zasadnicze: czy podatnik może mieć ograniczone prawo do odliczenia podatku naliczonego – jak w analizowanym przepisie art. 86a u.p.t.u. – jeśli nabyty i eksploatowany samochód służy prowadzeniu działalności gospodarczej?

Wydaje się, że wyłącznie ze względów czysto fiskalnych, uzasadniona stała się konieczność objęcia obowiązkiem podatkowym każdej formy „wyprowadzenia z obrotu” czy też konsumpcji towaru/usługi. W przeciwnym razie podatek naliczony zostałby odliczony przez podatnika, ale nigdy nie wystąpiłby podatek należny rekompensujący dokonane pomniejszenie. Założenia legislacyjne ustawodawcy unijnego w zakresie realnego opodatkowania konsumpcji nie zostałyby wypełnione. Ustawodawca podatkowy posługuje się określeniami: „cele osobiste” oraz „cele inne niż działalność gospodarcza”, nie traktując ich jednak jako zwroty synonimiczne.

## **Cele osobiste i cele inne niż działalność gospodarcza**

Dla określenia, czy następuje zakończenie łańcucha transakcyjnego powodującego ostateczną konsumpcję, istotne jest więc ustalenie, czym są cele prywatne, i szerzej – cele inne niż działalność gospodarcza. Takimi sformułowaniami bowiem posługuje się ustawodawca podatkowy. Użyte przez niego pojęcia są nieostre i w praktyce rodzą wiele trudności interpretacyjnych<sup>9</sup>, czego dowodem jest bogate orzecznictwo sądowe w tej materii. W stanowisku judykatury można spotkać się z poglądem, według którego nawet ich najgłębsza i najbardziej dociekliwa analiza nie pozwoliłaby na sformułowanie

---

<sup>9</sup> Zob. M. Bącał, *Czy usługi prawnicze świadczone pro bono podlegają opodatkowaniu VAT?*, „Jurysdykcja podatkowa” 2010, nr 4, s. 44.

jednoznacznego zakresu znaczeniowego tych pojęć, każde bowiem zdarzenie prawne powinno być rozpatrywane indywidualnie (ang. *case by case*)<sup>10</sup>. Obrazując na przykładzie tę problematykę, wskazać można na sytuację zapewnienia przez pracodawcę pracownikom bezpłatnego transportu samochodem służbowym pomiędzy miejscem zamieszkania a miejscem pracy. Z jednej strony wyjaśnia się, że dowozy takie zaspokajają potrzeby prywatne tych pracowników, a zatem świadczenie służy celom innym niż cele działalności gospodarczej, przez co podlega opodatkowaniu<sup>11</sup>. Jednocześnie z drugiej strony wskazuje się, że jeśli wymagania przedsiębiorstwa, takie jak trudność w zapewnieniu innych środków transportu czy częste zmiany miejsca pracy, wymuszają na pracodawcy konieczność zapewnienia pracownikom transportu, to takiego świadczenia nie można uznać za niezwiązane z działalnością gospodarczą podatnika<sup>12</sup>. Dlatego też osobistą korzyść, jaka wynika z danego świadczenia dla podatnika, pracowników czy innych osób wskazanych regulacjami krajowymi, należy traktować jako uboczną względem korzyści przedsiębiorstwa podatnika<sup>13</sup>. Realizacja celu osobistego zrywa bowiem związek z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem. Występuje konsumpcja, a każda konsumpcja towarów i usług powinna zostać opodatkowana<sup>14</sup>, w tym tzw. prywatna konsumpcja<sup>15</sup>. Kształt obecnej regulacji art. 86a u.p.t.u. niewątpliwie stanowi także wyraz realizacji zasady opodatkowania każdej formy konsumpcji, w tym właśnie prywatnej – warunkowana względami fiskalnymi konieczność uniknięcia przez ustawodawcę podatkowego nieopodatkowanej konsumpcji<sup>16</sup>.

„Cele inne niż prowadzona działalność gospodarcza” to pojęcie szersze niż „cele osobiste”, ale zawierają w swym zakresie znaczeniowym te drugie. Wniosek ten odnajduje uzasadnienie chociażby w treści art. 86 ust. 2a u.p.t.u., zgodnie z którym w przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej

<sup>10</sup> Zob. wyrok TSUE z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 *Hansgeorg Lennartz*; wyrok TSUE z dnia 27 czerwca 1989 r. w sprawie C-50/88 *Heinz Kühne v. Finanzamt München III*; wyrok TSUE z dnia 16 października 1997 r. w sprawie C-258/95 *Julius Fillibeck-Söhne & Co. KG przeciwko Finanzamt Neustadt*; wyrok NSA z dnia 20 marca 2014 r., I FSK 1062/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; wyrok NSA z dnia 19 marca 2014 r., I FSK 888/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; Wyrok NSA z dnia 19 marca 2014 r., I FSK 858/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; Wyrok NSA z dnia 19 marca 2014 r., I FSK 927/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

<sup>11</sup> Zob. A. Kieszkowska, *Przekazanie towarów i świadczenie usług na rzecz pracowników*, „Doradca Podatnika” 2004, Nr 42, TRENDY, s. 2; Wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2014 r., I FSK 327/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

<sup>12</sup> *Ibidem*.

<sup>13</sup> Wyrok TSUE z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-371/07 *Danfoss A/S i AstraZeneca A/S przeciwko Skatteministeriet*.

<sup>14</sup> Wyrok NSA z dnia 13 lutego 2014 r., I FSK 1873/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; wyrok NSA z dnia 10 lutego 2012 r., I FSK 529/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

<sup>15</sup> M. Chomiuk, Ł. Dębkowski, *Opodatkowanie VAT nieodpłatnego świadczenia usług*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 8, s. 13.

<sup>16</sup> *Ibidem*, s. 15; Opinia Rzecznika Generalnego Jacobs w związku z wyrokiem TSUE z dnia 25 maja 1993 r. w sprawie C-193/91 *Finanzamt München III przeciwko Gerhard Mohsche*.

przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 – w przypadku, o którym mowa w tym przepisie, gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej. Sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Tym samym we wskazanym przepisie ustawodawca dokonuje wyraźnego wyłączenia „celów osobistych” z „celów innych niż działalność gospodarcza”. Wydaje się, że „cele osobiste” podatnika odnoszą się do sytuacji wykorzystania towarów i usług w sposób właściwy dla ostatecznego konsumenta – na indywidualne potrzeby podatnika lub jego rodziny. Natomiast „cele inne niż działalność gospodarcza” obejmują nie tylko cele osobiste podatnika, lecz odnoszą się także do sytuacji wykorzystania towarów i usług do działalności podatnika, która nie podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej. Może to być obszar działalności właściwej dla organów władzy bądź też działalności *non profit* (np. pomoc charytatywna).

## **Orzecznictwo TSUE a ograniczone prawo do odliczenia podatku naliczonego**

W literaturze przedmiotu podnosi się, że wyrok TSUE w sprawach połączonych C-177/99 oraz C-181/99<sup>17</sup> powinien wywierać istotny wpływ także na polskie regulacje w materii odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia lub wytworzenia samochodów. Trybunał stwierdził, że VI dyrektywa powinna być interpretowana w ten sposób, iż sprzeciwia się ona prawu podatnika do odliczenia podatku od wartości dodanej, jeżeli transakcje, z których wynika to prawo, stanowią nadużycie. Dla stwierdzenia nadużycia wymagane jest, po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo że spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach VI dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów. Po drugie, z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, że zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej. Z punktu widzenia niniejszych rozważań trzeci wniosek wskazany przez TSUE ma znaczenie zasadnicze – ograniczenia prawa do odliczenia

<sup>17</sup> Zob. wyrok TSUE z dnia 19 września 2000 r. w sprawach połączonych C-177/99 oraz C-181/99 *Ampafrance SA przeciwko Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire i Sanofi Synthelabo przeciwko Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne*, ECR 2000, s. I-07013.



podatku od wartości dodanej powinny być wprowadzane wyłącznie w sytuacjach koniecznych i z poszanowaniem zasady proporcjonalności, nawet gdy są stosowane w ramach środków specjalnych.

Tymczasem na wniosek Ministerstwa Finansów Rada UE decyzją z dnia 27 września 2010 r., nr 2010/581/UE wyraziła zgodę na wprowadzenie dla polskich podatników podatku od towarów i usług ograniczeń w prawie do odliczenia związanych z zakupem, wewnątrzwspólnotowym nabyciem, przywozem, wynajmem lub leasingiem pojazdów silnikowych innych niż pojazdy osobowe do maksymalnej kwoty 6000 zł – na okres przejściowy do dnia 31 grudnia 2013 r. Przepisy mające wdrażać postanowienia decyzji Rady UE zawarto w ustawie o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym. Ministerstwo Finansów, forsując wniosek o wyrażenie zgody na ograniczenie prawa do odliczenia, argumentowało powyższe potrzebą uproszczenia systemu oraz koniecznością zapobiegania uchylaniu się i unikania opodatkowania. Najistotniejszą z punktu widzenia polskich organów było zwiększenie wpływów budżetowych z tytułu podatku od towarów i usług, nadszarpniętych kryzysem gospodarczym. Jednakże w efekcie polskie regulacje bazujące na decyzji Rady wprowadziły rozwiązanie zuniwersalizowane i niezależne od rzeczywistego wykorzystania samochodów – każdy podatnik przedmiotowej daniny został pozbawiony pełnego prawa odliczenia podatku naliczonego nawet wówczas, gdy w jego sytuacji nie ma możliwości prywatnego użytku, chociażby z uwagi na odpłatne oddanie samochodu pracownikowi do prywatnego użytkowania. Tym samym w doktrynie prawa podniesiono zarzut, że Rada UE w swej decyzji wykonawczej zgodziła się na wprowadzenie środka mającego zwalczać oszustwa podatkowe, który jest nieadekwatny i zbyt restrykcyjny, a także zbyt generalny w stosunku do celu, jakiego ma służyć, i narusza poprzez to wymóg określony w art. 5 ust. 4 TFUE (zasadę proporcjonalności)<sup>18</sup>.

Ustawodawca podatkowy, decydując się na zmianę ww. przepisów w 2014 r., zasadniczo powinien wyeliminować ograniczenie w prawie do odliczenia podatku naliczonego w sytuacjach, gdy podatnik nabywa samochód mający mu służyć do prowadzenia działalności gospodarczej. W świetle brzmienia art. 1 ust. 3 decyzji derogacyjnej ograniczenie prawa do odliczenia nie znajdzie zastosowania do VAT naliczonego, związane go z wydatkami, które są w całości dotyczą działalnością gospodarczą podatnika. Nawet bowiem w przypadku korzystania z samochodu zarówno do celów działalności gospodarczej, jak i do celów prywatnych, jeśli dany wydatek jest w całości związany z prowadzoną działalnością gospodarczą, zgodnie z decyzją derogacyjną powinien on dawać

---

<sup>18</sup> Zob. A. Nowak, J. Czerwiński, *Wydatki eksploatacyjne związane wyłącznie z działalnością gospodarczą podatnika dotyczące pojazdów samochodowych wykorzystywanych zarówno do celów działalności gospodarczej, jak i do celów prywatnych*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, WK2016/el., [dostęp: 16.10.2016].

pełne prawo do odliczenia VAT. Tymczasem ustawodawca podatkowy wprowadził kolejne ograniczenia w prawie do odliczenia podatku naliczonego.

Istotne wątpliwości co do stosowania omawianych przepisów podatkowych pokazała praktyka interpretacyjna ministra finansów<sup>19</sup> związana z wprowadzeniem tzw. przewspółczynnika odliczenia podatku naliczonego związanego z określeniem proporcji odliczenia, gdy nabywane towary lub usługi mają podatkowi służyć do celów gospodarczych opodatkowanych podatkiem od towarów i usług oraz celom innym niż prowadzona działalność gospodarcza. W przypadku gdy podatnik ponosi wydatki związane z pojazdami samochodowymi, które dotyczą zarówno jego działalności gospodarczej, jak i celów innych niż działalność gospodarcza (ale innych niż cele prywatne), kwota wynikająca z faktury, dokumentu celnego, deklaracji importowej oraz decyzji wydawanych przez naczelnika urzędu celnego lub kwota podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu towarów, objętych procedurą uproszczoną, wynikającego z dokumentu celnego, importu usług oraz dostawy, dla której podatnikiem jest nabywca, powinna zostać proporcjonalnie pomniejszona zgodnie z proporcją wyliczoną według przyjętego przez podatnika sposobu określenia proporcji, a więc zgodnie z art. 86 ust. 2a i n. u.p.t.u. Minister finansów dodaje jednak, że w przypadku, gdy samochód będzie wykorzystywany również do celów prywatnych, wyliczona zgodnie z ww. proporcją kwota podatku naliczonego powinna zostać pomniejszona o 50%. W przypadku, gdy samochód będzie używany wyłącznie do działalności gospodarczej (i spełnione są wszystkie wymogi z ustawy o VAT), wyliczona za pomocą proporcji kwota podatku naliczonego nie będzie pomniejszana. Jeśli jednak wydatki te są związane z czynnościami opodatkowanymi VAT oraz zwolnionymi z VAT wykonywanymi w ramach działalności gospodarczej, kwota ta powinna ulec dalszemu proporcjonalnemu pomniejszeniu zgodnie z proporcją wyliczoną na podstawie art. 90 ust. 3–10 ustawy o VAT.

Minister Finansów dokonał zatem błędnej interpretacji przepisów art. 86a w zw. z art. 8 ust. 5 w zw. z art. 86 ust. 2a u.p.t.u. Organ nakazuje bowiem dwukrotnie ograniczyć prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu „celów prywatnych”, pomimo że wprost przeciwny wniosek wynika z dosłownego brzmienia powołanych przepisów.

## Podsumowanie

Podsumowując, wydatki eksploatacyjne związane wyłącznie z działalnością gospodarczą podatnika, a dotyczące pojazdów samochodowych wykorzystywanych zarówno w tej działalności, jak i do celów prywatnych, w świetle przepisów ustawy o podatku od

<sup>19</sup> Zob. <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1402295/Broszura+informacyjna+-+Zasady+odliczania+podatku+VAT.pdf> [dostęp 30.11.2016].

towarów i usług są objęte ograniczeniem prawa do odliczenia do wysokości 50% kwoty podatku naliczonego. Przedmiotową regulację należy uznać za naruszenie prawa unijnego poprzez wykroczenie poza przyznane RP odstępstwo od przepisów dyrektywy 2006/112/WE na mocy wyżej wskazanej decyzji derogacyjnej. Z kolei interpretacja przepisów dokonana przez ministra finansów w powołanej broszurze, zgodnie z którą należy dodatkowo stosować prewspółczynnik odliczenia, jawi się jako rażąco błędna wykładnia i skrajny fiskalizm.

## Bibliografia

### Źródła prawa

Dyrektywa 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 353 z 28.12.2013 r.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jedn. Dz. U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.).

### Literatura

Adamczak-Retecka M., *Efektywność jako zasada prawa wspólnotowego*, [w:] C. Mik (red.), *Zasady ogólne prawa wspólnotowego*, Toruń 2007.

Bartosiewicz A., Kubacki R., *VAT. Komentarz 2012*, LEX/el. 2012, wyd. IV, [dostęp: 16.10.2016].

Bącał M., *Czy usługi prawnicze świadczone pro bono podlegają opodatkowaniu VAT?*, „Jurysdykcja podatkowa” 2010, nr 4.

Chomiuk M., Dębowski Ł., *Opodatkowanie VAT nieodpłatnego świadczenia usług*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 8.

Gibasiewicz D., *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 201.

Kieszkowska A., *Przekazanie towarów i świadczenie usług na rzecz pracowników*, „Doradca Podatnika” 2004, Nr 42, TRENDY.

Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2013.

Nowak A., Czerwiński J., *Wydatki eksploatacyjne związane wyłącznie z działalnością gospodarczą podatnika dotyczące pojazdów samochodowych wykorzystywanych zarówno do celów działalności gospodarczej, jak i do celów prywatnych*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, WK2016/el. [dostęp: 16.10.2016].

Opinia Rzecznika Generalnego Jacobs w związku z wyrokiem TSUE z dnia 25 maja 1993 r. w sprawie C-193/91 *FinanzamtMünchen III przeciwko Gerhard Mohsche*.

Selera P., *Prawo do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego w VAT*, Warszawa 2014.

## Orzecznictwo

Wyrok TSUE z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 *Państwo belgijskie przeciwko Ghent-Coal Terminal NV*.

Wyrok ETS z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 *BLP Groupplc przeciw Commissioners of Customs and Excise*.

Wyrok ETS z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie C-268/83 *D.A. Rompelman i E.A. Rompelman-Van Deelen przeciw Minister van Financien (Holandia)*.

Wyrok ETS z dnia 19 września 2000 r. w połączonych sprawach C-177/99 i C-181/99 *Ampa-france SA a Directeur des Services Fiscaux de Maine-et-Loire i Sanofi Synthelabo przeciw Directeur des Services Fiscaux du Val-de-Marne*.

Wyrok ETS z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 *Hansgeorg Lennartz przeciw Finanzamt München III*.

Wyrok ETS z dnia 27 czerwca 1989 r. w sprawie C-50/88 *Heinz Kühne v. Finanzamt München III*.

Wyrok ETS z dnia 16 października 1997 r. w sprawie C-258/95 *Julius Fillibeck Söhne & Co. KG przeciwko Finanzamt Neustadt*.

Wyrok TSUE z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-371/07 *Danfoss A/S i AstraZeneca A/S przeciwko Skatteministeriet*.

Wyrok NSA z dnia 20 marca 2014 r., I FSK 1062/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

wyrok NSA z dnia 19 marca 2014 r., I FSK 888/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Wyrok NSA z dnia 19 marca 2014 r., I FSK 858/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Wyrok NSA z dnia 19 marca 2014 r., I FSK 927/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2014 r., I FSK 327/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Wyrok NSA z dnia 13 lutego 2014 r., I FSK 1873/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Wyrok NSA z dnia 10 lutego 2012 r., I FSK 529/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Wyrok WSA z dnia 18 maja 2007 r., III SA/Wa 324/07, nr LEX 339509.

## Inne

<http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1402295/Broszura+informacyjna+-+Zasady+odliczania+podatku+VAT.pdf>, [dostęp 30.11.2016].

## **New rules for deduction of output tax by the amount of input tax arising from the purchase and exploitation of the vehicle in terms of rationalizing budget revenue from taxes on goods and services occurred after the economic crises**

### **Summary**

This publication shows the shape of Polish legal regulations concerning the restriction of the right to deduct input VAT related to the acquisition and operation of vehicles by taxpayers of tax on goods and services, introduced after declining budget revenues from the tax on goods and services caused by, among others, economic crises. The author refers to the legal meaning of the terms “personal goals”, “goals other than economic activities” revealing abuses in the interpretation of the implemented regulations. Restrictions on the right to deduct break the basic mechanisms of the common system of value added tax and they are incompatible with the current Directive 112/2006/EC.

### **Keywords**

VAT, personal goals, company car, the right to deduct, the principle of neutrality

