

POSTANOWIENIE

Dnia 17 maja 2007r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w
składzie następującym:

Przewodniczący Sędzia:	WSA Maria Zawadzka
Sędziowie:	NSA Józef Gach
	WSA Ewa Michna (spr)
Protokolant:	Bożena Wąsik

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 17 maja 2007r.

sprawy ze skargi **M. Sp. z o.o.**

na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K.

z dnia 15 lutego 2006r. nr

w przedmiocie interpretacji co do zakresu i sposobu stosowania prawa podatkowego
w podatku od towarów i usług

postanawia:

1. Na podstawie art. 234 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską skierować do Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich pytanie prejudycjalne dotyczące wykładni następujących przepisów prawa wspólnotowego

1) Czy art. 17 ust. (2) i (6) Szóstej Dyrektywy stoi na przeszkodzie aby Rzeczypospolita Polska uchyliła całkowicie z dniem 1 maja 2004r. dotychczasowe przepisy krajowe dotyczące ograniczeń w odliczaniu

podatku naliczonego zawartego w zakupach paliwa do samochodów wykorzystywanych w opodatkowanej działalności, a w to miejsce wprowadziła również ograniczenia w odliczaniu podatku naliczonego zawartego w zakupach paliwa do samochodów wykorzystywanych w opodatkowanej działalności ale opisanych przez prawo krajowe przy użyciu odmiennych kryteriów niż to miało miejsce przed dniem 1 maja 2004r., a następnie od dnia 22 sierpnia 2005r. ponownie zmieniła powyższe kryteria.

2) W razie udzielenia pozytywnej odpowiedzi na pytanie zawarte w punkcie pierwszym - czy art. 17 ust. (6) Szóstej Dyrektywy stoi na przeszkodzie aby Rzeczpospolita Polska w ten sposób zmieniała powyższe kryteria, aby w sposób faktyczny ograniczyć zakres odliczeń podatku naliczonego w porównaniu do przepisów krajowych obowiązujących 30 kwietnia 2004r. lub do przepisów krajowych obowiązujących przed zmianą dokonaną z dniem 22 sierpnia 2005r.; i czy przy uznaniu, że takie działanie Rzeczypospolitej Polskiej byłoby naruszeniem art. 17 ust. (6) Szóstej Dyrektywy należałoby uznać, że podatnik uprawniony byłby do dokonywania odliczeń ale w granicach, w których zmiany przepisów krajowych wykraczałyby poza zakres ograniczeń w odliczaniu podatku naliczonego przewidzianych przez obowiązujące w dniu 30 kwietnia 2004r. i uchylone w tej dacie przepisy krajowe.

3) Czy art. 17 ust. (6) Szóstej Dyrektywy stoi na przeszkodzie aby Rzeczpospolita Polska powołując się na przewidzianą tym przepisem możliwość ograniczania przez państwa członkowskie odliczania podatku naliczonego zawartego w wydatkach niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne - mogła ograniczyć odliczenia podatku naliczonego w porównaniu do stanu prawnego obowiązującego w dniu 30 kwietnia 2004r. w ten sposób, że wyłączyła odliczenia podatku naliczonego przy zakupie paliwa do samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony z wyjątkiem samochodów, o których mowa w art. 86 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym od 22 sierpnia 2005r.

2. zawiesić postępowanie sądowe.

Uzasadnienie

I. Stan prawny w sprawie jest następujący:

1. Art. 17 ust. (2) lit. a Szóstej Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG) - Dz.U.UE L z dnia 13 czerwca 1977 r. – nazywanej dalej Szóstą Dyrektywą stanowi, że:
„O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot: a) należnego lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub, które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika”.
2. Art. 17 ust.(6) Szóstej Dyrektywy stanowi, że:
„Przed upływem najwyżej czterech lat od daty wejścia w życie niniejszej dyrektywy, Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, podejmie decyzję, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia podatku od wartości dodanej. Odliczenie podatku od wartości dodanej nie będzie w żadnym przypadku obejmowało wydatków niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne. Do czasu wejścia w życie powyższych przepisów, Państwa Członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wejścia w życie niniejszej dyrektywy”.
3. Art. 25 ust. 1 pkt 3 a ustawy z dnia 8 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11 poz. 50 ze zmianami) w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 kwietnia 2004r. stanowił, że:
„Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika: (...) paliw silnikowych benzynowych, oleju napędowego oraz gazu wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych lub innych samochodów o dopuszczalnej ładowności do 500 kg”.

4. Art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004r. (Dz. U. Nr 54 poz. 535) o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004r. do dnia 21 sierpnia 2005r. stanowił, że:

„Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika: (...) paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych, o których mowa w art. 86 ust. 3 i 5”.

Powołany wyżej art. 86 ust. 3 i 5 ustawy z 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004r. do dnia 21 sierpnia 2005r. stanowił, że:

Ust. 3 „W przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej ładowności mniejszej niż określona według wzoru:

$$D\text{Ł} = 357 \text{ kg} + n \times 68 \text{ kg}$$

gdzie:

DŁ - oznacza dopuszczalną ładowność,

n - oznacza ilość miejsc (siedzeń) łącznie z miejscem dla kierowcy

- kwotę podatku naliczonego stanowi 50 % kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca - nie więcej jednak niż 5.000 zł.”.

Ust. 5. „Dopuszczalna ładowność pojazdów oraz ilość miejsc (siedzeń), o których mowa w ust. 3, określona jest na podstawie wyciągu ze świadectwa homologacji lub odpisu decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania świadectwa homologacji, wydawanych zgodnie z przepisami prawa o ruchu drogowym. Pojazdy, które w wyciągu ze świadectwa homologacji lub w odpisie decyzji, o której mowa w zdaniu pierwszym, nie mają określonej dopuszczalnej ładowności lub ilości miejsc, uznaje się również za samochody osobowe, o których mowa w ust. 3”.

5. Art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004r. (Dz. U. Nr 54 poz. 535) o podatku od towarów i usług w zmienionym brzmieniu obowiązującym od dnia 22 sierpnia 2005r. stanowił, że:

„Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika: (...) paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych, o których mowa w art. 86 ust. 3”.

Powołany wyżej art. 86 ust. 3 ustawy z 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług w zmienionym brzmieniu obowiązującym od dnia 22 sierpnia 2005r. stanowił, że:

„W przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony kwotę podatku naliczonego stanowi 60 % kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca - nie więcej jednak niż 6.000 zł.”.

Dodatkowo art. 86 ust. 4 ustawy z 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług w zmienionym brzmieniu obowiązującym od dnia 22 sierpnia 2005r. stanowił, że:

„Przepis ust. 3 nie dotyczy:

1) pojazdów samochodowych mających jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą, klasyfikowanych na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van;

2) pojazdów samochodowych mających więcej niż jeden rząd siedzeń, które oddzielone są od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą i u których długość części przeznaczonej do przewozu ładunków, mierzona po podłodze od najdalej wysuniętego punktu podłogi pozwalającego postawić pionową ścianę lub trwałą przegrodę pomiędzy podłogą a sufitem do tylnej krawędzi podłogi, przekracza 50 % długości pojazdu; dla obliczenia proporcji, o której mowa w zdaniu poprzednim, długość pojazdu stanowi odległość pomiędzy dolną krawędzią przedniej szyby pojazdu a tylną krawędzią podłogi części pojazdu przeznaczonej do przewozu ładunków,

mierzona w linii poziomej wzdłuż pojazdu pomiędzy dolną krawędzią przedniej szyby pojazdu a punktem wyprowadzonym w pionie od tylnej krawędzi podłogi części pojazdu przeznaczonej do przewozu ładunków;

3) pojazdów samochodowych, które mają otwartą część przeznaczoną do przewozu ładunków;

4) pojazdów samochodowych, które posiadają kabinę kierowcy i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu;

5) pojazdów samochodowych będących pojazdami specjalnymi w rozumieniu przepisów prawa o ruchu drogowym o przeznaczeniach wymienionych w załączniku nr 9 do ustawy;

6) pojazdów samochodowych konstrukcyjnie przeznaczonych do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą - jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie;

7) przypadków, gdy przedmiotem działalności podatnika jest:

a) odprzedaż tych samochodów (pojazdów) lub

b) oddanie w odpłatne używanie tych samochodów (pojazdów) na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innych umów o podobnym charakterze, i te samochody (pojazdy) są przez podatnika przeznaczone wyłącznie do wykorzystania na te cele przez okres nie krótszy niż sześć miesięcy”.

II. Stan faktyczny w tej sprawie jest niesporny i przedstawia się następująco:

1. M. Spółka z o.o. nazywana dalej Skarżącą, w ramach obowiązującej procedury (art. 14 a, art. 14b i art. 14 c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. – Ordynacja podatkowa – Dz. U. Nr 137 poz. 926 ze zmianami) wystąpiła do Naczelnika Urzędu Skarbowego K. z wnioskiem o udzielenie interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług regulowanego ustawą z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług. Wniosek Skarżącej (uzupełniony pismem z dnia) dotyczył możliwości odliczania podatku naliczonego przy zakupie paliwa do samochodu używanego przez Skarżącą na podstawie umowy leasingu.

We wniosku Skarżąca wskazała, że w dniu Skarżąca zawarła umowę leasingu operacyjnego samochodu. Umowa ta została zarejestrowana w urzędzie skarbowym w dniu Obowiązujące w dniu zawarcia umowy leasingu ograniczenia (matematyczny wzór zawarty w ustawie nazywany potocznie wzorem Lisaka) w odliczaniu podatku naliczonego przy zakupie paliwa nie miały zastosowania do Skarżącej (art. 88 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 86 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym w okresie od dnia 1 maja 2004r. do dnia 21 sierpnia 2005r.). Natomiast od dnia 22 sierpnia 2005r., w związku z nadaniem nowego brzmienia art. 86 ust. 3 cytowanej ustawy o podatku od towarów i usług, samochód nie spełniał określonych w powołanym przepisie wymogów - jego dopuszczalna masa nie przekraczała 3,5t. Skarżąca dodatkowo poinformowała, że samochód hipotetycznie spełniałby wymogi określone w art. 25 ust. 1 pkt 1,2,3a poprzednio obowiązującej ustawy z dnia 8 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym tj. przepisów obowiązujących w Rzeczypospolitej Polskiej do dnia akcesji do Wspólnoty Europejskiej tj. do dnia 1 maja 2004r.

Zdaniem Skarżącej, uprawnienie do odliczania podatku naliczonego związanego z zakupem paliwa do tegoż samochodu powinno nadal jej przysługiwać na zasadzie art. 17 ust. (6) Szóstej Dyrektywy, które to przepisy ograniczyły, jej zdaniem, możliwość rozszerzania katalogu wyłączeń odliczeń podatku naliczonego w stosunku do katalogu wyłączeń przewidzianych na dzień wejścia w życie Szóstej Dyrektywy. Na poparcie swojego stanowiska Skarżąca powołała się na orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 stycznia 2002r. w sprawie C- 409/99 oraz z dnia 14 czerwca 2001r. w sprawie C-349/99 wskazując, że przepisy Szóstej Dyrektywy powinny być wprost stosowane przez podatników, skoro państwo polskie wbrew postanowieniom Szóstej Dyrektywy ograniczyło przysługujące odliczenia podatku naliczonego.

2. Postanowieniem z dnia Naczelnik Urzędu Skarbowego K. uznał stanowisko Skarżącej za nieprawidłowe. Wskazał, że obowiązujące od 22 sierpnia 2005r. przepisy krajowe art. 86 ust. 3 i 4 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług uniemożliwiają odliczenie podatku od

wartości dodanej zawartego w zakupach paliwa. Dodatkowo organ podatkowy pierwszej instancji wskazał, że nie jest uprawniony do oceny zgodności przepisów krajowych z przepisami art. 17 ust. (6) Szóstej Dyrektywy, która nie może też być źródłem prawa krajowego w Rzeczypospolitej Polskiej.

3. Decyzją nr ... organ odwoławczy Dyrektor Izby Skarbowej w K. nie uwzględnił odwołania Skarżącej i utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję organu pierwszej instancji wskazując, że prawo krajowe (art. 88 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 86 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług) obowiązujące po wprowadzonych zmianach od dnia 22 sierpnia 2005r. uniemożliwia odliczenie Skarżącej podatku naliczonego zawartego w zakupach paliwa do leasingowanego samochodu. Zdaniem organu odwoławczego zarzut Skarżącej braku zgodności przepisów krajowych z art. 17 ust. (6) Szóstej Dyrektywy był niezasadny, a to z uwagi, że Rzeczypospolita Polska uprawniona była do zachowania ograniczeń w odliczaniu podatku od wartości dodanej (w Polsce: podatku naliczonego) istniejących na dzień wejścia w życie tej Dyrektywy. Takimi ograniczeniami, zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej w K., były przepisy art. 25 ust. 1 pkt 3a ustawy z dnia 8 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (obowiązujące do dnia 30 kwietnia 2004r.), zastąpione przez tego samego rodzaju ograniczenia wprowadzone art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004r. (obowiązujące od dnia 1 maja 2004r. do dnia 21 kwietnia 2005r.) zmienione z mocą obowiązującą od dnia 22 sierpnia 2005r. tylko w ten sposób, że zmieniony jedynie został sposób określenia kategorii pojazdów, z którymi związane było wyłączenie prawa do odliczenia podatku naliczonego zawartego w zakupach paliwa. Dodatkowo organ odwoławczy wskazał, że sporne wydatki są wydatkami, niebędącymi wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takimi jak wydatki określone w art. 17 ust. (6) Szóstej Dyrektywy, a więc Rzeczypospolita Polska uprawniona była do ograniczania w tym zakresie prawa do odliczeń podatku naliczonego, nie pozostając przy tym w sprzeczności z Szóstą Dyrektywą.
4. W skardze złożonej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie oraz w pismach przedkładanych Sądowi strony sporu podtrzymały swoje dotychczasowe stanowiska w sprawie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie zważył co następuje:

Nie budzi wątpliwości Sądu, twierdzenie Skarżącej, że nowe brzmienie (obowiązujące od dnia 22 sierpnia 2005r.) przepisów art. 86 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług w sposób faktyczny ograniczyło w jej sytuacji, odliczenie podatku naliczonego zawartego w zakupach paliwa, w porównaniu do stanu prawnego istniejącego na dzień 21 sierpnia 2005r.

Proste porównanie skutków faktycznych, jakie wystąpiły u Skarżącej, a wynikających z wprowadzenia nowych uregulowań, ze stanem istniejącym przed 22 sierpnia 2005r., prowadzi do logicznego wniosku, że nowe brzmienie przepisu ww. art. 86 obowiązujące od 22 sierpnia 2005r., ograniczyło zakres odliczeń podatku naliczonego. Skarżąca przed dniem 22 sierpnia 2005r. mogła bowiem odliczać podatek naliczony, a od dnia 22 sierpnia 2005r. takiego odliczenia nie mogła dokonywać.

Zdaniem Sądu nie budzi również wątpliwości fakt, że przepisy art. 86 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym od 22 sierpnia 2005r. ograniczyły w faktycznej sytuacji Skarżącej zakres odliczenia podatku naliczonego przy zakupie paliwa, w porównaniu do obowiązującego w dniu 30 kwietnia 2004r. art. 25 ust. 1 pkt 3a ustawy z dnia 8 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Skarżąca wskazała we wniosku, że przepisy obowiązujące do dnia 30 kwietnia 2004r., a więc do dnia poprzedzającego dzień akcesji Rzeczypospolitej Polskiej do Wspólnoty Europejskiej, pozwalałyby na odliczenie podatku naliczonego zapłaconego przy zakupie paliwa do posiadanego przez Skarżącą samochodu. Należy przy tym ponownie zaznaczyć, że Skarżąca zawarła dopiero umowę leasingu dnia ..., a więc już po uchyleniu ww. art. 25 ust. 1 pkt 3a.

Przepisy art. 17 ust. (2) i (6) Szóstej Dyrektywy obowiązują w Rzeczypospolitej Polskiej od 1 maja 2004r. czyli od dnia akcesji do Wspólnoty Europejskiej. Stosownie do art. 2 Aktu o warunkach przystąpienia, stanowiącego część Traktatu Ateńskiego z dnia 16 kwietnia 2003r. o przystąpieniu do Unii Europejskiej Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej,

Republiki Łotewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej (Dz. U. z 2004 r., Nr 90, poz. 864), od dnia przystąpienia do Unii Rzeczypospolita Polska związana jest postanowieniami Traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez instytucje Wspólnot i Europejski Bank Centralny, co oznacza, że normy prawa wspólnotowego od dnia 1 maja 2004 r. stały się automatycznie częścią porządku prawnego obowiązującego w Polsce, bez konieczności ich inkorporacji. Z art. 53 Traktatu Ateńskiego wynika, że Rzeczypospolita Polska jest adresatem Dyrektyw Rady, wydanych jeszcze przed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej, to jest, co ma znaczenie w tej sprawie - Szóstej Dyrektywy Rady Wspólnot Europejskich z dnia 17 maja 1977 roku w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej; ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC).

Sąd powziął wątpliwość przy badaniu prawidłowości postępowania krajowych organów podatkowych, co do zgodności przepisów prawa krajowego, na których zostały oparte zaskarżone rozstrzygnięcia z art. 17 Szóstej Dyrektywy. Znana Sądowi polska literatura prawnicza (por. Janusz Zubrzycki „Leksykon VAT 2007” t.I, wyd. Oficyna Wydawnicza UNIMEX, uwagi w pkt 100 str. 1042-1043; oraz praca zbiorowa: Mieczysław Bąk, Paulina Bednarz, Przemysław Kulawczuk, Anna Kulawczuk, Andrzej Poszewiecki, Anna Szczeniak Instytut Badań nad Demokracją i Przedsiębiorstwem Prywatnym „Praktyki rzetelnej legislacji gospodarczej. Doświadczenia światowe i możliwości ich adaptacji do warunków polskich” Warszawa 2007, str. 73-74) jak i orzeczenia sądów administracyjnych dostrzegły brak zgodności przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004r. z przepisami Szóstej Dyrektywy (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 4 kwietnia 2007r. sygn. I SA/Wr 1852/06). W przekonaniu Sądu argumenty o sprzeczności ustawy z dnia 11 marca 2004r. z przepisami art. 17 ust. (6) Szóstej Dyrektywy są na tyle istotne, że wymagają rozstrzygnięcia powstających wątpliwości w tym zakresie. Zgodnie z polską procedurą regulowaną ustawą z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zmianami) Sąd nie jest ograniczony granicami skargi i może badać zgodność z prawem zaskarżonych rozstrzygnięć organów administracyjnych nie będąc związany zarzutami

i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Zdaniem Sądu, obowiązujące od 1 maja 2004r. przepisy art. 17 ust. (2) Szóstej Dyrektywy przewidują wyraźne uprawnienie podatnika do odliczania podatku naliczonego zawartego w dokonywanych zakupach związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Jedynym ograniczeniem prawa do odliczania podatku naliczonego są przesłanki sformułowane w art. 17 ust.(6) Szóstej Dyrektywy. Nie budzi więc wątpliwości Sądu, że gdyby przepisy krajowe sprzeczne były z przepisami wspólnotowymi interpretowanymi w sposób opisany poniżej, to Skarżąca mogłaby odliczać podatek naliczony bez ograniczeń, powołując się bezpośrednio na przepis art. 17 ust. (2) Szóstej Dyrektywy jako przepis precyzyjnie normujący jej uprawnienia, a organy administracyjne zobowiązane byłyby również do stosowania wprost przepisu prawa wspólnotowego z pominięciem przepisów prawa krajowego (por. wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 19 stycznia 1982r. C-8/81 Ursula Becker oraz wyrok z 22 czerwca 1989 C-103/88 Fratelli Constanzo Sp.A).

W przedmiocie pytania pierwszego i drugiego:

Sąd powziął przede wszystkim wątpliwość czy jeżeli Rzeczypospolita Polska z dniem akcesji do Wspólnoty Europejskiej – tj. z dniem 1 maja 2004r., uchyliła całkowicie dotychczasowe przepisy ustawy z dnia 8 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i wprowadziła w życie nową ustawę z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, to tym samym należy przyjąć, że zrezygnowała w ogóle z ograniczeń w odliczaniu przez podatników podatku naliczonego.

Utrwalonym poglądem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (wyrok z 5 października 1999r. C-305/97 Royscot Leasing Ltd. - oraz wyrok z 18 czerwca 1998r. -C-43/96 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Francji) jest, że przy prawidłowej wykładni artykułu 17(6) Szóstej Dyrektywy, zgodnie z którym najpóźniej w ciągu 4 lat od wejścia w życie Dyrektywy, Rada zobowiązana jest określić, które wydatki nie uprawniają do odliczenia podatku

od wartości dodanej (w Polsce: podatku naliczonego) do czasu wprowadzenia stosownych zasad, państwa członkowskie mogą utrzymać w mocy wszystkie wyjątki określone w przepisach krajowych obowiązujące w momencie wejścia w życie Dyrektywy, nawet jeśli Rada nie zdecydowała w wyznaczonym terminie, które wydatki nie uprawniają do odliczenia. Krajowy system podatku od towarów i usług obowiązujący w chwili wejścia w życie Szóstej Dyrektywy, który wyklucza prawo do odliczenia podatku od środków transportu stanowiących podstawowe narzędzie działalności podatnika, nie jest sprzeczny z artykułem 17(2) Dyrektywy, gdyż drugi akapit artykułu 17(6) Dyrektywy upoważnia Państwa Członkowskie do utrzymania w mocy wszystkich wyjątków od zasady dotyczącej prawa do odliczeń obowiązujących w ich przepisach krajowych w momencie wejścia w życie Dyrektywy, do czasu wprowadzenia przepisów przyjętych przez Radę.

Powyższe poglądy Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości nie mogą być zastosowane w rozstrzyganej sprawie bez uwzględnienia faktu, że z dniem akcesji do Wspólnoty Europejskiej Rzeczypospolita Polska uchyliła obowiązującą do dnia 30 kwietnia 2004r. ustawę z dnia 8 stycznia 1993r. o podatku akcyzowym, a więc też uchylone zostały przepisy art. 25 ust. 1 pkt 3a tejże ustawy przewidującego ograniczenia w odliczaniu podatku naliczonego przy zakupach paliwa do samochodów wykorzystywanych w działalności opodatkowanej.

W wyroku z dnia 14 czerwca 2001r. w sprawie Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Francji - C-40/00 - Europejski Trybunał Sprawiedliwości uznał, że nie jest dopuszczalne ponowne wprowadzenie całkowitego zakazu odliczania podatku od wartości dodanej od oleju napędowego używanego jako paliwo, po uprzednim wprowadzeniu częściowego prawa do odliczenia podatku od paliwa do takich pojazdów. Zdaniem Sądu powołane orzeczenie nie do końca odpowiada rozstrzyganej sprawie, a to dlatego, że jak wynika z opisu stanu faktycznego i prawnego, Francja realizując art. 17 ust. (2) Szóstej Dyrektywy początkowo w ogóle zrezygnowała z całkowitego ograniczenia odliczeń podatku od wartości dodanej wprowadzając tylko częściowe ograniczenia, a następnie przywróciła całkowite ograniczenia w odliczaniu podatku od wartości dodanej.

W przypadku Rzeczypospolitej Polskiej jedynie przyjęta technika legislacji

spowodowała uchylenie w całości dotychczasowych przepisów i zastąpienie ich nowymi przepisami, nowej ustawy. W rzeczywistości więc, zdaniem Sądu, można się zgodzić z krajowymi organami podatkowymi, że istnieje ciągłość ograniczeń tego samego typu w odliczaniu podatku naliczonego (podatku od wartości dodanej zawartego w zakupach paliwa) wprowadzonych przez Rzeczypospolitą Polską.

Niemniej jednak, technika legislacyjna zastosowana przez Rzeczypospolitą Polską spowodowała, że jeżeli Sąd uznałby za możliwe (dopuszczalne) i niesprzeczne z art. 17 ust. (2) i (6) Szóstej Dyrektywy wprowadzenie przez Rzeczypospolitą Polską w ustawie z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i tego samego typu odliczeń ale przy określeniu w inny sposób kryteriów opisujących rodzaj samochodów, do których ograniczono odliczenia podatku naliczonego zawartego w zakupach paliwa, to zdaniem Sądu, taka możliwość i brak sprzeczności istniałaby tylko w granicach określonych w sposób faktyczny przepisami krajowymi obowiązującymi w dniu 30 kwietnia 2004r. Taki pogląd Sądu spowodowałby jednak konieczność każdorazowego odwoływania się przez podatników do nieobowiązującej (uchylonej przez polski parlament) ustawy.

W rozpatrywanej sprawie Skarżąca w dniu 30 kwietnia 2004r. w ogóle nie posiadała samochodu i nie kupowała paliwa, którego dotyczy spór z krajowymi organami podatkowymi.

Zdaniem Sądu istnieje więc wątpliwość czy taki sposób implementacji art. 17 ust. (2) i (6) Szóstej Dyrektywy, który w rzeczywistości zmuszałby podatników do stosowania przepisów uchylonych przez państwo członkowskie i to przepisów nieobowiązujących w porządku krajowym w dacie nabywania prawa do odliczeń podatku od wartości dodanej – jest zgodny z powołanymi przepisami Szóstej Dyrektywy.

Zastosowanie nowych kryteriów ograniczenia odliczeń podatku naliczonego w zakupach paliwa wzbudza wątpliwość czy Rzeczypospolita Polska pozostając w sprzeczności z art. 17 ust. (2) i (6) Szóstej Dyrektywy nie wprowadziła nowych, nieistniejących ograniczeń w odliczaniu podatku od wartości dodanej zawartego w zakupach paliwa.

W przedmiocie pytania trzeciego:

Sąd powziął również wątpliwość czy nie stoją w sprzeczności z art. 17 ust. (6) Szóstej Dyrektywy kryteria zastosowanego opisu samochodów w art. 86 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym od 22 sierpnia 2005r. (interpretowany przepis w brzmieniu obowiązującym od dnia 22 sierpnia jest bezpośrednim przedmiotem sporu) tj. samochodów o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych w art. 86 ust. 4 tejże ustawy.

Wątpliwość ta ma istotne znaczenie, gdyż w razie uznania przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości, że Rzeczypospolita Polska poczynawszy od dnia 1 maja 2004r. nie mogła zmienić w prawie krajowym sposobu opisu samochodów, co do których nie przysługiwało odliczenie podatku naliczonego zawartego w zakupach paliwa – to zdaniem Sądu, można jednak byłoby dopuścić taką zmianę, powodującą faktyczne ograniczenie możliwości odliczania podatku naliczonego w porównaniu do stanu prawnego obowiązującego w prawie krajowym na dzień 30 kwietnia 2004r. (przed wejściem w życie art. 17 ust. (2) i (6) Szóstej Dyrektywy) ale tylko wtedy gdyby wydatki te miały charakter wydatków niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne.

Należy podkreślić zdaniem Sądu, że samochody (w tym samochody osobowe o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony - bo zdaniem Sądu, zastosowane wyłączenie odliczenia podatku naliczonego w praktyce dotyczyć będzie takich samochodów) w istocie mogą służyć bardzo często celom prywatnym podatników, a więc nie związanym z działalnością gospodarczą. Mogą jednak, w szeregu przypadkach, służyć również działalności gospodarczej.

Rzeczypospolita Polska w art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy z 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (przepis ten nie był zmieniany od początku obowiązywania ustawy tj. od 1 maja 2004r.) wyłączyła możliwość odliczania podatku naliczonego w przypadku nabywanych przez podatnika towarów i usług, jeżeli wydatki na ich nabycie nie mogłyby być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, z wyjątkiem przypadków, gdy brak możliwości zaliczenia tych wydatków do kosztów uzyskania

przychodów pozostaje w bezpośrednim związku ze zwolnieniem od podatku dochodowego. Przepis ten, zdaniem Sądu, realizuje uprawnienie państwa członkowskiego do wyłączenia odliczenia podatku naliczonego związanego z działalnością prywatną w rozumieniu art. 17 ust. (6) Szóstej Dyrektywy. Koszty zakupu paliwa do samochodów są typowymi kosztami działalności gospodarczej. Jeżeli więc organy podatkowe ustalą, że samochody są wykorzystywane do celów nie związanych z działalnością gospodarczą, to tym samym uzasadnią swoje twierdzenia o braku możliwości odliczenia podatku naliczonego przy zakupach paliwa, treścią powołanego wyżej art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług. W tej sytuacji art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług w rzeczywistości obejmuje szerszy zakres ograniczeń w odliczaniu podatku naliczonego, co wyraźnie widać na przykładzie Skarżącej. Polskie organy podatkowe nie kwestionują związku leasingowanego samochodu z działalnością Skarżącej.

Można jednak, zdaniem Sądu, również rozważać, że upoważnienie państwa członkowskiego do wprowadzenia ograniczeń w odliczaniu podatku naliczonego na podstawie art. 17 ust.(6) Szóstej Dyrektywy może dotyczyć takich sytuacji, gdzie ze względu na charakter wydatku trudno jest precyzyjnie oddzielić związek ponoszonego wydatku z działalnością gospodarczą od jednoczesnego związku z działalnością prywatną. Takimi wydatkami są wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne.

W oparciu o powyższe rozważania, zdaniem Sądu, należałoby rozważyć czy:

- samochody, opisane w art. 86 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym od 22 sierpnia 2005r. są artykułami nie związanymi ściśle z działalnością gospodarczą takimi jak wydatki luksusowe lub służące rozrywce lub reprezentacji,
- w razie przyjęcia, że samochody opisane w art. 86 ust. 3 są artykułami nie związanymi ściśle z działalnością gospodarczą takimi jak wydatki luksusowe lub służące rozrywce lub reprezentacji – czy paliwo do tego typu samochodów można uznać za artykuły nie związane ściśle z działalnością gospodarczą takie jak wydatki luksusowe lub służące rozrywce lub reprezentacji.

Należy przede wszystkim przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym

orzecznictwem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w przypadku wykorzystywania nabywanych dóbr do celów zarówno związanych z działalnością gospodarczą, jak i prywatnych, podatnik ma, na potrzeby podatku od towarów i usług, możliwość dokonania wyboru, czy zaliczyć to dobro w całości do aktywów swojego przedsiębiorstwa, czy pozostawić całość w ramach majątku prywatnego, wyłączając je tym samym całkowicie z systemu podatku od towarów i usług (por. wyrok z 4 października 1995r. C-291/92 Armbrecht, pkt 20; wyrok z 8 marca 2001r. C-415/98 Bakcsi, pkt 25 i 26; wyrok z 8 maja 2003r. C-269/00 Seeling, pkt 40; oraz wyrok z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 HE, pkt 46). Jeżeli podatnik zdecyduje się traktować dobra inwestycyjne wykorzystywane jednocześnie do celów zawodowych i celów prywatnych jako dobra należące do przedsiębiorstwa, to podatek od wartości dodanej naliczony przy nabyciu tych dóbr podlega co do zasady całkowicie i bezpośrednio odliczeniu (por. wyrok z 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, pkt 26, jak również ww. wyroki w sprawach: Bakcsi, pkt 25, oraz Seeling, pkt 41). W konsekwencji art. 17 ust. (6) Szóstej Dyrektywy interpretowany jest przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości w ten sposób, że sprzeciwia się on ustawodawstwu krajowemu, które nie pozwala podatnikowi na odliczenie podatku naliczonego przy zakupach wykorzystywanych w części do celów przedsiębiorstwa, a w części do celów innych niż związane z jego działalnością, oraz nie pozwala w takim przypadku na pełne i bezpośrednie odliczenie podatku naliczonego przy nabyciu tego dobra (wyrok z 14 lipca 2005r., C-434/03 - P. Charles i T. S. Charles-Tijmens pkt. 31-36).

Powołane wyroki dotyczą jednak przede wszystkim ograniczeń w odliczaniu podatku od wartości dodanej (w Polsce: podatku naliczonego) przy zakupie dóbr inwestycyjnych. Samochody, środki transportu są dobrami inwestycyjnymi, ale paliwo do środków transportu takim dobrem inwestycyjnym nie jest. Jednakże ścisły związek zakupów paliwa do środków transportowych z faktem ich wykorzystywania, zdaniem Sądu, pozwala powoływać się na cytowane powyżej wyroki.

Dodatkowo należy zaznaczyć, że niezależnie od tego czy zakupy paliwa są innym dobrem, niż dobro inwestycyjne to zgodnie z art. 17 ust.(7) Szóstej Dyrektywy interpretowanym przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z 8 stycznia 2002r. C-409/99 Metropol Treuhand Wirtschaftsstreuhand GmbH

Artykuł 17(7) VI Dyrektywy określa obowiązek proceduralny, jaki państwa członkowskie muszą wypełnić w celu zapewnienia możliwości skorzystania z przewidzianej w nim derogacji. Konsultacje z Komitetem VAT są zatem warunkiem zawieszającym przyjęcie jakiegokolwiek rozwiązania na podstawie tego przepisu. Rzeczypospolita Polska takich konsultacji nie przeprowadziła, nie może więc wywodzić swoich uprawnień z treści art. 17 ust. (7) Szóstej Dyrektywy.

Zdaniem Sądu istnieje więc wątpliwość w jaki sposób dokonywać interpretacji art. 17 ust. (2) i (6) Szóstej Dyrektywy przyjmując z jednej strony, że państwo członkowskie nie może ograniczać odliczania podatku naliczonego przy zakupie artykułów, które mogą służyć zarówno działalności gospodarczej jak i celom prywatnym – o ile podatnik podejmie decyzję, że wykorzystywać będzie nabywane dobra w działalności gospodarczej; z drugiej zaś strony brzmienie art. 17 ust. (6) Szóstej Dyrektywy upoważnia państwo członkowskie do dokonywania tego typu ograniczeń w przypadku nabywania artykułów nie związanych ściśle z działalnością gospodarczą takich jak artykuły luksusowe lub służące rozrywce lub reprezentacji.

W konsekwencji istnieje, więc wątpliwość czy wydatki na paliwo do samochodów opisanych w pytaniu trzecim – można uznać za wydatki nie związane ściśle z działalnością gospodarczą takie jak wydatki luksusowe lub służące rozrywce lub reprezentacji.

W ocenie Sądu zastosowane kryteria opisujące środki transportu, co do których wyłączone zostało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy zakupie paliwa praktycznie dotyczyć mogą nie tylko środków transportu o charakterze luksusowym, służącym rozrywce lub reprezentacji. Charakter luksusowy środków transportu oceniany jest przede wszystkim z uwagi na jego cenę, a nie jego masę wyrażoną w jednostkach wagi. Charakter rozrywkowy lub reprezentacyjny środka transportu może wynikać z konkretnego zastosowania przez użytkownika, ale nie z tonażu. Zastosowanie przez Rzeczypospolitą Polską kryterium masy samochodu jako podstawowego kryterium różnicującego prawo do odliczenia podatku naliczonego spowodowało, że także małe i tanie środki transportu, służące w sposób oczywisty celom działalności gospodarczej zostały wyłączone z systemu odliczeń podatku naliczonego.

Podsumowanie

Zdaniem Sądu przyjęta przez Rzeczypospolitą Polską technika legislacyjna przy implementacji Szóstej Dyrektywy, polegająca na zastąpieniu dotychczasowych ograniczeń w odliczaniu podatku naliczonego ograniczeniami tego samego typu ale określonymi w oparciu o inne kryteria, co w sposób faktyczny zmniejszyło zakres prawa podatników do odliczania podatku naliczonego w porównaniu do okresu sprzed wejścia w życie Szóstej Dyrektywy, powoduje, że podatnicy (w tym Skarżąca) mogą, powołując się bezpośrednio na art. 17 ust. (2) Szóstej Dyrektywy odliczać podatek naliczony przy zakupach paliwa do środków transportu wykorzystywanych przy opodatkowanej działalności gospodarczej niezależnie od ograniczeń prawa krajowego zawartych w art. 86 ust. 3 ustawy z 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług oraz niezależnie od granic takich ograniczeń wyznaczonych przez uchylone przepisy art. 25 ust. 1 pkt 3a ustawy z 8 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

W ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie przedstawione problemy związane z interpretacją przepisów Szóstej Dyrektywy (należy przy tym podkreślić, że aktualne przepisy art. 176 i 177 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej Dz.U.UE L z dnia 11 grudnia 2006 r. praktycznie powtarzają treść art. 17 ust. (6) i (7) Szóstej Dyrektywy) uzasadniają zwrócenie się z postawionymi na wstępie pytaniami prejudycjalnymi, a co za tym idzie zawieszenie postępowania sądowego przed sądem krajowym do czasu uzyskania odpowiedzi na zadane pytania – na zasadzie art. 125 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zmianami).