

1. Świadczenie usług lub też nabycie usług w przypadku gdy jedną ze stron jest osoba która nie ma siedziby lub miejsca zamieszkania na terenie Polski
2. Wyrok ETS „Magora” i dalsze konsekwencje wg Ministerstwa Finansów, wyroków WSA jak też wyroku WSA w Krakowie.
3. Korygowanie obrotu w świetle przepisów VAT.

1 Ustawa VAT wprowadza ściśle określenie miejsca świadczenia usługi, które to miejsce niekoniecznie odpowiada miejscu fizycznego ich wykonania lub też miejsca siedziby usługodawcy. Zmiana ustawy VAT obowiązująca od 01.01.2010 praktycznie dotyczy miejsca świadczenia usług i konsekwencji proceduralnych związanych z przesyłaniem informacji pomiędzy krajami UE.

MIEJSCE ŚWIADCZENIE USŁUG

usługa świadczona dla podatników

Definicja podatnika :

Art. 28a. Na potrzeby stosowania niniejszego rozdziału:

4. ilekroć jest mowa o podatniku – rozumie się przez to:

a) podmioty, które wykonują samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2, lub działalność gospodarczą odpowiadającą tej działalności, bez względu na cel czy rezultat takiej działalności, z uwzględnieniem art. 15 ust. 6,

b) osobę prawną niebędącą podatnikiem na podstawie lit. a, która jest zidentyfikowana do celów podatku lub podatku od wartości dodanej;

2) podatnika, który prowadzi również działalność lub dokonuje transakcji nieuznawanych za podlegające opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług zgodnie z art. 5 ust. 1, uznaje się za podatnika w odniesieniu do wszystkich świadczonych na jego rzecz usług.

Miejsce świadczenia – ogólna zasada

Art. 28b. 1. Miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania, z zastrzeżeniem ust. 2-4 oraz art. 28e, art. 28f ust. 1, art. 28g ust. 1, art. 28i, 28j i 28n.

2. W przypadku gdy usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba lub stałe miejsce zamieszkania, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności.

3. W przypadku gdy usługobiorca nie posiada siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności, o którym mowa w ust. 2, miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym zwykle prowadzi on działalność lub w którym ma on miejsce zwykłego pobytu.

4. W przypadku świadczenia usług na rzecz podatników, gdy usługi te przeznaczone są na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych lub członków stowarzyszenia, do określenia miejsca świadczenia stosuje się odpowiednio przepisy art. 28c.

Miejsce świadczenia usług związanych z nieruchomościami

Art. 28e. Miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami, w tym usług świadczonych przez rzeczoznawców, pośredników w obrocie nieruchomościami, usług zakwaterowania w hotelach lub obiektach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, użytkowania i używania nieruchomości oraz usług przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak usługi architektów i nadzoru budowlanego, jest miejsce położenia nieruchomości.

Miejsce świadczenia usług transportu osobowego

Art. 28f. 1. Miejscem świadczenia usług transportu pasażerów jest miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości.

Miejsce świadczenia usług wstępu na:

Art. 28g. 1. Miejscem świadczenia usług wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych związanych z usługami wstępu na te imprezy, świadczonych na rzecz podatnika, jest miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają. **(Nowy od 01.01.2011 uwaga)**

Art. 2. - przepis przejściowy do ustawy

W okresie do dnia 31 grudnia 2010 r. w przypadku świadczenia usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz podobnych usług, takich jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych do tych usług, w tym świadczenia usług przez organizatorów usług w tych dziedzinach, miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie usługi są faktycznie świadczone.

Miejsce świadczenia usług gastronomicznych

Art. 28i. 1. Miejscem świadczenia usług restauracyjnych i cateringowych jest miejsce, w którym usługi są faktycznie wykonywane, z zastrzeżeniem ust. 2.

2. W przypadku gdy usługi restauracyjne i cateringowe są faktycznie wykonywane na pokładach statków, statków powietrznych lub pociągów podczas części transportu pasażerów wykonanej na terytorium Wspólnoty, miejscem świadczenia usług jest miejsce rozpoczęcia transportu pasażerów.

Miejsce świadczenia usług wynajmu środków transportu

Art. 28j. 1. Miejscem świadczenia usług krótkoterminowego wynajmu środków transportu jest miejsce, w którym te środki transportu są faktycznie oddawane do dyspozycji usługobiorcy.

2. Przez krótkoterminowy wynajem środków transportu, o którym mowa w ust. 1, rozumie się ciągle posiadanie środka transportu lub korzystanie z niego przez okres nieprzekraczający 30 dni, a w przypadku jednostek pływających - przez okres nieprzekraczający 90 dni.

Miejsce świadczenia usług turystycznych

Art. 28n. 1. W przypadku świadczenia usług turystyki, o których mowa w art. 119, miejscem świadczenia jest miejsce, gdzie świadczący usługę ma siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania, z zastrzeżeniem ust. 2.

2. W przypadku gdy usługi turystyki, o których mowa w art. 119, są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności usługodawcy znajdującego się w innym miejscu niż jego siedziba lub stałe miejsce zamieszkania, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności.

MIEJSCE ŚWIADCZENIE USŁUG

usługa świadczona dla podmiotów niebędących podatnikami

Ogólna zasada

Art. 28c. 1. Miejscem świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3 oraz art. 28d-28f, art. 28g ust. 2, art. 28h-28n.

2. W przypadku gdy usługi są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności usługodawcy znajdującego się w innym miejscu niż jego siedziba lub stałe miejsce zamieszkania, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności.

5. W przypadku gdy usługodawca nie posiada siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności, o którym mowa w ust. 2, miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym zwykle prowadzi on działalność lub w którym ma on miejsce zwykłego pobytu.

Miejsce świadczenia usług przez pośredników

Art. 28d. Miejscem świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami przez pośredników działających w imieniu i na rzecz osób trzecich jest miejsce, w którym dokonywana jest podstawowa transakcja.

Miejsce świadczenia usług związanych z nieruchomościami

Art. 28e. Miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami, w tym usług świadczonych przez rzeczoznawców, pośredników w obrocie nieruchomościami, usług zakwaterowania w hotelach lub obiektach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, użytkowania i używania nieruchomości oraz usług przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak usługi architektów i nadzoru budowlanego, jest miejsce położenia nieruchomości.

Miejsce świadczenia usług transportowych

Art. 28f. 1. Miejscem świadczenia usług transportu pasażerów jest miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości.

2. Miejscem świadczenia usług transportu towarów na rzecz podmiotów niebędących

podatnikami jest miejsce, w którym odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości, z zastrzeżeniem ust. 3.

3. Miejscem świadczenia usług transportu towarów, którego rozpoczęcie i zakończenie ma miejsce odpowiednio na terytorium dwóch różnych państw członkowskich, na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, gdzie transport towarów się rozpoczyna.

4. Miejsce rozpoczęcia transportu, o którym mowa w ust. 3, oznacza miejsce, w którym faktycznie rozpoczyna się transport towarów, niezależnie od pokonanych odległości do miejsca, gdzie znajdują się towary.

5. Miejsce zakończenia transportu, o którym mowa w ust. 3, oznacza miejsce, w którym faktycznie kończy się transport towarów.

Miejsce świadczenia usług w dziedzinie:

Art. 28g 2. Miejscem świadczenia usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz podobnych usług, takich jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych do tych usług, w tym świadczenia usług przez organizatorów usług w tych dziedzinach, świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, jest miejsce, w którym ta działalność faktycznie jest wykonywana. **(Nowy od 01.01.2011 uwaga)**

Art. 2. przepis przejściowy do ustawy

W okresie do dnia 31 grudnia 2010 r. w przypadku świadczenia usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz podobnych usług, takich jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych do tych usług, w tym świadczenia usług przez organizatorów usług w tych dziedzinach, miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie usługi są faktycznie świadczone.

Miejsce świadczenia usług pomocniczych do transportowych i wyceny nieruchomości

Art. 28h. W przypadku świadczenia na rzecz podmiotów niebędących podatnikami usług:

1) pomocniczych do usług transportowych, takich jak załadunek, rozładunek, przeładunek lub podobnych usług,

2) wyceny rzeczowego majątku ruchomego oraz na rzeczowym majątku ruchomym

– miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługi są faktycznie wykonywane.

Miejsce świadczenia usług gastronomicznych

Art. 28i. 1. Miejscem świadczenia usług restauracyjnych i cateringowych jest miejsce, w którym usługi są faktycznie wykonywane, z zastrzeżeniem ust. 2.

5. W przypadku gdy usługi restauracyjne i cateringowe są faktycznie wykonywane na pokładach statków, statków powietrznych lub pociągów podczas części transportu pasażerów wykonanej na terytorium Wspólnoty, miejscem świadczenia usług jest miejsce rozpoczęcia transportu pasażerów.

Miejsce świadczenia usług wynajmu środków transportu

Art. 28j. 1. Miejscem świadczenia usług krótkoterminowego wynajmu środków transportu jest miejsce, w którym te środki transportu są faktycznie oddawane do dyspozycji usługobiorcy.

3. Przez krótkoterminowy wynajem środków transportu, o którym mowa w ust. 1, rozumie się ciągłe posiadanie środka transportu lub korzystanie z niego przez okres nieprzekraczający 30 dni, a w przypadku jednostek pływających - przez okres nieprzekraczający 90 dni.

Miejsce świadczenia usług elektronicznych

Art. 28k. Miejscem świadczenia usług elektronicznych świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu na terytorium Wspólnoty, przez podatnika, który posiada siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczy te usługi, poza terytorium Wspólnoty, a w przypadku braku takiej siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności, posiada zwykle miejsce prowadzenia działalności lub miejsce zwykłego pobytu poza terytorium Wspólnoty, jest miejsce, gdzie podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu.

Miejsce świadczenia wybranych usług

Art. 28l. W przypadku świadczenia na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, mających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu poza terytorium Wspólnoty, usług:

- 1) sprzedaży praw lub udzielania licencji i sublicencji, przeniesienia lub cesji praw autorskich, patentów, praw do znaków fabrycznych, handlowych, oddania do używania wspólnego znaku towarowego albo wspólnego znaku towarowego gwarancyjnego, albo innych pokrewnych praw,
- 2) reklamy,
- 3) doradczych, inżynierskich, prawniczych, księgowych oraz podobnych usług, w tym w szczególności usług:
 - a) doradztwa w zakresie sprzętu komputerowego (PKWiU 72.1),
 - b) doradztwa w zakresie programowania (PKWiU 72.2),
 - c) prawniczych, rachunkowo-księgowych, badania rynków i opinii publicznej, doradztwa w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania (PKWiU 74.1),
 - d) architektonicznych i inżynierskich (PKWiU 74.2) – z zastrzeżeniem art. 28e,
 - e) w zakresie badań i analiz technicznych (PKWiU 74.3),
- 4) przetwarzania danych, dostarczania informacji oraz usług tłumaczeń,
- 5) bankowych, finansowych, ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych, z wyjątkiem wynajmu sejfów przez banki,
- 6) dostarczania (oddelegowania) personelu,

7) wynajmu, dzierżawy lub innych o podobnym charakterze, których przedmiotem są rzeczy ruchome, z wyjątkiem środków transportu, za które uznaje się również przyczepy i naczepy oraz wagony kolejowe,

8) telekomunikacyjnych,

9) nadawczych radiowych i telewizyjnych,

10) elektronicznych,

11) polegających na zapewnieniu dostępu do systemów gazowych lub elektroenergetycznych,

12) przesyłowych:

a) gazu w systemie gazowym,

b) energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym,

13) bezpośrednio związanych z usługami, o których mowa w pkt 11 i 12,

14) polegających na zobowiązaniu się do powstrzymania się od dokonania czynności lub posługiwania się prawem, o których mowa w pkt 1-13

– miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu.

Miejsce świadczenia usług telekomunikacyjnych , radiowych, telewizyjnych

Art. 28m. W przypadku świadczenia usług telekomunikacyjnych lub usług nadawczych radiowych i telewizyjnych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu na terytorium państwa członkowskiego, przez podatnika, który posiada siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczy te usługi, poza terytorium Wspólnoty, a w przypadku braku takiej siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności, posiada zwykłe miejsce prowadzenia działalności lub miejsce zwykłego pobytu poza terytorium Wspólnoty, których faktyczne użytkowanie i wykorzystanie ma miejsce na terytorium państwa członkowskiego, na którym podmiot będący usługobiorcą ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu – miejscem świadczenia tych usług jest terytorium państwa członkowskiego, na którym podmiot będący usługobiorcą ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu.

Miejsce świadczenia usług turystycznych

Art. 28n. 1. W przypadku świadczenia usług turystyki, o których mowa w art. 119, miejscem świadczenia jest miejsce, gdzie świadczący usługę ma siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania, z zastrzeżeniem ust. 2.

2. W przypadku gdy usługi turystyki, o których mowa w art. 119, są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności usługodawcy znajdującego się w innym miejscu niż jego siedziba lub stałe miejsce zamieszkania, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności.

Wprowadzenie powyższych unormowań związane jest z konstrukcją opodatkowania tych usług. Co do zasady podatnikiem jest świadczący usługę ale w wielu wypadkach podatnikiem może być nabywca. W ustawie VAT przepisy dotyczące zdefiniowania podatnika innego niż świadczącego usługę zawarte są w art.17.

Import usług

Art. 17. 1. Podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne:

1) na których ciąży obowiązek uiszczenia cła, również w przypadku, gdy na podstawie przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszona, w części lub w całości, albo zastosowano preferencyjną, obniżoną lub zerową stawkę celną;

2) uprawnione do korzystania z procedury celnej obejmującej uszlachetnianie czynne, odprawę czasową, przetwarzanie pod kontrolą celną, w tym również osoby, na które, zgodnie z odrębnymi przepisami, zostały przeniesione prawa i obowiązki związane z tymi procedurami;

3) dokonujące wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów;

4) będące usługobiorcami usług świadczonych przez podatników nieposiadających siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju; zmieniono od 01.01.2010

(będące usługobiorcami usług świadczonych przez podatników nieposiadających siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności lub stałego miejsca zamieszkania albo pobytu na terytorium kraju; - zmieniono od 01.12.2008 do 31.12.2009)

(będące usługobiorcami usług świadczonych przez podatników posiadających siedzibę lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium kraju;- do 30.11.2008)

5) nabywające towary, jeżeli dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju; zmieniono od 01.01.2010

(nabywające towary, jeżeli dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności lub stałego miejsca zamieszkania na terytorium kraju, z zastrzeżeniem art. 135-138; do 01.01.2010)

6) obowiązane do zapłaty podatku na podstawie art. 42 ust. 8 lub ust. 10.

1a. Przepisy ust. 1 pkt 4 i 5 stosuje się również w przypadku, gdy usługodawca lub dokonujący dostawy towarów posiada stałe miejsce prowadzenia działalności na terytorium kraju, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności lub inne miejsce prowadzenia działalności usługodawcy lub dokonującego dostawy towarów, jeżeli usługodawca lub dokonujący dostawy towarów posiada takie inne miejsce prowadzenia działalności na terytorium kraju, nie uczestniczy w tych transakcjach. Nowy od 01.01.2010.

2. Przepisów ust. 1 pkt 4 i 5 nie stosuje się w przypadku świadczenia usług i dostawy towarów, od których podatek należny został rozliczony przez usługodawcę lub dokonującego dostawy towarów na terytorium kraju, z wyjątkiem świadczenia usług, do których stosuje się art. 28b, oraz dostawy gazu w systemie gazowym lub energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, dla których w każdym przypadku podatnikiem jest usługobiorca lub nabywca towarów. zmieniono od 01.01.2010

(Przepisów ust. 1 pkt 4 i 5 nie stosuje się w przypadku świadczenia usług i dostawy towarów, od których podatek należny został rozliczony przez usługodawcę lub dokonującego dostawy towarów na terytorium kraju, z wyłączeniem świadczenia usług określonych w art. 27 ust. 3 lub art. 28 ust. 3, 4, 6 i 7 oraz dostawy gazu w systemie gazowym lub energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, dla których w każdym przypadku podatnikiem jest usługobiorca lub nabywca towarów. Do 31.12.2009.)

3. Przepis ust. 1 pkt 4 stosuje się, jeżeli usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, a w przypadku usług, do których stosuje się art. 28b, również osoba prawna niebędąca takim podatnikiem, zarejestrowana jako podatnik VAT UE, zgodnie z art. 97. zmieniono od 01.01.2010

(Przepis ust. 1 pkt 4 stosuje się, jeżeli usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę, stałe miejsce prowadzenia działalności lub stałe miejsce zamieszkania na terytorium kraju, z zastrzeżeniem ust. 4. zmieniono od 01.12.2008 do 31.12.2009)

(W przypadkach wymienionych w art. 27 ust. 3 przepis ust. 1 pkt 4 stosuje się, jeżeli usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę, stałe miejsce prowadzenia działalności lub stałe miejsce zamieszkania na terytorium kraju.- do 30.11.2008)

4. W przypadkach wymienionych w art. 28 ust. 3, 4, 6 i 7 przepis ust. 1 pkt 4 stosuje się, jeżeli usługobiorcą jest podmiot zarejestrowany jako podatnik VAT UE, zgodnie z art. 97.
Uchylony z dniem 01.01.2010

5. Przepis ust. 1 pkt 5 stosuje się:

1) jeżeli nabywcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę, stałe miejsce prowadzenia działalności lub stałe miejsce zamieszkania na terytorium kraju, albo osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, posiadająca siedzibę na terytorium kraju, z zastrzeżeniem ust. 6;

2) do dostawy gazu w systemie gazowym lub energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, jeżeli nabywcą jest podmiot zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4 lub art. 97 ust. 4.

6. Przepisu ust. 1 pkt 5 nie stosuje się, jeżeli dostawa towarów dokonywana jest w ramach sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju.

2 Czy odliczenia podatku naliczonego od paliw zostały wyjaśnione wyrokiem ETS w sprawie „Magora”? Prawdopodobnie nie gdyż w świetle orzecznictwa WSA sprawa nie jest ostatecznie rostrzygnięta.

I SA/Kr 147/09 - Wyrok WSA w Krakowie

Data orzeczenia 2009-04-03 *orzeczenie nieprawomocne*

Tezy

W konsekwencji przekroczenia z dniem 1 maja 2004r. przez państwo polskie granic dopuszczalnych ograniczeń wyznaczonych przez art. 17 ust. 6 akapit drugi Szóstej Dyrektywy, od tego dnia nie mają zastosowania wszelkie określone w prawie krajowym ograniczenia w odliczaniu

podatku naliczonego zawartym w zakupach dotyczących wydatków na nabycie paliwa do samochodów wykorzystywanych w działalności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. W szczególności nie ma w całości zastosowania obowiązujący obecnie (tj. w brzmieniu od 22 sierpnia 2005r..) art. 88 ust. 1 pkt 3 w zw z art. 86 ust. 3 ustawy o VAT.

Sentencja

Sygn. akt I SA/Kr 147/09 || W Y R O K W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ Dnia 3 kwietnia 2009r., Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, w składzie następującym:, Przewodniczący Sędzia: WSA Ewa Michna (spr), Sędziowie: WSA Grażyna Firek, Asesor WSA Agnieszka Jakimowicz, Protokolant: Iwona Sadowska-Białka, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 3 kwietnia 2009r., sprawy ze skargi "M" Spółka z o.o. w K., na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej, z dnia 15 lutego 2006r. Nr [...], w przedmiocie interpretacji co do sposobu i zakresu stosowania przepisów prawa podatkowego dotyczącego podatku od towarów i usług, I. uchyla zaskarżoną decyzję oraz poprzedzające ją postanowienie organu I instancji II. zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej na rzecz strony skarżącej koszty postępowania w kwocie 457zł (czterysta pięćdziesiąt siedem złotych).

Uzasadnienie

1. "M" Sp. z o.o. - nazywana dalej "Spółką", wystąpiła dnia [...] sierpnia 2005r. do Naczelnika Urzędu Skarbowego 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 (Dz. U. Nr 54 poz.535 ze zmianami) zwanej dalej "ustawą o VAT". Wniosek Spółki (uzupełniony pismem z dnia [...] września 2005r.) dotyczył możliwości odliczania podatku naliczonego przy zakupie paliwa do samochodu używanego na podstawie umowy leasingu. We wniosku Spółka wskazała, że w dniu [...] marca 2005r. zawarła umowę leasingu operacyjnego samochodu. Umowa ta została zarejestrowana w urzędzie skarbowym w dniu [...] czerwca 2005r. Obowiązujące w dniu zawarcia umowy leasingu ograniczenia (matematyczny wzór zawarty w ustawie o VAT, nazywany potocznie wzorem L.) w odliczaniu podatku naliczonego przy zakupie paliwa nie miały zastosowania do sytuacji Spółki (art. 88 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 86 ust. 3 ustawy o VAT 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. 4 ustawy o VAT, samochód nie spełniał określonych w powołanym przepisie wymogów - jego dopuszczalna masa nie przekraczała 3,5t. Spółka 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 (Dz. U. Nr 11 poz. 50 ze zmianami) tj. przepisów obowiązujących w Rzeczypospolitej Polskiej do dnia akcesji do Wspólnoty Europejskiej tj. do dnia 1 maja 2004r.

Zdaniem Spółki, uprawnienie do odliczania podatku naliczonego związanego z zakupem paliwa do tegoż samochodu powinno nadal jej przysługiwać na zasadzie art. 17 ust. 6 Szóstej Dyrektywy z dnia 17 maja 1977r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EWG) - zwanej dalej "Szóstą Dyrektywą", które to przepisy ograniczyły możliwość rozszerzania przez państwa członkowskie katalogu wyłączeń odliczeń podatku naliczonego w stosunku do katalogu wyłączeń przewidzianych na dzień wejścia w życie Szóstej Dyrektywy. Na poparcie swojego stanowiska Spółka powołała się na orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich 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 [...] listopada 2005r. nr [...] Naczelnik Urzędu Skarbowego uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe. Wskazał, że obowiązujące od 22 sierpnia 2005r. przepisy krajowe art. 86 ust. 3 i 4 ustawy o VAT uniemożliwiają odliczenie podatku naliczonego 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 to dyrektywa nie może też być źródłem prawa krajowego w Rzeczypospolitej Polskiej.

3. Decyzją nr [...] z dnia [...] Dyrektor Izby Skarbowej nie uwzględnił odwołania 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 o VAT) obowiązujące po wprowadzonych zmianach od dnia 22 sierpnia 2005r., uniemożliwia odliczenie podatku naliczonego zawartego w zakupach paliwa do leasingowanego samochodu. Zdaniem organu odwoławczego, zarzut braku zgodności przepisów krajowych z art. 17 ust. 6 Szóstej Dyrektywy był niezasadny, a to dlatego, że Rzeczypospolita Polska uprawniona była do zachowania ograniczeń w odliczaniu podatku naliczonego istniejących na dzień wejścia w życie tej Dyrektywy (tzw. "klauzula stałości" nazywana również "klauzulą standstill"). Takimi ograniczeniami, zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej, 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 o VAT 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.

5. Postanowieniem z dnia 17 maja 2007r. sygn. I SA/Kr 603/06 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie zawieszając krajowe postępowanie sądowe, wystąpił do Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich z zapytaniem prejudycjalnym w przedmiocie sporu pytając:

"1) Czy art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie, aby Rzeczypospolita Polska uchylili całkowicie z dniem 1 maja 2004 r. dotychczasowe przepisy krajowe dotyczące ograniczeń w odliczaniu podatku [VAT] naliczonego zawartego w zakupach paliwa do samochodów wykorzystywanych w opodatkowanej działalności, a w to miejsce wprowadziła również ograniczenia w odliczaniu podatku [VAT] 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 2004 r., a następnie od dnia 22 sierpnia 2005 r. 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 Rzeczypospolita Polska w ten sposób zmieniła powyższe kryteria, aby w sposób faktyczny ograniczyć zakres odliczeń podatku [VAT] naliczonego w porównaniu do przepisów krajowych obowiązujących 30 kwietnia 2004 r. lub do przepisów krajowych obowiązujących przed zmianą dokonaną z dniem 22 sierpnia 2005 r.; i czy

przy uznaniu, że takie działanie Rzeczypospolitej Polskiej byłoby naruszeniem art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, 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 2004 r. i uchylone w tej dacie przepisy krajowe.

3) Czy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie, aby Rzeczypospolita Polska, powołując się na przewidzianą tym przepisem możliwość ograniczania przez państwa członkowskie odliczania podatku [VAT] 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 [VAT] naliczonego w porównaniu do stanu prawnego obowiązującego w dniu 30 kwietnia 2004 r. w ten sposób, że wyłączyła odliczenia podatku [VAT] 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 [o podatku VAT] w brzmieniu obowiązującym od 22 sierpnia 2005 r.?" -(treść pytań przytoczono w redakcji zastosowanej w wyroku o sygn. C-414/07).

6. Wyrokiem z dnia 22 grudnia 2008r. sygn. C-414/07 Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich wskazał, że: "Artykuł 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG 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 stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie, przy dokonywaniu transpozycji tej dyrektywy do prawa wewnętrznego, uchyliło całość przepisów krajowych dotyczących ograniczeń prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego przy zakupie paliwa do samochodów używanych dla celów działalności podlegającej opodatkowaniu, zastępując je, w dniu wejścia w życie tej dyrektywy na swym terytorium, przepisami ustanawiającymi nowe kryteria w tym przedmiocie, jeżeli - co winien ocenić sąd krajowy - te ostatnie przepisy powodują rozszerzenie zakresu zastosowania wskazanych ograniczeń. Powyższy przepis w każdym razie stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie zmieniło później swoje ustawodawstwo, obowiązujące od wyżej wskazanego dnia, w sposób, który rozszerza zakres zastosowania tych ograniczeń w stosunku do sytuacji istniejącej przed tym dniem".

7. Postanowieniem z dnia 22 stycznia 2009r. sygn. akt I SA/Kr 603/06 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie podjął postępowanie sądowe.

8. Na rozprawie w dniu 3 kwietnia 2009r. Spółka podtrzymała swoje żądania, przy czym pełnomocnik Spółki wniósł o zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego. Powołał się również na zasadę lojalności i skuteczności prawa wspólnotowego. Pełnomocnik strony przeciwnej, pozostawiając rozstrzygnięcie do uznania sądu, wskazał, że po wydanym w sprawie wyroku przez Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich, Minister Finansów w interpretacji ogólnej zalecił organom podatkowym stosowanie obowiązujących w dniu 30 kwietnia 2004r. przepisów ustawy z 8 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym ze szczególnym uwzględnieniem skutków świadectw homologacji. Zgodnie ze stanowiskiem Ministra Finansów, z faktem posiadania świadectwa homologacji na inny samochód niż osobowy, związana byłaby dopuszczalność odliczenia podatku naliczonego zawartego w wydatkach na zakup paliwa do samochodów innych niż osobowe o ładowności powyżej 500 kg.

II.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie zważył co następuje:

1. Skarga jest zasadna i zasługuje na uwzględnienie również z przyczyn, które nie zostały w skardze tej wskazane.

2. Na wstępie niniejszych rozważań należałoby zauważyć, że zgodnie ze stanowiskiem Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich wyrażonym w ww. wyroku (zdanie ostatnie) z dnia 22 grudnia 2008r. o sygn. C-414/07, artykuł 17 ust. 6 akapit drugi Szóstej Dyrektywy stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie zmieniło po dniu transpozycji tej dyrektywy do prawa wewnętrznego (tj. w przypadku Rzeczypospolitej Polskiej - po dniu 1 maja 2004r.) swoje ustawodawstwo, obowiązujące od wyżej wskazanego dnia, w sposób, który rozszerza zakres zastosowania ograniczeń dotyczących odliczania podatku naliczonego, w stosunku do sytuacji istniejącej przed tym dniem.

3. W rozpatrywanej sprawie, Spółka przed 22 sierpnia 2005r. (tj. przed dniem wejścia w życie nowelizacji art. 88 ust. 1 pkt 3 i art. 86 ust. 3 ustawy o VAT) posiadała uprawnienia do odliczania podatku naliczonego zawartego w zakupach paliwa do leasingowanego przez nią samochodu - tak wyraźnie oświadczyła w złożonym wniosku. Wszelkie więc późniejsze, dalej idące, ograniczenia wynikające z nowelizacji ustawy o VAT należało uznać za sprzeczne z ww. art. 17 ust. 6 akapit drugi Szóstej Dyrektywy. W konsekwencji, Spółka miała prawo do odliczania podatku naliczonego zawartego w zakupach paliwa do samochodu, jeżeli prawo takie przysługiwało jej przed 22 sierpnia 2005r.

4. Podniesione więc w skardze argumenty Spółki oparte na treści art. 17 ust. 6 Szóstej Dyrektywy, w świetle stanowiska Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich (pkt 36 i 37 zapadłego w rozpatrywanej sprawie ww. wyroku o sygn. C-414/07), Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie uznał w całości za zasadne i tym samym przyjął, że organy podatkowe dokonując interpretacji ww. art. 88 ust. 1 pkt 3 i art. 86 ust. 3 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od dnia 22 sierpnia 2005r. w sposób ograniczający prawa Spółki, po tej dacie, do odliczania podatku naliczonego, naruszyły ww. przepisy prawa materialnego ustawy o VAT, co w konsekwencji spowodowało konieczność uchylecia zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającego ją postanowienia organu pierwszej instancji na zasadzie art. 145 ust. 1 pkt 1 lit.a) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 154 poz. 1270 ze zmianami) zwanej dalej "p.p.s.a".

5. Niemniej jednak, rozpatrując skargę Spółki w trybie art. 134 p.p.s.a. tj. nie będąc związany wnioskami i zarzutami skargi, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie powziął wątpliwość co do kształtu normy prawnej określającej podstawę i zakres uprawnień Spółki do odliczania podatku naliczonego związanego z paliwem wykorzystywanym do leasingowanego samochodu. W szczególności dla Sądu istotne było ustalenie (w związku z podnoszonymi w piśmiennictwie i orzecznictwie wątpliwościami co do prawidłowej implementacji Szóstej Dyrektywy w zakresie prawa do odliczeń) czy przepisy ustawy o VAT w formie obowiązującej w okresie od 1 maja 2004 do 21 sierpnia 2005r. nie zawierały niedopuszczalnego odstępstwa od klauzuli stałości (określonej w art. 17 ust. 6 akapit drugi Szóstej Dyrektywy) pozwalającej państwu członkowskiemu na zachowanie ograniczeń w pełnym odliczaniu podatku naliczonego związanym z działalnością podlegającą opodatkowaniu tj. zachowanie ograniczeń sprzecznych z celem Szóstej Dyrektywy przewidzianym w jej art. 17 ust. 2.

6. Wątpliwości w tym zakresie, co do prawidłowej wykładni przepisów Szóstej Dyrektywy, a co za tym idzie, co do kształtu normy prawnej określającej zakres uprawnień Spółki w rozpatrywanym sporze, zostały uznane przez Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich za mające znaczenie (pkt 23 i 24 zapadłego w rozpatrywanej sprawie wyroku o sygn. C-414/07), a tym samym nie zostały uznane za zasadne argumenty państwa polskiego podnoszone na etapie postępowania w przedmiocie udzielenia odpowiedzi na zapytanie prejudycjalne, że zadane pytania dotyczą sytuacji

hipotetycznych i nie mają żadnego związku z realiami sporu toczącego się przed sądem krajowym (pkt 21 wyroku).

7. Należy jednocześnie podkreślić, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie dostrzegając konieczność ustalenia jaka norma prawna w ogóle kształtuje prawa Spółki do odliczania podatku naliczonego zawartego w zakupach paliwa do leasingowanego samochodu, zwrócił uwagę na trudności w dokonywanej wykładni związane z faktem, że Spółka rozpoczęła odliczanie podatku naliczonego w okresie, kiedy państwo polskie z dniem 1 maja 2004r. dokonało, z dużym prawdopodobieństwem, niedopuszczalnego rozszerzenia ograniczeń w odliczaniu podatku naliczonego, a nadto technika legislacyjna zastosowana przez Rzeczypospolitą Polską (uchylenie ustawy z dnia 8 stycznia 1993r. i wprowadzenie w życie nowej ustawy z dnia 11 marca 2004r.) spowodowała, że jeżeli możnaby było, co do zasady, uznać za możliwe (dopuszczalne) wprowadzenie przez Rzeczypospolitą Polską w ustawie z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów tego samego typu ograniczeń 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 2004 r. Taki pogląd Sądu spowodowałby jednak konieczność każdorazowego odwoływania się przez podatników do nieobowiązującej (uchylonej przez polski parlament) ustawy oraz stosowania przepisów nieobowiązujących w porządku krajowym w dacie nabywania prawa do odliczeń podatku od wartości dodanej - (por. uzasadnienie postanowienia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 17 maja 2007r. sygn. akt I SA/Kr 603/06 w przedmiocie pytania pierwszego i drugiego).

8. Wyrażając swój pogląd w sprawie Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich w wydanym wyroku stwierdził, że "Artykuł 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG (...) stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie, przy dokonywaniu transpozycji tej dyrektywy do prawa wewnętrznego, uchyliło całość przepisów krajowych dotyczących ograniczeń prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego przy zakupie paliwa do samochodów używanych dla celów działalności podlegającej opodatkowaniu, zastępując je, w dniu wejścia w życie tej dyrektywy na swym terytorium, przepisami ustanawiającymi nowe kryteria w tym przedmiocie, jeżeli - co winien ocenić sąd krajowy - te ostatnie przepisy powodują rozszerzenie zakresu zastosowania wskazanych ograniczeń".

9. Należy przy tym wyraźnie zaznaczyć, że Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich pozostawiając Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Krakowie ocenę czy wprowadzone w życie z dniem 1 maja 2004r. przepisy ustawy o VAT ograniczyły zakres odliczeń związanych z paliwem do wykorzystywanych w działalności opodatkowanej samochodów wskazał wyraźnie w uzasadnieniu zapadłego w niniejszej sprawie wyroku (pkt 44 uzasadnienia wyroku), że "zadaniem sądu krajowego jest dokonanie interpretacji swego prawa wewnętrznego - w zakresie, w jakim jest to tylko możliwe - w świetle treści i celów szóstej dyrektywy po to, by osiągnąć przewidziane w niej rezultaty, przychylając się do interpretacji przepisów krajowych najbardziej zgodnej z tymi celami, a przez to dochodząc do rozstrzygnięcia zgodnego z przepisami tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 4 lipca 2006 r. w sprawie C-212/04 Adeneler i in., Zb.Orz. s. I-6057, pkt 124), a także, jeśli jest to konieczne, powstrzymując się od stosowania wszelkich sprzecznych przepisów prawa krajowego (zob. podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2005r. w sprawie C-144/04 Mangold, Zb.Orz. s. I-9981, pkt 77)". Dodatkowo Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich wskazał, że "...klauzula -standstill- przewidziana w art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy nie ma na celu umożliwienia nowym państwom członkowskim dokonania zmiany swych wewnętrznych przepisów w związku z przystąpieniem do Unii Europejskiej w sposób, który oddalałby te przepisy od celów tej dyrektywy. Tego rodzaju zmiana byłaby sprzeczna z samą ideą

tej klauzuli" (pkt 39 uzasadnienia wyroku).

10. W ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie cytowany powyżej wyrok Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich (a jest on wiążący dla orzekającego w niniejszej sprawie Sądu - por. wyrok z 28 marca 1995r. w sprawie o sygn. C- 346/93 Kleinwort Benson, publ. ECR 1995/3-4/I-00615) należy rozumieć w ten sposób, że jeżeli wprowadzone z dniem 1 maja 2004r. przepisy ustawy o VAT będą powodowały rozszerzenie ograniczeń istniejących w ustawodawstwie polskim przed 1 maja 2004r. co do możliwości odliczania podatku naliczonego, to tym samym przepisy te nie będą miały w ogóle zastosowania do określania począwszy od 1 maja 2004r. zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego. Nie będą też miały zastosowania przepisy uchylonej, a obowiązującej jedynie do 30 kwietnia 2004r., ustawy z dnia 8 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

11. W związku z powołaniem przez Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich w odpowiedzi na zadane w niniejszej sprawie pytanie prejudycjalne, ww. orzeczeń w sprawach C-212/04 i C-144/04 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie potraktował je jako integralną część wskazówek dotyczących wykładni przepisów wspólnotowych. Oba ww. orzeczenia dotyczą, co do zasady, polityki społecznej (ochrona przed nadużywaniem możliwości nieograniczonego zawierania kolejnych umów o pracę na czas określony), niemniej jednak zostały one powołane przez Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich w kontekście wskazania na uprawnienie sądu krajowego do takiej interpretacji prawa wewnętrznego (z zachowaniem reguł systemu tego prawa), aby osiągnąć przede wszystkim rezultat zakładany przez dyrektywę prawa wspólnotowego, przy czym dążenie do osiągnięcia stanu zgodnego z przepisem dyrektywy może sięgać tak daleko, że w konsekwencji, sąd krajowy orzekając o prawach (a takim prawem jest prawo do odliczenia podatku naliczonego) w kształcie zakładanym przez dyrektywę (w rozpatrywanej sprawie Szóstą Dyrektywę) oprze swoje orzeczenie wyłącznie o treść przepisu dyrektywy, pomijając treść przepisów prawa krajowego, o ile skutek zastosowania przepisu prawa krajowego będzie sprzeczny z zakładanym celem dyrektywy.

12. W takim to sposobie przekazania wskazówek co do wykładni prawa krajowego Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie znalazł podstawę do stosowania przy interpretacji spornych przepisów art. 88 ust. 1 pkt 3 i art. 86 ust. 3 ustawy o VAT, zasad wykładni prawa polskiego opartych na konstytucyjnych wartościach, a także stosowania zasady efektywności (skuteczności) prawa wspólnotowego nakazującej maksymalne dążenie do osiągnięcia skutku zakładanego przez przepis prawa wspólnotowego (pkt 111 wyroku TSWE z 4 lipca 2006r. w sprawie o sygn. C-212/4 oraz pkt 77 i 78 akapit drugi wyroku TSWE z 22 listopada 2005r. w sprawie o sygn. C-144/04). Jednocześnie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie uznał, że klauzula stałości z art. 17 ust. 6 akapit drugi Szóstej Dyrektywy nie może uzasadniać dążenia przez sąd krajowy przy wykładni przepisów prawa wewnętrznego, do zachowania przepisów sprzecznych z celem dyrektywy, jeżeli państwo członkowskie w sposób sprzeczny z zakładanym rezultatem dyrektywy, wprowadziło faktycznie dalej idące ograniczenia w odliczaniu podatku naliczonego.

13. Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich odpowiadając na zapytanie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie w rozpatrywanej sprawie, pozostawił ocenie sądu krajowego czy wprowadzone z dniem 1 maja 2004r. nowe przepisy - ustawy o VAT zwiększyły zakres ograniczeń w odliczaniu podatku naliczonego związanego z samochodami i kupowanym do tych samochodów paliwem (pkt 32 uzasadnienia wyroku w sprawie C-414/07). W tym miejscu należy zauważyć, że wyraźnie Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich stwierdził, że w "...niniejszym przypadku szósta dyrektywa weszła w życie w Polsce w dniu jej przystąpienia do Unii Europejskiej, czyli w dniu 1 maja 2004 r. Zatem ten dzień jest istotny dla celów zastosowania art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy do tego państwa członkowskiego" (pkt 27 uzasadnienia wyroku). Odnosząc powyższą ocenę do rozpatrywanej sprawy, zdaniem Wojewódzkiego Sądu

Administracyjnego w Krakowie nie ma więc znaczenia, że zgodnie z art. 176 ustawy o VAT przepisy tejże ustawy weszły w życie 20 kwietnia 2004r. (tj. 14 dni od daty ogłoszenia, co z kolei nastąpiło 5 kwietnia 2004r.) ponieważ kluczowe dla sprawy przepisy art. 86 ust. 3 i 88 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do dnia 21 sierpnia 2005r.) stosować należało od 1 maja 2004r. na zasadzie art. 176 pkt 3 ustawy o VAT.

14. Uwzględniając powyższą wykładnię Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich co do daty, w której ma być oceniany stan prawny wynikający z porządku prawa krajowego w celu określenia treści zmienianych przepisów prawa krajowego w dniu wejścia w życie szóstej dyrektywy oraz w celu ustalenia, czy przepisy te spowodowały rozszerzenie zakresu obowiązujących wyłączeń po wejściu w życie szóstej dyrektywy (pkt 32 uzasadnienia wyroku w sprawie C-414/07), zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, należało oceny takiej dokonać jej in abstracto, w oderwaniu od konkretnej sytuacji Spółki. Sąd krajowy ze względu na stan faktyczny rozpatrywanej sprawy, zmuszony był bowiem do dokonania ogólnej wykładni polskich przepisów ustawy o VAT obowiązujących w dniu 1 maja 2004r. w celu ustalenia obowiązującej, w tej dacie, normy prawnej określającej sposób odliczania podatku naliczonego. W rozpatrywanej sprawie Spółka wzięła w leasing samochód po wprowadzeniu w życie nowych przepisów ustawy o VAT (tj. po 1 maja 2004r.) na co Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie zwracał uwagę w zapytaniu prejudycjalnym, wskazując, że "w rozpatrywanej sprawie Spółka w dniu 30 kwietnia 2004 r. w ogóle nie posiadała samochodu i nie kupowała paliwa, którego dotyczy spór z krajowymi organami podatkowymi". Badanie więc konkretnej sytuacji Spółki co do możliwości odliczania podatku naliczonego w dacie przed i w dniu 1 maja 2004r., nie mogło służyć ustaleniu normy prawnej określającej sposób odliczania podatku naliczonego.

15. Biorąc pod uwagę powyższe założenia przyjętej wykładni, w celu ustalenia jaka norma prawna określała sposób odliczenia podatku naliczonego związanego z zakupem paliwa do leasingowanego przez Spółkę samochodu, należało ocenić czy wprowadzone z dniem 1 maja 2004r. przepisy ograniczały, w stosunku do reguł obowiązujących przed tą datą, możliwość odliczania paliwa do samochodów wykorzystywanych do działalności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. Powyższe oznacza konieczność porównania skutków w zakresie rozliczania podatku od towarów i usług wynikających z art. 25 ust. 1 pkt 3a ustawy z dnia 8 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w brzmieniu obowiązującym 30 kwietnia 2004r. (stanowiącym, 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) z skutkami wynikającymi z art. 88 ust.1 pkt 3 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym 1 maja 2004r. o treści: "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."

16. Dodać przy tym należy, że skoro ww. art. 88 ust. 1 pkt 3 odwołuje się do art. 86 ust. 3 i 5 ustawy o VAT, to pełna wykładnia pierwszego z powołanych przepisów nie jest możliwa bez pominięcia skutków przepisów, do których przepis ten się odwołuje, a stanowiących, że: "W przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej ładowności mniejszej niż określona według wzoru:

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

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."(art. 86 ust.3 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym 1 maja 2004r.), przy czym "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." (art. 86 ust.5 ustawy o VAT).

17. Wprowadzenie przez polskiego ustawodawcę z dniem 1 maja 2004r. nowych przepisów zwiększających ładowność samochodów (obliczoną zgodnie z wzorem zawartym w art. 86 ust. 3 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do 21 sierpnia 2005r.), której osiągnięcie uprawniało do odliczenia podatku naliczonego zawartego w wydatkach na nabycie samochodu innych niż osobowe oraz odliczenie podatku naliczonego zawartego w wydatkach na paliwo do tego samochodu, ograniczyło możliwość korzystania z odliczeń w stosunku do poprzednio obowiązujących przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, gdzie ustawodawca jako graniczne przyjął kryterium 500kg ładowności. Powyższy skutek wywołany przez wprowadzone w życie z dniem 1 maja 2004r. przepisy art. 86 ust. 3 i art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 maja 2004r do 21 sierpnia 2005r. nie budzi w literaturze i orzecznictwie wątpliwości (por. powołane w postanowieniu tut. Sądu z dnia 17 maja 2007r. sygn. akt I SA/Kr 603/06 poglądy orzecznictwa i doktryny).

18. Powyższa okoliczność (tzn. faktyczne ograniczenie możliwości odliczania podatku naliczonego w stosunku do stanu prawnego obowiązującego przed 1 maja 2004r.) już sama w sobie stanowi podstawę do pominięcia przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w całości przepisów art. 86 ust. 3 i art. 88 ust.1 pkt 3 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 maja 2004r do 21 sierpnia 2005r. - z uwagi na ocenę prawną wyrażoną przez Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich w wydanym w sprawie wyroku o sygn. C-414/07, w którym Trybunał nakazał sądowi krajowemu powstrzymać się od stosowania wszelkich sprzecznych przepisów prawa krajowego (pkt 44 uzasadnienia wyroku) w razie ustalenia, że nowe przepisy ustawy o VAT, wprowadzone wraz z transponowaniem szóstej dyrektywy do prawa polskiego spowodowały rozszerzenie zakresu zastosowania ograniczeń prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego przy zakupie paliwa przeznaczonego do samochodów używanych w ramach działalności podlegającej opodatkowaniu, w porównaniu do przepisów krajowych obowiązujących wcześniej.

19. Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie nie ma przy tym znaczenia, że w rzeczywistości ww. art. 86 ust. 3 i 5 oraz odwołujący się do nich art.88 ust.1 pkt 3 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 maja 2004r do 21 sierpnia 2005r. tylko w części zwiększyły zakres ograniczeń w odliczaniu podatku naliczonego zawartego w wydatkach na nabycie samochodów i wykorzystywanego do nich paliwa. Zmiana kryteriów (ładowność i rozmiary) opisujących samochody, co do których wprowadzono z dniem 1 maja 2004r. ograniczenia w odliczaniu podatku naliczonego z jednoczesną zmianą przepisów dotyczących homologacji, a następnie kolejna zmiana kryteriów ograniczeń, jaka nastąpiła z dniem 22 sierpnia 2005r., spowodowała, że nie jest możliwa żadna inna interpretacja obowiązujących od 1 maja 2004r. (a później zmienionych od 22 sierpnia 2005r.) przepisów ustawy o VAT w części

dotyczącej ograniczeń w odliczaniu podatku naliczonego zawartego w wydatkach poniesionych na nabycie paliwa do samochodów wykorzystywanych do działalności zgodnie z celem Szóstej Dyrektywy określonej w art. 17 ust. 2 - jak pominięcie przepisu krajowego

20. Należy, bowiem zauważyć, że Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich wskazał Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Krakowie sposób dokonywania wykładni normy prawnej dotyczącej zasad odliczania podatku naliczonego w przypadku stwierdzenia naruszenia granic określonych klauzulą stałości. Zgodnie z tymi wytycznymi sąd krajowy nie jest uprawniony do konstruowania normy prawnej jak prawodawca, może co najwyżej tak interpretować przepis prawa krajowego w zgodzie z zasadami porządku krajowego aby zgodny był on z celem dyrektywy, a jeżeli nie jest to możliwe - sąd krajowy musi przepis prawa wewnętrznego pominąć.

21. Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie pierwszoplanowym celem w interpretacji przepisu prawa krajowego jest cel zakładany przez Szóstą Dyrektywę czyli neutralność podatkowa podatku od towarów i usług wymagająca możliwie pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego zawartego w nabywanych towarach i usługach związanych z działalnością opodatkowaną. Natomiast, znajdująca się w tejże Dyrektywie, klauzula stałości, określająca poziom dopuszczalnych ograniczeń w odliczaniu podatku naliczonego, nie może być interpretowana jako cel dyrektywy, gdyż w istocie jest ona sprzeczna z tym celem (pkt 39 uzasadnienia wyroku w sprawie C-414/07). Klauzula stałości określa więc, w ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, jedynie dopuszczalny poziom ustawodawstwa krajowego sprzecznego z celem dyrektywy. Przepisy prawa krajowego muszą być więc interpretowane w zakresie, w jakim jest to tylko możliwe - w świetle treści i celów Szóstej Dyrektywy po to, by osiągnąć przewidziane w niej rezultaty (pkt 44 uzasadnienia wyroku zapadłego w niniejszej sprawie o sygn. C 414/07) nawet kosztem faktycznego ograniczenia dotychczasowego zakresu przepisów krajowych sprzecznych z celem dyrektywy, jeżeli zmiana tych przepisów spowodowała przekroczenie dopuszczalnej granicy odstępstwa (zakreślonej klauzulą stałości) od zakładanego celu dyrektywy, a nie jest możliwe zrekonstruowanie normy prawnej w dotychczasowej postaci w związku ze sposobem dokonywania tych zmian przez ustawodawcę krajowego.

22. W związku z powyższym nie jest również możliwe przyjęcie, że Spółka uprawniona byłaby do odliczania podatku naliczonego zawartego w zakupach paliwa do leasingowanego samochodu w granicach przepisu art. 25 ust. 1 pkt 3a ustawy z dnia 8 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, a także, że uprawnienie takie nabywałyby w razie późniejszej zmiany przepisów ustawy o VAT zmniejszających zakres ograniczeń, co sprowadzałoby się do zastosowania tzw. zasady "ustawy względniejszej". Stosując tego typu wykładnię należałoby bowiem każdorazowo badać hipotetyczną sytuację Spółki na dzień 30 kwietnia 2004r. i na dzień 1 maja 2004r. (a także później w razie każdej zmiany przepisów) w oderwaniu od brzmienia konkretnego dowodu rejestracyjnego i świadectwa homologacyjnego. Obowiązujący od 1 maja 2004r. art. 88 ust. 5 ustawy o VAT (w brzmieniu obowiązującym do 21 sierpnia 2005r.) w sposób wyraźny wprowadził do ustawy konieczność posiadania homologacji potwierdzającej typ (osobowy lub inny) samochodu. Powyższe wynikało z brzmienia cytowanego powyżej art. 86 ust.5 ustawy o VAT stanowiącego, że: "Pojazdy, które w wyciągu ze świadectwa homologacji lub w odpisie decyzji (zwalnijacej z obowiązku uzyskania świadectwa homologacji), nie mają określonej dopuszczalnej ładowności lub ilości miejsc, uznaje się również za samochody osobowe...".

23. Należy jednak zauważyć, że od dnia 1 maja 2004r. obowiązywał w Polsce dualizm w zakresie wydawania homologacji. Z jednej strony od dnia 15 stycznia 2004r. obowiązywało rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 30 grudnia 2003r. w sprawie homologacji pojazdów samochodowych i przyczep (Dz. U. z 2004r. Nr 5 poz. 30). Z drugiej strony z dniem 30 kwietnia 2004r. (z mocą obowiązującą od 1 maja 2004r.) zostały wydane przepisy rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 30 kwietnia 2004r. w sprawie szczegółowego sposobu przekazywania i przetwarzania danych i

informacji o uzyskanych świadectwach homologacji typu pojazdu (Dz. U. Nr 101 poz. 1047 ze zmianami). Przepisy te związane były z wprowadzoną również z dniem 1 maja 2004r. zmianą brzmienia art. 68 - ustawy z dnia 20 czerwca 1997r. - Prawo drogowe (Dz. U. Nr 98 poz. 602 ze zmianami), który zobowiązywał producentów i importerów do uzyskania od ministra do spraw transportu świadectw homologacji (art. 68 ust.1) i jednocześnie zwalniał z tego obowiązku producentów i importerów, którzy uzyskali świadectwo homologacji wydane zgodnie ze wspólnotową procedurą homologacji przez właściwy organ państwa członkowskiego Unii Europejskiej (art.68 ust.2).

Następnie, pierwsze z wymienionych powyżej rozporządzeń (dotyczące wydawania w Polsce świadectw homologacji) zostało pośrednio uchylone z dniem 6 stycznia 2006r. wejściem w życie nowego rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 24 października 2005r. w sprawie homologacji typu pojazdów samochodowych i przyczep (Dz. U. Nr 238 poz. 2010 ze zmianami), które zgodnie z §16 zaczęło obowiązywać 30 dni po ogłoszeniu (ogłoszenie nastąpiło 6 grudnia 2005r.). Tym samym utraciło moc poprzednie rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 30 grudnia 2003r. zgodnie z art. 4 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o zmianie ustawy - Prawo o ruchu drogowym oraz o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 92, poz. 884). Ponadto należałoby dodać, że w dniu wejścia w życie ww. rozporządzenia z dnia 24 października 2005r. przepisy ustawy o VAT (dotyczące ograniczeń w odliczaniu podatku naliczonego w związku z nabywanym paliwem) nie odwoływały się już do obowiązku posiadania homologacji. Nowelizacja ustawy o VAT jaka nastąpiła z dniem 22 sierpnia 2005r. (ustawą z dnia 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw - Dz. U. 90 poz.756) zmieniła brzmienie art. 88 ust. 1 pkt 3, który odwoływał się wyłącznie do kategorii samochodów określonych w art. 86 ust. 3, niemniej jednak kolejne ustępy (ust. 4 i 5 ograniczały zakres samochodów wymienionych w ww. art.86 ust.3 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od dnia 22 sierpnia 2005r.). Na marginesie należałoby również zaznaczyć, że zgodnie z art. 86 ust. 5 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od dnia 22 sierpnia 2005r. spełnienie wymagań dla pojazdów samochodowych określonych w art. 86 ust 4 pkt 1-4 mogło nastąpić jedynie na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację oraz dowodu rejestracyjnego pojazdu, zawierającego właściwą adnotację o spełnieniu tych wymagań. W konsekwencji, ustalenie względniejszej ustawy wymagałoby przeprowadzenia analizy nie tylko przepisów podatkowych, ale i towarzyszących im przepisów z dziedziny prawa drogowego (z uwzględnieniem przepisów dotyczących homologacji w innych państwach członkowskich Wspólnoty) w celu ustalenia do jakiego typu mógł być zakwalifikowany dany samochód i w związku tym jaka norma określałaby prawo do odliczeń podatku naliczonego związanego z zakupem paliwa do tego samochodu.

24. W konsekwencji opisanych powyżej zmian (wzajemnie się krzyżujących) przepisów ustawy - Prawo drogowe, rozporządzeń wykonawczych do tej ustawy oraz kolejnych nowelizacji ustawy o VAT nie jest możliwe ustalenie jednolitej normy prawnej odwołującej się z jednej strony do uchylonych z dniem 1 maja 2004r. przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, uwzględniającej przy tym kryterium świadectwa homologacji w stanie prawnym na 30 kwietnia 2004r., 1 maja 2004 (z ewentualnymi zmianami na 6 stycznia 2006r.) oraz uwzględniającej kryteria opisujące typ samochodów, których dotyczyły ograniczenia w odliczaniu podatku naliczonego w stanie prawnym obowiązującym od 22 sierpnia 2005r.

25. Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie sąd krajowy dokonując wykładni praw wspólnotowej zgodnej z celami dyrektywy, a także wykładni dokonywanej zgodnie z zasadą skuteczności prawa wspólnotowego nie może samodzielnie (jak władza prawodawcza) konstruować norm prawnych faktycznie nieistniejących w krajowym porządku prawnym tj.

opartych na nieistniejących (uchylonych) przepisach prawa krajowego, a dodatkowo tak skomplikowanych (jak w sposób opisany powyżej), że nakładających na strony sporu (organy podatkowe i podatników) konieczność przeprowadzenia wnikliwej analizy wymagającej wiedzy specjalistycznej (w zakresie przepisów dotyczących homologacji samochodów). Taka wykładnia przepisów krajowych obowiązującej ustawy o VAT, polegająca na nakazie stosowania ustawy względniejszej i sprowadzająca się do skonstruowania normy nie mającej jakiegokolwiek oparcia w obowiązującym akcie prawnym (tzn. niezawartej w wyraźnym i obowiązującym tekście aktu prawnego), sprzeczna byłaby z zasadą prawidłowej legislacji i zasadą państwa prawa, a także z zasadą nakładania podatków jedynie w drodze ustawy (art.2, art.7, art.84 i art.217 Konstytucji).

26. W oparciu o powyższe Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie nie podzielił poglądów tej części sądów administracyjnych, które dostrzegając niedopuszczalność rozszerzenia ograniczeń w odliczaniu podatku naliczonego z dniem 1 maja 2004r. przyjęły jednocześnie, że dotychczasowemu ograniczeniu z art. 25 ust. 1 pkt 3a ustawy z dnia 8 stycznia 1993r. "... będzie przysługiwać ochrona wynikająca z klauzuli stałości przewidzianej w art. 17 ust. 6 VI Dyrektywy. Jeżeli jednak zaistnieją sytuacje, w których przepis art. 88 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 86 ust. 3 i 5 (...) będzie zmniejszał rzeczony zakres ograniczenia podatku naliczonego na korzyść podatników, wówczas to jemu należy przyznać pierwszeństwo w stosowaniu w odniesieniu do tych konkretnych podatników. W tylko bowiem takich sytuacjach należy przyjąć, że ww. przepis będzie zgodny z celem VI Dyrektywy" (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 4 kwietnia 2007r. sygn. akt I SA/Wr 1852/07 oraz podobne: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy sygn. akt I SA/Bd 763/07 oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 11 kwietnia 2008r. sygn. akt 1892/07).

27. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie stwierdzał, że niejasność przepisów i nieprecyzyjność norm prawnych - podważają zaufanie obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 27 listopada 2007r. sygn. SK39/06 OTK-A 2007/10/127 oraz cytowane tamże pozostałe orzeczenia dotyczące naruszenia zasady przyzwoitej legislacji, bezpieczeństwa prawnego, naruszenia zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa). Ustawodawca, nakładając obowiązki podatkowe, powinien precyzyjnie określać w ustawie kto i w jakim zakresie podlega opodatkowaniu (a odliczenia podatku naliczonego są elementem konstrukcyjnym podatku od towarów i usług). Nieprecyzyjność podatkowych przepisów utrudnia ich stosowanie zarówno przez działające w imieniu państwa organy podatkowe jak i podatników. Tym samym powoduje konflikty pomiędzy stronami co do interpretacji spornych przepisów, zwiększając ryzyko niezawinionych pomyłek (zarówno po stronie organów jak i podatników) prowadząc do utraty zaufania obywateli do organów państwa i obowiązującego prawa. Biorąc powyższe pod uwagę Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie nie podzielił poglądów co do wykładni art. 88 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 86 ust. 3 i 5 ustawy o VAT zaprezentowanej w ww. orzeczeniach sądów administracyjnych ponieważ taka wykładnia pozostawiłaby wiele niejasności. W praktyce bowiem, przy wielości różnych modeli samochodów, które co do zasady mogłyby podlegać dodatkowym zmianom konstrukcyjnym, i wielości porządków prawnych dotyczących świadectw homologacji (zmieniające się przepisy krajowe i przepisy poszczególnych państw członkowskich Wspólnoty) nie jest wykluczone, że konkretny model, samochodu mógłby w Polsce uzyskiwać świadectwo homologacji inne niż w pozostałych państwach członkowskich lub w jednym z tych państw. W rezultacie, gdyby konkretny model samochodu mógł hipotetycznie uzyskać w którymkolwiek z państw członkowskich świadectwo homologacyjne na samochód inny niż osobowy w okresie od 30 kwietnia 2004r.(tj. sprzed 1 maja 2004r.) do dnia zakupu paliwa - logiczną konsekwencją ww. wykładni byłoby umożliwienie podatnikowi prawa do odliczenia.

28. Dodatkowo należy zauważyć, że skomplikowana procedura ustalania czy konkretny samochód uprawnia do odliczeń (podatku naliczonego zawartego w zakupach paliwa) utrudniłaby po 1 maja

2004r. korzystanie z prawa do odliczeń gwarantowanych prawem krajowym tj. art. 86 ust. 1 ustawy o VAT i art. 17 ust. 2 Szóstej Dyrektywy co również sprzeczne jest z sposobem rozumienia klauzuli stałości (por. wyrok z 11 grudnia 2008r. w sprawie C-371/07 Danfoss A/S i AstraZeneca powołany w pkt 36 ww. wyroku z dnia 22 grudnia 2008r. o sygn. C-414/07)

29. W związku z powyższym, zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, rekonstruowanie normy prawnej w kształcie proponowanym również przez pełnomocnika Dyrektora Izby Skarbowej (powołującego się na stanowisko Ministra Finansów w zakresie stosowania przepisów obowiązujących przed 1 maja 2004r. z uwzględnieniem obowiązku posiadania homologacji na inne samochody niż osobowe przy dokonywaniu odliczeń) wymagałoby przyjęcia założenia, że zmiany przepisów dotyczących świadectw homologacji (z uwzględnieniem skutków stosowania tego typu przepisów w innych krajach członkowskich Wspólnoty Europejskiej) nie zmieniały zasad kwalifikacji typów pojazdów. Założenia takiego nie można przyjąć z góry, ponieważ każda zmiana przepisów, niepolegająca na wprowadzeniu w życie tożsamego brzmienia przepisów w porównaniu do przepisów uchylanych, może zawsze skutkować zmianami uprawnień lub obowiązków wynikających z wprowadzanych zmian. W konsekwencji wykładnia prawa krajowego w formie proponowanej przez pełnomocnika organu podatkowego, doprowadziłaby do całkowitego pominięcia brzmienia przepisu obowiązującego w krajowym porządku ustawy o VAT i jednoczesnego stworzenia nowej normy prawnej w oparciu o przepis uchylony (art. 25 ust. 1 pkt 3a ustawy z dnia 8 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym) z uwzględnieniem konieczności porównywania skutków zmian dotyczących przepisów prawa drogowego (rozporządzenia w sprawie świadectw homologacji były rozporządzeniami wykonawczymi do ustawy - Prawo drogowe). Źródłem prawa nie byłby jednak wtedy przepis ustawowy ale orzeczenie sądu, co sprzeczne jest z art. 84 i 217 Konstytucji, nakazującym nakładanie podatków jedynie w drodze ustawy. Dodatkowo, dokonana w ten sposób wykładnia prawa krajowego powodowałaby znaczne trudności (jak to Sąd uzasadniał powyżej) w praktycznym jej stosowaniu zarówno przez podatników jak i organy podatkowe. Na marginesie sprawy należałoby zaznaczyć, że art. 86 ust. 6 ustawy o VAT w literalnym brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 maja 2004r. do 21 sierpnia 2005r. wskazywał na konieczność posiadania homologacji jedynie w celu wykazania ładowności i ilości miejsc w samochodzie aby dokonać obliczeń zgodnie z art. 86 ust.3 ustawy o VAT w ówczesnym brzmieniu (wzór Lisaka).

30. W konsekwencji, zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, sąd krajowy w razie braku możliwości dokonania wykładni prawa krajowego zgodnie z jego zasadami (tj. w oparciu o zasady konstytucyjne) w sposób realizujący cel zakładany przez dyrektywę, może jedynie, jak to wskazał Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich orzekający w niniejszej sprawie, powstrzymać się od stosowania wszelkich sprzecznych przepisów prawa krajowego rozumianych jako sprzecznych z celem dyrektywy i wyznaczonymi przez tę dyrektywę granicami klauzuli stałości (pkt 44 uzasadnienia wyroku).

31. W ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie wprowadzona od 1 maja 2004r. całkowita zmiana kryteriów (konieczność posiadania homologacji zawierającej dane o ładowności samochodu oraz faktyczne zwiększenie granicznej ładowności samochodów poprzez wprowadzenie tzw. wzoru Lisaka) opisujących samochody, co do których wprowadzono ograniczenia przy odliczaniu podatku naliczonego, spowodowała, że zmiany zasad odliczania podatku naliczonego zawartego w zakupach paliwa do samochodów wykorzystywanych w działalności opodatkowanej wykaczały poza granice dopuszczalnych ograniczeń w rozumieniu art. 17 ust. 6 akapit drugi Szóstej Dyrektywy, były więc sprzeczne celami tej dyrektywy - a więc niedopuszczalne.

32. W konsekwencji przekroczenia z dniem 1 maja 2004r. przez państwo polskie granic dopuszczalnych ograniczeń wyznaczonych przez art. 17 ust. 6 akapit drugi Szóstej Dyrektywy, od

tego dnia nie mają zastosowania wszelkie określone w prawie krajowym ograniczenia w odliczaniu podatku naliczonego zawartym w zakupach dotyczących wydatków na nabycie paliwa do samochodów wykorzystywanych w działalności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. W szczególności nie ma w całości zastosowania obowiązujący obecnie (tj. w brzmieniu od 22 sierpnia 2005r.) art. 88 ust. 1 pkt 3 w zw. art. 86 ust. 3 ustawy o VAT.

33. W związku z powyższym, w ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, Spółka w oparciu o art. 17 ust. 2 Szóstej Dyrektywy posiada pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego zawartego w zakupach paliwa do leasingowanego samochodu - niezależnie od typu tego samochodu, jego rozmiarów, ładowności lub tonażu. Jedynym warunkiem uprawniającym do odliczania podatku naliczonego zawartego w zakupach paliwa jest wykorzystywanie samochodu, z którym związane są zakupy paliwa, do działalności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług.

34. Mając powyższe na uwadze, zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, zaskarżona decyzja oraz poprzedzające ją postanowienie naruszyły przepisy prawa materialnego art. 88 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 86 ust. 3 i 6 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 maja 2004r do 21 sierpnia 2005r. a także normy z art. 88 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 86 ust. 3 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od 22 sierpnia 2005r. poprzez błędne zastosowanie tych przepisów w stanie faktycznym przedstawionym przez Spółkę we wniosku o interpretację podatkową w sytuacji, gdy powołane przepisy sprzeczne były z celem Szóstej Dyrektywy określonej w art. 17 ust.2, wykraczając poza granice określone w art. 17 ust.6 akapit drugi.

35. W związku z powyższym orzeczono jak w sentencji na zasadzie art. 145 §1 pkt 1 lit.a) p.p.s.a. O kosztach orzeczono na zasadzie art. 200 i art.205 p.p.s.a.

3 Podatnicy podatku VAT mają prawo do odliczenia podatku naliczonego o ile ten podatek służy wykonywaniu czynności podlegających opodatkowaniu. Bywają jednak sytuacje, że zakupiony towar, który miał służyć działalności opodatkowanej zmieni swoje przeznaczenie przy czym zmiana ta nie będzie spowodowana decyzją podatnika. Przepisy dotyczące korekty podatku naliczonego zawarto w art. 91 ustawy VAY

Art. 91. [Korekta kwoty podatku naliczonego] 1. Po zakończeniu roku, w którym podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 1, jest on obowiązany dokonać korekty kwoty podatku odliczonego zgodnie z art. 90 ust. 2-9, z uwzględnieniem proporcji obliczonej w sposób określony w art. 90 ust. 2-6 lub przepisach wydanych na podstawie art. 90 ust. 11, dla zakońzonego roku podatkowego. Korekty tej nie dokonuje się, jeżeli różnica między proporcją odliczenia określoną w art. 90 ust. 4 a proporcją określoną w zdaniu poprzednim nie przekracza 2 punktów procentowych.

2. W przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł, korekty, o której mowa w ust. 1, podatnik dokonuje w ciągu 5 kolejnych lat, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów – w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Roczna korekta w przypadku, o którym mowa w zdaniu pierwszym, dotyczy jednej piątej, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów – jednej dziesiątej kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu. W przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł, przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, z tym że korekty dokonuje się po zakończeniu roku, w

którym zostały oddane do użytkowania. – zastąpiono od 01.12.2008

(W przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym, są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych nabywcy, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł, korekty, o której mowa w ust. 1, podatnik dokonuje w ciągu 5 kolejnych lat a w przypadku nieruchomości - w ciągu 10 lat, licząc począwszy od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Roczna korekta w przypadku, o którym mowa w zdaniu pierwszym, dotyczy jednej piątej, a w przypadku nieruchomości - jednej dziesiątej, kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu. W przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł, przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio. – do 30.11.2008)

2a. Obowiązek dokonywania korekt w ciągu 10 lat, o którym mowa w ust. 2, nie dotyczy opłat rocznych pobieranych z tytułu oddania gruntu w użytkowanie wieczyste; w przypadku tych opłat przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio. –nowy od 01.12.2008.

3. Korekty, o której mowa w ust. 1 i 2, dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty, a w przypadku zakończenia działalności gospodarczej – w deklaracji podatkowej za ostatni okres rozliczeniowy. –zastąpiono od 01.12.2008

4. W przypadku gdy w okresie korekty, o której mowa w ust. 2, nastąpi sprzedaż towarów lub usług, o których mowa w ust. 2, lub towary te zostaną opodatkowane zgodnie z art. 14, uważa się, że te towary lub usługi są nadal wykorzystywane na potrzeby czynności podlegających opodatkowaniu u tego podatnika, aż do końca okresu korekty. –zastąpiono od 01.12.2008

5. W przypadku, o którym mowa w ust. 4, korekta powinna być dokonana jednorazowo w odniesieniu do całego pozostałego okresu korekty. Korekty dokonuje się w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła sprzedaż, a w przypadku opodatkowania towarów zgodnie z art. 14 – w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym w stosunku do tych towarów powstał obowiązek podatkowy. – zastąpiono od 01.12.2008

(3. Korekty, o której mowa w ust. 1 i 2, dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty.

4. W przypadku gdy w okresie korekty, o której mowa w ust. 2, nastąpi sprzedaż towarów, o których mowa w ust. 2, uważa się, że towary te są nadal używane na potrzeby czynności podlegających opodatkowaniu u tego podatnika, aż do końca okresu korekty.

5. Korekta po sprzedaży, o której mowa w ust. 4, powinna być dokonana jednorazowo w odniesieniu do całego pozostałego okresu korekty. Korekty dokonuje się w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła sprzedaż.- do 30.11.2008)

6. W przypadku gdy towary lub usługi, o których mowa w ust. 4, zostaną:

1) opodatkowane – w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru lub usługi jest związane z czynnościami opodatkowanymi; - zastąpiono od 01.12.2008

2) zwolnione od podatku lub nie podlegały opodatkowaniu – w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru lub usługi jest związane wyłącznie z czynnościami zwolnionymi od podatku lub niepodlegającymi opodatkowaniu. – zsatąpiono od 01.12.2008

(1) opodatkowane - w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru związane jest z czynnościami opodatkowanymi;

2) zwolnione lub nie podlegały opodatkowaniu - do obliczenia korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru jest związane wyłącznie z czynnościami zwolnionymi lub niepodlegającymi opodatkowaniu. – do 30.11.2008)

7. Przepisy ust. 1-6 stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy podatnik miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi i dokonał takiego obniżenia, albo nie miał takiego prawa, a następnie zmieniono się prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tego towaru lub usługi. – zmieniono od 01.12.2008

(Przepisy ust. 1-5 stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy podatnik miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi i dokonał takiego obniżenia, albo nie miał takiego prawa, a następnie zmieniono się to prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tego towaru lub usługi. – do 30.11.2008)

7a. W przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł, korekty, o której mowa w ust. 7, dokonuje się na zasadach określonych w ust. 2 zdanie pierwsze i drugie oraz ust. 3. Korekty tej dokonuje się przy każdej kolejnej zmianie prawa do odliczeń, jeżeli zmiana ta następuje w okresie korekty. – nowy od 01.12.2008

7b. W przypadku towarów i usług innych niż wymienione w ust. 7a, wykorzystywanych przez podatnika do działalności gospodarczej, korekty, o której mowa w ust. 7, dokonuje się na zasadach określonych w ust. 1, ust. 2 zdanie trzecie i ust. 3, z zastrzeżeniem ust. 7c. – nowy od 01.12.2008

7c. Jeżeli zmiana prawa do obniżenia podatku należnego wynika z przeznaczenia towarów lub usług, o których mowa w ust. 7b, wyłącznie do wykonywania czynności, w stosunku do których nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego, lub wyłącznie do czynności, w stosunku do których takie prawo przysługuje – korekty, o której mowa w ust. 7, dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym wystąpiła ta zmiana. Korekty tej nie dokonuje się, jeżeli od końca okresu rozliczeniowego, w którym wydano towary lub usługi do użytkowania, upłynęło 12 miesięcy. – nowy od 01.12.2008

7d. W przypadku zmiany prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony od towarów i usług, innych niż wymienione w ust. 7a i 7b, w szczególności towarów handlowych lub surowców i materiałów, nabytych z zamiarem wykorzystania ich do czynności, w stosunku do których przysługuje pełne prawo do obniżenia podatku należnego lub do czynności, w stosunku do których prawo do obniżenia podatku należnego nie przysługuje, i niewykorzystanych zgodnie z takim zamiarem do dnia tej zmiany, korekty podatku naliczonego dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za okresy rozliczeniowe, w których wystąpiła ta zmiana. – nowy od 01.12.2008

8. Korekty, o której mowa w ust. 5-7, dokonuje się również, jeżeli towary i usługi nabyte do wytworzenia towaru, o którym mowa w ust. 2, zostały zbyte lub zmieniono ich przeznaczenie przed oddaniem tego towaru do użytkowania.

9. W przypadku transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa korekta określona w ust. 1-8 jest dokonywana przez nabywcę przedsiębiorstwa lub nabywcę zorganizowanej części przedsiębiorstwa. – zastąpiono od 01.12.2008

(W przypadku zbycia przedsiębiorstwa lub zakładu (oddziału), o których mowa w art. 6 pkt 1, korekta określona w ust. 1-8 jest dokonywana odpowiednio przez nabywcę przedsiębiorstwa lub nabywcę zakładu (oddziału). –do 30.11.2008)

10. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, dla grupy podatników, inne niż wymienione w ust. 1-9, warunki dokonywania korekt związanych z odliczeniem kwoty podatku naliczonego oraz zwolnić niektóre grupy podatników od dokonywania korekt, uwzględniając:

1) specyfikę wykonywania niektórych czynności;

- 2) uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami i usługami;
- 3) konieczność zapewnienia prawidłowego odliczenia kwoty podatku naliczonego.