

Warszawa, 31 października 2013 r.

mgr Łukasz Dziamski
Katedra Prawa i Postępowania Administracyjnego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Warszawski

Opinia w sprawie 252/DOR/2013

Podmiot zadający pytanie: Urząd Miasta X

Treść pytania:

Czy organ rejestrujący powinien odmówić dokonania wpisu w dowodzie rejestracyjnym adnotacji o treści „VAT - 1” w sytuacji rozbieżności danych dotyczących określenia podrodzaju danego pojazdu gdy:

- 1) dany pojazd został zarejestrowany na podstawie odpowiednich dokumentów, z których wynikało, że podrodzaj danego samochodu został sklasyfikowany jako furgon i takie dane zostały zapisane w ewidencji pojazdów;
- 2) upoważniony diagnosta okręgowej stacji kontroli pojazdów, po przeprowadzeniu dodatkowego badania technicznego wydając stosowne zaświadczenie potwierdza dla tego pojazdu spełnienie wymagań określonych w art. 86a ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług?

Sentencja odpowiedzi:

Dla organu rejestrującego istotne znaczenie ma podrodzaj danego samochodu wykazany w ewidencji pojazdów, a nie zaświadczenie uprawnionego diagnosty o posiadaniu przed samochód cech określonych w art. 86a ust. 2 pkt 1 uVAT (obecnie: art. 3 ust. 2 pkt 1 ustawy zmieniającej z dnia 16 grudnia 2010 r.). Rozbieżność pomiędzy tymi danymi oznacza zarazem, że nie zostały spełnione wszystkie wymogi uprawniające do pełnego odliczenia podatku, wymagane jest bowiem ich łączne spełnienie. W takiej sytuacji, organ rejestrujący powinien odmówić dokonania wpisu w dowodzie rejestracyjnym adnotacji o treści „VAT - 1”.

Opis stanu faktycznego:

Zgodnie z § 11 ust. 2 pkt 30 lit. w Instrukcji w sprawie rejestracji pojazdów będącej załącznikiem nr 1 do Rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 27 września 2003 roku w sprawie szczegółowych czynności organów w sprawach związanych z dopuszczeniem pojazdu do ruchu oraz wzorów dokumentów w tych sprawach (Dz. U. z 2007 r. Nr 137, poz. 968) organ rejestrujący w rubryce „Adnotacje Urzędowe” dowodu rejestracyjnego zamieszcza skrót odpowiadający treści „VAT - ...” wpisując właściwy punkt od 1 do 4 – dotyczy pojazdów spełniających wymagania określone odpowiednio w art. 86a ust. 2 pkt 1 do 4

i ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Zgodnie z przepisem art. 86a ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług dokonanie adnotacji o treści „VAT - 1” dotyczy jedynie pojazdów klasyfikowanych na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy lub van.

Podstawa prawna udzielonej odpowiedzi:

- 1) ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.; dalej jako: „uVAT”);
- 2) ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz. U. Nr 247, poz. 1652 ze zm.; dalej jako: „ustawa zmieniająca”);
- 3) ustawa z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej (Dz. U. z 2012 r., poz. 1456);
- 4) rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 27 września 2003 roku w sprawie szczegółowych czynności organów w sprawach związanych z dopuszczeniem pojazdu do ruchu oraz wzorów dokumentów w tych sprawach (Dz. U. z 2007 r. Nr 137, poz. 968 ze zm.; dalej jako: „rozporządzenie”)
- 5) rozporządzenie Ministra Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej z dnia 27 grudnia 2011 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowych czynności organów w sprawach związanych z dopuszczeniem pojazdu do ruchu oraz wzorów dokumentów w tych sprawach (Dz. U. Nr 294, poz. 1737).

Uzasadnienie:

Stosownie do treści art. 86 ust. 1 uVAT, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15 tej ustawy, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124 uVAT. O tym, co stanowi kwotę podatku naliczonego decyduje przepis art. 86 ust. 2 uVAT zawierający katalog źródeł tego podatku.

Jednocześnie ustawodawca przewidział szczególny sposób określenia podatku naliczonego w przypadku nabycia samochodów osobowych i niektórych innych pojazdów samochodowych. Kwestie te uregulowane zostały szczegółowo w ustawie z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz. U. Nr 247, poz. 1652 ze zm.), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2011 r.

Przepis art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej stanowi, że w okresie od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy do dnia 31 grudnia 2012 r., który został przedłużony do dnia 31 grudnia 2013 r. (na mocy art. 10 ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej; Dz. U. z 2012 r., poz. 1456), w przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2 uVAT, stanowi 60% kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku

należnego z tytułu wewnątrz wspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca - nie więcej jednak niż 6.000 zł, z zastrzeżeniem ust. 2. Ustawa utrzymuje generalną zasadę, że przy nabyciu (importie, wewnątrzspółnotowym nabyciu) samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie nieprzekraczającej 3,5 t podatkiem naliczonym jest tylko 60% kwoty podatku (czy to z faktury, czy to z podatku należnego od wewnątrzspółnotowego nabycia), jednakże nie więcej niż 6000 zł.

Ograniczenia dotyczą zatem generalnie samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych, których dopuszczalna masa nie przekracza 3,5 t. Od tej ogólnej zasady są pewne wyjątki.

Wyjątek, którego dotyczy problem wskazany w pytaniu (art. 86a ust. 2 pkt 1 uVAT) obejmuje tzw. samochody z kratką, które mają tylko jeden rząd siedzeń i zaliczane są do podrodzaju: wielozadaniowy, van. Są to pojazdy samochodowe mające jeden rząd siedzeń, który jest oddzielony od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą, klasyfikowany na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy lub van. Wszystkie powyższe warunki powinny być spełnione łącznie. Pojazd musi mieć tylko jeden rząd siedzeń. Wydaje się, że jest to warunek, który powinien być spełniony w sposób trwały. Jeśli drugi (każdy kolejny) rząd siedzeń jest tylko przejściowo demontowany, wówczas warunek ten nie jest spełniony.

Kolejnym warunkiem, którego łączne spełnienie będzie pozwalać na odliczenie całości podatku od nabycia samochodu, jest określona klasyfikacja samochodu (w określonym podrodzaju). Samochód winien być mianowicie zarejestrowany w podrodzaju: wielozadaniowy lub van. O klasyfikowaniu pojazdów w celu ich rejestracji stanowią przepisy rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 27 września 2003 r. w sprawie szczegółowych czynności organów w sprawach związanych z dopuszczeniem pojazdu do ruchu oraz wzorów dokumentów w tych sprawach (Dz. U. z 2007 r. Nr 137, poz. 968 ze zm.). Z brzmienia załączników do powyższego rozporządzenia wynika, że podrodzaje: wielozadaniowy oraz van występują zarówno w przypadku samochodów osobowych, jak i ciężarowych. Zarówno wielozadaniowe pojazdy ciężarowe oraz pojazdy ciężarowe - vany, jak i samochody osobowe wielozadaniowe oraz samochody osobowe - vany uprawniają do pełnego odliczenia podatku naliczonego, jeśli spełniają powyższe dodatkowe kryteria związane z liczbą rzędów siedzeń oraz oddzieleniem części ładunkowej.

W odniesieniu do powyższych typów pojazdów ustawodawca utrzymuje zasadę, że stwierdzenie posiadania cech, na podstawie których pojazd uznawany jest za dający wyjątkowo prawo do pełnego odliczenia, następuje 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. Podobnie jak w poprzednio obowiązującym stanie prawnym, przeprowadzenie badania technicznego, uzyskanie zaświadczenia oraz adnotacji w dowodzie rejestracyjnym ma charakter tylko i wyłącznie dowodowy. Nie jest to natomiast materialnoprawny warunek odliczenia całości podatku. Takim warunkiem jest natomiast zarejestrowanie pojazdu w podrodzaju:

wielozadaniowy lub van. Jeżeli pojazd został zarejestrowany w innym podrodzaju (np. furgon), prowadzenie dodatkowego badania technicznego jest bezcelowe. Stwierdzenie istnienia cech pojazdu określonych w art. 86a ust. 2 pkt 1 uVAT nie dotyczy bowiem pojazdów innych niż wskazane w tym przepisie, o ile nie można ich zakwalifikować do kategorii wyjątków określonych w dalszych punktach 86a ust. 2 uVAT.

Jak już wyżej wskazano – przeprowadzenie stosownych badań i uzyskanie odpowiedniego zaświadczenia nie jest warunkiem odliczenia całości podatku od nabycia samochodów. Owszem, podatnik jako podmiot rejestrujący pojazd ma obowiązek dokonania dodatkowych badań technicznych, jednak ich niedokonanie nie jest warunkiem prawa do odliczenia całości podatku od nabycia. Prawo to bowiem istnieje wówczas, gdy pojazd samochodowy spełnia określone wymagania, niezależnie od tego, czy fakt ten został zbadany i stwierdzony odpowiednim zaświadczeniem. W związku z tym jeśli podatnik jest pewny, że nabyty przezeń pojazd spełnia warunki uprawniające go do odliczenia całości podatku od nabycia, wówczas może potraktować całą kwotę podatku z faktury nabycia jako podatek naliczony. Jeśli organ podatkowy zakwestionuje odliczenie (jego wysokość), to możliwe jest jeszcze przeprowadzenie stosownego badania i uzyskanie zaświadczenia. Można zresztą czekać na inicjatywę organu podatkowego. Wobec stwierdzenia podatnika, że nabyty przezeń pojazd spełnia kryteria uprawniające do odliczenia podatku, organ podatkowy winien udowodnić, że jest inaczej. W tym celu będzie zmuszony poddać pojazd stosownym badaniom. Oczywiście w gorszej sytuacji będzie podatnik, jeśli w momencie kwestionowania przez organ podatkowy prawa do odliczenia całości podatku nie będzie już właścicielem (dysponentem) pojazdu. Wówczas bowiem, o ile nie istnieją żadne inne dokumenty, udowodnienie prawa do odliczenia całości podatku może być utrudnione.

Z takim też poglądem można się było spotkać w późniejszym okresie w piśmiennictwie organów podatkowych. Przykładowo w piśmie z dnia 26 lipca 2006 r. (RO-XV/443/VAT-313/365/AM/06, <http://sip.mf.gov.pl>) Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Białymstoku stwierdził m.in.: „Na podkreślenie zasługuje fakt, iż obowiązujące w zakresie podatku od towarów i usług [...] przepisy [...] nie przewidują żadnych sankcji związanych z uchybieniem obowiązku dokonania stosownych dodatkowych badań technicznych [...]. Wykonanie dodatkowego badania technicznego oraz następnie dostarczenie kopii zaświadczenia do urzędu skarbowego w wyżej cytowanych terminach jest wyłącznie obowiązkiem podatnika, a nie warunkiem dającym uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego [...]. W istocie zatem ustawodawca uzależnił prawo podatnika do odliczenia podatku od spełnienia przez dany pojazd samochodowy wymagań określonych w art. 86 ust. 4 ustawy, nie zaś od wykonania przedmiotowych badań technicznych”.

Powyższe okoliczności wskazują, że dla organu rejestrującego istotne znaczenie ma podrodzaj danego samochodu wykazany w ewidencji pojazdów, a nie zaświadczenie uprawnionego diagnosty o posiadaniu przed samochód cech określonych w art. 86a ust. 2 pkt 1 uVAT. Rozbieżność pomiędzy tymi danymi oznacza zarazem, że nie zostały spełnione

wszystkie wymogi uprawniające do pełnego odliczenia podatku (wymagane jest ich łączne spełnienie).

Ponadto podkreślić trzeba, że art. 86a ust. 2 pkt 1 uVAT nie jest obecnie przepisem obowiązującym. Regulacja ta miała zacząć obowiązywać od dnia 1 stycznia 2013 r., lecz odsunięto termin jej wejścia w życie do dnia 1 stycznia 2014 r. (na mocy powołanej wyżej ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej). Z powodu zaś nowych pomysłów Ministerstwa Finansów (uzależnionych od zgody Komisji Europejskiej) być może w ogóle nie wejdzie ona w życie.

Natomiast w latach 2011-2013 faktyczny zakres ograniczeń w odliczaniu podatku naliczonego wyznacza regulacja zawarta w przepisach przejściowych (do stosowania której Polska uzyskała prawo w ramach środka specjalnego, na mocy decyzji wykonawczej Rady z dnia 27 września 2010 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – obowiązującej do dnia 31 grudnia 2013 r.). W omawianym przypadku, przepisem znajdującym zastosowanie jest art. 3 ust. 2 pkt 1 ustawy zmieniającej z dnia 16 grudnia 2010 r. Aktualnie więc przepis ten stosuje się zamiast art. 86a ust. 2 pkt 1 uVAT (a nie obok niego), chociaż jego treść pokrywa się z treścią przepisu art. 86a ust. 2 pkt 1 uVAT.

Przy czym, zmieniając datę wejścia w życie art. 86a ust. 2 pkt 1 uVAT nie skorelowano tego z treścią Instrukcji w sprawie rejestracji pojazdów będącej załącznikiem nr 1 do Rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 27 września 2003 roku w sprawie szczegółowych czynności organów w sprawach związanych z dopuszczeniem pojazdu do ruchu oraz wzorów dokumentów w tych sprawach. Jedynie po wprowadzeniu art. 86a ust. 2 pkt 1 uVAT na mocy ustawy zmieniającej z dnia 16 grudnia 2010 r., Minister Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej wydał rozporządzenie z dnia 27 grudnia 2011 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowych czynności organów w sprawach związanych z dopuszczeniem pojazdu do ruchu oraz wzorów dokumentów w tych sprawach (Dz. U. Nr 294, poz. 1737), w którym zawarł §2 o treści:

„§ 2. Do dnia 31 grudnia 2012 r. adnotacje: "VAT - ...", "PIT - ..." oraz "CIT - ..." w dowodzie rejestracyjnym są dokonywane poprzez wpisanie w rubryce "ADNOTACJE URZĘDOWE" skrótu:

1) "VAT - ..." oraz odpowiedniego pkt od 1 do 4, dla pojazdów spełniających wymagania określone w art. 3 ust. 2 pkt 1-4 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz. U. Nr 247, poz. 1652 oraz z 2011 r. Nr 102, poz. 585);

2) "PIT - ...", "CIT - ..." oraz odpowiedniego pkt od 1 do 4, dla pojazdów spełniających wymagania określone w art. 7 ust. 1 pkt 1-4 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 102, poz. 585).”

Jak to wyżej wskazano, Minister Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej nie wydał kolejnego rozporządzenia zmieniającego po przesunięciu daty wejścia w życie art. 86a

ust. 2 pkt 1 uVAT na mocy ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej. W zaistniałej sytuacji zachodzi więc sprzeczność pomiędzy regulacją szczebla ustawowego a regulacją szczebla wykonawczego (rozporządzeniem). Zasadą wykładni prawa jest pierwszeństwo normy nadrzędnej nad normą podrzędną w przypadku zaistnienia sprzeczności między nimi (*lex superior derogat legi inferiori*). Sprzeczność pomiędzy normą zawartą w akcie wykonawczym a normą zawartą w akcie ustawowym należy rozstrzygnąć na rzecz stosowania normy ustawowej. Tym samym, pomimo braku stosownej nowelizacji rozporządzenia dot. Instrukcji w sprawie rejestracji pojazdów, należy zgodnie z §2 rozporządzenia Ministra Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej z dnia 27 grudnia 2011 r. do czasu wejścia w życie art. 86a ust. 2 pkt 1 uVAT, należy za punkt odniesienia do czynienia wpisów w rubryce "ADNOTACJE URZĘDOWE" dowodu rejestracyjnego pojazdu brać przepis w art. 3 ust. 2 pkt 1 ustawy zmieniającej z dnia 16 grudnia 2010 r.

Wykaz wykorzystanego orzecznictwa oraz publikacji:

- 1) Bartosiewicz, *Komentarz do art.86(a) ustawy o podatku od towarów i usług*, LEX/el.2103.
- 2) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 kwietnia 2013 r., I SA/Go 84/13, LEX nr 1310336.
- 3) Pismo Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Białymstoku z dnia 26 lipca 2006 r., znak RO-XV/443/VAT-313/365/AM/06, <http://sip.mf.gov.pl>.

/-/

Niniejsza porada prawna nie jest oficjalnym stanowiskiem Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji.

Udzielane porady prawne nie mogą być wykorzystywane w jakichkolwiek postępowaniach sądowych, administracyjnych i innych, jako dowód na poparcie stanowiska stron, posiadają bowiem walor doradczo-informacyjny.