



Beata Rogowska-Rajda

Ministerstwo Finansów
Departament Podatku od Towarów i Usług
beata.rogowska-rajda@mf.gov.pl

POJAZDY SAMOCHODOWE W DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ W ASPEKCIE VAT

Streszczenie: Artykuł ma na celu prezentację i ocenę polskiego systemu odliczania VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi na tle rozwiązań przyjętych w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej, w kontekście regulacji dyrektywy 2006/112/WE.

Słowa kluczowe: pojazd samochodowy, VAT, podatek naliczony, harmonizacja podatkowa.

Wprowadzenie

W całej historii polskich regulacji dotyczących podatku VAT¹ nie ma zagadnienia budzącego więcej emocji i kontrowersji niż kwestia odliczania podatku naliczonego VAT od samochodów – nabywanych, importowanych lub użytkowanych w działalności gospodarczej. Jest to związane z faktem, że samochody są obecnie niezbędne zarówno w działalności gospodarczej, jak i w życiu prywatnym przedsiębiorców. Mając na uwadze tę specyfikę, bardzo trudno jest (czasem to wręcz niemożliwe) rozgraniczyć wydatki z tytułu prowadzonej działalności, dające prawo do odliczenia podatku naliczonego VAT, od prywatnych korzyści, związanych z ich niegospodarczym użytkowaniem, które z kolei podlegają opodatkowaniu VAT. Brak możliwości precyzyjnego ich wyodrębnienia sprzyja dokonywaniu oszustw podatkowych lub omijaniu opodatkowania, związanych z nieuzasadnionym odliczeniem podatku lub brakiem opodatkowania użytku prywatnego tych dóbr. Ponieważ są to towary z natury rzeczy o charakterze inwestycyjnym,

¹ W niniejszym artykule VAT oznacza zarówno podatek od towarów i usług, jak i podatek od wartości dodanej.

o istotnej wartości, wymagające bieżących nakładów eksploatacyjnych, uzyskanie w całości odliczenia podatku naliczonego VAT przez przedsiębiorców w tym zakresie wpływałoby pozytywnie w szczególności na ich płynność finansową, jednak wiązałoby się z negatywnymi skutkami dla budżetu państwa, gdyby użycie samochodu na cele prywatne było nieopodatkowane. Z tych powodów państwa członkowskie Unii Europejskiej, w tym Polska, uwzględniając specyfikę krajowych rynków gospodarczych, w różny sposób poszukują kompromisu pomiędzy interesami przedsiębiorców a równowagą budżetową. Niniejszy artykuł ma na celu prezentację i ocenę polskiego systemu odliczania VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi na tle rozwiązań przyjętych w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej, w kontekście regulacji dyrektywy 2006/112/WE. W opracowaniu zastosowano metodę studiów literaturowych oraz analizę regulacji prawnych i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

1. Kontekst unijny odliczania VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi

Dualizm, w jakim występują samochody² w działalności gospodarczej i sferze prywatnej przedsiębiorców, był brany pod uwagę już na etapie tworzenia VI Dyrektywy, zastąpionej później dyrektywą 2006/112/WE. W uzasadnieniu bowiem do tego aktu Komisja zaproponowała wyłączenie prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do wydatków z tytułu zakwaterowania, posiłków, żywności, napojów, samochodów osobowych i samochodów wykorzystywanych na cele reprezentacyjne i artykuły luksusowe³. Uzasadniała to faktem, że niektóre pozycje wydatków, nawet jeśli poniesiono je w zwykłej działalności przedsiębiorstwa, służą również zaspokojeniu potrzeb prywatnych przedsiębiorcy lub jego pracowników. Stąd też nie sposób dokładnie skontrolować rozgraniczenia między prywatną a biznesową kategorią tych wydatków. Niestety, nie osiągnięto na tym polu konsensusu, dlatego też wycofano tę propozycję, a art. 17 ust. 6 VI Dyrektywy stwierdzał jedynie, że Rada rozwiąże ten problem w ciągu czterech lat. W międzyczasie krajowe wyłączenia miały zostać zachowane w ramach zasady *stand still*. Ponowną próbę uregulowania tej kwestii podjęto w 1983 r. Komisja złożyła wniosek dotyczący dwunastej dyrektywy Rady z dnia 25 stycznia 1983 r.,

² Pojęcie samochodu zasadniczo nie jest tożsame z pojęciem pojazdu samochodowego, jednak na potrzeby niniejszego artykułu pojęcia te będą stosowane zamiennie.

³ Wstępna propozycja brzmienia art. 17 ust. 6 VI dyrektywy.

w którym zawarła konkretne i szczegółowe przepisy zakazujące odliczania VAT w odniesieniu do wydatków z tytułu transportu, zakwaterowania, żywności i napojów, a także kosztów reprezentacyjnych i imprez oraz artykułów luksusowych. Wniosek upadł w związku z dalej utrzymującymi się sporami w tym obszarze. Kolejną próbę Komisja podjęła w 1998 r., proponując we wniosku dotyczącym dyrektywy z dnia 17 czerwca 1998 r. ograniczenie do 50% odliczenia podatku VAT od wydatków z tytułu transportu, zakwaterowania, żywności i napojów, w związku z dwoistym charakterem biznesowo-prywatnym tych kategorii wydatków. Zaproponowała całkowite wyłączenie możliwości odliczenia VAT w odniesieniu do wydatków z tytułu zakupu artykułów luksusowych, rozrywkowych lub kosztów reprezentacyjnych, z uwagi na brak ścisłego związku tych wydatków z prowadzoną działalnością gospodarczą. Propozycja ta również nie została przyjęta, nie udało się wypracować żadnego innego kompromisu. W konsekwencji obecnie brakuje zharmonizowanych unijnych zasad rozliczania VAT przy wydatkach związanych z pojazdami samochodowymi. Wskutek tego każde państwo członkowskie korzysta z własnych, specyficznych regulacji dopuszczonych dyrektywą 2006/112/WE lub dopuszczonych na podstawie uzyskanych decyzją wykonawczą Rady odstępstw w stosowaniu zasad ogólnych⁴.

W świetle ogólnych zasad wynikających z dyrektywy 2006/112/WE podatek naliczony VAT od wydatków związanych z samochodami (włączonymi w majątek przedsiębiorstwa) podlega odliczeniu niezwłocznemu, nierozdzielnie jednak powiązanym z obowiązkiem opodatkowania VAT każdorazowego ich prywatnego użytku [Rogowska-Rajda i Tratkiewicz, 2015]. O ile odliczenie natychmiastowe jest jasne i proste w zastosowaniu, o tyle obowiązek opodatkowania użytku prywatnego jest bardzo skomplikowany poprzez trudności z ustaleniem wysokości podstawy opodatkowania w przypadku użytku prywatnego samochodów należących do przedsiębiorstwa. Uwzględniając bowiem wszystkie wytyczne dotychczas wypracowane przez TSUE odnośnie do ustalania podstawy opodatkowania [C-230/94, pkt 38; C-72/05, pkt 35; C-334/10, pkt 42; C-594/10, pkt 31-33] oraz doktryny [Opinia C-72/05, pkt 92; Opinia C-594/10, pkt 17, 27], w podstawie opodatkowania powinna być uwzględniona część (ustalona proporcjonalnie) wszystkich kosztów, których poniesienie było konieczne w celu umożliwienia prywatnego użytku samochodu. Koszty te powinny obejmować wydatki na nabycie i modernizację oraz bieżące utrzymanie pojazdu, w odniesieniu do których podatnikowi przysługiwało odliczenie VAT. Do wydatków

⁴ Odstępstwa te są dopuszczane przez Radę na wniosek Komisji, na podstawie art. 395 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, zwane dalej zmiennie: decyzją derogacyjną, derogacją lub decyzją wykonawczą Rady.

bieżących – w zależności od ich wystąpienia – przykładowo można zaliczyć koszty serwisu, myjni, garażowania pojazdu, części zamiennych i wyposażenia, czy też koszty remontu. Część (proporcja), w jakiej suma kosztów powinna wejść do podstawy opodatkowania, powinna odpowiadać stosunkowi między całkowitym okresem rzeczywistego użytkowania dobra a okresem rzeczywistego używania tego dobra do celów prywatnych.

Opisane zasady nie znajdują zastosowania, jeżeli podatnik zdecyduje się zachować samochód w całości w swoim majątku prywatnym, wykorzystując go równocześnie do celów zawodowych i prywatnych. W takim przypadku żadna część podatku VAT naliczona przy jego zakupie nie podlega odliczeniu, przy czym konsekwentnie wykorzystywanie tego dobra na potrzeby przedsiębiorstwa nie podlega już opodatkowaniu VAT [C-291/92, pkt 17 i 18; C-415/98, pkt 27, 31].

Państwa członkowskie mają możliwość wprowadzenia fakultatywnego rozwiązania [Dyrektywa 2006/112/WE, art. 168a ust. 2] polegającego na ograniczeniu prawa do odliczenia podatku naliczonego VAT w odniesieniu do wydatków dotyczących samochodów, stanowiących majątek przedsiębiorstwa, w ten sposób, że przedsiębiorcom przysługuje to prawo tylko w takim zakresie, w jakim samochody te są wykorzystywane na cele działalności gospodarczej. Konsekwencją takiego rozwiązania jest zwolnienie podatników z obowiązku opodatkowywania użytku prywatnego tych samochodów. Równocześnie jednak podatnicy w okresie 5 lat od oddania samochodu do używania⁵ są uprawnieni – w przypadku zwiększenia stopnia wykorzystania samochodu do celów zawodowych – do dokonania dodatkowej korekty podatku naliczonego, lub też są zobowiązani – w przypadku zmniejszenia wykorzystania zawodowego samochodu – do skorygowania na minus już odliczonego podatku naliczonego⁶. Choć system ten na pierwszy rzut oka wydaje się logiczny i prosty w stosowaniu, w praktyce istnieją duże trudności z wcześniejszym ustaleniem przez podatnika proporcji, w jakich pojazd będzie używany w celach prywatnych oraz celach związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej przez podatnika [C-17/01, pkt 54].

Z powodu opisanych trudności z rozliczaniem VAT od samochodów wiele państw członkowskich Unii Europejskiej korzysta z ryczałtowych systemów odliczeń, wprowadzanych na podstawie uzyskanych decyzji derogacyjnych⁷. Najbardziej powszechną derogacją udzielaną przez Radę jest zgoda na wprowa-

⁵ Okres ten wynika z art. 168a ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE, odsyłającego m.in. do art. 187 ust. 1 akapit drugi. Państwa członkowskie mają tutaj jednak dowolność, czy mają to być lata kalendarzowe, czy pełne lata.

⁶ System ten stosują przykładowo Czechy i Słowacja.

⁷ W chwili obecnej obowiązuje 6 decyzji derogacyjnych wydanych dla Polski, Rumunii, Estonii, Włoch, Łotwy i Wielkiej Brytanii.

dzenie ryczałtowego ograniczenia prawa do odliczenia VAT od zakupu silnikowych pojazdów drogowych, a także VAT naliczonego od wydatków związanych z tymi pojazdami, jeśli pojazd nie jest używany wyłącznie do celów działalności gospodarczej⁸. Ograniczenie zazwyczaj nie dotyczy pojazdów silnikowych o dopuszczalnej masie całkowitej przekraczającej 3500 kg i/lub pojazdów silnikowych posiadających łącznie z siedzeniem kierowcy więcej niż dziewięć miejsc siedzących⁹, oraz zasadniczo nie ma zastosowania do VAT naliczonego od wydatków, które są w całości związane z działalnością gospodarczą podatnika¹⁰. Niektóre derogacje – w zależności od przyjętej praktyki w danym państwie członkowskim – przewidują wyspecyfikowane kategorie pojazdów silnikowych, w odniesieniu do których nie ma zastosowania ograniczenie w odliczeniu VAT¹¹. Równocześnie państwo członkowskie jest upoważnione do wyłączenia opodatkowania nieodpłatnego użytku prywatnego pojazdu, w odniesieniu do którego przysługiwało ograniczone odliczenie.

2. Zasady odliczania VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi w wybranych krajach Unii Europejskiej

Wiele państw członkowskich utrzymuje (na podstawie art. 176 akapit drugi dyrektywy 2006/112/WE) ograniczenia w odliczeniu wydatków od samochodów, w postaci całkowitego wyłączenia prawa do odliczenia lub ograniczenia odliczenia w części (zazwyczaj występuje ograniczenie odliczenia do 50%). W zależności od danego państwa ograniczenia te mają szeroki charakter lub dotyczą tylko pewnych kategorii pojazdów lub pewnych rodzajów wydatków związanych z pojazdami [Famulska, 2007]. Bardzo różnie definiowane są także pojazdy samochodowe w poszczególnych państwach członkowskich. W Austrii¹² nie można odliczyć VAT z tytułu wydatków związanych z samochodami osobowymi, chyba że te samochody są wykorzystywane przez szkoły nauki jazdy, jako demonstracyjne, dla celów transportu komercyjnego czy też oddawania w leasing, przy

⁸ Wydane 5 decyzji derogacyjnych różni się w większym lub mniejszym zakresie między sobą, natomiast decyzja derogacyjna wydana dla Wielkiej Brytanii dotyczy tylko pojazdów w najmie lub leasingu.

⁹ Tak przewidują decyzje derogacyjne wydane dla Polski, Rumunii, Estonii, Włoch i Łotwy. Decyzja derogacyjna wydana dla Wielkiej Brytanii nie zawiera żadnych ograniczeń w tym zakresie.

¹⁰ Tak przewiduje tylko decyzja derogacyjna wydana dla Polski.

¹¹ Tak przewidują decyzje derogacyjne wydane dla Rumunii, Estonii, Włoch i Łotwy.

¹² Źródłem wszystkich informacji na temat przepisów obowiązujących w zakresie odliczania VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi jest baza IBFD Tax Portal, VAT & Sales Tax [www 1].

czym na mocy derogacji [Decyzja nr 2015/2428] stosowany jest całkowity zakaz odliczania VAT w odniesieniu do wszystkich wydatków związanych z samochodami wykorzystywanych w ponad 90% do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników. Jeżeli jednak współczynnik ten jest niższy, podatnik ma prawo do odliczenia VAT w całości, lecz każdorazowe prywatne użycie musi być opodatkowane. Belgia stosuje ograniczenie odliczenia do 50% wydatków związanych z pojazdami używanymi na potrzeby transportu pasażerskiego i transportu towarów¹³. Z kolei przepisy bułgarskie, z pewnymi ściśle określonymi wyjątkami, wyłączają zupełnie prawo do odliczenia w przypadku nabycia samochodu osobowego, a także wszystkich wydatków związanych z jego utrzymaniem (np. części, paliwo). Również Chorwacja ma bardzo restrykcyjne przepisy w tym zakresie – przy zakupie lub wynajmie pojazdów oraz paliwa do nich wykorzystywanego nie przysługuje prawo do odliczenia. Na Cyprze także nie można odliczyć podatku naliczonego z tytułu nabycia pojazdu, z wyjątkiem sytuacji, gdy pojazd ten został nabyty w celu jego zbycia lub jest wykorzystywany na wynajem czy w celu nauki jazdy. W przypadku zakupu paliwa do pojazdów pełne odliczenie jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy pojazd jest wykorzystywany w całości na cele działalności gospodarczej. W przeciwnym wypadku odliczenie jest dopuszczalne tylko w takim procencie, w jakim pojazd jest wykorzystywany do celów działalności gospodarczej. Przepisy duńskie nie dopuszczają odliczenia VAT w odniesieniu do pojazdów przeznaczonych do przewozu do 9 osób. Odliczenie przysługuje jedynie dealerom samochodowym, leasingodawcom oraz szkołom nauki jazdy. W Finlandii podatek naliczony od wydatków związanych z samochodami osobowymi może być odliczany tylko wówczas, gdy wydatki te są całkowicie związane z działalnością gospodarczą podatnika. Tylko w przypadku „vanów” dopuszczalne jest częściowe odliczenie VAT od wydatków z nimi związanych, w takiej części, w jakiej służą one działalności gospodarczej. We Francji nie podlega odliczeniu podatek naliczony związany z pojazdami przeznaczonymi do transportu osób, nawet jeśli pojazdy te są wykorzystywane również do przewozu towarów. Wyjątki dotyczą tylko pojazdów przeznaczonych do odsprzedaży oraz leasingu, pojazdów używanych przez publiczne przedsiębiorstwa transportowe oraz pojazdów przeznaczonych do transportu więcej niż 8 osób, które to pojazdy przedsiębiorca wykorzystuje do transportu swojego personelu do miejsca pracy. Bardzo restrykcyjne przepisy posiada Grecja, w której nie podlega odliczeniu podatek naliczony związany z wszystkimi wydatkami dotyczącymi pojazdów samochodowych posiadających do 9 miejsc. Przepisy hiszpańskie umożliwiają odliczenie VAT zawartego w wy-

¹³ Od tej zasady belgijskie ustawodawstwo przewiduje jednak wiele wyjątków.

datkach związanych z samochodami w 50%, chyba że podatnik jest w stanie wykazać, że używa pojazdu do działalności gospodarczej w wyższej proporcji. Odliczenie w 100% stosuje się jedynie w przypadku pojazdów wykorzystywanych w szkołach nauki jazdy, publicznym transporcie oraz przez agentów handlowych. W Holandii przysługuje pełne odliczenie od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, połączone jednak z każdorazowym opodatkowaniem ich użytku prywatnego. Z kolei przepisy irlandzkie wyłączają prawo do odliczenia VAT od wszystkich wydatków związanych z samochodami, przewidując wyjątek dla pojazdów przeznaczonych do odsprzedaży lub wynajmu, oraz pojazdów używanych w szkołach nauki jazdy. Podobnie jest na Litwie, przy czym wyłączenie w odliczaniu nie dotyczy pojazdów osobowych przeznaczonych do przewozu nie więcej niż 8 osób (nie licząc kierowcy), przeznaczonych do odsprzedaży, wynajmu lub świadczenia usług transportowych. Całkowity zakaz odliczania podatku VAT przy zakupie pojazdów silnikowych i paliwa wykorzystywanego do ich napędu obowiązuje również na Malcie. Luksemburg z kolei nie stosuje żadnych ograniczeń w odliczaniu podatku związanego z wykorzystywanymi przez podatników pojazdami, ale przy wskazaniu, że poniesione wydatki związane są z prowadzoną działalnością gospodarczą. Niemcy na mocy derogacji [Decyzja nr 2015/2428] stosują całkowity zakaz odliczania VAT w odniesieniu do wszystkich wydatków związanych z samochodami wykorzystywanymi w ponad 90% do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników. Jeżeli jednak współczynnik ten jest niższy, podatnik ma prawo do odliczenia VAT w całości, lecz każdorazowe prywatne użycie musi być opodatkowane. Całkowity zakaz odliczania VAT przy zakupie pojazdów silnikowych i paliwa do ich napędu obowiązuje w Portugalii. Wyjątkiem zostały objęte niektóre kategorie pojazdów (elektryczne i hybrydowe) w granicach ustalonych limitów oraz niektóre paliwa, tj. olej napędowy, gaz płynny i biopaliwa – przy nabyciu których stosuje się 50-proc. ograniczenie. W Słowenii wyłączono prawo do odliczenia VAT od wszystkich wydatków związanych z samochodami osobowymi i motocyklami, z wyjątkiem samochodów przeznaczonych do odsprzedaży i wynajmu, samochodów używanych w szkołach nauki jazdy oraz karetek. Zasadniczo (z pewnymi wyjątkami) wyłączenie prawa do odliczenia VAT z tytułu nabycia samochodów osobowych jest stosowane w Szwecji. W tym państwie funkcjonuje również ograniczenie do 50% w odliczaniu wydatków związanych z pojazdami w przypadku pojazdów leasingowanych lub wynajmowanych do celów działalności gospodarczej. Na Węgrzech co do zasady podatnicy także nie mogą odliczać VAT od wydatków związanych z samochodami, z wyjątkiem samochodów przeznaczonych do odsprzedaży oraz wynajmu i samochodów przeznaczonych do przewożenia osób.

3. System odliczania VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi w Polsce

Przed wejściem Polski do Unii Europejskiej nie przysługiwało zasadniczo odliczenie od zakupu samochodów osobowych i innych samochodów o dopuszczalnej ładowności do 500 kg oraz paliwa do ich napędu [Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r., art. 25 ust. 1 pkt 2 i 3a]. Z chwilą akcesji rozpoczął się wieloletni proces poszukiwania najbardziej optymalnego rozwiązania kwestii odliczania takich wydatków, mając na uwadze: strukturę polskich przedsiębiorstw, znaczenie tych wydatków w finansach przedsiębiorstw, ujemne skutki budżetowe oraz duże ryzyko nadużyć podatkowych w tych obszarach. Pierwszy model odliczeń, obowiązujący od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 21 sierpnia 2005 r. [Ustawa z dnia 11 marca 2004 r., art. 86 ust. 3; art. 88 ust. 1 pkt 3], przewidywał pewną liberalizację przepisów w stosunku do stanu przed akcesją – dopuszczone zostało odliczenie 50% podatku naliczonego (nie więcej jednak niż 5 tys. zł) w przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej ładowności mniejszej niż 425 kg (z jednym miejscem siedzącym). Nie można było jednak nadal dokonywać odliczenia podatku naliczonego VAT od paliw wykorzystywanych do napędu tych samochodów. Przepisy przewidywały także katalog pojazdów, w stosunku do których dopuszczalne było odliczenie pełne wraz z możliwością odliczenia VAT od nabywanego do nich paliwa. Z dniem 22 sierpnia 2005 r. [Ustawa z dnia 21 kwietnia 2005 r., art. 1 pkt 20] dokonano kolejnej zmiany zasad odliczeń – w przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony odliczenie zostało zwiększone do 60% podatku VAT (jednak nie więcej niż 6 tys. zł). Zmodyfikowano także katalog pojazdów, w stosunku do których dopuszczalne było odliczenie pełne wraz z możliwością odliczenia paliwa. Został on ściśle powiązany z elementami konstrukcyjnymi pojazdu – tzw. samochody z kratką. Kolejna modyfikacja odliczeń nastąpiła w chwili zakwestionowania przez TSUE w wyroku w polskiej sprawie C-414/07 Magoora przyjętych przez polskiego ustawodawcę dotychczasowych zasad odliczania [Interpretacja ogólna, 2009] – dopuszczone zostało odliczenie w stosunku do pojazdów, które przed akcesją Polski do UE korzystały z pełnego odliczenia. Następną (czwartą) zmianą zasad odliczeń nastąpiła z dniem 1 stycznia 2011 r. [Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r., art. 3-9]. Została ona ukształtowana pod wpływem wskazanego wyroku oraz uzyskanej przez Polskę w dniu 27 września 2010 r. pierwszej decyzji derogacyjnej [Decyzja nr 2010/581/UE]. W nowych regulacjach zachowano ograniczenie odliczenia do wysokości 60%

nie więcej niż 6 tys. zł, jednakże dokonano zmian rozszerzających katalog pojazdów podlegających temu ograniczeniu. Pełne prawo do odliczenia (przy nabyciu pojazdu oraz paliwa do jego napędu) przysługiwało jedynie w odniesieniu do pojazdów, które zgodnie z kryteriami technicznymi ustanowionymi w przepisach podatkowych uznano za pojazdy przeznaczone głównie do przewozu towarów. W praktyce kryteria te (np. trwała przegroda pomiędzy częścią pasażerską a ładunkową) doprowadziły do nierównego pod względem podatkowym traktowania podobnych samochodów (różniących się przykładowo tylko tą trwałą przegrodą). W przypadku samochodów objętych ograniczonym odliczeniem prywatne ich użytkowanie przez przedsiębiorcę zostało wyłączone z opodatkowania. Pod koniec 2012 r., w związku z koniecznością przedłużenia decyzji derogacyjnej, podjęto pracę nad kolejną modyfikacją systemu odliczeń. W działania te aktywnie włączyła się również Komisja Europejska, która podczas procesu przedłużania uzyskanej do końca 2013 r. derogacji – dążąc do ujednoczenia wydawanych w tym obszarze decyzji derogacyjnych – zawnioskowała o zmianę dotychczas stosowanego w Polsce modelu odliczeń. W efekcie tych prac Polska uzyskała w dniu 17 grudnia 2013 r. kolejną, zmodyfikowaną w treści decyzję derogacyjną [Decyzja nr 2013/805/UE].

Podstawowy cel, jaki przyświecał pracom nad nowymi rozwiązaniami, związany był z potrzebą likwidacji „sztucznego” zróżnicowanego ukształtowania się rynku samochodowego, nierówno traktującego podatkowo poszczególne typy samochodów, wywołanego konsekwencjami płynącymi z wyroku TSUE w sprawie Magoora. Jak wynika z dokumentów legislacyjnych [Uzasadnienie, druk sejmowy 2095], projektodawca analizując różne koncepcje usuwania zakłóceń na rynku samochodowym, w tym doświadczenia innych państw członkowskich, oraz potrzebę zapewnienia neutralności podatkowej, uznał, że w warunkach polskich optymalnym wyborem (z punktu widzenia zachowania równowagi budżetowej i zachowania interesów podatników wykorzystujących samochody w działalności gospodarczej) będzie wdrożenie koncepcji ograniczonego prawa do odliczenia z jednoczesnym brakiem opodatkowania ich użytku prywatnego. Odrzucono w ramach tych analiz ideę pełnego odliczenia VAT i opodatkowania użytku prywatnego na zasadach ogólnych (idea ta byłaby zbyt kosztowna dla budżetu państwa, wiązała się również z wyrażeniem zgody na nieopodatkowanie istotnej części prywatnej konsumpcji przedsiębiorców lub ich pracowników w sytuacji, gdy u innych osób taka konsumpcja jest opodatkowana na zasadach ogólnych). Zrezygnowano także z koncepcji pełnego odliczenia oraz wprowadzenia ryczałtowego opodatkowania prywatnego użytku jako systemu skomplikowanego i kosztownego budżetowo, mogącego powodować spory

między przedsiębiorcami a administracją podatkową¹⁴, natomiast w przypadku obligatoryjnego ryczałtu wymagałoby to precedensowej derogacji, której efekt koncepcyjny byłby zbliżony do polskiego rozwiązania¹⁵.

Wprowadzone w dniu 1 kwietnia 2014 r. [Ustawa z dnia 7 lutego 2014 r., art. 8 ust. 5, art. 86a, art. 90b] rozwiązania umocowane otrzymaną decyzją derogacyjną zmieniają w sposób istotny dotychczasowe zasady dokonywania odliczeń. Przepisy ograniczają do 50% odliczenie podatku naliczonego w odniesieniu do wszystkich wydatków dotyczących pojazdów samochodów o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, przeznaczonych do użytku „mieszanego”, tj. wykorzystywanych zarówno do celów związanych z opodatkowaną działalnością gospodarczą, jak i użytku prywatnego. Przyjęte ograniczenie (50%) odpowiada kwocie stosowanej w innych państwach członkowskich oraz kwocie przedłożonej przez Komisję w propozycji dyrektywy Rady z dnia 7 czerwca 1998 r. zmieniającej dyrektywę 77/388. Możliwość przyjęcia tego rodzaju założenia potwierdza również orzecznictwo TSUE [C-17/01, pkt 57-58]. Przyjęte ograniczenie nie znajduje zastosowania, jeśli z obiektywnych okoliczności wynika, że poniesione wydatki mają związek wyłącznie z działalnością gospodarczą przedsiębiorcy. Zgodnie z przyjętymi założeniami warunek ten jest spełniony w przypadku samochodów, których konstrukcja wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne (ustawa zawiera zamknięty, wyspecyfikowany katalog takich pojazdów) oraz samochodów, których sposób wykorzystywania przez przedsiębiorcę (ustalone „firmowe” zasady ich używania), dodatkowo potwierdzony ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Ograniczenie do 50% odliczenia podatku powiązane jest z wyłączeniem konieczności opodatkowania ich użytku prywatnego z uwagi na fakt, że opodatkowanie to zostało już skalkulowane w przyjętym ograniczeniu odliczenia. Wprowadzone regulacje przewidują również system korekt przy zmianie (w ciągu 60 miesięcy od dnia jego nabycia) wykorzystywania pojazdu pierwotnie przeznaczonego do użytku „mieszanego”. Wysokość dokonywanej korekty uzależniona jest od miesiąca, w którym następuje zmiana.

¹⁴ Tego rodzaju system stosowany w Holandii był już przedmiotem orzeczenia TSUE w sprawie C-594/10 T.G. van Laarhoven. TSUE w tym wyroku zasadniczo zakwestionował stosowany holenderski mechanizm ryczałtowy.

¹⁵ Rozwiązanie to zakłada – za pomocą ograniczonego odliczenia – „niejako” jednorazowe ryczałtowe „opodatkowanie” prywatnego użytku zamiast opodatkowania rozciągniętego w czasie; przy czym efekt jednorazowego „opodatkowania” został złagodzony wprowadzonym systemem korekt.

W przypadku Polski rezygnację z obowiązku opodatkowania VAT użytku prywatnego i związanego z tym obowiązku prowadzenia odpowiedniej dokumentacji dodatkowo uzasadnia specyfika polskich przedsiębiorstw. W Polsce przeważają bowiem małe przedsiębiorstwa o niskich obrotach (tzw. mikroprzedsiębiorstwa), często jednoosobowe bądź zatrudniające do 9 pracowników. Niejednokrotnie są to małe firmy rodzinne, w związku z tym rozgraniczenie w ich przypadku użytkowania pojazdów do celów prywatnych i związanych z działalnością jest trudne i w stosunku do potencjalnych korzyści, wymagałoby zastosowania przez podatników niewspółmiernie dużych nakładów na prowadzenie odpowiedniej dokumentacji. W latach 2009-2013 przedsiębiorstwa te stanowiły 95,8% liczby przedsiębiorstw ogółem [Urząd Statystyczny w Łodzi, 2015]. Zatem zaledwie około 4,2% firm zatrudniało w tym okresie powyżej 9 osób, przy czym duże firmy zazwyczaj udostępniają swoją flotę zatrudnionym pracownikom do wyłącznego użytku, traktując to jako pozafinansowe świadczenie dodatkowe. Liczba samochodów będących w posiadaniu podatników VAT ogółem na koniec roku 2014 wynosiła 1 854 874, natomiast ilość samochodów osobowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej przez podatników VAT z pełnym odliczeniem – 207 963 i stanowiła ponad 11% liczby samochodów będących w posiadaniu podatników VAT ogółem. Blisko 60% floty samochodowej należy do osób fizycznych, które stanowią 77,22% podatników VAT czynnych obowiązanych do składania deklaracji¹⁶. Nałożenie zatem obowiązku opodatkowania VAT użytku prywatnego i związanego z tym obowiązku prowadzenia odpowiedniej dokumentacji dotyczyłoby przede wszystkim osób fizycznych (których firmy często nie posiadają mocnego zaplecza księgowego), co byłoby dla nich niewątpliwie bardzo obciążającym i nieproporcjonalnym wymogiem administracyjnym.

Analizując wpływ nowych regulacji na funkcjonowanie rynku motoryzacyjnego w Polsce, należy wskazać, że po zapaści na rynku motoryzacyjnym, obserwowanej przed 2014 r., dopiero ustabilizowanie otoczenia prawnego w obszarze odliczeń wydatków od samochodów zapoczątkowało pozytywną tendencję wzrostową na tym rynku, co potwierdzają analizy publikowane na stronie internetowej Polskiego Związku Przemysłu Motoryzacyjnego [www 2]. Przykładowo w 2013 r. pierwszych rejestracji nowych samochodów osobowych było 289 913, w 2014 r. – 327 709 (wzrost o 13% do roku poprzedniego), natomiast w 2015 r. – 354 975 (wzrost o 8% w porównaniu do roku poprzedniego). Początek roku 2016 również wskazuje na tendencję wzrostową – pierwszych rejestracji

¹⁶ Źródło: Dane Ministerstwa Finansów.

w styczniu i lutym było 65 459, co oznacza 12,7-proc. wzrost w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. Również zamieszczone opinie przy publikowanych raportach kwartalnych przez wskazaną organizację¹⁷ potwierdzają, że obowiązujące rozwiązania sprzyjają rozwojowi polskiej branży motoryzacyjnej. Zatem z perspektywy dwuletniego już obowiązywania nowych zasad odliczania VAT od nabywanych i użytkowanych przez przedsiębiorców samochodów, wydaje się uzasadniona teza, że została wypracowana równowaga z punktu widzenia budżetu państwa i interesów podatników wykorzystujących samochody w działalności gospodarczej. W konsekwencji, mając również na uwadze potrzebę zapewnienia stabilności regulacji [Famulska, 2011], uzasadnione jest utrzymanie na kolejne lata wprowadzonych w 2014 r. rozwiązań w tym obszarze¹⁸.

Podsumowanie

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że odliczanie podatku naliczonego VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi jest zagadnieniem wyjątkowo skomplikowanym w całej Unii Europejskiej, nie tylko w Polsce. Mimo wielu prób podejmowanych na forum unijnym nie udało się wypracować wspólnych, zharmonizowanych rozwiązań w tym obszarze. Brak ujednoczenia doprowadził do różnorodności rozwiązań dotyczących odliczania VAT w tym zakresie w państwach członkowskich (żaden towar nie jest w tak różny sposób traktowany w Unii Europejskiej pod względem odliczeń w podatku VAT, jak samochód) i częstych zmian w przepisach prawa. Polska nie jest tu przypadkiem odosobnionym; po akcesji do Unii Europejskiej praktycznie przez dziesięć lat wypracowywała rozwiązania optymalne pod kątem znalezienia kompromisu pomiędzy interesami budżetu państwa a interesami przedsiębiorców. Obecne rozwiązanie należy ocenić pozytywnie, bowiem zapewnia ono przedsiębiorcom proste ryczałtowe zasady odliczania VAT w tym zakresie, bez konieczności prowadzenia szczegółowych i czasochłonnych ewidencji na cele opodatkowania VAT.

¹⁷ Przykładowo: „najlepszy czerwiec od lat”, „wydaje się, że ostatni rekord 376 tys. szt. nowych rejestracji z 2008 r. zostanie do końca 2015 r. z łatwością przekroczony”, „rozpędził się rynek aut”, „trwałe ożywienie na rynku motoryzacyjnym w Polsce”, „branża sprzyja nowym przepisom dotyczącym odliczeń podatkowych, które wpłynęły na zwiększenie zakupów samochodów przez firmy”.

¹⁸ Polska wystąpiła w lutym 2016 r. do Komisji Europejskiej o przedłużenie na kolejne trzy lata obecnie obowiązującej derogacji.

Literatura

- Decyzja wykonawcza 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 (2010/581/UE) – Dz. Urz. UE L 256 z dnia 30.09.2010 r., s. 24.
- Decyzja wykonawcza Rady z dnia 26 kwietnia 2012 r. upoważniająca Rumunię do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2012/232/UE) – Dz. Urz. UE L 117 z 1.05.2012, s. 7.
- Decyzja wykonawcza Rady z dnia 15 listopada 2013 r. upoważniająca Włochy do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2013/679/UE) – Dz. Urz. UE L 316 z 2013 r., s. 37.
- Decyzja wykonawcza Rady z dnia 15 listopada 2013 r. upoważniająca Zjednoczone Królestwo do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 i 169 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2013/681/UE) – Dz. Urz. UE L 316 z 2013 r., s. 41.
- Decyzja wykonawcza Rady z dnia 17 grudnia 2013 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 (2013/805/UE) – Dz. Urz. UE L 353 z dnia 28.12.2013, s. 51.
- Decyzja wykonawcza Rady z dnia 7 listopada 2014 r. upoważniająca Estonię do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 i 168a dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2014/797/UE) – Dz. Urz. UE L 330 z 15.11.2014, s. 48.
- Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2015/2428 z dnia 10 grudnia 2015 r. zmieniająca decyzję 2009/791/WE i decyzję wykonawczą 2009/1013/UE upoważniająca, odpowiednio, Niemcy i Austrię do dalszego stosowania środka stanowiącego odstępstwo od art. 168 i 168a dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE 334 z 22.12.2015, s. 12.
- Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2015/2429 z dnia 10 grudnia 2015 r. upoważniająca Łotwę do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 i 168a dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – Dz. Urz. UE L 334 z 22.12.2015, s. 15.
- Dyrektywa 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: ujednoliczona podstawa wymiaru, Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, z późn. zm.
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.
- Famulska T. (2007), *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice.

- Famulska T. (2011), *Zmiany w VAT w aspekcie funkcji i zasad podatkowych* [w:] K. Jajuga (red.), *Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki. Problemy wiodące*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Wrocław.
- Interpretacja ogólna nr PT3/812/4/15/CZE/09/185 Ministra Finansów z dnia 13 lutego 2009 r. w sprawie prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia paliwa wykorzystywanego do napędu pojazdów samochodowych w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora Sp. z o.o., Dz. Urz. MF nr 3, poz. 27.
- Opinia Rzecznika Generalnego w sprawie C-594/10 T.G. van Laarhoven, EU:C:2011:820.
- Opinia Rzecznika Generalnego w sprawie C-72/05 Wollny, EU:C:2006:409.
- Rogowska-Rajda B., Tratkiewicz T. (2015), *Nieodpłatne świadczenie usług w podatku VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości*, „Europejski Przegląd Sądowy”, nr 11.
- Urząd Statystyczny w Łodzi, *Działalność przedsiębiorstw o liczbie pracujących do 9 osób w 2013 r.*, Łódź 2015.
- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.; Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 90, poz. 757.
- 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.
- Ustawa z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 312.
- Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy 2095), www.sejm.gov.pl.
- Wniosek Komisji Europejskiej z 25 stycznia 1983 r. w sprawie zmiany VI Dyrektywy, COM (82) 870 final (OJ 1983 C 37, s. 8).
- Wniosek Komisji Europejskiej z 17 czerwca 1998 r. w sprawie zmiany VI Dyrektywy, COM (98) 377 final (OJ 1998 C 219, s. 16).
- Wyrok TSUE w sprawie C-118/11 Eon Aset, EU:C:2012:97.
- Wyrok TSUE w sprawie C-17/01 Sulingen, EU:C:2004:242.
- Wyrok TSUE w sprawie C-230/94 Enkler, EU:C:1996:352.
- Wyrok TSUE w sprawie C-25/03, HE, EU:C:2005:241.
- Wyrok TSUE w sprawie C-291/92 Armbrecht, EU:C:1995:304.
- Wyrok TSUE w sprawie C-334/10 X, EU:C:2012:473.
- Wyrok TSUE w sprawie C-414/07 Magoora, EU:C:2008:766.
- Wyrok TSUE w sprawie C-415/98 Bakcsi, EU:C:2001:136.

Wyrok TSUE w sprawie C-434/03 P. Charles i T. S. Charles-Tijmens, EU:C:2005:463.

Wyrok TSUE w sprawie C-460/07 Puffer, EU:C:2009:254.

Wyrok TSUE w sprawie C-594/10 T.G. van Laarhoven, EU:C:2012:92.

Wyrok TSUE w sprawie C-72/05 Wollny, EU:C:2006:573.

[www 1] Baza IBFD Tax Portal, VAT & Sales Tax, www.ibfd.org (dostęp: 16.07.2015).

[www 2] Polski Związek Przemysłu Motoryzacyjnego, www.pzpm.org.pl (dostęp: 20.04.2016).

MOTOR VEHICLE IN THE ECONOMIC ACTIVITY IN THE ASPECT OF VAT

Summary: The article aims at presenting and evaluating the Polish system of VAT deduction on expenditure connected with motor vehicles against the background adopted in other countries of the European Union in the context of the provisions of the 2006/112/EC Directive.

Keywords: motor vehicle, VAT, input tax, tax harmonisation.