



Katowice, dnia 29 kwietnia 2016 r.

**DYREKTOR
IZBY SKARBOWEJ
W KATOWICACH**

2401-PT-2.4213.124-131.2016.HS

Pan

ul.

NIP:

reprezentowany przez pełnomocnika:

Pana

Macieja Jurczygę

ul. Leśna 13D

44-145 Pilchowice

DECYZJA

Na podstawie art. 233 § 2 w związku z art. 13 § 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.) oraz pozostałych przepisów powołanych w uzasadnieniu prawnym niniejszej decyzji, po rozpoznaniu odwołań wniesionych pismami z dnia 26 stycznia 2016 r. (data wpływu do tut. IS - 5 lutego 2016 r.) przez Macieja Jurczygę, reprezentującego _____, od nw. decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w Raciborzu z dnia 7 stycznia 2016 r.:

1. znak PP/4213-176/15/1458/2016 określającej w podatku od towarów i usług za kwiecień 2014 r. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy w wysokości 2.559,00 zł;
2. znak PP/4213-190/15/1460/2016 określającej w podatku od towarów i usług za maj 2014 r. zobowiązanie podatkowe w wysokości 459,00 zł oraz nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w wysokości 0,00 zł;
3. znak PP/4213-178/15/1462/2016 określającej w podatku od towarów i usług za czerwiec 2014 r. zobowiązanie podatkowe w wysokości 195,00 zł oraz nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w wysokości 0,00 zł;
4. znak PP/4213-179/15/1464/2016 określającej w podatku od towarów i usług za lipiec 2014 r. zobowiązanie podatkowe w wysokości 588,00 zł oraz nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w wysokości 0,00 zł;
5. znak PP/4213-180/15/1465/2016 określającej w podatku od towarów i usług za sierpień 2014 r. zobowiązanie podatkowe w wysokości 3.007,00 zł oraz nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w wysokości 0,00 zł;
6. znak PP/4213-181/15/1470/2016 określającej w podatku od towarów i usług za wrzesień 2014 r. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy w wysokości 10.605,00 zł;
7. znak PP/4213-182/15/1473/2016 określającej w podatku od towarów i usług za październik 2014 r. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy w wysokości 31.402,00 zł;

8. znak PP/4213-183/15/1482/2016 określającej w podatku od towarów i usług za listopad 2014 r. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy w wysokości 30.646,00 zł;

- Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach uchyła w całości decyzje organu pierwszej instancji i przekazuje sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ.

UZASADNIENIE

W złożonych w Urzędzie Skarbowym w Raciborzu deklaracjach VAT-7 prowadzący działalność gospodarczą pod firmą „

, ul. , NIP: , wykazał w podatku od towarów i usług:

- za kwiecień 2014 r.: podatek należny w wysokości 14.797,00 zł, podatek naliczony do odliczenia w wysokości 17.985,00 zł oraz kwotę do zwrotu w wysokości 3.188,00 zł,
- za maj 2014 r.: podatek należny w wysokości 14.708,00 zł, podatek naliczony do odliczenia w wysokości 14.775,00 zł oraz kwotę do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w wysokości 67,00 zł,
- za czerwiec 2014 r.: podatek należny w wysokości 14.344,00 zł, kwotę nadwyżki z poprzedniej deklaracji w wysokości 67,00 zł, podatek naliczony do odliczenia w wysokości 14.763,00 zł oraz kwotę do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w wysokości 419,00 zł,
- za lipiec 2014 r.: podatek należny w wysokości 17.113,00 zł, kwotę nadwyżki z poprzedniej deklaracji w wysokości 419,00 zł, podatek naliczony do odliczenia w wysokości 17.230,00 zł oraz kwotę do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w wysokości 536,00 zł,
- za sierpień 2014 r.: podatek należny w wysokości 16.130,00 zł, kwotę nadwyżki z poprzedniej deklaracji w wysokości 536,00 zł, podatek naliczony do odliczenia w wysokości 14.654,00 zł oraz podatek podlegający wpłacie do urzędu skarbowego w wysokości 1.476,00 zł,
- wrzesień 2014 r.: podatek należny w wysokości 16.021,00 zł, podatek naliczony do odliczenia w wysokości 27.321,00 zł oraz kwotę do zwrotu w wysokości 11.300,00 zł,
- październik 2014 r.: podatek należny w wysokości 18.277,00 zł, podatek naliczony do odliczenia w wysokości 50.599,00 zł oraz kwotę do zwrotu w wysokości 32.322,00 zł,
- listopad 2014 r.: podatek należny w wysokości 15.029,00 zł, podatek naliczony do odliczenia w wysokości 46.352,00 zł oraz kwotę do zwrotu w wysokości 31.323,00 zł.

W stosunku do przeprowadzone zostały kontrole podatkowe:

- w dniach 22-30 stycznia, 2-6, 9-12 lutego 2015 r. na podstawie upoważnienia do kontroli wydanego przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Raciborzu z dnia 21 stycznia 2015 r. numer KP/411-17/15. Kontrola dotyczyła zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług za okresy od września do listopada 2014 r. Protokół doręczono kontrolowanemu w dniu 12 lutego 2015 r.,
- w dniach 12-13, 16-20, 23-27 lutego 2015 r. na podstawie upoważnienia do kontroli wydanego przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Raciborzu z dnia 11 lutego 2015 r. numer KP/411-35/15. Kontrolę przeprowadzono w zakresie podatku od towarów i usług za okresy od kwietnia do sierpnia 2014 r. – weryfikacja rozliczenia, w tym szczególnie podatek naliczony wynikający z faktur dotyczących wydatków związanych z pojazdami samochodowymi. Protokół doręczono kontrolowanemu w dniu 27 lutego 2015 r.

W dniach 27 lutego 2015 r. oraz 17 marca 2015 r. do Urzędu Skarbowego w Raciborzu wpłynęły zastrzeżenia do protokołów z kontroli, w których podatnik zakwestionował ustalenia kontroli w zakresie braku prawa do odliczenia 100% podatku naliczonego z faktur dotyczących wydatków ponoszonych z tytułu użytkowania samochodów. Kontrolujący nie uznali zastrzeżeń

podatnika, o czym poinformowano go zawiadomieniem z dnia 12 marca 2015 r. znak KP/411-17/15/28963/2015 oraz zawiadomieniem z dnia 20 marca 2015 r. znak KP/411-35/15/PIN-3-38/2015.

Postanowieniem z dnia 16 lipca 2015 r. znak PP/4213-(176,178-183)/15/83530/2015 (data doręczenia stronie – 20 lipca 2015 r.) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Raciborzu wszczął wobec postępowanie podatkowe w zakresie rozliczenia podatku od towarów i usług za kwiecień 2014 r. oraz okresy od czerwca do listopada 2014 r. oraz postanowieniem z dnia 29 lipca 2015 r. znak PP/4213-190/15/89008/2015 wszczął wobec wyżej wymienionego postępowanie podatkowe w zakresie rozliczenia podatku od towarów i usług za maj 2014 r. W trakcie postępowań podatkowych ustalono, iż w 2014 r. prowadził działalność gospodarczą pod nazwą (data rozpoczęcia działalności – 1 grudnia 1996 r.) m.in. w , przedmiotem której była produkcja pieczywa, produkcja świeżych wyrobów ciastkarskich i ciastek (PKD 1071Z).

Ustalono, iż w ewidencji środków trwałych podatnika znajduje się siedem pojazdów samochodowych, tj.:

- samochód specjalny sklep/bar Fiat Ducato nr rej. ,
- samochód specjalny sklep/bar Fiat Ducato nr rej. ,
- samochód specjalny sklep/bar Fiat Ducato nr rej. ,
- samochód ciężarowy Mercedes 212D nr rej. ,
- samochód ciężarowy Ford Transit nr rej. ,
- samochód ciężarowy Volkswagen Transporter nr rej. ,
- samochód ciężarowy Ford Galaxy nr rej. ,

W oparciu o materiał zebrany w toku kontroli i postępowania podatkowego ustalono nieprawidłowości w zakresie odliczenia 100% podatku naliczonego wynikającego z faktur dotyczących używania samochodów o numerach rejestracyjnych:

W oświadczeniu z dnia 5 lutego 2015 r. stwierdził, że posiada siedem samochodów (których kserokopie dowodów rejestracyjnych załącza). Oświadczył, że nie odlicza zakupów paliwa dla samochodu Ford Galaxy o nr rej. . Do żadnego z tych samochodów nie prowadzi ewidencji przebiegu pojazdu oraz nie posiada przeprowadzonych dodatkowych badań technicznych po kwietniu 2014 r.

I. W odniesieniu do posiadanych samochodów ciężarowych o nr rej.

- Podatnik przedłożył kserokopie dowodów rejestracyjnych niezawierających adnotacji o spełnieniu przez nie wymagań wymienionych w art. 86 ust. 4 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, zaświadczenia wydane w 2006 r. o przeprowadzonych dodatkowych badaniach technicznych, zgodnie z którymi samochody te spełniają warunki z art. 86 ust. 4 pkt 2 ww. ustawy. Pismem z dnia 18 sierpnia 2015 r. podatnik poinformował, że przyczyny niedokonania adnotacji w „VAT-1A” w dowodach rejestracyjnych są bez znaczenia, gdyż prawo do odliczenia podatku VAT nie jest w żaden sposób uzależnione od terminu wpisu takiej adnotacji.

- W dniu 27 lutego 2015 r. jako załącznik do zastrzeżeń do protokołu kontroli przedłożył kserokopie dowodów rejestracyjnych ww. samochodów zawierających dokonaną w dniu 25 lutego 2015 r. adnotację „VAT-1A” dokonaną na podstawie dodatkowych zaświadczeń o przeprowadzonym badaniu technicznym pojazdów. Podatnik przedłożył również zaświadczenia z dnia 21 lutego 2015 r. o spełnianiu przez ww. samochody warunków (przewidzianym dla VAT-1A) z art. 86a ust. 9 pkt 1 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług. Dla samochodów tych nie była prowadzona ewidencja przebiegu pojazdu, o której mowa w art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług (zgodnie z oświadczeniem podatnika z dnia 5 lutego 2015 r.).

- W wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego stwierdzono, że na dzień poniesienia wydatków związanych z używaniem omawianych pojazdów specjalnych nie był w posiadaniu dokumentów wymienionych w art. 86a ust. 10 pkt 1 i 2 ustawy o VAT potwierdzających prawo do odliczenia 100% podatku naliczonego z faktur dokumentujących te wydatki.

II. W odniesieniu do posiadanych samochodów typu sklep/bar o nr rej.

1. Podatnik przedłożył kserokopie dowodów rejestracyjnych niezawierających adnotacji o spełnieniu przez nie wymagań wymienionych w art. 86 ust. 4 oraz ust. 9 ustawy o podatku od towarów i usług. Z danych zawartych w dowodach rejestracyjnych wynika, że są to samochody specjalne o przeznaczeniu sklep/bar. Do samochodów nie była prowadzona ewidencja przebiegu pojazdu, o której mowa w art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług (zgodnie z oświadczeniem podatnika z dnia 5 lutego 2015 r.). Strona nie przedłożyła w toku kontroli podatkowej, ani postępowania podatkowego zaświadczenia o przeprowadzonym badaniu technicznym.

2. Ponadto, w odniesieniu do samochodów typu sklep/bar o nr rej. w dniu 27 lutego 2015 r. podatnik przedłożył jako załącznik do zastrzeżeń do protokołu kontroli kserokopie dowodów rejestracyjnych ww. pojazdów zawierających dokonaną w dniu 25 lutego 2015 r. adnotację o dopuszczalnej ładowności (odpowiednio: 650 kg i 590 kg).

- złożył w dniu 7 września 2015 r. wniosek o dokonanie oględzin pojazdów w celu potwierdzenia faktu spełniania przez nie warunków umożliwiających pełne odliczenie podatku VAT, oraz w dniu 28 września 2015 r. złożył wniosek o powołanie biegłego w celu potwierdzenia spełniania przez ww. samochody warunków z art. 86a ust. 9 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, z uwagi na spełnianie przez nie wskazanych wymagań (jego zdaniem) przy jednoczesnej odmowie wydania stosownego zaświadczenia dla pojazdów specjalnych przez diagnostów.

- Wnioski podatnika o dokonanie oględzin oraz o powołanie biegłego w celach wskazanych wyżej zostały odrzucone postanowieniami z dnia 16 września 2015 r. znak PP/4213-176,178-183/15, PP/4213-176,178-190/15, oraz z dnia 21 października 2015 r. znak PP/4213-(176,178-183)/15, PP/4213-176,178-190/15, w których jako podstawę odmowy wskazano art. 86a ust. 10 ustawy o podatku od towarów i usług.

- Do podatnika skierowano pismo z dnia 5 października 2015 r. znak PP/4213-176,178-183/15, PP/4213-176,178-190/15 (omyłkowo datowane na dzień 5 września 2015 r. - uwaga Dyr. IS) w sprawie przedłożenia świadectwa homologacji, bądź innego dokumentu potwierdzającego dopuszczalną ładowność samochodów specjalnych o nr rej.

W odpowiedzi na powyższe, pismem z dnia 21 października 2015 r. podatnik podtrzymał swoje stanowisko w sprawie spełnienia warunków do odliczenia w całości kwot podatku VAT informując, że nie jest w posiadaniu dokumentów potwierdzających dopuszczalną ładowność pojazdów (z wyjątkiem dowodu rejestracyjnego), gdyż samochody kupowane były jako używane a sprzedający nie przekazali żadnych dodatkowych dokumentów. Ponadto wskazane pojazdy uprawniają podatnika do odliczenia podatku nie ze względu na fakt, że są samochodami specjalnymi, lecz ze względu na spełnianie warunków z art. 86a ust. 9 pkt 2 (których jednak nie można potwierdzić z uwagi na okoliczności wskazywane w poprzednich pismach).

- W wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego stwierdzono, że na dzień poniesienia wydatków związanych z używaniem omawianych pojazdów specjalnych

nie był w posiadaniu dokumentów wymienionych w art. 86a ust. 10 pkt 1 i 2 ustawy o VAT potwierdzających prawo do odliczenia 100% podatku naliczonego z faktur dokumentujących te wydatki.

Postanowieniami z dnia 16 grudnia 2015 r. znak PP/4213-(176,178-183)/15/140211/2015 i PP/4213-190/15/140212/2015 organ pierwszej instancji wyznaczył stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (data doręczenia postanowień pełnomocnikowi strony Maciejowi Jurczydze – 21 grudnia 2015 r.).

ani jego pełnomocnik nie skorzystali z przysługującego prawa.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Raciborzu zakończył postępowania podatkowe decyzjami z dnia 7 stycznia 2016 r. znak PP/4213-176/15, od PP/4213-178/15 do PP/4213-183/15 oraz PP/4213-190/15 (data doręczenia pełnomocnikowi strony – 12 stycznia 2016 r.), w których określił w podatku od towarów i usług zobowiązania podatkowe oraz kwoty do zwrotu i do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe za okresy od kwietnia do listopada 2014 r.

Różnica pomiędzy kwotami deklarowanymi a określonymi zaskarżonymi decyzjami wynosi ogółem 6.716,00 zł.

Pismami z dnia 26 stycznia 2016 r. (data wpływu do organu pierwszej instancji poprzez ePUAP – 26 stycznia 2016 r.) Maciej Jurczyga, reprezentujący (vide: pełnomocnictwo z dnia 29 lipca 2015 r.), wniósł - w ustawowym terminie - odwołania od ww. decyzji organu pierwszej instancji zarzucając im naruszenie:

1. art. 120 Ordynacji podatkowej, zobowiązującego organy podatkowe do działania na podstawie przepisów prawa,
2. art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej, zobowiązującego organy podatkowe do prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych,
3. art. 122 Ordynacji podatkowej, zobowiązującego organy podatkowe do podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym,
4. art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej, zobowiązującego organy podatkowe do zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego,
5. art. 2a Ordynacji podatkowej, zobowiązującego organy podatkowe do rozstrzygania niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika.

Wskazując na powyższe, pełnomocnik strony wniósł o uchylenie zaskarżonych decyzji.

W uzasadnieniu odwołujący się wskazał, że: (1) żaden akt prawny regulujący materię podatku VAT nie warunkuje możliwości odliczenia podatku naliczonego uprzednim uzyskaniem stosownego zaświadczenia, nawet wskazany przez organy podatkowe art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, pomimo wyznaczenia trzymiesięcznego terminu, w żaden sposób nie sankcjonuje jego niedochowania. (2) Pełnomocnik strony uważa również, iż zaświadczenia ze stacji diagnostycznych oraz adnotacje w dowodach rejestracyjnych jedynie potwierdzają obiektywny fakt spełnienia wymagań konstrukcyjnych określonych w ustawie o VAT, a w przypadku braku odpowiednich adnotacji organ powinien co najwyżej wezwać podatnika do uzupełnienia dowodów rejestracyjnych. (3) Autor odwołania powołuje się na zasadę neutralności podatku VAT, w związku z czym organ podatkowy nie może wywodzić braku prawa do odliczenia z powodu późniejszego uzyskania zaświadczeń albo braku adnotacji w dowodach rejestracyjnych, skoro ustawa nie wprowadza takiego ograniczenia wprost. Wskazuje również zasadę proporcjonalności, zgodnie z którą należy stosować środki najmniej uciążliwe dla podatnika. (4) Pełnomocnik podnosi, że samochody typu sklep/bar, chociaż są pojazdami specjalnymi, spełniają również warunki określone w art. 86a ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT. Zarówno pełnomocnik, jak i strona, kontaktowali się z kilkoma stacjami diagnostycznymi w celu uzyskania stosownego

zaświadczenia, jednak stwierdzano tam, że „dla samochodów specjalnych zaświadczeń się nie wystawia”. Prośby o pisemne uzasadnienie tego stanowiska spotykały się z odmową. (5) Zdaniem pełnomocnika organ naruszył zasadę dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz zebrania i rozpatrzenia całego materiału dowodowego nie przeprowadzając żadnych działań w celu ustalenia, czy samochody typu sklep/bar spełniają warunki do odliczenia, ani czy zasadne jest stanowisko diagnostów, pomimo wniosków strony o przeprowadzenie oględzin oraz o powołanie biegłego w tej sprawie. (6) Przywołując zasadę neutralności podatku VAT, pełnomocnik zauważa, że trudno jest wyobrazić sobie, by ktoś kupował dla celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą tak niepraktyczny samochód, szczególnie gdy jest w posiadaniu innego prywatnego samochodu. (7) Autor odwołania powołuje się również na art. 2a Ordynacji podatkowej i wyraża opinię, że organ podatkowy w przypadku omawianych pojazdów wydaje się mieć wątpliwości co do treści przepisów odnoszących się do momentu, w którym podatnik powinien posiadać odpowiednie zaświadczenie oraz adnotacje w dowodach rejestracyjnych. Ze względu na brak przepisów zobowiązujących podatnika do posiadania tych dokumentów w momencie ponoszenia wydatków, wątpliwości organu w tym zakresie muszą być rozstrzygnięte na korzyść podatnika. Innymi słowy, nie jest istotne, w którym momencie podatnik uzyska stosowne zaświadczenia i adnotacje.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Raciborzu złożone przez pełnomocnika strony odwołania wraz z aktami sprawy oraz ustosunkowaniem się do podniesionych w nich zarzutów przekazał celem rozpatrzenia Dyrektorowi Izby Skarbowej w Katowicach pismami z dnia 4 lutego 2016 r. znak 2425-PP.4213.9-15.2016 oraz 2425-PP.4213.8.2016 (data wpływu do tut. IS – 5 lutego 2016 r.).

Pismem z dnia 14 marca 2016 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach (data doręczenia pełnomocnikowi strony – 15 marca 2016 r.) wezwał Macieja Jurczygę do wskazania adresu elektronicznego, na który tut. organ będzie doręczał pisma w sprawie, pod rygorem doręczania korespondencji z pominięciem środków komunikacji elektronicznej. Pełnomocnik strony nie wskazał adresu elektronicznego we wskazanym terminie, skutkiem czego pisma doręcza się na adres pełnomocnika za pośrednictwem operatora pocztowego.

Postanowieniem z dnia 30 marca 2016 r. znak 2401-PT-2.4213.124-131.2016.HS (doręczonym pełnomocnikowi strony w dniu 1 kwietnia 2016 r.) Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wyznaczył siedmiodniowy termin, o którym mowa w art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej, do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Strona ani jej pełnomocnik nie skorzystali z przysługującego prawa.

Dokonując oceny prawnej ustalonego stanu faktycznego Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach stwierdza, co następuje.

Poniżej przytoczono przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm., dalej również „ustawa o VAT”) w brzmieniu obowiązującym w okresie objętym niniejszą decyzją.

Przedmiotem sporu w rozpatrywanej sprawie jest kwestia możliwości występowania prawa do odliczenia podatku naliczonego w wysokości 100% od wydatków poniesionych w związku z używaniem samochodów ciężarowych i specjalnych o przeznaczeniu bar/sklep będących własnością

W odniesieniu do spornego zagadnienia należy wskazać, że ustawa z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2014 r., poz. 312), której wejście w życie w dniu 1 kwietnia 2014 r. jest skutkiem Decyzji Wykonawczej Rady z dnia 17 grudnia 2013 r. upoważniającej Rzeczpospolitą Polską do stosowania środków stanowiących

odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a i art. 186 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, opublikowanej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej (Dz. U. UE L 353 z 28 grudnia 2013 r.), ogranicza prawo od odliczenia VAT od wydatków związanych z samochodami osobowymi, których dopuszczalna masa całkowita nie przekracza 3,5 tony. Jednocześnie, w punkcie 7 powołanej wyżej decyzji Rada stwierdza, że ograniczenie w prawie do odliczania VAT nie ma zastosowania do VAT naliczonego od wydatków, które są w całości związane z działalnością gospodarczą podatnika. Powyższe znalazło swoje odzwierciedlenie również w artykule 1 ust. 3 powołanej decyzji Rady, zgodnie z którym: „Ograniczenie do wysokości 50%, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do VAT naliczonego od wydatków, które są w całości związane z działalnością gospodarczą podatnika”. Realizacja powyższej regulacji znalazła swoje odzwierciedlenie w art. 86a ust. 3 lit. a ustawy o VAT, zgodnie z którym 50%, ograniczone prawo do odliczania VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi nie dotyczy sytuacji, gdy pojazdy samochodowe są wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika.

W ustawie nowelizującej wprowadzono przepisy przejściowe.

Pierwszym przepisem przejściowym jest art. 7 ustawy zmieniającej wprowadzający oczywistą zasadę, że jeżeli na gruncie dotychczasowych przepisów (tj. przepisów obowiązujących przed 1 kwietnia 2014 r.) w stosunku do samochodów nabytych, importowanych lub wytworzonych przez podatnika przed 1 kwietnia 2014 r. podatnikowi przysługiwało 50% lub 60% kwoty podatku naliczonego, nie więcej jednak niż odpowiednio 5000 zł lub 6000 zł, nie stosuje się przepisu art. 8 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT (czyli w przypadku faktycznego wystąpienia prywatnego użytku jest on irrelevantny dla celów VAT).

Przepis art. 7 stosuje się do rozliczeń za okresy rozliczeniowe rozpoczynające się od dnia 1 stycznia 2014 r. (art. 16 ustawy zmieniającej).

Przepis art. 8 ustawy zmieniającej wprowadza regulacje przejściowe dotyczące terminów dopełnienia obowiązków ewidencyjnych i informacyjnych związanych z pojazdami wykorzystywanymi wyłącznie do działalności gospodarczej, które zostały nabyte lub były już użytkowane w ramach umów „długoterminowych” przed dniem 1 kwietnia 2014 r.

Artykuł 9 ustawy zmieniającej reguluje kwestię przeprowadzania dodatkowego badania technicznego w okresie przejściowym. Podatnikowi przysługuje pełne prawo do odliczenia w przypadku pojazdów wykorzystywanych wyłącznie na potrzeby działalności gospodarczej, za które uznaje się na podstawie art. 86a ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT pojazdy, których konstrukcja wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne. Katalog tych pojazdów samochodowych określa art. 86a ust. 9 ustawy o VAT.

W rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług po nowelizacji (art. 2 ust. 34) przez pojęcie pojazdu samochodowego rozumie się pojazdy samochodowe w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony. W ujęciu ww. przepisów (art. 2 ust. 33 ustawy Prawo o ruchu drogowym) pojazdem samochodowym jest pojazd silnikowy, którego konstrukcja umożliwia jazdę z prędkością przekraczającą 25 km/h; określenie to nie obejmuje ciągnika rolniczego.

W przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi kwotę podatku naliczonego stanowi 50% kwoty podatku m.in. wynikającego z faktury otrzymanej przez podatnika (art. 86a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług). Do wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, o których mowa w ust. 1, zalicza się wydatki dotyczące:

1) nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów oraz nabycia lub importu ich części składowych;

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

Zgodnie z art. 86a ust. 3 pkt 1 cytowany wyżej ustęp 1 nie znajduje zastosowania w przypadku gdy pojazdy samochodowe są:

- a) wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika lub
- b) konstrukcyjnie przeznaczone do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą, jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie.

Ustęp 4 ww. artykułu reguluje natomiast sytuacje, w jakich pojazdy samochodowe są uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika. Ma to miejsce, gdy:

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

Klasyfikację pojazdów samochodowych, o których mowa w ust. 4 pkt 2, zawiera ustęp 9, zgodnie z którym do kategorii tej należą:

- 1) pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, mające jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą:
 - a) klasyfikowane na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van lub
 - b) z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków;
 - 2) pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, które posiadają kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu;
 - 3) pojazdy specjalne, które spełniają również warunki zawarte w odrębnych przepisach, określone dla następujących przeznaczeń:
 - a) agregat elektryczny/spawalniczy,
 - b) do prac wiertniczych,
 - c) koparka, koparko-spycharka,
 - d) ładowarka,
 - e) podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych,
 - f) żuraw samochodowy
- jeżeli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd jest pojazdem specjalnym.

Dodatkowo, na mocy ustępu 10 omawianego artykułu, spełnienie wymagań dla pojazdów samochodowych określonych w ust. 9:

- 1) pkt 1 i 2 stwierdza się na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację, oraz dowodu rejestracyjnego pojazdu zawierającego odpowiednią adnotację o spełnieniu tych wymagań;
- 2) pkt 3 stwierdza się na podstawie dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

Ponadto, zgodnie z § 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 marca 2014 r. w sprawie pojazdów samochodowych uznawanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika (Dz. U. z 2014 r., poz. 407) za pojazdy samochodowe inne niż określone w art. 86a ust. 9 ustawy o VAT uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika uznaje się pojazdy samochodowe będące pojazdami specjalnymi o przeznaczeniu - pogrzebowy i bankowóz (wyłącznie typu A i B) - jeżeli mają jeden rząd siedzeń albo ich dopuszczalna masa całkowita jest większa niż 3 tony.

W realiach niniejszej sprawy wydzielić można dwa odrębne zespoły okoliczności, do których zastosowanie mają wyżej wskazane przepisy: pierwszy dotyczy kwestii prawa do odliczenia podatku naliczonego od samochodów ciężarowych o nr rej.

- a konkretniej wysokości, w jakiej to prawo podatnikowi przysługuje; drugi stan faktyczny odnosi się do natomiast do tej kwestii w odniesieniu do samochodów specjalnych o przeznaczeniu sklep/bar, o nr rej.

W odniesieniu do pierwszego z wymienionych stanów faktycznych, dotyczącego samochodów ciężarowych wskazuje się, że samochody tego rodzaju posiadane przez

spełniają definicję pojazdu samochodowego wg ustawy Prawo o ruchu drogowym i według oświadczenia podatnika są wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej. Pełnomocnik strony twierdzi, iż w związku z wydatkami ponoszonymi na rzecz tych pojazdów podatnikowi przysługuje pełne odliczenie podatku naliczonego na mocy art. 86 ust. 9 oraz ust. 10 ustawy o VAT jako samochodów klasyfikowanych jako pojazd wielozadaniowy lub van i spełniających wymagania ustawowe.

Istotne znaczenie w omawianej sprawie ma art. 86 ust. 10 ustawy o VAT, zgodnie z którym spełnienie wymagań dla samochodów z ust. 9 przez pojazdy o podrodzaju wielozadaniowy lub van stwierdza się na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację, oraz dowodu rejestracyjnego pojazdu zawierającego odpowiednią adnotację o spełnieniu tych wymagań.

przedłożył w dniu 5 lutego 2015 r. zaświadczenia o badaniach technicznych samochodów o nr rej. , przeprowadzonych w sierpniu 2006 r., zgodnie z którymi pojazdy te odpowiadają dodatkowym warunkom przewidzianym dla art. 86 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

W oświadczeniu z dnia 5 lutego 2015 r. stwierdził, że do żadnego z posiadanych samochodów nie prowadzi ewidencji przebiegu pojazdu oraz nie posiada przeprowadzonych dodatkowych badań technicznych po kwietniu 2014 r.

Do pisma z dnia 26 lutego 2015 r. zawierającego zastrzeżenia do protokołu kontroli (data wpływu do organu pierwszej instancji – 27 lutego 2015 r.) pełnomocnik strony załączył kserokopie dowodów rejestracyjnych przedmiotowych pojazdów, do których w dniu 25 lutego 2015 r. wpisana została adnotacja „VAT-1A”.

Na podstawie powyższej dokumentacji zdaniem pełnomocnika strony, podatnikowi przysługuje pełne odliczenie podatku naliczonego związanego z wydatkami ponoszonymi na omawiane pojazdy samochodowe. Natomiast zgodnie z argumentacją organu pierwszej instancji pełne odliczenie możliwe byłoby wyłącznie w przypadku uzyskania przez podatnika niezbędnych zaświadczeń i adnotacji na dzień dokonania wydatku związanego z pojazdem.

Jak wynika z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, dodatkowe badanie techniczne, o którym mowa w art. 86a ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT, powinno być przeprowadzone w terminie najbliższego obowiązkowego okresowego badania technicznego, nie później jednak niż przed upływem 3 miesięcy od dnia wejścia w życie tej ustawy. Jeżeli natomiast przed terminem najbliższego obowiązkowego okresowego badania

technicznego lub przed upływem 3 miesięcy od dnia wejścia w życie przytoczanej ustawy z dnia 7 lutego 2014 r. pojazd, o którym mowa w art. 86a ust. 9 pkt 1 i 2 ustawy o VAT, jest przedmiotem dostawy, dodatkowe badanie techniczne powinno być przeprowadzone nie później niż przed dniem dokonania dostawy (art. 9 ust. 2).

Wspomniany art. 9 ustawy z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług ma zasadnicze znaczenie w niniejszej sprawie. Zdaniem organu pierwszej instancji ustęp 1 tego artykułu wyznacza terminy wykonania dodatkowego badania technicznego, których niedotrzymanie skutkować będzie utratą prawa do pełnego odliczenia. Natomiast zdaniem pełnomocnika strony żaden akt prawny regulujący materię podatku VAT nie warunkuje możliwości odliczania podatku naliczonego uprzednim uzyskaniem stosownego zaświadczenia, nawet wskazany przez organ podatkowy art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, który pomimo wyznaczenia trzymiesięcznego terminu, w żaden sposób nie sankcjonuje jego niedochowania.

W tym miejscu Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach zauważa, że zarówno Naczelnik Urzędu Skarbowego w Raciborzu, jak i pełnomocnik strony, pominęli pełne brzmienie normy wynikającej z art. 9 ww. ustawy. Ustęp 3 wspomnianego artykułu stanowi, iż zaświadczenia wydane przed dniem wejścia w życie tejże ustawy dla pojazdów, o których mowa w art. 86a ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, w brzmieniu dotychczasowym, zachowują ważność na potrzeby stosowania art. 86a ust. 9 pkt 1 lit. a tej ustawy, w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą.

Brzmienie art. 86a ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, do którego odwołuje się wyżej wymieniony art. 9 ust. 3 ustawy zmieniającej ustawę o VAT, wyłącza zastosowanie art. 86a ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT (zgodnie z którym w przypadku nabycia innych niż samochody osobowe pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, stanowi 60% kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca - nie więcej jednak niż 6.000 zł) w stosunku do pojazdów samochodowych mających jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą, klasyfikowanych na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van.

Wspomniany art. 86a ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu wskazanym w ustawie zmieniającej odnosi się więc do pojazdów typu wielozadaniowy/van (a więc rodzaju pojazdów posiadanych przez ...). Oznacza to, że na potrzeby stosowania zmienionego art. 86a ust. 9 pkt 1 lit. a ustawy o VAT zaświadczenia wydane przed dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej ustawę o VAT w stosunku do pojazdów tego rodzaju zachowują ważność.

Art. 86a ust. 9 pkt 1 lit. a ustawy o VAT stanowi natomiast, że do pojazdów samochodowych uznawanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, jeżeli konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne (*vide*: art. 86a ust. 4 pkt 2 zmienionej ustawy o VAT), należą pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, mające jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą, klasyfikowane na podstawie przepisów Prawa o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van.

Reasumując, zaświadczenia wydane przed dniem wejścia w życie wspomnianej ustawy zmieniającej ustawę o VAT (która weszła w życie w dniu 1 kwietnia 2014 r.) w stosunku do pojazdów mających jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą, klasyfikowanych na podstawie przepisów

prawa o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van, zachowują ważność na potrzeby stosowania nowych przepisów.

Jest to zgodne z treścią odpowiedzi Ministerstwa Finansów na interpelację poselską nr 28072 w sprawie dodatkowych badań technicznych pojazdów w świetle ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 18 września 2014 r., zgodnie z którą: „*Ponadto wskazać należy, że w odniesieniu do pojazdów samochodowych (nabytych przed dniem 1 kwietnia 2014 r.) mających jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczony do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą, klasyfikowanych na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van nie ma obowiązku przeprowadzania ponownego dodatkowego badania technicznego. Zaświadczenia wydane do dnia 31 marca 2014 r. dla takich pojazdów zachowują bowiem swoją ważność dla potrzeb stosowania nowych przepisów, o ile w pojazdach tych nie zostały wprowadzone zmiany skutkujące niespełnieniem warunków technicznych uprawniających do pełnego odliczenia podatku VAT. (...) Jak wskazano bowiem powyżej, w przypadku tzw. pojazdów wielozadaniowych i vanów nie ma obowiązku przeprowadzania ponownego badania technicznego. Natomiast w przypadku pojazdów wskazanych w art. 86a ust. 9 pkt 1b i pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług badanie takie musi być przeprowadzone z uwagi na zmianę katalogu pojazdów, w którym mieściły się te pojazdy*”.

W tym miejscu wskazać należy, iż dokumenty zawierające normy (akty normatywne) nie są pisane tekstem ciągłym, lecz podzielone są na odcinki. Najmniejszy z tych odcinków, zwykle pojedyncze zdanie zaopatrzone wskaźnikiem identyfikacyjnym, tzn. numerem, literą itp., jest nazywany przepisem prawnym. Przepisem prawnym jest więc wypowiedź, jaką „zastajemy” w tekście aktu normatywnego, jest to wypowiedź stanowiąca całość gramatyczną, zawarta w tekście aktu normatywnego i wyodrębniona jako artykuł, paragraf, punkt itp. Normą prawną jest natomiast reguła postępowania skonstruowana na podstawie przepisów prawa, zbudowana z elementów znaczeniowych zawartych w tych przepisach. Treść prawa wyrażają normy, przepisy zaś są formą słowną (zdaniową), w którą treść ta jest ujęta. Normy prawne są wyprowadzane z przepisów, czemu służy m.in. ich wykładnia (za: T. Chauvin, T. Stawecki, P. Winczorek, Wstęp do prawoznawstwa, C.H. Beck, Warszawa 2009 r., s. 83-84).

W realiach niniejszej sprawy, kwalifikacja prawna omawianego stanu faktycznego została wywiedziona na podstawie zaledwie dwóch z trzech przepisów składających się na normę prawną, a więc na podstawie li tylko części normy, jaką stanowił fragment art. 9 omawianej ustawy zmieniającej ustawę o podatku od towarów i usług. Nie sposób jednak zastosować prawidłowej subsumcji przez organy obu instancji w przypadku braku podejścia do normy prawnej w sposób kompleksowy. Dwa pierwsze ustępy omawianego art. 9 ustawy zmieniającej ustawę o VAT nie obejmują swoim zakresem całej rozpiętości stanów faktycznych, na jakie oddziaływać ma omawiana norma, a co za tym idzie, powoduje to możliwość zaistnienia odmiennego wnioskowania co do skutków jej zastosowania, co z kolei może mieć wpływ na cały przebieg postępowania.

Z racji pominięcia kluczowego przepisu przez obie strony sporu będącego przedmiotem niniejszej decyzji, i w konsekwencji braku rozważenia jego skutków dla sytuacji podatnika, zdaniem tut. organu odwoławczego prowadzić to może do rozwoju postępowania, w którym zarówno Naczelnik Urzędu Skarbowego w Raciborzu, jak i mogliby wyrazić konieczność uzupełnienia materiału dowodowego. Sytuacja, w której materiał dowodowy został uznany za kompletny, przy jednoczesnym błędnym zakwalifikowaniu prawnym stanu faktycznego, prowadzić może do znaczących braków w tym materiale po uznaniu kwalifikacji odmiennej. Tym samym z powodu konieczności zmiany kwalifikacji prawnej nie jest możliwe

rozstrzygnięcie sprawy na obecnym etapie postępowania z zachowaniem zasady dwuinstancyjności oraz zasady zaufania do organów podatkowych.

Nie będąc w mocy rozpatrywać przedmiotowej sprawy na obecnym etapie postępowania, tut. organ odwoławczy wskazuje jedynie, że podkreślenie w niniejszej decyzji występowania pominiętego przez obie strony art. 9 ust. 3 ustawy z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, nie rozstrzyga jednoznacznie o faktycznym przysługiwaniu prawa do pełnego odliczenia podatku naliczonego bez dogłębnej analizy przepisów oraz dokumentów zawartych w materiale dowodowym w ujęciu całościowym (bez pominięcia znaczenia wspomnianego art. 9 ust. 3 ustawy zmieniającej ustawę o VAT) oraz ewentualnie uzupełnionego materiału dowodowego. W omawianym stanie faktycznym, pomimo posiadania zaświadczeń o spełnianiu przez samochody ciężarowe warunków przewidzianych dla VAT-1A z art. 86a ust. 9 pkt 1 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług, podatnik posiada adnotację „VAT-1A” w dowodzie rejestracyjnym dopiero od dnia 25 lutego 2015 r. Tut. organ drugiej instancji zaleca analizę art. 86a ust. 10 pkt 1, którego literalne brzmienie, zawierające koniunkcję „oraz”, wskazuje na konieczność spełniania obu przesłanek rozdzielonych tym spójnikiem. Jednocześnie zauważa się, iż nierzadko ponad literalne brzmienie przepisów sądy administracyjne przekładają ich rozumienie zgodne z wykładnią celowościową i funkcjonalną, *vide*: nieprawomocne wyroki WSA w Poznaniu z dnia 26 stycznia 2016 r., sygn. akt I SA/Po 1073/15, oraz WSA w Olsztynie z dnia 17 marca 2016 r., sygn. akt I SA/Ol 54/16.

Organ pierwszej instancji winien również zwrócić uwagę na kwestię braku w aktach sprawy zaświadczenia o spełnieniu ustawowych wymagań dla samochodu ciężarowego o nr rej.

W dowodzie rejestracyjnym tego samochodu w dniu 25 lutego 2015 r. wpisana została adnotacja „VAT-1A”. Zaświadczenie odnoszące się do tego konkretnego pojazdu natomiast nie znajduje się w aktach sprawy, jak i nie wynika z nich przyczyna niezłożenia go przez podatnika.

Podsumowując, tut. organ odwoławczy stwierdza, że stan faktyczny sprawy może być ustalony dopiero w wyniku powtórnie przeprowadzonego postępowania przez organ pierwszej instancji we wskazanym powyżej zakresie. Co za tym idzie, w świetle zasadności przeprowadzenia przez ww. organ dodatkowego postępowania wyjaśniającego, dokonanie przez organ drugiej instancji rozstrzygnięcia merytorycznego (oceniającego prawidłowość zastosowania w sprawie ustawy o podatku od towarów i usług) nie jest na tym etapie postępowania możliwe. Prowadząc ponownie postępowanie dowodowe organ pierwszej instancji obowiązany jest bowiem do ustalenia od nowa stanu faktycznego sprawy, zaś organ odwoławczy wydając decyzję kasacyjną i przekazując sprawę do ponownego rozpatrzenia, nie może przesądzać o treści przyszłego rozstrzygnięcia. Kierując się natomiast zasadą dwuinstancyjności postępowania, a także z uwagi na konieczność uprzedniego przeprowadzenia przez organ pierwszej instancji postępowania dowodowego w znacznej części (w odniesieniu do samochodów o nr rej: _____), Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach zobligowany był orzec jak w sentencji, tj. uchylić zaskarżone decyzje Naczelnika Urzędu Skarbowego w Raciborzu i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ w oparciu o art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej.

Decyzja niniejsza na podstawie art. 143 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej wydana została z upoważnienia Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach i jest ostateczna w postępowaniu podatkowym.

W przypadku uznania, że narusza ona prawo, może zostać zaskarżona do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach. Skargę wnosi się wówczas w dwóch egzemplarzach za

pośrednictwem Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach (art. 53 § 1 oraz art. 54 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi tekst jednolity Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.) w terminie 30 dni od dnia doręczenia niniejszego rozstrzygnięcia.

z up. Dyrektora Izby Skarbowej


mgr Patryk Smeđa
Kierownik Samodzielnego Oddziału

Do wiadomości:

1. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Raciborzu
2. ad acta