



wpiętysto 19.10.2007

## DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ W KATOWICACH

### Adres do korespondencji:

Izba Skarbowa  
w Katowicach  
ul. Damrota 25  
40-022 Katowice 27

\*identyfikator 001021234 \*

\*NIP: 954-13-02-993\*

\*telefony: 0-32-207-60-00  
0-32-788-60-00

\* faxy: 0-32-207-60-10  
0-32-788-60-10

\*e-mail: [is@sl.mofnet.gov.pl](mailto:is@sl.mofnet.gov.pl)  
[kancelaria@isnet.katowice.pl](mailto:kancelaria@isnet.katowice.pl)

Znak: PPII/1/4407/410/07/ICH

Katowice, 2007-10-17

Wasz znak:  
ewid. przych. IS-K/46868

ul. .

*za pośrednictwem pełnomocnika*

**Macieja Jurczyga**

**BIURO RACHUNKOWE JURCZYGA sp. z o.o.**

ul. Gliwicka 3

44-145 Pilchowice

### DECYZJA

Na podstawie art. 13 § 1 pkt 2 lit. a oraz art. 233 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity z 2005 r. Dz. U. Nr 8, poz. 60 ze zm.) i innych przepisów powołanych w uzasadnieniu prawnym, po rozpatrzeniu odwołania z dnia 2.08.2007 r. od decyzji Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach z dnia 24.07.2007 r. znak: PP/4460-234/44001-102/07 określającej w podatku od towarów i usług za wrzesień 2004 r. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy w kwocie 1.927 zł,

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach uchyla zaskarżoną decyzję w całości i przekazuje sprawę organowi pierwszej instancji do ponownego rozpatrzenia.

### UZASADNIENIE

Zaskarżoną decyzją Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach określił w podatku od towarów i usług za wrzesień 2004 r. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy w wysokości jak w sentencji.

W piśmie odwoławczym z dnia 2.08.2007 r. podatnik za pośrednictwem pełnomocnika wniósł o uchylenie ww. decyzji, zarzucając organowi pierwszej instancji naruszenie następujących przepisów prawa:

- art. art. 122, 187 i 191 Ordynacji podatkowej – poprzez brak działań zmierzających do uzyskania wyciągu ze świadectwa homologacji lub decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania homologacji. Zdaniem strony żaden przepis zarówno ustawy o podatku VAT, jak również ustawy prawo o ruchu drogowym nie nakłada na podatnika obowiązku uzyskania świadectwa homologacji lub decyzji zwalniającej z obowiązku jego uzyskania. Z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług nie wynika (co zgodne jest z pismami innych organów podatkowych oraz opinią Ministra Finansów na której zostały one oparte), aby sam brak u podatnika świadectwa homologacji skutkował uznaniem jego pojazdu za samochód osobowy. Tym samym jeżeli pojazd bezsprzecznie spełnia warunki do odliczenia – podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego zawartego w cenie paliw przeznaczonych do tego samochodu. Zaś z przepisów prawo o ruchu drogowym wynika obowiązek uzyskania świadectwa homologacji tylko i wyłącznie przez producentów lub importerów nowych pojazdów samochodowych i obowiązek ten nie dotyczy pojazdu specjalnego. W tej sytuacji zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej jeżeli organ podatkowy zamierza kwestionować prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego – jego rolą jest udowodnienie (w oparciu o stosowne dokumenty), że prawo to podatnikowi nie przysługuje. Zaniechanie starań skutkujących uzyskaniem odpowiedniego dowodu potwierdzającego stanowisko organu podatkowego stanowi naruszenie ww. przepisów prawa i powoduje, że zebrany w sprawie materiał dowodowy w żadnym wypadku nie uprawnia do wydania zaskarżonej decyzji,

- art. 120 Ordynacji podatkowej – poprzez tendencyjną interpretację przepisów dotyczących prawa do odliczenia podatku naliczonego. W tym kontekście pełnomocnik podaje, iż kwestionowanie prawa podatnika do odliczenia podatku naliczonego od paliw zużytych do napędu samochodów, które ze względu na swój charakter (karawany pogrzebowe) nie mogą być używane w żadnym innym celu, jak tylko do działalności gospodarczej stoi w ewidentnej sprzeczności z konstrukcją podatku od towarów i usług i wynikającą z niej zasady neutralności. Zdaniem strony organ podatkowy uznając, że to podatnik powinien przedłożyć stosowny dokument, podczas gdy w przepisie art. 86 ust. 4 pkt 2 ustawy o tym nie wspomniano złamał zasadę praworządności sformułowaną w ww. przepisie,

- art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej – poprzez ignorowanie przepisów prawa materialnego, proceduralnego oraz tendencyjne działania zmierzające do uzyskania nienależnych wpływów podatkowych. Odwołujący się podaje, iż zasada zaufania do organów podatkowych wyraża się – w razie wątpliwości co do rozumienia konkretnego przepisu zakazem takiej jego wykładni, która za wszelką cenę dążyłaby do rozstrzygnięcia na korzyść Skarbu Państwa. Pamiętając zatem o fakcie, że żaden przepis prawny nie zobowiązywał podatnika do uzyskania świadectwa homologacji lub odpisu z decyzji zwalniającej z uzyskania tego

świadectwa uznać należy – w opinii odwołującego się, że działania organu podatkowego mają znamiona czysto fiskalne i zmierzają do uzyskania dodatkowych, nienależnych wpływów podatkowych.

**Dyrektor Izby Skarbowej ustalił następujący stan faktyczny.**

W następstwie kontroli przeprowadzonej przez Drugi Urząd Skarbowy w Gliwicach w zakresie prawidłowości rozliczenia podatku od towarów i usług za wrzesień 2004 r. stwierdzono, że podatnik wykazał w rejestrze zakupów VAT oraz rozliczył w deklaracji za ten miesiąc podatek naliczony wynikający z faktur VAT:

- nr 5644/04/MEGA z dnia 4.09.2004 r. netto: 146,66 zł, VAT: 32,26 zł,
- nr 1194/04 z dnia 8.09.2004 r. netto: 178,94 zł, VAT: 39,37 zł,
- nr 1215/04 z dnia 14.09.2004 r. netto: 144,41 zł, VAT: 31,77 zł,
- nr 6069/04/MEGA z dnia 18.09.2004 r. netto: 138,41 zł, VAT: 30,45 zł,
- nr 1245/04 z dnia 20.09.2004 r. netto: 122,43 zł, VAT: 26,94 zł,
- nr 6239/04/MEGA z dnia 23.09.2004 r. netto: 158,86 zł, VAT: 34,95 zł,

dokumentujących zakup paliwa (oleju napędowego i benzyny) do samochodów: Pontiac ES-TS nr rejestracyjny KXO 9196 oraz Mercedes 124 nr rejestracyjny SGL F770. Ww. samochody podatnik wykorzystuje w prowadzonej działalności gospodarczej, której przedmiotem jest: wyrób trumien, usługi pogrzebowe oraz usługi transportowe związane z pogrzebem. W trakcie prowadzonego postępowania kontrolnego podatnik przedłożył następujące dokumenty dotyczące przedmiotowych pojazdów.

1. Samochodu Pontiac ES-TS:

- ocenę techniczną wykonaną przez Biegłego Sądowego ul. \_\_\_\_\_ , dokonaną w związku ze zmianą konstrukcji wnętrza nadwozia i związaną z tym zmianą przeznaczenia pojazdu. Z oceny tej wynika, iż przedmiotowy samochód został poddany przeróbce wnętrza nadwozia i adaptacji z przeznaczeniem na „karawan pogrzebowy”. W tym celu zlikwidowano siedzenia dla pasażerów i wykonano przedział do przewozu trumny. Powoduje to zmianę kwalifikacji rodzaju samochodu z osobowego na samochód specjalnego przeznaczenia,

- decyzję Urzędu Miasta Katowice Wydział Komunikacji nr K.III-5520-2/309/96 z dnia 20.09.1996 r. wyrażającą zgodę o zarejestrowaniu ww. samochodu,

- dowód rejestracyjny, w którym jako rodzaj pojazdu i przeznaczenie wskazano „specjalny pogrzebowy”.

2. Samochodu Mercedes 124

- dowód rejestracyjny, w którym jako rodzaj pojazdu i przeznaczenie wskazano „osobowy typu COMBI”, zaś w adnotacjach urzędowych – pojazd specjalny – karawan pogrzebowy,

- kartę pojazdu, w której jako rodzaj i przeznaczenie pojazdu wskazano „samochód osobowy specjalny”.

Podatnik nie przedłożył jednakże wyciągu ze świadectwa homologacji ani też odpisu z decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania homologacji na ww. samochody.

Mając powyższe na uwadze organ pierwszej instancji stwierdził, iż przedmiotowe samochody w rozumieniu przepisów prawa o ruchu drogowym posiadają status pojazdów specjalnych, jednakże nie stanowią (z uwagi na brak homologacji) samochodów specjalnych w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług – co skutkowało wydaniem dnia 24.07.2007 r. zaskarżonej decyzji. W decyzji tej organ podatkowy pozbawił podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego z ww. faktur – podając jako podstawę rozstrzygnięcia art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy.

**Dokonując oceny prawnej stanu faktycznego Dyrektor Izby Skarbowej stwierdza, co następuje.**

Przepis art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) mający stanowić w ocenie organu pierwszej instancji uzasadnienie prawne braku podstawy do dokonania odliczenia podatku naliczonego w kwocie 330 zł od zakupu paliwa wykorzystanego do napędu samochodów: Pontiac ES-TS oraz Mercedes 124 jest jednym z wyłączeń od zasady obniżenia kwoty podatku należnego przy nabyciu towarów i usług. Zgodnie z tym przepisem – według stanu prawnego do 21.08.2005 r. obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych, o których mowa w art. 86 ust. 3 i 5. Pojazdami samochodowymi, o których mowa w ww. przepisie są samochody osobowe oraz inne pojazdy samochodowe o dopuszczalnej ładowności mniejszej niż określona według wzoru:

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

gdzie: DŁ – oznacza dopuszczalną ładowność, zaś n – ilość miejsc (siedzeń) łącznie z miejscem dla kierowcy.

Należy jednakże zauważyć, iż powyższe ograniczenie (zakaz odliczenia podatku od paliwa) nie dotyczy pojazdów specjalnych – jeżeli z wyciągu ze świadectwa homologacji lub z odpisu decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania świadectwa homologacji, wydanych zgodnie z przepisami prawa o ruchu drogowym, wynika, że jest to pojazd specjalny (art. 86 ust. 4 pkt 2).

Z powyższego wynika, że prawo do odliczenia podatku naliczonego przy zakupie paliwa jest związane ściśle z określeniem ładowności pojazdu lub posiadaniem przez pojazd statusu pojazdu specjalnego, co z kolei ustala się na podstawie wyciągu ze świadectwa homologacji lub odpisu decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania takiego świadectwa. Z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług nie wynika jednakże aby brak tych dokumentów był jednoznaczny z uznaniem danego pojazdu za samochód osobowy, a tym samym pozbawiał podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego od nabycia paliwa wykorzystywanego do napędu takiego samochodu.

Mając zatem na uwadze powyższe oraz fakt, że żaden z przepisów ustawy nie warunkuje prawa do odliczenia podatku naliczonego od posiadania wyżej wskazanych dokumentów, podzielając stanowisko Ministra Finansów zawarte w piśmie z dnia 25.02.2005 r. znak: PP3-812-1129/2/2004/BK stwierdzić należy, iż w przypadku pojazdów samochodowych, bezwzględnie z istoty swej ciężarowych tj. przeznaczonych wyłącznie do przewozu ładunków bądź też **konstrukcyjnie będących pojazdami, o których mowa w art. 86 ust. 4 pkt 2 i 3 ww. ustawy** podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu paliw wykorzystywanych do napędu tych pojazdów, nawet jeżeli nie istnieje homologacja ani decyzja zwalniająca z obowiązku jej uzyskania dotycząca tych pojazdów. W tym przypadku podatek naliczony podlega odliczeniu na zasadach ogólnych określonych w ustawie ( z art. 86 ust. 1 ustawy) i nie ma zastosowania art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy.

Przenosząc powyższe uwagi na grunt rozpatrywanej sprawy stwierdzić należy, iż pomimo wskazanych okoliczności przekazany materiał dowodowy nie daje wystarczających podstaw do podjęcia merytorycznego rozstrzygnięcia w sprawie. Zajęcia stanowiska w sprawie zasadności odliczenia przez stronę podatku naliczonego z zakwestionowanych faktur uzależnione jest bowiem od rozstrzygnięcia zasadniczej kwestii, a mianowicie, czy wykorzystywane przez podatnika w prowadzonej działalności gospodarczej samochody Pontiac ES – TS o nr rejestracyjnym KXO 9196 oraz Mercedes 124 o nr rejestracyjnym SGL F 770 spełniają wymogi do uznania ich za pojazdy specjalne.

W tym miejscu należy wskazać, iż pojazdem specjalnym w rozumieniu art. 2 pkt 36 ustawy z dnia 20.06.1997 r. prawo o ruchu drogowym (Dz. U. z 2003 r. Nr 58, poz. 515 ze zm.) jest pojazd samochodowy lub przyczepa przeznaczone do wykonywania specjalnej funkcji, która powoduje konieczność dostosowania nadwozia lub posiadania specjalnego wyposażenia; w pojeździe tym mogą być przewożone osoby i rzeczy związane z wykonywaniem tej funkcji.

Mając na uwadze definicję pojazdu specjalnego zawartą w ww. przepisie stwierdzić należy, iż bezspornie kryteria w niej zawarte spełnia samochód Pontiac ES-TS. Z przedłożonej w trakcie postępowania oceny technicznej wynika, że samochód ten został poddany przeróbce wnętrza nadwozia i adaptacji z przeznaczeniem go na „karawan pogrzebowy”. W tym celu zlikwidowano siedzenia dla pasażerów i wykonano przedział do przewozu trumny. Pojazd ten został więc konstrukcyjnie przystosowany do przewozu zmarłych, a zatem pomimo braku homologacji, z której wynikałoby, że jest to pojazd specjalny nie sposób kwestionować, iż został on przeznaczony do wykonywania specjalnej funkcji. Jego specjalne przeznaczenie wynika ponadto z dowodu rejestracyjnego, gdzie w poz. rodzaj pojazdu i przeznaczenie wskazano „specjalny pogrzebowy”. Tym samym zdaniem organu odwoławczego brak jest podstaw prawnych do kwestionowania prawa podatnika do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących nabycie paliwa wykorzystywanego do napędu ww. samochodu.

Wniosku takiego nie da się natomiast odnieść do samochodu marki Mercedes 124. Wprawdzie organ pierwszej instancji wskazał w zaskarżonej decyzji, iż przedmiotowe pojazdy (w tym ww Mercedes) w rozumieniu przepisów prawa o ruchu drogowym posiadają status pojazdów specjalnych, jednakże okoliczność ta (w przypadku tego samochodu) nie została w postępowaniu podatkowym w żaden sposób udowodniona. Jak już wyżej wskazano aby uznać dany samochód za pojazd specjalny, z konstrukcji tego samochodu musi wynikać w sposób bezsprzeczny, że jest on przeznaczony do pełnienia konkretnej funkcji i może być wykorzystywany tylko i wyłącznie w tym celu. Zatem dla oceny, czy dany pojazd jest samochodem osobowym, czy specjalnym decydujące znaczenie ma (w przypadku braku homologacji) konstrukcja samochodu, a nie wpis w dowodzie rejestracyjnym (gdzie w poz. rodzaj pojazdu i przeznaczenie wpisano zresztą „osobowy typu COMBI” a w adnotacjach urzędowych „pojazd specjalny – karawan pogrzebowy”).

Okoliczność powyższa, której organ pierwszej instancji nie uwzględnił w trakcie prowadzonego postępowania, prowadzi do wniosku, że w niniejszej sprawie brak jest możliwości zajęcia stanowiska w kwestii dotyczącej wysokości podatku od towarów i usług za ww. miesiąc.

W związku z powyższym w celu ustalenia, czy podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu paliwa wykorzystywanego do napędu tego konkretnie samochodu konieczne jest przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego, którego wynik pozwoli ustalić w sposób bezsporny jaka jest konstrukcja ww. samochodu, czy został on dostosowany (tak jak w przypadku samochodu pontiac ES-TS) do pełnienia funkcji „karawanu pogrzebowego”, a w rezultacie, czy samochód ten należy traktować jako osobowy, czy też specjalny. Istotne znaczenie dla wyjaśnienia powyższej kwestii może więc stanowić dowód z oględzin przedmiotowego pojazdu.

Mając na uwadze fakt, iż przeprowadzenie postępowania we wskazanym zakresie - z uwagi na znaczenie badanych dowodów dla rozstrzygnięcia sprawy wykracza poza granice wyznaczone przepisem art. 229 Ordynacji podatkowej, zaś niewyjaśnienie wszystkich okoliczności mających istotne znaczenie w sprawie narusza podstawowe zasady postępowania podatkowego (vide: wyrok NSA z dnia 26.05.1998 r. sygn. akt II SA 420/98, wyrok NSA z dnia 30.09.1998 r. sygn. akt III SA 679/97, wyrok NSA z dnia 26.06.1998 r. sygn. akt I SA/Lu 1404/97), za zasadne uznaje się uchylenie zaskarżonych decyzji i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji celem przeprowadzenia postępowania w ww. zakresie.

Ponadto za uchyleniem zaskarżonej decyzji przemawia również fakt, iż w rozliczeniu podatnika dokonany w deklaracji VAT-7 za wrzesień 2004 r. została uwzględniona kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym z poprzedniego miesiąca tj. z miesiąca sierpnia 2002 r. w wysokości 530 zł. Decyzją z dnia 24.07.2007 r. znak: PP/4460-234/44001-101/07 organ pierwszej instancji określił za sierpień 2004 r. m.in. kwotę kwoty nadwyżki podatku

naliczonego nad należnym do przeniesienia w wysokości 200 zł. – co wpłynęło bezpośrednio na prawidłowość rozliczenia podatku za wrzesień 2004r. W związku z faktem, iż decyzja dot. miesiąca sierpnia 2004 r. została w postępowaniu odwoławczym uchylona, a sprawę przekazano do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji (vide: decyzja z dnia 17.10.2007 r. znak: PPII/1/4407/409/07/ICH) zasadnym jest również uchylenie decyzji będącej przedmiotem niniejszego postępowania. Prawidłowe rozliczenie podatku VAT za wrzesień 2004 r. będzie mogło bowiem nastąpić dopiero po dokonaniu prawidłowego rozliczenia miesiąca sierpnia 2004 r.

Ustosunkowując się natomiast do zarzutów podniesionych w odwołaniu, a dotyczących prowadzonego postępowania, w tym w szczególności postępowania dowodowego, a także błędnego ustalenia w sprawie stanu faktycznego, organ odwoławczy zauważa, iż uchylenie zaskarżonej decyzji i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia skutkuje tym, że stan faktyczny sprawy może być dopiero ustalony w wyniku ponownie przeprowadzonego postępowania przez organ pierwszej instancji. Brak jest zatem podstaw do podjęcia na tym etapie postępowania polemiki z ww. zarzutami odwołania.

Decyzja niniejsza – na mocy art. 143 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej – wydana została z upoważnienia Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach. Decyzja ta jest ostateczna w postępowaniu podatkowym. W przypadku uznania, że narusza ona prawo może zostać zaskarżona do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach. Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach za pośrednictwem Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach na podstawie art. 54 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153 poz. 1270) w terminie 30 dni od dnia doręczenia niniejszego rozstrzygnięcia.

Z UD. DYREKTORA  
Oddziału  
M. NA LIGOCKA

**Do wiadomości:**

1. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach
2. a/a.