

I SA/OI 54/16 - Wyrok

Data orzeczenia	2016-03-17
Data wpływu	2016-01-26
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie
Sędziowie	Renata Kantecka Ryszard Maliszewski /przewodniczący sprawozdawca/ Wojciech Czajkowski
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług
Hasła tematyczne	Podatek od towarów i usług
Skarżony organ	Dyrektor Izby Skarbowej
Treść wyniku	Uchylono zaskarżoną decyzję
Powołane przepisy	Dz.U. 2011 nr 177 poz 1054; art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a), art. 86a ust. 4 pkt 2, art. 86a ust. 9 pkt 1 i 2, art. 86a ust. 11.; Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - tekst jednolity

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w składzie następującym: Przewodniczący sędzia WSA Ryszard Maliszewski (sprawozdawca) Sędziowie sędzia WSA Wojciech Czajkowski sędzia WSA Renata Kantecka Protokolant sekretarz sądowy Katarzyna Niewiadomska po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 17 marca 2016r. sprawy ze skargi M. P. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej z dnia "[...]", nr "[...]" w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiące od kwietnia do sierpnia 2014 r. 1) uchyla zaskarżoną decyzję, 2) zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej na rzecz skarżącego 1594 (jeden tysiąc pięćset dziewięćdziesiąt cztery) zł tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Uzasadnienie

M. P. (powoływany dalej również jako strona, podatnik, odwołujący się, skarżący) wniósł do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej z dnia "[...]", nr "[...]", w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiące od kwietnia do sierpnia 2014r..

Powołaną decyzją Dyrektor Izby Skarbowej (dalej organ odwoławczy, organ II instancji) utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego (dalej organ I instancji) z dnia "[...]", nr "[...]" określającą w podatku od towarów i usług:

– zobowiązanie podatkowe za: kwiecień 2014r. w kwocie 6.216 zł, czerwiec 2014r. w kwocie 5.941 zł, sierpień 2014r. w kwocie 3.387 zł,

– nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za: maj 2014r. w kwocie 3.408 zł do przeniesienia na następny miesiąc, lipiec 2014r. w kwocie 12.570 zł do zwrotu na rachunek bankowy.

Istota sporu w przedmiotowej sprawie, co stwierdził organ odwoławczy, sprowadza się do ustalenia, czy strona w okresie od kwietnia do sierpnia 2014r. miała prawo do odliczenia podatku naliczonego w pełnej wysokości 100% z faktur dokumentujących nabycie:

- w maju, lipcu i sierpniu 2014r. czterech nowych samochodów ciężarowych, dla których dodatkowe badania techniczne, o których mowa w art. 86a ust. 10 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2011r. nr 177, poz. 1054 ze zm. - dalej ustawa o VAT) o spełnieniu przez te pojazdy wymagań określonych w art. 86a ust. 9 pkt 1 lit. b) ustawy - strona przeprowadziła badania z opóźnieniem, tj. w październiku 2014r. i wydatków eksploatacyjnych,

- w okresie od kwietnia do sierpnia 2014r. oleju napędowego, części, usług naprawczych i akcesoriów do samochodów ciężarowych nabytych przed 1.04.2014r. i użytkowanych w prowadzonej działalności, dla których dodatkowe badania techniczne o spełnieniu wymagań określonych w art. 86a ust. 9 pkt 2 ustawy - strona przeprowadziła w lutym 2015r., zamiast w terminie najbliższego obowiązkowego badania technicznego, nie później niż przed 1.07.2014r..

Jak wynika z akt sprawy strona jest zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług, prowadzi działalność gospodarczą w zakresie usług transportowych na terenie kraju i Unii Europejskiej oraz sprzedaży warzyw i owoców. Strona w maju, lipcu i sierpniu 2014r. nabyła 4 nowe samochody ciężarowe marki "[...]" na podstawie niżej wymienionych faktur VAT: z dnia 14.05.2014r. nr "[...]", z 9.07.2014r. nr "[...]" i nr "[...]" oraz z 22.08.2014r., nr "[...]". We wszystkich fakturach wskazano te same kwoty: wartość netto 93.747,97 zł, VAT 21.562,03 zł.

Organ I instancji wszczął z urzędu postępowanie podatkowe w podatku od towarów i usług za okres od kwietnia do sierpnia 2014r., a następnie w dniu 3.03.2015r. i 15.04.2015r. do Urzędu Skarbowego wpłynęły deklaracje korygujące za od kwietnia do sierpnia 2014r.. Zgodne z ustaleniami kontroli strona uregulowała też zaległości podatkowe wraz z odsetkami za zwłokę.

Następnie w dniu 31.07.2015r. strona złożyła kolejne deklaracje korygujące za kontrolowany okres wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty za okres od kwietnia do sierpnia 2014r.. W deklaracjach korygujących strona ponownie wykazała podatek naliczony do odliczenia w wysokości 100%.

Podstawą prawną decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego stały się przepisy art. 207 § 1, art. 21 § 1 pkt 1, § 3 i § 3a, art. 23 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2015r., poz. 613 ze zm.), art. 86 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 lit. a), art. 86a ust. 1, ust. 2, ust. 3, ust. 4, ust. 5, ust. 9, ust. 10 pkt 1, art. 99 ust. 12 ustawy o VAT, art. 9 ust. 1 i ust. 3 ustawy z dnia 7 lutego 2014r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2014r., poz. 312 - dalej ustawa zmieniająca VAT).

Naczelnik Urzędu Skarbowego ww. decyzją pozbawił stronę prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących nabycie:

- 4 nowych samochodów ciężarowych nabytych w maju, lipcu i sierpniu 2014r., dla których strona na dzień złożenia deklaracji podatkowej nie posiadała dodatkowych badań technicznych o spełnieniu wymagań określonych w art. 86a ust. 9 pkt 1 lit. b) ustawy o VAT, oraz wydatków eksploatacyjnych,

- oleju napędowego, części, usług naprawczych i akcesoriów w okresie od kwietnia do sierpnia 2014r., do samochodów ciężarowych nabytych przed 1.04.2014r., dla których dodatkowe badania techniczne o spełnieniu wymagań określonych w art. 86a ust. 9 pkt 2 ustawy z dnia 11.03.2004r., strona przeprowadziła w lutym 2015r., zamiast w terminie najbliższego obowiązkowego badania technicznego, nie później jednak niż przed upływem 3 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy zmieniającej VAT, tj. przed 1.07.2014r..

Organ I instancji stwierdził, że w przypadku nabycia:

1) nowych samochodów do czasu złożenia przez stronę deklaracji podatkowych, podatek naliczony podlega odliczeniu w ograniczonej wysokości 50%, a odliczenie przez stronę podatku w pełnej wysokości 100%, spowodowało zawyżenie podatku naliczonego o łączną kwotę 43.124,06 zł,

2) oleju napędowego, części, usług naprawczych i akcesoriów do samochodów ciężarowych nabytych przed 1.04.2014r. organ wskazał, iż do czasu wykonania dodatkowych badań technicznych, podatek naliczony podlega odliczeniu w ograniczonej wysokości 50%, a odliczenie przez stronę podatku w pełnej wysokości 100%, spowodowało zawyżenie podatku naliczonego o łączną kwotę 9.425,11 zł.

W złożonym odwołaniu podatnik, reprezentowany przez doradcę podatkowego, wniósł o uchylenie w całości decyzji organu I instancji. Zarzucił decyzji naruszenie prawa materialnego: art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a) w związku art. 86a ust. 4 pkt 2, art. 86a ust. 9 pkt 1 i 2, oraz art. 86a ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT, jak też art. 9 ust. 1 ustawy zmieniającej VAT.

Strona nie zgodziła się ze stanowiskiem organu I instancji, iż do momentu przeprowadzenia badań technicznych przysługiwało jej prawo do odliczenia 50% podatku naliczonego od zakupionych samochodów jak i od poniesionych kosztów eksploatacyjnych związanych z wykorzystywaniem samochodów (str. 10 decyzji). Również za błędne uznała stanowisko organu I instancji wyrażone na str. 13 decyzji, że prawo do odliczenia 100% podatku naliczonego powstaje z chwilą uzyskania zaświadczenia i wpisu w dowodzie rejestracyjnym.

Wbrew przytoczonym przez organ I instancji interpretacjom, że prawo do pełnego odliczenia podatku w wysokości 100% przysługiwało po uzyskaniu zaświadczenia i wpisie w dowodzie rejestracyjnym, odwołujący się podniósł, że ani przepisy ustawy o VAT, ani przepisy ustawy zmieniającej VAT nie zawierają normy, która wiązałaby prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego z terminem uzyskania zaświadczenia i wpisu w dowodzie rejestracyjnym. Zaświadczenie i wpis są tylko potwierdzeniem, że dany samochód spełnia wymogi określone w art. 86a ust. 9 pkt 1 i 2 ustawy o VAT, o czym świadczy wprost zapis art. 86a ust. 10 pkt 1 ww. ustawy.

Dyrektor Izby Skarbowej w uzasadnieniu decyzji z dnia "[...]" stwierdził, że strona nie spełniła warunków do pełnego odliczenia podatku naliczonego zarówno od nabycia nowych samochodów i wydatków eksploatacyjnych, jaki i od wydatków związanych z eksploatacją samochodów nabytych przed dniem 1.04.2014r..

Organ II instancji podał, że zgodnie z obowiązującymi od dnia 1.04.2014r. nowymi zasadami dotyczącymi odliczania podatku od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, prawo do odliczenia pełnej kwoty podatku, co do zasady, przysługuje tylko w odniesieniu do wydatków związanych z pojazdami, które wykorzystywane są wyłącznie do celów działalności gospodarczej. Pojazdami, które ustawowo zostały uznane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej są pojazdy o konstrukcji wskazującej na ich podstawowe przeznaczenie do celów gospodarczych, wykluczającej ich użycie do celów prywatnych lub powodującej, że ewentualny użytek do celów prywatnych będzie nieistotny. Do takich pojazdów należą m.in.: pojazdy wskazane w art. 86a ust. 9 ustawy o VAT:

1. pkt 1 lit. b) ustawy pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, mające jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą, z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków,

2. pkt 2 ustawy, 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.

Spełnienie wymagań technicznych dla wskazanych powyżej pojazdów stwierdza się na podstawie dodatkowych badań technicznych przeprowadzonych przez okręgową stację kontroli pojazdów oraz wydanego przez nią zaświadczenia, jak również dowodu

rejestracyjnego z właściwą adnotacją o spełnieniu tych wymagań. Powołane przepisy określają warunki jakie musi spełnić pojazd, aby mógł być ze względu na swoją konstrukcję uznany za wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej. Dodatkowe badanie techniczne ma bowiem potwierdzać spełnienie przez pojazd wszystkich określonych w ustawie warunków technicznych.

W przypadku pojazdów samochodowych wskazanych w art. 86a ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT, aby podatnik nabył od dnia 1.04.2014r. prawo do odliczania podatku w pełnej wysokości od wydatków eksploatacyjnych związanych z tymi pojazdami, wystąpił obowiązek przeprowadzenia "nowego" dodatkowego badania technicznego oraz uzyskania wpisu do dowodu rejestracyjnego. Organ zauważył, że pojazd samochodowy wskazany ww. przepisie mieścił się do dnia 31.03.2014r. w katalogu pojazdów, który zawierał również inne pojazdy (tj. pojazdy mające więcej niż jeden rząd siedzeń), wobec czego poprzednio wydane zaświadczenia dla tych pojazdów z dniem 1.04.2014r. utraciły swoją moc. Zachowanie ważności zaświadczeń w tym przypadku oznaczałoby akceptację niezgodności danych zawartych w zaświadczeniu z nowymi warunkami określonymi w ustawie. Zatem w przypadku pojazdów wskazanych w art. 86a ust. 9 pkt 1b i pkt 2 ustawy z dnia 11.03.2004r., badanie takie musi być przeprowadzone z uwagi na zmianę katalogu pojazdów, w którym mieściły się te pojazdy. Dodatkowe badanie techniczne ma zatem potwierdzać spełnienie przez pojazd wszystkich określonych w ustawie warunków technicznych uprawniających do odliczenia podatku naliczonego w całości.

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy zmieniającej VAT dodatkowe badanie techniczne powinno być przeprowadzone w terminie najbliższego obowiązkowego okresowego badania technicznego, nie później jednak niż przed dniem 1.07.2014r.. W przypadku niewykonania dodatkowego badania technicznego w ww. terminie uznaje się, że od dnia 1.04.2014r. pojazd nie mieści się w katalogu pojazdów wskazanych w art. 86a ust. 9 ustawy z dnia 11.03.2004r., czyli pojazdów, które ze względu na swoją konstrukcję ustawowo uznawane są za pojazdy wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej. Oznacza to, że już od 1.04.2014r. w stosunku do takiego pojazdu zastosowanie znajdują zasady ogólne. Odliczenie podatku w pełnej wysokości uzależnione wówczas będzie od spełnienia warunków wskazanych w art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy, zgodnie z którym odliczenie pełne przysługuje, jeżeli sposób wykorzystania pojazdu przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach jego używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tego pojazdu ewidencją przebiegu, wyklucza jego użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Ponadto w takim przypadku wystąpi również obowiązek złożenia do naczelnika urzędu skarbowego informacji o tym pojeździe (VAT-26).

Jeżeli zatem nie zostaną spełnione ww. warunki, wówczas od dnia 1.04.2014r. podatnikowi przysługuje ograniczone do wysokości 50% kwoty prawo do odliczenia podatku od wydatków eksploatacyjnych związanych z takim pojazdem.

Natomiast w momencie uzyskania zaświadczenia potwierdzającego spełnienie wymagań wskazanych w ustawie oraz dokonania odpowiedniej adnotacji w dowodzie rejestracyjnym, taki pojazd spełnia wymagania dla uznania go ze względu na konstrukcję, za wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika. Podatek naliczony od wydatków związanych z takim pojazdem może być wówczas w całości odliczony na podstawie art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a), w związku z art. 86a ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT.

Organ odwoławczy ocenił, że ww. 4 nowe samochody ciężarowe nabyte w maju, lipcu i sierpniu 2014r. spełniają warunki konstrukcyjne określone w art. 86a ust. 9 pkt 1 lit. b) ustawy z dnia 11.03.2004r.. Strona uzyskała dla ww. samochodów zaświadczenia wydane przez okręgową stację kontroli pojazdów o spełnieniu przez pojazdy wymagań technicznych, a

dowody rejestracyjne pojazdów zawierają adnotację VAT-1B. I tak dla niżej wymienionych samochodów ciężarowych nr rej.:

1. "[...]" strona uzyskała zaświadczenie wydane przez okręgową stację kontroli pojazdów o przeprowadzonym w dniu 31.10.2014r. dodatkowym badaniu technicznym potwierdzającym spełnienie przez pojazd wymagań określonych w art. 86a ust. 9 pkt 1 lit. b) ustawy o VAT (VAT-1B). Adnotacja VAT-1B została wpisana w dowodzie rejestracyjnym pojazdu w dniu 31.10.2014r.

2. "[...]" - dodatkowe badanie techniczne w dniu 29.10.2014r., adnotacja VAT-1 B w dniu 31.10.2014r.

3. "[...]" - dodatkowe badanie techniczne w dniu 20.10.2014r., adnotacja VAT-1 B w dniu 28.10.2014r.

4. "[...]" - dodatkowe badanie techniczne w dniu 29.10.2014r., adnotacja VAT-1 B w dniu 31.10.2014r.

Organ odnotował, że strona w prowadzonej działalności wykorzystywała 4 samochody ciężarowe nabyte przed dniem 01.04.2014r., tj.:

1. D. nr rej. "[...]",

2. E. nr rej. "[...]",

3. F. nr rej. "[...]",

4. G. nr rej. "[...]".

Strona w okresie od kwietnia do sierpnia 2014r. dokonywała zakupu oleju napędowego, części, usług naprawczych i akcesoriów do ww. samochodów, wg zestawienia faktur zawartego na stronach 10-16 decyzji organu I instancji, dla których dodatkowe badania techniczne o spełnieniu wymagań określonych w art. 86a ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT, strona przeprowadziła w lutym 2015r., zamiast w terminie najbliższego obowiązkowego badania technicznego, nie później jednak niż przed upływem 3 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy zmieniającej VAT, przed 1.07.2014r..

Odnosnie ww. samochodów organ wskazał, że są to samochody spełniające warunki konstrukcyjne określone w art. 86a ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT, strona uzyskała dla ww. samochodów zaświadczenia wydane przez okręgową stację kontroli pojazdów o spełnieniu przez te pojazdy wymagań technicznych. Natomiast w przypadku 2 pojazdów (F. nr rej. "[...]" i G. nr rej. "[...]"), brak jest dowodów rejestracyjnych i wpisu adnotacji VAT-2 o spełnieniu przez pojazdy wymagań technicznych.

Mając na uwadze powyższe organ odwoławczy w odniesieniu do 4 nowych pojazdów samochodowych nabytych przez stronę w maju, lipcu i sierpniu 2014r. stwierdził, że skoro strona nabyła ww. pojazdy samochodowe po dniu 31.03.2014r., to dodatkowe badanie techniczne winna przeprowadzić niezwłocznie po ich zakupie, gdyż posiadanie zaświadczenia potwierdzającego spełnienie przez pojazd wymagań wskazanych w ustawie oraz odpowiednia adnotacja w tym zakresie w dowodzie rejestracyjnym, wpływają na prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Skoro strona dla 4 nowych pojazdów samochodowych nie wykonała dodatkowego badania

technicznego, zatem nie spełniła przesłanek z art. 86a ust. 9 pkt 1 lit. b) ustawy o VAT, uprawniających do pełnego odliczenia podatku od wydatków związanych z nabyciem tych pojazdów. Tym samym stronie przysługuje jedynie ograniczone prawo w wysokości 50% podatku wynikającego z faktur dokumentujących nabycie tych pojazdów oraz wydatków eksploatacyjnych.

W odniesieniu zaś do pojazdów samochodowych nabytych przez stronę przed 1.04.2014r. i użytkowanych przez stronę w prowadzonej działalności, tut. organ stwierdza, że aby strona nabyła po dniu 31.03.2014r. prawo do odliczania podatku w pełnej wysokości od wydatków związanych z nabyciem oleju napędowego, części, usług naprawczych i akcesoriów do tych pojazdów, strona miała obowiązek przeprowadzenia "nowego" dodatkowego badania technicznego oraz uzyskania wpisu do dowodu rejestracyjnego. Jak wyżej wskazano, pojazd samochodowy wskazany w przepisie art. 86a ust. 9 pkt. 2 mieścił się do dnia 31.03.2014r. w katalogu pojazdów, który zawierał również inne pojazdy (tj. pojazdy mające więcej niż jeden rząd siedzeń), wobec czego poprzednio wydane zaświadczenia dla tych pojazdów z dniem 1.04.2014r. utraciły swoją moc. Zachowanie ważności zaświadczeń w tym przypadku oznaczałoby akceptację niezgodności danych zawartych w zaświadczeniu z nowymi warunkami określonymi w ustawie.

Skoro strona dla pojazdów samochodowych nabytych przed 1.04.2014r. nie wykonała dodatkowego badania technicznego w ustawowym terminie, tj. w terminie najbliższego obowiązkowego badania technicznego, nie później niż przed 1.07.2014r., zatem strona nie spełniła przesłanek z art. 86a ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT, uprawniających do pełnego odliczenia podatku od wydatków związanych z nabyciem oleju napędowego, części, usług naprawczych i akcesoriów do ww. samochodów. Tym samym stronie przysługuje jedynie ograniczone odliczenie w wysokości 50% podatku wynikającego z faktur dokumentujących wydatki eksploatacyjne związane z użytkowaniem tych pojazdów samochodowych.

Organ odwoławczy przyznał, że przepisy ustawy z dnia 11.03.2004r. i ustawy z dnia 7.02.2014r. nie zawierają wprost normy, która wiązałaby prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego z terminem uzyskania zaświadczenia i wpisu w dowodzie rejestracyjnym. Jednak jak wskazano w poprzedniej ustawie nowelizującej z dnia 16.12.2010r. o zmianie ustawy o podatku od towarów (...), ustawodawca nie wskazał terminu, w którym winno być przeprowadzone dodatkowe badanie techniczne, natomiast w ww. ustawie z dnia 7.02.2014r. termin ten został wskazany. Powyższe oznacza w ocenie organu, że w przypadku pojazdów nabytych po 1.04.2014r. nieprzeprowadzenie dodatkowego badania technicznego niezwłocznie po zakupie pojazdu (lub jego brak) powoduje, że do czasu jego przeprowadzenia podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w wysokości 50%. Badanie to winno być przeprowadzone najpóźniej do dnia złożenia deklaracji podatkowej za okres nabycia. Dopiero od daty wydania zaświadczenia i wpisu w dowodzie rejestracyjnym pojazdu podatnik ma prawo do pełnego odliczenia podatku. Zatem zarzut, iż w momencie kontroli strona legitymowała się zaświadczeniami VAT-1, organ uznał za bezzasadny.

W skardze na powyższą decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie podatnik, reprezentowany przez dotychczasowego pełnomocnika, wniósł o uchylenie zaskarżonej decyzji w całości. Powtórzył zarzuty naruszenia prawa materialnego z odwołania, uzupełniając o zarzut naruszenia art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

Autor skargi podał, że przekroczenie terminu przeprowadzenia dodatkowego badania technicznego, o którym mowa w art. 86a ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT, czyli terminu wskazanego w art. 9 ust. 1 ustawy zmieniającej VAT, nie pozbawiało skarżącego prawa do pełnego odliczenia VAT od wydatków związanych z samochodami posiadającymi na dzień kontroli stosowne zaświadczenia.

Podobnie jak w poprzednio obowiązującym stanie prawnym przeprowadzenie badania technicznego, uzyskanie zaświadczenia oraz adnotacji w dowodzie rejestracyjnym ma charakter tylko i wyłącznie dowodowy. Nie jest to natomiast materialnoprawny warunek odliczenia całości podatku naliczonego, jak trafnie podkreślono w komentarzu do art. 86a (A.Bartosiewicz, VAT. Komentarz, W-wa 2014). Owszem, gdyby w momencie kontroli skarżący nie posiadał wpisów w dowodzie rejestracyjnym, to organ mógłby zakwestionować prawo do pełnego odliczenia VAT do momentu uzyskania takiego wpisu, jednak w przypadku strony sekwencja zdarzeń była inna: w momencie kontroli skarżący posiadał już wpisy w dowodach rejestracyjnych, tylko uzyskał je z naruszeniem terminów, wskazanych w art. 9 ust. 1 ustawy zmieniającej VAT. Przy czym opóźnienie było związane z użytkowaniem nabytych samochodów poza granicami kraju - na terenie Unii Europejskiej i sprowadzanie samochodów do kraju tylko w celu dokonania dodatkowego badania technicznego byłoby nadmiernym i niepotrzebnym obciążeniem dla podatnika.

Konstatacja organu na tle przepisów art. 86a ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT i art. 9 ust. 1 ustawy zmieniającej VAT regulujących prawo do odliczenia VAT, jakoby "dopiero od daty wydania zaświadczenia i wpisu w dowodzie rejestracyjnym pojazd podatnik ma prawo do pełnego odliczenia podatku" nie znajduje w ocenie autora skargi żadnego uzasadnienia w treści normatywnej przepisów ustawy o VAT. Jak zauważył NSA w wyroku z dnia 19 sierpnia 2015r., sygn. akt II FSK 1747/13: "intencje ustawodawcy związane z nowelizacją określonych regulacji prawnych, mogą być uwzględniane przy dokonywaniu wykładni przepisów podatkowych tylko wówczas, gdy znajdują pozytywny wyraz w treści normatywnej przepisu".

Materialną podstawą do pełnego prawa do odliczenia wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, według art. 86a ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT, jest konstrukcja pojazdu, a nie wpis w dowodzie rejestracyjnym, który tylko potwierdza, zgodnie z art. 86a ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT, że pojazd spełnia określone wymogi konstrukcyjne, zawarte w art. 86a ust. 9 pkt 1 i 2 ustawy o VAT. Przy czym skarżący nabył 4 samochody nowe, nie używane oraz nieprzerabiane, prosto od dealera, a następnie skierował je do pracy za granicą w celu świadczenia usług transportowych. Zatem ich cechy konstrukcyjne można łatwo sprawdzić w specyfikacji danego typu samochodu, gdyż są to dane fabryczne, niepodlegające zmianom. Określone parametry techniczne samochody te miały zatem od momentu zakupu, bez względu na datę przeprowadzenia badania technicznego. Pozostałe samochody, nabyte przed 1.04.2014r., miały zarówno "stare", jak i "nowe" zaświadczenia, chociaż uzyskane po terminach wskazanych w art. 9 ust. 1 ustawy zmieniającej VAT.

Organ odwoławczy nie wziął w ogóle pod uwagę faktu, że kwestia ilości rzędów siedzeń wynika wprost z dowodu rejestracyjnego, który w poz. S1 wskazuje liczbę miejsc siedzących, która jeśli jest równa lub mniejsza od 3, to oznacza jeden rząd siedzeń. Zaświadczenia "nowe" mogły tylko ten stan potwierdzić.

Autor skargi podał, że na powyższe argumenty nakłada się analiza treści art. 86a ust. 11 ustawy o VAT, gdzie ustawodawca przewidział w określonych przypadkach ograniczenie prawa do odliczenia w przypadku, gdy w pojeździe samochodowym dokonano zmian, wpływających na parametry techniczne pojazdu. Tylko w przypadku, gdy nie można określić dnia wprowadzenia zmian ograniczenie prawa do odliczenia wiąże się z okresem rozliczeniowym, w którym podatnik wykaże, że pojazd spełniał wymagania, o których mowa w ust. 9 pkt 1 lub 2. Owo "wykazanie" ma związek z cechami technicznymi samochodu, a nie z pieczęcią w dowodzie rejestracyjnym. Widać tu wyraźnie wolę ustawodawcy, który przedkłada warunki materialnoprawne ponad warunki formalnoprawne, zgodnie z podstawowymi zasadami budowania norm w prawie podatkowym.

Strona uznała, że zaświadczenie i wpis w dowodzie rejestracyjnym są tylko potwierdzeniem, że dany samochód spełnia wymogi, zawarte w art. 86a ust. 9 pkt 1 i 2 ustawy o VAT. Świadczy o tym wprost zapis art. 86a ust. 10 pkt 1, gdzie ustawodawca wyraźnie określił, że "spełnienie wymagań dla pojazdów samochodowych określonych w ust. 9 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". Przedmiotem normy ograniczającej zasięg działania przepisu art. 86a ust. 1 ustawy o VAT, zawartej w art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a), jest samochód określonego rodzaju, a nie dokument zaświadczący, że ów samochód do tego rodzaju należy. Przy czym brak jest przepisu, który uzależniałby ograniczenie prawa do odliczenia od terminu uzyskania zaświadczenia i wpisu w dowodzie rejestracyjnym. Taki przepis funkcjonuje jedynie w przypadkach określonych przepisem art. 86a ust. 11 ustawy o VAT.

Podniesiono w skardze, że w uprzednio obowiązującym stanie prawnym, co nie jest bez znaczenia wbrew stanowisku organu odwoławczego, Minister Finansów zajmował stanowisko, że uzyskanie badań technicznych jest tylko potwierdzeniem spełnienia przez pojazd warunków określonych w ustawie i nie wpływa na prawo do odliczeń, o ile pojazd te warunki spełnia (interpretacja indywidualna MF z dnia 25 lipca 2012r., nr ILPP2/443-447/12-4/MR).

Również w piśmiennictwie przyjmuje się jednolicie rozumienie ww. przepisów korzystne dla podatnika w omawianej sytuacji (por. publikacje: "Czy późniejsze uzyskanie zaświadczenia VAT-1 rodzi obowiązek korekty VAT?" - Dodatek nr 8 do Poradnika VAT nr 11 z dnia 10.06.2015r., wyd. Gofin oraz "Brak sankcji za spóźnione badanie techniczne samochodu" - Poradnik VAT nr 13 z dnia 10.07.2014r., wyd. Gofin).

Dodatkowo podatek naliczony, zawarty w fakturach zakupu towarów i usług, jest elementem konstrukcyjnym VAT i wpływa bezpośrednio na istnienie i wysokość zobowiązania podatkowego w tym podatku. Jak natomiast wielokrotnie podnoszono w judykaturze, i jest to pogląd utrwalony, zobowiązanie podatkowe lub obowiązek podatkowy nie może wynikać z domniemania lub interpretacji przepisu (np. wyroki NSA z dnia 14 stycznia 2011r., sygn. akt II FSK 1550/09 i z dnia 12 czerwca 2012r., sygn. akt II FSK 2411/10). Skoro zatem ustawodawca nie powiązał dotrzymania terminów, o których mowa w art. 9 ust. 1 ustawy zmieniającej VAT, z ograniczeniem prawa do odliczenia podatku naliczonego, to organy podatkowe nie mogą wywodzić tego ograniczenia tylko z tego powodu, że przepis takie terminy w ogóle zawiera.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej wniósł o jej oddalenie, podtrzymując argumentację przedstawioną w uzasadnieniu skarżonej decyzji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej pod względem zgodności z prawem. Kontrola działalności administracji publicznej obejmuje orzekanie w sprawach skarg na decyzje i inne akty administracyjne. Zgodnie z art. 145 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. z 2012 r., poz. 270), zwanego dalej p.p.s.a., jeżeli Sąd stwierdzi naruszenie prawa materialnego lub procesowego, które to naruszenie mogło mieć wpływ na wynik sprawy, uchyła zaskarżoną decyzję, natomiast jeżeli Sąd stwierdzi, że skarga nie zasługuje na uwzględnienie oddala skargę na podstawie art. 151 p.p.s.a.

Istota sporu w przedmiotowej sprawie sprowadza się w gruncie rzeczy do konkluzji, czy strona skarżąca w okresie od kwietnia do sierpnia 2014r. miała prawo do odliczenia podatku

naliczonego w pełnej wysokości 100% z faktur dokumentujących nabycie: w maju, lipcu i sierpniu 2014r. czterech nowych samochodów ciężarowych, oleju napędowego, części, usług naprawczych i akcesoriów do samochodów ciężarowych nabytych przed 1.04.2014r. i użytkowanych w prowadzonej działalności gospodarczej.

Organ II instancji przyjął, że zgodnie z obowiązującymi od dnia 1.04.2014r. nowymi zasadami dotyczącymi odliczania podatku od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, prawo do odliczenia pełnej kwoty podatku, co do zasady, przysługuje tylko w odniesieniu do wydatków związanych z pojazdami, które wykorzystywane są wyłącznie do celów działalności gospodarczej. Organ odwoławczy wskazał, że spełnienie wymagań technicznych dla wskazanych powyżej pojazdów stwierdza się na podstawie dodatkowych badań technicznych przeprowadzonych przez okręgową stację kontroli pojazdów oraz wydanego przez nią zaświadczenia, jak również dowodu rejestracyjnego z właściwą adnotacją o spełnieniu tych wymagań.

Natomiast Organ odwoławczy uznał, że powołane w decyzji przepisy określają warunki jakie musi spełnić pojazd, aby mógł być ze względu na swoją konstrukcję uznany za wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej. Badanie techniczne ma potwierdzać spełnienie przez pojazd wszystkich określonych w ustawie warunków technicznych. Organ odwoławczy w konsekwencji przyjął, że taki pojazd spełnia wymagania dla uznania go ze względu na konstrukcję, za wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, w momencie uzyskania zaświadczenia potwierdzającego spełnienie wymagań wskazanych w ustawie oraz dokonania odpowiedniej adnotacji w dowodzie rejestracyjnym. Dopiero wtedy, według Organu, taki pojazd może być uznany za wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika. Podatek naliczony od wydatków związanych z takim pojazdem może być wówczas w całości odliczony na podstawie art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a), w związku z art. 86a ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT.

W ustawie o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U.2014.312) wprowadzono przepisy przejściowe.

Pierwszym przepisem przejściowym jest art. 7 ustawy zm. 2014 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 zm. 2014).

Przepis art. 8 ustawy zm. 2014 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 zm. 2014 reguluje kwestie 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.

Natomiast w przypadku pojazdów wymienionych w art. 86a ust. 9 pkt 1 i 2 ustawy o VAT spełnienie wymagań dla tego typu pojazdów 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 (art. 86a ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT). Jak wskazano w uzasadnieniu do ustawy z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw: "W związku z faktem, że zmianie uległ katalog pojazdów, co do których stwierdzenie spełnienia technicznych warunków dokonywane było na podstawie dodatkowego badania technicznego, zaświadczenia wydane na tę okoliczność do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy tracą co do zasady swoją moc. W związku z tym konieczne stało się uregulowanie kwestii przeprowadzenia "nowych" dodatkowych badań technicznych".

Na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy zm. 2014 "nowe" dodatkowe badania techniczne powinny być przeprowadzone w terminie najbliższego obowiązkowego okresowego badania technicznego, nie później jednak niż przed upływem trzech miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy (1 kwietnia 2014 r.). Wyjątek stanowiłyby sytuacje sprzedaży pojazdu przed określonymi wyżej terminami. W takiej sytuacji dodatkowe badanie techniczne powinno być przeprowadzone nie później niż przed dokonaniem dostawy (art. 9 ust. 2 ustawy zm. 2014).

Zgodnie art. 9 ust. 3 ustawy zm. 2014 zachowują ważność zaświadczenia wydane dla tych pojazdów samochodowych, które były wymienione dotychczas w katalogu pojazdów w art. 86a ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 marca 2014 r. (pojazdy samochodowe 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) i nadal mieszczą się w katalogu pojazdów, o którym mowa w nowym art. 86a ust. 9 pkt 1 lit. a ustawy o VAT (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 o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van), o ile oczywiście w pojazdach tych nie zostały wprowadzone zmiany skutkujące niespełnieniem warunków technicznych uprawniających do pełnego odliczenia.

W art. 86a ust. 11 ustawodawca wskazał, że " W przypadku gdy w pojeździe samochodowym, dla którego wydano zaświadczenie, o którym mowa w ust. 10 pkt 1, zostały wprowadzone zmiany, w wyniku których pojazd nie spełnia wymagań, o których mowa w ust. 9 pkt 1 lub 2, uznaje się, że pojazd nie jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej:

1) od dnia wprowadzenia zmian,

2) jeżeli nie można określić dnia wprowadzenia zmian:

a) od okresu rozliczeniowego, w którym podatnik po raz pierwszy odliczył podatek naliczony od wydatków związanych z tym pojazdem samochodowym, z zastrzeżeniem lit. b,

b) od okresu rozliczeniowego następującego po okresie rozliczeniowym, dla którego podatnik wykaże, że pojazd samochodowy spełniał wymagania, o których mowa w ust. 9 pkt 1 lub 2

- chyba że zachodzi przypadek, o którym mowa w ust. 4 pkt 1.

Mając na względzie powyższe ustalenia faktyczne i uwarunkowania prawne należy wskazać,

że skarga zasługuje na uwzględnienie.

Materialną podstawą do pełnego prawa do odliczenia wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, według art. 86a ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT, jest konstrukcja pojazdu, a nie wpis w dowodzie rejestracyjnym, który tylko potwierdza, zgodnie z art. 86a ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT, że pojazd spełnia określone wymogi konstrukcyjne, zawarte w art. 86a ust. 9 pkt 1 i 2 ustawy o VAT.

W rozpoznawanej sprawie nie budzi wątpliwości, że nabyte 4 nowe samochody nowe, nie używane oraz nieprzerabiane. Określone parametry techniczne samochodów te miały zatem od momentu zakupu, bez względu na datę przeprowadzenia badania technicznego. Pozostałe samochody, nabyte przed 1.04.2014r., miały zarówno "stare", jak i "nowe" zaświadczenia, chociaż uzyskane po terminach wskazanych w art. 9 ust. 1 ustawy zmieniającej VAT. Nie ulega zatem wątpliwości, że te samochody mogły być wykorzystywane tylko i wyłącznie w działalności gospodarczej.

Organ odwoławczy nie wziął w ogóle pod uwagę faktu, że kwestia ilości rzędów siedzeń wynika wprost z dowodu rejestracyjnego, który w poz. S1 wskazuje liczbę miejsc siedzących, która jeśli jest równa lub mniejsza od 3, to oznacza jeden rząd siedzeń. Zaświadczenia "nowe" mogły tylko ten stan potwierdzić.

W art. 86a ust. 11 ustawy o VAT, ustawodawca przewidział w określonych przypadkach ograniczenie prawa do odliczenia w przypadku, gdy w pojeździe samochodowym dokonano zmian, wpływających na parametry techniczne pojazdu.

Tylko w przypadku, gdy nie można określić dnia wprowadzenia zmian ograniczenie prawa do odliczenia wiąże się z okresem rozliczeniowym, w którym podatnik wykaże, że pojazd spełnia wymagania, o których mowa w ust. 9 pkt 1 lub 2. Owo "wykazanie" ma związek z cechami technicznymi samochodu, a nie z adnotacją w dowodzie rejestracyjnym. Należy zatem zgodzić się ze stanowiskiem strony skarżącej, że zaświadczenie i wpis w dowodzie rejestracyjnym są tylko potwierdzeniem, że dany samochód spełnia wymogi, zawarte w art. 86a ust. 9 pkt 1 i 2 ustawy o VAT. Świadczy o tym wprost zapis art. 86a ust. 10 pkt 1, gdzie ustawodawca wyraźnie określił, że "spełnienie wymagań dla pojazdów samochodowych określonych w ust. 9 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". Przedmiotem normy ograniczającej zasięg działania przepisu art. 86a ust. 1 ustawy o VAT, zawartej w art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a), jest samochód określonego rodzaju, a nie dokument zaświadczący, że ów samochód do tego rodzaju należy. Przy czym brak jest przepisu, który uzależniałby ograniczenie prawa do odliczenia od terminu uzyskania zaświadczenia i wpisu w dowodzie rejestracyjnym. Taki przepis funkcjonuje jedynie w przypadkach określonych przepisem art. 86a ust. 11 ustawy o VAT.

W konsekwencji Sąd uznał zarzuty skargi w przedmiocie naruszenia przepisów prawa materialnego, które zostały podniesione w skardze. W rezultacie należy uznać, że sporne pojazdy z uwagi na ich cechy konstrukcyjne mogły być wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej i tak też były wykorzystywane, to skarżącemu przysługiwało prawo do pełnego odliczenia podatku w wysokości 100% .

Podobnie jak w poprzednio obowiązującym stanie prawnym przeprowadzenie badania technicznego, uzyskanie zaświadczenia oraz adnotacji w dowodzie rejestracyjnym ma charakter tylko i wyłącznie dowodowy. Nie jest to natomiast materialnoprawny warunek odliczenia całości podatku naliczonego, jak trafnie podkreślono w komentarzu do art. 86a

(A.Bartosiewicz, VAT. Komentarz, W-wa 2014). W tym przypadku zaświadczenie i wpis są tylko potwierdzeniem, że dany samochód spełnia wymogi określone w art. 86a ust. 9 pkt 1 i 2 ustawy o VAT. W konsekwencji opóźnienie w przeprowadzeniu badania technicznego, nie może skutkować pozbawienia podatnika prawa do podatku naliczonego.

W związku z tym Sąd nie podziela poglądu, że w przypadku niespełnienia wymogu przeprowadzenia dodatkowego badania technicznego, w terminach określonych w ustawie, podatnikom będzie przysługiwać prawo do pełnego odliczenia VAT, ale tylko od wydatków poniesionych począwszy od dnia spełnienia wymogów (co do przeprowadzenia dodatkowego badania technicznego wraz z adnotacją w dowodzie rejestracyjnym).

Trudno bowiem zgodzić się z poglądem, że niespełnienie warunków co do terminu badania technicznego definitywnie uniemożliwia skorzystanie z pełnego prawa do odliczenia VAT. Tylko bowiem w art. 86a ust. 11 ustawy VAT wskazano, że "W przypadku gdy w pojeździe samochodowym, dla którego wydano zaświadczenie, o którym mowa w ust. 10 pkt 1, zostały wprowadzone zmiany, w wyniku których pojazd nie spełnia wymagań, o których mowa w ust. 9 pkt 1 lub 2, uznaje się, że pojazd nie jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej". Jako zasadę przyjmuje się, że nie jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej, od dnia wprowadzenia zmian.

Tylko i wyłącznie ustawodawca w tym przypadku wprowadził zasadę, że termin przeprowadzenia badań technicznych ma charakter materialnoprawny. Świadczy o tym zapis, że pojazd nie jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej, od dnia wprowadzenia zmian. W tej dacie podatnik traci prawo do podatku naliczonego w pełnej wysokości. Natomiast w dacie wykonania badania technicznego i uzyskania zaświadczenia i adnotacji w dowodzie rejestracyjnym, podatnik odzyskuje prawo do podatku naliczonego w pełnej wysokości.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem TSUE prawo podatników do odliczenia od podatku VAT, który zobowiązani są zapłacić, podatku VAT należnego lub zapłaconego z tytułu towarów i usług otrzymanych przez nich, stanowi zasadę podstawową wspólnego systemu podatku VAT, ustanowionego przez ustawodawcę Unii Europejskiej. Prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. W szczególności przysługuje ono natychmiast w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku. System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego całej działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatku neutralność wszystkich rodzajów działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem że co do zasady ona sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Uznając zatem złożoną skargę za zasadną, Wojewódzki Sąd Administracyjny orzekł jak w sentencji na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) p.p.s.a. (pkt I sentencji wyroku). Przy ponownym rozpoznaniu Organ powinien uwzględnić ocenę prawną wyrażoną w uzasadnieniu wyroku.

O zwrocie kosztów postępowania rozstrzygnięto na podstawie art. 200, 205 i 209 tej ustawy (pkt II wyroku). Przy czym do kosztów postępowania niezbędnych do celowego dochodzenia praw należą: wpis sądowy uiszczony, opłata skarbową od przedłożonego pełnomocnictwa procesowego i wynagrodzenie doradcy podatkowego. Wynagrodzenie doradcy podatkowego zostało ustalone na podstawie § 3 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 31 stycznia 2011r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi oraz szczegółowych zasad ponoszenia kosztów pomocy prawnej

udzielonej przez doradcę podatkowego z urzędu (Dz. U nr 31, poz. 153).