



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

Irena LIPOWICZ

RPO-677951-V/11/M K/GM

00-090 Warszawa Tel. centr. 22 551 77 00
Al. Solidarności 77 Fax 22 827 64 53

Warszawa, dnia 26 września 2011 r.

Pan

Jan Vincent Rostowski

Minister Finansów

ul. Świętokrzyska 12

00-916 Warszawa

Szanowny Panie Ministrze,

Zwracam się do Pana Ministra w związku z otrzymaną skargą dotyczącą wykazu pojazdów samochodowych będących pojazdami specjalnymi w rozumieniu przepisów prawa o ruchu drogowym, do których nie stosuje się ograniczeń w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego, zawartego w Załączniku do ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz. U. Nr 247, poz. 1652) - zwanej dalej ustawą nowelizującą.

W przedstawionej mi skardze Wnioskodawca podniósł, iż w ukształtowanym w/w ustawą nowelizującą stanie prawnym - obowiązującym w latach 2011 i 2012 - osoby prowadzące działalność gospodarczą w zakresie transportu sanitarnego, polegającą na przewozie osób chorych, niepełnosprawnych oraz transporcie krwi i organów do transplantacji, które przy wykonywaniu tych usług korzystają z pojazdów odpowiednio przystosowanych do tego rodzaju działalności, posiadających homologację, jako pojazdy specjalne w rozumieniu przepisów prawa o ruchu drogowym (tzw. ambulansów, karettek) nie mogą korzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego z nabyciem, użytkowaniem i eksploatacją przedmiotowych pojazdów.

Na podstawie art. 1 pkt 12 ustawy nowelizującej, w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) - zwanej dalej ustawą o VAT - dodano art. 86a, w którym to przepisie w sposób kompleksowy określono zasady odliczania

podatku naliczonego w zakresie nabywania samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony. Zgodnie z ust. 1 art. 86a prawo to ograniczono do wysokości 60 % kwoty podatku określonej na fakturze, nie więcej jednak niż 6 tys. zł.

Przedmiotowe ograniczenie nie będzie miało jednak zastosowania w odniesieniu do pojazdów i sytuacji wskazanych w ust. 2 nowego przepisu, tj. między innymi w odniesieniu do wszystkich pojazdów specjalnych, w rozumieniu przepisów prawa o ruchu drogowym. Zgodnie z art. 9 pkt 2 ustawy zmieniającej przedmiotowa regulacja wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2013 r. Na podstawie powyższej regulacji można wnioskować, iż z dniem 1 stycznia 2013 r., wszystkie pojazdy, które są pojazdami specjalnymi zgodnie z wyciągiem ze świadectwa homologacji lub z odpisu decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania świadectwa homologacji, wydanych zgodnie z przepisami prawa o ruchu drogowym, - a więc także karetki, ambulanse spełniające przedmiotowe wymagania - zostaną objęte prawem do pełnego odliczenia podatku VAT.

Natomiast w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2012 r. kwestie związane z odliczeniem podatku VAT związanego z nabyciem samochodów, zostały uregulowane w art. 3 ustawy nowelizującej. W ust. 1 przedmiotowego przepisu ustawodawca przewidział ograniczenie tożsame z ograniczeniem przewidzianym, w obowiązującym od dnia 1 stycznia 2013 r., przepisie art. 86a ustawy o VAT. Niemniej jednak w odniesieniu do pojazdów specjalnych możliwość pełnego odliczenia podatku VAT określono w sposób węższy, niż w powołanym wcześniej ust. 2 art. 86a. Mianowicie, zgodnie z art. 3 ust. 2 pkt 5 ustawy nowelizującej, ograniczenie określone w ust. 1 nie dotyczy wszystkich pojazdów samochodowych będących pojazdami specjalnymi w rozumieniu przepisów prawa o ruchu drogowym - ale tylko tych pojazdów, których przeznaczenie zostało wymienione w Załączniku do ustawy nowelizującej.

Przedmiotowy Załącznik nie wymienia pojazdów służących do transportu osób chorych, rannych, czy transportu krwi oraz organów do transplantacji. W chwili obecnej skorzystanie z tego

prawa przez osoby prowadzące działalność transportową przy pomocy karettek, ambulansów, nie jest w konsekwencji możliwe.

Przyjęcie regulacji zawartej w omawianym art. 3 ustawy nowelizującej i wprowadzenie na okres 2 lat ograniczeń w możliwości przyznania pełnego prawa do odliczenia podatku od towarów i usług podyktowane zostało uwarunkowaniami budżetowymi nie pozwalającymi na przyznanie pełnego prawa do odliczenia podatku VAT, skutkującymi tym, iż Rzeczpospolita Polska złożyła do Komisji Europejskiej wnioski o uzyskanie derogacji na stosowanie szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit a oraz art. 168 dyrektywy Rady 2006/112/WE w zakresie ograniczenia w odliczaniu podatku naliczonego od niektórych pojazdów samochodowych nią objętych oraz braku konieczności rozliczania podatku od towarów i usług w przypadku wykorzystywania tych pojazdów do celów prywatnych. Projekt stosownej decyzji „derogacyjnej” Komisja Europejska przedstawiła 7 czerwca 2010 r. Rada przyjęła ww. decyzję w dniu 27 września 2010 r. (uzasadnienie projektu ustawy nowelizującej).

Zgodnie z treścią przedmiotowej Decyzji Wykonawczej Rady z dnia 27 września 2010 r. upoważniającej Rzeczpospolitą Polskę do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 256 z 30.09.2010 r., s. 24-25) Polska została uprawniona, w określonym czasie, do ograniczenia do 60% prawa do odliczenia podatku VAT należnego z tytułu zakupu, wewnątrzwspólnotowego nabycia, przywozu, wynajmu lub leasingu pojazdów silnikowych innych niż pojazdy osobowe o dopuszczalnej ładowności powyżej 500 kg i dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, maksymalnej do kwoty 6.000 PLN (art. 1 Decyzji). W myśl art. 2 Decyzji ograniczenie to nie ma zastosowania do następujących kategorii pojazdów:

- a) pojazdów zakupionych w celu odsprzedaży, wynajmu lub leasingu;
- b) pojazdów, które zgodnie z kryteriami ustanowionymi w przepisach podatkowych uważa się za pojazdy przeznaczone głównie do przewozu towarów;
- c) pojazdów przeznaczonych do wykonywania specjalnych funkcji;

d) pojazdów, które konstrukcyjnie przeznaczone są do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą.

Powołana Decyzja Rady operuje w art. 2 lit c) pojęciem pojazdów przeznaczonych do wykonywania specjalnych funkcji. Decyzją nie określono więc w sposób jednoznaczny katalogu pojazdów specjalnych - tak jak uczyniono to w Załączniku do ustawy zmieniającej, który przewiduje 11 enumeratywnie określonych przeznaczeń pojazdów specjalnych. Wśród nich nie ma pojazdów przeznaczonych do transportu osób chorych, rannych, niepełnosprawnych, krwi oraz organów do transplantacji (karetek/ambulansów). Znalazły się natomiast w nim takie kategorie, jak: 1) agregat elektryczny/spawalniczy, 2) bankowóz, 3) do prac wiertniczych, 4) koparka, koparko spycharka, 5) ładowarka, 6) do oczyszczania dróg, 7) podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych, 8) pomoc drogowa, 9) do zimowego utrzymania dróg, 10) żuraw samochodowy, 11) pogrzebowy.

Karetki, ambulanse są niewątpliwie pojazdami specjalnymi w rozumieniu przepisów prawa o ruchu drogowym. W rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z dnia 24 października 2005 r. w sprawie homologacji typu pojazdów samochodowych i przyczep (Dz. U. Nr 238, poz. 2010 ze zm.) w załączniku Nr 1 - określającym definicje kategorii i typów pojazdów dla potrzeb homologacji typu pojazdu - w części A, w pkt 5 dotyczącym pojazdów specjalnych, czytamy: *Niezależnie od wyżej wymienionych kategorii pojazdów w procesie homologacji typu pojazdu wyróżnia się także niektóre „pojazdy specjalne” co oznacza pojazdy kategorii M, N, lub O, w tym:*

5.3. *„Samochody sanitarne (ambulansy)” - pojazdy samochodowe kategorii M przeznaczone do transportu osób chorych lub rannych, wyposażone w urządzenia medyczne do tego niezbędne.*

Zgodnie z § 6 ust. 1 w/w rozporządzenia Minister wydaje świadectwo homologacji typu lub zmianę świadectwa homologacji typu dla danego typu pojazdu, przedmiotu wyposażenia lub części, jeżeli protokół badania homologacyjnego wraz ze sprawozdaniem z badań potwierdza spełnienie wymagań, o których mowa w art. 68 ust. 7 ustawy Prawo o ruchu drogowym. W myśl ust. 2 pkt 1 lit b tegoż § 6, wykaz wymagań, o których mowa w art. 68 ust. 7 ustawy Prawo o ruchu drogowym.

w zależności od kategorii pojazdu dla procedury homologacji typu pojazdu dla niektórych pojazdów specjalnych - określa załącznik nr 7 do rozporządzenia, którego Dodatek 1 dotyczy m.in. samochodów sanitarnych.

Pragnę jednocześnie podkreślić, iż z mocy samej definicji zawartej w art. 2 pkt 36 ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym (t.j., Dz. U. z 2005 r., Nr 108, poz. 908 ze zm.) pojazd specjalny jest to *„pojazd samochodowy przeznaczony do wykonywania specjalnej funkcji (określenie tożsame z art. 2 lit c) w/w Decyzji - uwaga własna), która powoduje konieczność dostosowania nadwozia lub posiadania specjalnego wyposażenia; w pojeździe tym mogą być przewożone osoby i rzeczy związane z wykonywaniem tej funkcji”*.

Reasumując, w mojej ocenie karetki, ambulanse należą do szczególnej kategorii pojazdów przeznaczonych właśnie do wykonywania specjalnych funkcji, często związanych z ratowaniem najwyższego dobra, jakim jest życie ludzkie. Działalność polegająca na świadczeniu usług, czy to w zakresie transportu krwi, organów do transplantacji, czy transportu osób chorych, rannych i niepełnosprawnych jest działalnością o dużym znaczeniu społecznym. Jest dla mnie rzeczą oczywistą iż w przypadku tego rodzaju działalności, stanowiącej element szeroko rozumianego systemu ochrony i dbałości o ludzkie życie i zdrowie, państwo powinno stwarzać dla obywatela jasne i niedyskryminujące warunki jej wykonywania.

Wstępna analiza przepisów krajowych dotyczących omawianej problematyki, w tym uzasadnienia ustawy nowelizującej, jak również rozstrzygnięć organów Unii Europejskiej, nie wskazuje racjonalnych przesłanek, które przesądziły o tym, iż pojazdy takie, jak koparka, czy pojazd pogrzebowy, zostały ujęte w Załączniku do ustawy zmieniającej, natomiast karetki i ambulanse już nie. Wyliczenie zawarte w części wstępnej Decyzji Rady z dnia 27 września 2010 r. (pkt 6, stwierdzający, iż „(...) pojazdy przeznaczone do wykonywania określonych funkcji, takie jak pojazdy pomocy drogowej, pojazdy pogrzebowe i ładowarki kołowe, a także pojazdy przeznaczone do odsprzedaży lub wynajmu nie powinny być objęte tym odstępstwem”) należy

traktować jedynie, jako wyliczenie przykładowe. Wskazuje na to zwrot „takie jak”, ale przede wszystkim treść Załącznika do ustawy nowelizującej, zawierającego wykaz przeznaczeń pojazdów specjalnych, który jest szerszy niż wyżej przytoczony - obok pojazdów pomocy drogowej, pogrzebowych i ładowarek Załącznik przewiduje 8 innych przeznaczeń, przykładowo bankowóz lub agregat elektryczny/spawalniczy. W kontekście ustawowej definicji pojazdu specjalnego, która mieści w sobie *ex lege* element wykonywania przez ten pojazd specjalnej funkcji, można wnioskować, iż każdy tego rodzaju pojazd powinien zostać objęty zwolnieniem, o którym mowa w art. 2 Decyzji. Orzecznictwo sądów administracyjnych potwierdza przy tym, iż pomimo faktu, iż zgodnie z przepisami ustawy o podatku VAT, obowiązującymi od 22 sierpnia 2005 r. do 1 stycznia 2011 r., karetki nie zostały ujęte w Załączniku nr 9 do tej ustawy (zawierającego wykaz przeznaczeń pojazdów specjalnych) podatnik posiadał w tym okresie prawo do dokonywania odliczeń podatku naliczonego (vide: wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2009 r., sygn. akt I FSK 1295/08, wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 kwietnia 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 515/10).

Analiza w/w orzeczeń wskazuje, iż głównym argumentem przeważającym za uznaniem tego prawa w przypadku karetek była wykładania zapewniająca niepogarszanie sytuacji podatnika w stosunku do sytuacji, w jakiej znajdował się przed wejście Polski do Unii Europejskiej, kiedy to podatnik korzystał z prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Należy przy tym wskazać, iż obecna treść Załącznika do ustawy nowelizującej jest w istocie powieleniem treści w/w uchylonego Załącznika nr 9 do ustawy o podatku VAT. Zawiera tożsame kategorie pojazdów, pomimo, iż jak wynika z orzecznictwa sądów administracyjnych, karetki także zostały uznane za pojazdy, co do których przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego. Warto przytoczyć w tym miejscu pogląd wyrażony w uzasadnieniu w/w wyroku WSA w Warszawie, zgodnie z którym „*Sąd opierając się na stanowisku wskazanych w orzeczeniu NSA stwierdził, iż nowelizacja ustawy o VAT z dnia 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych istaw (Dz. U. Nr 90, poz. 756), która weszła w życie z dniem 22 sierpnia 2005 r., na podstawie której wprowadzone zostały zmiany m.in. w art.*

86 i art. 88 ustawy o VAT, a także w załączniku Nr 9 do tej ustawy naruszała poprzez wprowadzenie stosownych ograniczeń - normy określone w art. 17 ust. 6 VI Dyrektywy. Nie ulega wątpliwości, iż zmiany wprowadzone na podstawie ww. noweli do ustawy o VAT poprzez nie wskazanie we wzmiankowanych przepisach karetek jako pojazdów stanowiących środek transportu przeznaczony do przewozu chorych lub rannych pozbawiły Stronę prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego z użytkowaniem takich pojazdów". Sam fakt, iż obecny Załącznik do ustawy nowelizującej stanowi odzwierciedlenie poprzednio obowiązującego nie może więc, w mojej opinii, przekonywać o trafności przyjętego rozwiązania.

Powyższe uwagi przedstawiam Panu Ministrowi stosownie do art. 16 ust.2 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t.j. Dz.U. z 2001r., Nr 14, poz.147 ze zm.) z uprzejmą prośbą o zajęcie stanowiska w przedmiotowej sprawie. W szczególności uprzejmie proszę o wyjaśnienie, w oparciu, o jakie kryteria został ustalony katalog przeznaczeń pojazdów zawarty w Załączniku do ustawy nowelizującej oraz wskazanie przesłanek, które przesądziły o tym, iż pojazdy specjalne takie jak karetka, ambulans nie znalazły się w przedmiotowym Załączniku.

Leona Wyrzyńska
Leona Wyrzyńska