POLSKA IZBA
STACJI KONTROLI POJAZDÓW

ul. Gdańska 51 lok. A, 01-633 Warszawa

KRS 0000205318, REGON 015737230, NIP 1132480641
tel. 22 811 26 06, fax 22 811 28 78
ING Bank Śląski: 40 1050 1025 1000 0022 8014 9754
www.piskp.pl email: biuro@piskp.pl
Zarząd Izby: dr inż. Leszek Turek - Prezes Zarządu

Warszawa, dnia 31 stycznia 2018 roku

PISKP/LT/04/01/2018

KOPIA

DZIENNIK PODAWCZY
Wpł. 31 -01- 2018
Kancelaria Prezesa Rady Ministrów 2

Pan Premier
Mateusz Morawiecki
Kancelaria Prezesa Rady Ministrów
Al. Ujazdowskie 1/3
00-583 Warszawa

Szanowny Panie Premierze.

Polska Izba Stacji Kontroli Pojazdów jest organizacją branżową, zrzeszającą polskich przedsiębiorców prowadzących stacje kontroli pojazdów. Jest ogólnopolskim reprezentantem środowiska przeprowadzającego badania techniczne pojazdów. Na polskim rynku działa ponad 4000 podmiotów prowadzących stacje kontroli pojazdów, które zatrudniają ponad 12 tys. uprawnionych diagnostów samochodowych przeprowadzających badania techniczne pojazdów.

Bezpieczeństwo obywateli jest wartością konstytucyjną, za które odpowiada Państwo. Rozumiane jest bardzo szeroko. Jednym z jego elementów jest bez wątpienia bezpieczeństwo ruchu drogowego. Państwo nie jest w stanie działać we wszystkich obszarach. Niektóre zadania mogą być zlecone przepisami prawa np. podmiotom prywatnym. Taka sytuacja ma miejsce w przypadku stacji kontroli pojazdów. Ich zadaniem jest kontrola stanu technicznego pojazdów i eliminowanie z ruchu niesprawnych pojazdów, które zagrażają wszystkim uczestnikom ruchu drogowego.

Prowadzenie stacji kontroli pojazdów zostało ściśle określone w przepisach prawa. Jest to regulowana działalność gospodarcza. Warunki i zasady jej prowadzenia zostały określone przede wszystkim w ustawie – Prawo o ruchu drogowym oraz rozporządzeniach wykonawczych, które precyzują szczegółowe wymagania jakim musi odpowiadać stacja kontroli pojazdów w zakresie wyposażenia i warunków lokalowych, zakres i sposób przeprowadzania badań technicznych pojazdów, szczegółowe wymagania w stosunku do diagnostów, warunki techniczne jakim powinny odpowiadać pojazdy oraz wysokość opłat związanych z prowadzeniem stacji kontroli pojazdów i wykonywaniem badań technicznych. To tylko główne regulacje związane z badaniami technicznymi. Jest ich znacznie więcej.

W praktyce sprowadza się to do tego, że prywatni przedsiębiorcy za swoje własne pieniądze (bez pomocy Państwa) zbudowali i wyposażyli jedne z najnowocześniejszych stacji kontroli pojazdów w

Europie. Przeprowadzając badania techniczne pojazdów wykonują zadania zlecone przez Państwo za określoną urzędowo opłatą, licząc na współpracę i pomoc Państwa w tym zakresie. Od bardzo wielu lat tej pomocy ze strony Państwa nie widać.

Zgodnie z art. 84a ust. 1 pkt 3 lit. b) ustawy z dnia 20 czerwca 1997 roku – Prawo o ruchu drogowym (Dz. U. z 2017 r., poz. 1260 ze zm.) minister właściwy do spraw transportu określi w drodze rozporządzenia wysokość opłat za przeprowadzenie badań technicznych. Powinien przy tym uwzględnić (art. 84a ust. 2 ustawy) warunki techniczne pojazdów podlegających badaniu, konieczność zapewnienia odpowiednich kwalifikacji diagnostów wykonujących badanie oraz **koszty wykonywania badań**.

W ocenie Polskiej Izby Stacji Kontroli Pojazdów delegacja ustawowa nie jest prawidłowo wykonywana przez ministra właściwego ds. transportu w zakresie ustalania opłat za badania techniczne pojazdów.

W 2004 roku zostało wydane rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 29 września 2004 r. w sprawie wysokości opłat związanych z prowadzeniem stacji kontroli pojazdów oraz przeprowadzaniem badań technicznych pojazdów (Dz. U. z 2004 r., nr 223, poz. 2261 ze zm.). Od tego czasu, aż do dnia dzisiejszego wysokość opłat za badania techniczne nie uległa zmianie (**Panie Premierze to już jest 14 lat !!!**). Stawki za badania techniczne zostały określone w kwotach brutto. Obowiązujący obecnie sposób ich wyliczania bazuje na nieobowiązującym od 22 września 2009 roku rozporządzeniu w sprawie zakresu i sposobu przeprowadzania badań technicznych pojazdów oraz wzorów dokumentów stosowanych przy tych badaniach (Dz. U. z 2003 r., nr 227, poz. 2250 z późn. zm.). Od tego czasu rozporządzenie w sprawie zakresu i sposobu przeprowadzania badań technicznych pojazdów zmieniało się już dwukrotnie. Jak wynika z raportów Transportowego Dozoru Technicznego w związku z narastającą niespójnością, a wręcz sprzecznością tego ostatniego aktu prawnego z nadal obowiązującym cennikiem badań ustanowionym w 2004 roku, diagności popełniają bardzo dużo błędów podczas jego stosowania. Prowadzi to do obniżenia wpływów podatkowych Skarbu Państwa.

Dodatkowo w ustawie z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej (Dz. U. 2010 nr 238 poz. 1578) w art. 146a **dokonano zmiany podstawowej stawki podatku od towarów i usług z 22 na 23%** w stosunku do wszystkich działalności gospodarczych, w tym także związanych z wykonywaniem badań technicznych pojazdów. **W związku z tym, że opłata urzędowa za badanie techniczne jest podana jako opłata brutto spowodowało to przeniesienie wszystkich kosztów zmiany podstawowej stawki tego podatku jedynie na podmioty prowadzące stacje kontroli pojazdów**. W Dyrektywie 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej określona została zasada neutralności podatku od towarów i usług. Obecnie wszelkie obciążenia ekonomiczne związane z zwiększeniem stawki podatku VAT o 1 % ponoszą wyłącznie przedsiębiorcy prowadzący stacje kontroli pojazdów, wbrew wskazanej powyżej zasadzie. Zleciliśmy sporządzenie opinii przez Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o. dotyczący wadliwości rozporządzenia z dnia 29 września 2004 r. w sprawie wysokości opłat związanych z prowadzeniem stacji kontroli pojazdów oraz przeprowadzaniem badań technicznych pojazdów w zakresie określenia opłat za badania techniczne pojazdów w kwotach brutto (w związku ze zmianami

wysokości podstawowej stawki podatku od towarów i usług z 22% na 23% od dnia 1 stycznia 2011 roku, która obciążyła przedsiębiorców prowadzących stacje kontroli pojazdów poprzez pomniejszenie ich przychodu). Z opinii tej jednoznacznie wynika, że określenie opłaty za badania techniczne w kwocie brutto jest wadliwe prawnie od 1 stycznia 2011 roku w związku z brakiem podwyższenia wysokości opłat po zmianie stawki podatku od towarów i usług z 22% na 23%. Taki stan rzeczy narusza również określone w art. 1 ust. 2 Dyrektywy 112 zasady neutralności i przerzucalności podatku od wartości dodanej poprzez uniemożliwienie przenoszenia ekonomicznego ciężaru na ostatecznych odbiorców usług. Treść opinii przesyłamy w załączeniu.

Wielokrotnie sygnalizowaliśmy ten problem Organom Władzy Publicznej, w tym ministrowi właściwemu do spraw finansów, czy też ministrowi właściwemu do spraw transportu. Polska Izba Stacji kontroli Pojazdów jako Izba Gospodarcza, a także jej Członkowie zwracali się o zmianę przepisów dotyczących opłat za badania techniczne pojazdów.

W załączeniu przekazujemy wykaz pism kierowanych w przedmiotowej sprawie (załącznik nr 2). Na przestrzeni lat na 21 pism merytorycznych wskazujących i omawiających sygnalizowany problem otrzymaliśmy zaledwie 3 odpowiedzi.

5 lutego 2014 roku zakończyła pracę grupa robocza, która zgodnie z inicjatywą Ministerstwa Infrastruktury i Rozwoju opracowała sposób realizowania celów zawartych w „Strategii działań w kierunku usprawnienia systemu badań technicznych oraz poprawienia ich jakości". Uczestniczyliśmy w pracach tej Grupy. **Jedną z tez jednogłośnie aprobowanych przez wszystkie organizacje była nowelizacja rozporządzenia dotyczącego opłat za badania techniczne pojazdów**. Była to teza 11 – Dostosowanie cennika do zmienionego rozporządzenia dotyczącego zakresu i sposobu wykonywania badań technicznych pojazdów (ujednolicenie zapisów, przejrzysty przekaz). W propozycji wdrożenia tezy zapisano: *„Zmienić rozporządzenie w sprawie opłat za wykonywanie badań technicznych pojazdów upraszczając go, jak również aktualizując do obowiązującego obecnie rozporządzenia w sprawie badań technicznych pojazdów. Wprowadzić zasady pozwalające na jego samo aktualizację.* ***Teza wymaga natychmiastowej realizacji i powinna zostać wdrożona w działaniu odrębnym".*** **Do dnia dzisiejszego nie doczekaliśmy się praktycznie żadnej reakcji ze strony ministra właściwego do spraw transportu.**

W międzyczasie przygotowaliśmy projekt nowej tabeli opłat, gdzie stawki za badania techniczne określne są w kwotach netto, a odpowiednia stawka podatku VAT jest do nich doliczana, niezależnie od jej aktualnej wysokości. Projekt zwiera również mechanizm automatycznej corocznej waloryzacji, bez konieczności wydawania nowego, bądź też nowelizowania rozporządzenia, uwzględniający wzrost kosztów prowadzenia działalności. Ponadto projekt uwzględnia też zmiany rozporządzenia w sprawie zakresu i sposobu przeprowadzania badań technicznych pojazdów i jest do nich dostosowany. Mimo iż powstały konkretne projekty legislacyjne w tym zakresie, niestety do dnia dzisiejszego, brak jest konkretnych działań resortu transportu w tej sprawie.

Brak realizacji tej tezy odbieramy jako celowe działanie, mające na celu zniszczenie polskich przedsiębiorców.

Od 14 lat w rozporządzeniu dotyczącym opłat za badania techniczne pojazdów nie potrafiono nie tylko zmienić stawek opłat, ale także wprowadzić ich waloryzacji. Temat cały czas pozostaje nierozwiązany. W tym czasie nastąpił prawie 70% wzrost kosztów prowadzenia tej działalności. Na koszty funkcjonowania stacji kontroli pojazdów ma wpływ szereg czynników. Są to czynniki osobowe, czyli wynagrodzenie pracowników, koszty podatków, energii, zużycia urządzeń i wiele innych. Koszty pracownicze stanowią ok. 45%, koszty energii ok. 17%, koszty utrzymania budynku (w tym m.in. podatki i ogrzewanie) ok. 30 %, a pozostałe koszty ok. 8 %. Od 2004 roku koszty prowadzenia stacji kontroli pojazdów istotnie wzrosły. Minimalne wynagrodzenie za pracę w 2004 roku wynosiło 824 zł brutto, a w 2018 roku wynosi 2100 zł brutto. Oznacza to wzrost o 155 % (obecnie uprawniony diagnosta zarabia średnio ok. 3800 zł netto, co przedsiębiorcę kosztuje ok. 6500 zł). Średnia cena energii elektrycznej na rynku konkurencyjnym w 2004 roku wynosiła 118 zł/MWh, przy 169,70 zł/MWh w 2016 roku. Nastąpił wzrost o 44 %. W październiku 2004 roku 1000 litrów oleju opałowego kosztowało ok. 1724 zł netto, w styczniu 2018 roku 2437 zł netto. Oznacza to wzrost o ok. 41 %. Maksymalna stawka podatku od nieruchomości w 2004 roku od budynków i ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej za metr kwadratowy wynosiła 17,42 zł, przy 23,10 zł obowiązujących w 2018 roku. Oznacza to wzrost stawki tego podatku o 32,61 %. Od samego 2011 roku obciążenia wobec ZUS wzrosły o 38,3%. Na podanych przykładach widać wyraźnie jak rosną koszty. Wzrost kosztów prowadzenia działalności w zakresie stacji kontroli pojazdów nie został przedsiębiorcom przez Państwo w żaden sposób zrekompensowany. Mamy obawy, że dalsze utrzymywanie takiego stanu rzeczy przyczyni się do braku środków na konserwację i modernizację urządzeń na stacjach kontroli pojazdów. Przyczyni się to do degradacji obecnie używanych urządzeń na, co w dalszej konsekwencji odbije się negatywnie na stanie technicznym pojazdów poruszających się po drogach, których stacje kontroli pojazdów nie będą w stanie poprawnie zweryfikować. Dotychczasowa polityka doprowadziła do tego, że przedsiębiorcy nie posiadają środków na modernizację urządzeń.

Wprowadzenie nowej tabeli opłat nie wymaga zmiany ustawy – Prawo o ruchu drogowym. **Władny w tej sprawie jest minister właściwy do spraw transportu, który na podstawie delegacji ustawowej wydaje rozporządzenie w tym zakresie. Nie jest to więc skomplikowana sprawa pod względem legislacyjnym.**

Nasze środowisko reprezentują przedsiębiorcy w prawie 100% z polskim kapitałem, z przewagą mikro i małych firm, z czego 70% to firmy rodzinne, często wielopokoleniowe. Bardzo liczyliśmy i liczymy na deklaracje Pana Premiera dotyczące wspierania polskich przedsiębiorców. System badań technicznych istnieje w Polsce od prawie 50 lat i jego początek tworzenia przypada na wczesne lata 70 ubiegłego wieku. W końcu lat 90 i po 2000 r. praktycznie przebudowano całe jego zaplecze techniczne (budynki i wyposażenie). **Wykonali to w 99% polscy mikro i mali przedsiębiorcy przy użyciu własnych środków.**

Panie Premierze, od wielu lat problem podwyższenia opłat za badania techniczne traktowany był jako decyzja polityczna. Dlaczego my jako przedsiębiorcy mamy ponosić koszty tej polityki prowadzonej

przez dotychczasowe rządy? Bardzo często zbywano nas, że zmiana tabeli opłat może nastąpić jedynie przy okazji wdrożenia Dyrektywy 2014/45/UE. **Panie Premierze nasz system już obecnie spełnia wszystkie kryteria Dyrektywy jako jeden z nielicznych w całej Europie**. Brak tylko koordynacji działań pomiędzy jednostkami nadzorującymi (Starostwa). Od ukazania się Dyrektywy czekamy 4 lata, ale już dłużej nie możemy czekać. Wiele małych firm nie przetrwa i będzie musiało zakończyć swoją działalność.

Jako reprezentanci całego środowiska badań technicznych pojazdów liczymy na zrozumienie naszych bolączek i pomoc ze strony Pana Premiera aby tą sytuację uzdrowić.

Mamy nadzieję, że Pan Premier pochyli się nad zaprezentowanym w powyższym piśmie problemem. Liczymy na to, że uda się wypracować kompromisowe rozwiązanie, które będzie satysfakcjonowało obie strony, tj. stronę rządową i przedsiębiorców prowadzących stacje kontroli pojazdów.

Jednocześnie deklarujemy gotowość do bezpośredniego spotkania się z Panem Premierem w celu przedstawienia wszystkich problemów nurtujących nasze środowisko, a jest ich wiele.

Z poważaniem

PREZES ZARZĄDU

dr inż. Leszek Turek

Załączniki:

1) Opinia Instytutu Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o. dotycząca wadliwości rozporządzenia z dnia 29 września 2004 r. w sprawie wysokości opłat związanych z prowadzeniem stacji kontroli pojazdów oraz przeprowadzaniem badań technicznych pojazdów.
2) Wykaz pism kierowanych do Organów Władzy Publicznej w przedmiotowej sprawie.

Załącznik nr 2

Wykaz pism kierowanych do Organów Władzy Publicznej w przedmiotowej sprawie.

1. pismo z dnia 27.01.2011 (PISKP/SM/08/01/2011) do Ministerstwa Infrastruktury;
2. pismo z dnia 15.02.2012 (PISKP/SM/03/02/2012) do Ministerstwa Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej;
3. pismo z 16.03.2012 Rady PISKP do Ministra Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej;
4. pismo Gorzycki Sp. z o.o. (Członka Izby) z dnia 21.03.2012 do Ministerstwa Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej;
5. odpowiedz z 13.06.2012 (TD-5t-511-28/12) Ministerstwa Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej;
6. pismo z dnia 26.11.2012 Przewodniczącej Rady PISKP do Parlamentarnego Zespołu ds. Bezpieczeństwa Ruchu Drogowego;
7. pismo z dnia 25.07.2013 (PISKP/MB/12/07/2012) do Ministerstwa Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej;
8. odpowiedź z dnia 30.07.2012 (TD-5t-511-44/12) Ministerstwa Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej;
9. pismo Gorzycki Sp. z o.o. (Członka Izby) z dnia 27.06.2012 do Ministerstwa Finansów;
10. pismo z dnia 12.08.2014 (PISKP/LT/03/08/2014) do Ministra Infrastruktury i Rozwoju;
11. pismo z dnia 22.09.2014 (PISKP/LT/04/09/2014) do Ministra Infrastruktury i Rozwoju;
12. pismo z dnia 24.02.2015 (PISKP/LT/01/02/2015) do Parlamentarnego Zespołu ds. Bezpieczeństwa Ruchu Drogowego;
13. pismo z dnia 25.02.2015 (PISKP/LT/09/02/2015) do Ministra Infrastruktury i Rozwoju;
14. pismo z dnia 25.02.2015 (PISKP/LT/10/02/2015) do Ministerstwa Infrastruktury i Rozwoju;
15. pismo z dnia 26.05.2015 (PISKP/LT/07/05/2015) do Ministerstwa Infrastruktury i Rozwoju;
16. list otwarty z dnia 27.05.2015 (PISKP/LT/08/05/2015) do Prezesa Rady Ministrów;
17. odpowiedź z 13.08.2015 (DTD.IV.4400.2.130.2015.ARS.1) Ministerstwa Infrastruktury i Rozwoju;
18. pismo z dnia 27.08.2015 (PISKP/LT/02/08/2015) do Ministerstwa Infrastruktury i Rozwoju;
19. pismo z dnia 18.11.2015 (PISKP/LT/03/11/2015) do Ministerstwa Infrastruktury i Budownictwa;
20. pismo z dnia 16.09.2016 (PISKP/LT/01/09/2016) do Prezesa Rady Ministrów;
21. pismo z dnia 16.09.2016 (PISKP/LT/02/09/2016) do Prezydenta Rzeczpospolitej Polskiej;
22. pismo z dnia 28.10.2016 (PISKP/LT/01/10/2016) do Ministerstwa Infrastruktury i Budownictwa;
23. pismo z dnia 28.11.2017 (PISKP/LT/02/11/2017) do Ministerstwa Infrastruktury i Budownictwa;
24. pismo z dnia 16.01.2018 (PISKP/LT/02/01/2018) do Ministerstwa Infrastruktury.

INSTYTUT STUDIÓW PODATKOWYCH
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

Instytut Studiów Podatkowych
Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o.
Spółka doradztwa podatkowego
ul. Kaleńska 8
04-367 Warszawa

Warszawa, dnia 31 marca 2015 r

ISP/1069 /03/15/

Szanowny Pan
dr inż. Leszek Turek
Prezes Zarządu
Polska Izba
Stacji Kontroli Pojazdów
ul. Gdańska 51 lok. A
01-633 Warszawa

W nawiązaniu do udzielonego zlecenia uprzejmie przesyłam **memoriał dotyczący wadliwości rozporządzenia z dnia 29 września 2004 r. w sprawie wysokości opłat związanych z prowadzeniem stacji kontroli pojazdów oraz przeprowadzaniem badań technicznych pojazdów.**

Mam również zaszczyt poinformować, że w IX Rankingu firm i doradców podatkowych, organizowanym przez „Dziennika Gazeta Prawna", Grupa Instytutu Studiów Podatkowych została uznana za „Najskuteczniejszą Firmę Doradztwa Podatkowego w 2014 r" oraz zajęła II miejsce w kategorii „Najlepsza Firma Doradztwa Podatkowego w 2014 r."

Dziękując za okazane zaufanie pragnę zadeklarować gotowość dalszej współpracy Instytutu oraz pozostałych członków Grupy Instytutu Studiów Podatkowych w zakresie usług doradztwa podatkowego i prawnego

Łączę wyrazy szacunku

Prof. dr hab. Witold Modzelewski
DORADCA PODATKOWY Nr 9090

INSTYTUT STUDIÓW PODATKOWYCH

Memoriał

dotyczący wadliwości rozporządzenia z dnia 29 września 2004 r. w sprawie wysokości opłat związanych z prowadzeniem stacji kontroli pojazdów oraz przeprowadzaniem badań technicznych pojazdów w zakresie określania opłat za badania techniczne pojazdów w kwotach brutto (w związku ze zmianami wysokości podstawowej stawki podatku od towarów i usług z 22% na 23% od dnia 1 stycznia 2011 r., która obciążyła przedsiębiorców prowadzących stacje kontroli pojazdów poprzez zmniejszenie ich przychodu)

Opracował zespół w składzie:

Prof. dr hab. Witold Modzelewski

Mgr Agata Strocka

Warszawa, marzec 2015 r.

I. Wprowadzenie.

Przedsiębiorcy prowadzący stacje kontroli pojazdów działają na podstawie przepisów ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym[1] oraz przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej[2]. Zgodnie z art. 83 ust. 2 Prawa o ruchu drogowym *działalność gospodarcza w zakresie prowadzenia stacji kontroli pojazdów jest działalnością regulowaną w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej i wymaga uzyskania wpisu do rejestru przedsiębiorców prowadzących stację kontroli pojazdów*. W świetle natomiast przepisu ust. 3, stację kontroli pojazdów może prowadzić przedsiębiorca:

1) posiadający siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

2) nie będący przedsiębiorcą, w stosunku do którego otwarto likwidację lub ogłoszono upadłość;

3) nieskazany prawomocnym wyrokiem za przestępstwo popełnione w celu osiągnięcia korzyści majątkowej lub przestępstwo przeciwko dokumentom - dotyczy osoby fizycznej lub członków organów osoby prawnej;

4) posiadający wyposażenie kontrolno-pomiarowe oraz warunki lokalowe gwarantujące wykonywanie odpowiedniego zakresu badań technicznych pojazdów zgodnie ze szczegółowymi warunkami przeprowadzania tych badań;

5) posiadający poświadczenie zgodności wyposażenia i warunków lokalowych z wymaganiami odpowiednio do zakresu przeprowadzanych badań wpisanego do rejestru przedsiębiorców prowadzących stację kontroli pojazdów;

6) zatrudniający uprawnionych diagnostów.

Zgodnie z art. 81 Prawa o ruchu drogowym właściciel pojazdu samochodowego, ciągnika rolniczego, pojazdu wolnobieżnego wchodzącego w skład kolejki turystycznej, motoroweru lub przyczepy jest obowiązany przedstawiać go do badania technicznego, które dzieli się na badania okresowe, badania dodatkowe oraz badania co do zgodności z

---

[1] T. j. : Dz. U. z 2012 r. poz. 1137 ze zm., zwana dalej: „Prawem o ruchu drogowym".

[2] T. j. : Dz. U. z 2013 r. poz. 672 ze zm., zwana dalej: „ustawą o swobodzie działalności gospodarczej"

warunkami technicznymi. W myśl ust. 1 tego artykułu badanie techniczne jest przeprowadzane na koszt właściciela lub posiadacza pojazdu, w podstawowej stacji kontroli pojazdów bądź w okręgowej stacji kontroli pojazdów.

W art. 84a ust. 31 pkt 3 lit. b) Prawa o ruchu drogowym ustawodawca zawarł delegację ustawową dla ministra właściwego do spraw transportu do określenia wysokości opłat za przeprowadzenie badań technicznych. Wypełnieniem tejże delegacji ustawowej było **wydanie przez Ministra Infrastruktury rozporządzenia z dnia 29 września 2004 r. w sprawie wysokości opłat związanych z prowadzeniem stacji kontroli pojazdów oraz przeprowadzaniem badań technicznych pojazdów**[3]: za przeprowadzenie badań technicznych pojazdów pobiera się opłaty w wysokości określonej w tabeli opłat za badania techniczne, która stanowi załącznik do tego rozporządzenia.

Całkowita opłata za przeprowadzone badanie techniczne pojazdu, z zastrzeżeniem ust. 3 tego rozporządzenia, stanowi sumę opłat za przeprowadzone badania techniczne pojazdu i wykonane czynności określone w tabeli, o której mowa w ust. 1. Tabela ta natomiast wyraźnie wskazuje, że opłata za badanie zawiera należny podatek od towarów i usług – tak więc przychód netto przedsiębiorcy stanowi opłata w wysokości wskazanej w rozporządzeniu z dnia 29 września 2004 r. **pomniejszona o wartość odpowiadającą wysokości stawki podstawowej w podatku od towarów i usług.**

W świetle obowiązujących uregulowań prawnych wysokość opłat może być ustalana wyłącznie przez właściwego ministra. Zgodnie z prawem przedsiębiorca nie ma możliwości zgodnie z prawem pobierać opłat za badania w sposób inny niż określony w przepisach regulujących wysokość opłat związanych z prowadzeniem badań technicznych pojazdów. W przypadku natomiast zmian wysokości stawek podatku od towarów i usług, przedsiębiorcy nie mają wpływu na zmianę opłaty, tak aby ich rzeczywiste zyski z prowadzonej działalności nie ulegały zmniejszeniu. Należy wskazać, że powyższy kształt regulacji powoduje, że wyłącznie przedsiębiorca ponosi negatywne skutki podwyższenia przez ustawodawcę stawki podatku od towarów i usług: jest on obowiązany odprowadzić do budżetu państwa określoną kwotę podatku, co jednak po podwyższeniu stawek podatkowych pomniejsza jego dochód netto. Podwyżka podatku powoduje spadek realnego dochodu przedsiębiorcy. Trzeba więc stwierdzić, że od dnia 1 stycznia 2011 r. zostały zwiększone stawki podatku od towarów i usług na podstawie wprowadzonego do ustawy o podatku od towarów i usług przez art. 19

[3] Dz. U. z 2004 r. nr 223 poz. 2261 ze zm.

pkt 5 ustawy z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej[4] art. 146a: stawka podstawowa została podwyższona w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2016 r. z 22% do 23%. Natomiast odbiorcy usług nie zostali dodatkowo obciążeni. Ustawodawca podwyższając stawkę podatku od towarów i usług nie uwzględnił zatem zmiany realnej sytuacji ekonomiczno-finansowej tej grupy przedsiębiorców. Podwyżka stawki nie spowodowała jednak zmiany rozporządzenia z dnia 29 września 2004 r.: nie dokonano zmiany wysokości opłat, nie powiększono też ich adekwatnie do zwiększonej stawki podatku od towarów i usług. Opłaty nadal pozostają na tym samym poziomie ustalonym w kwocie brutto, obowiązujące w oparciu o wcześniejszą (niższą) stawkę podatki, pomimo że zawierają w sobie podatek, tj. podatek ten oblicza się metodą „w stu". Należy podkreślić, że zgodnie z art. 84a ust. 2 Prawa o ruchu drogowym Minister wydając przedmiotowe rozporządzenie z dnia 29 września 2004 r. powinien uwzględnić w szczególności koszty wykonywania badań. Natomiast obecny kształt uregulowań w tym zakresie nie uwzględnia żadnych dodatkowych okoliczności w zakresie ponoszenia kosztów prowadzenia takiej działalności przez przedsiębiorców.

Brak jednak zmiany powyższego rozporządzenia od momentu jego wejścia w życie w zakresie zwiększenia opłat za badania techniczne, jak i zasad ich pobierania – w tym sposobu opodatkowania podatkiem od towarów i usług – oraz w zakresie samej konstrukcji opłat jako kwot brutto, po pierwsze, ekonomicznie niezrozumiały i krzywdzący dla przedsiębiorców prowadzących stacje kontroli pojazdów, a po drugie naruszający dwie podstawowe zasady podatku od towarów i usług, tj. **zasadę neutralności** oraz **zasadę przerzucalności** ze względu na fakt, że ciężar opodatkowania opłat podatkiem od towarów i usług spoczywa nie na ostatecznym konsumencie, ale na przedsiębiorcy.

II. Naruszenie zasady neutralności i przerzucalności podatku do towarów i usług.

Opodatkowaniem neutralnym można nazwać takie opodatkowanie, które nie wpływa na decyzję podmiotu dokonującego wyboru pomiędzy różnymi rozwiązaniami ekonomicznymi i które są równorzędne bez uwzględnienia kwestii podatkowych. Jak

[4] Dz. U. z 2010 r. poz. 238 nr 1578 ze zm.

podkreśla się w doktrynie prawa podatkowego, neutralność podatkowa zakłada eliminację w możliwie najszerszym zakresie czynników podatkowych, które mogłyby mieć wpływ na decyzje ekonomiczne podmiotów działających na rynku. **Innymi słowy, podatek jest tym bardziej neutralny, im w mniejszy sposób oddziałuje na decyzje ekonomiczne danego podmiotu, co wpływa na większą efektywność gospodarki** [5] W orzecznictwie zarówno Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej[6], jak i polskich sądów administracyjnych wskazuje się, że podatek od towarów i usług (podatek od wartości dodanej) ma charakter neutralny dla finansów przedsiębiorstwa, gdyż jego ciężar przerzucany jest na ostatecznego nabywcę dóbr i usług. Podatek ten nie powinien zatem ekonomicznie obciążać podmiotów uczestniczących w obrocie towarami i usługami, które nie są ich ostatecznymi odbiorcami: ciężarem tym powinien być obciążony ostateczny beneficjent, tj. podmiot znajdujący się na ostatnim etapie obrotu gospodarczego. Zasada neutralności podatku od wartości dodanej (a więc również podatku od towarów i usług) dla podatników tego podatku jest jednym z fundamentów systemu tego podatku. Wynika jeszcze z I Dyrektywy[7], rozwinięta została natomiast została w VI Dyrektywie[8] i obowiązuje obecnie na gruncie Dyrektywy 112[9]. Już w preambule Dyrektywy 112 odniesiono się do tej zasady (co oznacza, że wszystkie przepisy tego aktu prawnego należy intepretować z jej uwzględnieniem) i wskazano, że *system VAT staje się najbardziej jasny i neutralny, kiedy podatek nakładany jest w możliwie najbardziej ogólny sposób, a zakres jego zastosowania obejmuje wszystkie etapy produkcji i dystrybucji oraz świadczenie usług. W związku z tym w interesie rynku wewnętrznego i państw członkowskich leży przyjęcie wspólnego systemu, który ma również zastosowanie do handlu detalicznego* (motyw 5). Co więcej, *nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną całkowicie zharmonizowane, wspólny system VAT powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, bez względu na długość łańcucha produkcji i dystrybucji* (motyw 7)

---

[5] D. Gibasiewicz, Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Wolters Kluwer.

[6] Zwany dalej: „Trybunałem", „TSUE"

[7] Pierwsza Dyrektywa Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (67/227/EWG), Dz. U. UE. L. 1967 71 1301

[8] Szósta Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz.U. UE. L. 1977 145 1

[9] Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.U. UE. L. 2006 347 1 ze zm., zwana dalej: „Dyrektywą 112"

Powyższa zasada została także wymieniona w art. 1 ust. 2 Dyrektywy: zasada wspólnego systemu podatku od wartości dodanej polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem. W świetle tych przepisów, neutralność podatku od wartości dodanej dla podatników wynika z samej istoty podatku od wartości dodanej.[10] **W sensie prawnym podatnikami tego podatku są, co do zasady, przedsiębiorcy - podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Jednak z ekonomicznego punktu widzenia podatek ten obciąża konsumpcję. Ostatecznie więc ekonomiczny ciężar podatku powinien ponosić w całości konsument, nie zaś podatnik.**

Jak wskazuje się w literaturze[11], podstaw zasady neutralności należy poszukiwać na wielu poziomach normatywnych. Podstawy tego pojęcia można wyinterpretować nie tylko z przepisów, które w sposób bezpośredni regulują materię podatku od wartości dodanej, Dyrektywy 112, ale także z przepisów o większej ogólności – Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską.[12] Zasada neutralności pełni zatem doniosłą rolę w podatku od wartości dodanej oraz – w konsekwencji – także w podatku od towarów i usług. Jest ona bezpośrednio stosowana i bezpośrednio skuteczna.[13] Zasada ta chroni podatników, wyłączając arbitralność i dowolność tak w stanowieniu, jak i stosowaniu prawa.

Zasada neutralności jest również zasadą judykatury, która została sformułowana przez TSUE oraz która jest konsekwentnie przez niego stosowana i potwierdzana w orzecznictwie – co tylko świadczy o jej podstawowej roli w procesie stosowania prawa wspólnotowego i polskiego. Należy w tym miejscu podkreślić, że w wielu przypadkach, w celu ustalenia treści normy, Trybunał odwołuje się do zasad, dając im pierwszeństwo przed normami zwykłymi.

Jak podkreślono w wyroku ETS, w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Axel Kittel i Recolta Recycling SPRL z dnia 6 lipca 2006 r.: *„system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego*

---

[10] Dyrektywa 2006/112/WE, Komentarz pod red. Prof. dr hab. Witolda Modzelewskiego, wyd. 6, Warszawa 2014

[11] D. Gibasiewicz, Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wyd. Wolters Kluwer

[12] Podobnie J. Watson, K. Garcia, EU VAT and the Rule of Economics, IV M 2009, t. 20, nr 3

[13] D. Gibasiewicz, Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wyd. Wolters Kluwer

w ramach jego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego neutralność jakiejkolwiek działalności gospodarczej -niezależnie od jej celu lub wyników — pod warunkiem, że co do zasady podlega ona sama podatkowi VAT". Również w wyroku z dnia 21 września w sprawie 1988 r. w sprawie 50/87 Komisja Wspólnot Europejskich przeciw Republika Francuska z dnia 21 września 1988 r. wskazano: ***„System odliczeń podatku naliczonego, którego zasady określone są w artykułach 17-20, ma na celu całkowite uwolnienie podmiotu gospodarczego od obciążeń z tytułu podatku VAT przypadającego do zapłaty lub zapłaconego w toku prowadzonej działalności gospodarczej.*** *Ze względu na wpływ na poziom obciążeń podatkowych, jakiekolwiek ograniczenia prawa do odliczenia przysługującego podatnikowi musi być stosowane w ten sam sposób we wszystkich Państwach Członkowskich oraz musi opierać się na istnieniu przepisu w prawie wspólnotowym, który ograniczenie takie przewiduje. W przypadku braku takiego przepisu z prawa do odliczeń należy korzystać niezwłocznie w odniesieniu do wszystkich kwot podatku naliczonego od dostaw towarów i usług. Konieczny do realizacji prawa do odliczenia jest jedynie związek zakupów z działalnością gospodarczą (...)"* W orzecznictwie polskich sądów administracyjnych podkreśla się znaczenie i wagę zasady neutralności. Przykładowo w wyroku NSA z 25 lutego 2005 r. (sygn. akt FSK 1633/04) wskazano: ***„Prawo to jest konsekwencją obowiązującej w podatku od wartości dodanej, jakim jest podatek od towarów i usług, zasady potrącalności, której następstwem jest neutralność ekonomiczna tego podatku dla jego podatników, jako podatku obciążającego konsumentów finalnych.*** *Tożsamość konstrukcji polskiego podatku od towarów i usług z konstrukcją podatku od wartości dodanej przyjętą w ustawodawstwie europejskim powoduje, że przy ocenie uprawnień podatnika do odliczenia podatku naliczonego możliwe się staje wykorzystanie bogatego orzecznictwa ETS w tym zakresie. W sposób stanowczy nakazuje ono przestrzegać zasady neutralności tego podatku, zapobiegając tym samym podwójnemu opodatkowaniu. Nie powinno się tak wykładać przepisu podustawowego, aby jego norma, z zachowaniem jej ratio legis, godziła bezpodstawnie w ustawowe uprawnienie podatnika do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony."*

Powyższe stanowisko potwierdzono również w wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 9 grudnia 2008 r. (sygn. akt I SA/Rz 582/08) stwierdzono: ***„Analiza tych przepisów, w kontekście rozpatrywanej sprawy, poprzedzona musi być jednak odwołaniem się do fundamentalnej cechy podatku od wartości dodanej wyrażającej się w zasadzie***

neutralności. Wynika ona jeszcze z zapisów I Dyrektywy i polega na odciążeniu podatnika od ponoszenia ciężaru podatku od wartości dodanej, co realizowane jest poprzez umożliwienie mu odliczenia podatku naliczonego zawartego w zakupach. "Neutralność podatku od wartości dodanej dla podatnika wyraża się m.in. dążeniem do poszukiwania, wdrażania i ochrony rozwiązań legislacyjnych zapewniających taki stan prawny, w którym wartość podatku zapłaconego przez podatnika w cenie zakupywanych przez niego towarów i usług wykorzystywanych do celów działalności opodatkowanej nie będzie stanowić dla podatnika ostatecznego kosztu. Podatnik musi mieć zapewnioną możliwość odzyskania podatku naliczonego związanego ze swoją działalnością opodatkowaną Wszelkie korzystne dla podatnika konsekwencje wynikające z koncepcji neutralności podatku są traktowane w doktrynie prawa wspólnotowego systemu VAT, jako fundamentalne prawo podatnika, nie zaś jako jego przywilej". (VI Dyrektywa VAT Komentarz do Dyrektywy Rady UE dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, pod red K Sachsa, Warszawa 2004, s 417). Uznanie i przestrzeganie tej zasady było niejednokrotnie akcentowane przez ETS, który w swoich orzeczeniach podkreślał, iż prawo do odliczenia podatku naliczonego zostało wprowadzone w celu całkowitego uwolnienia przedsiębiorcy od kosztów podatku VAT zapłaconego lub podlegającego zapłacie w toku prowadzonej działalności (ETS w sprawie 268/83 pomiędzy D A Rompelman i E A Rompelman-Van Deelen a Minister van Financien (Holandia) Podobnie w sprawie 50/87 ETS wskazał, że ustanawiając i stosując wbrew VI Dyrektywie zasady podatkowe, które ograniczają prawo przedsiębiorcy do odliczeń podatku VAT zapłaconego w związku z zakupami, w przypadku których Dyrektywa nie przewiduje ograniczenia prawa odliczenia Republika Francuska nie dopełniła zobowiązań wynikających z Traktatu Rzymskiego ***System odliczeń podatku wynikający z VI Dyrektywy ma na celu zdjęcie z podatnika ciężaru związanego z ekonomicznym kosztem podatku, jaki podatnik musi zapłacić w trakcie prowadzonej działalności gospodarczej."***

W wyroku w sprawie 268/83 *D A Rompelman i E A Rompelman-Van Deelen* TSUE podkreślił: *"19 (...)* ***system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej.*** *Dlatego wspólny system podatku obrotowego zapewnia, że wszelka działalność gospodarcza, bez względu na jej cel lub rezultat, pod warunkiem że jest objęta podatkiem VAT, jest opodatkowana w sposób całkowicie neutralny"*

W wyroku TSUE z 18 października 2012 r. w sprawie C-525/11 Mednis SIA przeciwko Valsts ieņēmumu dienests również wskazano, że przenoszenie ciężaru podatku na

dany podmiot może wiązać się z naruszeniem zasady neutralności. Zdaniem TSUE powyższe zasady nie mogą naruszać zasady neutralności podatkowej, przenosząc na podatnika, w całości lub w części, ciężar podatku: ***„Powyższe zasady nie mogą naruszać zasady neutralności podatkowej, przenosząc na podatnika, w całości lub w części, ciężar podatku VAT.*** *W szczególności zasady te powinny umożliwiać podatnikowi odzyskanie w odpowiednich okolicznościach całej wierzytelności wynikającej z nadwyżki podatku VAT, co oznacza, że zwrot powinien być dokonany w rozsądnym terminie, w drodze wypłaty środków pieniężnych lub w sposób równoważny, oraz że w każdym razie ustalony sposób zwrotu nie może pociągać za sobą żadnego ryzyka finansowego dla podatnika"*

Natomiast w wyroku z 14 lipca 2005 r. w sprawie C-435/03 British American Tobacco International Ltd, Newman Shipping & Agency Company NV przeciwko Belgische Staat TSUE wypowiedział się także na temat zasady neutralności: *„( ) zasada neutralności podatkowej nie oznacza obowiązku uznania kradzieży towarów za dostawę tych towarów i nie stanowi również przeszkody dla oceny, według której kradzież jako taka nie jest czynnością opodatkowaną podatkiem. To prawda, że nielegalny przywóz i dostawa towarów takich jak wyroby tytoniowe, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym – a które nie są zabronione z samej swej natury lub z powodu ich szczególnych właściwości – są czynnościami opodatkowanymi ( ), jako że towary te mogą być przedmiotem legalnej sprzedaży i wprowadzania do obrotu gospodarczego. Poza tym generalne (w opinii TSUE) rozróżnienie pomiędzy czynnościami zgodnymi z prawem oraz czynnościami sprzecznymi z prawem kłóci się z zasadą neutralności podatkowej".*

Wypowiadając się na temat zasady neutralności w wyroku z 20 stycznia 2005 r. w sprawie C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck AB przeciwko Riksskatteverket, TSUE stwierdził, że: *„Jedną z konsekwencji tej zasady neutralności jest zakaz odmiennego traktowania identycznych sytuacji. W niniejszej sprawie odbiorcy końcowi oraz osoby, które nimi nie będąc, znajdują się w sytuacji zasadniczo podobnej z punktu widzenia podatku VAT, powinny zostać poddane temu samemu reżimowi podatkowemu. W związku z tym, jeżeli przedsiębiorcy lub osoby zawodowo wykonujące dany rodzaj działalności zachowują się jak nabywca końcowy lub końcowy użytkownik, powinni być za takich uznani w drodze zrównania ich czynności prawnych w celu uniemożliwienia, aby konsumpcja na potrzeby własne podatnika uniknęła opodatkowania ( ). Zasada neutralności i równości systemu podatkowego prowadzą do tego samego rozwiązania w przypadku nieodpłatnego świadczenia usług przez przedsiębiorcę na potrzeby własne lub na potrzeby jego*

*pracowników, o którym mowa w art. 6 ust. 2 lit. b. **Jeżeli zmierza się do tego, aby podmioty gospodarcze znajdujące się w podobnych sytuacjach ponosiły równoważny ciężar podatkowy, to przedsiębiorca, który korzysta z usług swojego przedsiębiorstwa na użytek prywatny, znajduje się z punktu widzenia podatku VAT w tej samej sytuacji, co poszczególny odbiorca zobowiązany do jego zapłaty: oba podmioty stanowią ostatnie ogniwo w łańcuchu.** Podsumowując, podatnik może przekazać (art. 5 ust. 6) lub korzystać (art. 6 ust. 2 lit. a) z dobra swojego przedsiębiorstwa do celów niezwiązanych z jego działalnością. Jednakże jeżeli w momencie nabycia tego dobra podatnik ten dokonałby odliczenia podatku (...) i następnie, zachowując się jak konsument końcowy, nie zapłaciłby podatku, korzystałby on z nienależnego uprzywilejowania w stosunku do zwykłych kupujących lub użytkowników, którzy są zobowiązani do zapłaty tego podatku. Jeżeli nieodpłatnie korzysta on z usługi swojego przedsiębiorstwa do celów prywatnych (art. 6 ust. 2 lit. b) nie płacąc przy tym żadnego podatku, oznacza to przyzwolenie na zwolnioną, uprzywilejowaną konsumpcję, która narusza zasadę neutralności".*

W orzecznictwie można znaleźć też szereg wyroków, w których stwierdzono, że zasada neutralności podatku od wartości dodanej może być ograniczana jedynie wyjątkowo i jest możliwa wyłącznie w przypadku, gdy wynika to bezpośrednio z przepisów prawa Unii Europejskiej. Podkreślenia wymaga również fakt, że ewentualne ograniczenie prawa do odliczenia musi zostać oparte na wyraźnej podstawie prawnej. W rezultacie, wszelkie ograniczenia w tym zakresie muszą wynikać z wyraźnych postanowień prawa UE lub krajowych wydanych na podstawie tych pierwszych. W wyroku C-37/95 *Ghent Coal Terminal NV* TSUE stwierdził: *"(...) w braku jakiegokolwiek przepisu upoważniającego państwa członkowskie do ograniczenia prawa do odliczenia przyznawanego podatnikom, prawo to musi być wykonywane w sposób bezpośredni w odniesieniu do całości podatku naliczonego. **Ograniczenia prawa do odliczenia muszą być stosowane w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich, a zatem odstępstwa są dopuszczalne wyłącznie w przypadkach wyraźnie przewidzianych w dyrektywie"***.

Podobnie Trybunał orzekł w wyroku w sprawie C-465/03 *Kretztechnik AG*: *„33 Należy przypomnieć w tym miejscu, iż w myśl utrwalonego orzecznictwa **prawo do odliczenia podatku przewidziane w art. 17-20 Szóstej Dyrektywy stanowi integralną część systemu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane.** Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego czynności powodujące naliczenie podatku (zob. w szczególności wyroki: z 6 7 1995 r. w sprawie C-62/93, BP Soupergaz, Rec.*

s. I-1883, pkt 18 oraz z 21.3.2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98, Gabalfisa i in., Rec. s. I-1577, pkt 43)."

Z podatkiem od wartości dodanej (również podatkiem od towarów i usług) i koncepcją neutralności wiąże się pojęcie **przerzucalności podatku**, które to zjawisko jest związane z przenoszeniem ciężaru podatkowego przez podatnika na konsumenta (lub na podmiot o zrównanym z konsumentem statusie na gruncie podatku od wartości dodanej). Ostatni podmiot w obrocie gospodarczym jest bowiem podmiotem, który powinien ponosić ciężar podatku w sensie rzeczywistym. Zasada przerzucalności podatku od wartości dodanej – będąca jedną z zasad konstrukcyjnych tego podatku - objawia się m.in. wkalkulowaniem podatku w cenę towaru lub usługi, czyli powiększenia ceny o stosowną kwotę podatku, którą ma zapłacić nabywca. Podmiot zobowiązany do zapłacenia podatku zwiększa swoje przychody o całość lub część podatku należnego, za pomocą cen lub innych kategorii ekonomicznych, na które ma wpływ. Aby ekonomiczny ciężar został poniesiony (przerzucony) przez nabywcę określonych towarów i usług a nie zbywcę, co do zasady kwota podatku powinna być obliczana metodą „od stu" a nie „w stu".

W określonych przez prawo sytuacjach i z zachowaniem odpowiedniej procedury nabywca towaru lub usługi – jeżeli jest także podatnikiem podatku od wartości dodanej i jeżeli zakupione dobra są związane z czynnościami opodatkowanymi – może dokonać obniżenia swojego podatku należnego o podatek naliczony, co powoduje, że w ostatecznym wyniku ciężar podatku pośredniego ponosi anonimowy konsument towaru lub usługi, który jest ostatnim ogniwem obrotu towarowo-usługowego, bowiem cała kwota podatku jest wliczona w cenę nabywanego towaru czy usługi. Powyższy mechanizm jest egzemplifikacją „przerzucalności" ciężaru podatku.

Niektórzy przedstawiciele doktryny przypisują temu podatkowi wręcz całkowitą neutralność ekonomiczną, twierdząc, że nie wpływa on na decyzje ekonomiczne przedsiębiorstw, gdyż jest podatkiem w całości przerzucalnym na konsumenta, a przedsiębiorcy są płatnikami tego podatku wyłącznie w sensie prawnym, a nie ekonomicznym. Poza faktem, że metoda „w stu" jest niekorzystna z ekonomicznego punktu widzenia dla przedsiębiorców prowadzących stacje kontroli pojazdów, to należy podkreślić że jest ona sprzeczna z zasadą neutralności i przerzucalności. Ciężar ekonomiczny podatku od wartości dodanej (podatku od towarów i usług) obciąża w tym momencie

przedsiębiorców, pomimo że nie stanowią odbiorców określonych usług, tylko świadczeniodawców. Natomiast ciężar ten powinien zostać ekonomicznie przerzucone na podmioty dokonujące okresowych badań w stacjach kontroli pojazdów.

W związku z powyższym należy stwierdzić, że ustalenie opłat za badania pojazdów w kwotach brutto oraz brak podwyższenia tych opłat w związku z podwyżką stawki podatku z 22% na 23% od dnia 1 stycznia 2011 r. jest sprzeczne z prawem i stanowi naruszenie podstawowych zasad podatku od wartości dodanej, określonych przez Dyrektywę 112 i bogate orzecznictwo TSUE oraz polskich sądów administracyjnych. Zatem, rozporządzenie z dnia 29 września 2004 r. należy uznać za wadliwe prawnie. Nie zapewnia ono bowiem przedsiębiorcom prowadzącym stacje kontroli pojazdów neutralności obciążeń podatkowych w prowadzonej działalności gospodarczej i nie uwalnia ich od tego ciężaru ekonomicznego. W przypadku tak określonych opłat przedsiębiorcy nie mogą regulować obciążenia ciężarem podatkowym poprzez korzystanie z określonych kategorii ekonomicznych (np. cen).

III. Wadliwość rozporządzenia z dnia 29 września 2004 r.

W świetle powyższego należy stwierdzić, że rozporządzenie z dnia 29 września 2004 r. poprzez ustalanie opłat związanych z prowadzeniem stacji kontroli pojazdów i przeprowadzaniem badań technicznych w kwocie brutto przy jednoczesnym braku uwzględnienia podwyżki stawki podatku od towarów i usług uniemożliwia przenoszenie ciężaru podatkowego na ostatecznych odbiorców, a tym samym czyni zasadnym zarzut wadliwości przedmiotowego rozporządzenia w związku z naruszeniem zasad neutralności oraz przerzucalności podatku od towarów i usług. Co więcej, przedsiębiorcy prowadzący stacje ponoszą w takiej sytuacji ryzyko zmian przepisów ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie wysokości stawek podatkowych.

Ponadto dodatkowe nadużycie stanowi fakt, że opłaty w takim kształcie powodują zmniejszenie przychodów przedsiębiorców prowadzących stacje kontroli pojazdów. Wzrost stawki podatku powoduje zwiększenie zobowiązania podatkowego, jednocześnie obniżając jednostkowy przychód (wartość netto) podatnika. Dochodzi zatem do sytuacji, w której stawka podatku od towarów i usług realnie wpływa na decyzje ekonomiczne podatników i

uniemożliwia przedsiębiorcom uwolnienie się od jego ciężaru. Brak przestrzegania przez prawodawcę ogólnych zasad obowiązujących w podatku od wartości dodanej (podatku od towarów i usług) powoduje bezzasadne obniżenie przychodu netto podatnika. Neutralny system tego podatku pozwala na lepszą alokację środków zgodnie z preferencjami rynkowymi, zapewniającą ich efektywne wykorzystanie, z czego korzystają wszystkie zainteresowane podmioty. Podatek od towarów i usług musi być więc neutralny ekonomicznie i jest to nadrzędna zasada prawa państw członkowskich UE.

W świetle orzecznictwa TSUE oraz sądów administracyjnych i doktryny prawa podatkowego należy stwierdzić, że państwa członkowskie powinny zapewnić taką harmonizację przepisów prawa implementującą zasady prawa wspólnotowego w tym zasadę neutralności tego podatku. Neutralność podatku od wartości dodanej dla podatnika powinna wyrażać się przede wszystkim we wprowadzaniu takich rozwiązań legislacyjnych, dzięki którym podatek należny będzie przerzucony na konsumenta. Wszelkie korzystne dla podatnika konsekwencje wynikające z koncepcji neutralności podatku są bowiem traktowane w doktrynie prawa wspólnotowego jako fundamentalne prawo podatnika, nie zaś jako przywilej. **Dlatego też należy wskazać, że ustalenie opłat w rozporządzeniu z dnia 29 września 2004 r. w kwotach brutto przy braku zwiększenia ich wysokości w związku z podwyższeniem stawki podatku od towarów i usług jest niezgodne z zasadą neutralności tego podatku, gdyż uzależnia wysokość przychodów przedsiębiorców prowadzących stacje kontroli pojazdów od wysokości opodatkowania tym podatkiem, co nie powinno mieć miejsca na tym etapie obrotu.** Unijny system podatku od wartości dodanej ma bowiem konsekwentnie zapewniać, że czynności wykonywane w ramach działalności gospodarczej, niezależnie od ich celu i rezultatu, o ile same podlegają podatkowi, muszą być opodatkowane w sposób całkowicie neutralny.

Należy również wskazać, że zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług[14] przez cenę rozumie się wartość wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę. W myśl natomiast ust. 2 tego artykułu **w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług**, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru bądź usługi podlega obciążeniu tym podatkiem. Zatem w przypadku urzędowego ustalenia ceny za usługę, która uwzględnia stawkę podatku od towarów i usług na niezmiennym poziomie,

[14] Dz. U. z 2014 r. poz. 915.

przy jednoczesnym zwiększeniu wysokości tej stawki w późniejszym terminie, powinno nastąpić odpowiednie podwyższenie ceny o różnicę w kwocie podatku.

W związku z powyższym, należy stwierdzić, że rozporządzenie z dnia 29 września 2004 r. jest sprzeczne z prawem wspólnotowym, gdyż określa opłaty w kwocie brutto bez uwzględnienia podwyżki stawki podatku od towarów i usług, co powoduje konieczność obliczania podatku metodą „w stu" i stanowi dla przedsiębiorców prowadzących stacje kontroli pojazdów realne obciążenie – podatek od towarów i usług powinien natomiast obciążać jedynie konsumpcję. Rozporządzenie z dnia 29 września 2004 r. zostało zatem wydane z naruszeniem zasad neutralności oraz przerzucalności.

IV. Konkluzje.

Reasumując paragraf 3 rozporządzenia z dnia 29 września 2004 r. oraz załącznik do tego rozporządzenia ustalający opłaty za badania techniczne pojazdów w kwocie brutto należy uznać za wadliwe prawnie od dnia 1 stycznia 2011 r. w związku z brakiem podwyższenia wysokości tych opłat w związku z podwyższenia stawki podatku od towarów i usług z 22% na 23%. Powyższe narusza określone w art. 1 ust. 2 Dyrektywy 112 zasady neutralności i przerzucalności podatku od wartości dodanej poprzez uniemożliwienie przenoszenie ekonomicznego ciężaru podatku na ostatecznych odbiorców usług.