



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

dr Janusz KOCHANOWSKI

00-090 Warszawa Tel. centr. 0-22 551 77 00
Al. Solidarności 77 Fax 0-22 827 64 53

Warszawa 25.04.2006 r.

37271

RPO-528541-VI/06/MC

Pani
prof. dr hab. Zyta Gilowska
Wicepremier
Minister Finansów
WARSZAWA

Wielce Szanowna Pani Premier,

Przepis art. 17 ust. 6 zdanie drugie VI Dyrektywy Rady z dnia 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatków od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC), dalej VI Dyrektywa VAT stanowi, iż do czasu wejścia w życie przepisów, w których zostanie przez Radę określone, jakie wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczania podatku od towarów i usług - Państwa Członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wejścia w życie niniejszej dyrektywy.

Na tle art. 17 ust. 6 VI Dyrektywy VAT Europejski Trybunał Sprawiedliwości w Luksemburgu wydał w dniu 14.06.2001 r. orzeczenie w sprawie C-40/00 pomiędzy Republiką Francuską a Komisją Europejską stwierdzając, że o ile Państwa Członkowskie mają pełną swobodę w zmienianiu swoich przepisów, aby były zgodne z wynikającą z VI Dyrektywy VAT zasadą neutralności podatku od towarów i usług dla podatników, to po dacie wejścia w życie VI Dyrektywy VAT nie ma możliwości ograniczenia prawa do odliczenia podatku naliczonego od należnego. I tak: w dniu wejścia w życie VI Dyrektywy VAT we Francji obowiązywał całkowity zakaz odliczania podatku naliczonego od należnego przy nabyciu oleju napędowego. Po wejściu w życie VI Dyrektywy VAT Francja

zaczęła liberalizować stopniowo przepisy dotyczące prawa do odliczenia podatku od towarów i usług przy nabyciu oleju napędowego, po czym ponownie zakazano tego odliczenia.

ETS negatywnie oceniając opisane działanie Francji uznał, iż jest to sprzeczne z art. 17 ust. 6 VI Dyrektywy VAT.

Europejski Trybunał Sprawiedliwości wywiódł z art. 17 ust. 6 VI Dyrektywy VAT zasadę, zgodnie z którą prawo do odliczenia podatku nie może ulec ograniczeniu po wejściu w życie VI Dyrektywy VAT, z wyjątkiem wprowadzenia środków specjalnych na mocy art. 27 VI Dyrektywy VAT. Mając na uwadze przytoczoną zasadę należy wskazać, iż Państwa Członkowskie mają możliwość znoszenia już istniejących ograniczeń w prawie do odliczenia podatku naliczonego od należnego, nie mogą jednak wprowadzać nowych ograniczeń ani znosić, po wejściu w życie VI Dyrektyw VAT, przepisów zwiększających zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego od należnego.

Zasada ta ma zastosowanie do ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535), gdyż Rzeczpospolita Polska została związana z dniem akcesji do Unii Europejskiej prawem Wspólnoty Europejskiej, zobowiązując się na podstawie artykułów 53 oraz 54 Traktatu akcesyjnego do implementacji dyrektyw i decyzji w rozumieniu artykułu 249 Traktatu WE i artykułu 161 Traktatu Euratom.

Powyższą tezę potwierdza orzecznictwo ETS, który w sprawie C-409/99 Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhand GmbH przeciwko Finanzlandesdirektion fur Steiermark stwierdził, iż w przypadku gdy Państwo Członkowskie przystępuje do Unii Europejskiej, to wejściem w życie VI Dyrektywy VAT jest dzień przystąpienia tego kraju do Wspólnoty Europejskiej, co potwierdza, że VI Dyrektywa VAT w przypadku Rzeczypospolitej Polskiej weszła w życie w dniu 1.05.2004 r.

W związku z tym, moje wątpliwości budzi możliwość wprowadzenia w ustawie o podatku od towarów i usług, a następnie w jej nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 21.04.2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. 2005 r. Nr 90, poz. 756), rozwiązań prawnych ograniczających prawo do odliczenia podatku naliczonego od należnego przy nabyciu pojazdów samochodowych oraz paliwa do ich napędu.

Zgodnie z art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50 ze zm.) obowiązującej bezpośrednio przed wejściem w życie nowej ustawy o podatku od towarów i usług, prawo do odliczenia podatku naliczonego było wyłączone przy nabyciu samochodów osobowych oraz innych samochodów o dopuszczalnej ładowności do 500 kg. Przy nabyciu tzw. samochodów z kratką, homologowanych jako ciężarowe, możliwe było pełne prawo do odliczenia.

Po wprowadzeniu w życie nowej ustawy o podatku od towarów i usług, prawo do pełnego odliczenia podatku przy nabyciu samochodów zostało ograniczone do tych

pojazdów samochodowych, które nie spełniały kryterium dopuszczalnej ładowności, obliczanej według wzoru określonego w ustawie o podatku od towarów i usług. Dla części podatników po wejściu w życie nowej ustawy o podatku od towarów i usług prawo do odliczenia podatku naliczonego od należnego zostało ograniczone. Podatnicy nabywając przed dniem akcesji Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej samochody homologowane jako ciężarowe (tzw. „samochody z kratką”) mieli prawo do odliczenia całości podatku od nabycia samochodów, o tyle w zmienionym stanie prawnym zostali pozbawieni prawa do odliczenia części podatku - wówczas, gdy samochód ciężarowy nie spełniał kryteriów dopuszczalnej ładowności.

Nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług wprowadziła nową konstrukcję ograniczeń w podatku od towarów i usług, zamiast dotychczasowego wzoru określającego minimalną ładowność (art. 86 ust. 3 w brzmieniu sprzed nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług), przy której przekroczeniu przysługiwało pełne odliczenie podatku naliczonego od należnego z tytułu nabycia pojazdów samochodowych niebędących samochodami osobowymi, wprowadzono zasadę, zgodnie z którą podatek naliczony w tych wypadkach stanowi nie cała kwota podatku określona w fakturze, lecz tylko określona jego część mieszcząca się w limicie 60% kwoty tegoż podatku, nie więcej jednak niż 6000 zł.

Przepis art. 86 ust. 3 znowelizowanej ustawy o podatku od towarów i usług stanowi ograniczenie prawa do odliczenia podatku. Istotą podatku od towarów i usług jako podatku od wartości dodanej jest bowiem to, że podatnik może obniżyć swój podatek należny o podatek zapłacony przy nabyciu towarów i usług, a związany z prowadzeniem działalności opodatkowanej.

Norma zawarta w art. 17 ust. 6 VI Dyrektywy VAT ogranicza możliwość wprowadzenia wyłączeń w prawie krajowym do odliczeń podatku od nabycia samochodów. Ponadto wynika z niego, iż możliwe było utrzymanie istniejących przed dniem akcesji Rzeczypospolitej Polskiej wyłączeń w ograniczeniu prawa do odliczeń. Wprowadzanie nowych ograniczeń w drodze uchylecia starej ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym oraz nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług, która weszła w życie 1.05.2004 r., budzi moje zastrzeżenia co do zgodności z VI Dyrektywą VAT.

Kontrowersyjne jest również pozbawienie podatników prawa do odliczenia podatku z tytułu zakupu paliwa do pojazdów samochodowych, które do dnia 21.08.2005 r. spełniały wymogi wyłączające je z hipotezy art. 86 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym do tej daty, co pozwalało na pełne odliczenie podatku z tytułu nabycia paliw do tych pojazdów, lecz od dnia 22.08.2005 r. nie są już zaliczane do pojazdów, o których mowa w tym przepisie oraz nie spełniają warunków, o których mowa w art. 86 ust. 4 pkt 1-4 ustawy o podatku od towarów i usług.

W ustawie o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw nie wprowadzono przepisu, który określałby sytuację tych podatników, którzy dokonali celowego zakupu pojazdów samochodowych, dzięki którym byli uprawnieni do odliczenia podatku za paliwa, a od 22.08.2005 r. nie przysługuje im to uprawnienie, gdyż zakupione przez nich pojazdy nie spełniają wymagań, o których mowa w art. 86 ust. 4 pkt 1-4 ustawy o tym podatku.

Brak przepisów przejściowych godzi w prawa podatników oraz budzi zastrzeżenia co do zgodności ustawy nowelizującej - w tym zakresie - z Konstytucją RP, w zakresie wynikającym z państwa prawa, pewności obywateli wobec prawa i przewidywalności działań racjonalnego ustawodawcy.

Ustawodawca powinien dążyć do poszukiwania, wdrażania oraz ochrony rozwiązań legislacyjnych zapewniających 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 kosztu.

Wszelkie korzystne dla podatnika uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego od należnego istniejące przed dniem wejścia w życie VI Dyrektywy VAT są jego prawem, nie zaś przywilejem. Ustawodawca, uchwalając wbrew VI Dyrektywie VAT przepisy ustawy o podatku od towarów i usług, które ograniczyły prawo podatników do odliczenia podatku naliczonego od należnego, nie dopełnił zobowiązań wynikających z Traktatu akcesyjnego.

Jeśli w prawie wspólnotowym istnieją regulacje zawarte w VI Dyrektywie VAT, które nie pozwalają rozszerzać istniejących ograniczeń do odliczenia podatku naliczonego od należnego, to prawo to przez Rzeczpospolitą Polską - jako członka Unii Europejskiej - powinno być respektowane.

Proszę Panią Premier o zajęcie stanowiska w przedstawionej sprawie.

Łączę wyrazy szacunku

/-/

