



**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**Rzecznik Praw Obywatelskich**

*Prof. dr Andrzej ZOLL*

00-090 Warszawa  
Al. Solidarności 77

Tel. centr. 551 77 00  
Fax 827 64 53

Warszawa, 22.02.2005 r.

36761

RPO-476084-VI/04/MC

Trybunał Konstytucyjny  
WARSZAWA

Wniosek  
Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483) oraz art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147)

w n o s z ę

o stwierdzenie, że przepis art. 86 ust. 3 i ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535) w zakresie, w jakim ogranicza podatnikom VAT możliwość zwrotu różnicy oraz obniżenia podatku należnego o podatek naliczony (art. 86 ust. 1 tej ustawy) w związku z zakupem:

- pojazdów samochodowych (ciężarowych) innych niż pojazdy osobowe, które nie posiadają wyciągu ze świadectwa homologacji lub odpisu decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania świadectwa homologacji, a także

- paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu przeznaczonych do ich napędu -  
jest niezgodny z art. 2 oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

Uzasadnienie

1. Rzecznik Praw Obywatelskich otrzymał skargi dot. nierównego traktowania części podatników VAT, którzy - mimo, że są podatnikami tego podatku - zostali

pozbawieni możliwości skorzystania z prawa do pomniejszenia podatku należnego o kwoty podatku naliczonego z przyczyn pozapodatkowych, gdy wykorzystywane przez nich samochody ciężarowe nie posiadają wyciągu ze świadectwa homologacji lub odpisu decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania świadectwa homologacji, co prowadzi do „zakwalifikowania” przez ustawodawcę tych pojazdów, w myśl przepisu art. 86 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, do kategorii „samochody osobowe”.

Fundamentalną zasadą podatku od wartości dodanej jest uprawnienie podatnika do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego przy nabyciu towarów i usług związanych z wykonywaniem czynności opodatkowanych - zgodnie z treścią art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Podatek od towarów i usług jest podatkiem wielofazowym (naliczanym w każdej fazie obrotu) i naliczanym od całości obrotu. Neutralność tego podatku jest zapewniona poprzez wprowadzenie prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu dóbr służących działalności gospodarczej. Jest to prawo podatnika VAT wynikające z konstrukcji podatku od wartości dodanej. Stąd też nie może być ono zróżnicowane dla podatników charakteryzujących się taką samą cechą istotną w równym stopniu (np. charakteryzujących się wykorzystywaniem do wykonywania takich samych czynności opodatkowanych samochodów ciężarowych). Samochodem ciężarowym jest bowiem pojazd, niezależnie od posiadania świadectwa homologacji, gdy „dowód rejestracyjny” pojazdu stwierdza „rodzaj pojazdu i przeznaczenie” - jako pojazd ciężarowy i jest - na podstawie obowiązujących przepisów - dopuszczony do ruchu.

W związku ze skargami skierowanymi do Rzecznika Praw Obywatelskich ujawnił się problem konstytucyjności rozwiązań prawnych regulujących możliwość odliczenia podatku naliczonego w wystawionych fakturach VAT z tytułu zakupu samochodów ciężarowych, które nie posiadają wyciągu ze świadectwa homologacji lub odpisu decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania świadectwa homologacji oraz możliwości odliczenia podatku naliczonego z tytułu zakupu paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu - wykorzystywanych do ich napędu. Problem dotyczy samochodów typu „Bus”, „Żuk” oraz samochodów o dużej ładowności takich, jak np.: „Star” czy „Jelcz”, które ze względu na brak świadectwa homologacji klasyfikowane są w myśl przepisu art. 86 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług na równi z samochodami osobowymi, co pociąga za sobą naruszenie zasad podatku od wartości dodanej.

2. Z ustawy o podatku od towarów i usług wynika, że o charakterze pojazdu samochodowego (ciężarowego), a co się z tym wiąże możliwości obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w pełnej kwocie, nie rozstrzyga dowód rejestracyjny będący potwierdzeniem decyzji o zarejestrowaniu pojazdu, lecz potwierdzenie posiadania wyciągu ze świadectwa homologacji lub odpisu decyzji zwalniającej ze świadectwa homologacji.

Ustawodawca uchwalając ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług nie wziął pod uwagę, że określenie rodzaju pojazdu samochodowego (osobowy,

ciężarowy itd.) należy do organów administracji publicznej z zakresu ruchu drogowego, a nie urzędów podatkowych.

Zasada praworządności w postępowaniu administracyjnym, która została wyrażona w art. 6 Kodeksu postępowania administracyjnego, nie pozwala jednemu organowi administracji czynić ustaleń sprzecznych z ostateczną decyzją administracyjną, wydaną przez inny organ, do momentu wyeliminowania tej decyzji z obrotu prawnego.

Jak zauważają profesorowie B. Adamiak oraz J. Borkowski, decyzja administracyjna jest jednostronnym aktem stosowania prawa, która kończy sprawę przez jej rozstrzygnięcie co do istoty, ustalając wynik postępowania, którym będzie określenie konsekwencji prawnych stanu faktycznego. Ponadto zgodnie z art. 110 Kodeksu postępowania administracyjnego oraz art. 212 Ordynacji podatkowej decyzja administracyjna wiąże organ oraz strony od daty jej doręczenia lub ogłoszenia i jest to skutek podstawowy, wstępny, za którym podążają dalsze („Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne” - Warszawa 2004, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, str. 247 i nast).

Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 15 listopada 1999 r. (sygn. akt OPK 24/99) zajął stanowisko, że rejestracji pojazdu na podstawie art. 73 ust. 1 ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. - Prawo o ruchu drogowym (Dz.U. z 2003 r. Nr 58, poz. 515) dokonuje się w formie decyzji administracyjnej. W uchwale tej przyjęto, że dowód rejestracyjny spełnia podwójną rolę - potwierdza wydanie decyzji o zarejestrowaniu pojazdu oraz jest dokumentem stwierdzającym dopuszczenie zarejestrowanego pojazdu do ruchu drogowego.

Na ten temat w glosie do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 9 listopada 2001 r. (sygn. akt III RN 194/01) prof. R. Mastalski pisał w związku z przekształceniem rodzaju pojazdu z osobowego na ciężarowy, że „dowód rejestracyjny - będący decyzją administracyjną - dopuszcza do ruchu określony w nim typ pojazdu, decydując tym samym o jego rodzaju. Skoro zatem dopuszcza do ruchu samochód osobowy oznacza to, że zgodnie z dowodem rejestracyjnym jest to pojazd przeznaczony konstrukcyjnie do przewozu nie więcej niż 9 osób łącznie z kierowcą oraz ich bagażem (art. 2 pkt 40 ustawy - Prawo o ruchu drogowym). Natomiast w przypadku gdy dopuszczono do ruchu samochód ciężarowy oznacza to, że jest to pojazd samochodowy przeznaczony konstrukcyjnie do przewozu ładunku; określenie to obejmuje również samochód ciężarowo-osobowy przeznaczony konstrukcyjnie do przewozu ładunków i osób w liczbie od 4 do 9 łącznie z kierowcą (art. 2 pkt 42 ustawy - Prawo o ruchu drogowym)”.

Decyzja administracyjna uwidoczniiona w dowodzie rejestracyjnym samochodu, wyznacza przeznaczenie samochodu, które uzależnione jest od jego konstrukcji. Poza tym wydana właścicielowi samochodu decyzja administracyjna w postaci dowodu rejestracyjnego wskazuje rodzaj samochodu, który na mocy tej decyzji został dopuszczony do ruchu. Tym samym określa, czy jest nim samochód osobowy, czy inny pojazd (np.

ciągnik rolniczy, samochód ciężarowy, autobus) dopuszczony do ruchu po drogach publicznych. Jest to więc decyzja, która ma charakter konstytutywny, bowiem kreuje sytuację prawną. Cechą takiej decyzji jest to, że wywołuje ona skutki prawne ex nunc, a więc z chwilą jej wydania (ściślej rzecz biorąc, z chwilą doręczenia).

Każda decyzja ostateczna korzysta z domniemania legalności i prawidłowości, co powoduje, że ewentualne nieprawidłowości przy wydaniu nie mają znaczenia, aż do momentu jej wyeliminowania z obrotu prawnego w jeden ze sposobów, które zostały wskazane w art. 16 § 1 zd. 2 Kodeksu postępowania administracyjnego. Tym samym domniemanie to może być obalone tylko w wyniku wzruszenia decyzji przez właściwy organ administracyjny, w przewidzianym przepisami postępowania administracyjnego trybie zwyczajnym albo nadzwyczajnym oraz orzeczeniem sądu administracyjnego.

Natomiast ustawodawca w ustawie o podatku od towarów i usług przyjął zasadę, iż rodzaj pojazdu samochodowego (ciężarowego) w celu skorzystania z prawa do obniżenia podatku należnego o naliczony określa się w oparciu o wzór zawarty w art. 86 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Przyjęta przez ustawodawcę „fikcja kwalifikacyjna” - bo tak należy ją nazwać - podważa zasadę zaufania podmiotów obrotu prawnego do wydanych przez organy administracji publicznej decyzji administracyjnych.

Ustawodawca uchwalając nową ustawą o podatku od towarów i usług pominął fakt, że zgodnie z art. 78 ust. 1 ustawy - Prawo o ruchu drogowym w obrocie samochodami zarejestrowanymi sprzedawca przekazuje nabywcy jedynie dowód rejestracyjny i kartę pojazdu, o ile była wydana. W karcie tej nie określa się rodzaju homologacji samochodu, wskazując jedynie numer samochodu, wobec czego nabywca nie ma możliwości ustalenia, jakie dokumenty były przedkładane organowi rejestrującemu, w tym też jakim świadectwem homologacyjnym dysponował ten organ przy wydaniu dowodu rejestracyjnego. Z kolei dla nabywcy używanego już samochodu ciężarowego jedynie wystawiony dowód rejestracyjny przez ustawowo do tego upoważniony organ administracji publicznej świadczy o tym, jakiego rodzaju samochód został nabyty.

Postanowienia art. 86 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług pozostają w sprzeczności z kierunkiem orzecznictwa podatkowego. W większości orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, które zostały wydane pod rządami „starej” ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, dla oceny prawa podatnika do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu samochodu, wskazano na priorytetową rolę określenia rodzaju samochodu w jego dowodzie rejestracyjnym. W orzeczeniu z dnia 30 października 1998 r. Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że „klasyfikacja samochodu w dowodzie rejestracyjnym ma decydujące znaczenie jako dowód również w sprawie podatkowej, w której ocena pewnych uprawnień lub ograniczeń uzależniona jest od tej klasyfikacji” (sygn. akt I SA/Wr 445/98).

Podobne stanowisko zostało zaprezentowane w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 lipca 1999 r., który stwierdził, że „dopóki obowiązująca

decyzja uprawnionego organu o wydaniu dowodu rejestracyjnego, zgodnie z którym samochód określony jest jako samochód ciężarowy specjalistyczny, dopóty nie ma podstaw do odmowy obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku od towarów i usług" (sygn. akt I SA/Kr 1280/98).

Należy również wskazać, że w wyroku z dnia 11 marca 1998 r. (sygn. akt I SA/Gd 1006/97) Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, że „w piśmie z dnia 12 lipca 1996 r. Minister Finansów udzielił Dyrektorom Izb Skarbowych i Urzędów Kontroli Skarbowej wyjaśnień dotyczących zasad postępowania w przypadku stwierdzenia w toku kontroli faktu zarejestrowania jako samochodu ciężarowego -samochodu osobowego poddanego przeróbkom nie posiadającego świadectwa homologacji. Wyjaśnienie uwzględnia zasadę zaufania do organów państwowych, wskazuje bowiem, jako właściwy tryb określony w art. 156 § 1 pkt 2 Kodeksu postępowania administracyjnego, że dopiero po stwierdzeniu przez organ właściwy nieważności wydanego dowodu rejestracyjnego, dopuszczalne jest podjęcie postępowania podatkowego mającego na celu wyegzekwowanie zaniżonych należności podatkowych”.

Przedstawiona linia orzecznicza jest aprobowana przez Rzecznika Praw Obywatelskich. W państwie prawa nie do pogodzenia jest bowiem sytuacja, gdy dwa organy administracji państwowej przy wydaniu decyzji administracyjnej oceniają sprzecznie ten sam stan faktyczny, zwłaszcza gdy decyzja pierwszego z tych organów (jakim jest organ rejestrujący) determinuje uprawnienia właściciela pojazdu na gruncie prawa podatkowego.

Następstwem „fikcji kwalifikacyjnej”, która polega na tym, że podatnik VAT, którego pojazd nie posiada świadectwa homologacji dla używanego samochodu ciężarowego dla czynności opodatkowanych jest, na podstawie art. 86 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, zakwalifikowany jako „podatnik używający samochód osobowy”, a co się z tym wiąże -jako podatnik pozbawiony prawa do odliczenia podatku przy nabyciu towarów wskazanych w art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Jeśli więc podatnicy posiadają dla używanych pojazdów wspólną wyróżniającą ich cechę w postaci dowodów rejestracyjnych wydanych dla samochodów ciężarowych, to Rzecznik Praw Obywatelskich nie znajduje uzasadnienia do wyodrębnienia z ogółu określonej grupy podatników - tych, którzy dla swoich pojazdów posiadają świadectwa homologacji i co się z tym wiąże mają pełne prawo do obniżenia podatku należnego o naliczony od tych, którzy w związku z brakiem świadectwa homologacji takiej możliwości nie posiadają.

Zastosowanie więc konstrukcji „fikcji kwalifikacyjnej” w oparciu o art. 86 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług do ustalenia, czy pojazd będzie uważany za samochód ciężarowy lub nie, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich jest sprzeczne z zasadą zaufania obywatela do państwa i tworzonego przez nie prawa wyprowadzoną z

art. 2 Konstytucji RP, gdyż wskutek ogłoszenia decyzji administracyjnej - jaką jest wydanie „dowodu rejestracyjnego” - nie podążają dalsze decyzje uwzględniające jej postanowienia.

Ewentualnie wydana decyzja ustalająca dodatkowe zobowiązanie podatkowe - będąca sankcją nakładaną na podatników VAT w związku z uszczupleniem przez nich należności publicznoprawnych na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług - powinna opierać się na przepisach prawa powszechnie obowiązującego, do których w świetle postanowień art. 87 ust. 1 i 2 Konstytucji RP należą przepisy zawarte w Konstytucji RP, ustawach, ratyfikowanych umowach międzynarodowych oraz w rozporządzeniach, a także w aktach prawa miejscowego. W związku z tym, taka decyzja powinna opierać się również na innych decyzjach potwierdzających określony stan faktyczny. Taka decyzja nie może być oderwana od pozostałych decyzji administracyjnych, o ile mają one związek z orzeczaną sprawą.

Decyzja ta, będąca decyzją deklaratoryjną, nie może kreować nowej sytuacji prawnej danego podmiotu (klasyfikować samochód ciężarowy jako osobowy) bez uwzględnienia bieżących decyzji administracyjnych.

Brak świadectwa homologacji, które nie wyklucza pojazdu z ruchu drogowego - nie może obciążać ujemnymi następstwami podatników VAT, którzy w oparciu o posiadane „dowody rejestracyjne” są w stanie wykazać, że poruszają się legalnie „samochodami ciężarowymi”. W świetle obecnie obowiązującej ustawy o podatku od towarów i usług podmiot nabywający samochód, którego rodzaj określony jest w jego dowodzie rejestracyjnym, nie może być pewny, że dowód ten, wydany przez ustawowo uprawniony organ rejestrujący, odzwierciedla prawidłowy stan faktyczny i będzie respektowany przez inne organy (administrację podatkową). Prawo o ruchu drogowym oraz przepisy wykonawcze do tej ustawy nie wymagają, aby podmiot nabywający samochód zobowiązany był do uzyskania świadectwa homologacji, gdyż wystarczające jest zaświadczenie ze stacji kontroli pojazdów o dopuszczalności pojazdu do ruchu.

Poza tym, zaskarżanymi przepisami ustawy o podatku od towarów i usług obarcza się jedynie użytkowników pojazdów nie posiadających świadectwa homologacji, którzy są zobowiązani samochód zarejestrowany jako ciężarowy, a nie osobowy, uznawać fikcyjnie na gruncie prawa podatkowego, jako pojazd osobowy.

3. Prof. R. Mastalski (w pracy pt.: „Prawo Podatkowe” - Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2000 r., str. 451 i nast.) podnosi, iż zasadniczą rolę w funkcjonowaniu mechanizmu „opodatkowanie-odliczenie” w ustawie o podatku od towarów i usług odgrywają dokumenty (faktury VAT) oraz obowiązek złożenia

przez podatnika VAT w urzędzie skarbowym, zgodnie z treścią art. 96 ust. 1 w związku z art. 15 ustawy o podatku od towarów i usług, zgłoszenia rejestrującego.

Tak więc warunkiem realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego jest:

- prowadzenie działalności gospodarczej, co de facto zostaje potwierdzone w zgłoszeniu rejestracyjnym, jak również

- dokumentowanie zdarzeń gospodarczych fakturami VAT (np. dokumentowanie fakturami VAT zakupu paliwa do samochodu ciężarowego, którym podatnik VAT będzie transportował towary do zakładu przetwórstwa).

Odmienne natomiast zostało to uregulowane przez ustawodawcę w art. 86 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, gdzie zasadniczą przesłanką, która decyduje o prawie podatnika VAT do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, jest posiadanie wyciągu ze świadectwa homologacji lub odpisu decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania świadectwa homologacji, a nie obrót towarami czy usługami objętymi VAT.

Analizując powyższe przepisy należy uznać, że ustawodawca dzieli obecnie podatników VAT na dwie kategorie. Pierwszą kategorię stanowią użytkownicy samochodów osobowych, przy nabyciu których podatnik nigdy nie będzie miał prawa do pełnego odliczenia; do drugiej kategorii pojazdów ustawodawca zaliczył inne pojazdy samochodowe (ciężarowe), przy nabyciu których podatnik będzie miał prawo pełnego odliczenia.

4. Przepis art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy VAT stanowi, że obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych i innych pojazdów samochodów, o których mowa w art. 86 ust. 3 i 5 ustawy o podatku od towarów i usług. Z treści tego przepisu wynika, że ustawodawca powiązał możliwość odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu z prawem do odliczenia całej kwoty podatku naliczonego przy nabyciu samochodu, przez który paliwa te są używane. Jeśli więc podatnik przy nabyciu samochodu nie miał prawa do odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego, to powoduje, że nie będzie miał tym samym prawa do odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego przy nabyciu paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu wykorzystywanych przez ten samochód. Będą to podatnicy wykorzystujący de facto w ramach prowadzonej działalności gospodarczej samochody ciężarowe, które nie posiadają wyciągu ze świadectwa homologacji lub odpisu decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania świadectwa homologacji.

Przesłanką dokonania odliczeń dla samochodów innych niż osobowe (np. ciężarowych) stał się ustawowy wymóg obliczenia dopuszczalnej ładowności według wzoru zawartego w art. 86 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług ( $Dł = 357 \text{ kg} + n \times 68 \text{ kg}$ ), gdzie „Dł” oznacza dopuszczalną ładowność, zaś „n” ilość miejsc (siedzeń) łącznie z kierowcą. Jeżeli dopuszczalna ładowność wykazana w świadectwie homologacji dla samochodu ciężarowego jest wyższa od dopuszczalnej ładowności obliczonej w oparciu o powyższy wzór, to wówczas podatnik ma prawo odliczyć pełną kwotę podatku naliczonego od należnego.

Zauważyć należy, że zgodnie z treścią art. 86 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, wyżej wymagane składniki wzoru, określa się na podstawie wyciągu ze świadectwa homologacji lub odpisu decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania świadectwa homologacji, wydawanych zgodnie z przepisami ustawy - Prawo o ruchu drogowym. Tylko bowiem z tych dokumentów dla potrzeb ustawy o podatku od towarów i usług można wywieść ładowność oraz ilość miejsc - brak świadectwa homologacji skutkuje uznaniem samochodu za „samochód osobowy”, co powoduje w konsekwencji pozbawieniem podatnika VAT możliwości odliczenia całego podatku naliczonego pomimo, iż jego pojazd jest de facto samochodem ciężarowym.

Treść wyżej powołanych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług odnosi się do wielu polskich firm, dla których brak możliwości obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w oparciu o wystawione faktury VAT -dokumentujące nabycie paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu - przekłada się bezpośrednio na znaczny wzrost kosztów. To z kolei prowadzi do nierównego traktowania podatników oraz pociąga za sobą nieuzasadnione zróżnicowanie sytuacji osób płacących podatki. Podział podatników na tych, którzy posiadają prawo do obniżenia podatku należnego oraz na tych, którzy takiego prawa nie posiadają (przy prowadzeniu działalności gospodarczej w oparciu o takie same środki transportu - samochody ciężarowe) prowadzi do naruszenia zasady równości wobec prawa, wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie powinny uzależniać możliwości obniżenia podatku należnego o naliczony od okoliczności, czy podatnik VAT dla swojego samochodu ciężarowego (posiadającego uprawnienie do poruszania się po drogach publicznych) posiada wyciąg ze świadectwa homologacji lub odpis decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania świadectwa homologacji, czy też takiego świadectwa nie posiada. Różnicowanie możliwości obniżenia podatku należnego o podatek naliczony od posiadania świadectwa homologacji, narusza w omawianym przypadku zasadę legalności decyzji administracyjnej i obowiązku jej podporządkowania się w państwie prawa.

Zakup określonego towaru podlegającego VAT przez podatnika VAT dla celów działalności gospodarczej, powoduje, że każdy nabywca - podatnik VAT, powinien mieć takie same prawa (wykorzystujący ten sam towar, który charakteryzuje się takimi samymi cechami) do odliczenia kwoty podatku wynikającego z faktury VAT dotyczącej zakupu takiego towaru. Odmienne zaś od tej zasady kształtuje prawo podatników VAT do odliczenia podatku naliczonego od należnego - ww. wzór, z którego wycofała się już strona rządowa.

Rzecznik Praw Obywatelskich wyraża zdanie, że rodzaj pojazdów poruszających się po drogach publicznych, a mianowicie czy jest to samochód ciężarowy, czy też nie - określa dowód rejestracyjny.

Skoro ustawa podatkowa nie definiuje pojęcia „samochód ciężarowy”, to zgodnie z zasadami wykładni systemowej zewnętrznej należy szukać tego pojęcia w aktach



prawnych zaliczanych do innych niż prawo podatkowe gałęzi. Tym samym, jeżeli pojazd został uznany decyzją administracyjną i zarejestrowany jako samochód ciężarowy, to uzależnienie prawa do obniżenia podatku należnego o naliczony o „posiadanie homologacji producenta lub importera wymaganej dla danego rodzaju samochodu”, który został dopuszczony do ruchu na podstawie dowodu rejestracyjnego, dla podatników VAT nie posiadających takiego świadectwa jest niesprawiedliwe oraz dyskryminujące.

Opisane przepisy ustawy o podatku od towarów i usług naruszają również zasadę „przyzwoitej legislacji”, która została wywiedziona z art. 2 Konstytucji RP. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniach ferowanych wyroków *expressis verbis* stwierdził, że przepisy prawa muszą być formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny, a standard ten wymagany jest zwłaszcza, gdy chodzi o ochronę prawa i wolności. Związana z jasnością precyzja przepisów powinna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie (orzeczenie TK z 21 marca 2001 r., K 24/00). Wymóg dostatecznej określoności należy rozumieć jako nakaz precyzyjnego wyznaczania dopuszczalności zakresu ingerencji. Zasadę określoności należy wiązać z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Należyta poprawność, precyzyjność

i jasność przepisów prawnych ma szczególne znaczenie, gdy chodzi o ochronę konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela. Dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest - obok prawa karnego - także dziedzina prawa daninowego (orzeczenie TK z 14 lutego 2001 r., K 19/99). Z zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa prawa. Jako naruszenie wymagań konstytucyjnych ocenić należy niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Stworzenie przez ustawodawcę przepisów prawa podatkowego, które w sposób oderwany, różny oraz odmienny odnoszą się do zdefiniowanych w systemie prawa administracyjnego stanów faktycznych, określonych w prawomocnych decyzjach administracyjnych, prowadzi do naruszenia zasady przyzwoitej legislacji.

Z tych wszystkich względów złożenie niniejszego wniosku mającego na celu konstytucyjną kontrolę zaskarżonych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług uznałem za niezbędne.