

107/8/A/2006

**WYROK**

z dnia 19 września 2006 r.

Sygn. akt K 7/05\*

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Marian Zdyb – przewodniczący

Adam Jamróz – sprawozdawca

Jerzy Stępień

Mirosław Wyrzykowski

Bohdan Zdziennicki,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 19 września 2006 r., wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie zgodności:

art. 86 ust. 3 i 5 oraz art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535), w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 90, poz. 756), w zakresie, w jakim ogranicza podatnikom VAT możliwość zwrotu różnicy oraz obniżenia podatku należnego o podatek naliczony 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, z art. 2 oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji,

o r z e k a:

**1. Art. 86 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 oraz z 2005 r. Nr 14, poz. 113), w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 90, poz. 756), w zakresie, w jakim odnosi się do pojazdów samochodowych innych niż samochody osobowe, jest zgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

**2. Art. 86 ust. 5 ustawy z 11 marca 2004 r. określonej w punkcie 1 jest zgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.**

---

\* Sentencja została ogłoszona dnia 26 września 2006 r. w Dz. U. Nr 170, poz. 1223.

**3. Art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy z 11 marca 2004 r. określonej w punkcie 1 w zakresie, w jakim odnosi się do nabywanych przez podatnika paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu innych niż samochody osobowe pojazdów samochodowych, o których mowa w art. 86 ust. 3 i 5 tej ustawy, jest zgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.**

#### UZASADNIENIE:

#### I

1. Pismem z 22 lutego 2005 r. Rzecznik Praw Obywatelskich wystąpił z wnioskiem o stwierdzenie niezgodności art. 86 ust. 3 i 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535; dalej: ustawa VAT) z art. 2 oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji, w zakresie, w jakim ogranicza podatnikom VAT możliwość zwrotu różnicy oraz obniżenia podatku należnego o podatek naliczony 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.

Rzecznik podniósł, że fundamentalną zasadą podatku od wartości dodanej (VAT), wyrażoną w art. 86 ust. 1 ustawy VAT, jest uprawnienie podatnika do odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z wykonywaniem czynności opodatkowanych. Neutralność tego podatku jest zapewniona właśnie przez możliwość odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu dóbr służących działalności gospodarczej. Odliczenie jest prawem podatnika wynikającym z konstrukcji podatku VAT. Dlatego nie może być ono zróżnicowane dla podatników charakteryzujących się taką samą cechą istotną w równym stopniu. Za taką cechę Rzecznik Praw Obywatelskich uznaje wykorzystywanie do wykonywania czynności opodatkowanych samochodów ciężarowych – samochodów, których dowód rejestracyjny określa „rodzaj pojazdu i przeznaczenie” jako pojazd ciężarowy i które są dopuszczone do ruchu na podstawie obowiązujących przepisów. Tymczasem z ustawy VAT wynika, że o ciężarowym charakterze pojazdu samochodowego, a tym samym o możliwości odliczenia podatku naliczonego przy jego zakupie, rozstrzyga nie dowód rejestracyjny, lecz potwierdzenie posiadania wyciągu ze świadectwa homologacji lub odpisu decyzji zwalniającej z obowiązku posiadania tego świadectwa. Ustawodawca nie wziął pod uwagę, że określenie charakteru pojazdu (osobowy, ciężarowy) należy do organów administracji publicznej z zakresu ruchu drogowego, a nie urzędów podatkowych. Zasada praworządności obowiązująca w postępowaniu administracyjnym nie pozwala organowi administracji czynić ustaleń sprzecznych z tymi, które wynikają z ostatecznej decyzji administracyjnej innego organu. Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z 15 listopada 1999 r. (sygn. akt OPK 24/99) stwierdził, że rejestracji pojazdu dokonuje się w formie decyzji administracyjnej, a dowód rejestracyjny spełnia podwójną rolę – potwierdza wydanie decyzji o zarejestrowaniu pojazdu oraz jest dokumentem stwierdzającym dopuszczenie zarejestrowanego pojazdu do ruchu drogowego. Każda decyzja ostateczna korzysta z domniemania legalności i prawidłowości, a domniemanie to może być obalone tylko w wyniku wzruszenia decyzji w trybie nadzwyczajnym. Natomiast w ustawie VAT ustawodawca przyjął zasadę, że rodzaj pojazdu samochodowego, od którego zależy możliwość skorzystania z prawa do obniżenia podatku, określa się w oparciu o wzór zawarty w art. 86 ust. 3 ustawy VAT. Przyjęta przez ustawodawcę „fikcja kwalifikacyjna” podważa zasadę zaufania podmiotów obrotu prawnego do wydanych przez organy

administracji publicznej decyzji administracyjnych. Ustawa VAT pomija fakt, że zgodnie z ustawą z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (Dz. U. z 2005 r. Nr 108, poz. 908 ze zm.; dalej: prawo o ruchu drogowym) w obrocie pojazdami zarejestrowanymi sprzedawca przekazuje nabywcy jedynie dowód rejestracyjny i kartę pojazdu, o ile była wydana. Nabywca nie ma możliwości sprawdzenia, czy i jakim świadectwem homologacji dysponował organ rejestracyjny przy wydawaniu dowodu rejestracyjnego. Dla nabywcy używanego samochodu ciężarowego jedynie dowód rejestracyjny wystawiony przez legitymowany do tego organ zaświadcza o tym, jaki samochód nabył.

Regulacja zaskarżona przez Rzecznika powoduje, że podatnicy charakteryzujący się wspólną cechą istotną – tj. będący nabywcami używanych samochodów, zakwalifikowanych według dowodów rejestracyjnych jako ciężarowe, traktowani są w sposób odmienny w zależności od tego, czy posiadają świadectwo homologacji. Zastosowana przez ustawodawcę konstrukcja narusza zasadę zaufania obywatela do państwa i tworzonych przez nie prawa wyprowadzoną z art. 2 Konstytucji, gdyż za decyzją administracyjną, jaką jest wydanie dowodu rejestracyjnego, nie podążają dalsze decyzje uwzględniające jej postanowienia. 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”.

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 samochodowych, o których mowa w art. 86 ust. 3 i ust. 5 ustawy VAT. Przepis ten oznacza, że podatnik, który nie miał prawa do odliczenia pełnej wysokości podatku naliczonego przy zakupie samochodu, nie ma też prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zakupie paliw. Oznacza to, że wielu podatników, wykorzystujących w swej działalności samochody ciężarowe, nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zakupie paliwa do tych samochodów. Dla podmiotów tych oznacza to istotny wzrost kosztów prowadzonej działalności, co skutkuje nieuzasadnionym zróżnicowaniem sytuacji osób płacących podatki, a tym samym naruszeniem zasady równości wobec prawa wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, zaskarżone przepisy naruszają także zasadę przyzwoitej legislacji, gdyż przepisy prawa muszą być formułowane w sposób precyzyjny i jasny, a szczególny standard wymagany jest zwłaszcza, gdy chodzi o regulacje dotyczące praw i wolności, w tym regulacje prawa daninowego.

2. W piśmie z 21 czerwca 2005 r. stanowisko przedstawił Prokurator Generalny. Stwierdził, że przepisy art. 86 ust. 3 i 5 ustawy VAT, w zakresie zaskarżonym przez Rzecznika Praw Obywatelskich, są zgodne z art. 2 oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, oceniając cel i treść zaskarżonych przepisów, należy uwzględnić normę wynikającą z art. 84 Konstytucji stanowiącą, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Prokurator przypomniał również stanowisko, w myśl którego ustawodawca ma kompetencję do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym; ma też znaczną swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych. Jeszcze swobodniej ustawodawca może stanowić o ulgach i zwolnieniach podatkowych, dlatego że o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, lecz ekonomiczne i społeczne. Ustawodawca jest uprawniony do stanowienia podmiotowych zwolnień od podatków, jeżeli zwolnienia te są usprawiedliwione

celami społeczno-gospodarczymi, znajdującymi uzasadnienie w wartościach chronionych Konstytucją.

Wprowadzając do ustawy kwestionowane przez Rzecznika przepisy, ustawodawca przyznał podatnikom „dobrodziejstwo” obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu określonych pojazdów samochodowych. W omawianych regulacjach nie posłużono się pojęciem samochodu ciężarowego; pojęcie to nie występuje także w innych przepisach ustawy. Jest natomiast zdefiniowane w art. 2 pkt 42 prawa o ruchu drogowym. Definicja zawarta w prawie o ruchu drogowym zawiera elementy ocenne, wymagające interpretacji organu rejestracyjnego. Zdaniem Prokuratora Generalnego, ustawodawca postąpił racjonalnie, rezygnując w ustawie VAT z odniesień do (nie w pełni precyzyjnego i jednoznacznego) pojęcia „samochodu ciężarowego” na rzecz niewymagającego interpretacji wzoru, pozwalającego obliczyć dopuszczalną ładowność pojazdu samochodowego. Przyjęcie takiego rozwiązania powinno pozwolić na uniknięcie wątpliwości interpretacyjnych, które legły u podstaw postępowań podatkowych zakończonych powołanymi przez Rzecznika orzeczeniami Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Wiązanie przez ustawodawcę uprawnienia do odliczenia podatku z posiadaniem konkretnego dokumentu (świadczenia homologacji lub decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania takiego świadectwa) jest rozwiązaniem często spotykanym. Zdaniem Prokuratora, wymóg ten nie może być uznany za prowadzący do naruszenia konstytucyjnej zasady równości.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady demokratycznego państwa prawnego, Prokurator podniósł, że w zaskarżonych przepisach ustawodawca precyzyjnie określił zarówno wzór matematyczny pozwalający na obliczenie dopuszczalnej ładowności samochodu przesądzającej o możliwości odliczenia, jak i dokumenty, z których wynikać powinny dane uwzględniane w obliczeniach. Unormowanie ustawowe nie zawiera zatem elementów ocennych wymagających pogłębionych interpretacji czy to podatnika, czy to organu podatkowego. Zdaniem Prokuratora unormowania zawarte w art. 86 ust. 3 i 5 ustawy VAT są wystarczająco jasne i precyzyjne; powinny być w pełni zrozumiałe zarówno dla podatnika, jak i dla organu podatkowego.

Prokurator Generalny nie dostrzega również potrzeby przenoszenia skutków prawnych decyzji administracyjnej w przedmiocie wydania dowodu rejestracyjnego na grunt prawa podatkowego. Zdaniem Prokuratora, nie ma podstaw do kwestionowania racjonalności wyboru ustawodawcy, który uznał za przydatniejsze, dla rozstrzygnięcia o przyznaniu ulgi podatkowej, autonomiczne rozwiązanie przyjęte na gruncie ustawy podatkowej zamiast odwołania się do skutków decyzji o zarejestrowaniu pojazdu. Dlatego kwestionowane przepisy nie naruszają zasad prawidłowej legislacji.

3. Pismem z 24 lutego 2006 r. w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej stanowisko zajął Marszałek Sejmu. Wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 w zw. z ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), a w przypadku podjęcia przez Trybunał rozstrzygnięcia merytorycznego, o uznanie art. 86 ust. 3 i 5 ustawy VAT, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 22 sierpnia 2005 r., w zakresie, w jakim ogranicza podatnikom VAT możliwość zwrotu różnicy oraz obniżenia podatku należnego o podatek naliczony 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 w związku z zakupem paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu przeznaczonych do ich napędu, jest zgodny z art. 2 oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji.

21 kwietnia 2005 r. uchwalona została ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 90, poz. 756). Wprowadziła ona nowe zasady odliczania podatku naliczonego zawartego w cenie samochodów osobowych nabywanych na potrzeby wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej. Od 22 sierpnia 2005 r. czyli od wejścia tej ustawy w życie nie obowiązuje już wymóg posiadania świadectwa homologacji; wobec tego „bezzasadne stają się zarzuty RPO, które kierował po adresem art. 86 ust. 3 i 5 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym przed 22 sierpnia 2005 r.”. Dlatego celowe jest, zdaniem Marszałka Sejmu, umorzenie postępowania. Nie zachodzą bowiem przesłanki z art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, których wystąpienie nakazywałoby wydanie orzeczenia.

W przypadku gdyby Trybunał rozstrzygał jednak kwestię zgodności zaskarżonych przepisów z Konstytucją, należy uznać zarzuty stawiane przez Rzecznika za bezpodstawne. Marszałek podziela w pełni argumentację przedstawioną w stanowisku Prokuratora Generalnego. Ustawodawcy przysługuje znaczna swoboda w kształtowaniu systemu podatkowego; tym większa więc swoboda przysługuje mu w kształtowaniu instytucji prawnych służących zmniejszaniu wysokości zobowiązań podatkowych, stanowiących odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania.

Ograniczenia w odliczaniu podatku naliczonego VAT dotyczą, w myśl zaskarżonych przepisów, samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych, których ładowność jest mniejsza niż wynikająca ze wzoru  $357 \text{ kg} + n \times 68 \text{ kg}$ , gdzie  $n$  oznacza liczbę siedzeń łącznie z miejscem kierowcy. Dopuszczalna ładowność wynikać musi ze świadectwa homologacji lub odpisu decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania takiego świadectwa. Podatnik, w myśl art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy VAT, nie może odliczyć podatku naliczonego przy zakupie paliw nabywanych dla samochodów osobowych lub innych pojazdów samochodowych o ładowności mniejszej niż wynikająca z podanego wzoru. Marszałek zaznacza, że z zaskarżonych przepisów nie wynika konieczność posiadania przez podatnika świadectwa homologacji lub odpisu ww. decyzji; istotne jest tylko, aby z homologacji wydanej dla tego typu samochodu wynikało, że jego ładowność jest wyższa niż określona wspomnianym wzorem.

Marszałek przywołał też wyjaśnienia opublikowane przez Ministerstwo Finansów, z których wynika, że świadectwa homologacyjne wydawane są w Polsce od 1984 r. i są przechowywane w urzędzie obsługującym ministra ds. transportu. Jeżeli podatnik nabywa używany samochód ciężarowy z państw Unii Europejskiej, to stosowne świadectwa homologacji przechowywane są przez władze homologacyjne tych państw, a także producentów tych pojazdów. Zdaniem Ministerstwa, w przypadku nieuzyskania homologacji, podatnik, będąc w posiadaniu pojazdów bezwzględnie ciężarowych, konstrukcyjnie przeznaczonych do przewozu towarów, ma prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, zawarty w cenie paliwa do napędu tego typu samochodów. W innym przypadku, gdy homologacja nie istniała w momencie produkcji samochodów, prawo do obniżenia przysługuje, jeśli z innych dokumentów wynikają dane niezbędne do ustalenia dopuszczalnej ładowności.

Biorąc pod uwagę także cytowane wyjaśnienia Ministerstwa Finansów, Marszałek Sejmu wniósł o uznanie zaskarżonych przepisów za zgodne z Konstytucją.

4. Pismem z 9 marca 2006 r. Rzecznik Praw Obywatelskich, ustosunkowując się do podniesionej przez Marszałka Sejmu kwestii uchylecia zaskarżonych przepisów, wniósł o stwierdzenie niezgodności art. 86 ust. 3 i 5, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 90, poz. 756; dalej: ustawa nowelizująca) z art. 2 oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Rzecznik zaznaczył, że w myśl art. 7 ust. 1 ustawy nowelizującej, w przypadku samochodów i pojazdów samochodowych będących przedmiotem umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, zawartych przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej (tzn. przed 1 czerwca 2005 r.), jak również w okresie od 1 czerwca 2005 r. do 21 sierpnia 2005 r., kwotę podatku naliczonego od czynszu (raty) lub innych płatności, wynikających z takiej umowy, stanowi kwota podatku naliczonego, jaka wynikałaby z przepisów art. 86 ustawy VAT w brzmieniu obowiązującym przed 1 czerwca 2005 r. Warunkiem zastosowania art. 7 ust. 1 ustawy nowelizującej jest rejestracja umowy w urzędzie skarbowym. Art. 7 ust. 2 ustawy nowelizującej stanowi, że w przypadku samochodów i pojazdów samochodowych, będących przedmiotem umowy leasingu, najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, w stosunku do których kwotę podatku naliczonego stanowiła cała kwota podatku wykazanego na fakturze, przepis art. 7 ust. 1 ustawy nowelizującej ma zastosowanie w odniesieniu do umów (bez uwzględniania zmian tych umów dokonanych po wejściu w życie ustawy nowelizującej) pod warunkiem, że umowy te zostały zarejestrowane we właściwym urzędzie skarbowym do 15 czerwca 2005 r.

Oznacza to, że w odniesieniu do umów zawartych przed wejściem w życie ustawy nowelizującej, obowiązują stare zasady odliczeń (tzn. dla niektórych samochodów 50% i nie więcej niż 5000 zł sumy kwot podatku określonych w fakturach; dla innych zaś całość podatku od płatności czynszowych). Ograniczenia dotyczą samochodów osobowych; tymczasem ustawa nie definiuje tego pojęcia. Stąd zasadne jest odwołanie się do przepisów ustawy – Prawo o ruchu drogowym. W myśl art. 2 pkt 40 tej ustawy samochodem osobowym jest pojazd samochodowy przeznaczony do przewozu nie więcej niż 9 osób łącznie z kierowcą oraz ich bagażu. Decydujące znaczenie dla uznania samochodu za osobowy będzie miała więc decyzja administracyjna o zarejestrowaniu pojazdu w takim charakterze.

Brak u podatnika (będącego usługobiorcą usług leasingowych, najmu, dzierżawy lub innych podobnych umów) wyciągu ze świadectwa homologacji lub odpisu decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania świadectwa homologacji – nadal skutkuje uznaniem używanego przez niego pojazdu ciężarowego za samochód osobowy. Art. 86 ust. 3 i 5 ustawy VAT podważa zasadę zaufania podatników do wydanych przez organy administracji publicznej decyzji administracyjnych. Zastosowanie wzoru z art. 86 ust. 3 ustawy VAT w brzmieniu sprzed nowelizacji (znajdującego dalsze zastosowanie na podstawie art. 7 ust. 1 i 2 ustawy nowelizującej) dla ustalenia, czy dany pojazd jest uważany za samochód ciężarowy, czy nie, pozostaje, zdaniem Rzecznika, w kolizji ze wskazanymi we wniosku wzorcami konstytucyjnymi. Ponieważ na mocy przepisu przejściowego zaskarżony przepis nie utracił mocy obowiązującej, Rzecznik wniósł jak na wstępie.

5. Pismem z 15 września 2006 r. w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej Marszałek Sejmu przedstawił dodatkowe stanowisko, w którym ustosunkował się do pisma Rzecznika Praw Obywatelskich z 9 marca 2006 r.

Marszałek Sejmu stwierdził, że stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich przedstawione w piśmie z 9 marca 2006 r. uzupełnia i modyfikuje wniosek z 22 lutego 2005 r. – rozszerza go znacznie, wnosząc o uznanie za niezgodne z Konstytucją całych ust. 3 i 5 art. 86 ustawy VAT w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej z 21 kwietnia 2005 r. (czyli także w zakresie, w jakim wyłączały one prawo do odliczenia podatku naliczonego przy zakupie samochodów osobowych). Natomiast w uzasadnieniu swego stanowiska Rzecznik odnosi się wyłącznie do bezzasadności umorzenia postępowania z powodu utraty mocy obowiązującej zaskarżonych przepisów.

Zdaniem Marszałka Sejmu zaskarżone przez Rzecznika przepisy utraciły moc prawną w tym sensie, że nie mają zastosowania do żadnych zdarzeń powstałych po wejściu w życie ustawy nowelizującej. Stosuje się je wyłącznie w stosunku do podatników, którzy – w związku z zawartymi przed dniem wejścia w życie nowelizacji umowami najmu, dzierżawy, leasingu lub innymi umowami o podobnym charakterze – płacili podatek naliczony zawarty w czynszu lub racie leasingowej, a kwotę podatku naliczonego stanowiła kwota obliczona zgodnie z art. 86 ust. 3 i 5 ustawy VAT w brzmieniu obowiązującym w momencie zawierania przez nich rzeczonych umów. Przepisy przejściowe miały na celu przede wszystkim zachowanie, wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego, zasad: ochrony praw słuszenie nabytych i ochrony interesów w toku, aby przed upływem okresu, na jaki umowa została zawarta, nie uległy zmianie przepisy prawa podatkowego, które skłoniły podatników do zawarcia tych umów.

Rzecznik nie uzasadnia modyfikacji wniosku, wobec czego nie jest możliwe odniesienie się do ewentualnych zarzutów kierowanych pod adresem zawartych w zaskarżonych przepisach norm, innych niż te wymienione w pierwotnym wniosku Rzecznika. Niemniej jednak Marszałek uważa za konieczne przedstawienie konsekwencji prawnych uznania za niekonstytucyjne „całych” ust. 3 i 5 art. 86 ustawy VAT w brzmieniu obowiązującym przed wejściem w życie ustawy nowelizującej.

Przede wszystkim, uznanie niekonstytucyjności art. 86 ust. 3 i 5 ustawy VAT spowoduje, że w ustawie VAT znajdą się „puste” odesłania zawarte w jej art. 86 ust. 2, 4, 6 i 7 oraz w art. 88 ust. 1 pkt 3, art. 86 ust. 4. Tym samym podatnikom przysługiwałoby pełne odliczenie w każdym przypadku (nabycia samochodów osobowych, także z importu, nabycia paliw służących napędowi każdego rodzaju pojazdów samochodowych). Skutkiem orzeczenia, zgodnego ze zmodyfikowanym wnioskiem Rzecznika, nie będzie zrównanie sytuacji podatników nabywających pojazdy samochodowe inne niż samochody osobowe niezależnie od tego, czy posiadają świadectwa homologacji, lecz wprowadzenie możliwości dokonywania obniżenia kwoty podatku należnego o pełną kwotę podatku naliczonego w każdym przypadku nabycia pojazdów samochodowych i paliw służących do ich napędu.

W przypadku ewentualnego uznania zaskarżonych przepisów za niezgodne z Konstytucją należy liczyć się z ogromnymi skutkami finansowymi wynikającymi z konieczności zwrotu z budżetu państwa znacznych kwot podatnikom, którzy na mocy zaskarżonych przepisów dokonywali tylko ograniczonych odliczeń. W związku z tym, zdaniem Sejmu, Prezes Trybunału winien zwrócić się do Rady Ministrów o wydanie opinii w sprawie skutków uznania za niezgodne z Konstytucją przepisów objętych wnioskiem Rzecznika.

Podsumowując, Marszałek stwierdza, że wniosek o kontrolę konstytucyjności zaskarżonych przepisów nie jest poprawnie sformułowany, gdyż brak jest uzasadnienia jego rozszerzenia oraz zarzutów pod adresem norm wcześniej niezaskarżonych. Uznanie objętych wnioskiem przepisów za niezgodne z Konstytucją spowoduje istotną zmianę w systemie podatku od towarów i usług i utrudni stosowanie przepisów ustawy VAT w przypadku prowadzenia postępowań podatkowych i kontroli podatkowej lub skarbowej za okresy poprzedzające wejście w życie ustawy nowelizującej. W związku z tym, że na skutek wejścia w życie ustawy nowelizującej, objęte wnioskiem przepisy ustawy VAT utraciły moc prawną, niemożliwe jest dokonanie przez Sejm stosownej nowelizacji likwidującej wskazane wyżej „puste” odesłania i umożliwiające tym samym stosowanie przepisów tej ustawy w odniesieniu do zdarzeń sprzed wejścia w życie nowelizacji z 21 kwietnia 2005 r.

6. Pismem z 18 września 2006 r. opinię w sprawie przedstawił Minister Finansów. Minister zaznaczył, że nie będąc uczestnikiem postępowania w przedmiotowej sprawie, ale

mając na uwadze charakter rozpoznawanej sprawy oraz fakt, że orzeczenie Trybunału może wywołać bardzo istotne skutki finansowe, wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawie budżetowej, chciałby oprócz stanowiska merytorycznego przedstawić szacowane skutki finansowe w przypadku ewentualnego uznania przez Trybunał wniosku Rzecznika za zasadny.

Zdaniem Ministra Finansów przepisy art. 86 ust. 3 i 5 ustawy VAT, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej, są zgodne z art. 2 oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Minister Finansów, podobnie jak Marszałek Sejmu, uważa, że Rzecznik rozszerzył pierwotny wniosek, wnosząc w piśmie z 9 marca 2006 r. o zbadanie zgodności z Konstytucją wszystkich norm zawartych w zaskarżonych przepisach (a nie tylko tych dotyczących odliczania podatku naliczonego związanego z zakupem innych niż samochody osobowe pojazdów samochodowych), nie przedstawił jednak żadnych argumentów przemawiających za niekonstytucyjnością całych tych przepisów. Zdaniem Ministra Finansów: „Rzecznik Praw Obywatelskich, modyfikując swój wniosek, nie wskazał, jakie konstytucyjne wolności lub prawa i w jaki sposób zostały naruszone, w stosunku do tej części normy zawartej w art. 86 ust. 3 i 5 ustawy o podatku od towarów i usług, której wcześniej nie kwestionował. Tym samym należałoby uznać, że skarga nie wypełnia dyspozycji art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy z 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym. (...) Trudno w tej sytuacji wskazać, co jest przedmiotem zaskarżenia przez Rzecznika Praw Obywatelskich i jakie argumenty – jego zdaniem – uzasadniają stwierdzenia niezgodności zaskarżonych przepisów z Konstytucją”. Minister wskazuje szereg wątpliwości pojawiających się na gruncie wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich, które uzasadniają stwierdzenie, że wniosek ten wymaga doprecyzowania, gdyż trudno określić zarówno jego przedmiot jak i skutki.

Minister odniósł się do argumentów podniesionych we wniosku Rzecznika przed jego modyfikacją. Wskazał, że zarzut niezgodnego z Konstytucją różnicowania sytuacji podatników nabywających samochody ciężarowe w zależności od tego, czy posiadają odpis ze świadectwa homologacji, jest nieuzasadniony. W pierwszym rzędzie ustawa VAT nie posługuje się pojęciem „samochód ciężarowy”. Stanowisko Rzecznika, że rozwiązanie ustawowe uzależniające prawo do odliczenia podatku naliczonego od cech konstrukcyjnych pojazdu, wynikających nie z dowodu rejestracyjnego, ale ze świadectwa homologacji, oznacza negowanie, potwierdzonego tak w doktrynie, jak i w orzecznictwie Trybunału, uprawnienia ustawodawcy do tworzenia definicji na potrzeby ustaw podatkowych i takiego konstruowania przepisów, które pozwolą zrealizować założone cele społeczno-gospodarcze. Stanowisko Rzecznika o potrzebie wiązania skutków prawnych w sferze podatkowej z decyzją administracyjną, w przedmiocie wydania dowodu rejestracyjnego, jest niezasadne i godzi w potwierdzony wielokrotnie pogląd o autonomii prawa podatkowego w stosunku do innych gałęzi prawa. Dodatkowo Rzecznik nie bierze pod uwagę, że co do zasady każdy pojazd musi mieć homologację, a restrykcje wynikające z zaskarżonych przepisów nie dotyczą podatników, którzy nabyli pojazdy posiadające świadectwa homologacji w sytuacji, gdy podatnik świadectwo takie np. zagubił. Przepisy wymagają jedynie, aby dla danego pojazdu wydane było przez właściwe organy świadectwo homologacji.

Ustawodawca, uchwalając zaskarżone przepisy, świadomie stworzył, w oderwaniu od dokumentów rejestracyjnych, które w przeszłości były przyczyną licznych nieprawidłowości w odliczaniu podatku, jasne reguły w zakresie odliczeń podatku naliczonego związanego nabyciem pojazdów samochodowych. Tym samym przepisy te, tworząc jasne i niebudzące wątpliwości reguły, nie mogą naruszać art. 2 Konstytucji i wynikających z tego przepisu zasad poprawnej legislacji.

Minister Finansów wskazał, że ewentualne uznanie przez Trybunał niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów spowodowałoby dodatkowe obciążenie dla



budżetu państwa w wysokości ponad 3 miliardów złotych (w przypadku rozpoznania sprawy w zakresie przedstawionym w pierwotnym wniosku Rzecznika obciążenie budżetu wyniosłoby ok. 2 miliardów złotych).

## II

Na rozprawie 19 września 2006 r. uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska wyrażone wcześniej na piśmie. Rzecznik Praw Obywatelskich odniósł się do podniesionej przez przedstawiciela Sejmu kwestii rozszerzenia w piśmie z 9 marca 2006 r. przedmiotu zaskarżenia w stosunku do pierwotnego wniosku. Wyjaśnił, że pismo z 9 marca 2006 r. zawężyło wcześniejszy wniosek Rzecznika, ze względu na nowelizację ustawy o podatku od towarów i usług, w wyniku której zaskarżone przepisy tylko w ograniczonym zakresie zachowały moc obowiązującą. Nie było celem Rzecznika rozszerzenie wniosku w ten sposób, aby kontroli konstytucyjnej poddać także ten zakres normatywny zaskarżonych przepisów, który ograniczał możliwość odliczenia podatku naliczonego związanego z nabyciem samochodów osobowych, a także paliw służących do ich napędu. Rzecznik wyjaśnił również, że mimo pominięcia w *petitum* wniosku, przedmiotem zaskarżenia jest, powołany w uzasadnieniu wniosku, art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT w zakresie, w jakim uniemożliwia odliczenie podatku naliczonego związanego z zakupem paliw służących do napędu pojazdów samochodowych, innych niż samochody osobowe, o których mowa w art. 86 ust. 3 i 5 ustawy o VAT.

W wystąpieniach końcowych uczestnicy podtrzymali wcześniejsze pisemne stanowiska. Przedstawiciel Sejmu wycofał jednak wniosek o umorzenie postępowania i wniósł o stwierdzenie, że przepisy ustawy o VAT zaskarżone w zakresie sprecyzowanym przez Rzecznika na rozprawie są zgodne ze wskazanymi we wniosku wzorcami konstytucyjnymi.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

### 1. Zakres zaskarżenia.

Rzecznik zaskarżył art. 86 ust. 3 i 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535; dalej: ustawa VAT). Art. 86 ust. 3 tej ustawy stanowi, że w przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej ładowności mniejszej niż określona według wzoru:  $D\text{Ł} = 357 \text{ kg} + n \times 68 \text{ kg}$  (gdzie:  $D\text{Ł}$  – oznacza dopuszczalną ładowność,  $n$  – oznacza ilość miejsc [siedzeń] łącznie z miejscem dla kierowcy) kwotę podatku naliczonego stanowi 50% kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca – nie więcej jednak niż 5000 zł. Art. 86 ust. 5 stanowi natomiast, że dopuszczalna ładowność pojazdów oraz ilość miejsc (siedzeń), o których mowa w ust. 3, określona jest na podstawie wyciągu ze świadectwa homologacji lub odpisu decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania świadectwa homologacji, wydawanych zgodnie z przepisami ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (Dz. U. z 2003 r. Nr 58, poz. 515 ze zm.; dalej: prawo o ruchu drogowym). Pojazdy, które w wyciągu ze świadectwa homologacji lub w odpisie decyzji, o której mowa w zdaniu pierwszym, nie mają określonej dopuszczalnej ładowności lub ilości miejsc, uznaje się również za samochody osobowe, o których mowa w ust. 3.

Zaskarżone przepisy oznaczają, że ustawodawca wprowadził ograniczenia

odliczalności podatku naliczonego przy nabyciu niektórych pojazdów samochodowych. W przypadku samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej ładowności mniejszej niż określona wzorem zawartym w ustawie, podatnik jest uprawniony do odliczenia tylko części podatku naliczonego przy nabyciu tego typu pojazdu (50% podatku określonego w fakturze dokumentującej nabycie samochodu lub innych dokumentach, lecz nie więcej niż 5000 zł). Ustawodawca wprowadził też wymóg, aby dopuszczalna ładowność wynikała ze świadectwa homologacji lub z odpisu decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania takiego świadectwa.

Już po złożeniu wniosku do Trybunału Konstytucyjnego zmienił się stan prawny związany z analizowaną sprawą. 23 maja 2005 r. została ogłoszona ustawa z dnia 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 90, poz. 756; dalej: ustawa nowelizująca). Ustawa ta zmieniła brzmienie zaskarżonych przepisów art. 86 ust. 3 i 5 ustawy VAT. Między innymi zniosła kwestionowany przez Rzecznika wymóg udokumentowania świadectwem homologacyjnym cech pojazdu samochodowego, uprawniających do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu takiego pojazdu. Zgodnie z art. 9 ustawy nowelizującej, weszła ona w życie z dniem 1 czerwca 2005 r. ale przepisy, które zmieniły brzmienie zaskarżonych przez Rzecznika art. 86 ust. 3 i 5 ustawy VAT, weszły w życie po upływie 90 dni od dnia ogłoszenia ustawy nowelizującej, czyli 22 sierpnia 2005 r.

Art. 7 ustawy nowelizującej stanowi w ust. 1, że w przypadku samochodów i pojazdów samochodowych, będących przedmiotem umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, zawartych przed dniem wejścia w życie ustawy, kwotę podatku naliczonego od czynszu (raty) lub innych płatności, wynikających z takiej umowy, stanowi kwota podatku naliczonego, jaka wynikałaby z przepisów art. 86 ustawy VAT, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia ustawy w życie. W ustępie 2 art. 7 ustawy nowelizującej, zawarto z kolei normę intertemporalną stanowiącą, że w przypadku samochodów i pojazdów samochodowych będących przedmiotem umów, o których mowa w ust. 1, w stosunku do których kwotę podatku naliczonego stanowiła cała kwota podatku wykazanego na fakturze, przepis ust. 1 ma zastosowanie w odniesieniu do umów bez uwzględnienia zmian tych umów, dokonywanych po wejściu w życie ustawy; pod warunkiem, że umowy te zostały zarejestrowane we właściwych urzędach skarbowych do 15 czerwca 2005 r.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału orzekanie o zgodności uchylonych przepisów z Konstytucją jest dopuszczalne w dwóch przypadkach. Po pierwsze, wtedy, gdy zaskarżone przepisy – pomimo ich uchylenia – mogą być nadal stosowane, na podstawie normy intertemporalnej odnoszącej się do danej kwestii (por. wyrok z 31 stycznia 2001 r., sygn. P. 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5). To, czy faktycznie zatem doszło do uchylenia w całości zaskarżonego przepisu, należy ustalić na podstawie treści normy derogującej lub przejściowej. Po drugie – orzekanie o zgodności uchylonych przepisów z Konstytucją jest dopuszczalne, gdy wydanie orzeczenia jest konieczne do ochrony konstytucyjnych wolności i praw (art. 39 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym; Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.).

W rozpatrywanej sprawie, przedstawiona wyżej regulacja intertemporalna zawarta w art. 7 ustawy nowelizującej oznacza, że mimo zmiany brzmienia zaskarżonych przepisów z dniem 22 sierpnia 2005 r. zostały one utrzymane w mocy (w brzmieniu zaskarżonym) w stosunku do niektórych kategorii podatników (stron umów najmu, dzierżawy, leasingu itp.). Oznacza to, że nie zachodzi przesłanka umorzenia postępowania w sprawie zbadania zgodności z Konstytucją art. 86 ust. 3 i 5 ustawy VAT w brzmieniu sprzed nowelizacji.

## 2. Kontrola zgodności zaskarżonych przepisów z art. 2 Konstytucji.

2.1. Ocenę konstytucyjności zaskarżonych przepisów należy rozpocząć od przypomnienia, że wyjściowym i trwałym założeniem przy ocenie legislacji podatkowej przez Trybunał jest pogląd, potwierdzony także w tym orzeczeniu, o względnej swobodzie ustawodawcy w dziedzinie kształtowania dochodów i wydatków państwa. Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z 12 stycznia 1995 r. stwierdził: „Władza ustawodawcza ma w tej dziedzinie szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, w rozmaity sposób realizującymi politykę gospodarczą państwa, której konkretyzację stanowi przejawiająca się w treści tych regulacji polityka podatkowa (sygn. K. 8/93 i sygn. K. 1/94). Ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym” (sygn. K. 12/94, OTK w 1995 r., cz. I, s. 27). Zgodnie z poglądem Trybunału wyrażonym w orzeczeniu z 25 listopada 1997 r. (sygn. K. 26/97): „Swoboda przysługująca ustawodawcy rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza gdy chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie” (OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64, s. 448). Równie podstawowym, wyrażonym w wielu orzeczeniach i świadczącym o ukształtowaniu się trwałej linii orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, jest pogląd, że daleko idąca swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest jednak w swoisty sposób równoważona istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania proceduralnych wymogów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad przyzwoitej legislacji (por. wyrok z 25 kwietnia 2001 r., sygn. K. 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81).

Odnosnie do swobody ustawodawcy w zakresie kształtowania konstrukcji podatkowych, konieczne jest przywołanie bardziej szczegółowych wypowiedzi Trybunału, co do mechanizmów funkcjonujących w podatku od towarów i usług, w tym zwłaszcza do mechanizmu odliczania podatku naliczonego; zakwestionowana regulacja ogranicza bowiem to uprawnienie w przypadku nabycia określonych rodzajów pojazdów samochodowych. W wyroku z 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03 (OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94) Trybunał stwierdził, że: „Istota konstrukcji podatku od towarów i usług opiera się na zasadzie «opodatkowanie – odliczenia», w ramach której podatnik z jednej strony jest zobowiązany do określenia podatku należnego będącego wynikiem realizowanej przez niego sprzedaży opodatkowanej tym podatkiem, a z drugiej przysługuje mu uprawnienie do odliczania od podatku należnego podatku naliczonego z tytułu realizowanych przez niego zakupów. Mechanizm ten wyraża w ustawie art. 19 ust. 1”.

Wypowiadając się co do istoty konstrukcji podatku od towarów i usług, Trybunał Konstytucyjny zwracał uwagę, że „prawo odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego jest istotnym elementem konstrukcyjnym przedmiotu i podstawy podatku, charakteryzującym podatek od towarów i usług” (wyrok TK z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257, s. 1357). Rozwijając ten pogląd w uzasadnieniu wyroku w sprawie SK 33/03 Trybunał stwierdził, że: „Pozbawienie podatnika prawa do skorzystania z obniżenia podatku należnego o podatek naliczony – jako ważące o zachowaniu konstrukcji tegoż podatku – może następować jedynie w ściśle określonych przez ustawodawcę przypadkach, wyraźnie w tym zakresie wyartykułowanych (np. art. 25 ustawy). Każdy przypadek, w którym ustawodawca pozbawia podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego, powoduje, że podatnik zostaje obciążony podatkiem należnym, będąc jednocześnie obciążony pod względem ekonomicznym podatkiem naliczonym z tytułu dokonanych zakupów, bez możliwości jego odliczenia (por. wyrok NSA z 28 października 2002 r., sygn. akt I SA/Wr 809/00). (...) Mając na względzie, że

uprawnienie do odliczania od podatku należnego podatku naliczonego stanowi zasadniczy element konstrukcji VAT, sprecyzowanie wypadków, które pozbawiają podatnika tego uprawnienia, winno być jednoznaczne”.

Zdaniem Trybunału, ocena zaskarżonych przepisów art. 86 ust. 3 i 5 ustawy VAT, w kontekście przywołanych wyżej poglądów odnoszących się do kompetencji ustawodawcy w sprawach podatkowych, a także do mechanizmów funkcjonujących w zakresie podatku od towarów i usług, prowadzi do wniosku, że w rozpatrywanej sprawie ustawodawca nie naruszył przysługującej mu swobody w zakresie stanowienia podatków, a także nie naruszył, podnoszonej przez Rzecznika, zasady określoności prawa oraz zasady przyzwoitej legislacji, zawartych w treści normatywnej art. 2 Konstytucji.

Na wstępie należy bowiem przypomnieć, że do ustawodawcy należy kształtowanie systemu podatkowego, w tym także określanie wyjątków od ogólnych zasad; w rozważanej sprawie wyjątku od zasady pełnego odliczania podatku naliczonego przy zakupach związanych z prowadzeniem działalności opodatkowanej. Ustawodawca był zatem uprawniony do uznania, że podatnikowi służy prawo do odliczenia tylko 50% (nie więcej niż 5000 zł) podatku naliczonego przy nabyciu samochodów osobowych i pojazdów samochodowych o dopuszczalnej ładowności mniejszej niż określona wzorem zamieszczonym w ustawie.

Zdaniem Trybunału, ustawodawca miał prawo określić, jaki dokument służy ustaleniu, czy dany pojazd spełnia ustawowy warunek skorzystania z odliczenia w pełnej wysokości. Nie można zgodzić się z poglądem Rzecznika, że wyłącznie dowód rejestracyjny, określający rodzaj pojazdu, mógł stanowić stosowny dokument. Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca podatkowy nie posługuje się terminem „samochód ciężarowy”, ale uzależnia prawo do odliczenia podatku naliczonego w pełnej wysokości od dopuszczalnej ładowności pojazdu samochodowego innego niż samochód osobowy. Nie można podzielić poglądu Rzecznika, że „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”.

Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca nie wprowadził do ustawy VAT przepisów, które w sposób odmienny od wynikającego z wydanego dowodu rejestracyjnego określałyby rodzaj pojazdu samochodowego. Ustawodawca, wyłącznie na potrzeby ustawy podatkowej, określił cechy pojazdów samochodowych, które uprawniają do pełnego lub tylko częściowego odliczenia podatku naliczonego. Można zgodzić się z oceną, że zrobił to niekonsekwentnie. Z jednej strony posługując się pojęciem „samochód osobowy” nie zdefiniował go dla potrzeb ustawy VAT. Dlatego w tym wypadku ustalenie, o jaki pojazd chodzi odbywa się na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym, określających poszczególne rodzaje pojazdów; a w konsekwencji na podstawie wydanych w oparciu o przepisy tej ustawy dowodów rejestracyjnych. Z drugiej strony, w odniesieniu do pojazdów samochodowych innych niż samochody osobowe, ustawodawca posłużył się kryterium „dopuszczalnej ładowności”, przy czym wprowadził wymóg, aby ładowność ta wynikała ze świadectwa homologacji. Nie posłużył się zatem tutaj takim określeniem rodzaju pojazdu samochodowego, które byłoby sprzeczne z rodzajami określonymi w prawie o ruchu drogowym (ciężarowy, ciężarowo-osobowy, ciężarowy o dopuszczalnej masie całkowitej poniżej 3,5 tony itd.), ale wypowiedział się o wszelkich pojazdach samochodowych (innych niż samochody osobowe), posiadających określoną cechę użytkową (dopuszczalna ładowność).

Należy także zauważyć, że świadectwo homologacji wydawane jest w ustawowo określonym trybie, przez ustawowo upoważniony do tego organ; zatem, podobnie jak dowód rejestracyjny jest decyzją administracyjną. Wspomniana wcześniej względna

swoboda ustawodawcy podatkowego dopuszcza także wybór przez niego dokumentu, jaki warunkuje skorzystanie z określonych ustawowo uprawnień. W tym miejscu należy przypomnieć stanowisko Trybunału wyrażone w wyroku z 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03 (OTK ZU nr 4/A/2004 poz. 33). W wyroku tym Trybunał stwierdził, że: „regulacja prawna powinna odpowiadać założeniu nienakładania na podatników powinności dokonania aktów staranności nadmiernie uciążliwych i niepozostających w odpowiedniej proporcji do korzyści, które wiążą się z ich dokonaniem. Powinności takie mogą bowiem znajdować również swoje uzasadnienie z punktu widzenia sprawności działania organów podatkowych, która również jest wartością konstytucyjną wymienioną we wstępie do Konstytucji (tzw. preambule), ale musi to być współmierne do stopnia realizacji tego celu i nie może być dla podatników nadmiernie uciążliwe. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego zasada proporcjonalności wiąże ustawodawcę nie tylko wtedy, gdy ustanawia on ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności lub praw, ale i wtedy, gdy nakłada obowiązki na obywateli lub na inne podmioty znajdujące się pod jego władzą. Ustawodawca postępuje w zgodzie z zasadą proporcjonalności, gdy spośród możliwych środków działania wybiera możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być one zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym, niż to jest niezbędne wobec założonego i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu”.

Zdaniem Trybunału, w niniejszej sprawie wymóg uzyskania odpisu świadectwa homologacyjnego, choć bardziej uciążliwy niż posłużenie się przez podatnika samym tylko dowodem rejestracyjnym, nie może być uznany za nadmiernie uciążliwy akt staranności. Podatnik mógł uzyskać odpis takiego świadectwa od importera lub producenta. Wprowadzenie przez ustawodawcę w zaskarżonych przepisach wymogu dokumentowania dopuszczalnej ładowności świadectwem homologacji, wynikało z wcześniejszej praktyki stosowania przepisów ustawy VAT, uzależniających prawo do odliczenia podatku naliczonego od dopuszczalnej ładowności pojazdu samochodowego, ale nieokreślających jednak dokumentu, z którego ładowność ta miałaby wynikać. Na gruncie wcześniejszej, nie do końca określonej regulacji, wydane zostały zresztą orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego, na które powołał się Rzecznik. Orzeczenia te, drogą interpretacji, uściśliły to, co nie było jednoznaczne na gruncie przepisów ustawy.

Zasada określoności przepisów należy do zasad utrwalonych w orzecznictwie Trybunału, wywiedzionych z zasady demokratycznego państwa prawnego. Nakaz określoności jest szczególnie istotny w prawie karnym i w prawie daninowym. Dlatego Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że stanowienie przepisów niejasnych i wieloznacznych jest naruszeniem art. 2 albo art. 84 Konstytucji, wymagającego ustawowej określoności w nakładaniu ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków. Trybunał podkreślał również konieczność precyzyjnego ograniczenia w ustawach korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, wynikającego z wykładni art. 31 ust. 3 Konstytucji (por. wyroki z: 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33, 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83 oraz 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90). Wprowadzenie regulacji, która doprecyzowuje przepisy podatkowe, w sposób pozwalający podatnikom zobowiązanym do samoobliczania podatku jednoznacznie rozliczyć swe zobowiązania podatkowe, należy uznać za uzasadnione wartościami konstytucyjnymi także wtedy, gdy nakłada określone obowiązki dokumentacyjne. Trybunał podzielił tutaj stanowisko Prokuratora Generalnego. Można się zastanawiać, czy te same cele nie mogły zostać osiągnięte przez ustawodawcę przy zastosowaniu innych środków (co zresztą nastąpiło w późniejszej nowelizacji ustawy VAT). Jest to jednak zagadnienie trafności i celowości przyjętych rozstrzygnięć, przekraczające kompetencje Trybunału Konstytucyjnego.

2.2. Rzecznik podnosi, że na gruncie zaskarżonych przepisów, o charakterze pojazdu samochodowego, a w konsekwencji o możliwości obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w pełnej kwocie, nie rozstrzyga dowód rejestracyjny, będący potwierdzeniem decyzji o zarejestrowaniu pojazdu, lecz wyciąg ze świadectwa homologacji lub odpis decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania świadectwa homologacji. Ustawodawca w ustawie VAT przyjął zasadę, że 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 VAT.

Takie działanie ustawodawcy Rzecznik określa mianem „fikcji kwalifikacyjnej”, podważającej zasadę zaufania podmiotów obrotu prawnego do decyzji administracyjnych administracji publicznej, a w konsekwencji także naruszającej konstytucyjną zasadę zaufania obywatela do państwa i tworzonego przez nie prawa, wyprowadzoną z art. 2 Konstytucji. Określenie rodzaju pojazdu samochodowego wynika bowiem – jak twierdzi Rzecznik – z decyzji administracyjnej o zarejestrowaniu pojazdu. To z tej decyzji wynika dopuszczenie pojazdu do ruchu drogowego jako samochodu ciężarowego. Ta decyzja organu administracji publicznej winna być respektowana przez decyzję organu podatkowego, która ma być tylko decyzją deklaratoryjną, gdyż nie powinna kreować nowej sytuacji prawnej podmiotu i odrębnie kwalifikować samochodów ciężarowych jako osobowych. Kwalifikacja pojazdów nastąpiła w decyzji o dopuszczeniu pojazdu do ruchu drogowego, zamieszczonej w dowodzie rejestracyjnym, a dla wydania takiego dowodu nie wymaga się świadectwa homologacji; wystarczy zaświadczenie ze stacji kontroli pojazdów o dopuszczalności pojazdu do ruchu.

W rezultacie, zdaniem Rzecznika, mamy do czynienia z dwiema sprzecznymi decyzjami, odmiennie oceniającymi ten sam stan faktyczny, gdyż decyzja organu rejestrującego pojazd „determinuje uprawnienia właściciela pojazdu na gruncie prawa podatkowego”. Jest to – podkreśla Rzecznik – sytuacja niedopuszczalna w państwie prawa, gdyż decyzja „rejestracyjna”, jako ostateczna decyzja administracyjna rozstrzygająca sprawę, ma charakter konstytutywny, wiąże organy oraz strony i korzysta z domniemania legalności. Dlatego decyzja dotycząca obniżenia podatku należnego VAT o podatek naliczony winna uwzględniać wcześniejsze ustalenia zawarte w decyzji rejestracyjnej; samochód zarejestrowany jako „ciężarowy” winien być traktowany jako taki, również w decyzji dotyczącej podatku VAT.

Trybunał Konstytucyjny nie podziela konkluzji Rzecznika. Decyzja dotycząca zarejestrowania pojazdu podjęta jest w sprawie dopuszczenia tego pojazdu do ruchu drogowego. Przyjęte w tej sprawie kryteria, m.in. określające rodzaj pojazdu w oparciu o kryteria konstrukcyjne (np. samochód osobowy, samochód ciężarowy) są kryteriami funkcjonalnymi, dla potrzeb ruchu drogowego. Natomiast decyzja dotycząca obniżenia podatku należnego o podatek naliczony jest decyzją podejmowaną w innej sprawie, w oparciu o inne kryteria (wymogi). Dlatego zarzut Rzecznika dotyczący związania decyzji podatkowej decyzją w sprawie rejestracji pojazdu bądź ustaleniami czy kwalifikacjami prawnymi zawartymi w tej decyzji – nie jest trafny. Jak wspomniano wcześniej, ustawodawca miał prawo przyjąć, dla potrzeb ustawy VAT, inne kryteria kwalifikacji prawnej samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych, w celu realizacji polityki podatkowej państwa, pod warunkiem przestrzegania wymogów należytej legislacji i określoności prawa, stosowanych dla legislacji podatkowej.

Powyższa analiza wykazała, że wymogi te zostały spełnione. Trybunał pragnie ponadto nadmienić, że część rozważań i argumentów Rzecznika odnosi się do zgodności zaskarżonych przepisów ustawy VAT z innymi ustawami, w szczególności z kodeksem

postępowania administracyjnego, co leży poza zakresem kognicji Trybunału Konstytucyjnego.

### 3. Kontrola zgodności zaskarżonych przepisów z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Rzecznik podnosi również naruszenie przez zaskarżone przepisy konstytucyjnej zasady równości. Rzecznik stwierdza: „Podział podatników na tych, którzy posiadają prawo do obniżenia podatku należnego, oraz na tych, którzy takiego prawa nie posiadają (przy prowadzeniu działalności 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 (...). 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”.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat konstytucyjnej zasady równości. W wyroku z 24 kwietnia 2006 r. (sygn. P 9/05, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 46) Trybunał podsumował wyrażone dotychczas w jego orzecznictwie poglądy dotyczące tej zasady. Trybunał podkreślał, że z zasady równości, wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji, wynika nakaz jednakowego traktowania podmiotów prawa w obrębie określonej klasy (kategorii). Wszystkie podmioty prawa, charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną), powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań, zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Podmioty różniące się cechą mogą być natomiast traktowane odmiennie. Ocena każdej regulacji prawnej z punktu widzenia zasady równości, musi być zatem poprzedzona dokładnym zbadaniem sytuacji prawnej podmiotów oraz analizą dotyczącą cech wspólnych i odmiennych (por. uzasadnienie wyroku z 28 maja 2002 r., sygn. P 10/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 35).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ukształtowało się stanowisko, że wszelkie odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą zawsze znajdować podstawę w konstytucyjnie uzasadnionych argumentach. Argumenty te Trybunał scharakteryzował następująco: „muszą mieć: po pierwsze, charakter relewantny, a więc pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz służyć realizacji tego celu i treści. Innymi słowy, wprowadzane różnicowania muszą mieć charakter racjonalnie uzasadniony. Nie wolno ich dokonywać według dowolnie ustalonego kryterium. (...) Po drugie, argumenty te muszą mieć charakter proporcjonalny, a więc waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Po trzecie, argumenty te muszą pozostawać w jakimś związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (...) jedną z takich zasad konstytucyjnych jest zasada sprawiedliwości społecznej” (orzeczenie z 3 września 1996 r., sygn. K. 10/96, OTK ZU nr 4/1996, poz. 33).

Trybunał podkreślał też związek konstytucyjnej zasady równości z zasadą sprawiedliwości społecznej. W uzasadnieniu ww. orzeczenia K 10/96 Trybunał stwierdził:

„Różnicowanie sytuacji prawnej podmiotów podobnych ma więc znacznie większe szanse uznania za zgodne z konstytucją, jeżeli pozostaje w zgodzie z zasadami sprawiedliwości społecznej lub służy urzeczywistnianiu tych zasad. Zostaje ono natomiast uznane za niekonstytucyjną dyskryminację (uprzywilejowanie), jeżeli nie znajduje podtrzymania w zasadzie sprawiedliwości społecznej. W tym sensie zasady równości wobec prawa i sprawiedliwości społecznej w znacznym stopniu nakładają się na siebie”. Do tego poglądu nawiązują przede wszystkim wyroki z: 16 grudnia 1997 r., sygn. K. 8/97 (OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 70, s. 502) i 13 kwietnia 1999 r., sygn. K 36/98 (OTK ZU nr 3/1999, poz. 40, s. 243-244), a także wyroki późniejsze.

Rzecznik Praw Obywatelskich uważa, że jedynym dopuszczalnym i racjonalnym kryterium różnicowania podatników VAT w zakresie możliwości odliczenia podatku naliczonego związanego z zakupem pojazdów samochodowych jest to, czy zakupili oni samochody osobowe czy ciężarowe, dopuszczone do ruchu na drogach publicznych. Pozbawienie prawa do odliczenia pełnej wysokości podatku naliczonego podatników, którzy zakupili samochody będące według dowodów rejestracyjnych samochodami ciężarowymi, ale którzy nie posiadają świadectw homologacji (lub decyzji zwalniających z wymogu ich uzyskania), Rzecznik uznaje za dyskryminację.

Zdaniem Trybunału stanowisko Rzecznika nie jest zasadne. Przede wszystkim, jak już wskazano wyżej, ustawodawcy podatkowemu przysługuje względna swoboda regulacyjna w zakresie kształtowania systemu podatkowego. Odnosi się ona również do wyboru kryteriów różnicowania sytuacji podatników. W rozważanej sprawie ustawodawca nie posłużył się kryterium rodzaju pojazdu (samochód ciężarowy), ale kryterium ładowności pojazdów samochodowych. Należy zwrócić uwagę, że to właśnie dopuszczalna ładowność pojazdu jest jedną z tych jego cech użytkowych, która przesądza o tym, że może być on wykorzystywany do przewozu ciężarowego. Trafnie zauważył Prokurator Generalny, że wzór zamieszczony w kwestionowanych przepisach, jest regulacją zdecydowanie bardziej precyzyjną i dookreśloną niż powołanie się na ciężarowy charakter samochodu. Warto przypomnieć, że, w myśl definicji zawartej w prawie o ruchu drogowym, samochód ciężarowy to pojazd samochodowy przeznaczony konstrukcyjnie do przewozu ładunków; określenie to obejmuje więc również samochód ciężarowo-osobowy, przeznaczony konstrukcyjnie do przewozu ładunków i osób w liczbie od 4 do 9 łącznie z kierowcą.

Nie może też być uznany za arbitralnie różnicujący sytuację podatników wymóg, aby dopuszczalna ładowność pojazdu była określana na podstawie wyciągu ze świadectwa homologacji. To właśnie świadectwo homologacji jest dokumentem wydawanym po szczegółowym sprawdzeniu cech konstrukcyjnych określonego typu pojazdu. Dowód rejestracyjny zaś, co wynika z przepisów prawa o ruchu drogowym, a także z przywołanych przez wnioskodawcę orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, potwierdza wydanie decyzji o zarejestrowaniu pojazdu oraz jest dokumentem stwierdzającym spełnienie wymogów koniecznych do dopuszczenia zarejestrowanego pojazdu do ruchu drogowego. Zasadniczą funkcją dowodu rejestracyjnego jest rozstrzygnięcie o dopuszczeniu danego pojazdu do ruchu drogowego.

Trybunał nie dopatrył się powodów, dla których zastosowane przez ustawodawcę kryterium różnicowania sytuacji podatników nabywających pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, należałoby uznać za arbitralne, a przez to naruszające art. 32 ust. 1 Konstytucji i wynikającą zeń zasadę równości. Kryteria wybrane przez ustawodawcę dla celów podatkowych, realizujących określoną politykę społeczno-gospodarczą, nie muszą być kryteriami tożsamymi z tymi, które są właściwe z punktu widzenia wymogów ruchu drogowego. Oczywiście, jak wskazano wcześniej, można poddawać w wątpliwość racjonalność i skuteczność przyjętej regulacji. O tym, że budziła ona tego typu zastrzeżenia, świadczy fakt, że zaskarżone przepisy zostały zmienione przez ustawę



nowelizującą. Niemniej jednak, jak podniesiono wyżej, ocena celowości i trafności rozstrzygnięć parlamentu wykracza poza zakres kompetencji sądownictwa konstytucyjnego. Obowiązek wyboru najbardziej trafnych rozstrzygnięć spoczywa na parlamencie, który ponosi odpowiedzialność polityczną za sposób wykorzystywania kompetencji prawotwórczych (zob. orzeczenie z 20 listopada 1995 r., sygn. K 23/95, OTK w 1995 r., t. II, poz. 33, s. 121). Skoro do uprawnień ustawodawcy należy stanowienie prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym oraz przyjmowanie takich rozwiązań prawnych, które, jego zdaniem, będą najlepiej służyły realizacji tych celów, to zadaniem Trybunału Konstytucyjnego nie jest orzekanie o merytorycznej trafności rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę (zob. orzeczenie z 24 lutego 1997 r., sygn. K 19/96, OTK ZU nr 1/1997, poz. 6, s. 40).

4. Ocena konstytucyjna ograniczenia odliczenia podatku naliczonego, związanego z nabyciem paliw służących do napędu pojazdów, o których mowa w zaskarżonych przepisach.

Rzecznik wniósł o stwierdzenie, że przepis art. 86 ust. 3 i 5 ustawy VAT jest niezgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji także w zakresie, w jakim ogranicza podatnikom możliwość zwrotu różnicy podatku oraz obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w związku z zakupem paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, przeznaczonych do napędu osobowych pojazdów samochodowych i innych pojazdów samochodowych, o których mowa w art. 86 ust. 3 i 5 ustawy VAT.

W uzasadnieniu wniosku Rzecznik wskazał art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy VAT jako przepis wyłączający możliwość odliczenia podatku związanego z zakupem paliw służących do napędu ww. pojazdów samochodowych. Także na rozprawie przedstawiciel Rzecznika praw Obywatelskich, stwierdził, że do powyższego problemu odnosi się art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy VAT.

Dlatego Trybunał uznał za niezbędne poddanie kontroli art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy VAT. Przepis ten wyłączał możliwość odliczenia podatku naliczonego związanego z zakupem paliw silnikowych, oleju napędowego lub gazu, służących do napędu pojazdów samochodowych, o których mowa w art. 86 ust. 3 i 5 ustawy VAT. Przepis art. 88 ust. 1 pkt 3 został zmieniony ustawą nowelizującą. Przepis ten w obecnym brzmieniu wyłącza możliwość odliczenia podatku naliczonego, związanego z zakupem ww. paliw służących do napędu pojazdów samochodowych, o których mowa w art. 86 ust. 3 ustawy VAT w brzmieniu po nowelizacji. Obecnie obowiązujący art. 86 ust. 3 ustawy VAT mówi o samochodach osobowych oraz pojazdach samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony. Wymóg określonej masy całkowitej nie dotyczy obecnie szeregu pojazdów wymienionych w art. 86 ust. 4 ustawy VAT, których cechy konstrukcyjne potwierdzane są dodatkowym badaniem technicznym, a nie świadectwem homologacji.

W przepisach przejściowych ustawy nowelizującej zawarty jest art. 5, który w ustępie 1 stanowi, że na potrzeby art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy VAT (w nowym brzmieniu), w stosunku do samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych, o których mowa w art. 86 ust. 4 pkt 1-4 ustawy VAT (w nowym brzmieniu), nabytych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, dodatkowe badanie techniczne, o którym mowa w art. 86 ust. 5 ustawy VAT (w nowym brzmieniu), powinno być przeprowadzone w terminie najbliższego obowiązkowego okresowego badania technicznego, nie później jednak niż przed upływem 12 miesięcy od dnia wejścia w życie tej ustawy. Artykuł 88 ust. 1 pkt 3 ustawy VAT dotyczy obecnie „paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych, o których mowa w art. 86 ust. 3” (w nowym brzmieniu). Oznacza to, że

przepis przejściowy art. 5 ustawy nowelizującej nie odnosi się do paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych, o których była mowa w art. 86 ust. 3 i 5 ustawy znowelizowanej.

Zgodnie z utrwalonym w orzecznictwie Trybunału poglądem, regulacja intertemporalna, miarodajna dla spraw podatkowych, powoduje, że zakwestionowany przepis może być nadal stosowany do stanów faktycznych zrealizowanych w okresie jego obowiązywania, a zatem stanowi podstawę prawną rozstrzygnięć dotyczących podatku od towarów i usług za odpowiednie lata. Zgodnie z linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej, zachowuje moc obowiązującą w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym następuje dopiero wówczas, gdy dany przepis nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (zob. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 31 stycznia 2001 r., sygn. P. 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5; wyrok z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257). Z tego punktu widzenia art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy VAT, materialnie zakwestionowany przez Rzecznika, ma zastosowanie do stanów faktycznych, powstałych przed jego nowelizacją. Dlatego zasadne jest merytoryczne odniesienie się do tego przepisu.

Oceniając zgodność zaskarżonego art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy VAT z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji należy zwrócić uwagę, że Rzecznik nie wskazał, w odniesieniu do tego przepisu, żadnych innych okoliczności (uzasadniających zarzut niekonstytucyjności) niż te, które zostały wskazane w odniesieniu do art. 86 ust. 3 i 5 ustawy VAT. Aktualność zachowują natomiast, w odniesieniu do rozpatrywanego problemu, wcześniejsze analizy, w świetle których nie można stwierdzić niekonstytucyjności przyjętego kryterium (określonej ładowności potwierdzonej wyciągiem ze świadectwa homologacji), umożliwiającego pełne lub tylko częściowe odliczenie podatku VAT, związanego z zakupem pojazdów samochodowych innych niż samochody osobowe. Aktualność zachowuje też stwierdzenie, że Trybunał nie bada trafności i celowości przyjętych rozwiązań ustawodawczych. Dlatego Trybunał uznał zaskarżony art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy VAT za zgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.