



Warszawa, dnia 12 lutego 2014 r.

Opinia

do ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (druk nr 563)

I. Cel i przedmiot ustawy

Podstawowym celem opiniowanej ustawy jest uregulowanie w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług (zwanej dalej ustawą VAT) zasad odliczania i rozliczania wydatków dotyczących pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej do 3,5 tony. Konsekwencją zmian w podatku VAT są zmiany dostosowawcze w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (zwanej dalej ustawą PIT) oraz ustawie o podatku dochodowy od osób prawnych (zwanej dalej ustawą CIT), a także zmiany w ustawie – Kodeks karny skarbowy.

Opiniowana ustawa, w zakresie jakim dotyczy zasad odliczania podatku naliczonego, zakłada ograniczone prawo do odliczenia w stosunku do pojazdów samochodowych wykorzystywanych zarówno na potrzeby działalności gospodarczej jak i do celów prywatnych podatnika, z jednoczesnym brakiem w takim przypadku opodatkowania użytku prywatnego. Przyjęte rozwiązania, jako wyjątek od zasady pełnego odliczenia VAT i opodatkowania użytku prywatnego, oparte zostały na decyzji wykonawczej Rady z dnia 17 grudnia 2013 r. upoważniającej Rzeczpospolitą Polską do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 353 z 28.12.2013, str. 51, zwanej dalej „decyzją wykonawczą”).

Wprowadzany mechanizm odliczania podatku zakłada:

- 1) ograniczenie odliczenia do 50% podatku naliczonego, w przypadku wykorzystywania pojazdu na cele „mieszane” (działalności gospodarczej i celów prywatnych),
- 2) pełne odliczenie podatku naliczonego w przypadku wykorzystywania pojazdu wyłącznie do działalności gospodarczej,
- 3) wyłączenie opodatkowania użytku prywatnego,
- 4) wprowadzenie przepisów składających się na „system zabezpieczający” prawidłowe dokonywanie odliczeń,
- 5) dokonywanie korekt podatku naliczonego.

Wprowadzenie zmian do ustawy VAT spowoduje konieczność zmiany rozporządzenia Ministra Finansów wydanego na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy planowane jest uchylene przepisu przewidującego zwolnienie dla sprzedawanych pojazdów objętych ograniczonym prawem do odliczania.

Zmiany związane z wprowadzeniem odpowiedniego „systemu zabezpieczającego” przewidują między innymi wprowadzenie obowiązkowej ewidencji przebiegu pojazdu, warunkującej prawo do pełnego odliczenia wydatków w odniesieniu do pojazdów przeznaczonych wyłącznie do działalności gospodarczej. Stosowna informacja o pojazdach objętych ewidencją będzie musiała być złożona do właściwego urzędu skarbowego. Niezłożenie informacji we wskazanym terminie, skutkować ma odpowiedzialnością karno-skarbową podatnika, jeśli jednocześnie doszło do nieprawidłowego odliczenia podatku.

Opiniowana ustawa, poza opisanymi wyżej zmianami, uchyla przepisy ustawy VAT dotyczące obowiązku uzyskiwania zaświadczenia z urzędu skarbowego dla potrzeb rejestracji pojazdów sprowadzanych z innych państw członkowskich Unii Europejskiej. Konsekwencją tej deregulacji jest zmiana ustawy – Prawo o ruchu drogowym oraz ustawy o opłacie skarbowej.

Opiniowana ustawa ma wejść w życie z dniem 1 kwietnia 2014 r., z wyjątkiem przepisów związanych z uchyceniem obowiązku uzyskiwania zaświadczenia dla potrzeb rejestracji pojazdów sprowadzanych z innych państw członkowskich UE, których termin wejścia w życie został określony na dzień 1 stycznia 2015 r.

II. Przebieg prac legislacyjnych

Sejm uchwalił ustawę na 60. posiedzeniu w dniu 7 lutego 2014 r. w oparciu o przedłożenie rządowe.

Projekt stanowił przedmiot prac sejmowej Komisji Finansów Publicznych. Komisja wprowadziła do projektu poprawki techniczno-legislacyjne mieszczące się w meritum przedłożenia. Na posiedzeniu Sejmu (w trakcie drugiego czytania) zgłoszono 10 kolejnych poprawek, z których w trakcie trzeciego czytania przyjęto trzy. Przyjęte poprawki wprowadziły zmiany w zasadach dokonywania wpisów do ewidencji pojazdów (doprecyzowując przepisy), wydłużyły termin na aktualizację informacji o pojazdach objętych ewidencją oraz zmieniły zasadniczy termin wejścia w życie przepisów ustawy z 14 dni od dnia ogłoszenia na datę dzienną – 1 kwietnia 2014 r.

III. Uwagi szczegółowe

1) art. 1 pkt 4 noweli, art. 86a ust. 3 pkt 2 ustawy VAT.

Zgodnie z powyższym przepisem prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o pełną kwotę podatku naliczonego dotyczy wydatków związanych z towarami montowanymi w samochodach osobowych, jeżeli przeznaczenie tych towarów wskazuje obiektywnie na możliwość ich wykorzystania wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika. Powstaje pytanie o wartość normatywną zwrotu „wskazuje obiektywnie”. Zasadnym powinno być wykreślenie wyrazu „obiektywnie”.

Propozycja poprawki:

w art. 1 w pkt 4, w art. 86a w ust. 3 w pkt 2 skreśla się wyraz „obiektywnie”;

2) art. 1 pkt 4 noweli, art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy VAT.

Zgodnie z powyższym przepisem pojazdy samochodowe są uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, jeżeli sposób wykorzystywania tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy „w przypadku osób fizycznych, które działalność gospodarczą prowadzą w swoim miejscu zamieszkania (np. architekt), należy

uznać, że posiadany przez niego wykorzystywany w działalności gospodarczej samochód jest również używany co do zasady na cele prywatne. Nie można bowiem obiektywnie stwierdzić, że samochód jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej, jeżeli sposób wykorzystywania tego samochodu umożliwia np. jego użycie w czasie wolnym od prowadzonej działalności (np. weekend czy wyjazd urlopowy).

Przepis art. 86a ust. 4 pkt 1 rozumiany jako wykluczający możliwość uznania pojazdu za używany wyłącznie do celów działalności gospodarczej, przez przedsiębiorców prowadzących jednoosobowo działalność gospodarczą w miejscu zamieszkania, może budzić wątpliwości. Oznaczałby bowiem nieuzasadnione różnicowanie sytuacji prawnopodatkowej przedsiębiorców, ze względu na formę tej działalności.

3) art. 1 pkt 4 noweli, art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy VAT.

Zgodnie z powyższym przepisem pojazdy samochodowe są uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, jeżeli „sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą”.

Redakcja przepisu nie daje jednoznacznej odpowiedzi co do obligatoryjnego lub fakultatywnego charakteru prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdów oraz ustalenia zasad używania pojazdów.

Po pierwsze, analiza całokształtu wprowadzanych rozwiązań skłania do wniosku, że obowiązkiem prowadzenia ewidencji są objęci ci podatnicy, którzy dokonują pełnego odliczenia VAT, z uwagi na wykorzystywanie pojazdów samochodowych, innych niż pojazdy „specjalne”, wyłącznie do działalności gospodarczej. Powyższe wynika jednak jedynie pośrednio z art. 86a ust. 4 pkt 1 oraz dalszych przepisów opiniowanej ustawy.

Należy postulować wprowadzenie poprawki wyrażającej stosowną normę wprost w przepisach ustawy.

Po drugie, nawet jeśli założyć, że obligatoryjny charakter prowadzenia ewidencji wynikać będzie z funkcjonalnej interpretacji przepisów ustawy, to w przypadku ustalenia zasad używania pojazdu, także analiza pozostałych przepisów ustawy, nie da odpowiedzi na

pytanie, czy podatnik obowiązany jest do ustalenia zasad używania pojazdów, tak aby możliwym było uznanie tych pojazdów za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, czy też takie zasady jedynie może ustanowić.

W tym zakresie należy postulować wprowadzenie odpowiedniej poprawki rozstrzygającej, czy ustalenie zasad używania pojazdów samochodowych przez podatnika, jest niezbędnym warunkiem do uznania pojazdu za wykorzystywany wyłącznie do celów gospodarczych, czy też jest jedynie fakultatywnym działaniem podatnika.

4) art. 1 pkt 4 noweli, art. 86a ust. 5 ustawy VAT.

Przepis art. 86a ust. 5 ustawy VAT wskazuje na przypadki, w których ewidencja przebiegu pojazdu nie jest prowadzona. Wśród tych przypadków brak jest odniesienia do pojazdów specjalnych. Przedmiotowy przepis interpretowany *a contrario* oznaczałby, że obowiązkiem prowadzenia ewidencji objęte są pojazdy specjalne, co w oczywisty sposób nie jest intencją ustawodawcy.

Należy postulować rozszerzenie katalogu z art. 86a ust. 5 o pojazdy „specjalne” (tych pojazdów, których konstrukcja wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne, art. 86a ust. 4 pkt 2). Ewentualnie należałoby – jeśli uznać, że z innych przepisów ustawy, w sposób niebudzący wątpliwości wynika, że obowiązkiem prowadzenia ewidencji są objęci ci podatnicy, którzy dokonują pełnego odliczenia VAT, z uwagi na wykorzystywanie pojazdów samochodowych, innych niż pojazdy „specjalne”, wyłącznie do działalności gospodarczej – skreślić te rozwiązania, które wskazują na nieprowadzenie ewidencji, w sytuacji gdy podatnik wykorzystuje pojazd do celów „mieszanych (także na użytek prywatny) oraz gdy podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku (pkt 2 w art. 86a ust. 5), jako zbędne.

5) art. 1 pkt 4 noweli, art. 86a ust. 4 pkt 2 ustawy VAT.

Zgodnie z art. 86a ust. 4 pkt 2 ustawy VAT pojazdy samochodowe są uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, jeżeli konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne.

Pojawia się pytanie o wartość normatywną powyższego przepisu.

Zgodnie z art. 86a ust. 9 do pojazdów samochodowych, o których mowa w art. 86a ust. 4 pkt 2, należą pojazdy wymienione w pkt 1–3 tego przepisu. Jeśli katalog ten jest katalogiem zamkniętym, to brak jest potrzeby dodatkowego określenia tych pojazdów jako spełniających warunki wymienione w art. 86a ust. 4 pkt 2. Każdy pojazd wymieniony w ust. 9 będzie bowiem, z samego faktu umieszczenia w tym katalogu, pojazdem uznanym za wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej. W takim ujęciu przepis art. 86a ust. 4 pkt 2 byłby jedynie uzasadnieniem normy z art. 86a ust. 9, co samo w sobie uznać należy za wadliwe (zob. § 11 Zasad techniki prawodawczej).

Przy przyjęciu podstawowego założenie interpretacji tekstów prawnych, zgodnie z którym racjonalny ustawodawca nie zamieszcza w tekście ustawy, zbędnych sformułowań, a każda wypowiedź ustawodawcy ma nieść za sobą wartość normatywną, możliwa jest interpretacja art. 86a ust. 4 pkt 2, zgodnie z którą przepis ten pozwala uznać za pojazd samochodowy wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej, także inny pojazd niż ten określony w katalogu art. 86a ust. 9. To ostatnie – założyć należy – nie jest intencją ustawodawcy.

Katalog pojazdów „specjalnych” z art. 86a ust. 9, może być poszerzony, zgodnie ust. 16 tego przepisu, o inne pojazdy określone rozporządzeniem właściwego ministra. Jeśli tak, to normę wynikającą z art. 86a ust. 4 pkt 2 należałoby traktować jedynie jako wytyczną do wydania rozporządzenia, a co za tym idzie, zgodnie z § 67 Zasad techniki prawodawczej, powinna ona znaleźć swój wyraz w przepisie upoważniającym do wydania rozporządzenia (art. 86a ust. 16).

6) art. 1 pkt 4 noweli, art. 86a ust. 7 i ust. 8 ustawy VAT.

Wzajemne porównanie przepisu ust. 7 z ust. 8 w art. 86a wskazuje, że wpis pracownika kierującego pojazdem samochodowym do ewidencji przebiegu pojazdów powinien być potwierdzony przez podatnika w zakresie autentyczności wpisu osoby kierującej (ust. 7), natomiast analogiczny wpis osoby, której udostępniono pojazd, niebędącej pracownikiem, nie musi zawierać stosownego potwierdzenia (ust. 8). Pytanie budzi, czy było to intencją ustawodawcy.

7) art. 1 pkt 4 noweli, art. 86a ust. 9 ustawy VAT.

Przepis art. 86a ust. 9 formułując katalog pojazdów „specjalnych”, których użycie, w założeniu ustawodawcy, „z definicji” może nastąpić jedynie do prowadzenia działalności gospodarczej, posługuje się nazwami tych pojazdów, w znaczeniu przyjętym przez podustawowe przepisy o ruchu drogowym, czyli przepisy wydanego na podstawie art. 76 ust. 1 pkt 3 ustawy – Prawo o ruchu drogowym, rozporządzenia Ministra Infrastruktury w sprawie szczegółowych czynności organów w sprawach związanych z dopuszczeniem pojazdu do ruchu oraz wzorów dokumentów w tych sprawach.

Rozwiązanie, zgodnie z którym właściwy minister (minister właściwy do spraw transportu) ustalając klasyfikację pojazdów zawierającą określenia rodzajów, podrodzajów i przeznaczeń pojazdów, uzyskuje arbitralny wpływ na zakres obowiązywania ustawy (określenie katalogu pojazdów z prawem do pełnego odliczenia VAT), uznać należy za wadliwe. Tytułem przykładu można wskazać, że przepisy art. 86a ust. 9 mogą stać się „niestosowne”, w przypadku takiej nowelizacji rozporządzenia, która zmienia określenia pojazdów, nadając im inne nazwy, niż te użyte obecnie w ustawie VAT.

8) art. 1 pkt 4 noweli, art. 86a ust. 9 pkt 3 ustawy VAT.

Powyższy przepis określa pojazdy specjalne, jako pojazdy, „które spełniają również warunki zawarte w odrębnych przepisach” oraz jako pojazdy, z dokumentów których wynika, że zgodnie z przepisami o ruchu drogowym są pojazdami specjalnymi.

Przyjmując założenie, że „odrębne przepisy” to przepisy o ruchu drogowym, skreślić należy zbędne powtórzenie. Wskazana jest więc odpowiednia zmiana techniczno-legislacyjna, która uporządkuje przepisy.

Propozycja poprawki:

w art. 1 w pkt 4, w art. 86a w ust. 9 w pkt 3 skreśla się wyrazy „, które spełniają również warunki zawarte w odrębnych przepisach,”;

Konsekwencją poprawki będą odpowiednie zmiany w definicjach pojazdu samochodowego w ustawie PIT i ustawie CIT.

9) art. 1 pkt 4 noweli, art. 86a ust. 16 ustawy VAT.

Zgodnie z art. 217 Konstytucji nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Wyliczenie to, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, wskazuje na konieczność uregulowania wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego w drodze ustawy. Tym samym w drodze rozporządzenia mogą być uregulowane jedynie sprawy niemające istotnego znaczenia dla konstrukcji danego podatku. Jak wskazuje TK przepis art. 217 Konstytucji pozostaje w integralnym związku z art. 92 Konstytucji w tym znaczeniu, iż – nie uchylając zastosowania tego ostatniego przepisu w zakresie prawa daninowego – ustanawia dodatkowe warunki dopuszczalności wydawania aktów wykonawczych w tej dziedzinie.

Biorąc pod uwagę powyższe można poddać w wątpliwość rozwiązanie, zgodnie z którym przekazano do uregulowania aktem podustawowym, określenie kategorii pojazdów specjalnych „dających” – poza tymi wprost wskazanymi w ustawie – prawo do odliczenia podatku naliczonego w pełnej wysokości. Tym samym podmiot uzyskujący kompetencję do wydania rozporządzenia może w istotny sposób wpłynąć na zakres stosowania przepisów ustawy VAT, a także wobec przyjęcia konstrukcji odesłań do przedmiotowego rozporządzenia w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 5a pkt 19a lit d ustawy PIT) i ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 4a pkt 9a lit d ustawy CIT) wpłynąć na zakres stosowania przepisów ustawy PIT i ustawy CIT.

10) art. 1 pkt 6 noweli, art. 90b ust. 3 ustawy VAT.

Powołany wyżej przepis dotyczy zasad odliczenia podatku VAT w przypadku niezłożenia w terminie informacji o pojazdach objętych obowiązkiem prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu. Stąd jego treść powinna znaleźć swoje odzwierciedlenie nie w art. 90b ustawy VAT, a w art. 86a (ust. 12) tej ustawy.

Dodatkowo rozważyć należy sam zakres odesłania. Przede wszystkim powstaje pytanie czy zasadnym jest ograniczenie odesłania jedynie do art. 90b ust. 1 pkt 2, bez odsyłania do ust. 4–6 tego artykułu.

11) art. 5 noweli, art. 56a ustawy – Kodeks karny skarbowy.

Dokonywana opiniowaną ustawą nowelizacja Kodeksu karnego skarbowego polega na wprowadzeniu nowego typu czynu zabronionego. Zgodnie z wprowadzanym przepisem przestępstwem skarbowym będzie niezłożenie w terminie informacji o pojazdach wykorzystywanych przez podatnika wyłącznie do działalności gospodarczej, dla których jest obowiązany prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu (także złożenie informacji po terminie lub podanie w niej danych niezgodnych ze stanem faktycznym), jeśli podatnik dokonuje jednocześnie odliczenia podatku, niezgodnie z przepisami o podatku VAT.

Pojawia się pytanie o zasadność wprowadzenia sankcji karnej w wyżej opisanym przypadku. Zawinione działania (zaniechania) podatnika prowadzące do narażenia podatku na uszczuplenie sankcjonowane już są odpowiednimi przepisami Kodeksu karnego skarbowego. Natomiast samo niezłożenie informacji w terminie objęte jest przez opiniowaną ustawę sankcją w postaci uznania, że pojazd samochodowy jest wykorzystywany do działalności gospodarczej podatnika dopiero od dnia złożenia informacji (podatnik do dnia złożenia informacji nie może skorzystać z pełnego odliczenia VAT). W tym kontekście może pojawić się wątpliwość, czy wprowadzenie sankcji karnoskarbowej nie jest zbyt restrykcyjnym rozwiązaniem ustawodawcy, nieadekwatnym do sankcjonowanego zachowania podatnika.

Zwraca też uwagę, że z jednej strony penalizowane ma być niezłożenie informacji w terminie (przy równoczesnym nieprawidłowym rozliczeniu podatku), a z drugiej strony sankcji karnej nie będzie podlegać zaniechanie obowiązku aktualizacji informacji (przy równoczesnym nieprawidłowym rozliczeniu podatku). Rozwiązanie takie wydaje się nieuzasadnione. W obu przedstawionych przypadkach dojdzie bowiem do naruszenia obowiązku formalnego (niełożenie informacji lub niezłożenie aktualizacji informacji) oraz do odliczenia podatku niezgodnie z przepisami. Można założyć, że co do zasady takie same zachowania (podatnika) powinny spotkać z jednakową sankcją.

Wprowadzenie powyższych rozwiązań spełniać ma, zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy, „przede wszystkim funkcję prewencyjną, odstraszać od popełnienia czynu zabronionego, przez zagrożenie karą, zapobiegając tym samym unikaniu lub uchylaniu się od opodatkowania VAT oraz bezkarności w przypadku wystąpienia takich sytuacji”. Pozostaje pytanie czy zasadnym jest, aby uzasadnieniem do wprowadzenia tego typu rozwiązań był jedynie cel ogólnoprewencyjny, polegający na skłonieniu adresatów przepisów do

niepodejmowania określonych działań, bez uwzględnienia zasady, zgodnie z którą kara powinna być sprawiedliwą odpłatą za dokonany czyn.

Poza wyżej opisanymi uwagami natury ogólnej wątpliwość budzić może sama redakcja przepisu art. 56a § 1 Kks. Zgodnie z tym przepisem karze podlega podatnik, który nie składa informacji, składa ją po terminie lub podaje w niej nierzeczywiste dane dokonując odliczenia podatku niezgodnie z przepisami o podatku VAT. Przepisy te budzą wątpliwość co do ich dostatecznej określoności.

Użycie określenia „dokonując” wskazuje, zgodnie z językową wykładnią przedmiotowego przepisu, że nieprawidłowe odliczenie podatku nastąpić ma równocześnie z zaniechaniem złożenia informacji (czyli siódmego dnia od dokonania pierwszego wydatku związanego z pojazdem samochodowym), złożeniem informacji po terminie lub podaniem w niej nieprawdziwych danych. Tymczasem, w praktyce będą to terminy różne.

Językowa wykładnia przedmiotowego przepisu wskazuje, że niezłożenie informacji ma być powiązane z nieprawidłowym rozliczeniem podatku VAT. Tymczasem przepis powinien odnosić się nie tyle do nieprawidłowego odliczenia podatku jako takiego, a jedynie do nieprawidłowego odliczenia wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, które powinny być ujęte w informacji.

Na koniec podnieść należy, że wyjaśnienia wymaga potrzeba wprowadzenia szczególnej instytucji czynnego żalu z nowowprowadzanego art. 56a § 3 Kks. Uzasadnienie do projektu ustawy milczy na ten temat. Tymczasem na warunkach określonych w przedmiotowym przepisie, nie podlega karze podatnik, który złożył właściwemu organowi informację, po terminie. Tym samym w zakresie nowowprowadzanego przestępstwa skarbowego, nie znajdzie zastosowania ogólna instytucja czynnego żalu z art. 16 Kks, co oznaczać będzie brak możliwości czynnego żalu w przypadku podania w informacji danych nieprawdziwych oraz niezłożenia informacji.

12) art. 10 noweli.

Decyzja wykonawcza Rady upoważniająca Polskę do stosowania środków stanowiących odstępstwo od zasady pełnego odliczenia podatku VAT, pozwala na ograniczenie prawa do odliczenia podatku naliczonego w stosunku do pojazdów samochodowych

wykorzystywanych zarówno na potrzeby działalności gospodarczej jak i do celów prywatnych podatnika, z jednoczesnym brakiem opodatkowania użytku prywatnego takich pojazdów. Decyzja ta ma charakter czasowy. Okres jej stosowania, rozpoczynający się z dniem 1 stycznia 2014 r. upływa dnia 31 grudnia 2016 r. Sama decyzja przewiduje także, z jednej strony, możliwość jej wcześniejszego wygaśnięcia, jeśli wprowadzone zostaną nowe rozwiązania harmonizujące zasady dotyczące wydatków związanych z pojazdami samochodowymi nie dającymi prawa do pełnego odliczenia, z drugiej strony, możliwość przedłużenia stosowania środków dających prawo do pełnego odliczenia.

Uwzględniając czasowy charakter decyzji wykonawczej, wskazać należy że pożądanym jest takie ukształtowanie przepisów dotyczących podatku VAT, aby zapewnić ich zgodność z przepisami Unii Europejskiej, także po dniu wygaśnięcia decyzji Komisji. W intencji ustawodawcy taką rolę spełniać ma art. 10 opiniowanej ustawy, zgodnie z którym przepisy art. 86a ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, w zakresie wynikającym z upoważnienia Rzeczypospolitej Polskiej do stosowania szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 168 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej stosuje się w okresie obowiązywania tego upoważnienia.

Nie negując samych założeń przemawiających za wprowadzeniem przedmiotowego artykułu do ustawy, negatywnie ocenić należy legislacyjną realizację tych założeń. Przepis art. 10 nie daje bowiem jednoznacznej odpowiedzi jakie przepisy, w zakresie zasad odliczania podatku VAT, będą wiązać adresatów ustawy od dnia wygaśnięcia decyzji wykonawczej Rady.

Należy podkreślić, że ustawodawca jest obowiązany do formułowania przepisów jasnych i precyzyjnych, tak aby adresat norm prawnych nie miał wątpliwości jakie przepisy go wiążą. W tym przypadku ustawodawca obowiązek interpretacji, co do zakresu obowiązywania przepisów, przerzuca na ich adresata. W konsekwencji nie da się jednoznacznie ustalić treści przepisu art. 86a ustawy VAT, stosowanego po dniu wygaśnięcia decyzji wykonawczej. Innymi słowy nie się wskazać tych norm wynikających z art. 86a, które znajdą zastosowanie już po wygaśnięciu decyzji derogacyjnej. Do art. 86a ustawy odwołuje się bezpośrednio lub pośrednio także cały szereg innych przepisów ustawy VAT, ustawy PIT, ustawy CIT, a także odpowiedni artykuł Kodeksu karnego skarbowego.

Należy też zauważyć, że decyzja wykonawcza Rady upoważnia do odstępstwa od zasady pełnego odliczania VAT (art. 86a ustawy VAT) oraz od zasady traktowania jako świadczenie usług za wynagrodzeniem prywatnego użytku (dodawany art. 8 ust. 5 ustawy VAT). Przepis art. 10 opiniowanej ustawy odnosi się wprost jedynie do odstępstwa polegającego na wprowadzeniu niepełnego odliczenia.

Co do istoty cały art. 86a jest odstępstwem od ogólnej zasady pełnego odliczania VAT. Stąd aby po dniu wygaśnięcia decyzji umożliwić powrót do zasad ogólnych należałoby uchylić ten przepis. W konsekwencji od tego dnia należałoby także dokonać stosownych zmian w innych przepisach ustawy VAT związanych z ryczałtowym odliczeniem podatku naliczonego (m. in art. 8 ust. 5 ustawy VAT stanowiącym odstępstwo od zasady traktowania jako świadczenie usług za wynagrodzeniem użytku prywatnego) oraz odpowiednich zmian w ustawie PIT i CIT, związanych z definicjami samochodu osobowego, znajdujących zastosowanie na potrzeby podatków dochodowych, wzorowanych na art. 86a ustawy VAT, a także odpowiednie zmiany w Kodeksie karnym skarbowym.

Stąd jako pożądane rozwiązanie należałoby rekomendować wprowadzenie przepisów derogujących (uchylających) z dniem wygaśnięcia decyzji wykonawczej, te wszystkie przepisy ustawy VAT, ustawy CIT, ustawy PIT oraz Kodeksu karnego skarbowego, które wiążą się z odstępstwem od zasady pełnego odliczania podatku VAT. Przepis art. 10 opiniowanej ustawy nie zapewni bowiem bezkolizyjnego powrotu do zasad ogólnych, w miejsce zasad wynikających ze zmian wprowadzonych opiniowaną ustawą i jako taki będzie musiał być poddany nowelizacji jeszcze przed dniem wygaśnięcia decyzji Rady.

13) art. 14 noweli.

Należy przyjąć, że w sposób oczywisty, nie budzi wątpliwości zasada, zgodnie z którą przepisy ustawy stosuje się od dnia jej wejścia w życie. Stąd pomimo braku przepisu przejściowego (art. 14 opiniowanej ustawy), oczywistym byłoby, że przepisy ustawy PIT oraz ustawy CIT, w brzmieniu nadanym opiniowaną ustawą, znajdują zastosowanie do samochodów osobowych nabytych od dnia jej wejścia w życie ustawy, a także do tych samochodów osobowych, które zostały nabyte przed dniem jej wejścia w życie.

Stąd chcąc zmodyfikować powyższą zasadę, odpowiedni przepis przejściowy powinien nie tyle potwierdzać oczywistą regułę bezpośredniego działania prawa nowego, co wskazywać na przypadki, w których pomimo wejścia w życie nowych rozwiązań, do wskazanych stosunków prawnych, mają znaleźć zastosowanie rozwiązania dotychczasowe.

Propozycja poprawki we właściwy sposób oddaje intencje projektodawców ustawy.

Propozycja poprawki:

art. 14 otrzymuje brzmienie:

„Art. 14. 1. Do samochodów osobowych:

- 1) nabytych lub wytworzonych przez podatnika do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy;*
- 2) używanych na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy*

– stosuje się przepisy ustaw zmienianych w art. 2 i art. 3, w brzmieniu dotychczasowym.

2. W przypadku, o którym mowa w art. 11 ust. 2, do samochodów osobowych, o których mowa w ust. 1, przepisy art. 14 ust. 2 pkt 7f i ust. 2d oraz art. 23 ust. 1 pkt 43 lit. c i ust. 3c ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 12 ust. 1 pkt 4g i ust. 10 oraz art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. c i ust. 7c ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się odpowiednio.”.

Szymon Giderewicz
główny legislator