

**U C H W A Ł A**  
**SENATU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

**z dnia 5 czerwca 2008 r.**

**w sprawie wniesienia do Sejmu projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od  
towarów i usług**

Na podstawie art. 118 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Senat wnosi do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług.

Jednocześnie upoważnia senatora Henryka Woźniaka do reprezentowania Senatu w pracach nad projektem.

**MARSZAŁEK SENATU**

**Bogdan BORUSEWICZ**

## USTAWA

z dnia

### o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług

#### Art. 1.

W ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.<sup>1)</sup>) w art. 109 ust. 4 i 5 otrzymują brzmienie:

- "4. W razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określa wysokość tego zobowiązania w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30 % kwoty zaniżenia tego zobowiązania. W stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe dodatkowe zobowiązania podatkowego nie ustala się.
5. W razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określa kwotę zwrotu w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30 % kwoty zawyżenia. W stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe dodatkowe zobowiązania podatkowego nie ustala się."

---

<sup>1)</sup> Zmiany wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2005 r. Nr 14, poz. 113, Nr 90, poz. 756, Nr 143, poz. 1199 i Nr 179, poz. 1484, z 2006 r. Nr 143, poz. 1028 i 1029, z 2007 r. Nr 168, poz. 1187 i Nr 192, poz. 1382 oraz z 2008 r. Nr 74, poz. 444.

**Art. 2.**

Do spraw wszczętych, a niezakończonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy ustawy, o której mowa w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

**Art. 3.**

Ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.

## UZASADNIENIE

### **1. Ustawa wykonująca wyrok Trybunału Konstytucyjnego**

Projektowana ustawa stanowi wykonanie obowiązku dostosowania systemu prawa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 września 2007 r. (sygn. akt P 43/06), stwierdzającego niezgodność przepisu art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z 2005 r. Nr 14, poz. 113, Nr 90, poz. 756, Nr 143, poz. 1199 i Nr 179, poz. 1484, z 2006 r. Nr 143, poz. 1028 i 1029) z Konstytucją.

Zgodnie z art. 190 ust. 1 Konstytucji, orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego mają moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne.

Sentencja orzeczenia opublikowana została w Dz. U. z 2007 r., Nr 168, poz. 1187 (dzień publikacji wyroku – 18 września 2007 r.). Pełny tekst orzeczenia wraz z uzasadnieniem zamieszczony został w OTK Z.U. z 2007 r., Nr 8A, poz. 95.

### **2. Przedmiot i istota rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego**

2.1. Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności z Konstytucją art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku od towarów i usług – w zakresie, w jakim dopuszcza stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji administracyjnej określonej przez powołaną ustawę jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe albo przestępstwa skarbowe.

Technika orzecznicza zastosowana w tym przypadku przez Trybunał (tzw. wyrok zakresowy) spowodowała, że z ustawy uchylona została norma prawna zawarta w zaskarżonym przepisie (w brzmieniu określonym w sentencji wyroku), w treści ustawy pozostawiony został natomiast sam przepis (jednostka redakcyjna tekstu), który był podstawą rekonstrukcji normy.

Artykuł art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku od towarów i usług obowiązuje wyłącznie w zakresie, w jakim Trybunał nie stwierdził jego niekonstytucyjności (tzw. częściowa niekonstytucyjność przepisu).

2.2. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego: „[...] sankcje za zaniżenie należności podatkowej w deklaracji wypełnionej przez podatnika, stosowane automatycznie, z mocy ustawy z tytułu jego winy obiektywnej mają znaczenie przede wszystkim prewencyjne.

Zmierzają do przekonania podatników, iż rzetelne i staranne wypełnienie deklaracji podatkowej leży w ich interesie. Ujawnienie bowiem błędu w deklaracji pociąga za sobą obowiązek zapłacenia podwyższonej kwoty różnicy podatku należnego i deklarowanego.

Zaskarżone przepisy dotyczą podatku od towarów i usług, który odnosi się przede wszystkim do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Od podmiotów tych można oczekiwać profesjonalizmu także w zakresie rozliczania się z podatków. Trybunał zwraca uwagę, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane przez urząd skarbowy lub organ kontroli skarbowej w wymiarze ustawowo określonym – 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego lub zawyżenia kwoty zwrotu podatku naliczanego – nie jest tożsame i nie pozostaje w bezpośrednim związku z odpowiedzialnością karnoskarbową. Nawet w przypadku kumulacji dodatkowego zobowiązania podatkowego z odpowiedzialnością karnoskarbową, nie ciąży one z reguły na tych samych podmiotach. Dodatkowe zobowiązania podatkowe ciąży bowiem na podmiotach prowadzących działalność gospodarczą, którymi są często osoby prawne. Odpowiedzialność karnoskarbową ponoszą zaś wyłącznie osoby fizyczne za przestępstwa i wykroczenia karnoskarbowe. Zagrożenie dodatkowym zobowiązaniem podatkowym skłaniać ma podmioty prowadzące działalność gospodarczą do dbałości o należyłą organizację obsługi działalności tego podmiotu w zakresie rozliczeń podatkowych. Odpowiedzialność karnoskarbową ponoszą zaś osoby prowadzące rozliczenia podatkowe podmiotu, na którym ciąży omawiany obowiązek podatkowy.

[...] odpowiedzialność administracyjna podatnika nie będącego osobą fizyczną, polegająca na obciążeniu go dodatkowym zobowiązaniem podatkowym, przewidzianym w zaskarżonych przepisach nie jest konkurencyjna z odpowiedzialnością karnoskarbową, ponoszoną przez osoby fizyczne. Inaczej problem ten jednak przedstawia się w odniesieniu do podatników podatku od towarów i usług będących osobami fizycznymi. Podatnikowi, który złożył nieprawidłową deklarację podatkową można bowiem zarzucić jakiś stopień niedbalstwa przy składaniu tej deklaracji, co wystarcza do postawienia zarzutu popełnienia wykroczenia karnoskarbowego. W tych przypadkach powstaje zbieg odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe.”

Trybunał Konstytucyjny orzekł, że poprzez dopuszczenie stosowania (wobec tej samej osoby, za ten sam czyn) sankcji administracyjnej określonej przez ustawę jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” i ustanowienie odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe w postępowaniu karnym skarbowym, zaskarżone przepisy naruszają zasadę państwa prawa wyrażoną w art. 2 Konstytucji.

Kumulowanie odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności karnoskarbowej stanowi wyraz braku proporcjonalności i nadmiernego fiskalizmu. Wykracza

poza granice niezbędne dla zapewnienia ponoszenia ciężaru opodatkowania w uzasadnionych granicach osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą – podatników podatku od towarów i usług.

Wprowadzone wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego ograniczenie zakresowe regulacji art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku od towarów i usług nie ma zastosowania w stosunku do podatników tej ustawy niebędących osobami fizycznymi. U nich nie występuje bowiem kumulacja obowiązku podatkowego w zakresie podatku ciężącego na podmiocie prowadzącym działalność podlegającą opodatkowaniu oraz odpowiedzialności karnoskarbowej ciężącej na osobach fizycznych zobowiązanych do rzetelnego i terminowego składania deklaracji i rozliczania podatku. W tym zakresie poddany kontroli konstytucyjności przepis został oceniony jako zgodny z art. 2 Konstytucji.

2.3. Wyrok wywołuje skutki prawne z dniem publikacji (18 września 2007 r.). Trybunał nie zdecydował się na odsunięcie w czasie terminu utraty mocy obowiązującej przepisu.

2.4. W Sejmie V kadencji trwały prace nad rządowym projektem ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 734). W projekcie tym zawarta była propozycja uchylecia m.in. art. 109 ust. 5-6 (art. 1 pkt 35 ww. rządowego projektu ustawy). Projekt nie wszedł jednak w życie ze względu na działanie zasady dyskontynuacji prac parlamentarnych.

### **3. Cele i zakres projektowanej ustawy**

Mając na uwadze konieczność wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 września 2007 r., kierując się brzmieniem sentencji wyroku oraz motywami jego uzasadnienia, proponuje się aby zmiana ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług polegała na uzupełnieniu art. 109 ust. 5 o regulację wyłączającą kumulację odpowiedzialności administracyjnej i karnoskarbowej, w stosunku do osób fizycznych (dodanie zd. 2).

Jednocześnie proponuje się identyczne jak w ust. 5 uzupełnienie ust. 4. Trybunał nie stwierdził co prawda jego niekonstytucyjności, jednak dlatego, że ust. 4 nie był przedmiotem skargi. Można zaś wobec niego wyrazić podobne wątpliwości konstytucyjne. Różnica między ust. 4 i 5 dotyczy tylko tego, iż pierwszy mówi o zaniżeniu zobowiązania podatkowego, a drugi

o wykazaniu kwoty zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższej od kwoty należnej.

Ponadto, w projekcie ustawy zamieszczony został przepis przejściowy, statuujący regułę bezpośredniego działania prawa nowego do spraw „w toku”.

#### **4. Skutki finansowe wykonania projektowanej ustawy**

Ustawa nie powoduje skutków finansowych dla budżetu państwa.

#### **5. Oświadczenie o zgodności z prawem Unii Europejskiej**

Projektowana ustawa jest zgodna z prawem Unii Europejskiej.



**URZĄD**  
**KOMITETU INTEGRACJI EUROPEJSKIEJ**  
SEKRETARZ  
KOMITETU INTEGRACJI EUROPEJSKIEJ  
SEKRETARZ STANU  
*Mikołaj Dawgilewicz*  
M.C. MD: *MM* 08:02:06

Warszawa, dn. *M* marca 2008 r.

**Pan Senator**  
**Krzysztof Kwiatkowski**  
**Przewodniczący Komisji Ustawodawczej**  
**Senat Rzeczypospolitej Polskiej**

*Szanowny Panie Przewodniczący,*

W związku z przedłożonym *projektom ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług* (druk sejmicki nr 78), pragnę przedstawić następujące uwagi.

Zmiana wprowadzana przez projekt ustawy w art. 109 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, związana z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego, nie jest objęta prawem Unii Europejskiej.

Pragnę jednocześnie zauważyć, że problematyka dotycząca tzw. karecji VAT (dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30 % kwoty zawyżenia w deklaracji zwrotu podatku lub zwrotu podatku należnego) budzi wątpliwości w odniesieniu do zgodności tego środka z prawem Unii Europejskiej. W związku ze wspomnianymi wątpliwościami Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich rozpatryje obecnie pytanie prejudycjalne zadane przez Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie C-502/07 K.O. Ministerstwo Finansów, w projekcie noweli do ustawy o podatku od towarów i usług znajdującym się obecnie na etapie uzgodnień międzyresortowych, planuje likwidację karecji VAT.

*Z pozdrowieniami,*

PODSEKRETARZ STANU  
*Z up. M. Serajin*  
*M. Serajin*

Do uprzejmej wiadomości,  
Pani Elżbiena Chęć na Duceł  
Podsekretarz Stanu  
Ministerstwo Finansów