



**SENAT  
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ  
VII KADENCJA**

---

Warszawa, dnia 6 marca 2008 r.

**Druk nr 78**

---

**KOMISJA  
USTAWODAWCZA**

**Pan  
Bogdan BORUSEWICZ  
MARSZAŁEK SENATU  
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Na podstawie art. 85a ust. 3 pkt 1 Regulaminu Senatu Komisja Ustawodawcza wnosi o podjęcie postępowania w sprawie inicjatywy ustawodawczej dotyczącej projektu ustawy

**o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług.**

Do reprezentowania Komisji w dalszych pracach nad tym projektem ustawy upoważniony jest senator Zbigniew Cichoń.

W załączeniu przekazuję projekt ustawy wraz z uzasadnieniem.

Przewodniczący Komisji  
Ustawodawczej  
(-) Krzysztof Kwiatkowski

## 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. 5 otrzymuje brzmienie:

"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."

#### **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.

---

<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 oraz z 2007 r. Nr 168, poz. 1187 i Nr 192, poz. 1382.

## **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 ciążącego na podmiocie prowadzącym działalność podlegającą opodatkowaniu oraz odpowiedzialności karnoskarbowej ciążącej 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).

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.