



**SENAT
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
VII KADENCJA**

Warszawa, dnia 4 lutego 2008 r.

Druk nr 59

**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.¹⁾) w art. 116 w ust. 6 pkt 3 otrzymuje brzmienie:

"3) w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty należności za produkty rolne zostaną podane numer i data wystawienia faktury potwierdzającej nabycie tych produktów albo na fakturze potwierdzającej zakup produktów rolnych podano dane identyfikacyjne dokumentu stwierdzającego dokonanie zapłaty."

Art. 2.

Przepisy ustawy, o której mowa w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą stosuje się do podatników, którzy przed dniem wejścia ustawy w życie dokonali zapłaty należności za produkty rolne przed dniem wystawienia faktury

Art. 3.

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

¹⁾ 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 22 maja 2007 r. (sygn. akt SK 36/06), stwierdzającego niezgodność przepisu ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym 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 98, poz. 657 (dzień publikacji wyroku – 4 czerwca 2007 r.). Pełny tekst orzeczenia wraz z uzasadnieniem zamieszczony został w OTK Z.U. z 2007 r., Nr 6A, poz. 50.

2. Przedmiot i istota rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego

2.1. Wyrokiem z dnia 22 maja 2007 r. (sygn. akt SK 36/06) Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności z Konstytucją art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy – „w zakresie, w jakim pozbawia podatnika dokonującego przedpłaty rolnikowi ryczałtowemu za nabywane produkty rolne przed wystawieniem faktury VAT RR uprawnień przewidzianych w tym przepisie”.

2.2. Zaskarżony do Trybunału Konstytucyjnego przepis został dodany do ustawy z 4 września 2000 r. przez art. 1 pkt 14 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i ustawy o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 68, poz. 805).

Przepis ten miał następujące brzmienie: „Zryczałtowany zwrot podatku zwiększa u nabywcy produktów rolnych podatek naliczony, o którym mowa w art. 19 ust. 2 i 2a, w rozliczeniu za miesiąc, w którym dokonano zapłaty, pod warunkiem że (...) w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty (...) zostaną podane numer i data wystawienia faktury potwierdzającej zakup produktów rolnych”.

Ustawa, w której treści zamieszczony był 33b ust. 4 pkt 3, została uchylona z dniem 1 maja 2004 r. na podstawie art. 175 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535).

2.3. Artykuł 33b ust. 4 ustawy dotyczył technicznych aspektów rozliczeń pomiędzy „rolnikiem ryczałtowym”, korzystającym ze zwolnienia od podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego (art. 7 ust. 1 pkt 7 ustawy), a podatnikiem VAT nabywającym od tego rolnika produkty rolne.

Szczególnym rozwiązaniem przyjętym przez analizowaną regulację było obciążenie nabywcy tych produktów, a nie jak to zwykle ma miejsce – sprzedawcy, obowiązkiem wystawienia faktury VAT RR dokumentującej zakup produktów rolnych. Nabywca mógł następnie obniżyć wynikającą z wystawionej przez niego faktury VAT RR kwotę podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za miesiąc, w którym dokonano zapłaty. Aby jednak skorzystać z tego uprawnienia, musiał on spełnić kilka warunków wymienionych w art. 33b ust. 4 ustawy.

Po pierwsze, zakup produktów rolnych musiał być związany ze sprzedażą opodatkowaną, co oznaczało, że zakupione towary nie mogły być następnie sprzedane jako zwolnione od VAT lub spożytkowane na cele, które nie podlegają VAT.

Po drugie, zapłata należności za zakupione produkty rolne, w tym kwoty zryczałtowanego podatku, musiała nastąpić na rachunek bankowy „rolnika ryczałtowego”, przy czym w wyniku nowelizacji, która weszła w życie 3 września 2001 r. (Dz. U. Nr 90, poz. 995) zapłata taka powinna nastąpić nie później niż 14 dnia od dnia zakupu, z wyjątkiem wypadku, gdy rolnik miał zawartą umowę z podmiotem nabywającym produkty rolne na dłuższy termin płatności.

Po trzecie, trzeba było podać w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty na rachunek bankowy rolnika numer i datę wystawienia faktury potwierdzającej zakupienie od tego rolnika produktów rolnych.

Przedmiotem skargi do Trybunału Konstytucyjnego stała się wątpliwość związana z trzecim warunkiem odliczenia podatku naliczonego. Przepis ten uniemożliwiał bowiem dokonanie odliczenia podatnikowi, który za zakupione produkty rolne płacił przed wystawieniem faktury VAT RR i w związku z tym w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty nie mógł podać numeru i daty wystawienia tej faktury.

2.4. Konstytucja gwarantuje każdemu prawo do własności oraz innych praw majątkowych (art. 64 Konstytucji). Z art. 20 oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji wynika natomiast obowiązek ochrony własności, który traktowany jest jako jedna z głównych zasad systemowych; „filarów”, na których opiera się społeczna gospodarka rynkowa, stanowiąca podstawę ustroju gospodarczego państwa.

Prawo własności nie ma jednak charakteru absolutnego i może podlegać ograniczeniom. Zakres dopuszczalnych ograniczeń wskazuje art. 64 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym „własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności”.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że immanentną granicą ingerencji podatkowej jest istota prawa własności. Konstytucja zakazuje bowiem kształtowania obowiązków podatkowych w taki sposób, żeby stały się one instrumentem konfiskaty mienia.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, pozbawienie podatnika prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu produktów rolnych, stanowi ograniczenie prawa własności. Ograniczenie to jest konsekwencją jednego z warunków wymienionych w art. 33b ust. 4 ustawy.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził ponadto, że przepisy prawa podatkowego muszą być formułowane w sposób jasny i precyzyjny, zwłaszcza tam, gdzie mowa o wymogach, których podatek powinien dopełnić, by uzyskać zwrot nadpłaconego podatku.

2.5. Celem regulacji zawartej w art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy było powiązanie zapłaty dokonywanej przez podatnika VAT na rachunek „rolnika ryczałtowego” z konkretną transakcją zakupu produktów rolnych. Dla osiągnięcia tego celu wprowadzono wymóg, by w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty zostały podane numer i data wystawienia faktury potwierdzającej zakup produktów rolnych. Kolejne nowelizacje art. 33b prowadzą do wniosku, że intencją ustawodawcy było zagwarantowanie „rolnikom ryczałtowym” jak najszybszej zapłaty należności za produkty rolne. Stąd też z dniem 3 września 2001 r. uzupełniono treść art. 33b ust. 4 pkt 2 poprzez dodanie, że zapłata powinna nastąpić „nie później niż 14 dni od dnia zakupu, z wyjątkiem przypadku, gdy rolnik ma zawartą umowę z podmiotem nabywającym produkty rolne na dłuższy termin płatności”. Ów termin liczony miał być zatem od dnia zawarcia umowy sprzedaży, a nie od dnia wystawienia lub doręczenia faktury VAT RR.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, formalizm, który jest konieczny w prawie podatkowym, powinien być jednocześnie racjonalny i w żadnym razie nie może paraliżować obrotu gospodarczego. Powołując się na orzecznictwo sądów administracyjnych Trybunał stwierdził m.in., że wymogi formalne stawiane fakturom VAT nie mogą być celem samym w sobie, zwłaszcza w sytuacji, gdy organy podatkowe nie mają wątpliwości co do tego, że kwestionowane faktury odzwierciedlają rzeczywiste zdarzenia gospodarcze i ujęte zostały w ewidencji zakupu.

Zaskarżony art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT – w opinii Trybunału – jest właśnie przejawem tego rodzaju nadmiernego formalizmu prawnego ograniczającego swobodę kształtowania warunków umowy sprzedaży. „Taką regulację należy uznać za sprzeczną z zasadą demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. Ustawodawca przekroczył bowiem w tym wypadku konieczny i racjonalny pułap wymagań formalnych stawianych podatnikowi, który pragnie skorzystać z obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Pozbawiając podatnika owego uprawnienia, naruszył tym samym istotę konstytucyjnego prawa własności.”

2.6. Zasada równości oznacza, że wszystkie podmioty 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. Jeżeli prawodawca różnicuje podmioty prawa, które charakteryzują się wspólną cechą istotną, to wprowadza odstępstwo od zasady równości. Takie odstępstwo nie musi oznaczać naruszenia art. 32 Konstytucji. Jest ono dopuszczalne, jeżeli zostały spełnione następujące warunki:

1) kryterium różnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji;

2) waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania;

3) kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

Wspólną cechą istotną obu kategorii podatników VAT – czyli (a) podatników dokonujących na rzecz „rolnika ryczałtowego” przedpłaty przed wystawieniem faktury VAT RR oraz (b) podatników dokonujących zapłaty po wystawieniu takiej faktury – jest fakt dokonania zapłaty za dostarczone im przez „rolnika ryczałtowego” produkty rolne w terminie płatności.

Terminowa zapłata powinna być premiovana przez ustawodawcę w jednakowy sposób, tj. poprzez przyznanie tym podatnikom prawa do odliczenia podatku naliczonego. Tymczasem okazuje się, że te dwie kategorie podmiotów, choć mają wskazaną cechę wspólną, nie są traktowane podobnie przez przepisy prawa. Podatnicy, którzy dokonali zapłaty przez wystawieniem faktury VAT RR, tracą uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego, w przeciwieństwie do podatników, którzy dokonali takiej zapłaty po wystawieniu tejże faktury. Ci pierwsi nie są bowiem w stanie zrealizować warunku odliczenia wskazanego w art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy, tj. nie mogą w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty podać numeru i daty wystawienia faktury VAT RR.

Kryterium decydującym o zróżnicowaniu sytuacji prawnej obu wskazanych wyżej kategorii podatników była sekwencja czasowa wykonania dwóch czynności, tj. czynności wystawienia faktury VAT RR oraz czynności dokonania zapłaty na rzecz „rolnika ryczałtowego”. Podatnicy, którzy najpierw wystawili fakturę, a następnie dokonali zapłaty, mogli skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego. Z kolei podatnicy, którzy najpierw dokonali zapłaty, a dopiero później wystawili fakturę VAT RR, takiego uprawnienia *de facto* zostali pozbawieni. Według Trybunału: „Kryterium sekwencji czasowej obu czynności nie pozostaje jednak w związku z celem i treścią regulacji zamieszczonej w art. 33b ust. 4 ustawy, a nawet pozostaje z tą regulacją w sprzeczności. Z treści art. 33b ust. 4 pkt 2 ustawy wynika wyraźnie, że instytucja odliczenia podatku naliczonego miała być swoistą premią dla tych podatników VAT, którzy terminowo dokonywali zapłaty za dostarczone im produkty rolne. Z możliwości takiej powinni zatem skorzystać również ci, którzy dokonywali takiej zapłaty w formie przedpłaty, gdyż z całą pewnością przedpłatę uznać należy za zapłatę terminową, a nawet przedterminową. Również inne wartości, zasady czy normy konstytucyjne nie uzasadniały gorszego traktowania tej ostatniej kategorii podatników, w szczególności poprzez pozbawienie ich prawa do odliczenia podatku naliczonego. [...]

Pozbawienie przez ustawodawcę tej grupy podatników prawa do odliczenia podatku naliczonego stanowiło nie tylko naruszenie zasady równości wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji, ale również zasady sprawiedliwości podatkowej wyrażonej w art. 2 Konstytucji.”

2.7. W uzasadnieniu wyroku Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę, że osiągnięcie celu art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy, tj. powiązanie zapłaty dokonywanej przez podatnika VAT na rachunek „rolnika ryczałtowego” z konkretną transakcją zakupu produktów rolnych, możliwe było w sposób analogiczny do opisanego w art. 33b ust. 6a ustawy, czyli poprzez wprowadzenie wymogu ujawnienia na fakturze potwierdzającej zakup produktów rolnych danych identyfikacyjnych dokumentu potwierdzającego dokonanie zapłaty. „Regulacja taka pozwalałaby na szybsze regulowanie należności za produkty rolne oraz nie pozbawiałaby podatnika – nabywcy tych produktów prawa do odliczenia podatku naliczonego. [...]

Trybunał nie podziela przy tym obaw wyrażonych [...] przez Ministra Finansów, iż brak ograniczenia, o którym mowa w art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy, umożliwiłoby dokonywanie fikcyjnych odliczeń podatku powstałego przy transakcjach dokonywanych z udziałem rolników ryczałtowych. Skoro ustawodawca stwierdził, że ryzyko takie nie występuje w wypadku regulacji zamieszczonej w art. 33b ust. 6a ustawy, to analogicznie problem ten należałoby rozstrzygnąć w wypadku zaskarżonej regulacji.”

3. Cele i zakres projektowanej ustawy

3.1. Uwzględniając, że kontrolowana przez Trybunał Konstytucyjny ustawa z 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym formalnie nie obowiązuje (została zastąpiona – między innymi – przez ustawę z 2004 r. o podatku od towarów i usług), bezpośrednia nowelizacja jej przepisów – z prawnego punktu widzenia – jest niemożliwa.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego orzekający niezgodność z Konstytucją art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy pozwolił na wznowienie indywidualnych postępowań, ukształtowanych na podstawie wadliwego przepisu (art. 190 ust. 4 Konstytucji). W tym sensie, podatnicy VAT, którzy przed wystawieniem faktury VAT RR dokonali na rzecz „rolnika ryczałtowego” przedpłaty za nabywane produkty rolne, mogli ubiegać się o zwrot uiszczzonego podatku VAT.

Trybunał Konstytucyjny zauważył, że obowiązująca obecnie ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535; dalej: ustawa z 11 marca 2004 r.) zawiera w art. 116 ust. 6 pkt 3 regulację analogiczną do tej zamieszczonej w derogowanym art. 33b ust. 4 pkt 3 poprzedniej ustawy o VAT.

W orzecznictwie panuje pogląd, iż: „Merytoryczne rozstrzygnięcie przez Trybunał Konstytucyjny problemu zgodności z Konstytucją zaskarżonej treści normatywnej, jest [...] zawsze orzeczeniem o zgodności albo niezgodności z Konstytucją konkretnego, wskazanego we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej przepisu prawnego, względnie całego aktu normatywnego. Nie odnosi się zatem i nie wywiera skutku w stosunku do innych przepisów prawnych zawartych w tym samym lub innym akcie normatywnym, których normatywna treść jest zbliżona lub wręcz tożsama z tą, która była bezpośrednio przedmiotem oceny, wyrażonej w sentencji wyroku”.

Oznacza to, że konstytucyjnie wadliwa regulacja, zamieszczona w art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług nadal pozostaje w porządku prawnym, czemu związany granicami skargi konstytucyjnej Trybunał Konstytucyjny nie mógł zapobiec.

Działania naprawcze zmierzające do usunięcia niekonstytucyjnej normy z systemu prawnego powinien niezwłocznie podjąć ustawodawca.

3. 2. Mając na uwadze konieczność wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2007 r. (sygn. akt SK 36/06), kierując się brzmieniem sentencji wyroku oraz motywami jego uzasadnienia, proponuje się, aby w art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy z 11 marca 2004 r.

o podatku od towarów i usług wprowadzić możliwość podania danych identyfikujących dokument stwierdzający zapłatę również na fakturze dotyczącej zakupu produktów rolnych.

Zmiana pozwoli zlikwidować nierówne traktowanie podatników VAT, których prawo do odliczenia podatku naliczonego było dotąd uzależnione od momentu, w jakim zapłacili oni za towar lub usługę (bez przekroczenia ustawowego terminu).

W projekcie zamieszczony został przepis przejściowy – art. 2 (zasada bezpośredniego działania prawa nowego do spraw „w toku”).

4. Skutki finansowe wykonania projektowanej ustawy

Ustawa powoduje skutki finansowe dla budżetu państwa.

5. Oświadczenie o zgodności z prawem Unii Europejskiej

Projektowana ustawa jest zgodna z prawem Unii Europejskiej.

Tłoczono z polecenia Marszałka Senatu
