KANCELARIA
SENATU

BIURO LEGISLACYJNE

Warszawa, dnia 9 lipca 2019 r.

Opinia do ustawy
o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw

(druk nr 1228)

I. Cel i przedmiot ustawy

Opiniowana ustawa nowelizuje ustawę o podatku od towarów i usług (zwaną dalej ustawą VAT), ustawę – Prawo energetyczne, Ordynację podatkową, ustawę o podatku akcyzowym, Kodeks karny skarbowy, ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, ustawę – Prawo bankowe, ustawę o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, a także ustawę o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy – Prawo celne i ustawę o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw. Wprowadzane rozwiązania mają niejednorodny charakter i dotyczą różnych obszarów merytorycznych w ramach materii regulowanej zmienianymi ustawami. W szczególności celem zmian jest uszczelnienie systemu podatku od towarów i usług (zwanego dalej podatkiem VAT), uproszczenie rozliczeń w tym podatku, a także uporządkowanie, doprecyzowanie i uzupełnienie regulacji w obszarze działalności gospodarczej i stosowania przez podatników przepisów podatkowych. W tym ostatnim zakresie ustawa m. in. nowelizuje przepis wprowadzone tzw. pakietem paliwowym – ustawą z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw.

Zmiany **ustawy o podatku od towarów i usług** polegają zasadniczo na:

1) zmianie przepisów dotyczących deklaracji podatkowych i ewidencji VAT, w tym zastąpieniu deklaracji VAT-7 i VAT-7K nowym przekształconym plikiem JPK_VAT – generującym dotychczasowe deklaracje w jednym dokumencie,

ul. Wiejska 6/8, 00-902 Warszawa, tel. 22 694 90 97, faks 22 694 91 06, e-mail: Szymon.Giderewicz@senat.gov.pl

2) modyfikacji zakresu obowiązku rozliczania podatku VAT w obrocie produktami ropopochodnymi (obowiązku bezpośredniej wpłaty na rachunek organu podatkowego podatku należnego od każdej pojedynczej transakcji wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych) poprzez wprowadzenie do ustawy o VAT katalogu wyrobów, co do których podatnik jest obowiązany, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania kwot podatku na rachunek urzędu skarbowego właściwego w zakresie wpłat podatku akcyzowego (wyeliminowanie wątpliwości co do zakresu stosowania przepisów ustawy VAT i ustawy o podatku akcyzowym w związku z pakietem paliwowym),
3) wyłączeniu możliwości korzystania ze zwolnienia podmiotowego przez podatników:
   a) dokonujących dostaw na odległość (sprzedaży internetowej) niektórych towarów wrażliwych na oszustwa – towarów sklasyfikowanych według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniach PKWiU 20.42.1, 26 –28 (m.in. preparaty kosmetyczne i toaletowe, sprzęt elektroniczny i elektryczny, RTV i AGD),
   b) dokonujących sprzedaży hurtowej i detalicznej części do pojazdów samochodowych i motocykli,
   c) świadczących usługi ściągania długów,
4) zmianach w przepisach dotyczących rejestracji podatników,
5) zmianach w zakresie zasad wystawiania faktur, których podstawą jest paragon fiskalny oraz korzystania z takich faktur mających na celu zapewnienie, że faktura wystawiona dla podatnika (oraz wykorzystana przez niego) na podstawie paragonu dokumentuje zakup dokonany przez tego podatnika,
6) wyłączeniu z opodatkowania podatkiem VAT importu towarów w przypadku zawarcia umów między Rzecząpospolitą Polską a państwem trzecim dotyczących budowy lub utrzymania mostów transgranicznych lub wspólnych odcinków dróg (jeżeli w odniesieniu do tej umowy została wydana stosowna decyzja derogacyjna),
7) umożliwieniu podatnikowi obliczenia i wykazania kwoty podatku VAT z tytułu importu towarów w rozliczeniu zamknięcia, o którym mowa w art. 175 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniającego rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnych kodeksu celnego, w przypadkach, o których mowa w art. 324 i art. 325 rozporządzenia 2015/2447,

8) dostosowaniu zwolnienia dla gier hazardowych do nowych przepisów ustawy o grach hazardowych (obowiązujących od 1 kwietnia 2017 r.),
9) modyfikacji przesłanek stosowania zwolnienia dla dostaw budynków, budowli i ich części, poprzez likwidację warunku, że ich zasiedlenie nastąpiło w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu – zmiana wykonująca wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z dnia 16 listopada 2017 r. w sprawie C-308/16 Kozuba Premium Selection Sp. z o.o.,
10) doprecyzowaniu zasad dokonywania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w przyspieszonym – dwudziestopięciodniowym terminie – w zakresie dokumentowania zapłaty należności za nabyte towary lub usługi,
11) zmianie warunków odliczenia kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku zapłaconego za nabyte od rolnika ryczałtowego produkty rolne i usługi rolnicze,
12) uproszczeniu dla podatników polegającym na zmianie zakresu danych umieszczanych na dokumencie wystawianym przy nabyciu produktów rolnych i usług rolniczych od rolników ryczałtowych (fakturze VAT RR) oraz wprowadzeniu możliwości wystawiania i przesyłania tych dokumentów w formie elektronicznej,
13) dostosowaniu niektórych przepisów do wprowadzanego od 1 stycznia 2018 r. obowiązku składania deklaracji podatkowych wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej i braku możliwości składania tą drogą wraz z deklaracją innych dokumentów,
14) wprowadzeniu ułatwień dla komorników oraz organów egzekucyjnych w wywiązywaniu się przez nich z obowiązków płatnika podatku od towarów i usług w szczególności w sytuacjach gdy kontakt z podatnikiem – dłużnikiem jest utrudniony,
15) modyfikacji systemu korekt w przypadku, gdy podatnicy VAT czynni podejmą decyzję o ponownym skorzystaniu ze zwolnień, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 albo art. 113 ust. 1 ustawy o VAT,
16) uzależnieniu możliwości wystawienia dla nabywcy (podatnika podatku VAT) faktury VAT z tytułu sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej od wymienienia na paragonie dokumentującym tę sprzedaż numeru za pomocą którego nabywca jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej,
17) obniżeniu wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego do 15% w przypadku, gdy podatnik złoży korektę deklaracji podatkowej w trakcie kontroli celno-skarbowej.

Zmiany w **Ordynacji podatkowej** w szczególności:

1) wprowadzają instytucję indywidualnego rachunku bankowego (udostępnianego podatnikom rachunku identyfikującego podatnika, za pomocą którego podatnik będzie dokonywać wpłat kwot podatku na rachunek urzędu skarbowego),
2) poszerzają katalog podmiotów, które maja dostęp do akt spraw podatkowych na podstawie art. 297 Ordynacji podatkowej o Centralne Biuro Antykorupcyjne i Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego (w zakresie, w jakim to jest konieczne do realizacji ustawowych zadań),
3) poszerzają katalog podmiotów, którym mogą być udostępniane informacje objęte tajemnicą skarbową na podstawie art. 299 § 3 Ordynacji podatkowej o Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki (w zakresie, w jakim to jest konieczne do realizacji ustawowych zadań).

Zmiany w ustawie o **podatku akcyzowym** m. in.:

1) modyfikują opodatkowanie akcyzą preparatów smarowych klasyfikowanych do pozycji CN 3403 na podobnych zasadach na jakich opodatkowane akcyzą są obecnie oleje smarowe klasyfikowane do pozycji CN 2710,
2) zwalniają od akcyzy ze względu na przeznaczenie preparaty smarowe do silników lotniczych,
3) zmierzają do uszczelnienia obrotu wyrobami akcyzowymi innymi niż wymienione w załączniku nr 2 do ustawy, objętymi stawką akcyzy inną niż stawka zerowa i wyeliminowania nieprawidłowości występujących w obrocie tymi wyrobami (zwłaszcza olejami smarowymi) – poprzez rozszerzenie warunków stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy przy przemieszczaniu tych wyrobów na terytorium kraju w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego lub dostawy wewnątrzwspólnotowej,
4) modyfikują przepis związane z pakietem paliwowym (odwołanie do katalogu z art. 103 ust. 5aa ustawy VAT w miejsce załącznika nr 2 do ustawy),
5) zmierzają do zastąpienia warunku ogłoszenia pozytywnej decyzji Komisji Europejskiej o zgodności pomocy publicznej ze wspólnym rynkiem dla stosowana zerowej stawki akcyzy wobec gazu ziemnego przeznaczonego do napędu silników spalinowych, tj. skroplonego gazu ziemnego (LNG) oraz sprężonego gazu ziemnego (CNG) oraz biogazu, wodoru i biowodoru, regulacją przewidującą warunek poinformowania o tym środku pomocowym (tj. zerowej stawce akcyzy) Komisji Europejskiej przy zastosowaniu art. 44

rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014 uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu.

Zmiany w **Prawie energetycznym** zmieniają definicję paliw ciekłych m. in. poprzez wskazanie, że określone wyroby stanowią paliwa bez względu na różne możliwe ich zastosowania oraz wprowadzają przepisy regulujące zasady wykonywania działalności na podstawie koncesji, której zakres ulegnie zmianie w związku wydaniem rozporządzenia na podstawie art. 32 ust. 6 ustawy.

Zmiany w **Kodeksie karnym skarbowym** mając na celu wprowadzenie kar za nieprzestrzeganie przez podatników obowiązków związanych ze składaniem organom podatkowym deklaracji, a także nieskładaniem ich za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub niezgodnie z wzorem dokumentu elektronicznego. Karą zostanie objęte także niewywiązanie się z obowiązku przesłania ewidencji lub przesłanie nierzetelnej ewidencji.

Zmiany w **Prawie bankowym** umożliwią izbie rozliczeniowej przetwarzanie i udostępnianie informacji objętych tajemnicą bankową na warunkach art. 106d ustawy oraz poszerzają możliwość przetwarzania i udostępniania tych informacji wszystkim instytucjom wskazanym w tym przepisie w wykonaniu obowiązków określonych w ustawie o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

Nowelizacja ustawy **o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu** modyfikuje zasady przekazywania informacji przetwarzanych na podstawie ustawy.

Zmiany w ustawie **o Krajowej Administracji Skarbowej** mają charakter dostosowujący do zmian związanych z plikiem JPK_VAT oraz z rozporządzeniem RODO.

Zasadniczy termin wejścia w życie ustawy został określony na dzień 1 września 2019 r. Jednocześnie ustawa wprowadza szereg odstępstw od tak zakreślonej *vacatio legis*. Miedzy innymi zmiany związane z wprowadzeniem nowego (przekształconego) pliku JPK_VAT, w miejsce deklaracji VAT-7 i VAT-7K mają wejść w życie z dniem 1 kwietnia 2020 r. (od tego dnia znajdą zastosowanie do dużych przedsiębiorców, pozostali podatnicy, zgodnie z art. 11 ustawy, zaczną stosować te rozwiązania od 1 lipca 2020 r.). Z dniem następującym po dniu ogłoszenia mają wejść w życie zmiany w przepisach uzależniających stosowanie zerowej stawki akcyzy wobec gazu ziemnego przeznaczonego do napędu silników

spalinowych od poinformowania o tym środku pomocowym Komisji Europejskiej przy zastosowaniu art. 44 rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014, w miejsce ogłoszenia pozytywnej decyzji Komisji Europejskiej o zgodności pomocy publicznej ze wspólnym rynkiem oraz zmiany w przepisach ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej doprecyzowujące zasady udzielania upoważnień do przetwarzania danych osobowych zgodnie z rozporządzeniem RODO. W odrębnych terminach – po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia i po upływie 30 dni od dnia ogłoszenia – mają wejść w życie niektóre inne przepisy dotyczące części z nowych rozwiązań Ordynacji podatkowej, Prawa Bankowego i ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, a także – z dniem 1 listopada 2019 r. – zmienione przepisy ustawy o podatku akcyzowym (w zakresie preparatów smarowych). Z dniem 1 stycznia 2020 r. wejdą w życie przepisy dotyczące indywidualnego rachunku bankowego oraz przepisy dotyczące wystawiania dla nabywcy faktury VAT z tytułu sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej w przypadku wymienienia na paragonie dokumentującym tę sprzedaż numeru identyfikacji podatkowej.

II. Przebieg prac legislacyjnych

Sejm uchwalił ustawę na 83. posiedzeniu w dniu 4 lipca 2019 r. w oparciu o dwa odrębne przedłożenia rządowe (druki sejmowe 3499 i 3500).

Projekty stanowił przedmiot prac sejmowej Komisji Finansów Publicznych. Komisja wprowadziła do projektów szereg poprawek, w tym dotyczących zmian w ustawie – Prawo bankowe i w ustawie o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu oraz w ustawie – Ordynacja podatkowa w zakresie obowiązków informacyjnych izby rozliczeniowej związanych z analizą ryzyka wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych i wniosła o przyjęcie jednolitego projektu ustawy.

W trakcie drugiego czytania projektu (na posiedzeniu Sejmu) wniesiono 9 dodatkowych poprawek. Poprawki dotyczyły zmian w ustawie VAT związanych z nowym JPK_VAT, dodatkowym zobowiązaniem podatkowym oraz rozliczeniem rolników ryczałtowych, zmian w ustawie o podatku akcyzowym związanych ze stawkami akcyzy na preparaty smarowe oraz zmian w przepisach regulujących zasady wejścia w życie ustawy, w tym przede wszystkim przesunięcia terminu wejścia w życie przepisów dotyczących przekształconego pliku JPK_VAT (1 stycznia 2010 r. na 1 kwietnia 2020 r.).

Sejm uchwalił ustawę w brzmieniu przedłożenia rządowego, ze zmianami wynikającymi ze stanowiska Komisji oraz poprawkami zgłoszonymi w drugim czytaniu projektu.

Ustawa została przekazana do Senatu w dniu 5 lipca 2019 r.

III. Uwagi szczegółowe

1) art. 1 pkt 20 nowelizacji, art. 103 ust. 5ab ustawy VAT.

Zgodnie z art. 103 ust. 5ab do towarów, o których mowa w ust. 5aa, stosuje się klasyfikację w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN) zgodną z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, a zmiany w Nomenklaturze Scalonej (CN) nie powodują zmian opodatkowania podatkiem towarów wymienionych w ust. 5aa, jeżeli nie zostały określone w ustawie.

Przepisy art. 103 ust. 5aa i ust. 5ab ustawy VAT nie są jedynymi przepisami, które odwołują się do klasyfikacji wyrobów według Nomenklatury Scalonej (CN). Pozostałe przepisy ustawy VAT nie powołują jednak tytułu aktu wprowadzającego nomenklaturę scaloną (nie wskazują na rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87) i przede wszystkim nie zakładają, że zmiany w Nomenklaturze Scalonej (CN) nie powodują zmian opodatkowania podatkiem towarów wymienionych w ustawie. Jeśli tak, to w przypadku innych przepisów ustawy VAT powołujących się na Nomenklaturę Scaloną przedmiotowe odesłanie będzie miało charakter dynamiczny (zmiany w nomenklaturze będą prowadzić do zmian w zasadach opodatkowania). Powstaje pytanie, czy takie ukształtowanie przepisów ustawy VAT leży w intencjach projektodawców zmiany. Wskazana może być poprawka „przenosząca" uregulowanie zawarte w art. 103 ust. 5aa i ust. 5ab ustawy VAT do jej przepisów ogólnych.

2) art. 1 pkt 17 oraz art. 5 pkt 1 nowelizacji, art. 99 ust. 11c i 13a ustawy VAT oraz art. 56 § 4 Kodeksu karnego skarbowego.

Zgodnie z art. 99 ust. 11c ustawy VAT deklaracje podatkowe są składane zgodnie z wzorem dokumentu elektronicznego, którego wzór określi i udostępni minister właściwy do spraw finansów publicznych na elektronicznej platformie usług administracji publicznej. Wątpliwość budzi określenie wzoru dokumentu, nie w drodze powszechnie obowiązujących

przepisów, a jedynie w drodze czynności opublikowania wzoru na elektronicznej platformie usług administracji publicznej. Wątpliwość tą szczególnie mocno uwidacznia nowe brzmienie art. 56 § 4 Kodeksu karnego skarbowego, zgodnie z którym podatnik, który składa deklarację niezgodną ze wzorem dokumentu elektronicznego ponosi odpowiedzialność karną (za wykroczenie skarbowe). W tym kontekście podnieść należy pytanie, czy takie uregulowanie spełnia standardy dostatecznej określoności przepisów karnych.

3) art. 1 pkt 21 i 24 nowelizacji, art. 106b ust. 6 oraz art. 109a ustawy VAT.

Przepisy art. 106b ust. 6 i art. 109a ustawy VAT dotyczą ustalenia podatnikowi dodatkowego zobowiązania podatkowego w przypadku stwierdzenia, że podatnik naruszył przepisy ustawy dotyczące wystawiania faktur do paragonów potwierdzających dokonanie sprzedaży, zawierających numer za pomocą którego nabywca jest zidentyfikowany na potrzeby podatku. Co do zasady przepisy dotyczące dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, uregulowane są w odrębnym rozdziale ustawy VAT – rozdziale 5 „Dodatkowe zobowiązanie podatkowe”, w dziale XI ustawy. Biorąc pod uwagę zasady poprawne legislacji, w tym potrzebę zapewnienia właściwej systematyki i komunikatywności przepisów, należy dożyć do pomieszczenia wszystkich przepisów dotyczących dodatkowego zobowiązania podatkowego w ramach, wyodrębnionego już w ustawie VAT, rozdziału dotyczącego takich zobowiązań.

4) art. 2 pkt 2 lit. b nowelizacji, art. 32 ust. 6 Prawa energetycznego.

Zgodnie z art. 32 ust. 6 Prawa energetycznego właściwy minister określa w drodze rozporządzenia paliwa ciekłe, którymi obrót (także wytwarzanie, magazynowanie, przeładunek, przesyłanie i dystrybucja) wymaga uzyskania koncesji. Zmiana przepisu upoważniającego, zgodnie z opiniowaną ustawą, ma polegać na dodaniu do zakresu spraw uregulowanych w rozporządzeniu (fakultatywnie) przeznaczenia paliwa ciekłego „jeżeli będzie to służyć osiągnięciu celów rozporządzenia, o których mowa w ust. 7”. Odesłanie do ust. 7 jest w zasadzie odesłaniem do wytycznej, która jako taka określa cele jakie osiągnąć ma rozporządzenie. Wskazana może być poprawka porządkująca upoważnienie, tak aby uwzględnić przy ich formułowaniu zasady techniki prawodawczej i dotychczasową praktykę legislacyjną.

5) art. 25 ust. 3 nowelizacji.

Należy doprecyzować przepis, tak aby, zgodnie z wymogami należytej szczegółowości przepisu upoważniającego (art. 92 Konstytucji, § 63 ZTP), jednoznacznie wskazywał przepis będący podstawą zmiany rozporządzenia (obowiązującego w okresie czasowego utrzymania w mocy). Należy rozstrzygnąć, czy podstawą do zmiany rozporządzenia ma być dotychczasowe art. 119zze Ordynacji podatkowej, czy też nowy art. 119zma tej ustawy.

Szymon Giderewicz
Główny legislator