



**Opinia do ustawy o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce  
(druk nr 243)**

**I. Cel i przedmiot ustawy**

Celem opiniowanej ustawy jest, zgodnie z uzasadnieniem jej projektu, „poprawa wykonywania działalności gospodarczej”. Jak wskazują projektodawcy „służyć temu będzie zniesienie lub ograniczenie (...) obciążeń administracyjnych i uproszczenie przepisów (...). W szczególności celem (...) zmian jest poprawa płynności finansowej przedsiębiorców, ograniczenie zatorów płatniczych (...) oraz zwiększenie dyscypliny płatniczej między przedsiębiorstwami”.

Opiniowana ustawa zakłada nowelizację 17 ustaw, w tym m. in. ustaw podatkowych, czyli ustawy o podatku od towarów i usług (ustawa VAT), ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawa PIT), ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawa CIT), ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (Ordynacja podatkowa) i ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym. Nowe rozwiązania, w zakresie wymienionych ustaw, uznać można za najistotniejsze w całym „pakiecie” zmian zaproponowanych opiniowaną ustawą.

Opiniowana ustawa, przede wszystkim modyfikuje zasady ustalania obowiązku podatkowego podatników podatku VAT, będących małymi podatnikami (w rozumieniu ustawy VAT). Tak jak dotychczas mały podatnik będzie mógł wybrać **metodę kasową** rozliczenia podatku (polegającą na tym, że obowiązek podatkowy powstaje z dniem otrzymania całości lub części zapłaty), a nie metodę memoriałową (polegającą na tym, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub dokonania usługi, czy też z chwilą wystawienia faktury). Z tym że, w myśl nowych uregulowań, w przypadku dokonania dostawy towaru lub świadczenia usługi na rzecz kontrahenta zarejestrowanego jako czynny podatnik VAT, gdy kontrahent ten nie ureguluje należności, podatnik nie będzie

miał obowiązku zapłaty podatku. Brak obowiązku zapłaty podatku po stronie podatnika, będzie skorelowany, tak jak dotychczas, z prawem do odliczenia tego podatku przez jego kontrahenta - nieuregulowana przez kontrahenta faktura nie będzie podstawą do odliczenia z niej podatku naliczonego.

W przypadku dokonania dostawy towaru lub świadczenia usługi, na rzecz kontrahenta innego niż czynny podatnik VAT (gdy kontrahent ten nie ureguje należności) obowiązek podatkowy powstanie 180 dnia, licząc od dnia wydania towaru (świadczenia usługi)<sup>1</sup>.

Opiniowana ustawa wprowadza także zmiany związane z rozliczeniem podatku w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności. Podatnik, który już rozliczył podatek VAT od należności, której faktycznie nie otrzymał będzie mógł dokonać **korekty podatku należnego** po upływie 150 dni od terminu płatności (obecnie jest to 180 dni). Jednocześnie jednak warunkiem skorzystania z tego uprawnienia (tzw. ulgi za złe długi) przez podatnika będzie, aby w dniu poprzedzającym złożenie korekty, dłużnik nie był objęty postępowaniem upadłościowym lub likwidacją. Warunkiem dokonania korekty nie będzie natomiast konieczność wcześniejszego powiadomienia dłużnika o zamiarze jej dokonania. Dłużnik, tak jak dotychczas, będzie miał obowiązek dokonania korekty podatku naliczonego. Z tym, że obowiązek ten powstanie z chwilą upływu 150 dni od terminu płatności należności, a nie w terminie 14 dni od dnia otrzymania powiadomienia wierzyciela o zamiarze dokonania korekty podatku należnego. W odróżnieniu od obowiązującego stanu prawnego obowiązek korekty kwoty podatku naliczonego powstanie więc niezależnie od tego czy wierzyciel skorzystał z możliwości obniżenia kwoty podatku należnego, czy też nie.

Nowelizacja ustawy VAT (oraz powiązane z nią zmiany w Ordynacji podatkowej) zakłada także wprowadzenie mechanizmu zwrotu podatku VAT (wykazanej w deklaracji podatkowej różnicy wynikającej z wyższej kwoty podatku naliczonego od kwoty podatku należnego za dany okres rozliczeniowy) bezpośrednio na wskazany przez podatnika rachunek banku (spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej) celem dokonania **zabezpieczenia** z tej wierzytelności **kredytu** zaciąganego przez podatnika.

Kolejne zmiany ustawy VAT związane są z **implementacją** do polskiego porządku prawnego przepisów Unii Europejskiej: **dyrektywy Rady 2010/45/UE** z dnia 13 lipca 2010 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości

---

<sup>1</sup> Obecnie obowiązujące przepisy przewidują powstanie obowiązku zapłaty podatku - w przypadku gdy kontrahent nie ureguje należności - 90 dnia od dnia wydania towaru (świadczenia usługi), niezależnie od tego, czy nierzetelny kontrahent jest (lub nie jest) czynnym podatnikiem podatku VAT.

dodanej w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania (Dz. Urz. UE L 189 z 22.07.2010, s. 1) **oraz dyrektywy Rady 2008/8/WE** z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz. Urz. UE L 44 z 20.02.2008, str. 11). Zmiany te to m. in. przereformowanie przepisów dotyczących wewnątrzwspólnotowej dostawy i wewnątrzwspólnotowego nabyciu towarów, tak aby wprost wskazywały na obowiązek podatkowy powstający z chwilą wystawienia faktury (jako zasada). W efekcie obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów nie będzie już powstawał w odniesieniu do otrzymywanych zaliczek na poczet tych transakcji. Kolejne zmiany to przesądzenie, że w przypadku ciągłych dostaw towarów z jednego państwa członkowskiego do drugiego, obejmujących okres dłuższy niż jeden miesiąc, dostawy te należy uznawać za dokonane na koniec każdego miesiąca do czasu zakończenia dostawy tych towarów. Ostatnie zmiany związane z wdrożeniem dyrektyw unijnych obejmują korektę zasad ustalania miejsca świadczenia w przypadku usług wynajmu środków transportu innych niż najem krótkoterminowy, a także prowadzenie możliwości - w przypadku gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej - przeliczenia tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego (przy pozostawieniu zasady przeliczenia kwot według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski).

Opiniowana ustawa wprowadza także **kasowe rozliczenie „przeterminowanych” faktur w podatkach dochodowych**, co uniemożliwić ma odliczanie od przychodu podatnika wydatków faktycznie nieponiesionych. Zgodnie z nowymi rozwiązaniami ustawy PIT i ustawy CIT, w przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kwot wynikających z faktury lub innego dokumentu i nieuregulowania tych kwot w terminie 30 dni od daty upływu terminu płatności, podatnik będzie zobowiązany do zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów, o kwotę wynikająca z tych dokumentów (jeżeli ustalony termin płatności będzie dłuższy niż 60 dni, termin dokonania korekty kosztów przypadnie na 90 dzień od dnia zaliczenia kwoty w poczet kosztów uzyskania przychodów). Zasada ta znajdzie zastosowanie również w przypadku nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo nabycia wartości niematerialnych i prawnych, do tej części odpisów amortyzacyjnych, które podatnik zaliczył do kosztów uzyskania przychodów.

W zakresie ustawy PIT i ustawy CIT opiniowana ustawa wprowadza także zmiany w zasadach opodatkowania stron **umowy leasingu**. I tak, skrócono wymagalny, minimalny czas trwania umowy leasingu nieruchomości (z 10 do 5 lat); uwzględniono możliwość objęcia

umową prawa wieczystego użytkowania gruntów; umożliwiono zmianę stron umowy w trakcie trwania podstawowego okresu umowy; przyjęto sposób ustalenia wartości przedmiotu ponownego leasingu według wartości rynkowej.

Zmiany w **Ordynacji podatkowej** obejmują cztery grupy przepisów. Po pierwsze, opiniowana ustawa wprowadza obowiązek organu podatkowego (w miejsce dotychczasowej uznaniowości) ograniczenia poboru zaliczek na podatek, jeśli podatnik uprawdopodobni, że zaliczki w wysokości wynikającej z ustaw podatkowych, byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego na dany rok podatkowy. Po drugie, opiniowana ustawa uwzględniając, że przedsiębiorca będący osobą fizyczną może przekształcić formę prowadzonej działalności w jednoosobową spółkę kapitałową, wskazuje, iż w tym przypadku przekształcona spółka wstępuje w ogół praw podatkowych przekształcanego przedsiębiorcy (w tym zakresie ustawa dokonuje także niezbędnych zmian w Kodeksie spółek handlowych). Po trzecie, opiniowana ustawa uchyla art. 230 Ordynacji podatkowej, umożliwiając dokonanie wymiaru uzupełniającego przy zwrocie sprawy organowi pierwszej instancji przez organ rozpatrujący odwołanie (tym samym uwzględniając zakaz *reformationis in peius*). Po czwarte, ustawa wprowadza do Ordynacji podatkowej, powiązaną ze zmianami w ustawie VAT, możliwość zabezpieczenia kredytu bankowego środkami pieniężnymi z tytułu prawa do zwrotu podatku VAT.

Zmiany w ustawie o podatku **akcyzowym** polegają na zniesieniu obowiązku rejestracyjnego i ewidencyjnego dla podmiotów zużywających prąd wytwarzany z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW. Pozwalają także ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych zmodyfikować warunki udzielania zwolnień od akcyzy wyrobów węglowych. Nowe przepisy uzależniają zwolnienie podmiotu prowadzącego skład podatkowy z obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego od nieprowadzenia wobec tego podmiotu postępowania egzekucyjnego, likwidacyjnego lub upadłościowego (jednocześnie przesądzają, że z obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego nie może być zwolniony podmiot, który uzyskał przewidziane prawem zwolnienie, odroczenie lub rozłożenie na raty zaległych płatności z tytułu cła lub podatków albo wstrzymanie w całości wykonania decyzji właściwego organu). Wydłużają także termin na przekazywanie naczelnikowi urzędu celnego danych o wyrobach akcyzowych oraz przesądzają, że następcy prawni i podmioty przekształcone nie będą musieli uzyskiwać nowego zezwolenia na prowadzenie określonej działalności (np. nowego zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego).

Zgodnie ze znowelizowanymi przepisami ustawy o **partnerstwie publiczno-privatnym** zobowiązania wynikające z umów o partnerstwie publiczno-privatnym mają nie wpływać na poziom państwowego długu publicznego i deficyt sektora finansów publicznych, w sytuacji gdy partner prywatny ponosi większość ryzyka budowy oraz większość ryzyka dostępności lub ryzyka popytu, z uwzględnieniem wpływu na te ryzyka gwarancji i finansowania przez partnera publicznego oraz alokacji aktywów po zakończeniu umowy.

Zgodnie z nowym brzmieniem przepisów ustawy – **Prawo ochrony środowiska**, podmioty korzystające ze środowiska będą wносить opłaty za korzystanie ze środowiska w jednym rocznym terminie, a także składać wykaz informacji tylko raz w roku, jedynie do marszałka województwa (do pozostałych podmiotów wykaz przekazywać będzie marszałek województwa).

Opiniowana ustawa zakłada także publikowanie w Biuletynie Informacji Publicznej przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Narodowy Fundusz Zdrowia oraz Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, po wcześniejszej anonimizacji danych wnioskodawcy, interpretacji indywidualnych wydanych, na podstawie art. 10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Opiniowana ustawa modyfikuje wreszcie szereg przepisów przewidujących obowiązek przedstawiania oryginałów i uwierzytelnionych kopii dokumentów w różnych obszarach administracji, poprzestając w tym zakresie na wskazaniu na obowiązek przedstawienia kopii dokumentów.

Opiniowana ustawa ma wejść w życie z dniem 1 stycznia 2013 r.

## **II. Przebieg prac legislacyjnych**

Sejm uchwalił opiniowaną ustawę na 26. posiedzeniu w dniu 16 listopada 2012 r. w oparciu o przedłożenie rządowe (druk sejmowy nr 833).

Pierwsze czytanie projektu, zgodnie z art. 37 ust. 2 Regulaminu Sejmu, odbyło się na posiedzeniu plenarnym Sejmu.

Następnie projekt stanowił przedmiot prac sejmowej Komisji Finansów Publicznych.

Najistotniejsze zmiany wprowadzone przez Komisję dotyczyły możliwości zabezpieczenia kredytu bankowego środkami pieniężnymi z tytułu prawa do zwrotu podatku VAT oraz „włączenia” do projektu części nowoprojektowanych przepisów wykonujących

postanowienia dyrektywy nr 2010/45/UE oraz dyrektywy nr 2008/8/WE zawartych (dotychczas) w rozpatrywanym równolegle przez Sejm projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 805).

W trakcie drugiego czytania zgłoszono 17 dodatkowych poprawek. Przyjęte w trzecim czytaniu poprawki (6) m. in. doprecyzowały zasady korygowania kosztów uzyskania przychodu z niezapłaconych w terminie faktur oraz przesądziły, że w sprawach zwróconych organowi pierwszej instancji w celu dokonania wymiaru uzupełniającego zastosowanie znajdują przepisy dotychczasowe.

Na etapie prac legislacyjnych w Sejmie sygnalizowano wątpliwości związane ze zgodnością art. 21 ust. 1 ustawy VAT z prawem Unii Europejskiej. W opinii Ministra Spraw Zagranicznych do sprawozdania Komisji Finansów Publicznych o projekcie ustawy podniesiono, że w związku z tym, że art. 66 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej nie przewiduje wprost możliwości uznania za moment powstania obowiązku podatkowego chwili otrzymania całości lub części zapłaty, przy jednoczesnym wskazaniu granicznego terminu (180 dzień od dnia wydania towaru lub wykonania usługi) to proponowana zmiana może budzić wątpliwości co do zgodności z prawem Unii Europejskiej. Możliwość uregulowania obowiązku podatkowego we wskazany powyżej sposób jest obecnie przedmiotem postępowania prejudycjalnego w polskiej sprawie C-169/12 *TNT Worldwide Express*.

### **III. Uwagi ogólne**

#### 1) *vacatio legis*.

Zgodnie z ugruntowanym orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego gwarancje prawne ochrony interesu jednostki mają wyjątkowo duże znaczenie w prawie podatkowym zarówno w płaszczyźnie materialno-prawnej, jak i proceduralnej. Zasada przyzwoitej legislacji nakazuje zachowanie szczególnej staranności przy regulacjach dotyczących podatków, jako materii konstytucyjnej dotyczącej bezpośrednio praw obywatelskich. Trybunał wielokrotnie wyrażał pogląd, że ustawodawca ma względną swobodę w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa. W opinii TK, daleko idąca swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest w swoisty sposób równoważona istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad przyzwoitej legislacji. Zasady te – stanowiące przejaw ogólnej zasady ochrony zaufania obywatela do

państwa i stanowionego przez nie prawa – wyrażają się w opinii Trybunału m.in. w obowiązku ustawodawcy do ustanawiania **odpowiedniej vacatio legis** oraz w obowiązku należytego formułowania przepisów przejściowych. Trybunał podkreśla, że w zasadzie nie jest dopuszczalne dokonywanie zmian obciążeń podatkowych w ciągu roku. Zmiany takie, gdy chodzi o obecne ukształtowanie podatku dochodowego od osób fizycznych, powinny wchodzić w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego. Nie są to wprawdzie wymagania o bezwzględnie wiążącym charakterze, ale odstępianie od nich dopuszczalne jest tylko, gdy przemawiają za tym uzasadnione argumenty prawne (orzeczenia z: 29 marca 1994 r., K 13/93, 24 maja 1994 r., K 1/94, 18 października 1994 r., K 2/94, 12 stycznia 1995 r., K 12/94, 11 września 1995 r., P 1/95 oraz wyrok z 25 kwietnia 2001 r., K 13/01). Jednocześnie przyjąć można, że odpowiednio długi okres pomiędzy ogłoszeniem a wejściem w życie ustawy (co najmniej miesięczny), jest uzasadniony także, ze względu na inne istotne zmiany wprowadzane nie tylko w ustawach o podatkach dochodowych, ale także w ustawie VAT, czy też w Ordynacji podatkowej.

Z powyższych względów opiniowana ustawa (przy założeniu jej wejścia w życie z dniem 1 stycznia 2013 r.) powinna zostać opublikowana w Dzienniku Ustaw najpóźniej z dniem 30 listopada 2012 r. Termin ten w przypadku wprowadzenia przez Senat poprawek do ustawy jest niemożliwy do dochowania (posiedzenie Senatu, na którym planowane jest rozpatrzenie opiniowanej ustawy to posiedzenie w dniach 29 i 30 listopada).

Z drugiej strony, biorąc także pod uwagę wskazówki Trybunału związane z koniecznością zachowania szczególnej staranności legislacyjnej, w przypadku ustaw podatkowych, można dojść do wniosku, że opiniowana ustawa powinna zostać poprawiona pod względem legislacyjnym. W tym wypadku wprowadzenie poprawek musiałyby się wiązać ze zmianą terminu wejścia w życie ustawy, tak aby w podatkach dochodowych znalazła ona zastosowanie dopiero do dochodów uzyskiwanych za 2014 r.

Należy też mieć na uwadze, że dochowanie terminu opublikowania ustawy do dnia 30 listopada tego roku oznacza konieczność podpisania przez Prezydenta ustawy i przekazania jej do opublikowania, w zasadzie bezpośrednio po uchwaleniu ustawy przez Senat (po przekazaniu uchwały Senatu w sprawie ustawy Marszałkowi Sejmu i przekazaniu ustawy do podpisu Prezydentowi przez Marszałka Sejmu). Opiniowana ustawa została przekazana do Senatu w dniu 21 listopada 2012 r., co (przy założeniu zasadności wejścia w życie ustawy już od 1 stycznia 2013 r.) w praktyce znacznie ogranicza konstytucyjne terminy na rozpatrzenie ustawy przez Senat (30 dni od przekazania) i Prezydenta (21 dni od przekazania).

2) zakres poprawek wniesionych do projektu ustawy w Sejmie.

Najistotniejsze zmiany wprowadzone do projektu ustawy w Sejmie podczas prac sejmowej Komisji Finansów Publicznych (pomiędzy pierwszym a drugim czytaniem projektu) dotyczyły możliwości zabezpieczenia kredytu bankowego środkami pieniężnymi z tytułu prawa do zwrotu podatku VAT oraz „włączenia” do projektu części nowoprojektowanych przepisów wykonujących postanowienia dyrektywy nr 2010/45/UE oraz dyrektywy nr 2008/8/WE zawartych (dotychczas) w rozpatrywanym równolegle przez Sejm projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 805). Zmiany te w istotny sposób rozszerzyły materię przekazaną do Sejmu projektu ustawy, co budzić może wątpliwości, co do zachowania konstytucyjnego trybu jej uchwalenia. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego podstawowe treści, które znajdują się ostatecznie w ustawie powinny przebyć pełną drogę procedury trzech czytań, a więc muszą być objęte materią projektu przekazanego do Sejmu (zgodnie z art. 118 i art. 119 Konstytucji).

#### **IV. Uwagi szczegółowe**

1) tytuł noweli.

Zgodnie z § 18 ust. 1 Zasad techniki prawodawczej przedmiot ustawy (w jej tytule) przytacza się możliwie najzwięźle, jednak w sposób adekwatnie informujący o jej treści. Dyrektywa ta nakazuje więc pogodzenie zwięzłości tytułu z jego adekwatnością. "Zgodnie z wymogami adekwatności w tytule należy podać informacje jedynie o sprawach w tym akcie normowanych, ale zarazem wszystkich podstawowych sprawach będących przedmiotem unormowania. Z punktu widzenia wymagania adekwatności tytułu jest niedopuszczalne, by pominąć w nim informacje o jakiś istotnych sprawach uregulowanych w ustawie i dowolnie sygnalizować jedynie niektóre z nich."<sup>2</sup> Naruszenie tej zasady w istotny sposób czyni niemożliwym do zrealizowania dwie podstawowe funkcje tytułu ustawy: funkcję informacyjną i funkcję interpretacyjną.

Tytuł ustawy "o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce" przesądza wprost, że jej jedyną materią jest redukcja obciążeń administracyjnych. Tymczasem zakres normowania opiniowanej ustawy jest o wiele szerszy. Nowelizacja wykracza poza ramy określone jej tytułem, a nawet w pewnym zakresie nakłada nowe

---

<sup>2</sup> S. Wronkowska, M. Zieliński: "Komentarz do zasad techniki prawodawczej", str. 60.



obowiązki. Poza zakres redukcji obciążeń wykracza na przykład: nałożenie obowiązków związanych z rozliczaniem „przeterminowanych” faktur, wprowadzenie dodatkowej przesłanki warunkującej skorzystanie przez wierzyciela z uprawnienia do korekty podatku należnego VAT z tytułu nieopłaconej faktury (prowadzenie postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego względem nierzetelnego dłużnika na dzień poprzedzający dzień dokonania korekty), zmiany dotyczące zasad ustalania deficytu sektora finansów publicznych, czy też zmiany wykonujące prawo Unii Europejskiej.

Z tych względów, tak aby nie wprowadzać w błąd adresata co do zakresu wprowadzonych zmian i uniknąć zarzutu nierzetelnej legislacji, zasadnym powinna być zmiana tytułu opiniowanej ustawy.

2) art. 3 pkt 5 oraz art. 4 pkt 1 noweli, art. 24d ustawy PIT oraz art. 15b ustawy CIT.

Przepisy przejściowe opiniowanej ustawy nie wprowadzają jednoznacznej normy, zgodnie z którą nowe zasady rozliczania „przeterminowanych” faktur w ustawie PIT i ustawie CIT nie znajdą zastosowania do kosztów uzyskania przychodów odnoszących się do roku podatkowego 2012 r. (lub roku podatkowego u podatników podatku CIT, innego niż rok kalendarzowy, rozpoczętego przed dniem 1 stycznia 2013 r. i zakończonego po 31 grudnia 2012 r.). Przyjęcie przeciwnego założenia oznaczałoby dopuszczenie do zmiany obciążeń podatkowych w ciągu roku. Przepisy opiniowanej ustawy, wobec braku odpowiedniej normy intertemporalnej, mogą wprowadzać więc niepewność co do zakresu ich obowiązywania.

I tak np. zgodnie z art. 22 ust. 5a ustawy PIT koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po zakończeniu tego roku podatkowego do dnia złożenia zeznania podatkowego, są potrącalne w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody. W tym zakresie nowe, niekorzystne dla podatnika zasady ustalania kosztów, znajdą zastosowanie w odniesieniu do kosztów poniesionych co prawda w 2013 r. ale potrąconych w roku podatkowym 2012.

Wątpliwość budzić może też ustalenie, czy przepisy ustawy znajdą zastosowanie do kwot wynikających z nieopłaconych faktur zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów odliczonych w 2012 r., których termin płatności upływa po zakończeniu tego roku. Jeśli tak, to również w tym przypadku stwierdzić należałoby retroaktywność nowych rozwiązań.

3) art. 3 pkt 5 oraz art. 4 pkt 1 noweli, art. 24d ustawy PIT oraz art. 15b ustawy CIT.

Zgodnie z art. 22 ust. 5d ustawy PIT (art. 15 ust. 4e ustawy CIT) za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku). Tymczasem opiniowana ustawa w art. 24d ustawy PIT (art. 15b ust. 1 ustawy CIT) wprowadza obowiązek zmniejszenia kosztów w przypadku nieuregulowania kwoty wynikającej z faktury (rachunku), a jeśli nie istniał obowiązek wystawienia faktury (rachunku), kwoty wynikającej z umowy albo innego dokumentu. Postulować należy ujednolicenie przepisów. Racjonalny ustawodawca do oznaczenia jednakowych pojęć powinien używać jednakowych określeń (§ 10 Zasad techniki prawodawczej). Dodatkowo wskazać należy na niefortunne użycie określenia „umowa” w kontekście dokumentu, a nie zobowiązania.

4) art. 6 pkt 2 i 6 oraz art. 11 pkt 7 noweli, art. 76b § 2 - 4 i art. 306ha Ordynacji podatkowej oraz art. 87 ust. 2 i 10 ustawy VAT.

Opiniowana ustawa wprowadza do ustawy VAT i w konsekwencji do Ordynacji podatkowej regulacje pozwalające zabezpieczyć kredyt bankowy wierzytelnościami z tytułu zwrotu VAT. Zmiany te (także ze względu na tryb przyjęcia – na etapie prac w komisji sejmowej pomiędzy pierwszy a drugim czytaniem) mogą budzić wątpliwości, i jako takie wymagają (przynajmniej) szczegółowego wyjaśnienia.

Pytanie budzi, przede wszystkim zasadność wprowadzenia rozwiązania, zgodnie z którym przekazanie bankowi zwrotu podatku ma pierwszeństwo przed:

- 1) zaliczeniem tego zwrotu na poczet zaległości podatkowych i bieżących zobowiązań podatkowych ujawnionych po złożeniu deklaracji wykazującej zwrot podatku;
- 2) realizacją zajęcia wierzytelności z tytułu zwrotu podatku w postępowaniu egzekucyjnym, otrzymanego przez organ podatkowy po dniu złożenia deklaracji wykazującej zwrot.

Powyższe stanowi wyłom w dotychczasowych (systemowych) zasadach pierwszeństwa zaspokajania roszczeń.

Zgodnie z wprowadzanym rozwiązaniem bank otrzyma tytułem zabezpieczenia kredytu kwotę wynikającą ze zwrotu podatku przed każdym innym podmiotem egzekwującym swoją wierzytelność w postępowaniu egzekucyjnym, jeżeli w dniu złożenia

deklaracji uprawniony do zwrotu podatku dłużnik upoważni organ podatkowy do przekazania bankowi tego zwrotu. Przekazanie bankowi zwrotu podatku ma mieć bowiem pierwszeństwo przed realizacją zajęcia tej wierzytelności w postępowaniu egzekucyjnym.

Zwraca też uwagę, że obecnie z pierwszeństwa zaspokojenia korzystają wierzytelności zabezpieczone hipoteką oraz zastawem rejestrowym. Te formy zabezpieczenia wierzytelności ujawniane są odpowiednio w księdze wieczystej i rejestrze zastawów i jako takie są jawne dla wszystkich wierzycieli (informują o istnieniu wierzytelności, które są zaspokajane z pierwszeństwem). Za jedną z funkcji jawności zabezpieczeń uznać bowiem można umożliwienie podmiotom wchodzącym w stosunki prawne z innymi osobami w pozycję wierzyciela oceny możliwości zaspokojenia się z majątku przyszłego dłużnika, na wypadek niespełnienia przez niego dobrowolnie świadczenia.<sup>3</sup>

5) art. 8 pkt 2 noweli, art. 584<sup>7</sup> § 3 Kodeksu spółek handlowych.

Zgodnie z art. 584<sup>7</sup> Kodeksu spółek handlowych do planu przekształcenia przedsiębiorcy – osoby fizycznej, w kapitałową spółkę prawa handlowego dołącza się sprawozdanie finansowe sporządzone przez przedsiębiorcę dla celów przekształcenia. Sprawozdanie to, jeśli przedsiębiorca nie jest obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych, zgodnie z dodawanym do kodeksu art. 584<sup>7</sup> sporządza się na podstawie innych dokumentów.

Wskazana jest zmiana uwzględniająca, że sprawozdanie finansowe przedkładane wraz z planem przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę kapitałową dotyczy nie przekształconej spółki, a przekształcanego przedsiębiorcy.

#### **Propozycja poprawki:**

*w art. 8 w pkt 2, w § 3 wyraz „spółkę” zastępuje się wyrazem „przedsiębiorcę”;*

6) art. 9 noweli, art. 285 oraz art. 286 Prawa ochrony środowiska.

Z dniem 1 stycznia 2017 r. na podstawie przepisów zmieniających, zawartych w ustawie z dnia 17 lipca 2009 r. o systemie zarządzania emisjami gazów cieplarnianych i innych substancji, nowe brzmienie otrzymają przepisy art. 285 i art. 286 Prawa ochrony środowiska. Przepisy te (od 1 stycznia 2017 r.) pomimo szeregu zmian w zasadach wnoszenia

---

<sup>3</sup> Zob. I. Karasek: Komentarz do art.93 ustawy - Prawo bankowe, Lex.

opłat za korzystanie ze środowiska utrzymają obecny półroczny system rozliczania opłat (co za tym idzie również półroczny termin na składanie wykazu informacji). Zakładany opiniowana ustawą jako optymalny, docelowy roczny termin na wnoszenie opłat (składanie wykazu informacji) znajdzie więc zastosowanie jedynie przez 4 lata (w okresie od 1 stycznia 2013 r. do 31 grudnia 2016 r.).

7) art. 9 pkt 1 lit b noweli, art. 285 ust. 4 Prawa ochrony środowiska.

Przepis art. 285 ust. 2 Prawa ochrony środowiska, w brzmieniu nadanym nowelą, wprowadza ogólną zasadę wnoszenia opłat za korzystanie ze środowiska za dany rok kalendarzowy, do dnia 31 marca roku następnego. Przepis art. 285 ust. 4, w brzmieniu zakładanym nowelizacją, powtarza tę samą zasadę w stosunku do opłat za umieszczenie na składowisku odpadów tego samego rodzaju. Stąd wskazana jest poprawka skreślająca ust. 4 jako normatywnie zbędny (w nowym brzmieniu art. 285, przepis ust. 4 nie jest już wyjątkiem od reguły z ust. 2).

#### **Propozycja poprawki:**

w art. 9:

a) w pkt 1 skreśla się lit. b,

b) w pkt 2 przed lit. a dodaje się lit. ... w brzmieniu:

„... ) ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Podmiot korzystający ze środowiska w terminie, o którym mowa w art. 285 ust. 2, przedkłada marszałkowi województwa wykaz zawierający informacje i dane, o których mowa w art. 287, wykorzystane do ustalenia wysokości opłat oraz wysokość tych opłat.”;

8) art. 9 pkt 2 lit. a noweli, art. 286 Prawa ochrony środowiska.

Wskazana jest zmiana techniczno-legislacyjna uwzględniająca aktualizację odesłania. Przepis art. 287 ust. 1 zawiera w obowiązującym brzmieniu pkt 2 i 3 (pkt 1 w tym artykule został uchylony przez art. 56 pkt 9 ustawy z dnia 17 lipca 2009 r. o systemie zarządzania emisjami gazów cieplarnianych i innych substancji z dniem 18 września 2009 r.).

#### **Propozycja poprawki:**

w art. 9 w pkt 2 w lit. a, w ust. 1b wyrazy „art. 287 ust. 1 pkt 1–3” zastępuje się wyrazami „art. 287 ust. 1 pkt 2 i 3”;

9) art. 11 pkt 2 lit c noweli, art. 21 ust. 6 ustawy VAT.

Zgodnie z uzasadnieniem do projektu opiniowanej ustawy kasowa metoda rozliczania, o której mowa w art. 21 ust. 1 ustawy VAT, ma nie mieć zastosowania do przypadków:

- a) dostawy towarów za pośrednictwem automatów (art. 19 ust. 17 ustawy VAT),
- b) świadczenia usług telekomunikacyjnych za pomocą żetonów i kart telefonicznych i (art. 19 ust. 18 ustawy VAT),
- c) otrzymania dotacji, subwencji oraz innych dopłat o podobnym charakterze (art. 19 ust. 21 ustawy VAT),
- d) wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (art. 20 ust. 1 - 4 ustawy VAT) oraz przemieszczeń towarów do magazynów konsygnacyjnych (art. 20a ustawy VAT).

Wobec powyższego pojawia się pytanie o potrzebę rozróżnienia przez art. 21 ust. 6 sytuacji, w której przepis art. 21 ust. 1 „nie znajdzie zastosowania” oraz sytuacji, w której przepis art. 21 ust. 1 „nie naruszy” powyższych przepisów. Zarówno jedną jak i drugą formułą posługuje się nowoprojektowany art. 21 ust. 6 ustawy VAT.

10) art. 11 pkt 8 lit. b tiret drugie noweli, art. 89a ust. 2 pkt 3 lit. b ustawy VAT.

Zgodnie z nowym brzmieniem art. 89a ust. 2 pkt 3 lit. b ustawy VAT (dotyczącym tzw. złych długów) podatnik będzie mógł dokonać korekty odprowadzonego podatku należnego wynikającego z nieopłaconej przez dłużnika faktury pod warunkiem, że dłużnik nie jest w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji nie tylko na dzień dostawy towaru lub świadczenia usługi, ale także w dniu poprzedzającym dokonanie korekty.

W efekcie powyższego rozwiązania podatnik ponosić będzie nie tylko „zwykłe” ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej, związane z brakiem zaspokojenia wiarytelności, ale także ryzyko związane z niezaspokojeniem należności *fiskusa* z tytułu podatku należnego odprowadzanego przez dłużnika, a pomniejszonego o podatek naliczony z nieopłaconej faktury.

Zgodnie z konstrukcją podatku VAT odprowadzana przez wierzyciela kwota podatku należnego (pomniejszona o podatek naliczony wierzyciela) jest jednocześnie kwotą, którą dłużnik (już jako podatek naliczony) może odjąć od odprowadzanego przez siebie podatku należnego.

Co do zasady, w sytuacji nieopłacenia faktury przez dłużnika, wierzyciel może dokonać korekty podatku należnego. Jednocześnie dłużnik obowiązany jest do korekty odliczonej przez siebie kwoty podatku naliczonego. W ten sposób wierzyciel nie ponosi

ciężaru podatkowego z tytułu nieopłaconej faktury, a ciężar ten ponosi dłużnik odprowadzając należny podatek niepomniejszony o podatek naliczony.

Jeśli jednak wierzyciel nie będzie mógł dokonać korekty podatku należnego (nowododawanym warunkiem korekty jest, aby dłużnik na dzień poprzedzający dokonanie korekty nie pozostawał w trakcie postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego) to właśnie on poniesie ryzyko ewentualnego niezaspokojenia budżetu państwa w części, w jakiej korekta podatku należnego dłużnika (o kwotę podatku naliczonego z nieopłaconej faktury) okaże się niemożliwa. W tym wypadku budżet państwa otrzyma całą kwotę należnego podatku od wierzyciela, choć z samej konstrukcji podatku VAT wynikać powinno, że kwota ta ma być opłacona (tak jak w dotychczas) przez dłużnika.

W opisanym wyżej przypadku budżet państwa otrzyma całą należną kwotę podatku, ale stanie się to „kosztem” wierzyciela z nieopłaconej faktury. Dodatkowo, co również istotne wskazać trzeba, że w sytuacji gdy dłużnik dokona korekty odliczonej przez siebie kwoty podatku, to *fiskus* otrzyma podatek należny w „podwójnej” wysokości. Z jednej strony opłaci go wierzyciel, który nie dokona korekty podatku należnego, z drugiej strony opłaci go dłużnik, który w wyniku dokonania korekty odliczenia odprowadzi wyższy podatek naliczony. Powyższe może budzić wątpliwość, uzasadnioną w szczególności tym, że w pewnych szczególnych sytuacjach naliczony przez państwo podatek VAT może faktycznie przewyższyć kwotę wynikającą wprost z ustawowej stawki podatku.

Na koniec wreszcie dodać należy, że powyższe rozwiązanie „wykracza” poza materię ustawy zakreśloną jej tytułem – redukcję obciążeń administracyjnych w gospodarce. Samo uzasadnienie do projektu ustawy wskazuje zaś jedynie, że rozwiązanie to wprowadzane jest celem zabezpieczenia interesów budżetu państwa, a wierzyciel będzie mógł dokonać weryfikacji wprowadzanego warunku w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej lub w Krajowym Rejestrze Sądowym.

### **Propozycja poprawki:**

*w art. 11 w pkt 8 w lit. b skreśla się tiret drugie;*

11) art. 15 pkt 1 oraz 11 noweli, art. 16 ust. 7a oraz art. 91 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym.

Opiniowana ustawa wprowadzając zmiany w ustawie o podatku akcyzowym znosi obowiązek dokonania zgłoszenia rejestracyjnego dla celów podatku akcyzowego podmiotu zużywającego prąd wytwarzany z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW.

Znosi także obowiązek ilościowej ewidencji energii elektrycznej przez ten podmiot. Powyższa zmiana wynika z faktu objęcia podmiotu zużywającego prąd wytwarzany z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW zwolnieniem od akcyzy. I jako taka może być uzasadniona.

Na uwagę zasługuje jednak fakt, że samo zwolnienie od akcyzy następuje nie na podstawie ustawy o podatku akcyzowym, a na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów wydanego na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku akcyzowym. W tym konkretnym wypadku zachwiani uległa więc hierarchia norm prawnych wynikających z konstytucyjnego systemu źródeł prawa. Należy pamiętać, że rolą rozporządzenia jest jedynie wykonanie, konkretyzacja ustawy a nie, jak w tym przypadku określenie (wręcz!) jej zakresu podmiotowego, i to w materii, ze swojej istoty, objętej wyłącznością ustawy (prawo daninowe).

Założyć należy, że - zgodnie z konstytucyjną hierarchią źródeł prawa - każda zmiana ustawy powiązana z przepisami rozporządzenia, powodować powinna upadek mocy obowiązującej rozporządzenia (w przypadku zmiany zakresu spraw przekazanych do uregulowania) lub co najmniej wymuszać jego stosowne zmiany. Tymczasem wprowadzona przez ustawodawcę konstrukcja zakłada, że to minister może (ale już nie „musi”, ze względu na fakultatywność upoważnienia z art. 39 ust. 1) wprowadzić stosowne zwolnienie „wynikające z przepisów prawa Unii Europejskiej”. W tym wypadku minister zwolnił z akcyzy użycie energii elektrycznej wyprodukowanej z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW. To wprowadzone rozporządzeniem zwolnienie jest „wykonywane” przez ustawę. Wprowadzenie zwolnienia uzasadnia bowiem wyłączenie w tym zakresie obowiązków rejestracyjnych i ewidencyjnych. W praktyce każda zmiana rozporządzenia (powrót do zasad ogólnych, wprowadzenie modyfikacji w zwolnieniu) spowoduje konieczność zmian ustawowych.

Z uwagi na powyższe postulować należy (*de lege ferenda*) wprowadzenie koniecznych zmian w zakresie ustawy o podatku akcyzowym.

12) art. 15 pkt 8 noweli, art. 64 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku akcyzowym.

Zgodnie z nowym brzmieniem art. 64 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku akcyzowym właściwy naczelnik urzędu celnego zwalnia podmiot prowadzący skład podatkowy z obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego, jeżeli nie posiada zaległości z tytułu cła i podatków stanowiących dochód budżetu państwa oraz składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne oraz wobec tego podmiotu nie jest prowadzone postępowanie egzekucyjne,

likwidacyjne lub upadłościowe, (z wyjątkiem postępowania upadłościowego z możliwością zawarcia układu). Jednocześnie zgodnie z niezmienną opiniowaną ustawą art. 64 ust. 1 pkt 3 zwolnionym z zabezpieczenia akcyzowego może być podmiot, którego sytuacja finansowa i posiadany majątek zapewniają wywiązywanie się z zobowiązań podatkowych.

Wobec nadania nowego brzmienia (w art. 64 ust. 1) pkt 4 powstaje pytanie o potrzebę pozostawienia pkt 3 (w tym samym artykule).

Zwraca uwagę, że przesłanka nieprowadzenia postępowania egzekucyjnego lub upadłościowego warunkuje także udzielenie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego (art. 48 ust. 1 pkt 4) oraz zezwolenia na prowadzenie działalności jako podmiot pośredniczący (art. 56 ust. 1 pkt 3). W tych przypadkach ustawa nie formułuje dodatkowego warunku dobrej sytuacji finansowej podmiotu ubiegającego się o zezwolenie. Tymczasem uzasadnienie do projektu ustawy wskazuje, że „ujednolicono warunki, które należy spełnić w celu uzyskania zezwoleń wydawanych na podstawie przepisów ustawy o podatku akcyzowym oraz warunków, które należy spełnić w celu uzyskania zwolnienia z obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego. Celem proponowanej zmiany jest ujednoczenie ww. wymaganych warunków, które obecnie w różnych sytuacjach na gruncie akcyzy są zróżnicowane. Ułatwi to podatnikom funkcjonowanie przez wyeliminowanie wątpliwości interpretacyjnych” Mając na względzie uzasadnienie do projektu ustawy należy więc stwierdzić, że cel jaki przyświecał ustawodawcy, nie został adekwatnie wyrażony w przepisach ustawy.

Pozostawienie niezmiennego art. 64 ust. 1 pkt 3, przy jednoczesnej zmianie art. 64 ust. 1 pkt 4, może okazać się de facto zmianą pozorną (z wyjątkiem uchylenia tej części przepisu, która dopuszczała możliwości odroczenia lub rozłożenia na raty zaległości podatkowych). Zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zwolnienia z obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego (wykonującego art. 64 ust. 10 ustawy) dokumentami potwierdzającymi spełnienie warunków określonych w art. 64 ust. 1 pkt 3 są obecnie: informacja banku, w którym podmiot posiada podstawowy rachunek bankowy, potwierdzająca wysokość posiadanych środków finansowych lub zdolność kredytową podmiotu, sprawozdania finansowe podmiotu oraz oświadczenie podmiotu, z którego wynika, że w stosunku do podmiotu nie jest prowadzone postępowanie likwidacyjne, układowe, upadłościowe lub egzekucyjne.



**Propozycja poprawki:**

*w art. 15 w pkt 8 po wyrazach „w art. 64 w ust. 1” dodaje się dwukropek, pozostałą treść oznacza się jako lit. b oraz dodaje się lit. a w brzmieniu:*

*„a) skreśla się pkt 3,”;*

13) art. 16 noweli, art. 18a ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym.

Zgodnie z dodawanym do ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym art. 18a ust. 1 „zobowiązania wynikające z umów o partnerstwie publiczno-prywatnym nie wpływają na poziom państwowego długu publicznego oraz deficyt sektora finansów publicznych w sytuacji, gdy partner prywatny ponosi większość ryzyka budowy oraz większość ryzyka dostępności lub ryzyka popytu – z uwzględnieniem wpływu na wymienione ryzyka czynników takich jak gwarancje i finansowanie przez partnera publicznego oraz alokacja aktywów po zakończeniu trwania umowy”.

Powyższemu przepisowi postawić można szereg zarzutów. I tak, po pierwsze z przepisu nie sposób zrekonstruować jednoznacznej normy prawnej. Jest on nie tyle normotwórczą wypowiedzią ustawodawcy, co zwrotem bliższym językowi prawniczemu, czy też wręcz potocznemu. Pytanie budzi co oznacza: ryzyko budowy, ryzyko popytu oraz ryzyko dostępności. Co oznacza „większość ryzyka” (ponad 50% czy też może blisko 100%). Co oznacza „uwzględnienie czynników ryzyka takich jak” (jedynie wymienionych w przepisie, czy też innych).

Po drugie, wydaje się, że ze względu na znaczną ogólnikowość art. 18b ust. 1, rozporządzenie wydane na podstawie art. 18b ust. 2, w zamyśle ustawodawcy, miało uszczegóławiać, czy też obudować odpowiednimi rozwiązaniami treść ustępu pierwszego. Tymczasem upoważnienie do wydania stosownego aktu wykonawczego nie ma charakteru obligatoryjnego, a jest jedynie upoważnieniem fakultatywnym.

Po trzecie, ze względu na zakres spraw regulowanych omawianymi przepisami właściwym miejscem na ich wprowadzenie powinna być nie tyle ustawa o partnerstwie publiczno-prywatnym (określa zasady współpracy podmiotu publicznego i partnera prywatnego w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego) co ustawa o finansach publicznych (definiuje deficyt sektora finansów publicznych oraz państwowy dług publiczny).

Po czwarte, zmiana ta nie jest „jednorodna” z pozostałymi zmianami wprowadzanymi opiniowaną ustawą, nie mieści się w zakładanej ustawą „redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce”.

Po piąte, zwraca uwagę, że w obecnym stanie prawnym (wydane na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy o finansach publicznych rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej) do długu sektora finansów publicznych nie wlicza się zobowiązań z tytułu umów partnerstwa publiczno-prywatnego, jeżeli partner prywatny przejmie na siebie całość ryzyka budowy oraz całość co najmniej jednego z ryzyk popytu lub dostępności. Tak też brzmi stosowna decyzja EUROSTAT-u na „wykonanie” której powołują się wnioskodawcy ustawy.

**Propozycja poprawki:**

*skreśla się art. 16;*

14) art. 21 noweli.

Pytanie budzi potrzeba zamieszczenia w ustawie przepisu art. 21 noweli.

Zgodnie z przedmiotowym przepisem ilekroć w odrębnych przepisach jest mowa o „fakturze VAT” lub „fakturze VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług”, należy przez to rozumieć fakturę zawierającą dane wymagane przepisami wydanymi na podstawie art. 106 ust. 8 ustawy VAT, w brzmieniu dotychczasowym. Tymczasem zarówno ze względu na fakt, iż sam przepis upoważniający nie jest zmieniany opiniowaną ustawą, jak również ze względu na niezmieniony pośrednio zakres spraw przekazanych do uregulowania, potrzeba wprowadzenia art. 21 noweli budzi wątpliwości.

Jednocześnie zauważyć należy, że uchwalona przez Sejm w dniu 23 listopada ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (druk senacki nr 247) wprowadza przepis przejściowy, zgodnie z którym ilekroć w odrębnych przepisach jest mowa o „fakturze VAT” lub „fakturze VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług”, należy przez to rozumieć fakturę, o której mowa w art. 2 pkt 31 ustawy VAT. Przepis ten (zgodnie z ustawą z druku 247) ma wejść w życie z dniem 1 stycznia 2013 r., w tym samym dniu co art. 21 opiniowanej ustawy. Adresaci ustawy VAT w tym samym czasie otrzymają więc dwie, sprzeczne ze sobą normy.

Na marginesie dodać można, że przepis art. 106 ust. 8 przekazuje do uregulowania trzy zakresy spraw określone w pkt 1–3 tego artykułu. Aktualnie obowiązuje rozporządzenie wydane jedynie na podstawie art. 106 ust. 8 pkt 1.

**Propozycja poprawki:**

*skreśla się art. 21;*

15) art. 27 noweli.

Przepisy art. 27 noweli utrzymuje czasowo w mocy dotychczasowe przepisy wykonawcze. Ustawodawca decydując się na powyższe rozwiązanie uznał, że pomimo braku zmiany brzmienia samych przepisów upoważniających, z uwagi na zmianę innych przepisów ustawowych, doszło do tzw. pośredniej zmiany zakresu spraw przekazanych do uregulowania, upoważnieniami wskazanymi w treści art. 27 ustawy.

Ustawodawca potwierdził tym samym regułą walidacyjną, zgodnie z którą jeśli zmienia się zakres spraw przekazanych do uregulowania rozporządzeniem (choćby pośrednio), rozporządzenie to traci moc z dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej. Reguła ta znajduje bezsporne zastosowanie w przypadku, gdy na podstawie jednego upoważnienia zostało wydane jedno rozporządzenie. Wydanie jednego rozporządzenia wykonującego więcej niż jedno upoważnienie ustawowe (wbrew § 119 Zasad techniki prawodawczej) rodzi stan niejasności co do zakresu obowiązywania rozporządzenia w przypadku zmiany jedynie jednej z podstaw do jego wydania. Taka sytuacja ma miejsce w omawianym przypadku.

Wskazane w art. 27 noweli przepisy upoważniające zostały wykonane jednym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Mając na względzie obowiązujące reguły, należy przyjąć, że całe rozporządzenie traci moc obowiązującą z dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej. Nie można bowiem założyć, że rozporządzenie takie utraciłoby moc jedynie w części (potwierdza to art. 27 ustawy). Jednocześnie zgodnie z art. 27 noweli dotychczasowe przepisy wykonawcze zachowują moc do dnia wejścia w życie nowych przepisów wykonawczych. Należy jednak pamiętać, że celem prawidłowego wprowadzenia nowych przepisów wykonawczych koniecznym jest wydanie wszystkich rozporządzeń z jednakowym terminem wejścia w życie każdego z nich (skutek ten można osiągnąć powielając dotychczasową, błędną praktykę, wydawania jednego rozporządzenia na podstawie wszystkich ze wskazanych przepisów). W przeciwnym razie powstałby stan niepewności co do zakresu obowiązywania „starych” i „nowych” rozporządzeń.

Podnieść również należy, że utrzymanie w mocy (na podstawie art. 27 noweli) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług spowoduje, że kolejne utrzymanie w mocy tego rozporządzenia, przez kolejną nowelizację ustawy VAT będzie bezprzedmiotowe (rozporządzenie to, od dnia wejścia w życie opiniowanej ustawy obowiązywać będzie nie na podstawie stosownych przepisów ustawy VAT, a na podstawie przepisu art. 27 opiniowanej

ustawy). Taki zabieg przewiduje natomiast art. 11 ustawy z dnia 23 listopada 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (druk senacki nr 247). W tym miejscu należy wskazać na niedopuszczalność zabiegów legislacyjnych polegających na nowelizowaniu przepisów utrzymujących czasowo w mocy dotychczasowe rozporządzenia. Zgodnie z § 33 ust. 3 Zasad techniki prawodawczej rozwiązanie utrzymujące w mocy dotychczasowe przepisy wykonawcze stosuje się tylko w ustawie uchylającej albo ustawie zmieniającej ustawę, na podstawie, której został wydany dotychczasowy akt wykonawczy. Rozwiązania tego nie stosuje się w kolejnych ustawach, które uchylają albo zmieniają ustawę uchylającą albo ustawę zmieniającą. Stanowczy zakaz powtarzania tego rodzaju rozstrzygnięć potwierdza komentarz do Zasad techniki prawodawczej.<sup>4</sup>

16) art. 27 i 28 noweli.

Przepisy art. 27 i art. 28 noweli utrzymują w mocy przepisy wykonawcze wydane na podstawie fakultatywnych przepisów upoważniających. W przypadku takich upoważnień ustawodawca - uznając, że akt wydany na podstawie upoważnienia fakultatywnego nie jest niezbędny do funkcjonowania ustawy - pozostawia organowi upoważnionemu rozstrzygnięcie co do tego, czy i kiedy wydać rozporządzenie oraz jak długo powinien on pozostać w systemie. Zastosowana w analizowanych przepisach technika powoduje, iż przedmiotowe rozporządzenia, obowiązujące w dniu wejścia w życie opiniowanej ustawy, pomimo fakultatywności upoważnienia do ich wydania, pozostaną w systemie prawnym do czasu wskazanego w art. 27 i art. 28. Rozporządzeń tych (pomimo ich fakultatywnego charakteru) nie będzie można uchylić.

Oznacza to *de facto*, iż na okres przejściowy ustawodawca zmienia filozofię przedmiotowych upoważnień, nadając im charakter *sui generis* upoważnień obligatoryjnych (ustawodawca uznaje, iż pozostawanie w systemie rozporządzeń jest niezbędne dla funkcjonowania ustawy). Ponadto przyjęte przez ustawodawcę rozwiązanie powoduje, iż właściwy minister nie będzie mógł skorzystać ze swojej kompetencji i uchylić rozporządzenia tak długo, jak w systemie pozostawać będzie rozporządzenie dotychczasowe.

Mając na względzie, iż właściwy minister wydając przedmiotowe rozporządzenia miał prawo założyć, iż rozporządzenia te pozostaną w systemie tak długo, jak będzie to zdaniem ministra konieczne, należałoby umożliwić mu uchylenie rozporządzeń czasowo utrzymanych w mocy. Zaproponowane poniżej rozwiązanie zakłada, iż przedmiotowe

---

<sup>4</sup> S. Wronkowska M. Zieliński: "Komentarz do zasad techniki prawodawczej, str. 93.

rozporządzenia pozostaną w systemie do czasu wskazanego w przepisie przejściowym, chyba że wcześniej zmieni je lub uchyli.

**Propozycja poprawek:**

- 1) w art. 27 po wyrazach „i mogą być zmieniane na podstawie tych przepisów” dodaje się wyrazy „, chyba że minister właściwy do spraw finansów publicznych uchyli te przepisy”;
- 2) art. 28 otrzymuje brzmienie:

*„Art. 28. Dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 38 ust. 2 ustawy zmienianej w art. 15, w brzmieniu dotychczasowym, zachowują moc do dnia wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 38 ust. 2 ustawy zmienianej w art. 15, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, nie dłużej jednak niż przez 6 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy i mogą być zmieniane na podstawie tych przepisów, chyba że minister właściwy do spraw finansów publicznych uchyli te przepisy.”.*

*Szymon Giderewicz  
starszy legislator*