



**KANCELARIA
SENATU**

BIURO LEGISLACYJNE

Warszawa, dnia 29 lipca 2019 r.

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

(druk nr 1259)

I. Cel i przedmiot ustawy

Opiniowana ustawa nowelizuje ustawę o podatku od towarów i usług (zwaną dalej ustawą VAT), Ordynację podatkową, Prawo bankowe, Kodeks karny skarbowy, ustawę o opłacie skarbowej oraz ustawę z dnia 12 kwietnia o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (w zakresie zmian wprowadzanych od 1 stycznia 2020 r. do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

Zasadnicze zmiany wprowadzane opiniowaną ustawą to zmiany **ustawy VAT** polegające przede wszystkim na:

- 1) częściowym wprowadzeniu nowego sposobu identyfikacji towarów i usług na potrzeby podatku VAT poprzez odejście (poza załącznikiem nr 15 do ustawy) od stosowania Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług 2008 (PKWiU 2008)¹⁾ na rzecz:
 - a) Nomenklatury scalonej (CN)²⁾ (oraz Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych³⁾)
– w zakresie towarów,

¹⁾ **PKWiU 2008** wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), stosowana dotychczas zgodnie z § 3 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU); rozporządzenia wydane na podstawie art. 40 ust. 2 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej.

²⁾ **Nomenklatura scalona CN** to klasyfikacja celna, którą określa Światowa Organizacja Celna oraz Komitet Kodeksu Celnego Unii Europejskiej. Nomenklaturę Scaloną (CN), która spełnia jednocześnie wymogi Wspólnej Taryfy Celnej, statystyk w dziedzinie handlu zewnętrznego Wspólnoty i innych polityk

- b) Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług 2015 (PKWiU 2015)⁴⁾ – w zakresie usług,
- 2) wprowadzeniu nowej matrycy stawek VAT przy założeniu jednej, takiej samej stawki podatku dla całych – w miarę możliwości grup towarów – działów CN⁵⁾,
- 3) wprowadzeniu wiążącej informacji stawkowej (WIS), czyli decyzji wydawanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, na potrzeby opodatkowania VAT, określającej klasyfikację towaru lub usługi według CN albo według PKWiU,
- 4) rezygnacji z mechanizmu odwrotnego obciążenia w podatku VAT na rzecz stosowania mechanizmu podzielonej płatności, i tym samym:
- a) wprowadzenie obligatoryjnego mechanizmu podzielonej płatności:
- dla towarów i usług ujętych w nowym załączniku nr 15 do ustawy, czyli towarów i usług, które (co do zasady) objęte są obecnie reżimem odwrotnego obciążenia oraz dodatkowych (nowych) towarów i usług,
 - jeżeli jednocześnie kwota należności przekracza kwotę 15 tys. zł, czyli kwotę z ustawy – Prawo przedsiębiorców, przy której aktualizuje się obowiązek dokonania płatności przelewem bankowym,
- b) uchylenie przepisów dotyczących odwrotnego obciążenia,
- 5) modyfikacji instytucji solidarnej odpowiedzialności (odpowiedzialności nabywcy za zobowiązania podatkowe zbywcy):
- a) objęcie solidarną odpowiedzialnością dostawy towarów z załącznika nr 15 do ustawy (w miejsce załącznika nr 13),
 - b) ograniczenie solidarnej odpowiedzialności do transakcji, w których nie zastosowano mechanizmu podzielonej płatności,
 - c) objęcie odpowiedzialnością solidarną transakcji poniżej 15 tys. zł,
 - d) uchylenie przepisów dotyczących kaucji gwarancyjnej,
- 6) zmianie w systemie ryczałtowym dla rolników (zmiana katalogu produktów rolnych i usług rolniczych).

wspólnotowych dotyczących przywozu lub wywozu towarów wprowadza rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej.

³⁾ **Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych** wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów Budowlanych (PKWB); rozporządzenie wydane na podstawie art. 40 ust. 2 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej.

⁴⁾ **PKWiU 2015** wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU); rozporządzenie wydane na podstawie art. 40 ust. 2 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej.

⁵⁾ w konsekwencji zmiany stawek opodatkowania dla niektórych towarów.

Zmiany w Ordynacji podatkowej mają charakter dostosowawczy do zmian wprowadzających wiążącą informację stawkową.

Zmiany w Prawie bankowym modyfikują przepisy dotyczące rachunków VAT.

Zmiany w Kodeksie karnym skarbowym, ustawie o opłacie skarbowej oraz zmiany w przepisach zmieniających ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych (zmiana ustawy z dnia 12 kwietnia o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw) wprowadzają nowe rozwiązania związane z obowiązkiem stosowania mechanizmu podzielonej płatności.

Zasadniczy termin wejścia w życie ustawy został określony na dzień 1 listopada 2019 r.

Z dniem 1 stycznia 2020 r. mają wejść w życie zmiany w ustawie z dnia 12 kwietnia o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

Z dniem 1 kwietnia 2020 r. ma wejść w życie część przepisów dotyczących wiążącej informacji stawkowej (przepisy określające zakres związania organów podatkowych WIS).

Jednocześnie opiniowana ustawa zakłada, że większość przepisów ustawy dotycząca zmiany sposobu identyfikacji towarów i usług na potrzeby podatku VAT znajdzie zastosowanie od dnia 1 kwietnia 2020 r.

II. Przebieg prac legislacyjnych

Sejm uchwalił ustawę na 84. posiedzeniu w dniu 19 lipca 2019 r. w oparciu o dwa odrębne przedłożenia rządowe (druki sejmowe 3255 i 3602).

Projekty stanowił przedmiot prac sejmowej Komisji Finansów Publicznych. Poprawki komisji przede wszystkim ujednoliciły rozwiązania przyjęte w dwóch różnych projektach rządowych (zmiany związane z klasyfikacją wyrobów i usług i matrycą VAT ze zmianami dotyczącymi mechanizmu podzielonej płatności i rezygnacji z odwrotnego obciążenia w VAT). W trakcie drugiego czytania (na posiedzeniu Sejmu) zgłoszono 13 dodatkowych poprawek. W głosowaniu w trzecim czytaniu przyjęto 8 poprawek. Przyjęte poprawki przede wszystkim zmieniły zasadniczy termin wejścia w życie ustawy (na 1 listopada 2019 r.)

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

Ustawa została przekazana do Senatu w dniu 23 lipca 2019 r.

III. Uwagi szczegółowe

1) art. 1 pkt 1 lit. b nowelizacji, art. 2 pkt 19 i 20 oraz art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy VAT.

Wobec zmiany definicji produktów rolnych (towary pochodzące z własnej działalności rolniczej rolnika ryczałtowego oraz towary, o których mowa w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych), w konsekwencji zasadną może być zmiana art. 2 pkt 19 ustawy obejmującego definicję rolnika ryczałtowego (rolnik dokonujący dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczący usługi rolnicze, korzystający ze zwolnienia od podatku).

Podobnie ujednoclenia z nowowprowadzaną definicją produktów rolnych może wymagać art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy VAT.

Zasadnym, po ustaleniu intencji ustawodawcy w tym zakresie, może być wykreślenie „nadmiarowego” sformułowania „pochodzących z własnej działalności rolniczej” w definicji rolnika ryczałtowego oraz w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy VAT.

Propozycja poprawki:

– w art. 1:

a) w pkt 1 w lit. b w poleceniu nowelizacyjnym wyrazy „pkt 20 i 21” zastępuje się wyrazami „pkt 19–21” oraz dodaje się pkt 19 w brzmieniu:

„19) rolniku ryczałtowym – rozumie się przez to rolnika dokonującego dostawy produktów rolnych lub świadczącego usługi rolnicze, korzystającego ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3, z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych;”

b) w pkt 9 po wyrazach „w art. 43” dodaje się dwukropek, pozostałą treść oznacza się jako lit. b oraz dodaje się lit. a w brzmieniu:

„a) w ust. 1 pkt 3 otrzymuje brzmienie:

„3) dostawę produktów rolnych, dokonywaną przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego;”, „;

2) art. 1 pkt 1 lit. d nowelizacji, art. 2 pkt 27g ustawy VAT.

Zasadna może być zmiana przepisu określającego definicję czasopism regionalnych lub lokalnych.

Racjonalny ustawodawca do nazwania jednakowych pojęć powinien używać jednakowych określeń (zob. § 10 Ztp). Tymczasem zgodnie z art. 2 pkt 27 ustawy VAT czasopisma regionalne lub lokalne to wydawnictwa periodyczne (...) z wyjątkiem periodyków (lit. a), publikacji (lit. b), wydawnictw (lit. c), (ponownie) publikacji (lit. d i e) i czasopism (lit. f).

Niezrozumiała jest też relacja pomiędzy wprowadzeniem do wyliczenia, a lit. a przedmiotowego przepisu. Zgodnie z wprowadzeniem do wyliczenia czasopisma regionalne to wydawnictwa o tematyce regionalnej lub lokalnej. Siłą rzeczy w ich definicji nie mieszczą się periodyki o treści ogólnej, stanowiące podstawowe źródło informacji bieżącej o aktualnych wydarzeniach krajowych lub zagranicznych.

Propozycja poprawki:

– w art. 1 w pkt 1 w lit. d, w pkt 27g:

a) *w wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „z wyjątkiem:” zastępuje się wyrazami „niezawierające informacji bieżących o aktualnych wydarzeniach krajowych lub zagranicznych, stanowiących podstawowe źródło informacji bieżących, przeznaczonych dla szerokiego kręgu czytelników, z wyjątkiem wydawnictw:”*

b) *skreśla się lit. a,*

c) *w lit. b skreśla się wyraz „publikacji”,*

d) *w lit. c wyrazy „wydawnictw, które zawierają” zastępuje się wyrazem „zawierających”,*

e) *w lit. e skreśla się wyrazy „publikacji”,*

f) *w lit. f skreśla się wyraz „czasopism”;*

- 3) art. 1 pkt 4, 14 i 15 nowelizacji, art. 18c ust. 1 pkt 1, art. 101a, art. 102 ust. 3, art. 106b ust. 7 oraz art. 113 ust. 13 lit. f i g ustawy VAT.

Wskazana jest zmiana techniczno-legislacyjna porządkująca przepisy dwóch różnych ustaw nowelizujących ustawę VAT „podwójnie” uchylających obowiązek przedstawiania informacji podsumowujących w obrocie krajowym.

Opiniowana ustawa zakłada, że z dniem 1 listopada 2019 r. nadane zostanie nowe brzmienie art. 18c ust. 1 pkt 1 ustawy VAT oraz nastąpi uchylenie art. 101a i art. 102 ust. 3 ustawy VAT.

Jednocześnie ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (ustawa czeka na podpis Prezydenta) z dniem 1 kwietnia 2020 r. ponownie „dokona” nowelizacji art. 18c ust. 1 pkt 1 (w brzmieniu jak brzmienie zaproponowane opiniowaną ustawą) oraz ponownie „uchyli” art. 101a i art. 102 ust. 3 (zmianą dokonaną w art. 1 pkt 4, 18 i 19).

Jako, że nie jest możliwym „podwójne” nadanie tego samego brzmienie tej samej jednostce redakcyjnej ustawy i „podwójne” uchylenie tej samej jednostki redakcyjnej ustawy wskazana jest poniższa propozycja poprawki.

Propozycja poprawki:

– *dodaje się art. 6a w brzmieniu:*

„Art. 6a. W ustawie z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. ...) wprowadza się następujące zmiany:

- 1) w art. 1 uchyla się pkt 4, 18 i 19;*
- 2) w art. 11:*
 - a) w ust. 1 w części wspólnej punktów skreśla się wyrazy „art. 18c ust. 1 pkt 1,”;*
 - b) w ust. 2 skreśla się wyrazy „art. 18c ust. 1 pkt 1,” oraz skreśla się wyrazy „,art. 101a, art. 102 ust. 3,”*
 - c) w ust. 5 skreśla się wyrazy „art. 18c ust. 1 pkt 1,”;*
- 3) w art. 28 w pkt 6 skreśla się wyrazy „pkt 4,” oraz wyrazy „pkt 13, 17–19 i 23” zastępuje się wyrazami „pkt 13, 17 i 23”.*

Powyższe poprawki nie rozwiążą jednak wszystkich niekonsekwencji związanych z „nałożeniem się” na siebie dwóch nowelizacji ustawy VAT – opiniowanej ustawy i ustawy z dnia 4 lipca 2019 r.

Opiniowana ustawa zakłada odejście od stosowania PKWiU 2008 na rzecz Nomenklatury scalonej. Tymczasem dotychczasową PKWiU, w wyniku nowelizacji z dnia 4 listopada 2019 r. w dalszym ciągu posługiwać się będzie art. 106b ust. 7 oraz art. 113 ust. 13 lit. f i g ustawy VAT, czyli przepisy, które w nowym brzmieniu, choć ze starymi symbolami PKWiU, wejdą w życie w odpowiednio 1 stycznia 2020 r. oraz 1 września 2019 r. Stąd **wskazane są kolejne poprawki** uwzględniające Nomenklaturę scaloną w brzmieniu art. 106b ust. 7 (dodanie zmiany nowelizującej ustawę z dnia 4 lipca 2019 r.) oraz w brzmieniu art. art. 106b ust. 7 (dodanie zmiany nowelizującej ustawę VAT).

Przedstawienie **propozycji poprawek** wymaga ustalenia intencji ustawodawcy co do zakresu i kierunku ewentualnej zmiany.

4) art. 1 pkt 2 nowelizacji, art. 5a ustawy VAT.

Przepis art. 5a ustawy VAT wprowadza zasadę, zgodnie z którą towary i usługi, na potrzeby podatku VAT, klasyfikuje się według Nomenklatury scalonej (CN) lub klasyfikacji wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej (PKWiU).

Jednocześnie, zgodnie z nowowprowadzonym do ustawy VAT art. 103 ust. 5ab (przepis ten zacznie obowiązywać z dniem 1 września 2019 r., w wyniku nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw) do towarów, o których mowa w art. 103 ust. 5aa, stosuje się klasyfikację w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN), z zastrzeżeniem, że zmiany w Nomenklaturze Scalonej (CN) nie powodują zmian opodatkowania towarów wymienionych w art. 103 ust. 5aa, jeżeli nie zostały określone w ustawie.

Zmiana wprowadzana opiniowaną ustawą formułuje więc ogólną zasadę, zgodnie z którą do opodatkowania towarów stawką VAT stosuje się Nomenklaturę Scaloną. Jednocześnie przepisy szczególne, wprowadzone nowelą z 4 lipca tego roku, modyfikują tą zasadę, przewidując, że do opodatkowania produktów ropopochodnych tzw. szybkim VAT (wewnątrzspółnotowe nabycie paliw silnikowych) stosuje się Nomenklaturę scaloną oraz – dodatkowo – przewidując, że zmiany w Nomenklaturze nie powodują zmian w opodatkowaniu, jeżeli nie zostały określone w ustawie.

Racjonalny ustawodawca do nazwania jednakowych pojęć powinien używać jednakowych określeń (zob. § 10 Ztp). Jeżeli, w intencji ustawodawcy klasyfikacja towarów

na potrzeby podatku VAT Nomenklaturą scaloną, zarówno co do zasady, jak co do przepisów związanych z wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów ropopochodnych, ma odbywać się na tych samych zasadach, niezbędne jest ujednoczenie przepisów.

Przedstawienie **propozycji poprawek** wymaga ustalenia intencji ustawodawcy co do zakresu i kierunku ewentualnej zmiany.

5) art. 1 pkt 7 lit. a oraz d nowelizacji, art. 41 ust. 2 i 2a oraz ust. 12f ustawy VAT.

Zgodnie z art. 41 ust. 2 ustawy VAT do towarów i usług wymienionych w zał. nr 3 ustawy, innych niż klasyfikowane według PKWiU w grupowaniu usługi związane z wyżywieniem (PKWiU 56), stawka podatku wynosi 7%. Jednocześnie przepis art. 41 ust. 12f stanowi, że stawkę podatku o której mowa w ust. 2 (czyli również 7%), stosuje się do dostawy towarów i świadczenia usług klasyfikowanych według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniu usługi związane z wyżywieniem (PKWiU 56). Wskazane może być uporządkowanie przepisów.

Przedstawienie **propozycji poprawek** wymaga ustalenia intencji ustawodawcy co do zakresu i kierunku ewentualnej zmiany.

6) art. 1 pkt 8 nowelizacji, art. 42b ust. 3 ustawy VAT.

Zgodnie z opiniowaną ustawą wnioskodawca występujący o wydanie WIS będzie składał oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń, że w dniu złożenia wniosku, w zakresie przedmiotowym wniosku, nie toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa ani kontrola celno-skarbowa oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego. Złożenie fałszywego oświadczenia oznaczać będzie, że WIS nie będzie wiązać organów podatkowych wobec podmiotu dla którego została wydana. Brak jest jednak przepisu materialnego, który przesądzi, że WIS nie wydaje się, jeżeli zakres przedmiotowy wniosku pokrywa się z przedmiotem toczącego się postępowania.

Należy rozważyć uzupełnienie przepisów ustawy, w sposób, który przesądzi, że nie wydaje się WIS, jeżeli zakres przedmiotowy wniosku, w dniu jego złożenia, jest objęty toczącym się postępowaniem podatkowym, kontrolą podatkową ani kontrolą celno-skarbową.

Propozycja poprawki:

– w art. 1 w pkt 8, w art. 42a dodaje się ust. 3a w brzmieniu:

„3a. Nie wydaje się WIS w zakresie przedmiotowym wniosku, który w dniu złożenia wniosku o WIS jest przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego.”;

7) art. 1 pkt 8 nowelizacji, art. 42b ust. 3 ustawy VAT.

Wskazana jest zmiana uwzględniająca terminologię Kodeksu karnego.

Oświadczenie, o którym mowa w nowym art. 42b ust. 3, składa się, zgodnie z tym przepisem, pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. Składający oświadczenie jest obowiązany do zawarcia w nim klauzuli o treści: „świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia”. Klauzula ta zastępuje pouczenie organu o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań.

Przepis art. 233 Kodeksu karnego typizuje dwa różne przestępstwa. Pierwszym jest złożenie fałszywych zeznań (art. 233 § 1 K.k.), drugim jest złożenie fałszywego oświadczenia (art. 233 § 6 K.k.).

Ponieważ w powyższych przepisach odpowiedzialnością karną zagrożone jest złożenie fałszywego oświadczenia, co znajduje swoje odzwierciedlenie w brzmieniu klauzuli zawartej w oświadczeniu, przepis ten powinien odnosić się konsekwentnie do odpowiedzialności za złożenie fałszywego oświadczenia, a nie fałszywych zeznań.

Propozycja poprawki:

– w art. 1 w pkt 8, w art. 42b w ust. 3 w zdaniu pierwszym i drugim wyrazy „fałszywych zeznań” zastępuje się wyrazami „fałszywych oświadczeń”;

Powyższe uwagi – *de lege ferenda* – należy odnieść również do art. 33 ust. 7c oraz art. 33a ust. 2b ustawy VAT.

8) art. 1 pkt 8 nowelizacji, art. 42b ust. 8 ustawy VAT.

Zgodnie ze zdaniem pierwszym w art. 42b ust. 8 próbki towaru dostarcza się w terminie 7 dni. Jednocześnie zdanie drugie odwołując się do terminu dostarczenia próbki wskazuje, że

jest to termin określony w wezwaniu. Propozycja poprawki ujednocila przepisy przyjmując za właściwy termin siedmiodniowy.

Propozycja poprawki:

– w art. 1 w pkt 8, w art. 42b w ust. 8 w zdaniu drugim wyrazy „określonym w wezwaniu” zastępuje się wyrazami „, o którym mowa w zdaniu pierwszym”;

9) art. 1 pkt 8 nowelizacji, art. 42c ust. 2 ustawy VAT.

Zgodnie z art. 42c ust. 2 w przypadku zmiany albo uchylecia WIS i zastosowania się przez podmiot, na rzecz którego została ona wydana, do WIS przed jej zmianą albo uchYLENIEM, przepisy art. 14k–14m Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio.

Powyższy przepis ma na celu realizację zasady, zgodnie z którą podmiot, który zastosował się do WIS, nie może ponosić w związku z tym ujemnych konsekwencji. Odsyła do przepisów dotyczących zasady „nieszkodzenia” z Ordynacji podatkowej (jak w przypadku interpretacji przepisów prawa podatkowego).

Przyjęcie konstrukcji zgodnie z którą do zmiany albo uchylecia WIS stosuje się odpowiednio wskazane przepisy Ordynacji podatkowej rodzi poniższe wątpliwości.

Po pierwsze, zwraca uwagę, że przepisy Ordynacji podatkowej zakładają, iż zastosowanie się do interpretacji indywidualnej nie może szkodzić wnioskodawcy także:

- 1) przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną, oraz
- 2) w przypadku nieuwzględnienia interpretacji w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Ograniczenie art. 42c ust. 2 ustawy VAT jedynie do przypadku **zmiany lub uchylecia** WIS może rodzić wątpliwości co do zakresu odesłania do art. art. 14k–14m Ordynacji (np. co do objęcia zasadą nieszkodzenia zastosowania się do WIS przed doręczeniem orzeczenia sądu administracyjnego).

Po drugie, przepis art. 42c ust. 2 z jednej strony zakłada, że znajdzie zastosowanie w przypadku zmiany lub uchylecia WIS, z drugiej zaś odsyła do art. 14l, który nie obejmuje przypadku uchylecia lub zmiany interpretacji, a formułuje ogólną zasadę, zgodnie z którą nie zwalania z obowiązku zapłaty podatku, zastosowanie się do interpretacji w przypadku, gdy skutki podatkowe miały miejsce przed doręczeniem interpretacji.

Po trzecie, zwraca uwagę szersze (niż w przypadku art. 42c ust. 2) odesłanie do stosowania art. 14k–14m Ordynacji podatkowej zastosowane w art. 42c ust. 3 (nieograniczone do przypadku zmiany albo uchylecia WIS).

Propozycja poprawki:

– w art. 1 w pkt 8, w art. 42c ust. 2 otrzymuje brzmienie

„2. W przypadku zastosowania się do WIS przez podmiot, na rzecz którego została ona wydana, przepisy art. 14k–14m Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio.”;

10) art. 1 pkt 8 nowelizacji, art. 42c ust. 3 ustawy VAT.

Wątpliwości może budzić zakres i redakcja przepisu art. 42c ust. 3.

Po pierwsze, art. 42c ust. 3 pkt 2, poprzez odesłanie do art. 14k–14m Ordynacji podatkowej, obejmuje zasadą nieszkodzenia wiążące informacje akcyzowe regulowane przepisami ustawy o podatku akcyzowym, w zakresie zastosowania wiążącej informacji akcyzowej na potrzeby podatku VAT, przy jednoczesnym braku analogicznych rozwiązań na potrzeby akcyzy. Zwraca uwagę, że wiążąca informacja akcyzowa, zgodnie z ustawą o podatku akcyzowym, wiąże organy podatkowe wobec podmiotu, na rzecz którego została wydana, w odniesieniu do wyrobów akcyzowych, wobec których czynności podlegające opodatkowaniu akcyzą zostały dokonane po dniu, w którym została wydana. Przepisy te nie odsyłają jednak do zasady nieszkodzenia z art. 14k–14m Ordynacji podatkowej.

Po drugie, art. 42c ust. 3 pkt 2 nie rozstrzyga, czy zastosowanie się do wiążącej informacji akcyzowej nie może szkodzić podmiotom, które wniosowały o jej wydanie, czy jakimkolwiek innym podmiotom stosującym taką informację. Wątpliwość ta jest uzasadniona wyraźnym odróżnieniem podmiotów uprawnionych do skorzystania z zasady nieszkodzenia w przypadku wiążącej informacji stawkowej (zgodnie z art. 42 ust. 3 pkt 1 zasada nieszkodzenia przy zastosowaniu się do WIS ma objąć inne podmioty niż wnioskujące o jej wydanie, a podmioty wnioskujące o wydanie WIS, w tym zakresie, objęte są art. 42c ust. 1 i 2).

Po trzecie, rozważyć należy zmianę techniczno-legislacyjną ujednoznacziającą art. 42c ust. 3 pkt 1, tak, aby przepis ten wprost określał, że obejmuje odesłanie do stosowania przepisów Ordynacji podatkowej w sytuacji zastosowania się do WIS umieszczonej na BIP, przez wskazane w przepisie podmioty.

Przedstawienie **propozycji poprawek** wymaga ustalenia intencji ustawodawcy co do zakresu i kierunku ewentualnej zmiany.

11) art. 1 pkt 8 nowelizacji, art. 42c ust. 3 pkt 1 oraz art. 42i ustawy VAT.

Wskazana jest zmiana techniczno-legislacyjna ujednocniająca przepisy.

Propozycja poprawek:

- 1) w art. 1 w pkt 8, w art. 42c w ust. 3 w pkt 1 wyrazy „*Biuletynie Informacji Publicznej organu wydającego WIS*” zastępuje się wyrazami „*Biuletynie Informacji Publicznej Krajowej Informacji Skarbowej*”;
- 2) w art. 7 w ust. 5 wyrazy „*Biuletynie Informacji Publicznej organu wydającego WIS*” zastępuje się wyrazami „*Biuletynie Informacji Publicznej Krajowej Informacji Skarbowej*”;
- 3) w art. 8 w ust. 4 wyrazy „*Biuletynie Informacji Publicznej organu wydającego WIS*” zastępuje się wyrazami „*Biuletynie Informacji Publicznej Krajowej Informacji Skarbowej*”;

albo

- w art. 1 w pkt 8, w art. 42i wyrazy „*Biuletynie Informacji Publicznej Krajowej Informacji Skarbowej*” zastępuje się wyrazami „*Biuletynie Informacji Publicznej organu wydającego WIS*”;

12) art. 1 pkt 8 nowelizacji, art. 42e ust. 2 ustawy VAT.

Wątpliwość budzi katalog podmiotów, które mogą wykonywać niezbędne badania lub analizy na potrzeby wydania WIS.

Po pierwsze, rozstrzygnąć należy, jakie podmioty „kryją się” pod określeniem „inne akredytowane laboratoria”. Przepisy ustawy nie rozstrzygają kto, na jakich zasadach, na jakiej podstawie i w jakim zakresie udziela akredytacji.

Po drugie, należy zadać pytanie o różnice pomiędzy katalogiem podmiotów dokonujących badań lub analiz na potrzeby WIS, a analogicznym katalogiem formułowanym w odniesieniu do wiążącej informacji akcyzowej przez art. 7f ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym. Przepis art. 42e ust. 2 ustawy VAT w odróżnieniu od ustawy o podatku

akcyzowym, dodatkowo uwzględnia Bibliotekę Narodową oraz pomija Centrum Łukasiewicz i instytuty działające w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz.

Przedstawienie **propozycji poprawek** wymaga ustalenia intencji ustawodawcy co do zakresu i kierunku ewentualnej zmiany.

13) art. 1 pkt 8 nowelizacji, art. 42h ust. 2 ustawy VAT.

Należy rozważyć zmodyfikowanie przepisów ustawy dotyczących wygaśnięcia, zmiany i uchylecia WIS. Zgodnie z zasadą poprawnej legislacji wyznaczającą dostateczną określoność przepisów ustawodawca powinien tworzyć przepisy w sposób poprawny, precyzyjny i jasny. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne sformułowanie przepisów pozostawiać ostatecznego ukształtowania ich treści organom stosującym prawo (zastępującym w tym wypadku prawodawcę). Szczególną wątpliwość, może budzić wzajemne nakładanie się przesłanek wygaśnięcia, zmiany albo uchylecia WIS przez Szefa KAS oraz zmiany WIS przez dyrektora KIS (np. zmiana prawa, co do zasady, jest przesłanką jej wygaśnięcia z mocy prawa, jednocześnie zmiana umowy międzynarodowej, czyli również zamiana prawa, jest przesłanką uchylecia WIS; orzeczenie TSUE jest jednocześnie przesłanką do zmiany lub uchylecia WIS przez Szefa KAS, i przesłanką do zmiany WIS przez Dyrektora KIS).

Przedstawienie **propozycji poprawek** wymaga ustalenia intencji ustawodawcy co do zakresu i kierunku ewentualnej zmiany.

14) art. 1 pkt 8 nowelizacji, art. 42i ustawy VAT.

Wskazana jest zmiana uwzględniająca, że decyzje w sprawie zmiany lub uchylecia WIS wydaje Szef Krajowej Administracji Skarbowej, a nie Szef Krajowej Informacji Skarbowej.

Propozycja poprawki:

– w art. 1 w pkt 8, w art. 42i wyrazy „Szefa Krajowej Informacji Skarbowej” zastępuje się wyrazami „Szefa Krajowej Administracji Skarbowej”;

15) art. 1 pkt 16 nowelizacji, art. 105a ust. 1 i 3 ustawy VAT.

Zgodnie z art. 105a ust. 1 podatnik, na rzecz którego dokonano dostawy towarów, wymienionych w załączniku nr 15 **nie poniesie** odpowiedzialności solidarnej, jeżeli wystąpi przynajmniej jedna z następujących przesłanek:

- 1) dostawa przekracza wartość 15 tys. zł,
- 2) do dostawy zastosowano mechanizm podzielonej płatności.

Innymi słowy podatnik poniesie odpowiedzialność solidarną (w przypadku dostawy towarów objętych załącznikiem nr 15) jeżeli dostawa nie przekroczy 15 tys. zł lub do dostawy nie zastosowano mechanizmu podzielonej płatności.

Zgodnie z art. 108a ust. 1 podatnik, na rzecz którego dokonano dostawy towarów, może zastosować mechanizm podzielonej płatności w każdej możliwej dostawie towarów. Jednocześnie, zgodnie z art. 108a ust. 1a, podatnik, na rzecz którego dokonano dostawy towarów, ma obowiązek zastosować mechanizm podzielonej płatności, w przypadku dostawy towarów z załącznika nr 15, gdy wartość tej dostawy przekracza 15 tys. zł.

Porównanie art. 105a (odpowiedzialność solidarna) oraz art. 108a (mechanizm podzielonej płatności) prowadzi do następujących wniosków:

- 1) odpowiedzialnością solidarną w podatku VAT **zostanie objęty** podatnik, który nie był obowiązany do zastosowania mechanizmu podzielonej płatności i nie zastosował mechanizmu podzielonej płatności,
- 2) odpowiedzialnością solidarną w podatku VAT **nie zostanie objęty** podatnik, który:
 - a) był obowiązany do zastosowania mechanizmu podzielonej płatności i zastosował mechanizm podzielonej płatności,
 - b) był obowiązany do zastosowania mechanizmu podzielonej płatności i nie zastosował mechanizmu podzielonej płatności,
- 3) instytucja odpowiedzialności solidarnej (regulowana przepisami ustawy VAT) obejmuje jedynie transakcje poniżej 15 tys. zł, (w obecnie obowiązującym stanie prawnym jedynie transakcje powyżej 50 tys. zł),

Uzasadnienie do projektu ustawy, zgodnie z którym: proponuje się, aby odpowiedzialność solidarna „była stosowana do wszystkich transakcji poniżej 15 000 zł, których przedmiotem są towary wymienione w załączniku nr 15, czyli tych transakcji, które nie są objęte obowiązkiem zastosowania mechanizmu podzielonej płatności”, nie daje

wystarczającej odpowiedzi, co do zasadności ukształtowania zasad odpowiedzialności solidarnej w wyżej przedstawionym aspekcie.

Przedstawienie **propozycji poprawek** wymaga ustalenia intencji ustawodawcy co do zakresu i kierunku ewentualnej zmiany.

16) art. 1 pkt 16 i nast. nowelizacji, art. 105a i nast. ustawy VAT.

Zgodnie z **ustawą VAT** podatnik na rzecz którego dokonano dostawy towarów **poniesie odpowiedzialność solidarną** za zaległości podatkowe zbywcy towarów, jeżeli (w uproszczeniu) będą spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) dostawa dotyczy towarów wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy (z wyjątkiem nabycia paliwa na stacjach paliw, do standardowego zbiornika pojazdu używanego przez podatnika),
- 2) powstanie zaległości podatkowych wiązało się z uczestnictwem zbywcy towarów, w nierzetelnym rozliczaniu podatku,
- 3) podatnik wiedział lub przypuszczał, że cała kwota podatku nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego,
- 4) do dostawy nie zastosowano mechanizmu podzielonej płatności z art. 108a ustawy VAT,
- 5) dostawa nie przekracza wartość 15 tys. zł.

Niezależnie od art. 105a ustawy VAT, odpowiedzialność solidarną nabywcy za zobowiązania zbywcy w podatku VAT wprowadzają też **art. 117ba i art. 117bb Ordynacji podatkowej**, które to przepisy wejdą w życie – z dniem 1 stycznia 2020 r. – na mocy nowelizacji Ordynacji podatkowej, dokonanej ustawą z dnia 12 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1018).

Zgodnie z Ordynacją podatkową odpowiedzialność solidarna obejmie (w uproszczeniu): każdą dostawę towarów i każde świadczenie usług (nie tylko dostawę towarów z załącznika nr 15 do ustawy VAT), jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- 1) nabywca dokonał płatności za dostawę lub usługę na inny rachunek niż rachunek zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podatników VAT,
- 2) do dostawy nie zastosowano mechanizmu podzielonej płatności z art. 108a ustawy VAT,
- 3) transakcja przekracza wartość 15 tys. zł.

Powyższe wskazuje, że ta sama instytucja odpowiedzialności solidarnej nabywcy za zobowiązania zbywcy w podatku VAT uregulowana jest – w zakresie przesłanek uruchamiających jej wystąpienie – w dwojaki, zupełnie różny sposób, w dwóch niezależnych aktach prawnych. Takie uregulowanie rodzi następujące wątpliwości.

Po pierwsze, projektodawcy nie odnieśli się do potrzeby i zasadności takiego rozwiązania.

Po drugie, podwójne uregulowanie instytucji solidarnej odpowiedzialności, w tym „sztuczny” podział materii pomiędzy dwie różne ustawy, rodzi uzasadnione wątpliwości co do zgodności takiego rozwiązania z zasadami poprawnej legislacji. Zaburza spójność systemu prawnego, w aspekcie informacyjno-wyszukiwawczym (utrudnia adresatom przepisów właściwe odnalezienie i poprawne zastosowanie się do norm nakładanych przez obydwie ustawy) oraz – przede wszystkim – nie pozwala na prawidłowe określenie relacji pomiędzy przepisami. W szczególności wątpliwość może budzić, czy przepisy te mogą być stosowane jako zupełnie odrębne przesłanki odpowiedzialności solidarnej (niezależnie od siebie). Czy też przepis art. 105a ustawy jako przepis szczególny, dotyczący jedynie dostaw określonych towarów z zał. nr 15, wyłącza zastosowanie – w stosunku do dostaw tych towarów – reguł odpowiedzialności z Ordynacji podatkowej (odnoszących się do każdej dostawy towarów i każdego świadczenia usług).

Przedstawienie **propozycji poprawek** wymaga ustalenia intencji ustawodawcy co do zakresu i kierunku ewentualnej zmiany.

17) art. 1 pkt 16 lit. b tiret trzecie, pkt 18 lit. a tiret drugie oraz pkt 20 lit. a nowelizacji, art. 105a ust. 3 pkt 5, art. 106a ust. 1 pkt 18a oraz art. 108a ust. 1a ustawy VAT.

Wskazana jest zmiana techniczno-legislacyjna, która zgodnie z istotą przepisów, uwzględnia, że kwota wyznaczająca wartość transakcji objętej solidarną odpowiedzialnością, aktualizująca obowiązek zastosowania mechanizmu podzielonej płatności, to kwota przewyższająca kwotę, o której mowa w ustawie Prawo przedsiębiorców (15 tys. zł), a nie kwota stanowiąca tą wartość.

Przepis art. 19 pkt 2 Prawa przedsiębiorców stanowi, że wykonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, przypadku gdy wartość transakcji

przekracza 15 tys. zł lub równowartość tej kwoty. Przepisy ustawy VAT, w ich literalnej wykładni, odnoszą się do kwoty, o której mowa w art. 19pkt 2, a nie na co wskazuje jedynie wykładnia celowościowa przepisów, do wartości transakcji, o której (również) mowa w tym przepisie.

Propozycja poprawki może ulec modyfikacji w przypadku sformułowania i przyjęcia propozycji poprawki z pkt 15 opinii.

Propozycja poprawki:

– w art. 1:

a) w pkt 16 w lit. b w tiret trzecim, w pkt 5,

b) w pkt 18 w lit. a w tiret drugim, w pkt 18a,

c) w pkt 20 w lit. a, w ust. 1a

– wyrazy „*stanowi kwotę*” zastępuje się wyrazami „*przewyższa kwotę*”;

18) art. 1 pkt 18 lit. c oraz pkt 20 lit. c nowelizacji, art. 106e ust. 12 i 13 oraz art. 108a ust. 7 i 8 ustawy VAT.

Nowododawane przepisy art. 106e ust. 12 i 13 oraz art. 108a ust. 7 i 8 ustawy VAT dotyczą ustalenia podatnikowi dodatkowego zobowiązania podatkowego w przypadku stwierdzenia, że podatek wystawił fakturę albo dokonał z naruszeniem przepisów dotyczących obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności. 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 poprawnej 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.

19) art. 1 pkt 20 lit. a nowelizacji, art. 108a ust. 1–1b ustawy VAT.

Należy rozważyć korekty w modyfikowanej ustawą mechanizmie podzielonej płatności.

1. Zgodnie z art. 108a ust. 1 ustawy VAT podatnicy, którzy otrzymali fakturę z wykazaną kwotą podatku, przy dokonywaniu płatności kwoty należności wynikającej z tej

faktury **mogą** zastosować mechanizm podzielonej płatności. Stąd zasadnym wydaje się być konsekwentne wskazanie na podatników, którzy otrzymali fakturę z wykazaną kwotą podatku, także w art. 108a ust. 1a, zgodnie z którym podatnicy przy dokonywaniu płatności za towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy **muszą** zastosować mechanizm podzielonej płatności.

2. Zgodnie z art. 108a ust. 1b ustawy VAT podatnicy obowiązani do wystawienia faktury, o której mowa w art. 106e ust. 1 pkt 18a, są obowiązani do przyjęcia płatności kwoty należności wynikającej z tej faktury z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności. Takie brzmienie przepisu oznacza *a contrario*, że podatnicy wystawiający faktury na kwotę poniżej 15 tys. zł nie będą obowiązani do przyjęcia płatności z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności. Tymczasem mechanizm podzielonej płatności, jako taki, zakłada, że o zastosowaniu podzielonej płatności decyduje nabywca towaru lub usługi (opłacający fakturę) a nie dostawca lub usługodawca (wystawiający fakturę). Nie wydaje się intencją ustawodawcy, aby podatnicy przyjmujący fakturę na kwotę poniżej 15 tys. zł uzyskali uprawnienie do nieprzyjmowania płatności podzielonej (można też zadać pytanie w jaki sposób podatnik obowiązany do wystawienia faktury na kwotę poniżej 15 tys. zł miałby realizować swoje uprawnienie do „nieprzyjmowania” płatności podzielonej). W celu zapewnienia dostatecznej jasności i precyzji przepisów, należy postulować ujednoznacznienie przepisów.

Przedstawienie **propozycji poprawek** wymaga ustalenia intencji ustawodawcy co do kierunku ewentualnej zmiany.

20) art. 1 pkt 20 lit. b nowelizacji, art. 108a ust. 3a i 3b ustawy VAT.

Nowododawany art. 108a ust. 3a ustawy VAT umożliwi dokonanie podzielonej płatności „zbiorczej” – zapłaty za więcej niż jedną fakturę jednym komunikatem przelewu. Jednocześnie warunkuje możliwość dokonania takiego opłacenia faktur, jeżeli były one wystawione w okresie nie krótszym niż jeden dzień i nie dłuższym niż jeden miesiąc. Uzasadnienie projektu ustawy nie wskazuje na intencje projektodawców związane z wyznaczeniem tak określonego okresu. Wobec możliwych trudności interpretacyjnych związanych określeniem okresu krótszego niż jeden dzień należy rozważyć, ewentualne skreślenie tego warunku (o ile będzie to zgodne z intencją ustawodawcy).

Propozycja poprawki:

– w art. 1 w pkt 20 w lit. b, w ust. 3a i ust. 3b skreśla się wyrazy „nie krótszym niż jeden dzień i”,

21) art. 2 pkt 2 lit. a nowelizacji, art. 14b § 1a Ordynacji podatkowej.

W konsekwencji wprowadzenia instytucji Wiążącej Informacji Stawkowej w podatku VAT opiniowana ustawa wprowadza do Ordynacji podatkowej przepis, zgodnie z którym w zakresie objętym wiążącymi informacjami stawkowymi nie wydaje się interpretacji indywidualnych (w zakresie rozstrzygnięć dotyczących stawek VAT, WIS ma „zastąpić” interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego).

Wobec wprowadzenia powyższego rozwiązania do merytorycznych przepisów ustawy rozważyć należy wprowadzenie **przepisu przejściowego**, który rozwieje wątpliwości, co najmniej, do tzw. spraw w toku i przesądzi jednoznacznie – jakie prawo stosować do postępowań w sprawie interpretacji indywidualnych prowadzonych na podstawie Ordynacji podatkowej, wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie opiniowanej ustawy. W szczególności, jeśli przyjąć za „obowiązującą” zasadę bezpośredniego działania prawa nowego, to postępowania w sprawie interpretacji indywidualnych niezakończone przed dniem 1 listopada 2019 r. należy zakończyć bez wydania pozytywnego rozstrzygnięcia. Jednocześnie WIS wydane na podstawie nowych przepisów będą wiązać organy podatkowe jedynie w zakresie nowych przepisów merytorycznych ustawy VAT oraz dopiero w stosunku do czynności objętych opodatkowaniem zaistniałych po dniu 31 marca 2020 r. Tym samym pewna grupa podatników może nie zostać objęta ani ochroną wynikającą z dotychczasowej instytucji interpretacji indywidualnej, ani z nowej instytucji WIS.

Interwencji ustawodawcy w postaci przepisu przejściowego wydaje się nie wymagać natomiast wpływ nowych przepisów na już wydane interpretacje indywidualne (tu wobec braku przepisu przejściowego nie zostanie przełamana zasada ochrony praw nabytych już otrzymaną interpretacją).

Przedstawienie **propozycji poprawek** wymaga ustalenia intencji ustawodawcy co do zakresu i kierunku ewentualnej zmiany.

- 22) art. 3 pkt 1 lit. c oraz pkt 3 nowelizacji, art. 62b ust. 2 pkt 10 oraz art. 62eust. 3 Prawa Bankowego.

Propozycja poprawki zakłada zmianę przepisów wprowadzających określenie „rachunku technicznego”, tak aby uniknąć zastosowania środka techniki legislacyjnej „zarezerwowanego” do wprowadzania definicji nawiasowych.

Propozycja poprawki:

– w art. 3

a) w pkt 1 w lit. c, pkt 10 otrzymuje brzmienie:

„10) przekazania przez bank środków pieniężnych na prowadzony w tym samym banku, niebędący rachunkiem rozliczeniowym, wyodrębniony rachunek techniczny służący identyfikacji posiadacza rachunku VAT – w przypadku, o którym mowa w art. 62e ust. 3 pkt 2.”;

b) w pkt 3, ust. 3 pkt 2 otrzymuje brzmienie:

„2) dokonuje przekazania środków pieniężnych, zgromadzonych na rachunku VAT na dzień zamknięcia tego rachunku, na prowadzony w tym samym banku, niebędący rachunkiem rozliczeniowym, wyodrębniony rachunek techniczny służący identyfikacji posiadacza rachunku VAT – jeżeli na dzień rozwiązania umowy rachunku rozliczeniowego, dla którego prowadzony jest ten rachunek VAT, nie posiada informacji o postanowieniu, o której mowa w art. 108b ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.”.

- 23) art. 6, art. 14 oraz art. 18 pkt 1 nowelizacji.

Opiniowana ustawa nowelizuje ustawę z dnia 12 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, w ten sposób, że zmienia – z dniem 1 stycznia 2020 r. – przepisy zmieniające odpowiednie przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (nadaje nowe brzmienie przepisom nowelizującym ustawę PIT i ustawę CIT). W istocie więc nowe brzmienie przepisów merytorycznych ustawy PIT i ustawy CIT zostanie nadane, z dniem 1 stycznia 2020 r. nie przez opiniowaną ustawę (ta zmieni tylko przepisy zmieniające), a przez ustawę z dnia 12 kwietnia 2019 r.

Powyższe uzasadnia skreślenie przepisu przejściowego z art. 14 ustawy. Odpowiednia regulacja przejściowa (w sposób wyczerpujący określająca zaistniały problem

intertemporalny) jest już zawarta w art. 10 ustawy z dnia 12 kwietnia 2019 r. Pozostawiony przepis art. 14 „trafi w próżnię” (opiniowana ustawa nie zmienia przepisów ustawy PIT i CIT, a ich nowelizację) oraz (przede wszystkim) może wprowadzać w błąd adresatów przepisów i przyczynić się do niewłaściwej interpretacji przepisów.

Propozycja poprawki dokonuje także zmiany techniczno-legislacyjnej w brzmieniu art. 22p ustawy PIT i art. 15d ustawy CIT – w prawidłowy sposób formułuje przepis zawierający wyliczenie.

Propozycja poprawek:

1) w art. 6:

a) w pkt 1 lit. a otrzymuje brzmienie:

„a) w ust. 1:

- w pkt 1 wyraz „lub” zastępuje się przecinkiem:
- w pkt 2 na końcu kropkę zastępuje się przecinkiem, dodaje się wyraz „lub” i dodaje się pkt 3 w brzmieniu:

„3) pomimo zawarcia na fakturze wyrazów „mechanizm podzielonej płatności” zgodnie z art. 106e ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług, została dokonana z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności określonego w art. 108a ust. 1a tej ustawy.”,”

b) w pkt 2 lit. a otrzymuje brzmienie:

„a) w ust. 1:

- w pkt 1 wyraz „lub” zastępuje się przecinkiem:
- w pkt 2 na końcu kropkę zastępuje się przecinkiem, dodaje się wyraz „lub” i dodaje się pkt 3 w brzmieniu:

„3) pomimo zawarcia na fakturze wyrazów „mechanizm podzielonej płatności” zgodnie z art. 106e ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług, została dokonana z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności określonego w art. 108a ust. 1a tej ustawy.”,”;

2) skreśla się art. 14;

3) w art. 18 w pkt 1 wyrazy „art. 6 i art. 14, które wchodzi” zastępuje się wyrazami „art. 6, który wchodzi”;

24) art. 7 i art. 18 nowelizacji.

Opiniowana ustawa przewiduje, że przepisy wprowadzające nowy sposób identyfikowania towarów i usług na potrzeby VAT wejdą w życie w zasadniczym terminie, czyli z dniem 1 listopada 2019 r. Jednocześnie jednak, zgodnie z założeniem ustawodawcy, od tego dnia nowe przepisy mają znaleźć zastosowanie jedynie do Wiążących Informacji Stawkowych (oraz do zmiany w zakresie książek nut, map i czasopism). Co do zasady, przepisy dotyczące klasyfikacji towarów na potrzeby VAT, w brzmieniu dotychczasowym, mają znaleźć zastosowanie także w okresie od 1 listopada 2019 r. do dnia 31 marca 2020 r.

Aby zrealizować powyższe założenia ustawodawcy zasadnym powinno być dokonanie korekt w przepisach „końcowych” ustawy – art. 7 oraz art. 18 nowelizacji.

Po pierwsze, art. 7 ust. 2 zakłada, że w okresie od dnia 1 listopada 2019 r. do dnia 31 marca 2020 r. w dalszym ciągu stosować się będzie dotychczasowy art. 2 pkt 20 i 21 ustawy dotyczący katalogu produktów rolnych i usług rolniczych i odwołujący się w tym zakresie (w dotychczasowym brzmieniu) do załącznika nr 2 ustawy. Jednocześnie jednak sam załącznik 2 ustawy, już z dniem 1 listopada 2019 r. zostanie uchylony (w okresie od 1 listopada 2019 r. do 31 marca 2020 r. „zabraknie” załącznika, który uzupełnia normy art. 2 pkt 20 i 21 ustawy VAT w brzmieniu dotychczasowym).

Po drugie, jeżeli w okresie od 1 listopada 2019 r. do 31 marca 2020 r. ma być stosowany art. 83 ust. 1 pkt 1 ustawy w brzmieniu dotychczasowym, to obejmie on jedynie dostawy wskazanych w przepisie towarów, nie obejmie natomiast importu towarów (czyli dotychczasowego art. 83 ust. 1 pkt 2 uchylonego przez opiniowaną ustawę z dniem 1 listopada 2019 r.). Tym samym, we wskazanym okresie, „zabraknie” art. 83 ust. 1 pkt 2.

Po trzecie, aby dopełnić przyjętą przez ustawodawcę regułę, zgodnie z którą przepisy ustawy w zakresie identyfikowania towarów i usług na potrzeby VAT wchodzi w życie z dniem 1 listopada 2019 r., i znajdują zastosowanie w dwóch terminach (od dnia wejścia w życie ustawy w zakresie WIS, oraz od dnia 1 kwietnia 2020 r. w pozostałym zakresie), konsekwentnie, należy uporządkować termin uchylecia art. 41 ust. 15 i dalszego stosowania przepisów wykonawczych wydanych na jego podstawie, a także dodać do katalogu zmienianych przepisów dotyczących klasyfikacji VAT art. 46 pkt 1 i 2.

Po czwarte, należy skreślić zbędne (niepełne) zastrzeżenie.

Propozycja poprawek:

1) w art. 7:

a) w ust. 1:

- po wyrazach „art. 43 ust. 20,” dodaje się wyrazy „art. 46 pkt 1 i 2,”
- skreśla się wyrazy „, z zastrzeżeniem”,

b) w ust. 2:

- po wyrazach „art. 43 ust. 20,” dodaje się wyrazy „art. 46 pkt 1 i 2,”
- wyrazy „art. 83 ust. 1 pkt 1, 14 i 15” zastępuje się wyrazami „art. 83 ust. 1 pkt 1, 2, 14 i 15,”
- po wyrazach „oraz załącznika nr 12 do ustawy zmienianej w art. 1” dodaje się wyrazy „, a także przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 41 ust. 15,”
- wyrazy „załącznika nr 3” zastępuje się wyrazami „załącznika nr 2, załącznika nr 3”;

2) w art. 18 w pkt 2 skreśla się wyrazy „art. 1 pkt 7 lit. g oraz”;

25) załącznik nr 1 do nowelizacji, załącznik nr 3 do ustawy VAT.

Załącznik nr 3 od ustawy VAT (załącznik nr 1 do opiniowanej ustawy) w pozycji **48**, posługuje się sformułowaniem „bez względu na symbol PKWiU” zamiast sformułowaniem „bez względu na PKWiU”(tak jak w innych przepisach ustawy).

Propozycja poprawki:

- w załączniku nr 1, w załączniku nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług w poz. 48 wyrazy „bez względu na symbol PKWiU” zastępuje się wyrazami „bez względu na PKWiU”;

26) załącznik nr 2 do nowelizacji, załącznik nr 10 do ustawy VAT.

Zasadne jest uporządkowanie przepisów ustawy, w zakresie w jakim powołują się na klasyfikację CN oraz klasyfikację PKWiU.

Załącznik nr 10 od ustawy VAT (załącznik nr 2 do opiniowanej ustawy) w pozycji **24**, dwukrotnie wskazuje czasopisma regionalne lub lokalne przypisując im odrębne kody ex 4902 (w/g Nomenklatury scalonej gazety, dzienniki i czasopisma, nawet ilustrowane lub zawierające materiały reklamowe) i ex 4911 (w/g Nomenklatury scalonej pozostałe artykuły drukowane ...). Zasadnym wydaje się jednokrotne wskazanie zarówno na kody ex 4902 i ex

4911 lub wykreślenie jednego z dwóch tiret i rezygnacja z przetaczania kodów Nomenklatury scalonej. Propozycja poprawki zakłada tą drugą ewentualność.

Propozycja poprawki:

– w załączniku nr 2, w załączniku nr 10 do ustawy o podatku od towarów i usług w poz. 24:

a) w tiret drugim skreśla się wyrazy „ex 4902”,

b) skreśla się tiret trzecie;

W świetle powyższej uwagi oraz rozwiązań przyjętych w **załączniku nr 3 od ustawy VAT** w pozycji 17 oraz **załączniku nr 10 od ustawy VAT** w pozycji 19 (odpowiednio załącznik nr 1 oraz załącznik nr 2 do opiniowanej ustawy), które wskazując na czasopisma regionalne lub lokalne przytaczają klasyfikację CN: ex CN 4902 i ex CN 4911, należy rozważyć, czy na taką klasyfikację nie powinien powoływać się również przepis formułujący definicję czasopism regionalnych lub lokalnych (art. 2 pkt 27g ustawy VAT) – o ile takie zakreślenie definicji było intencją ustawodawcy.

Propozycja poprawki:

– w art. 1 w pkt 1 w lit. d, w pkt 27g we wprowadzeniu do wyliczenia po wyrazach „rozumie się przez to wydawnictwa periodyczne” dodaje się wyrazy „(ex CN 4902 i ex CN 4911)”;

27) załącznik nr 4 do nowelizacji, załącznik nr 15 do ustawy VAT.

Pomimo założenia projektu rządowego z druku sejmowego 3255 ustawa nie zastąpiła w pełni dotychczasowych symboli PKWiU 2008 kodami Nomenklatury scalonej przy klasyfikacji towarów oraz kodami PKWiU 2015 przy klasyfikacji usług. W szczególności odpowiedniej aktualizacji powinien zostać poddany **załącznik nr 15 ustawy VAT** (załącznik nr 1 do opiniowanej ustawy), który posługuje się klasyfikacją PKWiU 2008.

Zmiany w załączniku są niezbędne, nie tylko z uwagi na fakt, iż stosowanie na potrzeby podatku VAT w zasadzie nieobowiązującej klasyfikacji PKWiU 2008 opiera się jedynie na „nietrwałym” i budzącym wątpliwości jako takie, umocowaniu w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia sprawie PKWiU 2015. Zwraca uwagę, że bez dostosowania załącznika nr 15 do klasyfikacji CN nie będzie możliwe stosowanie niektórych innych przepisów ustawy. W szczególności należy przytoczyć te przepisy dotyczące WIS, które pozwalają sklasyfikować towaru i wydać WIS jedynie według klasyfikacji Nomenklatury scalonej (art. 42a pkt 2).

Powyższy problem, przynajmniej częściowo (w zakresie stosowania w ustawie zarówno kodów PKWiU 2008 jak i 2015) „dostrzegają” załączniki nr 3 i nr 10 do ustawy VAT (załącznik nr 1 i 2 do opiniowanej ustawy) wskazujące na klasyfikację PKWiU 2015. Takie rozwiązanie nie może być jednak uznane za docelowe, jako niespełniające standardów zasad poprawnej legislacji.

Przedstawienie **propozycji poprawek** wymaga ustalenia intencji ustawodawcy co do zakresu ewentualnej zmiany.

Szymon Giderewicz
Główny legislator