



**KANCELARIA
SENATU**

BIURO LEGISLACYJNE

Warszawa, dnia 15 czerwca 2020 r.

**Opinia do uchwalonej przez Sejm w dniu 28 maja 2020 r. ustawy o zmianie ustawy
o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług,
ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami
oraz niektórych innych ustaw (druk nr 131)**

I. Cel i przedmiot ustawy

1. Uchwalona przez Sejm w dniu 28 maja 2020 r. ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw, określana dalej jako „ustawa”, zmierza do wdrożenia do polskiego ustawodawstwa:

- 1) dyrektywy Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniającej dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich (Dz. Urz. UE L 144 z 07.06.2017, str. 1);
- 2) dyrektywy Rady (UE) 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi (Dz. Urz. UE L 311 z 07.12.2018, str. 3);
- 3) dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz. Urz. UE L 139 z 05.06.2018, str. 1 oraz Dz. Urz. UE L 31 z 01.02.2019, str. 108).

2. Ustawa dokonuje nowelizacji:

- 1) ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 865, z późn. zm.);
- 2) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106 i 568);
- 3) ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. z 2020 r. poz. 343);
- 4) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1387, z późn. zm.);
- 5) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.);
- 6) ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2020 r. poz. 19, z późn. zm.);
- 7) ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2020 r. poz. 505, z późn. zm.);
- 8) ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. poz. 374, z późn. zm.).

3. Do najważniejszych postanowień ustawy należy zaliczyć:

- 1) wprowadzenie regulacji zmierzających do kwalifikowania struktur hybrydowych w systemie podatku dochodowego od osób prawnych;
- 2) unormowanie w systemie podatku od towarów i usług problematyki przemieszczenia towarów w procedurze magazynu typu call-off stock zarówno na terytorium kraju, jak również na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju;
- 3) zmodyfikowanie przepisów o podatku od towarów i usług dotyczących transakcji łańcuchowych oraz warunków zastosowania stawki podatku 0% w odniesieniu do wewnątrzspółnotowej dostawy towarów;

- 4) rezygnację z uzależnienia zwrotu podatku zapłaconego przy podróznym przy nabyciu towarów na terytorium kraju, które w stanie nienaruszonym zostały wywiezione poza terytorium Unii Europejskiej w bagażu osobistym podróżnego, od wysokości obrotów sprzedawcy w poprzednim roku obrotowym;
- 5) wprowadzenie unormowań dotyczących automatycznej wymiany informacji o schematach podatkowych transgranicznych pomiędzy Szefem Krajowej Administracji Skarbowej a właściwymi organami państw członkowskich Unii Europejskiej;
- 6) zmodyfikowanie unormowań dotyczących przekazywania informacji o schematach podatkowych, w tym dotyczących zakresu tej informacji.

II. Przebieg prac legislacyjnych

1. Projekt ustawy (druk sejmowy nr 208) został wniesiony do Sejmu przez Radę Ministrów w dniu 5 lutego 2020 r. W dniu 12 lutego 2020 r. odbyło się pierwsze czytanie tego projektu na posiedzeniu Sejmu, który skierował go do Komisji Finansów Publicznych. Komisja ta przedstawiła sprawozdanie o projekcie ustawy w dniu 6 maja 2020 r. (druk sejmowy nr 364). Podczas drugiego czytania projektu ustawy w dniu 27 maja 2020 r. zgłoszono do niego 5 poprawek (druk sejmowy nr 364–A), które zostały przyjęte przez Sejm podczas trzeciego czytania.

2. Podczas sejmowego postępowania legislacyjnego nie dokonano w projekcie zmian, które zmieniałyby jego meritum w sposób znaczący. Należy jednakże odnotować, że:

- 1) zmieniono termin:
 - a) wejścia w życie ustawy z dnia 1 kwietnia 2020 r. na dzień 1 lipca 2020 r.,
 - b) od którego mają być stosowane dodawane przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – mają mieć one zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2020 r., nie zaś – uzyskanych od dnia 1 kwietnia 2020 r.;
- 2) w związku z sytuacją wywołaną COVID–19 na etapie trzeciego czytania rozszerzono zakres ustawy o nowelizację:

- a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,
- b) ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych.

III. Uwagi szczegółowe

1. Zgodnie z art. 119 ust. 1 Konstytucji Sejm rozpatruje projekt ustawy w trzech czytaniach. Powołany przepis statuuje zatem nakaz, „by podstawowe treści, które znajdą się ostatecznie w ustawie przebyły pełną drogę procedury sejmowej, tak by nie zabrakło czasu i możliwości na przemyślenie przyjmowanych rozwiązań i zajęcie wobec nich stanowiska. Nakazowi temu sprzeciwia się takie stosowanie procedury poprawek, które pozwala na wprowadzenie do projektu nowych, istotnych treści na ostatnich etapach procedury sejmowej. Dotyczyć to może zwłaszcza poprawek zgłoszonych dopiero w drugim czytaniu i niebędących przedtem przedmiotem rozważań w komisjach”¹. Niezależnie od tego, należy zauważyć, że „wykładnia przepisów regulujących poprawki „sejmowe” i „senackie” musi być dokonywana w taki sposób, aby nie prowadziło to do zatarcia odrębności między inicjatywą ustawodawczą i poprawkami, a w konsekwencji do obchodzenia wymagań, które Konstytucja przewiduje dla inicjatywy ustawodawczej”, przy czym „wyjście poza zakreślony przez samego projektodawcę zakres przedmiotowy projektu może mieć miejsce tylko wówczas, gdy treść poprawki pozostaje w ścisłym związku z przedmiotem projektowanej ustawy, a zwłaszcza wtedy, gdy jej wprowadzenie jest niezbędne do pełnego zrealizowania koncepcji projektodawcy. Odmienne stanowisko oznaczałoby obejście konstytucyjnych wymagań dotyczących inicjatywy ustawodawczej i trzech czytań projektu”².

W kontekście powyższych rozważań należy zauważyć, iż w wyniku przyjęcia przez Sejm poprawek zgłoszonych w drugim czytaniu (druk sejmowy nr 364–A) tekst ustawy został uzupełniony o:

- 1) przepisy dotyczące przekazania organizacji pożytku publicznego przez organ podatkowy kwoty w wysokości 1% podatku należnego za 2019 r. w odniesieniu do podatnika,

¹ Wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 23 lutego 1999 r. (K 25/98) oraz z dnia 9 marca 2016 r. (K 47/15).

² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 kwietnia 2009 r. (P 11/08).

któremu organ rentowy przekazał roczne obliczenie podatku będącego podatkiem należnym za 2019 r., a podatnik ten nie złożył stosownego wniosku (art. 4 pkt 2 ustawy);

- 2) nowelizację ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych w przedmiocie możliwości przedłużenia przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia, terminów związanych z przekazywaniem informacji o schematach podatkowych lub wymianą informacji podatkowych z innymi państwami (art. 8 ustawy).

Mając na uwadze, że poprawki zgłaszane na etapie sejmowego postępowania ustawodawczego powinny „pozostawać w związku z projektem złożonym w Sejmie przez wnioskodawcę, przy czym więź ta winna mieć wymiar nie tylko formalny, ale i merytoryczny, polegający na tym, że konkretne poprawki odnoszące się do projektu powinny pozostawać w odpowiedniej relacji z jego treścią, zmierzając do modyfikacji pierwotnej treści projektu”³, należy uznać, że przepisy art. 4 pkt 2 oraz art. 8 ustawy są niezgodne z art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji przez to, że zostały uchwalone przez Sejm bez dochowania trybu wymaganego dla sejmowego postępowania ustawodawczego.

Mając na względzie podniesioną argumentację, zasadne jest rozważenie następujących **propozycji poprawek**:

- 1) w art. 4 skreśla się pkt 2;
- 2) skreśla się art. 8;
- 3) w art. 23:
 - a) we wprowadzeniu do wyliczenia skreśla się dwukropek,
 - b) skreśla się pkt 1 oraz oznaczenie pkt 2.

2. W świetle utrwalonej praktyki legislacyjnej, w przypadku potrzeby odesłania w przepisie ustawowym do unormowań zawartych w akcie wykonawczym stosuje się zwrot: „w przepisach wydanych na podstawie”, wraz z powołaniem podstawy prawnej wydania danego rozporządzenia. Tymczasem przepisy art. 86a § 1 pkt 13 lit. a tiret drugie i § 10 pkt 1 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu nadanym przez art. 5 pkt 1 lit. a tiret drugie i lit. b

³ *Ibidem.*

ustawy, nie tylko nie uwzględniają tej praktyki, lecz posługują się – na użytek tożsamych odesłań – odmienną techniką prawodawczą.

Uwzględniając powyższe stanowisko, postulować należy rozważenie następującej **propozycji poprawki**:

– w art. 5 w pkt 1:

- a) w lit. a w tiret drugie, w tiret drugie wyrazy „wskazanych w aktach wykonawczych wydanych na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych” zastępuje się wyrazami „określonym w przepisach wydanych na podstawie art. 23v ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych”,
- b) w lit. b, w § 10 w pkt 1 wyrazy „wydawanych na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych” zastępuje się wyrazami „określonym w przepisach wydanych na podstawie art. 23v ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych”.

3. Dodawany art. 86m § 4 Ordynacji podatkowej (art. 5 pkt 9 ustawy) zmierza do modyfikacji trybu postępowania w sprawie nałożenia kary pieniężnej, o której mowa w § 1 tego artykułu, w ten sposób, że:

- 1) ma być ono prowadzone na podstawie Ordynacji podatkowej, nie zaś – na podstawie Kodeksu postępowania administracyjnego;
- 2) od decyzji w sprawie nałożenia kary pieniężnej ma przysługiwać odwołanie do ministra właściwego do spraw finansów publicznych, nie zaś – stosownie do art. 221 § 1 Ordynacji podatkowej – do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

Zasygnalizowane zmiany rodzą pytanie o potrzebę ustanowienia stosownych unormowań intertemporalnych dotyczących wszczętych i niezakończonych decyzją ostateczną przed dniem wejścia w życie ustawy postępowań administracyjnych w powołanych sprawach. Wprowadzie w uzasadnieniu projektu ustawy (druk sejmowy nr 208) projektodawca

zaprezentował pogląd, że z dodaniem § 4 w art. 86m Ordynacji podatkowej „nie wiąże się konieczność uregulowania w przepisach projektu sytuacji przejściowych dotyczących postępowań w toku, gdyż postępowania takie nie są prowadzone” (str. 75), jednakże:

- 1) weryfikacji wymaga aktualność podanej informacji – projekt ustawy został bowiem wniesiony do Sejmu przez Radę Ministrów w dniu 5 lutego 2020 r.;
- 2) nie można bezspornie wykluczyć sytuacji, w której przed dniem wejścia w życie ustawy (w tym w okresie jej *vacatio legis*) zostanie wszczęte postępowanie w sprawie nałożenia kary pieniężnej, o której mowa w art. 86m § 1 Ordynacji podatkowej.

Mając na względzie powyższe uwagi, zasadne jest rozważenie następującej **propozycji poprawki**:

– dodaje się art. 19a w brzmieniu:

„Art. 19a. Do postępowania w sprawie nałożenia kary pieniężnej, o której mowa w art. 86m § 1 ustawy zmienianej w art. 5, wszczętego i niezakończonoego decyzją ostateczną przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepisy ustawy zmienianej w art. 5, w brzmieniu dotychczasowym, z tym że od decyzji w sprawie nałożenia tej kary wydanej nie wcześniej niż w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy przysługuje odwołanie do ministra właściwego do spraw finansów publicznych.”.

4. Artykuł 20 ustawy zmierza do zachowania w mocy – nie dłużej niż przez 6 miesięcy od dnia jej wejścia w życie – rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 27 grudnia 2016 r. w sprawie informacji podsumowującej o dokonanych wewnątrzspółnotowych transakcjach (Dz. U. poz. 2268), określanego dalej jako „rozporządzenie z 2016 r.”. W świetle art. 92 ust. 1 Konstytucji podstawowym warunkiem poprawności zachowania w mocy dotychczasowego aktu wykonawczego jest jego zgodność z regulacją ustawową. Mając to na uwadze, przepis § 33 ust. 1 „Zasad techniki prawodawczej” stanowi, że rozporządzenie można wyjątkowo zachować czasowo w mocy, jeżeli nie jest ono niezgodne z nową albo znowelizowaną ustawą. Jak bowiem podkreślił Trybunał Konstytucyjny „wobec brzmienia art. 92 Konstytucji, ustawodawca nie ma pełnej swobody przy stanowieniu przepisów ustawowych utrzymujących w mocy dotychczasowe przepisy wykonawcze. Ustawodawca może utrzymać w mocy dotychczasowe przepisy wykonawcze, jeżeli przepisy te pozostają w związku treściowym z nową regulacją ustawową i służą jej

wykonaniu”⁴. Dopuszczalność techniki prawodawczej zastosowanej w art. 20 ustawy jest zatem uzależniona od wyników oceny zgodności rozporządzenia z 2016 r. z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług, w brzmieniu nadanym przez art. 2 ustawy.

Rozporządzenie z 2016 r. określa wzór informacji podsumowującej o dokonanych wewnątrzspółnotowych transakcjach oraz objaśnienia do tej informacji, a także wzór korekty informacji podsumowującej o dokonanych wewnątrzspółnotowych transakcjach wraz z objaśnieniami. Zauważenia zatem wymaga, że określone w nim wzory i objaśnienia odnoszą się do informacji podsumowującej, której przedmiot i zakres danych ulegnie rozszerzeniu z dniem wejścia w życie ustawy. Zgodnie bowiem z przepisami art. 100 ust. 1 i 8 ustawy o podatku od towarów i usług, w brzmieniu nadanym przez art. 2 pkt 12 lit. a i c ustawy:

- 1) przedmiot tego dokumentu ma ulec uzupełnieniu o wskazanie informacji o dokonanych „przemieszczeniach towarów w procedurze magazynu typu call-off stock, o której mowa w dziale II rozdziale 3b, oraz o zmianach w zakresie tej procedury zawartych w informacjach”;
- 2) zakres danych zawartych w informacji podsumowującej ma ulec uzupełnieniu o „właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzspółnotowych podatnika podatku od wartości dodanej nadany mu przez państwo członkowskie, na terytorium którego towary zostały przemieszczone w procedurze magazynu typu call-off stock”.

Wyniki powyższej analizy prowadzą do konkluzji, że w świetle standardów konstytucyjnych nie jest możliwe zachowanie w mocy rozporządzenia z 2016 r. Skutkiem wejścia w życie art. 20 ustawy byłoby bowiem pozostawienie w systemie prawnym aktu wykonawczego, którego unormowania nie realizują w pełni upoważnienia do jego wydania – nie obejmowałyby swym zakresem informacji i danych, o których mowa odpowiednio w przepisach art. 100 ust. 1 i 8 ustawy o podatku od towarów i usług, w brzmieniu nadanym przez art. 2 pkt 12 lit. a i c ustawy. Z dniem wejścia w życie ustawy rozporządzenie z 2016 r. powinno zatem zostać zastąpione nowym aktem wykonawczym, uwzględniającym stan prawny ukształtowany przez art. 2 pkt 12 ustawy.

W tym stanie rzeczy należy rozważyć następującą **propozycję poprawki**:

- skreśla się art. 20.

⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 lutego 2006 r. (P 22/05).

5. Artykuł 23 ustawy przewiduje, że wchodzi ona w życie z dniem 1 lipca 2020 r. Przyjęta przez ustawodawcę sejmowego długość *vacatio legis* budzi zasadnicze zastrzeżenia konstytucyjne natury proceduralnej i materialnej.

Po pierwsze, ustawa została przekazana Marszałkowi Senatu w dniu 29 maja 2020 r. Określenie terminu jej wejścia w życie na dzień 1 lipca 2020 r. nie uwzględnia zatem zagwarantowanych tak Senatowi, jak i Prezydentowi terminów odpowiednio na podjęcie stosownej uchwały w sprawie ustawy oraz podjęcie decyzji o ewentualnym podpisaniu ustawy (art. 121 ust. 2 i art. 122 ust. 2 Konstytucji). Tymczasem określenie daty wejścia w życie ustawy z pominięciem zagwarantowanego Prezydentowi terminu podjęcia decyzji w przedmiocie podpisania ustawy stanowi wystarczającą przesłankę do stwierdzenia, że ustawodawca uchybił standardowi demokratycznego państwa prawnego w aspekcie nakazu zachowania odpowiedniej *vacatio legis*⁵.

Po drugie, uwzględniając planowany kalendarz prac parlamentarnych, należy uznać, że – niezależnie od treści uchwały Senatu w sprawie ustawy – ostateczny okres *vacatio legis* nie będzie uwzględniał konstytucyjnych standardów dotyczących jego odpowiedniości (art. 2 Konstytucji). Należy przy tym podkreślić, że opóźnienie w procesie transpozycji dyrektyw wymienionych w odnośniku nr 1 do tytułu ustawy, których termin wdrożenia upłynął w dniu 1 stycznia 2020 r., nie może stanowić uzasadnienia dla braku odpowiedniej *vacatio legis*.

Przyjmując założenie, że co najmniej 30-dniowy okres będzie odpowiedni na zapoznanie się z proponowaną regulacją i ewentualne podjęcie działań dostosowawczych przez jej adresatów, a także kalkulując długość kolejnych etapów prac legislacyjnych (rozpatrzenie przez Sejm uchwały Senatu w sprawie ustawy, przekazanie ustawy Prezydentowi, podpisanie ustawy przez Prezydenta, skierowanie ustawy do ogłoszenia w Dzienniku Ustaw oraz promulgacja ustawy), przeanalizowania wymaga określenie jej terminu wejścia w życie na dzień 1 września 2020 r. W przypadku tak sformułowanego okresu *vacatio legis* celowe byłoby – przy poszanowaniu koncepcji określenia terminów w przepisach przejściowych i dostosowujących (art. 10–15 i art. 17–19 ustawy) – rozważenie następujących **propozycji poprawek**:

- 1) w art. 10, w art. 13 w ust. 2 i 8, w art. 14, w art. 15 oraz w art. 23 we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „1 lipca 2020 r.” zastępuje się wyrazami „1 września 2020 r.”;

⁵ Np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lipca 2013 r. (Kp 1/13).

- 2) w art. 11 w ust. 1, w art. 12 w ust. 1, w art. 13 w ust. 1, 6 i 7 oraz w art. 19 wyrazy „30 czerwca 2020 r.” zastępuje się wyrazami „31 sierpnia 2020 r.”;
- 3) w art. 12 w ust. 2 we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „25 lipca 2020 r.” zastępuje się wyrazami „25 września 2020 r.”;
- 4) w art. 12 w ust. 2 wyrazy „styczeń, luty, marzec, kwiecień lub maj” zastępuje się wyrazami „styczeń, luty, marzec, kwiecień, maj, czerwiec lub lipiec”;
- 5) w art. 13 w ust. 1 wyrazy „31 lipca 2020 r.” zastępuje się wyrazami „30 września 2020 r.”;
- 6) w art. 13 w ust. 3 wyrazy „16 sierpnia 2020 r.” zastępuje się wyrazami „16 października 2020 r.”;
- 7) w art. 13 w ust. 4, 5 i 7 wyrazy „31 sierpnia 2020 r.” zastępuje się wyrazami „31 października 2020 r.”;
- 8) w art. 14 wyrazy „7 lipca 2020 r.” zastępuje się wyrazami „7 września 2020 r.”;
- 9) w art. 17 oraz w art. 18 wyrazy „30 września 2020 r.” zastępuje się wyrazami „30 listopada 2020 r.”;
- 10) w art. 18 wyrazy „31 października 2020 r.” zastępuje się wyrazami „31 grudnia 2020 r.”.

Piotr Magda

Główny legislator