



**KANCELARIA
SENATU**

BIURO LEGISLACYJNE

Warszawa, dnia 10 grudnia 2020 r.

**Opinia do ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług
oraz niektórych innych ustaw (druk nr 284)**

I. Cel i przedmiot ustawy

1. Uchwalona przez Sejm w dniu 27 listopada 2020 r. ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, określana dalej jako „opiniowana ustawa”, zmierza – według deklaracji jej projektodawcy zawartej w uzasadnieniu projektu (str. 1) – do wprowadzenia:

- 1) „rozwiązań w zakresie uproszczenia rozliczania przez podatników podatku od towarów i usług”, w szczególności:
 - a) wydłużenia z 2 do 6 miesięcy terminu na wywóz towarów w celu zastosowania stawki podatku 0% w eksporcie towarów,
 - b) ustanowienia zasady, wedle której jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego w ustawowych terminach, może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z trzech następnych okresów rozliczeniowych;
- 2) „rozwiązań o charakterze doprecyzującym i uzupełniającym w stosunku do niektórych konstrukcji prawnych w podatku od towarów i usług”, w szczególności:
 - a) zmiany treści wiążącej informacji stawkowej, tj. decyzji wydawanej na potrzeby opodatkowania podatkiem dostawy towarów, importu towarów, wewnątrzspółnotowego nabycia towarów albo świadczenia usług,

- b) wprowadzenia unormowania, zgodnie z którym wiążącej informacji stawkowej nie wydaje się, jeżeli zakres przedmiotowy wniosku o jej wydanie, w dniu złożenia tego wniosku, 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,
 - c) modyfikacji przepisów dotyczących mechanizmu podzielonej płatności;
- 3) „zmian w zakresie systemu zwrotu podatku podróżnym (TAX FREE)” poprzez ustanowienie podstaw funkcjonowania systemu teleinformatycznego na Platformie Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych służącego do obsługi dokumentów elektronicznych będących podstawą do dokonania zwrotu podatku podróżnym, w szczególności do wystawiania i obiegu dokumentów, oraz prowadzenia ewidencji.

2. Opiniowana ustawa przewiduje nowelizację:

- 1) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106, z późn. zm.), określanej dalej jako „ustawa o VAT”;
- 2) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2020 r. poz. 1896);
- 3) ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2020 r. poz. 722 i 1747);
- 4) ustawy z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia dochodzenia wierzytelności (Dz. U. poz. 933 oraz z 2018 r. poz. 149).

II. Przebieg prac legislacyjnych

Opiniowana ustawa została uchwalona w oparciu o projekt wniesiony do Sejmu przez Radę Ministrów w dniu 28 października 2020 r. (druk sejmowy nr 718). W dniu 18 listopada 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 19 listopada 2020 r. (druk sejmowy nr 759). Podczas sejmowego postępowania legislacyjnego nie dokonano w projekcie zmian, które zmieniłyby jego meritum w sposób znaczący.

III. Uwagi szczegółowe

A. Zastrzeżenia co do zgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej

1. Zgodnie z art. 119 ust. 1 Konstytucji Sejm rozpatruje projekt ustawy w trzech czytaniach. Powołany przepis statuuje zatem nakaz, „by podstawowe treści, które znajdują 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 zakresłony 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 niektórych poprawek zgłoszonych w drugim czytaniu tekst opiniowanej ustawy został uzupełniony o:

- 1) nowelizację ustawy o podatku akcyzowym – w celu wydłużenia do dnia 31 grudnia 2022 r. okresu zwolnienia od akcyzy samochodu osobowego stanowiącego pojazd hybrydowy w rozumieniu art. 2 pkt 13 ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 908 i 1086) o pojemności silnika spalinowego równej 2000 centymetrów sześciennych lub niższej (art. 3 opiniowanej ustawy),

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).

- 2) nowelizację ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia dochodzenia wierzytelności – w celu wydłużenia do dnia 31 grudnia 2021 r. okresu na wprowadzenie przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego stosownych danych do Rejestru Należności Publicznoprawnych w odniesieniu do podlegającej egzekucji administracyjnej należności pieniężnej, która stała się wymagalna przed dniem 1 stycznia 2018 r., dla której wierzycielem jest naczelnik urzędu skarbowego (art. 4 opiniowanej ustawy)
- tj. sprawy nieobjęte zakresem zarówno projektu ustawy skierowanego do Sejmu przez Radę Ministrów, jak również projektu ustawy przedstawionego w sprawozdaniu sejmowej Komisji Finansów Publicznych.

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, wydaje się, że wymienione wyżej przepisy 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.

W świetle podniesionej argumentacji, zasadne jest rozważenie następujących **propozycji poprawek**:

- 1) skreśla się art. 3 i art. 4;
- 2) w art. 14 skreśla się pkt 1.

2. Zgodnie z art. 14 opiniowanej ustawy ma ona wejść w życie z dniem 1 stycznia 2021 r. Przyjęta przez ustawodawcę sejmowego długość *vacatio legis* budzi zasadnicze zastrzeżenia konstytucyjne natury proceduralnej i materialnej.

Po pierwsze, w świetle aktualnego etapu prac legislacyjnych nad opiniowaną ustawą realizacja powołanego unormowania jest uwarunkowana podpisaniem jej przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej w terminie umożliwiającym ogłoszenie opiniowanej ustawy w Dzienniku Ustaw najpóźniej w dniu 31 grudnia 2020 r. Mając na uwadze, że Senat rozpatrzy opiniowaną ustawę na posiedzeniu, które odbędzie się w dniach 16–18 grudnia br., Prezydent nie będzie dysponował nawet dwutygodniowym terminem na jej podpisanie,

³ *Ibidem.*

co będzie skutkować iluzorycznością zagwarantowanego mu w art. 122 ust. 2 Konstytucji 21-dniowego terminu na podjęcie decyzji w tym przedmiocie. Z kolei skorzystanie przez głowę państwa z przysługującego mu uprawnienia skutkowałoby niedochowaniem konstytucyjnych wymogów odnośnie do prawidłowego *vacatio legis* opiniowanej ustawy, gdyż weszłaby ona w życie z mocą wsteczną. Nierespektowanie zagwarantowanego Prezydentowi terminu podjęcia decyzji w przedmiocie podpisania ustawy stanowi tymczasem wystarczającą przesłankę do stwierdzenia, że ustawodawca uchybił standardowi demokratycznego państwa prawnego w aspekcie nakazu zachowania odpowiedniej *vacatio legis*⁴, a tym samym – naruszył art. 2 w związku z art. 122 ust. 2 i art. 126 ust. 2 Konstytucji. W takim przypadku wskazana niekonstytucyjność byłaby nierozzerwalnie związana z całą opiniowaną ustawą.

Po drugie, niezależnie od treści uchwały Senatu w sprawie opiniowanej ustawy, jej ostateczny okres *vacatio legis* nie będzie uwzględniał konstytucyjnych standardów dotyczących jego odpowiedniości (art. 2 Konstytucji) – w zależności od długości kolejnych etapów legislacyjnych, będzie on wynosić najwyżej 12 dni.

Przyjmując założenie, że co najmniej 30-dniowy okres będzie odpowiedni na zapoznanie się z proponowaną regulacją i ewentualne podjęcie działań dostosowawczych przez podatników, a także kalkulując długość kolejnych etapów prac legislacyjnych (rozpatrzenie przez Sejm uchwały Senatu w sprawie opiniowanej ustawy, przekazanie jej Prezydentowi, podpisanie opiniowanej ustawy przez Prezydenta, skierowanie jej do ogłoszenia w Dzienniku Ustaw oraz promulgacja), rozważenia wymaga określenie jej terminu wejścia w życie na dzień 1 marca 2021 r. w wyniku wprowadzenia następujących **propozycji poprawek**:

- 1) w art. 12 wyrazy „przed dniem 1 stycznia 2021 r.” zastępuje się wyrazami „przed dniem 1 marca 2021 r.”;
- 2) w art. 13 w ust. 1 wyrazy „po dniu 31 grudnia 2020 r.” zastępuje się wyrazami „po dniu 28 lutego 2021 r.” oraz wyrazy „w roku 2021 r.” zastępuje się wyrazami „po dniu 28 lutego 2021 r.”;
- 3) w art. 14 we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „z dniem 1 stycznia 2021 r.” zastępuje się wyrazami „z dniem 1 marca 2021 r.”.

⁴ Zob. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lipca 2013 r. (Kp 1/13).

3. W świetle zamierzonej:

- 1) zmiany organu właściwego w sprawie usuwania i prostowania danych innych niż dane osobowe zawartych w wykazie, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o VAT – ma nim być naczelnik urzędu skarbowego, nie zaś – Szef Krajowej Administracji Skarbowej (art. 1 pkt 15 lit. d–f opiniowanej ustawy),
 - 2) modyfikacji trybu postępowania w sprawie nałożenia kar pieniężnych, o których mowa w art. 109 ust. 3h, art. 111 ust. 6j i 6ka oraz art. 145a ust. 8 i 10 ustawy o VAT, w ten sposób, że ma być ono prowadzone na podstawie Ordynacji podatkowej, nie zaś – na podstawie Kodeksu postępowania administracyjnego (art. 1 pkt 23 lit. a oraz pkt 24 i 35 opiniowanej ustawy)
- zasadne jest ustanowienie stosownych unormowań intertemporalnych dotyczących wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie opiniowanej ustawy postępowań w powołanych sprawach.

W świetle art. 2 Konstytucji „stanowienie przepisów przejściowych musi obejmować wszystkie sytuacje, jakie mogą pojawiać się na tle wprowadzania w życie nowych uregulowań i nie może pomijać ochrony praw jakiejkolwiek grupy podmiotów, dotkniętych tymi przepisami, nawet gdy grupa ta jest znikoma liczebnie”⁵, przy czym „obiegowo przyjmowana teza, jakoby istniało swoiste „domniemanie” przemawiające za bezpośrednim działaniem prawa nowego jest – obecnie – znacznym konstytucyjnym uproszczeniem”⁶.

Rozważyć zatem należy wprowadzenie następującej **propozycji poprawki**:

- dodaje się art. 10a i art. 10b w brzmieniu:

„Art. 10a. Do postępowań w sprawie usunięcia i sprostowania danych innych niż dane osobowe zawartych w wykazie, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy zmienianej w art. 1, wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepisy ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 10b. Do postępowań w sprawie nałożenia kar pieniężnych, o których mowa w art. 109 ust. 3h, art. 111 ust. 6j i 6ka oraz art. 145a ust. 8 i 10 ustawy zmienianej w art. 1, wszczętych i niezakończonych decyzją ostateczną przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepisy ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym.”.

⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 października 2000 r. (SK 7/00).

⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 czerwca 2003 r. (SK 12/03).

4. Zgodnie z art. 111b ust. 1 ustawy o VAT ewidencja sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych w odniesieniu do niektórych grup podatników lub rodzajów czynności może być prowadzona przy użyciu kas rejestrujących mających postać oprogramowania. Przepis art. 1 pkt 25 opiniowanej ustawy zastępuje w powołanym przepisie wyraz „niektórych” wyrazem „określonym”. W uzasadnieniu projektu opiniowanej ustawy podniesiono, że zamierzona zmiana „oznacza, że kasy mające postać oprogramowania będą miały zastosowanie do wskazanych przez Ministra Finansów grup podatników, w tym również będą mogły mieć zastosowanie do wszystkich podatników, jeżeli tak zostanie określone w rozporządzeniu” (str. 37). Abstrahując od tego, że zaproponowana w art. 1 pkt 25 opiniowanej ustawy modyfikacja nie uprawnia do przyjęcia takiego poglądu (co wynika ze znaczenia pojęcia „określony” na gruncie języka prawnego), zmieniany art. 111b ust. 1 ustawy o VAT ma charakter wyjątku od reguły normatywnej sformułowanej w przepisach art. 111 i art. 111a, co wyklucza możliwość jego rozszerzającej wykładni.

W tym stanie rzeczy celowa jest akceptacja następującej **propozycji poprawki**:

- w art. 1 skreśla się pkt 25.

B. Zastrzeżenia natury legislacyjnej

W celu zapewnienia odpowiednio legislacyjnych konsekwencji rozszerzenia zakresu regulacji art. 31a ustawy o VAT oraz poprawnego określenia zakresu spraw przekazanych do uregulowania w rozporządzeniu zasadna jest akceptacja poniższych **propozycji poprawek**:

- 1) w art. 1 dodaje się pkt 19a w brzmieniu:

„19a) w art. 106p wyrazy „art. 31a ust. 1” zastępuje się wyrazami „art. 31a”;;

- 2) w art. 1 w pkt 33, w pkt 2 wyrazy „pieczęć organu celnego” zastępuje się wyrazami „wzór pieczęci organu celnego”.

Piotr Magda

Główny legislator