



**KANCELARIA
SENATU**

BIURO LEGISLACYJNE

Warszawa, dnia 7 czerwca 2021 r.

**Opinia do ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług
oraz niektórych innych ustaw (druk nr 407)**

I. Cel i przedmiot ustawy

1. Uchwalona przez Sejm w dniu 20 maja 2021 r. ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, określana dalej jako „opiniowana ustawa”, zmierza do:

1) wdrożenia postanowień:

- a) dyrektywy Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość (Dz. Urz. UE L 348 z 29.12.2017, str. 7 oraz Dz. Urz. UE L 244 z 20.07.2020, str. 3), określanej dalej jako „dyrektywa 2017/2455”,
- b) dyrektywy Rady (UE) 2019/1995 z dnia 21 listopada 2019 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących sprzedaży towarów na odległość oraz niektórych krajowych dostaw towarów (Dz. Urz. UE L 310 z 02.12.2019, str. 1 oraz Dz. Urz. UE L 244 z 20.07.2020, str. 3), określanej dalej jako „dyrektywa 2019/1995”;

2) dostosowania przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2021 r. poz. 685, z późn. zm.), określanej dalej jako „ustawa o VAT”,

do rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) 2019/2026 z dnia 21 listopada 2019 r. zmieniającego rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług ułatwianych poprzez użycie interfejsów elektronicznych oraz w odniesieniu do procedur szczególnych dla podatników, którzy świadczą usługi na rzecz osób niebędących podatnikami, prowadzą sprzedaż towarów na odległość i dokonują niektórych krajowych dostaw towarów (Dz. Urz. UE L 313 z 04.12.2019, str. 14 oraz Dz. Urz. UE L 244 z 29.07.2020, str. 9);

- 3) dokonania w ustawie o VAT innych zmian merytorycznych, które nie zmierzają do wdrożenia prawa Unii Europejskiej;
- 4) dokonania w innych ustawach zmian merytorycznych, które nie zmierzają do wdrożenia prawa Unii Europejskiej, a mianowicie:
 - a) w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.),
 - b) w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, z późn. zm.),
 - c) w ustawie z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2020 r. poz. 170 oraz z 2021 r. poz. 802),
 - d) w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.),
 - e) w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2020 r. poz. 1905, z późn. zm.),
 - f) w ustawie z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (Dz. U. z 2020 r. poz. 1382 oraz z 2021 r. poz. 802),
 - g) w ustawie z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2020 r. poz. 971, z późn. zm.),
 - h) w ustawie 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. 1842, z późn. zm.),

- i) w ustawie z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz. U. poz. 2320, z późn. zm.),
- j) w ustawie z dnia 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 815).

2. W zakresie problematyki wdrożenia do polskiego ustawodawstwa dyrektywy 2017/2455 oraz dyrektywy 2019/1995 opiniowana ustawa przewiduje przede wszystkim:

- 1) unormowanie, zgodnie z którym jeżeli podatnik ułatwia, poprzez użycie interfejsu elektronicznego (takiego jak platforma, platforma handlowa, czy portal), sprzedaż na odległość towarów importowanych w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 150 euro, uznaje się, że podatnik ten samodzielnie otrzymał towary i dokonał ich dostawy, co skutkuje powstaniem po jego stronie obowiązku podatkowego w momencie zaakceptowania płatności;
- 2) regulację, wedle której jeżeli podatnik ułatwia, poprzez użycie interfejsu elektronicznego (takiego jak platforma, platforma handlowa, czy portal), dokonanie na terytorium Unii Europejskiej przez podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość lub dostawy towarów na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem, uznaje się, że podatnik, który ułatwia tę dostawę, samodzielnie otrzymał towary i dokonał ich dostawy, co skutkuje powstaniem po jego stronie obowiązku podatkowego w momencie zaakceptowania płatności;
- 3) zwolnienie od podatku importu towarów, z wyjątkiem towarów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 150 euro, pod warunkiem że podatek (podatek od wartości dodanej) należny z tytułu sprzedaży na odległość towarów importowanych zostanie zadeklarowany w procedurze szczególnej, o której mowa w dodawanym w dziale XII rozdziale 9 ustawy o VAT (albo na zasadach odpowiadających tym regulacjom), a w momencie importu towaru przekazano organowi

celnemu ważny numer identyfikacyjny VAT, nadany zgodnie z art. 138e ust. 7 pkt 1 i 2 ustawy o VAT (albo na zasadach odpowiadających tym regulacjom);

- 4) zniesienie zwolnienia od podatku importu towarów umieszczonych w przesyłkach wysyłanych z terytorium państwa trzeciego bezpośrednio do odbiorcy przebywającego na terytorium kraju, których łączna wartość w przesyłce nie przekracza kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 22 euro;
- 5) ustanowienie szczególnej procedury dotyczącej sprzedaży na odległość towarów importowanych, z wyjątkiem towarów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 150 euro;
- 6) ustanowienie szczególnej procedury dotyczącej deklarowania i zapłaty podatku z tytułu importu towarów, z wyjątkiem towarów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, będących przedmiotem sprzedaży na odległość towarów importowanych umieszczonych w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 150 euro, których wysyłka lub transport kończy się na terytorium kraju.

II. Przebieg prac legislacyjnych

Opiniowana ustawa została uchwalona w oparciu o projekt wniesiony do Sejmu przez Radę Ministrów w dniu 13 kwietnia 2021 r. (druk sejmowy nr 1114).

W dniu 16 kwietnia 2021 r. Marszałek Sejmu skierowała go do pierwszego czytania na posiedzeniu Sejmu.

W dniu 19 maja 2021 r., po odbyciu pierwszego czytania, Sejm skierował projekt ustawy do Komisji Finansów Publicznych w celu rozpatrzenia.

Komisja Finansów Publicznych przedstawiła sprawozdanie o projekcie ustawy w dniu 19 maja 2021 r. (druk sejmowy nr 1200).

Podczas drugiego czytania projektu ustawy w dniu 20 maja 2021 r. zgłoszono do niego jedną poprawkę (druk sejmowy nr 1200–A), która została odrzucona przez Sejm podczas trzeciego czytania.

Podczas sejmowego postępowania legislacyjnego nie dokonano w projekcie ustawy zmian, które zmieniałyby jego meritum w sposób znaczący. Należy jednakże odnotować, że w wyniku rozpatrzenia przez Komisję Finansów Publicznych rozszerzono jego zakres o nowelizację:

- 1) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – w zakresie ustanowienia prawa do odliczenia zarówno poniesionych w 2021 r. określonych wydatków i opłat, jak również przekazanych od dnia 9 marca 2021 r. darowizn podmiotom wykonującym działalność leczniczą, udzielających świadczeń opieki zdrowotnej, w tym transportu sanitarnego, wykonywanych w związku z przeciwdziałaniem COVID-19;
- 2) ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych – w zakresie ustanowienia kompetencji dla rad gmin do wprowadzenia za wybrane miesiące 2021 r. zwolnienia z podatku od nieruchomości: gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, wskazanym grupom przedsiębiorców i innym podmiotom, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19;
- 3) ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu oraz ustawy z dnia 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu oraz niektórych innych ustaw – w zakresie spraw nieodnoszących się do podatków i innych danin publicznych.

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 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 określony 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 po odbyciu pierwszego czytania projektu opiniowanej ustawy, w wyniku przyjęcia przez Komisję Finansów Publicznych niektórych poprawek zgłoszonych na jej posiedzeniu, tekst opiniowanej ustawy został uzupełniony o:

- 1) nowelizację ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (art. 8), polegającą na dodaniu przepisu, zgodnie z którym w przypadku wyznaczenia organu Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań ministra właściwego do spraw finansów publicznych określonych w tej ustawie przepis art. 127 § 3 Kodeksu postępowania administracyjnego stosuje się odpowiednio, przy czym wyznaczony organ jest właściwy do rozpatrzenia wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy załatwionej przez ten organ,
- 2) nowelizację ustawy z dnia 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu oraz niektórych innych ustaw (art. 11), która weszła w życie 15 maja br. – w zakresie odnoszącym się do problematyki działalności na rzecz spółek lub trustów oraz działalności w zakresie walut wirtualnych

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).

- tj. sprawy nieobjęte zakresem projektu ustawy skierowanego do Sejmu przez Radę Ministrów.

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 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. 8;
- 2) skreśla się art. 11;
- 3) w art. 18 w pkt 1 w lit. b skreśla się wyrazy „art. 8,”;
- 4) w art. 18 w pkt 1 średnik na końcu zastępuje się kropką oraz skreśla się pkt 2.

2. Zgodnie z art. 18 opiniowanej ustawy ma ona wejść w życie z dniem 1 lipca 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 30 czerwca 2021 r. Mając na uwadze, że Senat rozpatrzy opiniowaną ustawę na posiedzeniu, które odbędzie się w dniach 16–18 czerwca br., Prezydent nie będzie dysponował nawet dwutygodniowym terminem na jej podpisanie, co będzie skutkowało 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

³ *Ibidem.*

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 11 dni. Wymaga przy tym podkreślenia, że opóźnienie w procesie transpozycji dyrektywy 2017/2455 oraz dyrektywy 2019/1995, której termin upłynie w dniu 1 lipca br., nie może stanowić uzasadnienia dla braku odpowiedniej *vacatio legis*, zwłaszcza że niektóre unormowania opiniowanej ustawy pogarszają sytuację prawną jej adresatów, np.:

- 1) osoby fizyczne niebędące podatnikami VAT, dokonujące importu towarów umieszczonych w przesyłkach wysyłanych z terytorium państw trzecich bezpośrednio do odbiorców przebywających na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, których łączna wartość w przesyłce nie przekracza kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 22 euro, będą obowiązani do zapłaty VAT od każdego towaru znajdującego się w importowanej przesyłce;
- 2) jak słusznie podniósł projektodawca w ocenie skutków regulacji projektu opiniowanej ustawy „w związku z obniżeniem progu określającego uznanie dotychczasowej sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju – która w wyniku nowelizacji zostanie zmodyfikowana do postaci WSTO – za opodatkowaną w Polsce, ze 160 000 zł do 42 000 zł, większa liczba przedsiębiorców będzie zobowiązana do rejestracji i rozliczania podatku VAT w innych państwach członkowskich, gdzie ma miejsce opodatkowanie, zgodnie z obowiązującymi w tych państwach zasadami. Dodatkowo podatnicy ci będą zobowiązani prowadzić ewidencję na podstawie której można określić łączną wartość dokonanych dostaw” (str. 5).

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

Przyjmując zatem założenie, że co najmniej 30–dniowy okres będzie odpowiedni na zapoznanie się z opiniowaną ustawą i ewentualne podjęcie działań dostosowawczych przez jej adresatów, 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 września 2021 r. w wyniku wprowadzenia następujących **propozycji poprawek**:

- 1) w art. 12 wyrazy „przed dniem 1 lipca 2021 r.” zastępuje się wyrazami „przed dniem 1 września 2021 r.” oraz wyrazy „po dniu 30 czerwca 2021 r.” zastępuje się wyrazami „po dniu 31 sierpnia 2021 r.”;
- 2) w art. 18 we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „z dniem 1 lipca 2021 r.” zastępuje się wyrazami „z dniem 1 września 2021 r.”.

B. Zastrzeżenia natury legislacyjnej

Względy poprawnej techniki legislacyjnej, w tym dyrektywy „Zasad techniki prawodawczej”, przemawiają za potrzebą skorygowania niektórych przepisów opiniowanej ustawy. Zasadna jest zatem akceptacja poniższych **propozycji poprawek**:

- 1) w art. 1:
 - a) w pkt 10, w art. 22a w ust. 3 wyrazy „Dostawca, do którego ma zastosowanie przepis ust. 1” zastępuje się wyrazami „Dostawca, do którego mają zastosowanie przepisy ust. 1”;
 - b) w pkt 12 w lit. b, w ust. 4 wyrazy „Podatnik, do którego ma zastosowanie przepis ust. 2” zastępuje się wyrazami „Podatnik, do którego mają zastosowanie przepisy ust. 2”;
 - c) w pkt 44, w 138i w ust. 16 wyraz „Przepisu” zastępuje się wyrazem „Przepisów”;
- 2) w art. 1 w pkt 35 w lit. d, w pkt 3 wyrazy „w pkt 2 lit. a–c” zastępuje się wyrazami „w pkt 2”;

- 3) w art. 1 w pkt 44, w art. 138j w ust. 6 w pkt 2 po wyrazie „przepisy” dodaje się wyrazy „działu IV”;
- 4) w art. 1 w pkt 44, w art. 138j w ust. 6 w pkt 2 po wyrazach „stosuje się” dodaje się wyraz „odpowiednio”.

Rekomendowane korekty zmierzają do:

- 1) likwidacji oczywistych omyłek redakcyjnych (nr 1) – przepisy, do których następuje odesłanie w art. 22a ust. 3, art. 28k ust. 4 oraz art. 138i ust. 16 ustawy o VAT (w brzmieniu określonym odpowiednio w art. 1 pkt 10, pkt 12 lit. b i pkt 44 opiniowanej ustawy), są bowiem podzielone na jednostki redakcyjne niższego stopnia;
- 2) zapewnienia poprawności zastosowanego odesłania (nr 2) – art. 130a pkt 2 ustawy o VAT (w brzmieniu określonym w art. 1 pkt 35 lit. b opiniowanej ustawy) jest podzielony na trzy jednostki redakcyjne niższego stopnia – litery, a zatem zawarte w pkt 3 tego artykułu odesłanie do „czynności określonych w pkt 2 lit. a–c” nie znajduje legislacyjnego uzasadnienia;
- 3) zapewnienia zgodności zastosowanego odesłania z § 156 ust. 3 „Zasad techniki prawodawczej” (nr 3) – zakładając, że zawarte w art. 138j ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT (w brzmieniu określonym w art. 1 pkt 44 opiniowanej ustawy) odesłanie do „przepisów Ordynacji podatkowej” odnosi się do unormowań dotyczących postępowania podatkowego, wymieniony przepis wymaga stosownej korekty;
- 4) uwzględnienia charakteru prawnego dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w dodawanym art. 138j ust. 2 ustawy o VAT (art. 1 pkt 44 opiniowanej ustawy), jako *sui generis* kary administracyjnej, co determinuje przyjęcie zapatrywania, że do postępowania w sprawie jego ustalenia przepisy Ordynacji podatkowej będą miały zastosowanie nie „wprost”, lecz „odpowiednio” (nr 4).

Piotr Magda

Główny legislator