



**KANCELARIA
SENATU**

BIURO LEGISLACYJNE

Warszawa, dnia 30 kwietnia 2019 r.

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

(druk nr 1148)

I. Cel i przedmiot ustawy

Ustawa zmienia ustawę o podatku od towarów i usług („ustawę VAT”), ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawę „PIT”), ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych („ustawę CIT”), ustawę – Ordynacja podatkowa, ustawę o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz ustawę o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych. Jak wskazuje uzasadnienie do projektu ustawy celem zmian jest uszczelnienie systemu podatku od towarów i usług oraz zminimalizowanie ryzyka nieświadomego udziału podatników w „karuzelach” VAT.

Zmiany **ustawy VAT** zmierzają do zastąpienia dotychczasowych dwóch wykazów prowadzonych na podstawie art. 96b ustawy – wykazu podmiotów, w odniesieniu do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji lub którzy zostali wykreśleni z rejestru jako podatnicy VAT, oraz wykazu podmiotów, których rejestracja jako podatników VAT została przywrócona – **jednym wykazem podatników VAT**, rozszerzonym o wszystkie podmioty zarejestrowane jako podatnicy VAT („wykaz podatników VAT”). Wykaz podatników VAT będzie prowadzony i aktualizowany na bieżąco, raz na dobę w każdy dzień roboczy.

Nowelizacja **Ordynacji podatkowej** wprowadza – w przypadku, gdy zapłata należności zostanie przekazana na rachunek inny niż rachunek zawarty w wykazie podatników VAT –

odpowiedzialność solidarną podatnika, na rzecz którego dokonano dostawy towaru lub świadczone usługę, wraz z podmiotem dokonującym tej dostawy lub świadczącym tę usługę, za zaległości podatkowe tego podmiotu (w części podatku od towarów i usług proporcjonalnie przypadającej na tę dostawę lub tę usługę). Odpowiedzialność solidarna będzie dotyczyła transakcji między przedsiębiorcami, których wartość przekracza 15.000 zł. Jednocześnie odpowiedzialność solidarna będzie wyłączona, w przypadku gdy podatnik dokona zapłaty z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności. Wyłączenie z odpowiedzialności również będzie możliwe w przypadku, gdy podatnik poinformuje o dokonaniu płatności na rachunek inny niż zawarty w wykazie naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla wystawcy faktury, w terminie trzech dni od dnia zlecenia przelewu. W konsekwencji wprowadzenia nowych rozwiązań opiniowana ustawa poszerza art. 33b pkt 3 Ordynacji podatkowej umożliwiając zabezpieczenie na majątku podatnika zobowiązania wynikającego z decyzji orzekającej o jego solidarnej odpowiedzialności, nie tylko w przypadkach dostawy towarów z zał. nr 13 ustawy VAT (obowiązujący już obecnie model odpowiedzialności solidarnej), ale i w przypadkach dostawy towarów i świadczenia usług w reżimie nowowprowadzanej odpowiedzialności solidarnej.

Zmiany **ustawy PIT i ustawy CIT** po pierwsze przewidują, że do kosztów uzyskania przychodów z działalności gospodarczej nie będzie zaliczać się wydatków w tej części, w jakiej płatność dokonana z innym przedsiębiorcą i dotycząca transakcji przekraczającej wartość 15.000 zł, zostanie wykonana przelewem na rachunek inny, niż zawarty w wykazie podatników VAT (a nie – jak stanowią dotychczas obowiązujące przepisy – tylko wtedy gdy płatność zostanie wykonana „gotówką”). Po drugie, prowadzą do szczególnego uregulowania przypadków, w których podmiot trzeci (w związku z umową factoringu, cesji wierzytelności, przelewu lub innej umowy podobnej) dokonuje zapłaty dostawcy lub usługodawcy na rachunek, który nie figuruje w wykazie podatników VAT. Nowe przepisy (art. 14 ustawy PIT i art. 12 ustawy CIT) nakazują rozpoznać u podatnika (podmiotu trzeciego), w dniu zlecenia przelewu, przychód w takiej wysokości, w jakiej płatność została dokonana na rachunek inny niż zawarty w wykazie podatników VAT. Rozwiązanie to nie znajdzie zastosowania do transakcji innych niż dokonane pomiędzy przedsiębiorcami i o wartości przekraczającej 15.000 zł oraz do transakcji zgłoszonych, we wskazanym ustawą terminie, właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego.

W ustawie o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników wprowadzono zmiany dostosowawcze do nowych regulacji, zmiany doprecyzowujące, ujednolicające i porządkujące przepisy, a także (częściowo) zmiany merytoryczne, w tym poszerzające dane nieobjęte tajemnicą skarbową o numery rachunków bankowych podatnika lub imiennych rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, wskazane w zgłoszeniu identyfikacyjnym lub zgłoszeniu aktualizacyjnym.

Zgodnie ze zmianą **ustawy o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych**, będą podlegały egzekucji (w przypadku zajęcia na podstawie sądowego lub administracyjnego tytułu wykonawczego) środki pieniężne zgromadzone na imiennym rachunku podatnika w SKOK, zamieszczonym w wykazie podatników VAT (tym samym wolne od zajęcia będą tylko rachunki imienne nie służące prowadzeniu działalności gospodarczej).

Zasadniczy termin wejścia w życie ustawy to 1 września 2019 r. Z dniem 1 stycznia 2020 r. mają wejść w życie zmiany w ustawie PIT i ustawie CIT oraz zmiany w Ordynacji podatkowej. Z dniem następującym po dniu ogłoszenia ustawy mają wejść w życie przepisy dostosowujące, których celem jest przygotowanie wykazu podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT.

II. Przebieg prac legislacyjnych

Sejm uchwalił ustawę na 80. posiedzeniu w dniu 12 kwietnia 2019 r. w oparciu o przedłożenie rządowe (druk sejmowy nr 3301). Projekt stanowił przedmiot prac sejmowej Komisji Finansów Publicznych. Komisja wprowadziła do projektu poprawki mieszczące się w materii przedłożenia. W trakcie drugiego czytania projektu (na posiedzeniu Sejmu) nie wniesiono dodatkowych poprawek. Sejm uchwalił ustawę w brzmieniu przedłożenia rządowego, ze zmianami wynikającymi ze stanowiska Komisji. Ustawa została przekazana do Senatu w dniu 15 kwietnia 2019 r.

III. Uwagi szczegółowe

- 1) art. 1 pkt 1 nowelizacji, art. 96b ust. 2 ustawy VAT.

Zgodnie z art. 69b ust. 2 zdanie drugie dane z wykazu podmiotów VAT udostępnia się według stanu na wybrany dzień, z wyjątkiem danych, o których mowa w ust. 3 pkt 1–3, które

są udostępniane według stanu na dzień sprawdzenia. Stąd jeżeli wybranym dniem będzie dzień inny niż dzień dostępu do danych, to dane z pkt 4–13 będą danymi „historycznymi”). Natomiast dane z pkt 1–3 będą danymi aktualnymi.

Powyższy przepis budzi dwojakiego rodzaju wątpliwości.

Po pierwsze, część udostępnianych danych będzie jedynie danymi bieżącymi („nowymi”), część zaś jedynie danymi „historycznymi”. Tymczasem wydaje się, że intencją przepisu było, aby wszystkie udostępniane dane były danymi bieżącymi i jednocześnie, aby część z tych bieżących danych podlegała sprawdzeniu także w zakresie historii wpisu.

Po drugie, wśród danych, które nie podlegają sprawdzeniu w zakresie historii wpisu znalazły się dane dotyczące statusu podatnika dla celów VAT, czyli dane z **ust. 3 pkt 2a** (status podmiotu w odniesieniu do którego nie dokonano rejestracji albo który wykreślono z rejestru jako podatnika VAT oraz podmiotu zarejestrowanego jako „podatnik VAT czynny” albo „podatnik VAT zwolniony”, w tym podmiotu, którego rejestracja została przywrócona).

2) art. 1 pkt 7 nowelizacji, art. 96b ust. 8–10 ustawy VAT.

Powyższe przepisy zakładają możliwość sprostowania przez Szefa KAS w nowowprowadzanym rejestrze podatników VAT, z urzędu lub na wniosek, danych innych niż dane osobowe, niezgodnych ze stanem rzeczywistym. Jeśli tak, to przedmiotowe przepisy nie pozwalają sprostować danych osobowych niezgodnych ze stanem rzeczywistym. Należy zadać pytanie o powody (zasadność) takiego wyłączenia.

3) art. 5 pkt 2 nowelizacji, art. 117ba i art. 117bb Ordynacji podatkowej.

Przepisy art. 117ba i art. 117bb **Ordynacji podatkowej** wprowadzają nowe przesłanki odpowiedzialności solidarnej w podatku VAT (odpowiedzialności nabywcy towarów i usług za zaległości podatkowe dostawcy). Co do zasady nabywca towaru (usługi) będzie odpowiadał solidarnie za zaległości w podatku VAT, w części przypadającej proporcjonalnie na tą dostawę (usługę), jeżeli przekaże zapłatę należności na rachunek inny niż rachunek zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podatników VAT (wykazie, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy VAT). Jednocześnie ustawa pozostawia bez zmian dotychczasowe zasady odpowiedzialności solidarnej w podatku VAT uregulowane w **ustawie VAT** (odpowiedzialność solidarna z art. 105a ustawy VAT w zakresie dostawy towarów

wymienionych w zał. 13 do ustawy VAT). Uzasadnienie do projektu ustawy milczeniem pomija ten „dualizm” odpowiedzialności podatkowej nabywcy za zobowiązania podatkowe zbywcy. Wątpliwość mogą budzić wzajemne relacje dotychczasowych przepisów ustawy VAT z przepisami Ordynacji podatkowej. Z techniczno-legislacyjnego punktu widzenia błędem jest też rozbieżność przesłanek odpowiedzialności solidarnej w VAT pomiędzy te dwie ustawy.

4) art. 5 pkt 2 nowelizacji, art. 117ba § 2 Ordynacji podatkowej.

Wskazana jest zmiana redakcyjna, która odda istotę przepisu. Obecne brzmienie dodawanego do Ordynacji podatkowej art. 117ba § 2 stanowi, że podatnik, który jest zobowiązany do pobrania należności za dostawę od nabywcy i przekazania jej dostawcy, oraz który dokonał zapłaty tej należności na rachunek inny niż zawarty w wykazie podatników VAT, odpowiada solidarnie za zaległości podatkowe w podatku VAT, a z odrębnych przepisów wynika obowiązek dokonania zapłaty za pośrednictwem rachunku płatniczego. Adekwatnym spójnikiem łączącym wskazane zdania powinien być spójnik „**jeżeli**” (w przypadku § art. 117ba § 2, inaczej niż w przypadku art. 117ba § 1 *in fine*, spójnik „a” nie może być spójnikiem łącznym).

Propozycja poprawki:

- w art. 5 w pkt 2, w art. 117ba w § 2 wyrazy „a z odrębnych” zastępuje się wyrazami „jeżeli z odrębnych”;

5) art. 7–9 nowelizacji.

Zgodnie z opiniowaną ustawą szef KAS ma prowadzić jeden wykaz podmiotów, zarejestrowanych jako podatnicy VAT (w tym podmiotów, których rejestracja została przywrócona) oraz podmiotów, którym odmówiono rejestracji, a także wykreślonych z rejestru VAT. Wykaz ten ma zastąpić dotychczasowe dwa wykazy: podmiotów, którym odmówiono rejestracji lub wykreślonych z rejestru VAT, oraz wykazu podmiotów, których rejestracja została przywrócona. Nowy wykaz, którego podstawą ma być znowelizowany art. 96b ustawy VAT ma zafunkcjonować od dnia 1 września 2019 r. (podstawowy termin wejścia w życie ustawy, w tym zmiany art. 96b ustawy VAT). Tym samym do dnia 31 sierpnia 2019 r. w dalszym ciągu mają obowiązywać dwa dotychczasowe wykazy.

Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy celem art. 7–9 jest zapewnienie pełnej bazy podmiotów zawierającej wszystkie informacje o statusie podatników VAT na dzień wejścia w życie ustawy, czyli zapewnienie prawidłowego zafunkcjonowania nowego wykazu od dnia 1 września 2019 r. Przepisy te budzą jednak następujące wątpliwości.

Po pierwsze, art. 7 ustawy jako przepis dostosowujący nakazuje dokonanie przez Szefa KAS pewnych czynności „technicznych” – przygotowania („utworzenia”) do dnia poprzedzającego dzień wejścia w życie ustawy (do dnia 31 sierpnia 2019 r.) wykazu podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT. Pomijając kwestię związaną z przyjęciem, że taki przepis jest co do zasady „potrzebny” (skoro znowelizowany na dzień wejścia w życie ustawy art. 96b przewidywać będzie jeden nowy wykaz prowadzony przez Szefa KAS, to oczywistym jest, że do tego dnia Szef KAS powinien podejmować wszystkie czynności, które pozwolą mu na opublikowanie pełnego wykazu z dniem 1 września 2019 r.) podnieść należy, że art. 7 ust. 2 (przepis dostosowujący) wskazując na dane jakie wprowadza się do wykazu – formułuje katalog tych danych w sposób odmienny niż merytoryczny przepis art. 96b ust. 3 – pomija część danych (np. ust. 3 pkt 4, 8 i nast.) oraz zakłada, że część z wprowadzanych danych oprze się na dotychczasowym brzmieniu przepisów (ust. 3 pkt 7 w brzmieniu dotychczasowym, które ulegnie przecież zmianie na dzień 1 września 2019 r.).

Po drugie, zgodnie z art. 8 ustawy (przepisem dostosowującym) obowiązujący do dnia 31 sierpnia 2019 r. dotychczasowy wykaz, o którym mowa w art. 96b ust. 1 pkt 1 ustawy VAT (wykaz podmiotów w odniesieniu do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji albo które zostały wykreślone przez naczelnika urzędu skarbowego z rejestru jako podatnicy VAT zgodnie z art. 96 ust. 9 albo 9a) już od dnia ogłoszenia ustawy zostanie uzupełniony o dodatkowe dane nieujęte w tym wykazie (nieobjęte dyspozycją przepisu merytorycznego art. 96b ust. pkt 1, który zmieni się dopiero z dniem 1 września 2019 r.). Inaczej bowiem niż art. 7 opiniowanej ustawy, przepis art. 8 nie dotyczy czynności „technicznych” (czyli czynności przygotowawczych do wprowadzenia nowego wykazu – „utworzenia wykazu do dnia ...”), a wprost stanowi, że wykaz uzupełnia się o nowe dane (z dniem ogłoszenia ustawy).

Po trzecie, przepis art. 8 stanowi o uzupełnieniu danych za okres od dnia 1 stycznia 2015 r. do dnia 21 sierpnia 2018 r. Jeżeli na dzień 1 września 2019 r. nowy wykaz ma zawierać dane dotyczące historii wpisu – czyli zgodnie z nowym brzmieniem art. 96b ust. 2 ustawy VAT, dane na wybrany dzień, przypadający nie wcześniej niż w okresie 5 lat

poprzedzających rok, w którym podmiot jest sprawdzany – to wątpliwość budzi, czy początkową datą wskazaną w art. 8 ustawy nie powinien być 1 stycznia 2014 r. Jednocześnie, jeżeli na podstawie obowiązujących przepisów (do dnia 31 sierpnia 2019 r.) w wykazie zamieszcza się dane podmiotów wykreślonych z rejestru oraz podmiotów, których rejestracja została przywrócona w węższym zakresie niż na podstawie nowych przepisów, to wątpliwość może budzić uzupełnienie danych za okres do dnia 21 sierpnia 2018 r., a nie do dnia wejścia w życie ustawy. Na przykład, jeżeli po dniu 21 sierpnia 2018 r. naczelnik urzędu skarbowego wykreśli podmiot z rejestru, ze względu na brak złożenia zgłoszenia o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, to dane o takim wykreśleniu nie znajdą się w wykazie prowadzonym dotychczas oraz nie zostaną uzupełnione w oparciu o art. 8 ustawy.

Szymon Giderewicz

Główny legislator