



SĄD NAJWYŻSZY

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego

Warszawa, 8 stycznia 2025 r.

BSA II.021.102.2024

RPW/1164/2025 – 1P



EZD RP K6
ZSKSDS Sekretariat SZKSDS (ZSKS – DS)
Data rejestracji: 2025 – 01 – 13
Data wpływu: 2025 – 01 – 13

Pan

Dariusz Salamończyk

Zastępca Szefa Kancelarii Sejmu

Szanowny Panie Ministrze,

w odpowiedzi na pismo z dnia 10 grudnia 2024 r., SPS-WP.020.305.4.2024, mając na uwadze treść art. 1 pkt 4 ustawy z dnia 8 grudnia 2017 r. o Sądzie Najwyższym (tekst jednolity: Dz.U. z 2024 r. poz. 622), w załączeniu uprzejmie przesyłam uwagi Sądu Najwyższego do **rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw.**

Z poważaniem,

dr hab. Małgorzata Manowska

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

WYDZIAŁ OBSŁUGI PREZYDIUM SEJMU

L. dz.: **SPS-WP.020.305.4.2024**

Data wpływu: **14.01.2025 r.**



BSA II.021.102.2024

Uwagi

w sprawie projektu ustawy - o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw.

Wprowadzenie

Niniejsze uwagi dotyczą projektu ustawy - o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, który wpłynął do Sądu Najwyższego do zaopiniowania w dniu 16 grudnia 2024 r. Ustawa wprowadza zmiany w ustawach: z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2024 r., poz. 361, z późn. zm. – dalej: „ustawa o VAT”), z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2023 r., poz. 1542, z późn. zm. – dalej: „ustawa o podatku akcyzowym”), z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2024 r., poz. 1646, z późn. zm. – dalej: „ustawa – Prawo bankowe”), z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2024 r., poz. 628, z późn. zm. – dalej: „Kodeks karny skarbowy”), z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2023 r., poz. 615, z późn. zm. – dalej: „ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej”), z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r., poz. 2105, z późn. zm. – dalej: „ustawa z 29 października 2021 r.”). Zaproponowane zmiany odnoszą się do trzech obszarów – podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego oraz kas rejestrujących.

Zaproponowane zmiany nie stanowią podstawy funkcjonowania sądów, jednakże obejmują regulacje mogące stanowić podstawę ich orzekania (zasadniczo sądów administracyjnych). W związku z powyższym, mając na uwagę treść art. 1 pkt 4 ustawy z dnia 8 grudnia 2017 r. o Sądzie Najwyższym (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 622) zaopiniowanie przez Sąd Najwyższy przedstawionego projektu ustawy jest w pełni uzasadnione.

Główne założenia projektu

Celem przedłożonego projektu ustawy jest wprowadzenie zmian w ustawach:

1. z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług,
2. z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym,
3. z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe,
4. z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy,
5. z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej,
6. z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw.

Jako zasadnicze cele nowelizacji projektodawca wskazuje:

1. doprecyzowanie, dostosowanie i zmianę przepisów w obszarze stawek VAT po 4 latach funkcjonowania nowej matrycy stawek VAT,

2. przedłużenie stosowania stawki VAT w wysokości 8% dla dostawy wyrobów medycznych wprowadzonych do obrotu na podstawie poprzednio obowiązującej ustawy o wyrobach medycznych, które są nadal przedmiotem obrotu,
3. doprecyzowanie przepisów dotyczących stosowania stawki obniżonej na nawozy, środki ochrony roślin i pasze,
4. obniżenie stawki VAT na dostawę kubeczków menstruacyjnych z 23% do 5%,
5. wprowadzenie instytucji zwrotu podatku akcyzowego od samochodów osobowych czasowo zarejestrowanych w kraju w celu ich wywozu za granicę na podstawie ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (t.j. Dz. U. z 2024 r., poz. 1251),
6. zwolnienie od akcyzy dla samochodów osobowych rejestrowanych profesjonalnie na terytorium kraju w celu wykonywania jazd testowych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, które będą przedmiotem badań naukowych lub prac rozwojowych w ramach prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej,
7. odejście od obowiązku integracji kasy rejestrującej z terminalem płatniczym,
8. przedłużenie (bezterminowe) stosowania raportowania zastępczego do Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: KAS) przez agentów rozliczeniowych.

Uwagi do projektu

Projektodawca rozszerza zakres dostaw statków ratowniczych i łodzi ratunkowych, które są wykorzystywane na morzu, objętych 0% stawką VAT o statki ratownicze i łodzie ratunkowe niebędące statkami i łodziami pełnomorskimi, tj. o kategorii pozostałe (CN 8905 90 90 oraz CN 8906 90 90). Rozszerzenie to sprawia, iż objęte wskazaną stawką zostają wszystkie podkategorie dla kategorii CN 8905 90 (tj. CN 8905 90 10 - Pełnomorskie oraz CN 8905 90 90 - Pozostałe) oraz CN 8906 90 (tj. CN 8906 90 10 - Pełnomorskie oraz CN 8906 90 90 - Pozostałe). Projektodawca wskazuje, iż proponowane rozwiązanie jest zgodne z art. 148 lit. a i c Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L z 2006 r., nr 347, poz. 1, dalej: dyrektywa VAT), które stanowią, że Państwa członkowskie zwalniają m.in. dostawę statków ratowniczych i udzielających pomocy na morzu. Jak słusznie wskazał projektodawca, dyrektywa VAT nie precyzuje czy statki ratownicze i udzielające pomocy na morzu mają być statkami pełnomorskimi czy też pozostałymi. Mając na uwadze, literalne brzmienie art. 148 lit. a i c Dyrektywy VAT oraz brak wyraźnego przypisania kodu CN, należy poczytywać, iż obie te kategorie powinny być objęte preferencyjną stawką – 0%. Rodzi się jednak pytanie czy rozwiązanie zaproponowane przez projektodawcę, a nawet obecnie obowiązujący art. 83 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy o VAT, nie wykraczają poza ramy wynikające z art. 148 lit. a i c Dyrektywy VAT, ze względu na rozszerzenie katalogu zwolnień nie tylko o statki ratownicze i udzielające pomocy na morzu, ale również o łodzie ratunkowe. Prawodawca unijny nie objął zwolnieniem dostawy łodzi ratunkowych, a jedynie umożliwił objęcie usług ratowniczych, w tym organizację i utrzymanie łodzi ratunkowych (pkt 29 Załącznika nr III do Dyrektywy VAT) obniżoną stawką zgodnie z art. 98 ust. 1 Dyrektywy VAT lub też zwolnieniem z prawem do odliczenia VAT zapłaconego na poprzednim etapie, zgodnie z art. 98 ust. 2 akapit drugi lit. b Dyrektywy VAT (jeżeli spełnione są warunki wskazane w art. 105a ust. 1 Dyrektywy VAT). W związku z powyższym należy uznać za zasadne wprowadzenie zmiany jedynie w zakresie rozszerzenia katalogu statków ratowniczych i udzielających pomocy na morzu o statki pozostałe inne niż pełnomorskie, tj. dodatkowo o CN 8905 90 90, a w związku

z dopełnieniem podziału kategorii CN 8905 90 - wskazaniem w treści przepisu właśnie tej wyższej kategorii.

Projektodawca przedłuża bezterminowo¹ stosowanie obniżonej stawki VAT (8%) dla dostawy wyrobów medycznych wprowadzonych do obrotu na podstawie nieobowiązującej już ustawy z dnia 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1565), które są w dalszym ciągu udostępniane na rynku lub wprowadzane do używania. Proponowana zmiana stanowi wyraz zmian poczynionych przez prawodawcę unijnego, który dokonał nowelizacji art. 120 ust. 4 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/745 z dnia 5 kwietnia 2017 r. w sprawie wyrobów medycznych, zmiany dyrektywy 2001/83/WE, rozporządzenia (WE) nr 178/2002 i rozporządzenia (WE) nr 1223/2009 oraz uchylecia dyrektyw Rady 90/385/EWG i 93/42/EWG (Dz. Urz. UE L z 2017 r., poz. 117, str. 1, z późn. zm.) oraz art. 110 ust. 4 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/746 z dnia 5 kwietnia 2017 r. w sprawie wyrobów medycznych do diagnostyki in vitro oraz uchylecia dyrektywy 98/79/WE i decyzji Komisji 2010/227/UE (Dz. Urz. UE L 117 z 05.05.2017, str. 176, z późn. zm.)². Pozytywnie należy ocenić odwołanie się w proponowanej treści nowego brzmienia art. 145c ustawy o VAT do wskazanych regulacji unijnych mających bezpośrednie stosowanie. Sprzyja to przejrzystości regulacji.

Projektodawca dokonuje również zmiany art. 145d ustawy o VAT w celu dostosowania jego treści do proponowanego brzmienia art. 145c ustawy o VAT. Jak wskazuje projektodawca proponowane rozwiązanie zapewni jednolitą stawkę VAT na dostawę wszystkich wyrobów medycznych, spełniających określone przepisami wymagania, niezależnie od tego, czy zostały wprowadzone do obrotu na podstawie poprzednich czy też obecnie obowiązujących przepisów krajowych regulujących ten obszar, a w związku z tym równe traktowanie przedsiębiorców dokonujących obrotu krajowego takimi wyrobami oraz nie wpłynie na konkurencję na rynku krajowym. Należy zgodzić się z projektodawcą, iż usługi naprawy wyrobów medycznych mogą być objęte przez Państwo członkowskie obniżoną stawką VAT a nawet może być wobec nich zastosowane zwolnienie zgodnie z art. 98 ust. 2 Dyrektywy VAT. Zgodnie z pkt 4 Załącznika nr III Dyrektywy VAT mogą być nimi objęte m.in. wyroby medyczne, jak również dostosowanie, naprawa, wynajem i dzierżawa takich towarów³. Literalne brzmienie pkt 4 Załącznika nr III Dyrektywy VAT nie obejmuje konserwacji, a jedynie naprawę. W związku z powyższym przyjęte przez projektodawcę sformułowanie „usług napraw i konserwacji” jest zbyt szerokie i może naruszać cele unijne w tym zakresie. Dlatego też zasadnym wydaje się zawężenie katalogu usług objętego obniżoną stawką VAT jedynie do naprawy takich wyrobów medycznych.

Projektodawca doprecyzowuje również przepisy dotyczące stosowania stawki obniżonej na nawozy, środki ochrony roślin i pasze przez odwołanie do definicji tych produktów w określonych przepisach branżowych. Jak wskazuje projektodawca obecne przepisy regulujące podatek od towarów i usług nie określają definicji pojęć nawozu, środka ochrony roślin oraz paszy, co „powoduje

¹ W rzeczywistości do momentu, kiedy dany wyrób przestanie spełniać wymagania wyrobu medycznego (np. fizycznie się zużyje czy ulegnie zniszczeniu).

² Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2023/607 z dnia 15 marca 2023 r. w sprawie zmiany rozporządzeń (UE) 2017/745 i (UE) 2017/746 w odniesieniu do przepisów przejściowych dotyczących niektórych wyrobów medycznych i wyrobów medycznych do diagnostyki in vitro (Dz. U. UE L z 2023 r., poz. 80, str. 24).

³ Oczywiście przy przyjęciu, iż użyte sformułowanie „takich towarów” odnosi się do wszystkich wymienionych wcześniej pozycji towarów, a nie tylko towarów niezbędnych do kompensowania i przewyższania niepełnosprawności.

wątpliwości interpretacyjne i ma swoje konsekwencje w orzecznictwie krajowym⁴. Propozycję rozwiązania tego problemu stanowi wprowadzenie definicji poprzez odwołanie się do odpowiednich branżowych aktów prawnych, tj.:

1. ustawy z dnia 10 lipca 2007 r. o nawozach i nawożeniu (Dz. U. z 2024 r., poz. 105);
2. rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1009 z dnia 5 czerwca 2019 r. ustanawiające przepisy dotyczące udostępniania na rynku produktów nawozowych UE, zmieniające rozporządzenia (WE) nr 1069/2009 i (WE) nr 1107/2009 oraz uchylające rozporządzenie (WE) nr 2003/2003 (Dz. Urz. UE L 170 z 25.06.2019, s. 1, z późn. zm.);
3. ustawy z dnia 8 marca 2013 r. o środkach ochrony roślin (Dz. U. z 2024 r., poz. 630);
4. ustawy z dnia 22 lipca 2006 r. o paszach (Dz. U. z 2023 r., poz. 1149, z późn. zm.).

Samą propozycję wprowadzenia definicji legalnych wskazanych pojęć należy ocenić pozytywnie. Rodzi się pytanie czy zasadnym jest odwołanie do definicji paszy wskazanej w ustawie z dnia 22 lipca 2006 r. o paszach (Dz. U. z 2023 r., poz. 1149, z późn. zm.), skoro ustawa ta odsyła do rozumienia tego pojęcia zgodnie z art. 3 ust. 4 rozporządzenia nr 178/2002⁵. Podobnie w przypadku definicji środka ochrony roślin, którego definicja ustawowa została stworzona poprzez odwołanie do art. 2 ust. 1 rozporządzenia nr 1107/2009⁶. Czy nie bardziej zasadnym byłoby odwołanie się bezpośrednio do definicji wskazanej w akcie unijnym. Pozwoliłoby to również na uniknięcie wielokrotnych odwołań między aktami normatywnymi.

Projekt zawiera również propozycję obniżenia stawki VAT na dostawę kubeczków menstruacyjnych ze stawki podstawowej na obniżoną (5%). Jak wskazuje projektodawca zasadniczo dostawy produktów higienicznych dla kobiet, tj. podpaski higieniczne, czy tampony, objęte są stawką obniżoną 5%. Rozwiązanie to wydaje się zasadne i w pełni uzasadnione. Rodzi się jednak pytanie dlaczego nadany został tej nowej pozycji nr 18a w Załączniku nr 10 ustawy o VAT, czyli bezpośrednio po „Dietetycznych środkach spożywczych specjalnego przeznaczenia medycznego, o których mowa w ustawie z dnia 25 sierpnia 2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia” (poz. 18) oraz przed „Książkami, gazetami, obrazkami i pozostałymi wyrobami przemysłu poligraficznego, drukowane; manuskrypty, maszynopisy i plany (...)” (poz. 19), a nie bezpośrednio po pozycji 21 „Podpaski higieniczne (wkładki) i tampony, pieluchy (pieluszki) i wkładki do pieluch oraz podobne artykuły, z dowolnego materiału”, czyli pozycji najbardziej zbliżonej tematycznie. Wydaje się, iż zaproponowany przez projektodawcę układ jest mało logiczny i może utrudniać odbiór.

Projektodawca proponuje przedłużenie okresu obowiązywania tzw. mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym i usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych do dnia 31 grudnia 2026 r. Termin ten jest zgodny z art. 199a ust. 1 lit. a i e Dyrektywy VAT. Rozwiązanie to jest powszechnie stosowane w innych Państwach członkowskich oraz przynosi wiele korzyści nie tylko dla Państwa, ale również podmiotów nim objętych, w tym zmniejsza koszty uczestnictwa w rynku giełdowym, poprawia płynność finansową uczestników rynku, ogranicza koszty

⁴ Uzasadnienie do Projektu, s. 7.

⁵ Rozporządzenie (WE) nr 178/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 28 stycznia 2002 r. ustanawiające ogólne zasady i wymagania prawa żywnościowego, powołujące Europejski Urząd ds. Bezpieczeństwa Żywności oraz ustanawiające procedury w zakresie bezpieczeństwa żywności (Dz. U. UE L z 2002 r., poz. 31, s. 1).

⁶ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1107/2009 z dnia 21 października 2009 r. dotyczące wprowadzania do obrotu środków ochrony roślin i uchylające dyrektywy Rady 79/117/EWG i 91/414/EWG (Dz. U. UE L z 2009 r., poz. 309, s. 1)

przenoszone w cenie towarów na konsumenta, zwiększa konkurencyjność krajowego rynku energii i gazu przez wyrównanie zasad funkcjonowania podmiotów krajowych i zagranicznych na hurtowym rynku energii elektrycznej i gazu, zwiększa konkurencyjności oferty polskiej giełdy energii wobec giełd zagranicznych stosujących mechanizm odwrotnego obciążenia. Projektodawca doprecyzowuje również pojęcie nabywcy oraz usługobiorcy w odniesieniu do objętych mechanizmem reverse charge poprzez dodanie, iż są oni podatnikami VAT czynnymi. Rozwiązanie to należy ocenić pozytywnie.

Dodatkowo należy wskazać, iż w uzasadnieniu na stronie 11 wskazano „Jest to warunek wywodzący się z art. 38 ust. 2 ustawy o VAT w związku z art. 199a ust. 1 lit. e dyrektywy VAT, gdzie zdefiniowano w ten sposób podatnika-pośrednika”. Wydaje się, iż chodzi o art. 38 ust. 2 Dyrektywy VAT a nie ustawy o VAT.

Projekt zakłada również zwrot akcyzy od samochodów osobowych czasowo zarejestrowanych w kraju w celu ich wywozu za granicę. Rozwiązanie to wynika ze zmiany linii orzeczniczej sądów administracyjnych⁷ wywołanej wydaniem przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) orzeczenia prejudycjalnego (wyrok) z dnia 17 maja 2023 r. w sprawie C-105/22⁸. Projektodawca doprecyzowuje kwestie powstania obowiązku podatkowego oraz zwolnienia z obowiązku jego realizacji w sytuacjach ponownego sprowadzenia (nabycia wewnątrzwspólnotowego, importu) na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej samochodów, które wcześniej były już czasowo zarejestrowane w celu umożliwienia jego wywozu za granicę albo zarejestrowanych wcześniej profesjonalnie na terytorium kraju w celu wykonywania jazd testowych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy w zakresie podatku akcyzowego uzależniony jest od wcześniejszego zwrotu tego podatku z tytułu wywozu samochodu. Przedstawione rozwiązanie wydaje się zasadne i ma na celu uszczelnienie poboru podatku akcyzowego od samochodów osobowych, od których wcześniej dokonano zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego, a które ponownie zostały sprowadzone na terytorium kraju. Mając na względzie orzecznictwo sądów administracyjnych projektodawca w sposób wyraźny dopuszcza możliwość zwrotu podatku akcyzowego w sytuacji dostawy wewnątrzwspólnotowej lub eksportu samochodu osobowego wcześniej czasowo zarejestrowanego na terytorium kraju w celu umożliwienia jego wywozu za granicę zgodnie z art. 74 ust. 2 pkt 2 lit. a ustawy z 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym lub zarejestrowanego profesjonalnie na terytorium kraju w celu wykonywania jazd testowych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym i od którego akcyza została zapłacona na terytorium kraju. Możliwość zwrotu została jednak wyłączona w sytuacji, jeżeli w terminie roku od dnia dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu zostanie zarejestrowany na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym. Ma to na celu zapobieżenie ewentualnym nadużyciom związanym z pozornym wywozem samochodów osobowych w celu uzyskania nienależytego zwrotu akcyzy. Wskazany w projekcie termin jest zgodny

⁷ Aktualnie sądy administracyjne wydają wyroki, z których wynika, że czasowa rejestracja samochodu osobowego na wniosek właściciela w celu jego przemieszczenia poza granicę kraju nie stanowi przeszkody do uzyskania zwrotu podatku akcyzowego (Uzasadnienie do Projektu, s. 14).

⁸ W uzasadnieniu TSUE odróżnił rejestrację czasową pojazdu z urzędu stanowiącą część zwykłego procesu rejestracji, którego celem jest definitywne dopuszczenie pojazdu do ruchu na terytorium danego kraju, od rejestracji czasowej dokonanej na wniosek właściciela samochodu w celu umożliwienia wywozu pojazdu za granicę (pkt 43 wyroku TSUE z dnia 17 maja 2023 r., C-105/22).

z terminem uprawniającym do ubiegania się o uzyskanie zwrotu akcyzy (termin roku). Zaproponowane rozwiązanie zabezpieczające interes państwa wydaje się być zasadne.

Projektodawca wprowadza również zwolnienie od podatku akcyzowego samochodów osobowych będących przedmiotem badań naukowych lub prac rozwojowych. Jak wskazuje projektodawca rozwiązanie to ma na celu wsparcie innowacyjności oraz rozwoju technologicznego podmiotów z branży motoryzacyjnej. Zwolnienie zostało oparte o kryteria przedmiotowe i dotyczy samochodów osobowych zarejestrowanych profesjonalnie na terytorium kraju w celu wykonywania jazd testowych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym. Samo przeznaczenie samochodu osobowego do wykonywania jazd testowych nie jest wystarczające. Konieczne jest dopełnienie również określonych warunków. Zaproponowane warunki mają na celu ograniczenie ewentualnych nadużyć związanych z niewłaściwym wykorzystaniem pojazdów oraz ewentualnym dalszym ich obrotem. Pozytywnie należy ocenić wprowadzenie definicji pojęć działalności badawczo-rozwojowej, badań naukowych oraz prac rozwojowych. Należy jednak wskazać, iż ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 1542) zawiera w art. 2 ust. 1 słownik definicji legalnych. W związku z powyższym rozważyć można wprowadzenie wskazanych definicji w sekcji ustawy obejmującej objaśnienia określeń ustawowych. Należy jednak wskazać, iż ze względu na charakter wskazanych pojęć, które w rzeczywistości dotyczą określonego zespołu przepisów, dopuszczalne jest ich zamieszczenie bezpośrednio w ich sąsiedztwie.

Projekt ustawy przewiduje również odstąpienie od obowiązku integracji kas z terminalami płatniczymi na rzecz obowiązku raportowania zastępczego do Szefa KAS przez agentów rozliczeniowych. Należy wskazać, iż obowiązek integracji został już wcześniej odroczony na podstawie art. 20 pkt 4 lit. d ustawy z dnia 8 czerwca 2022 r. o zmianie niektórych ustaw w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową do dnia 1 stycznia 2025 r., a obecnie do 1 kwietnia 2025 r.⁹ Jak wskazuje projektodawca, proces integracji rodzi wiele problemów technicznych, których wyeliminowanie wymaga czasu. W związku z powyższym, zdaniem projektodawcy zasadnym jest rezygnacja ze wskazanego obowiązku. Proponowane rozwiązanie może być oceniane dwutorowo. Z jednej strony stanowi ono odpowiedź na problemy techniczne akcentowane przez podmioty gospodarcze. Z drugiej jednak strony może wywołać negatywne skutki, również finansowe, dla podmiotów, które podjęły kroki w celu takiej integracji. W związku z powyższym, koniecznym wydaje się przeanalizowanie kosztów i korzyści takiego rozwiązania z punktu widzenia ogółu podmiotów objętych takim obowiązkiem. Projektodawca postuluje również za zastąpieniem obowiązku integracji kas rejestrujących z terminalami płatniczymi na rzecz rozwiązania alternatywnego jakim jest raportowanie zastępcze do Szefa KAS przez agentów rozliczeniowych. Należy przy tym wskazać, iż praktyka taka jest obecnie stosowana, jako rozwiązanie tymczasowe (do 1 kwietnia 2025 r.). Niemniej jednak projektodawca chciałby zmienić charakter wskazanego rozwiązania z tymczasowego na stałe (bezterminowe). Jak już wskazano, raportowanie zastępcze jest z powodzeniem wykorzystywane w obecnej praktyce, w związku z powyższym zmiana jego charakteru z tymczasowego na bezterminowy nie powinna przynieść negatywnych skutków dla agentów rozliczeniowych, względem ich obecnej sytuacji.

⁹ Na podstawie art. 146 ustawy z dnia 6 listopada 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz. U. z 2024 r., poz. 1685).

Niemniej jednak należy wskazać, iż zmiana ta powoduje przeniesienie ciężaru regulacji z ogółu podmiotów (podatników) zobligowanych do integracji na wąską grupę agentów rozliczeniowych.

Projektodawca wskazuje wyraźnie określone terminy wejścia w życie ustawy, tj. co do zasady 1 kwietnia 2025 r., a w zakresie art. 1 pkt 3 – 28 lutego 2025 r. Terminy te wynikają z konieczności zapewnienia ciągłości rozwiązań, które obecnie mają jedynie charakter czasowy. Należy jednak pamiętać o konieczności zachowania terminów *vacatio legis* wynikających z art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (t.j. Dz. U z 2019, poz. 1461). Nakaz ustanawiania *vacatio legis* wynika z elementów zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji, jak zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa¹⁰ oraz zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa¹¹, a także zasady ochrony praw nabytych¹². Powszechnie przyjętym jest w orzecnictwie Trybunału Konstytucyjnego, iż „adresat normy musi mieć zapewniony czas na przystosowanie się do zmienionych regulacji i na bezpieczne podjęcie odpowiednich decyzji co do dalszego postępowania¹³”. Długość *vacatio legis* powinna być każdorazowo „dostosowana do treści ustanowionej regulacji oraz możliwości pokierowania swoimi sprawami przez jej adresatów¹⁴”. W szczególności istotne jest zachowanie odpowiedniego *vacatio legis* w przypadku przepisów odnoszących się do działalności gospodarczej, której swobodę gwarantuje Konstytucja. Przedsiębiorca musi mieć czas na przystosowanie się do wprowadzanych zmian oraz na podjęcie stosownych decyzji co do dalszego postępowania¹⁵. Wymóg zachowania *vacatio legis* należy „odnosić nie tylko do ochrony adresata normy prawnej przed pogorszeniem jego sytuacji, lecz także do możliwości zapoznania się z nowym prawem i możliwości adaptacyjnych¹⁶”.

Konkluzja

Konkludując, należy wskazać, iż przedstawiony do zaopiniowania projekt zawiera regulacje, które wydają się być konieczne i uzasadnione. Niemniej jednak niektóre kwestie wywołują pewne wątpliwości natury prawnej. W pierwszej kolejności należy wskazać na problem wyłączenia opodatkowania dostawy łożysk ratunkowych (CN 8906 90), które nie są objęte zwolnieniem od podatku od towarów i usług na podstawie art. 148 lit. a i c Dyrektywy VAT, ani też na podstawie art. 98 ust. 2 Dyrektywy VAT. Wydaje się, iż takim zwolnieniem mogą być objęte wyłącznie statki ratownicze i udzielające pomocy na morzu (CN 8905 90). Po drugie, niewłaściwe jest objęcie preferencyjną stawką podatku VAT usług konserwacji wyrobów medycznych. Państwa członkowskie zgodnie z art. 98 ust. 2 Dyrektywy VAT mogą zastosować obniżoną stawkę VAT, a nawet dokonać zwolnienia z tego podatku, jedynie w zakresie ich naprawy co wynika literalnie z brzmienia pkt 4 Załącznika nr III Dyrektywy VAT. Pozytywnie należy ocenić wprowadzenie definicji pojęć branżowych

¹⁰ Wyrok TK z 10.12.2002 r., K 27/02, OTK-A 2002, nr 7, poz. 92.

¹¹ Wyrok TK z 27.02.2002 r., K 47/01, OTK-A 2002, nr 1, poz. 6; Orzeczenie TK z 15.07.1996 r., K 5/96, OTK 1996, nr 4, poz. 30.

¹² Wyrok TK z 10.12.2002 r., K 27/02, OTK-A 2002, nr 7, poz. 92.

¹³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 grudnia 2002 r., K 27/02, OTK-A 2002, nr 7, poz. 92. Por. Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 grudnia 1997 r., sygn. K. 13/97, OTK ZU nr 5/1997, poz. 69, Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 stycznia 2000 r., sygn. K. 18/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 1.

¹⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 stycznia 2000 r., K 18/99, OTK 2000, nr 1, poz. 1.

¹⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 grudnia 1997 r., K 13/97, OTK 1997, nr 5-6, poz. 69.

¹⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 grudnia 2002 r., K 27/02, OTK-A 2002, nr 7, poz. 92.

odnoszących się do nawozów, środków ochrony roślin i pasz. Niemniej jednak rodzi się pytanie czy bardziej zasadnym nie byłoby bezpośrednie odniesienie się do regulacji unijnych, niż pośrednio poprzez regulacje krajowe.

Mając powyższe na uwadze, należy wskazać, iż projekt wymaga ponownego przemyślenia wskazanych w opinii kwestii problemowych oraz dokonania zmian lub uzupełnień w celu zapewnienia jego pełnej spójności i zgodności.