



Warszawa, 6 listopada 2025 r.

**Opinia Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych dotycząca projektu zmian zmiany w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>1</sup>, zwanej dalej „ustawą o VAT” oraz w ustawie z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników<sup>2</sup>, zwanej dalej „ustawą o NIP”./UD314/**

Celem niniejszego stanowiska jest wskazanie skutków proponowanych rozwiązań z perspektywy wykonywania zawodu radcy prawnego – zarówno jako podatnika VAT, jak również potencjalnie przedstawiciela podatkowego. Niektóre planowane zmiany mogą mieć negatywny wpływ na wykonywanie zawodu radcy prawnego.

Na wstępie należy podkreślić, że wiele zamierzonych kierunków odpowiada potrzebie spójności systemu i cyfryzacji procedur. Jednocześnie jednak w projekcie postulowane są zmiany o wysokiej dolegliwości (odmowa rejestracji czy wykreślenie), uruchamiane niekiedy w odpowiedzi na uchybienia formalne, niezawinione lub techniczne. W konsekwencji proponowane zmiany prowadzić mogą do naruszenia zasad proporcjonalności i zaufania do państwa oraz wpływać na destabilizację rozliczeń obrotu – co może negatywnie odbić się praktyce radców prawnych, ich klientów i kontrahentów działających w dobrej wierze.

W tym kontekście, szczególnej uwagi wymaga rozszerzenie podstaw odmowy rejestracji w art. 96 ust. 4a ustawy o VAT o trzy nowe punkty. Po pierwsze, ustawodawca przewiduje możliwość odmowy rejestracji, jeżeli podmiot, na którym ciąży obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego, nie wykaże jego ustanowienia już w chwili składania dokumentów rejestracyjnych (pkt 7). Cel uszczelniający, polegający na zdyscyplinowaniu podmiotów, zwłaszcza spoza UE jest zrozumiały, lecz środek wydaje się nadmierny. Ustanowienie przedstawiciela podatkowego w rozumieniu art. 18a ustawy o VAT oznacza nie tylko zawarcie umowy i złożenie formularza VAT-R, ale częstokroć poprzedzone jest badaniem w ramach procedur KYC/AML, uzgodnieniem zakresu ryzyka i odpowiedzialności solidarnej (art. 18a ust. 3), weryfikacją polis, a przy podmiotach z państw trzecich często także legalizacją pełnomocnictw i tłumaczeniami przysięgłymi. Z praktyki wynika, że w wielu przypadkach proces ten nie ogranicza się do jedynie czynności formalnych, lecz jest procesem złożonym. Odmowa rejestracji z powodu braku finalizacji tych czynności w dacie złożenia formularza VAT-R uniemożliwia rozpoczęcie legalnej działalności, wystawianie faktur i rozliczanie podatku, choć strona działa w dobrej wierze i znajduje się w toku czynności finalizacyjnych. Są to działania zbyt daleko idące. Rozwiązaniem proporcjonalnym byłaby przykładowo rejestracja warunkowa na określony w ustawie okres z obowiązkiem uzupełnienia braków pod rygorem wykreślenia podmiotu z rejestru VAT czy

<sup>1</sup> Dz. U. z 2025 r. poz. 775, 894, 896 i 1203.

<sup>2</sup> Dz. U. 2025 r. poz. 237, 769 i 820.



właśnie wezwanie do złożenia wyjaśnień/uzupełnienia dokumentów, nie zaś odmowa jego pierwotnej rejestracji.

Podobny problem dotyczy projektowanego art. 96 ust. 4a pkt 8 ustawy o VAT, zakładającego odmowę rejestracji do czasu uzupełnienia zaległych deklaracji przez podmiot uprzednio wykreślony za ich brak. O ile intencja dyscyplinująca jest zasadna, o tyle jej wprowadzenie, może utrudniać proces naprawczy, w którym zawierałoby się złożenie zaległych deklaracji.

Przechodząc do art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT (zmienione brzmienie przesłanki wykreślenia), regulującego kwestię kontaktu z przedstawicielem, należy zaakcentować odrębność roli przedstawiciela podatkowego od roli pełnomocnika. Pełnomocnik działa na podstawie swobodnej decyzji strony i co do zasady nie ponosi majątkowej odpowiedzialności za zobowiązania podatnika (wyj. art. 96 ust. 4b ustawy o VAT). Tymczasem przedstawiciel podatkowy jest instytucją obowiązkową w określonych ustawą przypadkach (art. 18a ust. 1 ustawy o VAT). Ponosi on odpowiedzialność solidarną wraz z podatnikiem (art. 18c ust. 2 ustawy o VAT). W tej optyce utożsamienie skutków „braku kontaktu” z przedstawicielem z brakiem kontaktu z pełnomocnikiem jest nieadekwatne. Ponadto trzeba zwrócić szczególną uwagę, że projekt nie przewiduje doprecyzowania nieostrego wyrażenia „mimo podjętych udokumentowanych prób”, nie precyzując przy tym minimalnej liczby prób, stosowanych sposobów kontaktu, okresów oczekiwania, ani sposobu dokumentowania wykonanych prób kontaktu. Zestawiając zbyt mało precyzyjne określenia braku kontaktu z realiami, w których przedstawiciel podatkowy może mieć utrudniony kontakt z powodu awarii systemu teleinformatycznego, choroby, urlopu macierzyńskiego, czy zwykłej sezonowej niedostępności, projektowane regulacje mogą doprowadzić do niepożądanych skutków w postaci wykreślenia podmiotu z rejestru VAT z przyczyn niezawinionych – negatywnie odnosząc się do radców prawnych występujących w charakterze przedstawicieli podatkowych, jak również ich klientach.

Na dzień dzisiejszy, pojęcie „udokumentowanych prób kontaktu” jest zwrotem niedookreślonym, osłabiającym czy wręcz niwelującym zasadę pewności prawa i dającym pole do nadinterpretacji przez organy podatkowe. Dodatkowo w razie wykreślenia spowodowanego przyczyną techniczną lub niezawinioną, przywrócenie winno następować z mocą wsteczną (ex tunc), tak aby zachować ciągłość skutków podatkowych i ochronić interes zarówno przedstawiciela podatkowego oraz podatnika.

Kolejny obszar ryzyka tworzy nowo projektowany art. 96 ust. 9 pkt 7 ustawy o VAT, przewidujący wykreślenie w razie braku powołania kolejnego przedstawiciela po rezygnacji poprzedniego. W praktyce zmiana przedstawiciela jest procesem równie złożonym, jak proces jego ustanowienia. Nawet przy dobrej woli stron, proces zmiany przedstawiciela podatkowego, wymaga odpowiednio długiego okresu przygotowawczego. Konstrukcja natychmiastowego wykreślenia w razie przerwy prowadzić może do szeregu negatywnych skutków po stronie wykreślonego podatnika, co przełożyć się może na konsekwencje regresowe wobec radcy prawnego występującego w charakterze przedstawiciela podatkowego. W związku z tym należy stwierdzić, że trudno byłoby zaakceptować rozwiązanie skutkujące sytuacją, w której przedstawiciel podatkowy zrezygnowałby z pełnionej funkcji, z uwagi na obiektywnie uzasadnione



przesłanki (konflikt interesów, brak współpracy, ryzyka sankcyjne), a podatnik w okresie ustanawiania kolejnego przedstawiciela podatkowego, zostałby wykreślony z rejestru VAT, co mogłoby spowodować nieadekwatne konsekwencje.

Kolejna zmiana o charakterze doprecyzującym, polegająca na dodaniu w art. 96 ust. 9b ustawy o VAT, że okres wykonywania czynności w zawieszeniu należy wskazać „datami”, jest w odniesieniu do zawodu radcy prawnego rozwiązaniem zbyt mało „elastycznym”. Zawód ten nierzadko wymaga wykonania czynności incydentalnych i nieprzewidywalnych w okresie zawieszenia – stawiennictwa na pilnie wyznaczonym posiedzeniu, podpisania ugody, sporządzenia opinii na niezwłoczne wezwanie sądu czy organu. Obligowanie podatnika do prognozowania z góry przedziałów „od-do”, które następnie – ze względu na dynamikę czynności – mogą mijać się z rzeczywistością, co doprowadzić wystąpienia potencjalnych sporów.

Zmiany deregulacyjne w art. 96 ust. 6a ustawy o VAT (brak obowiązku VAT-Z, gdy informacja o zakończeniu działalności wynika z CEIDG lub KRS i dotarła do CRP-KEP) oraz korekta art. 96 ust. 8 i 12 ustawy o VAT, co do zasady zasługują na aprobatę – zmniejszają dublowanie obowiązków i porządkują przepływ danych.

Negatywnie należy ocenić planowaną zmianę art. 105a ustawy o podatku od towarów i usług oraz proponowanych zmian załączników nr 15 i nr 16 do ustawy – w zakresie rozszerzenia odpowiedzialności solidarnej nabywcy za zaległości podatkowe sprzedawcy. Jest to zmiana, która może dotyczyć radców prawnych. Planuje się, że podatnik, o którym mowa w art. 15, na rzecz którego dokonano świadczenia usług, o których mowa w załączniku nr 16 do ustawy odpowiada solidarnie wraz z podmiotem dokonującym świadczenia usług za jego zaległości podatkowe, w części podatku proporcjonalnie przypadającej na dostawę towarów lub świadczenie usług dokonane na jego rzecz, jeżeli w momencie dokonania tej dostawy towarów lub tego świadczenia usług wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę towarów lub świadczenie usług lub ich część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego. W załączniku nr 16 znajduje się wzmianka o świadczeniu między innymi usług informatycznych, licencji oprogramowania (PKWiU 62), usług zarządczych i administracyjnych (PKWiU 70 i 82), usług rachunkowo-księgowych (PKWiU 69), usług reklamowych i badania rynku (PKWiU 73), usług związanych z hostingiem (PKWiU 63), pozostałych usług doradztwa związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i usług zarządzania (PKWiU 70.22), a także szeregu innych usług niematerialnych, przy równoczesnym braku wskazania granicy wartości łączącej odpowiedzialność solidarną z określoną skalą transakcji.

Projektowana zmiana przepisów stoi w sprzeczności do pierwotnego założenia art. 105a ustawy o VAT – odpowiedzialność solidarna ma charakter ukierunkowany, sektorowy i limitowany do obszarów szczególnego ryzyka (towary i usługi z załącznika nr 15, transakcje o znacznej wartości).

W konsekwencji po zmianie, świadczenie usług niematerialnych z załącznika nr 16 staje się transakcją potencjalnie obciążoną ryzykiem odpowiedzialności solidarnej.



Dodatkowo projekt przewiduje ograniczenie ochronnej funkcji mechanizmu podzielonej płatności wprowadzając wyjątki, poprzez zmianę brzmienia art. 105a ust. 3 pkt 6 ustawy o VAT – w ten sposób, że nawet dokonanie zapłaty przy wykorzystaniu mechanizmu podzielonej płatności (MPP) nie będzie stanowiła dla podatnika kompleksowej ochrony, jeżeli organ uzna, że nabywca „miał uzasadnione podstawy przypuszczać”, że sprzedawca nie rozliczy podatku. Zaproponowane zmiany wprowadzając znaczące ograniczenie pierwotnego celu MPP jako instrumentu zabezpieczającego nabywcę.

Należy przy tym zaakcentować, że wskazane w art. 105a ustawy o VAT pojęcie „uzasadnionych podstaw” jest klauzulą generalną, której zakres nie jest możliwy do obiektywnego przewidzenia, a tym samym proponowana zmiana wprowadza nieproporcjonalny ciężar staranności, nakładając na podatnika obowiązek badania struktur podatkowych kontrahenta oraz weryfikacji rynkowych standardów dokonywanych transakcji.

Z praktycznego punktu widzenia projektowane zmiany oznaczają konieczność wdrożenia w kancelariach radców prawnych procedur weryfikacyjnych. W konsekwencji projekt wprowadza rozwiązania prowadzące do ograniczenia swobody kontraktowania, ogranicza możliwość korzystania z usług mniejszych podmiotów lub nowych kontrahentów i zwiększa koszty funkcjonowania kancelarii radców prawnych.

W związku z powyższym prosimy o uwzględnienie tych uwag w toku procesu legislacyjnego.

*Autor opinii: Monika Markisz, radca prawny, doradca podatkowy*