

Opinia Konfederacji Lewiatan do projektu z dnia 14 sierpnia 2020 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo bankowe

Przekazując ocenę propozycji zawartych w tzw. pakiecie SLIM VAT, na wstępie chcieliśmy zwrócić uwagę, że polski system podatkowy (w szczególności w zakresie podatku VAT) należy do najbardziej skomplikowanych w całej Unii Europejskiej. Dlatego pozytywnie oceniamy wszelkiego rodzaju propozycje uproszczeń w rozliczeniach VAT, które zmniejszałyby ilość obowiązków ciążących na podatnikach. W tym kontekście szczególnie oczekiwana była zmiana znosząca obowiązek zbierania przez podatników potwierdzeń otrzymania przez kontrahentów faktur korygujących in minus.

Jednocześnie jednak, doceniając intencję upraszczania rozliczeń w zakresie podatku VAT, pragniemy zwrócić uwagę, że proponowane przepisy ułatwiające rozliczenie po stronie podatnika wystawiającego daną fakturę korygującą mogą jednocześnie komplikować sposób rozliczenia po drugiej stronie transakcji.

Ponadto, pragniemy zwrócić szczególną uwagę, iż analizowane propozycje, jakkolwiek pożądane z perspektywy podatników, mogą zlikwidować jedynie część administracyjnych trudności, z którymi borykają się przedsiębiorcy. Dlatego też, nasze poniższe komentarze zorientowane są przede wszystkim na wskazanie dodatkowych obszarów, w których można byłoby wprowadzić zmiany w szerszym stopniu upraszczające rozliczenia w zakresie VAT, a tym samym ułatwiające życie podatnikom.

Mamy nadzieję, że nasze komentarze zebrane wśród przedsiębiorców i ekspertów z branży doradczej, przyczynią się do modyfikacji projektowanej regulacji pozytywnie wpływając na sytuację przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą w Polsce.

I. Uwagi do propozycji zmian zawartych w projekcie nowelizacji, tzw. SLIM VAT

1. Uwaga do art. 1 pkt 2 lit. a) projektu (zmiana w art. 7 ustawy o VAT – prezenty o małej wartości)

Przepis stanowi definicję legalną pojęcia „prezentów o małej wartości”, do którego bezpośrednio odnosi się ust. 3 zmienianego artykułu, który wskazuje, iż przekazanie „prezentów o małej wartości” nie stanowi dostawy towarów, jeżeli przekazanie to następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika. Zmiana definicji legalnej, polega na zwiększeniu górnego limitu wartości prezentów o małej wartości, w stosunku do przekazywanych towarów, które nie są ujmowane w ewidencji pozwalającej na ustalenie tożsamości osób obdarowywanych z 10 na 20 zł.

W związku z bezpośrednim powiązaniem zmienianego przepisu, który odnosi się do przekazywanych towarów, które są ewidencjonowane przez podatnika w sposób pozwalający na ustalenie tożsamości

osób obdarowanych, postulujemy również zmianę górnego limitu wartości prezentów o małej wartości, określonego dla tego rodzaju czynności z 100 na 200 zł. W związku z art. 7 ust. 4 pkt 1 pozostaje również art. 21 ust. 1 pkt 68a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którym wolna od podatku dochodowego od osób fizycznych jest wartość nieodpłatnych świadczeń, o których mowa w art. 20 ust. 1 ww. ustawy, otrzymanych od świadczeniodawcy w związku z jego promocją lub reklamą – jeżeli jednorazowa wartość tych świadczeń nie przekracza kwoty 200 zł.

Ujednoczenie wskazanych regulacji zapewni spójność regulacji w VAT dotyczących towarów przekazywanych w charakterze prezentów, które podlegają zwolnieniu z opodatkowania na gruncie podatku dochodowego.

2. Uwaga do art. 1 pkt 2 lit. b) projektu (zmiana w art. 7 ustawy o VAT – uchylenie przepisów dot. dostaw łańcuchowych)

Art. 7 ust. 8 ustawy daje jasną podstawę traktowania każdej sprzedaży w łańcuchu dla podatników uczestniczących w transakcjach łańcuchowych. Usunięcie tego przepisu będzie stanowiło utrudnienie w określeniu konsekwencji podatkowych. Art. 22 (powołany w uzasadnieniu i wskazany jako regulujący transakcje łańcuchowe) odnosi się do transakcji łańcuchowych z transportem rozpoczynającym się w Polsce i kończącym w innym Państwie Członkowskim lub poza Unią Europejską.

Art. 7 ust. 8 ustawy określający zasadę ogólną – stanowi zatem zasadę dla krajowych transakcji łańcuchowych. Mając na uwadze powyższe, uważamy, że przepis ten powinien pozostać w ustawie. Usunięcie go może prowadzić do sporów z organami podatkowymi w zakresie rozliczania łańcuchowych transakcji krajowych.

3. Uwaga do art. 1 pkt 3 lit. a-d i pkt 4 projektu (zmiana w art. 29a ust. 13-16 ustawy o VAT – ujmowanie faktur korygujących in minus)

Zaproponowana treść przepisu w naszej ocenie jest nieostra i pozostawia wątpliwości interpretacyjne, przykładowo:

- Jak rozumieć „okres, w którym warunki obniżenia podstawy opodatkowania określone na fakturze korygującej zostały uzgodnione”? Literalna interpretacja tego przepisu mogłaby doprowadzić do wniosku, że w przypadku, gdy rabat wynika z umowy podpisanej przed wystawieniem faktury pierwotnej, nabywca powinien dokonać zmniejszenia podatku naliczonego wcześniej niż zadeklarował VAT naliczony na podstawie faktury pierwotnej;
- Czy w przypadku jeśli w ramach ustaleń umownych przewidziany został rabat, który jednak skalkulowany został po wystawieniu faktury pierwotnej, nabywca powinien dokonać stosownej korekty podatku naliczonego jeszcze przed otrzymaniem faktury korygującej? (tj. samodzielnie



- powinien przedmiotowy rabat skalkulować dla celów prawidłowego ujęcia wysokości VAT naliczonego w deklaracji?);
- W jaki sposób należy postąpić w przypadku jeśli faktura pierwotna zawiera błąd kalkulacyjny?
 - Doprecyzowania wymaga, że faktura korygująca musi zostać wysłana przez sprzedawcę do nabywcy przed złożeniem deklaracji VAT-7 / VAT-7K za okres rozliczeniowy, w którym korekta jest wykazywana; przy czym uważamy, że należy odejść od sformułowania „do upływu terminu na złożenie deklaracji”, podatnicy bowiem często składają deklaracje VAT wcześniej niż 25 dzień miesiąca;
 - Rozumienie sformułowania „z posiadanej przez niego dokumentacji wynika, że uzgodnił z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunki transakcji”. Naszym zdaniem, nowe przepisy powinny zawierać otwarty katalog „dokumentacji” potwierdzającej uzgodnienia dotyczące korekty in minus (np. korespondencja z kontrahentem o dokonaniu korekty danej transakcji, podpisanie aneksu do umowy o zmianie warunków transakcji, potwierdzenie odbioru faktury korygującej w przypadku braku innych dokumentów).

Ponadto, należy wskazać, że pojęcie „uzgodnienia” w uzasadnieniu rozumiane jest w sposób bardzo szeroki i w konsekwencji może prowadzić do wątpliwości interpretacyjnych co do momentu ujęcia faktury korygującej in minus. Dodatkowo, uzgodnienia dotyczące cen są dokonywane w dużych podmiotach przez działy zakupowe (oderwane od działów księgowanych odpowiedzialnych za ujęcie faktur w księgach), w konsekwencji zaproponowane rozwiązanie spowoduje wzrost obciążenia o charakterze administracyjnym oraz konieczność wdrożenia nowych procedur wewnętrznych w przypadku konieczności ujęcia faktury korygującej przed jej fizycznym otrzymaniem. Dodatkowo może przyczynić się do zwiększenia ilości korekt deklaracji VAT/ JPK z uwagi na konieczność wstecznego ujęcia korekty faktury.

Z treści uzasadnienia (strona 9) wynika, że „jeżeli podatnik w konkretnym przypadku nie dysponuje dokumentami innymi niż sama faktura korygująca, to wystawiona faktura korygująca również na gruncie wprowadzanych przepisów będzie dokumentem, z którego wynikają nowe warunki transakcji (w przypadku możliwości potwierdzenia, że faktura została dostarczona do nabywcy)”. Postulujemy zatem usunięcie w projektowanym art. 29a ust. 13 zwrotu w zdaniu pierwszym „i faktura ta jest zgodna z posiadaną dokumentacją”.

Ponadto skoro z perspektywy nabywcy otrzymanie faktury korygującej równoznaczne jest z momentem uzgodnienia warunków transakcji, w naszej ocenie racjonalnym byłoby, aby zasady dotyczące momentu korekty podatku naliczonego z perspektywy nabywcy zostały utrzymane w aktualnym brzmieniu (VAT naliczony podlega zmniejszeniu w momencie otrzymania faktury korygującej, chyba że podatek naliczony z faktury pierwotnej nie został jeszcze przez nabywcę odliczony).



Dodanie regulacji precyzujących, w jakim okresie należy ujmować podatek należny w przypadku faktur korygujących in plus

Proponowane rozwiązanie zawarte w dodawanym art. 29a ust. 17 zakłada, że

„W przypadku gdy podstawa opodatkowania ulega zwiększeniu, korekty tej podstawy dokonuje się w rozliczeniu za okres, w którym zaistniała przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania”.

Jednocześnie, uzasadnienie do Projektu wskazuje jak należy interpretować ten przepis:

„1) jeżeli korekta spowodowana jest przyczynami powstałymi już w momencie wystawienia faktury pierwotnej, to powinna ona zostać rozliczona w deklaracji podatkowej za okres, w którym została wykazana faktura pierwotna;

2) w sytuacji, gdy korekta jest spowodowana przyczynami zaistniałymi po dokonaniu sprzedaży (przykładowo zaistniały nowe okoliczności transakcji skutkujące zwiększeniem podstawy opodatkowania), korekta powinna być dokonana w deklaracji podatkowej za miesiąc, w którym wystawiono fakturę korygującą. Taki przypadek będzie miał miejsce, gdy w fakturze pierwotnej podatek należny został wykazany w prawidłowej wysokości, natomiast przyczyna korekty powstała później i nie była możliwa do przewidzenia w momencie wystawienia faktury pierwotnej;

3) późniejsze wykrycie błędu w fakturze pierwotnej, stanowi przyczynę zwiększenia podstawy opodatkowania rozliczanej w deklaracji podatkowej za okres, w którym została wykazana faktura pierwotna”.

W naszej ocenie, sposób rozumienia powyższego przepisu powinien wprost wynikać z ustawy o VAT. Jednocześnie, zasadne jest wskazanie precyzyjnych okoliczności, od których zależeć będzie uwzględnienie podatku należnego wstecz lub na bieżąco. Obecne wyjaśnienia nie rozstrzygają np. sytuacji, w której strony umowy przewidziały możliwość korekty in plus i określiły termin, ale wysokość korekty będzie zależała od czynników nieznanych na moment podpisania umowy/ dostawy towarów/wystawienia pierwotnej faktury.

Mając na uwadze powyższe proponujemy dodanie do art. 29a ust. 17 następujących zapisów:

„Jeżeli korekta, o której mowa w zdaniu pierwszym spowodowana jest przyczynami powstałymi już w momencie wystawienia faktury pierwotnej, w szczególności spowodowana jest błędem lub inną oczywistą omyłką i na moment wystawienia faktury pierwotnej możliwe było określenie wysokości korekty, to korekta powinna zostać rozliczona w deklaracji podatkowej za okres, w którym została wykazana faktura pierwotna. Jeżeli korekta, o której mowa w zdaniu pierwszym spowodowana jest przyczynami powstałymi po wystawieniu faktury pierwotnej, w szczególności zaistniały nowe okoliczności transakcji skutkujące zwiększeniem podstawy opodatkowania lub kwota korekty została ustalona po wystawieniu faktury korygującej, korekta powinna być dokonana w deklaracji podatkowej za miesiąc, w którym wystawiono fakturę korygującą”.



Dodanie regulacji wskazujących na moment powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku faktur korygujących in plus

Zgodnie z art. 1 pkt 3 lit. d oraz art. 1 pkt 4 Projektu, zakładane jest dodanie art. 29a ust. 17 dotyczącego ujmowania faktur korygujących in plus po stronie sprzedaży w zależności od przyczyny korekty, tj. momentu w którym zaistniała przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania.

Mając na uwadze, że w ustawie nie ma regulacji dotyczących zasad ujmowania podatku naliczonego przez nabywcę towarów i usługi w przypadku otrzymania faktury korygującej in plus, proponowane jest również dodanie regulacji w omawianym zakresie.

W praktyce bowiem w omawianym zakresie można spotkać dwa stanowiska organów podatkowych:

- *możliwość uwzględnienia podatku naliczonego w rozliczeniu za okres otrzymania faktury lub też za jeden z dwóch następujących okresów rozliczeniowych - tak np. Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 13 stycznia 2020 r. sygn. 0112-KDIL4.4012.548.2019.2.JK;*
- *możliwość uwzględnienia podatku naliczonego wyłącznie w rozliczeniu za okres otrzymania faktury (tak np. Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 14 marca 2018 r. 0111-KDIB3-1.4012.814.2017.2.IK).*

Mając na uwadze powyższe proponujemy dodanie w Projekcie art. 86 ust. 19c w następującym brzmieniu:

„W przypadku, o którym mowa w art. 29a ust. 17, nabywca towaru lub usługi jest uprawniony do zwiększenia kwoty podatku naliczonego na zasadach przewidzianych w art. 86 ust. 10, 10b i 11 ustawy”.

Dodanie powyżej regulacji, pozwoli na uniknięcie wątpliwości, kiedy nabywcy towaru lub usługi otrzymującego fakturę korygującą in plus przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego.

4. Uwaga do art. 1 pkt 5 projektu (zmiana w art. 31a ustawy o VAT – wprowadzenie opcji stosowania kursu walutowego CIT przez 12 miesięcy)

Proponowane rozwiązanie oceniamy pozytywnie, z tym zastrzeżeniem, że projekt wprowadza opcję stosowania kursu walutowego CIT przez okres 12 miesięcy. Nie przewidziano odstępstw od tej zasady. Proponujemy rozważenie stosowania rozwiązania w pełni opcjonalnego - tak jak ma to miejsce w przypadku opcji stosowania kursu Europejskiego Banku Centralnego.

Poddajemy także pod rozważenie wprowadzenie obowiązku informowania nabywcy przez sprzedawcę w wystawionej fakturze o stosowaniu kursu CIT – będzie to przydatna informacja w celu weryfikacji przez nabywcę prawidłowości kwoty podatku VAT do odliczenia.

Warto rozważyć także wprowadzenie szerszych zmian w zakresie stosowania kursów walutowych: kursy walutowe dla faktur korygujących i tzw. zbiorczych faktur korygujących (przyznany rabat).



Praktyka orzecznicza w VAT pozwala na stosowanie kursu walutowego właściwego dla wystawionej faktury korygującej – tj. bieżący kursy walutowy. Jeden kurs walutowy (bieżący) można także stosować dla korekt zbiorczych. W wydawanych interpretacjach indywidualnych dla celów CIT organy podatkowe wskazują natomiast, że należy stosować kurs walutowy właściwy dla faktury pierwotnej/ faktur pierwotnych. Praktyka stosowania przepisów w VAT i CIT jest zatem inna, i wskazane jest uregulowanie także tego obszaru.

5. Uwaga do art. 1 pkt 10 projektu (dodawany art. 42ha do ustawy VAT – ograniczenie ważności WIS do 3 lat)

Zgodnie z założeniem, wiążące informacje stawkowe miały wpływać na łatwiejsze identyfikowanie towarów i usług na potrzeby podatku VAT, co miało m.in. dawać podatnikom większą pewność co do prawidłowości zastosowanych stawek VAT. Z tej perspektywy wprowadzenie regulacji zakładającej ważność wydawanych WIS wyłącznie przez okres 3 lat w tym zakresie nie ma uzasadnienia. Propozycję tę uzasadniają następujące przesłanki:

- niezrozumiałe jest, jakie okoliczności miałyby zajść jedynie pod wpływem czasu, aby wpływały one na zmianę klasyfikacji towaru czy usługi do danego grupowania/ kodu po trzech latach, w sytuacji kiedy sam towar (usługa) nie uległ zmianie, i jego klasyfikacja również nie uległa zmianie. Skoro towary czy usługi o określonych właściwościach, charakterystyce etc. zostały zaklasyfikowane do danego grupowania/ kodu, to nie ma jakiegokolwiek uzasadnienia, aby ten sam towar lub usługa mogły zostać zaklasyfikowane do innego grupowania po upływie 3 lat (co w konsekwencji mogłoby wpłynąć na zmianę stosowanej stawki podatku VAT w stosunku do tego samego towaru czy usługi, bez jakiegokolwiek zmiany stanu prawnego i jego właściwości etc.). Taka konstrukcja naruszałaby zasadę pewności prawa;
- nie ma uzasadnienia, aby przyjmować taki sam termin ważności WIS, co wiążących informacji taryfowych z uwagi na odmiennosc obu instytucji. Przede wszystkim, WIT to decyzja w sprawie klasyfikacji towarów obowiązująca na terenie całej Unii Europejskiej, która określa właściwy kod taryfy celnej dla danego towaru na cele dokonywania zgłoszeń celnych w Unii Europejskiej. Wydany WIT obligatoryjnie wskazywany jest w zgłoszeniach celnych towaru objętego danym WITem dokonywanych w całej Unii Europejskiej. WIS obowiązuje natomiast wyłącznie w Polsce i jak wskazano powyżej idea wprowadzenia WIS była odmienna niż zastosowania WIT;
- zgodnie z założeniami, WIS miał spełniać funkcję ochroną, podobną do interpretacji indywidualnych, których ważność nie jest określona czasowo. Stąd też okres ich mocy wiążącej powinien być taki sam, tj. co do zasady nieograniczony z góry. O zbieżności w konstrukcji tych przepisów świadczy np. proponowana zmiana art. 42b ust. 3a i 3b ustawy o VAT, zakładająca, że wnioskodawca występujący o wydanie WIS będzie składał oświadczenie – pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń – że w dniu złożenia wniosku,



w zakresie przedmiotowym wniosku, nie toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa ani celno-skarbowa oraz, że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego. Podobne rozwiązanie funkcjonuje w ramach systemu indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego;

- należy pamiętać, że art. 42h ust. 3 ustawy o VAT daje możliwość zmiany wydanej wiążącej informacji stawkowej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w określonych sytuacjach w tym np. gdy WIS nie jest zgodna z przepisami prawa w wyniku błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Powołany przepis przewiduje więc możliwość usunięcia z obrotu prawnego nieprawidłowych WIS.
- w przypadku ustalenia trzyletniego okresu ważności WIS należy spodziewać się, że pomimo braku zmian przepisów podatkicy co 3 lata będą składać identycznie brzmiące wnioski o WIS, co niepotrzebnie obciążać będzie pracą administrację skarbową.

W konsekwencji postulujemy o odstąpienie od propozycji wprowadzenia do ustawy o VAT art. 42ha, jako konstrukcji mogącej wpływać na ograniczenie stosowania wiążącej informacji stawkowej i zaburzenie zasady pewności prawa.

Wprowadzenie regulacji zakładającej ważność WIS wydanych przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej przez okres 3 lat od daty wejścia w życie, również narusza zasadę pewności prawa oraz w szczególności narusza zasadę niedziałania prawa wstecz. Podatnicy otrzymujący WIS od czasu wejścia w życie WISów, działali w przekonaniu o ich bezterminowej mocy obowiązującej (w zgodzie z obowiązującym prawem na dzień uzyskania WIS). Stąd też wprowadzenie projektowanej regulacji zagraża pewności obrotu prawnego, ale także niesie za sobą ryzyko naruszenia zaufania podatników względem organów podatkowych.

Mając na uwadze powyższe, postulowane jest (w przypadku nieuwzględnienia postulatu wskazanego w pkt. 1.1. niniejszego pisma) usunięcie art. 7 z Projektu.

6. Uwaga do art. 1 pkt 12 lit a projektu (zmiana w art. 86 ustawy o VAT – wydłużenie terminu odliczenia VAT naliczonego)

W pełni popieramy propozycję wydłużenia okresu, w którym podatnik może odliczyć kwotę podatku naliczonego bez konieczności dokonywania korekty deklaracji za przeszły okres. Zważywszy jednak, iż ewentualnie „przesunięcie” w czasie odliczenia podatku naliczonego przez podatnika nie wiąże się z żadnymi negatywnymi konsekwencjami po stronie Skarbu Państwa, sugerujemy wydłużenie tego terminu do 6 kolejnych miesięcy, przypadających po miesiącu, w którym powstało prawo do odliczenia podatku naliczonego. W naszej ocenie, takie rozwiązanie zmniejszy obciążenia administracyjne po stronie podatników w odniesieniu do faktur zakupowych, które z różnych przyczyn nie zostały rozliczone w terminie. Wydłużenie terminu do 6 miesięcy pozwoli na uniknięcie potencjalnych komplikacji związanych z terminowym przepływem dokumentacji, co ma szczególne znaczenie w dobie



pandemii COVID-19, kiedy jest to utrudnione. Dodatkowo ustanowienie 6-miesięcznego okresu na skorzystanie z możliwości obniżenia kwoty podatku należnego zapewni spójność z innymi regulacjami odnoszącymi się do obiegu dokumentów na linii sprzedawca-nabywca, w szczególności art. 41 ust. 9a ustawy o VAT.

Ponadto, należy doprecyzować art. 86 ust. 11 ustawy o VAT, poprzez dodanie do niego odniesienia do art. 86 ust. 10b, przez co powinien otrzymać brzmienie: *„Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego w terminach określonych w ust. 10, 10b, 10d i 10e, może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z trzech następujących okresów rozliczeniowych”*.

Obecne brzmienie art. 86 ust. 11 ustawy o VAT rodzi wątpliwości co do tego, czy jeśli podatnik otrzyma fakturę zakupową po upływie dwóch (po wprowadzeniu w życie Projektu – trzech) miesięcy od powstania obowiązku podatkowego po stronie sprzedawcy, to czy nabywca będzie mógł ująć tę fakturę w miesiącu jej otrzymania, czy też powinien dokonać korekty deklaracji. Choć obecnie orzecznictwo podatkowe opowiada się za pierwszym rozwiązaniem, to jednak nie wynika ono wprost z przepisów ustawy o VAT, co powoduje stan niepewności po stronie podatników.

7. Uwaga do art. 1 pkt projektu (zmiana w art. 88 ust. 1 pkt 4)

Postulujemy ograniczenie w zakresie możliwości skorzystania z prawa do obniżenia kwoty podatku należnego z tytułu nabywanych usług noclegowych i gastronomicznych do usług rozliczanych z zastosowaniem art. 8 ust. 2a (refakturowanych) na rzecz możliwości odliczenia VAT w razie odsprzedaży przedmiotowych usług, niezależnie od tego, w jakiej formie ona następuje.

Część podatników nabywa usługi noclegowe czy gastronomiczne w celu świadczenia własnych usług kompleksowych. Tym samym, częstym zjawiskiem będzie umieszczenie na fakturze nazwy usługi kompleksowej polegającej np. na organizacji konferencji, zamiast refakturowania nabywanych usług noclegowych i gastronomicznych. Sytuacja podatnika nabywającego omawiane usługi na cele świadczenia usług „własnych”, o charakterze odmiennym od noclegowych i gastronomicznych dzięki uzupełnieniu o inne świadczenia, w praktyce nie powinna różnić się od sytuacji podatników bezpośrednio „odsprzedaających” nabywane usługi noclegowe i gastronomiczne bez uzupełnienia ich o inne świadczenia. Tym samym, jednolita powinna być ich sytuacja prawna w zakresie prawa do obniżenia kwoty podatku należnego.

Ponadto analogicznie należały potraktować usługi gastronomiczne. Podejście do usług gastronomicznych i hotelowych powinno być analogiczne, tym bardziej, że często usługi te współwystępują na fakturze.



9. Uwaga do art. 1 pkt 20 projektu (zmiana w art. 108a ust. 1a)

Należy doprecyzować przepis poprzez wskazanie, że obowiązek zastosowania mechanizmu podzielonej płatności dotyczy podatników będących przedsiębiorcami w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1292 z późn. zm.). Podatnicy VAT, którzy nie są przedsiębiorcami, nie będą mieli możliwości spełnienia obowiązku nałożonego tym przepisem, z powodu nieposiadania rachunku rozliczeniowego, o którym mowa w art. 49 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2357 z późn. zm.). W szczególności biorąc pod uwagę fakt, iż nie mają nawet możliwości założenia takiego rachunku, ponieważ instytucje finansowe umożliwiają otwarcie takich rachunków wyłącznie podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą.

Proponujemy rozważenie wprowadzenia analogicznego doprecyzowania w art. 15d ustawy o CIT, celem zachowania spójności obu regulacji.

10. Uwaga do art. 1 pkt 25 projektu (zmiana w art. 112b ustawy VAT)

Przepis ten dotyczy dodatkowego zobowiązania podatkowego. W obecnym brzmieniu przepis mówi o dodatkowym zobowiązaniu od "*kwoty zniżenia zobowiązania podatkowego albo kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku...*". Ustawa zmieniająca zastępuje słowo "albo" przecinkiem, co oznacza, że dodatkowe zobowiązanie będzie ustalane i od zniżonego zobowiązania, i od zawyżonego zwrotu. Postulujemy o pozostaniu przy dotychczasowym brzmieniu przepisu.

II. Dodatkowe uwagi i postulaty, które w naszej ocenie powinny się znaleźć wśród propozycji zmian zawartych w projekcie nowelizacji, tzw. SLIM VAT

1. Propozycja uregulowania kwestii opodatkowania tzw. rabatów pośrednich i zwrotów z kart prepaid

Proponujemy dodatkowo do art. 29a ust. 10, punktu 5 stanowiącego, że podstawę opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 13, obniża się *o wartość zwróconych kwot należności za towar lub usługę nabywcy niebędącemu bezpośrednim kontrahentem podatnika.*

Wątpliwości związane z opodatkowaniem rabatów pośrednich są przedmiotem wyjaśnień dokonywanych w drodze interpretacji indywidualnych prawa podatkowego albo orzecznictwa sądowego. Zgodnie z przyjętą linią orzeczniczą podatnicy mają prawo do pomniejszenia podstawy opodatkowania z tytułu tzw. rabatów pośrednich. Podobnych rozstrzygnięć nie ma w przypadku wątpliwości związanych ze zwrotami z tytułu rozliczenia kart podarunkowych i voucherów o charakterze bonów SPV.

Przyjęcie propozycji do art. 29a ust. 10 wymaga odpowiedniej zmiany, którą uwzględniając uwagę w części I uwaga 3, proponujemy dodać w art. 86 ust. 19d:

„W przypadku gdy nabywca towaru lub usługi otrzymał od podmiotu innego niż bezpośredni kontrahent zwrot kwoty należności za towar lub usługę, jest on obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego o tę kwotę w rozliczeniu za okres, w którym tę kwotę otrzymał, nie wcześniej niż w okresie, w którym skorzystał z prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.”

2. Ujednoczenie zasad korygowania eksportu oraz WDT

W naszej ocenie, niezasadne jest utrzymywanie różnych zasad zastosowania stawki 0% VAT w przypadku nieotrzymania dokumentów potwierdzających wywóz towarów do nabywcy w UE i poza UE w miesiącu dostawy i wykazania tych transakcji najpierw ze stawką krajową. Obecnie bowiem przepisy stanowią, że:

- w przypadku eksportu, zgodnie art. 41 ust. 9 ustawy o VAT - „Otrzymanie przez podatnika dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej w terminie późniejszym niż określony w ust. 6 i 7 upoważnia podatnika do dokonania korekty podatku należnego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik otrzymał ten dokument”.
- w przypadku WDT, w myśl art. 42 ust. 12a ustawy o VAT – „W przypadkach, o których mowa w ust. 12, otrzymanie dowodów, o których mowa w ust. 1 pkt 2, upoważnia podatnika do wykazania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów ze stawką 0% w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, za okres rozliczeniowy, w którym dostawa ta została dokonana, i dokonania korekty deklaracji podatkowej oraz odpowiednio informacji podsumowującej, o której mowa w art. 100 ust. 1”.

W naszej ocenie, niezasadne jest więc utrzymywanie zasady wykazywania transakcji ze stawką 0% VAT na bieżąco w przypadku eksportu oraz wstecznego wykazywania w przypadku WDT.

Sugerujemy więc, aby art. 42 ust. 12a ustawy o VAT otrzymał brzmienie: – „W przypadkach, o których mowa w ust. 12, otrzymanie dowodów, o których mowa w ust. 1 pkt 2, upoważnia podatnika do wykazania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów ze stawką 0% w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, za okres rozliczeniowy, w którym podatnik otrzymał te dowody, i dokonania w deklaracji podatkowej za ten okres korekty podatku należnego oraz do wykazania jej w informacji podsumowującej, o której mowa w art. 100 ust. 1, za okres dokonania dostawy”.



3. Propozycja w zakresie art. 42b ust. 4 ustawy VAT

Wskazana regulacja daje podatnikom możliwość zawarcia we wniosku o wydanie Wiążącej informacji stawkowej (WIS) żądania sklasyfikowania towaru lub usługi na potrzeby stosowania przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Jednakże, przepis ten nie dopuszcza wprost możliwości zawarcia wyżej wskazanego żądania w przypadku, gdy ma ono służyć celom innym niż określenie stawki podatku przez podatnika.

Postulujemy zmianę, poprzez usunięcie fragmentu: „oraz przepisów wykonawczych wydanych na jej podstawie, innych niż dotyczące określenia stawki podatku”.

Zabieg ten przyczyni się do usunięcia wątpliwości, czy przedmiotem WIS mogą być żądania sklasyfikowania towaru lub usługi również w celach innych niż określenie stawki podatku, jak na przykład prawidłowe zidentyfikowanie obowiązku stosowania mechanizmu podzielonej płatności. W obecnym stanie prawnym, wnioski o wydanie WIS dla potrzeb innych niż określenie stawki, pozostawiane są bez rozpatrzenia. Działania te na ogólną niekorzyść (zarówno po stronie podatników, jak i administracji skarbowej), ponieważ potencjalnie może pomniejszać poprawność i pewność klasyfikacji dokonywanych przez podatników na potrzeby inne, niż określenie stawek podatku, w tym prowadzić do niedokonania płatności za pośrednictwem mechanizmu podzielonej płatności, mimo takiego obowiązku. Zmiana przyczyni się więc wręcz do „uszczelnienia” systemu podatkowego.

Problemem związanym z wydawaniem WIS jest także fakt uchylania się administracji od wydawania WISów dotyczących bardziej skomplikowanych sytuacji – świadczeń kompleksowych lub dostaw towarów złożonych. Organ nie podejmuje oceny, czy dane świadczenie złożone albo dostawa złożona faktycznie powinny być objęte jedną stawką VAT (tak dzieje się np. w przypadku sprzedaży produktów w zestawach, np. w limitowanych świątecznych edycjach, gdzie w kartonie zapakowane jest kilka towarów razem, albo też dołączona jest dodatkowo zabawka, gadżet). Nie można tu uzyskać realnej ochrony, gdyż klasyfikacja takich przypadków pod kątem zestawu z punktu widzenia CN jest rozbieżna z orzecznictwem TS UE w sprawie dostaw złożonych.

4. Propozycja w zakresie art. 86 ust. 10b pkt 2) lit. b oraz ust. 3 oraz art. 86 ust. 10i ustawy VAT

W naszej ocenie, podstawowym założeniem projektu mającego na celu uproszczenie rozliczeń w zakresie podatku VAT powinien być powrót do neutralnego rozliczania WNT, importu usług oraz dostawy towarów w ramach odwrotnego obciążenia.

Przepisy nakładające na podatników dodatkowe obciążenia w przypadku prawidłowego wykazania podatku należnego wynikającego z tego typu transakcji w terminie późniejszym niż 3 miesiące, licząc od upływu miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy, uważamy za zbyt restrykcyjne i niemające uzasadnienia merytorycznego. Transakcje takie z samego założenia powinny być dla podatników neutralne i obarczanie tej neutralności jakimikolwiek wymogami niewynikającymi z Dyrektywy VAT należy uznać za nieuzasadnione.



W tym miejscu warto zwrócić uwagę, iż od momentu wejścia w życie przedmiotowych regulacji ich zgodność z Dyrektywą VAT (w szczególności zaś z zasadą neutralności VAT) była wielokrotnie kwestionowana przez sądy administracyjne. Wątpliwości te doprowadziły do skierowania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (sygn. I SA/GI 495/19) pytania prejudycjalnego do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w tej sprawie do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Biorąc pod uwagę przedmiotowe wątpliwości oraz przyświecającą ustawodawcy chęć uproszczenia rozliczeń VAT, sugerujemy powrót do poprzedniego brzmienia analizowanych przepisów.

Propozycja przepisu

Ust. 10b

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa w:

(...)

2) ust. 2 pkt 4 lit. c – powstaje zgodnie z ust. 10, pod warunkiem, że podatnik:

(...)

b) uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek;

(...)

3) ust. 2 pkt 4 lit. a, b i d – powstaje zgodnie z ust. 10, pod warunkiem że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu tych transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek.

5. Propozycja w zakresie art. 86 ust. 13 ustawy o VAT

Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 10d, 10e i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 13a.

W naszej ocenie, poza samym wydłużeniem terminu na odliczenie podatku naliczonego, proponowanym przez projektodawcę, pożądana jest również zmiana przepisu, który w przypadku upływu tego terminu zmusza podatnika do korekty okresu rozliczeniowego, w którym powstało prawo do odliczenia. Obecne brzmienie przepisu nie daje podatnikowi (po upływie terminu na odliczenie podatku naliczonego) żadnej swobody w zakresie jego wykazania. Brzmienie takie wydaje się być zbyt



restrykcyjne i niejednokrotnie zmusza podatników wykazujących „przeterminowane” faktury zakupowe do korygowania deklaracji za wiele przeszłych okresów. Postulujemy uelastyczenie analizowanego przepisu, tak aby pozwalał on na uwzględnienie „przeterminowanej” faktury zakupowej w deklaracji za dowolny okres rozliczeniowy, w którym podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego. Takie brzmienie przepisu pozwoli uniknąć wielu zbędnych korekt (poprzez umożliwienie uwzględnienia w korekcie deklaracji za wybrany okres rozliczeniowy faktur, dla których prawo do odliczenia powstało w kilku różnych okresach). Jednocześnie, przedmiotowa zmiana nie będzie miała żadnego negatywnego wpływu na Skarb Państwa.

Ograniczanie prawa do korekty tylko do okresu, w którym powstało prawo do odliczenia jest nieuzasadnione, ponieważ wskazuje na niekonsekwencję ustawodawcy – wybór miesiąca w którym dokonane zostanie odliczenie podatku naliczonego jest możliwy w przypadku „bieżącego” rozliczania podatku naliczonego (art. 86 ust. 11 ustawy o VAT), a jest niedozwolony w przypadku korygowania wcześniejszych rozliczeń (art. 86 ust. 13 i ust. 13a ustawy o VAT). Bez wyraźnej przyczyny omawiane regulacje różnicują więc sytuacje podatników jedynie w zależności od tego, czy wykazują oni podatek naliczony „na bieżąco” w deklaracji pierwotnej, czy składają korektę deklaracji za poprzednie okresy, choć w obydwu przypadkach wykonują to samo prawo, czyli uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego.

Z tego powodu proponujemy wprowadzenie następujących zmian art. 86 ust. 13 oraz 13a:

„Art. 86

13. Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 10b, 10d, 10e i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego lub za jeden z dwóch następujących okresów rozliczeniowych, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 13a”.

13a. Jeżeli podatnik w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dostawy towarów oraz świadczenia usług, dla których zgodnie z art. 17 podatnikiem jest nabywca towarów lub usług, nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10 i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego lub za jeden z dwóch następujących okresów rozliczeniowych, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od końca roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego”.

6. Propozycja w zakresie art. 89a ust. 2 pkt 1-3 ustawy o VAT – tzw. ulga na złe długi

Możliwość skorzystania z ulgi na złe długi pozwala wierzycielom, którzy wykonali usługę lub dostarczyli towar, ale nie dostali za nie zapłaty, skorygować podstawę opodatkowania VAT i podatek należny po



upływie 90 dni od upływu terminu płatności. Jest to bardzo ważne uprawnienie podatnika (szczególnie w dobie pandemii koronawirusa), gdyż pozwala w przypadku całkowitego lub częściowego braku zapłaty, pomniejszyć podstawę opodatkowania o wartość niezapłaconej należności, i w konsekwencji odzyskać podatek VAT uiszczony do urzędu skarbowego od nieuregulowanej faktury.

Należy zauważyć, że w polskim porządku prawnym możliwość skorzystania z ulgi na złe długi jest obwarowana licznymi warunkami, które w naszej ocenie stanowią istotną przeszkodę dla możliwości skorzystania z powołanej instytucji. Jesteśmy świadomi, iż postanowieniem NSA z dnia 6 grudnia 2018 r., sygn. akt I FSK 2261/15 do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej zostało skierowane pytanie prejudycjalne w zakresie ulgi na złe długi. Jak jednak zauważyła Rzecznik Generalna J. Kokott w przedstawionej opinii, w zakresie w jakim pytania zadane przez sąd krajowy dotyczą okoliczności, w których dłużnik nie jest w chwili dokonania korekty zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, pytania te mają charakter hipotetyczny, i w konsekwencji są niedopuszczalne (zgodnie ze stanem faktycznym przedstawionym Trybunałowi dłużnik Spółki był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny zarówno w chwili wykonywania świadczenia, jak również w chwili złożenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej). Z tego powodu prawdopodobne jest, że również TSUE nie odniesie się do tych kwestii.

Zwracamy jednak uwagę na wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 maja 2019 r. sygn. C-127/18 w sprawie A-PACK CZ S.R.O. v. ODVOLACÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, w którym TSUE zauważył, że:

„Artykuł 90 dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej - dalej dyrektywa 2006/112 - należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewidują, że podatnik nie może dokonać korekty podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności przez dłużnika kwoty należnej z tytułu transakcji podlegającej temu podatkowi, jeżeli dłużnik ten nie jest już podatnikiem VAT”.

Mając na uwadze powyższe, postulujemy usunięcie art. 89a ust. 2 pkt. 3 lit. a) w zakresie w jakim wymaga on, aby dłużnik na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, był podatnikiem zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny. Tezy komentowanego orzeczenia TSUE powinny być interpretowane bowiem w taki sposób, aby zezwolić na zastosowanie ulgi na złe długi, tak na gruncie prawa polskiego, czeskiego, jak i innych przepisów krajowych, zawsze wtedy, kiedy wiarygodność jest nieściągalna, niezależnie od spełnienia innych formalnych warunków, w tym w szczególności w zależności od statusu kontrahenta, jako zarejestrowanego podatnika VAT w momencie korzystania z ulgi. Jak podkreślono, ostateczne wykreślenie dłużnika z rejestru VAT, co było przedmiotem sporu, jest tylko kolejnym dowodem na nieściągalność wiarygodności, a nie warunkiem, który może uniemożliwiać korektę rozliczeń.



Ponadto w naszej ocenie należy zrezygnować z wyłączenia możliwości stosowania przedmiotowej ulgi w odniesieniu do sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz znieść 2-letni terminu na skorzystanie z ulgi.

Postulujemy także uwzględnienie opinii Rzecznika Generalnego TSUE z dnia 4 czerwca 2020 r. (C-335/19), zgodnie z którą wyłączenie możliwości skorzystania z ulgi ze względu na fakt, że w chwili wykonania świadczenia lub w chwili dokonania korekty odbiorca świadczenia jest już w trakcie postępowania upadłościowego lub w likwidacji, jest niezgodne z prawem unijnym.

7. Propozycja w zakresie art. 106j ust. 3 – wystawianie zbiorczych faktur korygujących

Nie ulega wątpliwości, że sama idea „zbiorczej” faktury korygującej jest godna uznania i możliwość wystawiania tego rodzaju dokumentu oceniamy pozytywnie.

Wprowadzone jednak w ustawie o VAT wymogi dotyczące „zbiorczej” faktury korygującej nijak mają się do idei upraszczania rozliczeń i ograniczania obowiązków administracyjnych po stronie podatników. Zgodnie bowiem z obowiązującym brzmieniem przepisu, wystawiając „zbiorczą” fakturę korygującą podatnik musi „dodatkowo” (poza wymogami przewidzianymi w ustawie dla każdej faktury) wskazać okres, którego taka korekta dotyczy, zaś jedyne ułatwienia przewidziane w tym zakresie ograniczają się do możliwości pominięcia numeru VAT nabywcy, daty dokonania poszczególnych dostaw/ usług dokumentowanych fakturą pierwotną oraz nazwy towaru lub usługi objętych korektą.

W praktyce oznacza to, że podatnik wystawiając fakturę korygującą dotyczącą wszystkich dostaw/ usług na rzecz jednego odbiorcy w danym okresie rozliczeniowym powinien umieścić na fakturze korygującej numery oraz daty wystawienia wszystkich faktur pierwotnych objętych korektą. W dobie sprawozdawczości JPK (dzięki której organy mogą bez większych trudności ustalić faktury dokumentujące wszystkie dostawy/ usługi na rzecz danego kontrahenta w danym okresie) taki wymóg, sprawiający podatnikom wiele problemów, wydaje się być zupełnie nieuzasadniony.

Co więcej, nie widzimy powodu, dla którego możliwość wystawienia zbiorczej faktury korygującej miałyby być zarezerwowana wyłącznie dla udzielanych opustów lub obniżek cen – w obrocie gospodarczym powszechne są obecnie również podwyżki cen dotyczące wszystkich dostaw/ usług wykonanych na rzecz danego kontrahenta w danym okresie rozliczeniowym. W konsekwencji, przepisy ustawy o VAT powinny wprost przewidywać możliwość wystawienia „zbiorczej” faktury korygującej również w odniesieniu do takich przypadków.

Propozycja przepisu

W przypadku gdy podatnik dokonuje zmiany ceny, o której mowa w ust. 1 pkt 1, 2 lub 5, w odniesieniu do wszystkich dostaw towarów lub usług dokonanych lub świadczonych na rzecz jednego odbiorcy w danym okresie, faktura korygująca, o której mowa w ust. 2:

- 1) powinna zawierać dodatkowo wskazanie okresu, do którego odnosi się zmiana ceny;*



- 2) może nie zawierać danych określonych w art. 106e ust. 1 pkt 1, 2, 5 i 6 oraz nazwy (rodzaju) towaru lub usługi objętych korektą.

8. Jednoznaczne uregulowanie procedury wykreślenia podatnika VAT z rejestru podatników

Wskutek nowelizacji art. 96 ustawy o VAT został całkowicie wyeliminowany obowiązek zawiadomienia podatnika o wykreśleniu go z rejestru VAT. Z perspektywy podatnika zawiadomienie było istotne, gdyż pozwalało na podjęcie przez niego kontroli sądowej zasadności wykreślenia z rejestru VAT. Braki w tym zakresie są eliminowane w drodze wykładni prokonstytucyjnej prezentowanej przez sądy administracyjne (zob. np. wyroki WSA: w Gdańsku: z 4 czerwca 2019 r., I SA/Gd 558/19; z 28 maja 2019 r., I SA/Gd 392/19; we Wrocławiu z 5 marca 2019 r., I SA/Wr 1164/19, wszystkie w CBOSA). Z tego względu zasadne jest przywrócenie instytucji zawiadomienia. Warto byłoby również rozważyć jednoznaczne określenie prawnej formy wykreślenia podatnika z rejestru (czynność materialno-techniczna, czy decyzja administracyjna). Obecnie formę prawną wyprowadza się w drodze wykładni. Część sądów administracyjnych prezentuje pogląd o potrzebie wydania decyzji administracyjnej, gdyż czynność wykreślenia kształtuje sytuację prawną podatnika (zob. np. wyrok NSA z 8 czerwca 2016 r., I FSK 293/15; wyrok WSA w Warszawie z 13 lipca 2018 r., III SA/Wa 3158/17, wszystkie w CBOSA). Wydaje się, że przyjęcie decyzji administracyjnej jako prawnej formy wykreślenia byłoby najbardziej właściwe, ponieważ gwarantowałyby poszanowanie prawa podatnika do obrony jego interesu prawnego na drodze prawnie uregulowanej procedury.

9. Skrócenie terminu zwrotu VAT do 15 dni oraz maksymalny termin na załatwienie sprawy

W świetle obecnie obowiązujących rozwiązań podatnik może żądać zwrotu nadwyżki VAT naliczonego nad VAT należnym w terminie 60 dni. Przyspieszony 25-dniowy termin zwrotu dotyczy podatników, u których zwrot wynika m.in. z faktur opłaconych przelewem bankowym, spełniających dodatkowe warunki zwrotu (art. 87 ust. 6 ustawy o VAT) lub podatników żądających zwrotu na rachunek VAT (art. 87 ust. 6a ustawy o VAT).

Zgodnie z art. 87 ust. 2 ustawy o VAT w przypadku, gdy zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, wskazany termin może zostać przedłużony do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego.

Praktyka pokazuje, że organy podatkowe bardzo często korzystają z przesłanki „konieczności dodatkowego zweryfikowania”, jako przesłanki mającej uzasadnić wydłużenie terminu zwrotu. Postulujemy, aby w myśl zasady SLIM VAT (simple, local and modern) skrócić termin zwrotu VAT z obecnych 25 do 15 dni od dnia złożenia rozliczenia w przypadku spełnienia ustawowych przesłanek oraz z obecnych 60 do 30 dni w innych przypadkach.



Korzystnym i przełomowym rozwiązaniem byłoby również wprowadzenie ograniczenia możliwości przedłużania weryfikacji zasadności zwrotu np. do jednego razu, i to z zastrzeżeniem np. uprawdopodobnienia popełnienia przestępstwa karnoskarbowego jako okoliczności wstrzymującej zwrot. W tym zakresie bowiem występuje obszar największych nadużyć w działaniach organów podatkowych, które przez takie (często nieuzasadnione) działania są negatywnie oceniane i odbierane przez przedsiębiorców, co w efekcie skutkuje brakiem wzajemnego zaufania na linii organ podatkowy – przedsiębiorca.

Wprowadzenie zasady jednokrotności przedłużania załatwiania sprawy zwrotów VAT ograniczałoby „patologie” polskiego systemu fiskalnego, gdzie zwrot VAT za dany miesiąc następuje często po upływie ponad roku od dnia złożenia stosownych deklaracji i dokumentów.

10. Wprowadzenie zasady przekazania środków z rachunku VAT na żądanie

Wobec wprowadzenia do polskiego systemu podatkowego mechanizmu podzielonej płatności (MPP, split payment) nastąpiła konieczność technicznego wyodrębnienia oddzielnego rachunku bankowego od bieżącego rachunku rozliczeniowego firm. Taki rachunek jest tworzony przez bank automatycznie, jako dodatkowe konto do każdego rachunku rozliczeniowego (firmowego). Stąd też pod rachunek rozliczeniowy „podpięty jest” rachunek VAT, na który trafiają środki stanowiące kwotę VAT z danej transakcji wykonanej z zastosowaniem MPP. Zgodnie z obecnymi rozwiązaniami możliwość dokonywania operacji z rachunku VAT jest dosyć mocno ograniczona do zapłat należności publicznoprawnych, należności do ZUS itd. Katalog ten i tak uległ rozszerzeniu, co należy ocenić pozytywnie.

Proponujemy kolejne rozszerzenie możliwości wykorzystywania środków zgromadzonych na koncie VAT poprzez wprowadzenie zasady przekazania środków z rachunku VAT na żądanie na dowolny cel wskazany przez podatnika. Nie ulega przecież wątpliwości, że chodzi o środki pozostające jego własnością. Niektórzy przedsiębiorcy wykonujący wiele transakcji z zastosowaniem MPP nie są w stanie wydatkować całości kwot zgromadzonych na tym rachunku na cel wskazany wprost w Prawie bankowym, a jednocześnie mają potrzebę sfinansowania innych celów firmowych takich jak np. wypłata wynagrodzeń pracowniczych czy zapłata podwykonawcom. Co za tym idzie na rachunku VAT tworzą się ogromne nadwyżki.

Obecne przepisy przewidują procedurę wystąpienia do naczelnika urzędu skarbowego z wnioskiem o uwolnienie środków zgromadzonych na rachunku VAT, czyli przekazanie środków na podstawowy rachunek rozliczeniowy. Naczelnik US może odmówić przekazania środków, mimo, że te cały czas należą do przedsiębiorcy.

Zasadna jest zmiana koncepcji przesunięć środków między rachunkami należącymi do podatnika. Przedsiębiorca w myśl postulowanej koncepcji oraz w myśl zasady SLIM VAT, występowałby do Naczelnika z wnioskiem o uwolnienie środków, a naczelnik US nie mógłby na takie przesunięcie kwot



się nie zgodzić, o ile: nie byłaby prowadzona kontrola/ postępowanie podatkowe w stosunku do podatnika (1) lub nie zasłoby uzasadnione podejrzenie przestępstwa karnoskarbowego (2). Przesunięcie środków między rachunkami podatnika powinno mieć charakter urzędowego wykonania dyspozycji właściciela środków, z zastrzeżeniem możliwości ingerencji w treść tej dyspozycji poprzez odmowę naczelnika umotywowaną przesłankami, o których mowa powyżej.

11. Moment powstania zobowiązania podatkowego w przypadku refaktury

Przepisy ustawy o VAT i przepisy wykonawcze, dotyczące teŹ ustawy, nie zawierają szczególnych regulacji w zakresie obowiązku podatkowego związanego w refakturowaniem usług. Samo nawet słowo nie pojawia się *de facto* w tych przepisach. Wobec braku przepisów szczególnych podatnicy stosują się do istniejących przepisów i wykształconej wokół nich linii orzeczniczej oraz podejścia organów wyrażonego m.in. w interpretacjach indywidualnych.

Problemem jaki dostrzeŹliśmy, oraz który był sygnalizowany przez inne podmioty działające na rynku, jest moment powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do refakturowanych usług. W obecnie obowiązującym stanie prawnym dominującym poglądem w odniesieniu do ustalenia momentu powstawania obowiązku podatkowego jest odwołanie do ogólnej zasady określonej w art. 19a ust. 1 ustawy o VAT. Zgodnie z regulacją tego artykułu obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi. Konsekwentnie podatek, który ma refakturować usługę powinien wystawiając refakturę na finalnego beneficjenta stosując tę samą wartość usługi oraz stawkę jaka została zastosowana wobec niego. W tym miejscu powstają problemy, w konsekwencji których podatek jest zmuszony do składania korekt deklaracji za okresy minione. Często sytuacją są opóźnienia w przesyłaniu faktur. Opiszmy przykładową sytuację. Usługa została wykonana w czerwcu, jednak podatek chcący refakturować usługę nie otrzymał przed zamknięciem rozliczenia VAT za czerwiec faktury od świadczącego usługę, a nie wie dokładnie ile będzie wynosiła jej wartość, a więc nie jest w stanie wykazać świadczonej usługi w rozliczeniu za czerwiec. Faktura przychodzi do podatnika w połowie sierpnia, jednak została ona błędnie wystawiona, a więc podatek nie może jej użyć do refakturowania ani rozliczenia. Poprawną fakturę otrzymuje on dopiero we wrześniu i przy uwzględnieniu konieczności rozpoznania obowiązku podatkowego spójnie z pierwotnie wyświadczoną usługą koryguje wstecz rozliczenie za czerwiec w zakresie podatku należnego, przy braku możliwości rozpoznania w tym okresie wartości podatku naliczonego. Taka sytuacja powoduje u podatnika komplikacje i angażowanie czasu pracowników na przygotowanie korekt, a następnie przesyłane korekty angażują pracowników Urzędów Skarbowych, którzy muszą sprawdzić czy parametry deklaracji zgadzają się po korekcie i czy są zbieżne ze skorygowaną ewidencją JPK.

Naszą propozycją na przeciwdziałanie pojawiającym się problemom jest:

- a) uzależnienie momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku refakturowanych usług od chwili wystawienia refaktury; bądź



- b) powiązanie momentu powstania obowiązku w przypadku refakturowanych usług z momentem otrzymania faktury przez refakturowującego ją podatnika.

Ad. A. Dzięki uzależnieniu momentu powstania obowiązku od chwili wystawienia refaktury podatnik będzie mógł rozliczać zobowiązanie podatkowe na bieżąco. W ten sposób podatnicy oraz organy administracji Państwowej zostaną odciążone z dodatkowych zadań do wykonania podczas gdy Skarb Państwa w żaden sposób finalnie nie utraci wpływów z tytułu VAT, gdyż takie same wartości podatku należnego i naliczonego zostaną zadeklarowane.

Ad. B. W przypadku powiązania momentu powstania obowiązku podatkowego z momentem otrzymania faktury od pierwotnego usługodawcy konsekwencje takiej regulacji są podobne do opisanych w odniesieniu do punktu A, czyli usprawnienie pracy zarówno po stronie podatnika jak i Urzędu Skarbowego jak i nie wpłynie w żaden sposób na wpływy Skarbu Państwa.

12. Moment powstania zobowiązania w przypadku importu usług

W przypadku momentu powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do importu usług również co do zasady stosuje się zasadę ogólną określoną w art. 19a ust. 1 ustawy o VAT. Podatnik więc winien ustalić powstanie obowiązku podatkowego na okres wykonania usługi. W praktyce dużych podatników często napotykaną okolicznością jest opóźnianie się przez podmioty zagraniczne, w przesyłaniu faktur lub do przypadków przesłania zbiorczego dokumenty rozliczeniowego za wiele okresów rozliczeniowych. Sytuacje te dotyczą w głównej mierze usług nabywanych z jurysdykcji w których standard i formalizm dokumentacji podatkowej odbiega od polskiego. W konsekwencji opisanej praktyki kontrahenta polski podatnik nie wie jaka będzie dokładnie wartość otrzymanej usługi, a więc wstrzymuje się z rozliczeniem VAT do chwili wystawienia przez zagranicznego usługodawcę i otrzymania przez podatnika faktury VAT. To może powodować potrzebę wykonania znacznej ilości korekt deklaracji oraz ewidencji za okresy przeszłe, co z pewnością angażuje zarówno podatnika, jego pracowników jak i pracowników Urzędu Skarbowego. Powyższe wiązać się może również z cyklicznym i niezawinionym przez nabywcę powstawaniem zaległości podatkowej zarówno w przypadku podmiotów nie mających prawa do odliczenia podatku naliczonego, jak i w sytuacji gdy moment powstania prawa do odliczenia ulega przesunięciu zgodnie z regulacjami ustawy.

Chcielibyśmy zaproponować dwa możliwe rozwiązania powstającego problemu:

- a) Powiązanie momentu powstania obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania faktury od podmiotu zagranicznego; bądź
- b) W przypadku gdy pomimo braku faktury od usługodawcy podatnik dokonał samodzielnie oszacowania i opłacił podatek VAT w okresie gdy usługa została wykonana, a po otrzymaniu opóźnionej faktury okazało się, że jej wartość była inna, podatnik będzie mógł rozliczyć różnicę w okresie, w którym nastąpiło otrzymanie faktury od podmiotu zagranicznego.



Ad. A. Powiązanie momentu powstania obowiązku podatkowego u podatnika z chwilą otrzymania faktury od podmiotu zagranicznego pozwoliłoby na bieżąco wykazywać usługę do opodatkowania. To uchroniło by przed dokonywaniem znacznej liczby korekt deklaracji za okresy przeszłe, co obciąża cały system rozliczania się z podatkiem VAT.

Ad. B. Podatnik może w niektórych przypadkach dokonać próby oszacowania wartości usługi świadczonej wobec niego. W takim przypadku podatnik opiera się na umowie wiążącej go z usługodawcą bądź na wartości dotychczas świadczonych usług między podmiotami. Taką też oszacowaną wartość dokonując samo naliczenia deklaruje on do opodatkowania podatkiem VAT w okresie kiedy usługa została wykonana. Często jednak składowe wynagrodzenia usługodawcy są zmienne, wykonano świadczenia jedynie jakiejś części usługi albo należało dokonać obniżenia bądź podwyższenia wartości świadczenia z innych powodów. Dlatego też wartość ostatecznie usługi, która ostatecznie znalazła się na opóźnionej fakturze, najczęściej będzie różniła się od wartości zastosowanej do samonaliczenia.

13. Możliwość obniżenia kwoty podatku naliczonego, w związku otrzymaniem faktury korygującej, w trzech kolejnych okresach rozliczeniowych

W przypadku jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego w okresie, w którym powstał obowiązek podatkowy, na podstawie art. 86 ust. 11 ustawy o VAT może on dokonać obniżenia kwoty podatku w rozliczeniu za jeden z dwóch, a zgodnie z projektem zmian w przepisach trzech, następujących okresach rozliczeniowych. Nie jest natomiast przewidziana taka możliwość w odniesieniu do podatku naliczonego, a konsekwentnie taka sama sposobność powinna być możliwa. Często zdarza się, że takie zmiany wynikają z otrzymanych faktur korygujących. Zmiana ta nie będzie miała wpływu na wartość finalnie odprowadzonego przez podatnika podatku VAT, gdyż jest to jedynie przesunięcie w czasie momentu obniżenia kwoty podatku naliczonego.

14. Transakcje łańcuchowe w eksporcie i WDT - ujednoczenie zasad przypisania transakcji ruchomej

Obecnie kwestia przypisania transportu w transakcjach łańcuchowych międzynarodowych jest uregulowana w art. 22 ust. 2a (transport z Polski poza UE), art. 22 ust. 2b (przemieszczenia wewnątrzspółnotowe). Zasady dla transakcji eksportowych i unijnych różnią się.

Do rozważenia podjęcie rozmów z MF, aby ujednoczyć zasady przypisania transportu w obu przypadkach – w szczególności wprowadzenie definicji pośrednika dla transakcji eksportowych oraz możliwości powołania się przez pośrednika na polski numer identyfikacji podatkowej.



15. Faktura dokumentująca WNT wystawiona przed dostawą

W wewnątrzspółnotowym nabyciu towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru.

Kwestią problematyczną dla podatników dokonujących WNT są faktury wystawione przez dostawców na miesiąc, dwa miesiące lub więcej przed dostawą towarów. Jak wykazać WNT w takiej sytuacji – czy po dostawie wykazać WNT wg daty faktury (co łączy się z korektą VAT-7), czy może obowiązek podatkowy rozpoznać 15 dnia miesiąca po dostawie towarów (a zatem „na bieżąco” i bez korekty minionych okresów).

16. Zakres załącznika nr 15 dotyczący branży motoryzacyjnej

W analizowanym Projekcie, jak również w opublikowanych przez Ministerstwo Finansów objaśnieniach podatkowych z 23 grudnia 2019 r. w sprawie mechanizmu podzielonej płatności, nie rozstrzygnięto wątpliwości, w jaki sposób należy rozumieć zakres załącznika nr 15 ustawy o VAT w odniesieniu do towarów z branży motoryzacyjnej.

W ww. załączniku wskazującym, które towary/ usługi są objęte obowiązkiem zapłaty w reżimie podzielonej płatności wymieniono zarówno szerszą kategorię obejmującą sprzedaż detaliczną jak i hurtową części i akcesoriów, jak również poszczególne (wybrane) typy części i akcesoriów do pojazdów. Przykładowo, powstaje wątpliwość odnośnie dostawy filtrów samochodowych, które nie są objęte wprost kategorią wskazaną w załączniku nr 15 do ustawy o VAT, jednak ich dostawa dokonywana jest w ramach sprzedaży hurtowej albo detalicznej objętej załącznikiem nr 15, wskazującym w szczególności na:

145	45.31.1	Sprzedaż hurtowa części i akcesoriów do pojazdów samochodowych, z wyłączeniem motocykli
146	45.32.1	Sprzedaż detaliczna części i akcesoriów do pojazdów samochodowych (z wyłączeniem motocykli) prowadzona w wyspecjalizowanych sklepach
147	45.32.2	Pozostała sprzedaż detaliczna części i akcesoriów do pojazdów samochodowych, z wyłączeniem motocykli
148	ex 45.40.10.0	Sprzedaż hurtowa motocykli oraz części i akcesoriów do nich - wyłącznie sprzedaż części i akcesoriów do motocykli
149	ex	Sprzedaż detaliczna motocykli oraz części i akcesoriów do

	45.40.20.0	nich prowadzona w wyspecjalizowanych sklepach - wyłącznie sprzedaż części i akcesoriów do motocykli
150	ex 45.40.30.0	Pozostała sprzedaż detaliczna motocykli oraz części i akcesoriów do nich - wyłącznie sprzedaż detaliczna części i akcesoriów do motocykl

W praktyce powstają więc istotne wątpliwości, jaka jest relacja klasyfikacyjna pomiędzy konkretnie wskazanymi kategoriami towarów z branży motoryzacyjnej a kategoriami pojęciowymi dotyczącymi de facto rodzaju działalności polegającej na detalicznej albo hurtowej sprzedaży części i akcesoriów, która obejmuje niektóre części i akcesoria do pojazdów i motocykli nie wymienione bezpośrednio w innych pozycjach załącznika nr 15.

Jak rozumiemy, intencją ustawodawcy było objęcie obligatoryjnym mechanizmem split payment poszczególnych towarów/ usług wrażliwych na wyłudzenia VAT, podczas gdy w wyniku wskazania w załączniku opisanych kategorii sprzedaży hurtowej/ detalicznej doszło do objęcia mechanizmem podzielonej płatności całej dostawy realizowanej przez podmioty zajmujące się hurtową / detaliczną sprzedażą części i akcesoriów motoryzacyjnych, bez względu na przedmiot konkretnej dostawy. Tym samym, można dojść do wniosku, że zakres załącznika nr 15 w omawianym przypadku ma charakter de facto podmiotowo – przedmiotowy. Bez wątplenia, nie to było natomiast intencją ustawodawcy, który w uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej obligatoryjny split payment wskazuje, że „Oczywiście obowiązek stosowania tego mechanizmu będzie dotyczył wyłącznie konkretnych towarów i usług, enumeratywnie wymienionych w załączniku (...)”. Co więcej omawiana konstrukcja nie jest zgodna z zasadą racjonalnego ustawodawcy, skoro kategoria hurtowej/ detalicznej sprzedaży części i akcesoriów odnosząca się do rodzaju działalności jest pojęciem szerszym, tym samym nie byłoby w ogóle konieczne enumeratywne wymienienie w załączniku dodatkowo poszczególnych kategorii towarów z branży motoryzacyjnej.

W kontekście powyższych rozważań, zasadne jest więc ustosunkowanie się Ministerstwa Finansów, (w tym poprzez doprecyzowanie przepisów ustawy) do problemu kwalifikacji poszczególnych części oraz pozycji z załącznika nr 15 w ramach obowiązkowego split paymentu, bowiem zakres załącznika jest niejasny i budzi istotne wątpliwości podmiotów z branży motoryzacyjnej. Należałoby naszym zdaniem rozważyć usunięcie z załącznika omawianej kategorii sprzedaży hurtowej / detalicznej (poz. 145-150 załącznika nr 15). Warto wskazać, że problem ten dotyczy nie tylko producentów części samochodowych, ale również wszystkich podmiotów w łańcuchu ich dostawy (przez dystrybutorów/ pośredników hurtowych, po podmioty dokonujące sprzedaży detalicznej). Co więcej, omawiana kwestia dotyka istotnie nie tylko podatników VAT z siedzibą w Polsce, ale również zarejestrowanych w VAT w Polsce podatników zagranicznych oraz ich polskich klientów – podatników VAT, po których

stronie ciąży ewentualny obowiązek dokonania zapłaty w ramach split paymentu oraz sankcje z tym związane.

17. Zaokrąglenie proporcji do 0%” – likwidacja lub podwyższenie limitu 2%

Zgodnie z art. 90 ust. 10 pkt 2) ustawy o VAT, w przypadku gdy proporcja nie przekroczyła 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0%. Ograniczenie możliwości “zaokrąglenia proporcji do 0%” limitem 2% jest uciążliwe dla wielu podatników z branż, w których proporcja nieznacznie przekracza 2%. Problem ten dotyczy np. bankowości spółdzielczej, pośrednictwa ubezpieczeniowego i kredytowego, edukacji i szkoleń, j. s. t. Podatnicy z tych branż zasadniczo wykonują czynności zwolnione z VAT, jednak nieznaczna część ich działalności przypada na czynności inne niż zwolnione. Występuje wiele przypadków, w których osiągnięcie proporcji na poziomie 3% zmuszało podatników do poniesienia znacznych dodatkowych kosztów (oprogramowanie, personel) w związku z koniecznością identyfikacji zakupów dotyczących działalności “mieszanej” i wyodrębniania z każdej faktury zakupowej (mieszanej) kwoty 3%. Te dodatkowe koszty znacznie przewyższały uzyskiwaną przez podatników korzyść w postaci możliwości odliczenia 3% podatku naliczonego.

Podatnicy muszą ponieść ww. nakłady nawet w sytuacji, gdy – co często ma miejsce - dla uproszczenia nie skorzystają z przysługującego im prawa do odliczenia 3% podatku naliczonego VAT. Objęta prawem do odliczenia kwota 3% podatku naliczonego VAT musi bowiem zostać wyłączona z kosztów podatkowych w podatku dochodowym.

Proponujemy zatem likwidację omawianego limitu, poprzez wykreślenie z art. 90 ust. 10 pkt 2) oraz dodanie w art. 90 nowego ust. 10c w brzmieniu: “Podatnik ma prawo uznać, że proporcja ustalona zgodnie z ust. 2-8 wynosi 0%”. Alternatywnie, gdyby MF nie było skłonne zaakceptować ww. propozycji, proponuję podwyższenie limitu 2% do np. 5%.

Powyższa zmiana nie spowoduje uszczerbku dla budżetu. Przeciwnie, wpływy do budżetu mogą nawet wzrosnąć, w związku z rezygnacją części podatników z odliczania podatku naliczonego od zakupów “mieszanych”.

18. Dostawa budynków, budowli lub ich części – oświadczenie o rezygnacji ze zwolnienia w akcie notarialnym

Zgodnie z art. 43 ust. 10 ustawy o VAT, dla rezygnacji ze zwolnienia dostawy budynków, budowli lub ich części wynikającego z art. 43 ust. 1 pkt 10) (zwolnienie ze względu na upływ dwóch lat od “pierwszego zasiedlenia”) niezbędne jest m. in. złożenie przez strony transakcji odpowiedniego oświadczenia właściwemu naczelnikowi US (najpóźniej w przeddzień dostawy).



Konieczność składania omawianego oświadczenia naczelnikowi US budzi poważne wątpliwości co do zgodności z prawem wspólnotowym – sądy administracyjne (np. wyrok NSA z 14.03.2018r. sygn. I FSK 854/16) uznają, że jest to nieproporcjonalne obciążenie formalne.

Proponujemy uproszczenie polegające na wprowadzeniu zasady (poprzez odpowiednią zmianę art. 43 ust. 10), że ww. oświadczenie składać się będzie, zamiast naczelnikowi US, notariuszowi sporządzającemu akt notarialny dokumentujący czynność stanowiącą dostawę (np. umowę sprzedaży), o ile dostawa będzie następować w ramach czynności dokumentowanej notarialnie (a nie w postępowaniu egzekucyjnym). Właściwy naczelnik US nie będzie przy tym pozbawiony informacji o rezygnacji ze zwolnienia – notariusz jest bowiem zobowiązany przekazać mu odpis aktu notarialnego.

III. Dodatkowe uwagi do projektu w zakresie Nowej Matrycy Stawek VAT

1. Jedna stawka VAT na suplementy diety

Wprowadzenie nowej matrycy stawek VAT w założeniu Ministerstwa Finansów miało służyć eliminacji istniejących niekonsekwencji i nieracjonalności w stawkach VAT. Projektodawca w uzasadnieniu nowelizacji założył, że przy budowie nowego systemu w zakresie stawek VAT posłuży się jedną stawką VAT dla całych – w miarę możliwości i przy racjonalności systemu – działów Nomenklatury Scalonej (CN). W odniesieniu do wielu grup produktów tak się stało.

W przypadku suplementów diety zasada jednolitości stawek VAT dla danej grupy produktów nie ma jednak zastosowania i przyporządkowanie odpowiedniej stawki VAT zostało uzależnione nie tylko od kodu CN ale też od dodatkowych czynników (np. zawartość soku w płynie).

Prawodawca nie zdecydował się także na rozwiązanie analogiczne jak dla produktów leczniczych lub wyrobów medycznych, gdzie kod CN nie ma znaczenia, ważny jest natomiast status legalny danego produktu.

Suplementy diety głównie klasyfikowane są do kodów CN 2106 i CN 2202, i mogą podlegać opodatkowaniu VAT wg stawki 23%, 8% lub 5% w zależności od kodu CN i spełnienia dodatkowych wymogów.

Postulujemy wprowadzenie jednej stawki VAT dla suplementów diety w wysokości 8% lub 5% bez względu na kod CN: „bez względu na CN – suplementy diety, o których mowa w ustawie z dnia 25 sierpnia 2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia”.

2. Produkcja i sprzedaż lodów

Możliwość stosowania dotychczas różnych stawek podatku VAT na swoje wyroby (lody) w zależności od kanałów dystrybucji: sprzedaż lodów do hurtowników, do sieci handlowych, do rynku Horeca



(hotele, restauracje, itp.) tzw. rodzinnych, czyli sprzedawanych w pojemnikach 0,5L, 1L i 5L ze stawką podatku VAT 5%.

Sprzedaż lodów na gałki, porcje, w deserach sprzedawane w lodziarniach firmowych głównie w centrach handlowych ze stawką podatku VAT 8% - sprzedaż traktowana przez MF jako usługa gastronomiczna.

Od 01 lipca 2020 r. - dalej pozostają dwie stawki VAT dla tych samych lodów. Podobnie sytuacja wygląda ze sprzedażą sałatek, które w marketach są na 5% VAT, a w cukierniach na 8% VAT i niezależnie od tego czy klient kupuje na wynos, czy też konsumuje na miejscu.

Postulujemy o wprowadzenie jednej obniżonej stawki VAT na lody, niezależnie od sposobu ich produkcji i dystrybucji.

3. Produkcja i sprzedaż ciast, ciasteczek tortów

Sprzedaż ciast, ciasteczek i wyrobów cukierniczych PKWiU 10.71 była objęta stawką 8% i 23% w zależności od terminu przydatności. Od 1 lipca 2020 r. po ujednoczeniu stawek na ciasta, ciasteczka i wyroby cukiernicze kod CN 1 905 90 - wg przepisów podatkowych stawka VAT wynosi 5%. Pomimo wprowadzenia zmiany mającej na celu ujednoczenie stawek podatku VAT na te same towary problematyczna pozostaje nadal ich sprzedaż w sieci lodziarnio-kawiarni. Przy sprzedaży ciasteczek, porcji tortów w lokalu, niezależnie od tego, czy klient spożywa je na miejscu czy zabiera ze sobą - firmy, w celu uniknięcia ewentualnych sporów z US stosują 8%. Przy sprzedaży ciast całych, tortów w tym robionych na zamówienie oraz ciasteczek owsianych sprzedawanych w jednostkowych opakowaniach spółka stosuje - 5% podatku VAT.

Od lipca 2020 r. nadal są dwie stawki podatku VAT na te same ciasta, ciasteczka. W cukierni, piekarni kupione na wynos mają 5% w lodziarni, kawiarni lub innym punkcie gastronomicznych podane do spożycia lub na wynos 8%.

4. Sprzedaż soków z owoców

Po wprowadzeniu nowej Matrycy stawek VAT pojawiły się wątpliwości czy soki przygotowane w kawiarniach/ lokalach i rozlewane do pojemników, opatrzone banderolą, przeznaczone do sprzedaży na miejscu lub na wynos są sprzedażą towarów CN 2009 3191 objętą stawką 5%, czy usługą gastronomiczną opodatkowaną 8% stawką podatku VAT.

Postulujemy wprowadzenie jednej stawki podatku VAT na artykuły spożywcze i gastronomię. Dopóki sprzedaż w lokalach gastronomicznych będzie miała inną stawkę podatku VAT niż większość artykułów spożywczych, kwalifikacja sprzedaży na towar/ usługę będzie dla podatnika problematyczna i będzie następczo wiele kłopotów min. sporów z urzędem skarbowy.



5. Produkty z dodatkiem kakao powinny zostać objęte stawkami obniżonymi

Nie znajduje uzasadnienia, dlaczego artykuły spożywcze z dodatkiem kakao, nie mogą być objęte obniżoną stawką podatku VAT. Kakao jako produkt zdrowy, będący źródłem magnezu i lecytyny, zalecany do spożycia przez lekarzy, powinno podlegać opodatkowaniu stawką obniżoną. Obecnie w każdym przypadku dodania kakao do innych produktów spożywczych, jak np. dżemów, powideł, produktów zbożowych, powoduje automatycznie wzrost stawki VAT na te wyroby do 23%.

6. Stawka VAT na „Homary i ośmiornice oraz inne skorupiaki, mięczaki i bezkręgowce wodne oraz przetwory z nich, kawior oraz namiastki kawioru, jak również sprzedawane w różnego rodzaju placówkach gastronomicznych posiłki, których składnikiem są ww. produkty.

Niezrozumiałe jest odrębne opodatkowanie dań z ww. produktami i wyłączenie z możliwości stosowania podstawowej stawki dla usług gastronomicznych tj. 8%. Proponujemy usunięcie z ustawy w art. 41 pkt 12f ppkt 3 – posiłków, których składnikiem są towary wskazane jako wyłączone z grupowań wymienionych w poz. 2 i 11 załącznika nr 10 do ustawy.

7. Ustanowienie jednej obniżonej stawki VAT dla dań gotowych na poziomie 5%

8. Wprowadzenie jednolitej 5% stawki VAT dla wszystkich warzyw i owoców - brak uzasadnienia dla wyłączenia np.: imbiru (korzeń), tymianku, kurkumy, liści lauowych.

IV. Zmiany w zakresie TAX FREE

Założenia Projektu w zakresie TAX FREE

Na pełną aprobatę zasługują kluczowe założenia Projektu w zakresie TAX FREE, a w szczególności propozycja wprowadzenia elektronicznego obiegu dokumentów TAX FREE oraz elektronicznego potwierdzania wywozu towarów.

Restrykcje dotyczące pośredników działających w systemie TAX FREE (art. 127 ustawy o VAT)

Funkcjonujące dotychczas (i utrzymywane przez Projekt) **obostrzenia nakładane na pośredników funkcjonujących w systemie TAX FREE** mogą niekorzystnie wpłynąć na efektywność funkcjonowania systemu TAX FREE w Polsce.

Rozwiązania te (art. 127 ustawy o VAT):

- sprowadzają się do nakładania dodatkowych utrudnień administracyjnych na podmioty, w których interesie pozostaje zwalczanie wyłudzeń VAT w systemie TAX FREE,

- dotyczą podmiotów, które zobowiązane są do wpłaty kaucji gwarancyjnej w wysokości 5 mln złotych,
- **stwarzają ryzyko przypadkowej, nieoczekiwanej eliminacji pośrednika z obrotu – co wprost przekłada się na ryzyko utraty przez sprzedawców możliwości realizacji transakcji w systemie TAX FREE,**
- nie znajdują analogii w rozwiązaniach legislacyjnych innych Państw Członkowskich UE.

Dążąc do zapewnienia przejrzystych i stabilnych warunków funkcjonowania dla pośredników oraz sprzedawców uczestniczących w systemie TAX FREE – prawodawca powinien rozważyć ograniczenie obostrzeń nakładanych pośrednikom, zwłaszcza obostrzeń o charakterze stricte administracyjnym (w żaden sposób nieprzekładających się na ograniczenia wyłudzeń VAT w systemie TAX FREE).

Powyższe mogłoby w praktyce znaleźć odzwierciedlenie w wyeliminowaniu wymogu potwierdzenia – **co 2 lata** – braku zaległości podatkowych (określanych w myśl Projektu według niejasnych zasad związanych z teoretycznie korzystnym 3% progiem dla zaległości).

Już obecnie funkcjonujące unormowania przewidujące administracyjne obostrzenia dla pośredników w systemie TAX FREE powinny zostać zmodyfikowane. Kierunek zmian zaproponowanych w Projekcie koliduje jednak z oczekiwaniami przedsiębiorców w tym zakresie, niewspółmiernie i niecelowo zwiększając restrykcje formalne dla pośredników.

TAX FREE a kasy fiskalne online (art. 145 ustawy o VAT)

W przypadku niektórych podmiotów inwestycja w kasy online nie będzie stanowiła przeszkody w prowadzeniu działalności, a nawet będzie zwiększała ich atrakcyjność dla przyjezdnych.

Niemniej, z uwagi na konieczność wymiany kas fiskalnych (co w przypadku sprzedawców posiadających wiele punktów sprzedaży będzie dotyczyło relatywnie dużej liczby urzędzeń), część sprzedawców, którzy nie sprostają tym wymogom, zostanie wyeliminowana z systemu TAX FREE.

W konsekwencji, planowana regulacja doprowadzi do spadku obrotów sprzedawców z uwagi na spadek atrakcyjności zakupów niegwarantujących podróżnym możliwości odzyskania podatku VAT zawartego w cenie towarów.

Niewątpliwie w sytuacji, gdy punkty sprzedażowe – zlokalizowane w największych polskich miastach (Warszawa, Gdańsk, Kraków, Wrocław, Poznań etc.), uznawanych za najbardziej atrakcyjne destynacje dla zagranicznych turystów z USA, Ameryki Łacińskiej, Dalekiego Wschodu, krajów zatoki Perskiej, Japonii i wielu innych krajów świata – ze względu na nieposiadanie kasy online nie będą oferowały możliwości uzyskania zwrotu VAT przez podróżnych, znacznemu obniżeniu ulegnie atrakcyjność Polski jako destynacji turystycznej.



W świetle powyższego zasadne jest, aby obowiązek zastosowania kas fiskalnych online dla podmiotów stosujących system TAX FREE uwarunkowany był na przykład poprzez **obrót brutto generowany przez sprzedaż w ramach TAX FREE (takie rozwiązanie jest stosowane na świecie w niektórych krajach na świecie)**.

Rozwiązanie to pozwoliłoby małym sprzedawcom / sprzedawcom, u których obrót w ramach TAX FREE nie odgrywa znaczącej roli, na uniknięcie obowiązkowej wymiany kasy rejestrującej na kasę online wyłącznie z tytułu sporadycznych zwrotów VAT na rzecz podróżnych.

Nowe regulacje – w ramach alternatywy do obowiązku stosowania kas fiskalnych online – mogłyby również umożliwiać sprzedawcom korzystanie ze świadczonych przez pośredników usług, polegających na przekazywaniu do Ministerstwa Finansów danych paragonowych w ich imieniu – za pomocą posiadanych zintegrowanych systemów informatycznych.

Co więcej – uwzględniając aktualną specyficzną sytuację gospodarczą (spowodowaną pandemią COVID-19) – zasadne jest aby obowiązek stosowania kas fiskalnych online w systemie TAX FREE został dodatkowo odroczony. Takie rozwiązanie, z pewnością ułatwiłoby przedsiębiorcom zmagającym się z niekorzystnymi następstwami pandemii, dostosowanie się do nowych obowiązków (wymagających pod kątem finansowym i organizacyjnym).

Wymóg złożenia własnoręcznego „czytelnego” podpisu przez podróżnego otrzymującego zwrot gotówkowy (art. 129 ustawy o VAT)

W praktyce, wymóg składania własnoręcznego czytelnego podpisu w wielu przypadkach będzie bardzo trudny lub wręcz niemożliwy do spełnienia. Z systemu TAX FREE korzystają obywatele wielu państw, którzy posługują się zupełnie innymi systemami alfabetycznymi, jak choćby obywatele Chin, Japonii, krajów arabskich czy Gruzji. W przypadku takich osób weryfikacja „czytelności” podpisów będzie w praktyce niemożliwa.

Wymóg posiadania własnoręcznego **czytelnego** podpisu podróżnego jest nadmiernie uciążliwy i kreuje realne ryzyko dla sprzedawców, które może w sposób całkowity uniemożliwić im skorzystanie z TAX FREE.

Z powyższych względów, należy rozważyć, wykreślenie słowa „czytelnym” z treści art. 129 ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy o VAT, pozostawiając jedynie wymóg, aby podpis podróżnego był podpisem własnoręcznym.

Obowiązek dokonywania zwrotów wyłącznie w walucie polskiej (art. 127 ust. 5 ustawy o VAT)

Nie budzi wątpliwości obowiązek rozliczenia dokonanego zwrotu pomiędzy organem podatkowym a sprzedawcą, który dokonał zwrotu w walucie polskiej, tak obowiązek rozliczania się pomiędzy



sprzedawcą a podróżnym tudzież pośrednikiem oraz pomiędzy pośrednikiem a Podróżnym również w walucie polskiej nie znajduje uzasadnienia.

Otóż podróżny po wywiezieniu towarów poza granice Polski może zwrócić się z wnioskiem o zwrot VAT do dowolnego punktu refundacyjnego zlokalizowanego w dowolnym kraju, w którym znajduje się przedstawicielstwa pośredników. W takich sytuacjach zwrot podatku w walucie polskiej może być utrudniony.

Tym samym, nie ma konieczności rozliczania się z podróżnym w konkretnie wskazanej walucie, albowiem w sposób istotny ogranicza to możliwość korzystania z systemu TAX FREE oraz wprowadza niepotrzebne i niepraktyczne obostrzenia, które nie mają miejsca w innych krajach Unii Europejskiej.

Język pisemnej informacji o zasadach zwrotu podatku

Funkcjonujące w chwili obecnej regulacje wskazują (art. 127 ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT), iż podmioty uczestniczące w systemie TAX FREE są zobowiązane do informowania podróżnych o zasadach zwrotu VAT w określonych ustawowo językach (polskim, angielskim, niemieckim i rosyjskim).

Aktualnie obowiązujące w tym zakresie regulacje mają charakter archaiczny – obecnie nie istnieją uzasadnione podstawy, by ustawodawca ingerował w kwestię tego, w jakich językach sprzedawca decyduje się na poinformowanie podróżnych o zasadach systemu TAX FREE. Nie ulega bowiem wątpliwości, że to poszczególni sprzedawcy posiadają najszerszą wiedzę odnośnie tego, jakim językiem posługują się nabywcy i konsekwentnie jakie języki są potrzebne w danej placówce.

Zasadne jest zatem, aby regulacje określające wymóg języków informacji odnośnie zasad systemu TAX FREE zostały zniesione w ramach omawianej nowelizacji ustawy o VAT.

Moment wejścia w życie proponowanych zmian

Rozpoczęcie obowiązywania przepisów wraz z rozpoczęciem roku (tj. od 1 stycznia 2022 r.), a zatem w okresie sprzyjającym wizytom podróżnych w kraju (choćby ze względu na święta Bożego Narodzenia oraz Nowego Roku), może okazać się terminem niepraktycznym i negatywnie wpływającym na wizerunek Polski jako destynacji atrakcyjnej dla odwiedzających ją osób z zagranicy.

Zakończenie / przełom roku jest okresem, w którym zakupy dokonywane przez podróżnych – którzy potencjalnie skorzystają z systemu zwrotów VAT w ramach TAX FREE – dokonywane są ze znacznie większą częstotliwością. Ze względu na istniejące okoliczności sprzyjające dokonywaniu dużych nabyć towarów i usług, zakupy w tym okresie są istotne również pod względem kwotowym.

Konsekwentnie, w przypadku problemów natury technicznej po stronie sprzedawców lub pośredników (wynikających np. z niedostatecznego okresu na przetestowanie nowych systemów obiegu i przesyłu dokumentacji), podróżni mogą zostać pozbawieni możliwości uzyskania zwrotu - co niewątpliwie przełoży się na brak zainteresowania odwiedzeniem kraju w przyszłości.



W rezultacie uzasadnionym jest, by wdrożenie zmian tak istotnych z perspektywy podmiotów uczestniczących w systemie zwrotów VAT dla podróży zostało przesunięte np. do 30 stycznia 2022 r.

Konfederacja Lewiatan

