

Warszawa, 3 października 2016 r.  
KL/413/200/2054/PP/2016

Pan  
**Mateusz Morawiecki**  
Wiceprezes Rady Ministrów  
Minister Finansów

Szanowny Panie Premierze,

w nawiązaniu do konsultacji społecznych rządowego projektu z dnia 22 września 2016 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, przekazuję uwagi Konfederacji Lewiatan.

Z poważaniem,



Henryka Bochniarz  
Prezydent Konfederacji Lewiatan  
Wiceprzewodnicząca Rady Dialogu Społecznego



**Uwagi Konfederacji Lewiatan do projektu z dnia 22 września 2016 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw**

**1. Art. 1. pkt 2 ( zmiana w art. 17 Ustawy VAT)**

**Wprowadzenie tzw. odwrotnego obciążenia na usługi budowlane oraz transakcje dostawy procesorów i określonych towarów z kategorii złota i srebra.**

Obserwacja branż, w których wprowadzono obowiązek rozliczenia podatku VAT przez nabywcę określonych towarów wskazuje, że jest to skuteczny środek walki z wyłudzeniami w podatku VAT. Przedsiębiorcy prowadzący działalność w tych branżach pozytywnie oceniają jego funkcjonowanie. Biorąc pod uwagę, że jest to najmniej uciążliwy dla uczciwych przedsiębiorców sposób eliminacji przestępców, zasadne jest dążenie do objęcia tym mechanizmem branż, w których poziom wyłudzeń jest najwyższy, a straty skarbu państwa i pozostałych uczestników obrotu gospodarczego największe. Obecnie największą aktywność oszustów obserwujemy w obrocie olejem rzepakowym (co jest zgodne z opublikowanym przez Ministerstwo Finansów listem ostrzegawczym), a zatem pożądane i zarazem pilne wydaje rozszerzenie załącznika nr 11 do ustawy właśnie o olej rzepakowy.

Projekt przewiduje, że od 1 stycznia 2017 r. odwrotnym obciążeniem objęte zostaną także usługi budowlane. Nasze wątpliwości rodzą komplikacje związane z wydzieleniem takich usług, np. w przypadkach gdy usługi te są elementem składowym większego projektu (np. budowy „pod klucz” elektrowni lub innych instalacji przemysłowych), zwłaszcza w przypadku projektów długoterminowych, lub gdy są częścią świadczenia złożonego. Wskazane jest zatem wyłączenie stosowania projektowanych przepisów dla umów już obowiązujących tj. usług wykonywanych na dzień wejścia w życie tego przepisów.

Wątpliwości budzi, pojęcie podwykonawcy, np. czy w przypadku zamówienia usługi u wykonawcy, która następnie będzie refakturowana na podmiot, na którego rzecz faktycznie została wykonana – podmiot refakturowujący powinien być traktowany jako wykonawca usługi w rozumieniu projektowanego artykułu, a podmiot faktycznie wykonujący usługi będzie miał status podwykonawcy, czy też obaj są traktowani jako podwykonawcy zamawiającego. Problem dotyczy także najmu maszyn budowlanych, bowiem mogą być one wynajmowane na dłuższy okres w ramach jednej umowy i jednej ceny, zaś wykorzystywane do usług wykonywanych jako podwykonawca (w przypadku wystąpienia pośredniego wykonawcy) lub jako wykonawca (w przypadku świadczenia usług bezpośrednio dla końcowego nabywcy), co będzie wpływać (nie da się ustalić w jakim stopniu i w odniesieniu do jakiej części ceny) na zasady opodatkowania usług najmu tych maszyn. Należy zatem precyzyjnie zdefiniować przypadki, w których odwrotne obciążenie będzie mieć zastosowanie do usług budowlanych, tak by regulacja była wystarczająco precyzyjna i nadawała się do bezpiecznego stosowania przez podatników.

## 2. Art. 1 pkt 3 (zmiana w art. 43 Ustawy VAT)

### Likwidacja zwolnienia z VAT dla usług, stanowiących element zwolnionej od podatku usługi finansowej lub ubezpieczeniowej.

Wykreślenie przepisu art. 43 ust. 13 sugeruje, że istotnemu zawężeniu ulega zakres zwolnienia z VAT, i że tzw. usługi pomocnicze powinny być automatycznie obciążone VAT. Wyjaśnienia co do intencji ustawodawcy określone w uzasadnieniu do ustawy, choć pomocne w interpretacji, nie będą miały charakteru prawnie wiążącego, co wpłynie na niepewność podatników co do ich sytuacji prawno-podatkowej.

Ponadto, brak art. 43 ust. 13 będzie skutkować obowiązkiem dokonywania wykładni wyłącznie w oparciu o treść wyroków sądów europejskich i krajowych, które są wydawane w konkretnych stanach faktycznych i dotyczą ograniczonej liczby usług pomocniczych. Istotny jest także fakt, że nie wszystkie z tych wyroków dostępne są w języku polskim, a w przyszłości mogą zostać wydane nowe rozstrzygnięcia przez TSUE. To spowoduje konieczność ciągłego monitorowania orzecznictwa sądowego i oceny jego wpływu na stosowanie przepisów Ustawy - co będzie szczególnie uciążliwe dla małych i średnich przedsiębiorstw, które mają ograniczone zasoby niezbędne do badania aktualnej interpretacji przepisów.

W związku z powyższym art. 43 ust. 13 i 14 powinien otrzymać nowe brzmienie:

*Art. 43 ust. 13 „Zwolnienie od podatku stosuje się również do świadczenia usługi stanowiącej odrębną całość, która – jeśli ją oceniać całościowo – w konsekwencji wypełnia specyficzne i istotne funkcje usługi zwolnionej zgodnie z ust. 1 pkt 7 i 38-41.”*

*Art. 43. ust. 14 „Przepisu ust. 13 nie stosuje się do świadczenia usług stanowiących element usług pośrednictwa, o których mowa w ust. 1 pkt 7 i 38-41.”*

Tak sformułowany przepis art. 43 ust. 13 Ustawy o VAT pozwoli na prostą interpretację, zarówno dla podatników, jak i organów podatkowych. W szczególności, możliwe będzie odwoływanie się do kryteriów obiektywnych (tj. cech danej usługi), a nie do grupy kryteriów, jakie wskazywał TSUE i polskie sądy administracyjne wydając wyroki w indywidualnych sprawach.

Istotne jest, że brak przepisu, który określałby zakres zwolnienia dla usług dotychczas klasyfikowanych w art. 43 ust. 13 (ale bez wątplenia objętych zwolnieniem, również w świetle orzecznictwa sądów) utrudni podatnikom ubieganie się o wydanie interpretacji podatkowych właśnie ze względu na brak przepisu, do którego dokonując wykładni można by się odnieść.

Z uzasadnienia do projektu wynika, że propozycja wykreślenia art. 43 ust. 13-14 ma na celu głównie ograniczenie stosowania zwolnienia z opodatkowania VAT dla tzw. usług pomocniczych dla usług ubezpieczeniowych (np. usług likwidacji szkód). Z kolei, wykreślenie powyższych przepisów nie powinno, zdaniem Ministerstwa Finansów, mieć bezpośredniego wpływu na kontynuację zwolnienia dla tzw. usług pomocniczych dla usług finansowych, które to zwolnienie będzie wynikało z interpretacji przepisów art. 43 Ustawy.

Zaproponowane przez Ministerstwo Finansów wykreślenie art. 43 ust. 13-14 jest zmianą zbyt radykalną, która oprócz wypełnienia wniosków płynących z orzecznictwa sądowego, doprowadzi do licznych sporów z organami podatkowymi oraz znacznego pogorszenia sytuacji przedsiębiorstw.

Dlatego, zamiast wykreślenia art. 43 ust. 13-14 proponujemy doprecyzowanie ich treści i wskazanie warunków, jakie powinna spełniać tzw. usługa pomocnicza dla zastosowania zwolnienia z podatku VAT oraz wykreślenie stosowania art. 43 ust. 13-14 do usług pomocniczych dla usług ubezpieczeniowych.

### **3. Art. 1 pkt 4 (zmiana w art. 86 Ustawy VAT)**

#### **Zmiany w zakresie rozliczenia wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu usług oraz dostawy towarów dla której podatnikiem jest nabywca.**

Projektowane zmiany oznaczają, że w przypadku braku faktury i braku wykazania przez podatnika podatku należnego z tytułu ww. czynności w terminie 3 miesięcy od momentu powstania obowiązku podatkowego, podatek należny będzie wykazywany w innym momencie niż podatek naliczony tj. VAT należny w dacie powstania obowiązku podatkowego, zaś VAT naliczony na bieżąco. Oznaczać to będzie dla podatników, którzy otrzymują od swoich kontrahentów z innych krajów Unii Europejskiej faktury z opóźnieniem ponad 3 miesięcznym dodatkowe koszty związane z koniecznością zapłaty VAT należnego (z uwagi na brak możliwości ujęcia w tym samym okresie VAT naliczonego) w postaci odsetek od zaległości podatkowej, a w przypadku wykrycia nieprawidłowości podczas kontroli podatkowej lub skarbowej objęte będzie sankcją w wysokości 30% podatku.

W obrocie gospodarczym, szczególnie międzynarodowym, występują sytuacje, w których kontrahenci wystawiają faktury ze znacznym opóźnieniem, a podatnicy, nie posiadając wiedzy o danych do transakcji, nie są w praktyce w stanie raportować wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz importu usług w terminach powstania obowiązku podatkowego. Dotychczas skutkowało to koniecznością składania wielu korekt deklaracji oraz informacji podsumowujących. Po zmianie, poza koniecznością skorygowania deklaracji podatnicy będą zobowiązani do uiszczenia odsetek. W naszej opinii, ww. propozycja oznacza zachwianie zasady neutralności w zakresie odwrotnego obciążenia oraz zwiększenie kosztów po stronie przedsiębiorców, a także dodatkową penalizację w postaci sankcji wymierzonej przez organy, w sytuacji, gdy z przyczyn niezależnych od podatnika, kontrahent nie doręczył faktury w ustawowym terminie.

Biorąc pod uwagę, że ww. transakcje są ze swojej natury neutralne, a brak ich wykazania nie skutkuje uszczupleniem w budżecie państwa, uważamy, że projektowana zmiana jest nieadekwatna do stopnia skutków finansów spowodowanych brakiem wykazywania tych transakcji przez podatników. Postulujemy obecnie istniejące przepisy pozostawić bez zmian.

### **4. Art. 1 pkt 5 (zmiana w art. 87 Ustawy VAT)**

#### **Wstrzymanie zwrotów VAT.**

Za słuszny należy uznać zamiar Ustawodawcy wprowadzenia powyższego przepisu. Ograniczenie możliwości wyłudzeń nienależnych zwrotów VAT leży w interesie wszystkich podatników prowadzących rzeczywistą działalność gospodarczą i działających w sposób uczciwy. Jeżeli można w ogóle mówić o stopniowaniu naganności nadużyć, obejście przepisów prawa podatkowego, działania, które

prowadzą do uzyskania od Skarbu Państwa korzyści w postaci nienależnego zwrotu VAT są najbardziej naganne.

Mechanizm proponowany w przepisie, nawet jeżeli poprawia sytuację Skarbu Państwa w walce z nadużyciami, stanowi zagrożenie dla uczciwych podatników i jest niezgodny z podstawowymi zasadami legislacji, takimi jak postulat określoności prawa czy zasada działania w sposób budzący zaufanie do organów państwa. Obecnie zawarte w art. 87 Ustawy VAT regulacje pozwalają Organom na wstrzymanie zwrotów VAT do czasu zakończenia enumeratywnie wymienionych działań.

Już stosowanie regulacji w obecnie obowiązującym brzmieniu prowadzi do sytuacji, w których wstrzymanie zwrotu VAT prowadzi do utraty płynności finansowej przedsiębiorstw, w których trwają czynności sprawdzające na mocy obecnych przepisów pozwalające na wstrzymanie zwrotu VAT. Jest to problematyczne z powodu natury VAT, zgodnie z którą przedsiębiorca odprowadzając VAT należy uwzględnić, planując kolejne działania, zwrot podatku, który powinien nastąpić w określonym przepisami terminie.

Działania sprawdzające, na czas których wstrzymany zostaje zwrot, a które kończą się stwierdzeniem braku nieprawidłowości w rozliczeniach podatników, skutkują w licznych przypadkach utratą płynności. Z uwagi na wysokie kwoty należności, których zwrot opóźnia się, efektem może być upadek przedsiębiorstwa. Powyższa uwaga nie stanowi rozważania teoretycznego, szeroko znane są przypadki, w których taki efekt nastąpił.

Postulowana zmiana umożliwi Organom wstrzymanie zwrotu na czas obejmujący „sprawdzenie rozliczenia podatnika, rozliczeń innych podmiotów biorących udział w obrocie towarami lub usługami, będących przedmiotem rozliczenia podatnika oraz sprawdzenie zgodności tych rozliczeń z faktycznym przebiegiem transakcji”. Brak jest przepisów warunkujących odliczenie podatku przez podatnika od zachowań i rozliczeń podmiotów, o których udziale w obrocie danym towarem nie wiedział i nie miał możliwości ich weryfikacji. Tym samym wydłużanie terminu zwrotu VAT dla danego podatnika, w celu weryfikacji rozliczeń innych podmiotów, o których istnieniu i udziale w transakcji nie mógł mieć wiedzy, ani nie miał możliwości weryfikacji ich rozliczeń, nie znajduje żadnego uzasadnienia w przepisach Ustawy o VAT.

Przepisy te (akta postępowania są jawne dla strony) grożą istotnym naruszeniem przepisów o tajemnicy przedsiębiorstw, np. dotyczącej dostawców czy stosowanych cen. Podatnik występujący o zwrot VAT odnajdzie w aktach dane wszystkich podmiotów biorących udział w dostawie danego towaru i będzie miał możliwość pominięcia części tych podmiotów przez zakup od podmiotów występujących na poprzednim etapie obrotu co istotnie uderzy w podmioty działające jako handlowcy.

Wyraźnie należy wskazać, iż w praktyce planowana regulacja powoli Organom przedłużać terminy zwrotu na czas nieokreślony. W momencie wydawania postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu, nie jest możliwe określenie, jak długo takie czynności potrwać. Fakt, że w dodawanym ust. 2b określono zakres czynności sprawdzających, nie pozbawia regulacji takiego charakteru - zawiera bowiem bardzo szeroki katalog czynności, które mogą trwać bardzo długo. W naszej ocenie przepis taki nie zapewnia określoności prawa na minimalnym choćby akceptowalnym poziomie.

W praktyce największy ciężar ryzyka prowadzenia postępowania w sposób przewlekły ponosić będzie podatnik występujący o zwrot podatku. Opieszale prowadzenie czynności sprawdzających przez Organy

będzie skutkować wydłużeniem terminu zwrotu podatku, którego ekonomiczny ciężar poniesie podatnik. Spowoduje to wzrost liczby przypadków, w którym bezpośredni wpływ na upadek przedsiębiorcy miały działania Organów podatkowych.

Absolutnie niedopuszczalne jest dodanie do Ustawy VAT przepisu, umożliwiającego Organom podatkowym dokonywanie działań o tak doniosłych z punktu widzenia podatnika skutkach, bez możliwości przeciwdziałania ze strony podatnika. Tymczasem Projekt nie przewiduje uprawnienia do wniesienia zażalenia na postanowienie, na podstawie którego następuje wstrzymanie zwrotu VAT. Jest to regulacja skrajnie profiskalna, stwarzająca możliwość ogromnych nadużyć, których negatywnym skutkiem podatnik efektywnie nie może zapobiec. Stanowi to naruszenie zasady działania w sposób budzący zaufanie do organów państwa tak poważne, że zasadne jest podjęcie rozważań, czy przepis taki zgodny jest z zasadą praworządności, wynikającej z art. 2 i 7 Konstytucji RP. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie uznał możliwość złożenia skargi na postanowienia dotyczące przedłużania terminu zwrotu VAT, jako aktu administracyjnego wpływającego bezpośrednio na prawa podatnika (do uzyskania zwrotu w terminie wynikającym z Ustawy o VAT).

W związku z powyższym zasadne jest odstąpienie od wprowadzenia do Ustawy VAT zmian projektowanych w art. 1 pkt 5 w całości.

#### **Ograniczenie możliwości szybszego zwrotu VAT.**

Nie ma uzasadnienia dla zaostrzenia warunków konstytuujących prawo podatnika do zwrotu podatku od towarów i usług wynikającego z różnicy pomiędzy podatkiem naliczonym, a należnym w terminie 25 dni. Wprowadzenie tak złożonego zakresu dokumentów, potwierdzeń oraz zapewnień, które dają prawo podatnika do przyspieszenia zwrotu, uczyni w praktyce przedmiotową instytucję dysfunkcyjną. W naszej ocenie w przypadku tym następuje niewspółmierna fiskalizacja procesu, co w zasadniczy sposób pogorszy płynność finansową wielu przedsiębiorców i pozostaje w sprzeczności z promowanym tworzeniem rozwiązań korzystnych dla rozwoju gospodarczego. Gospodarka innowacyjna – oparta na pozyskiwaniu nowych technologii itp. – to gospodarka wymagająca wysokich nakładów o długim okresie zwrotu. Reguły normujące zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, powinny uwzględniać także długookresowe plany zmiany gospodarki Polski w gospodarkę innowacyjną. System podatkowy powinien zatem zawierać rozwiązania wspierające takie działania.

#### **5. Art. 1 pkt 8 (zmiany w art. 96 Ustawy VAT)**

##### **Kaucja rejestracyjna (ust. 3b).**

Podobnie jak w przypadku zmiany komentowanej powyżej, cel regulacji zasługuje na aprobatę. Wprowadzenie kaucji rejestracyjnej oraz bieżące wyrejestrowywanie z rejestru podatników VAT podmiotów, które nie prowadzą rzeczywistej działalności, a powstały lub są wykorzystywane głównie w działaniach sprzecznych z celem Ustawy VAT, pomoże ograniczyć nieprawidłowości. Przepis w komentowanym brzmieniu wprowadza jednak, w naszej opinii, zbyt szeroki katalog sytuacji, w której jest to dopuszczone.

W projektowanym ust. 3b pkt 1, 2 i 4, wprowadza się obowiązek zapłaty kaucji gwarancyjnej przez podmioty, których zaległości podatkowe przekroczyły 20 000 PLN. Jest to, w naszej ocenie, działanie chybione. Należy podkreślić, że celem Ustawodawcy powinno być wyeliminowanie z obrotu gospodarczego podmiotów powstałych nie w celu wykonywania działalności opodatkowanych, ale dokonywania nadużyć. Tymczasem pkt 1 i 2 projektowanego przepisu wywrą efekt dokładnie odwrotny.

Podmioty utworzone celem dokonywania nadużyć, tzw. „słupy”, bardzo łatwo utworzyć w taki sposób, aby nie wykazywały zaległości podatkowych. Nie obejmuje to tylko podmiotów nowych, których niedawna data rejestracji może wzbudzać podejrzenia - na rynku możliwe jest bowiem nabycie podmiotów (np. spółek z o.o.) zarejestrowanych i wypełniających wszystkie obowiązki sprawozdawcze, w zależności od ceny, odpowiednio wcześniej. Spółki takie są tworzone i prowadzone często przez wyspecjalizowane podmioty, które nie dopuszczają do powstania zaległości podatkowych. Wobec powyższego, w naszej opinii, pkt 1 i 2 projektowanego przepisu nie spełnią funkcji prewencyjnej.

Co jeszcze bardziej naganne, przepisy te utrudnią wpisanie do rejestru podatników VAT podmiotów, które prowadzą działalność gospodarczą, ale powstała w nich zaległość podatkowa. Obejmie to min. podatników, którzy weszli z Organami skarbowymi w spór sądowy. Pomimo bowiem złożenia do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego skargi na decyzję określającą zobowiązanie podatkowe, decyzja taka jest prawomocna i jeżeli określa zobowiązanie podatkowe przekraczające 20 000 zł wiąże się z obowiązkiem złożenia kaucji przy rejestracji podatnika VAT.

Jak wynika z raportu przygotowanego przez firmę Grant Thornton, w 2015 r. sądy administracyjne w takich sporach uznawały za prawidłowe stanowisko podatnika w 32 proc. przypadków. Oznacza to, że znaczący odsetek podmiotów zmuszonych do złożenia kaucji gwarancyjnej mogą stanowić przedsiębiorcy, u których zaległości podatkowe nie powinny były zostać stwierdzone.

Należy odnieść się także do projektowanego pkt 2 i 4 wprowadzanego przepisu, który nakłada obowiązek złożenia kaucji na „osoby zaangażowane w działalność” podatników, u których powstały zaległości. Pomimo wprowadzenia osobnego przepisu, zgodnie z którym powyższego „nie stosuje się, jeżeli powstanie zaległości podatkowych nie wiązało się z uczestnictwem w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej”, w naszej ocenie rozszerzenie odpowiedzialności na takie osoby jest niecelowe. Ponadto, wprowadza to odpowiedzialność zbiorową.

Obowiązkiem wpłaty kaucji rejestracyjnej należy objąć podmioty nierzetelnie rozliczające podatki i czyniące z tego źródło korzyści majątkowych. Jednak pojęcie „osób zaangażowanych w działalność” obejmuje krąg na tyle szeroki, że skutkować będzie sytuacją, w której osoba, która w czasie nierzetelnego rozliczania podatku przez podmiot, w którego działalność była zaangażowana, nie miała nawet wiedzy o dokonywaniu nadużyć. Tymczasem, w świetle wykładni literalnej, będzie zmuszona do wpłaty kaucji. To nadmierne ograniczenie swobody wykonywania działalności gospodarczej, skutkujące obciążeniem dodatkowymi obowiązkami podmiotów nie ponoszących winy za działania stanowiące nadużycie prawa. Wprowadzenie takiego przepisu, stanowi naruszenie zasady wolności działalności gospodarczej, wynikającej z art. 20 Konstytucji RP i stoi w sprzeczności z zasadą demokratycznego państwa prawnego zawartą w art. 2 Konstytucji RP.

W związku z powyższym należy odstąpić od wprowadzenia w art. 96 Ustawy VAT ust. 3b pkt 1, 2 i 4, a także ust. 4c stanowiącego przepis ściśle związany z powyższymi, w proponowanym brzmieniu w całości.

Dolny próg kaucji (20 000 zł) jest na zbyt wysoki, należy pamiętać, że dotyczy to także podmiotów nowych i może stanowić barierę w zakładaniu i prowadzeniu działalności gospodarczej, w tym aktywizacji zawodowej bezrobotnych.

#### **Oprocentowanie zwrotu kaucji (ust. 4t).**

W naszej opinii, nie ma podstaw do obniżania oprocentowania kaucji zwracanej podatnikowi do 30% stopy depozytowej, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim. Kaucja zwracana ma być w całości podatnikom, którzy nie doprowadzili do powstania zaległości podatkowych, a więc podmiotom przestrzegającym prawa.

Tymczasem wprowadzany przepis przewiduje, że zwrot obciążającej podatników kwoty nie będzie obejmował wypłaty odsetek nawet w wysokości równej oprocentowaniu jednodniowych depozytów w NBP. Nadaje to kaucji, której funkcją ma być zabezpieczenie należności, charakter sankcji. Podatnik przestrzegający przepisów prawa ponosił będzie obciążenie wynikające z konieczności zamrożenia środków przeznaczonych na kaucję pomimo braku uszczuplenia należności wobec Budżetu państwa. Ciężar wynikający z zamrożenia środków nie zostanie podatnikowi zrekompensowany.

W naszej opinii, zasadna jest zmiana brzmienia projektowanego przepisu, tak, aby zrównać oprocentowanie zwracanej podatnikom kaucji rejestracyjnej ze stopą referencyjną ustalaną zgodnie z przepisami o NBP.

#### **Odpowiedzialność solidarna pełnomocnika (ust. 4y-4z).**

Projektowane przepisy wprowadzają instytucję solidarnej odpowiedzialności pełnomocnika dokonującego rejestracji podatnika VAT za zaległości podatkowe podatnika powstałe w okresie 6 miesięcy od dokonania rejestracji. Pomimo słusznego celu regulacji, jakim jest sankcjonowanie działalności podmiotów rejestrujących podatników VAT z zamiarem dokonywania nadużyć, przepis w proponowanym brzmieniu nie spełni zadania.

Prostym sposobem obejścia projektowanych przepisów jest przygotowanie dokumentów rejestracyjnych, które podmiot rejestrowany jako podatnik VAT złoży samodzielnie. Pełnomocnik, do którego zgłasza się podmiot z prośbą o rejestrację nie zna i nie ma jak sprawdzić celów powołania danego podmiotu. Nie można także wykluczyć, że podmiot po jego zarejestrowaniu zostanie sprzedany, na co pełnomocnik ds. rejestracji nie ma wpływu, ani nawet wiedzy. Pełnomocnik nie ponosi też winy za działania podatnika po dokonaniu rejestracji, ani też działaniu, jeśli miałoby oszukańczy charakter, nie może przeciwdziałać.

Proponowana regulacja sprowadza się do wprowadzenia w praktyce zakazu (ze względu na poważne ryzyko i brak wpływu na jego zaistnienie po stronie pełnomocników) rejestracji firm przez pełnomocników. Można sobie wyobrazić, iż zlecenia przyjmą tylko osoby nie posiadające majątku, którego dotyczy ryzyko. Budzi też wątpliwość, sam pomysł wprowadzenie odpowiedzialności pełnomocnika za działania mocodawcy, na które nie ma on wpływu, ani o nich nie wie. Przepisy zbyt ingerują w prawo własności nadal chronione konstytucyjnie.



Za niewprowadzeniem tej regulacji przemawia przede wszystkim fakt, że odpowiedzialność łatwo wykluczyć, przez rezygnację z rejestracji przez pełnomocnika i dokonanie samodzielnej rejestracji elektronicznej.

W związku z powyższym wprowadzenie komentowanych przepisów do Ustawy VAT jako mechanizmu zapobiegającego nadużyciom jest, w naszej opinii, niecelowe i nie przyniesie oczekiwanych rezultatów w postaci zmniejszania przypadków rejestrowania podmiotów na potrzeby dokonywania oszustw.

Ostrożni pełnomocnicy mogą, celem ograniczenia ryzyka, zaprzestać oferowania usług w zakresie rejestracji podatników VAT. Podjęcie takiego działania, logicznego z punktu widzenia pełnomocników wobec braku możliwości zidentyfikowania podmiotów planujących nadużywanie prawa, spowoduje szkodliwe skutki dla pełnomocników i klientów. Negatywne następstwa takiej decyzji dla pełnomocników są oczywiste.

Również dla podmiotów korzystających z usług profesjonalnych pełnomocników, a działających nie w zamiarze nadużywania prawa, ale prowadzenia działalności gospodarczej obejmującej wykonywanie czynności opodatkowanych, wprowadzenie projektowanych przepisów jest nadmiernie uciążliwe. Utrudni bowiem dostęp do profesjonalnych pełnomocników, których wykorzystanie w działalności gospodarczej jest zasadne i pożądane.

W przypadku podmiotów zagranicznych korzystanie z pełnomocników jest konieczne. Z doświadczenia pełnomocników współpracujących z Konfederacją Lewiatan wynika, że w odpowiedzi na wiadomości w języku angielskim Organy podatkowe odpowiadają, że z uwagi na fakt, iż językiem urzędowym w Rzeczypospolitej Polskiej jest język polski, odpowiedzi merytorycznej na zapytania nawet w językach powszechnie używanych w postępowaniach transgranicznych, tj. angielskim i niemieckim, nie udzielają.

Utrudnienie podmiotom zagranicznym dostępu do rynku polskiego, stanowi naruszenie zasady niedyskryminacji obecnej w prawie Unii europejskiej. W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej podkreśla się, że o dyskryminacji można mówić w przypadku, gdy dana regulacja ogranicza dostęp do rynku choćby „potencjalnie” i „w niewielkim stopniu”. Przepis utrudniający podmiotom zagranicznym dostęp do profesjonalnych pełnomocników, niewątpliwie, stanowi formę dyskryminacji utrudniającej dostęp do polskiego rynku i jako taki zostanie, w przypadku zaskarżenia, uznany za niezgodny z prawem Unii Europejskiej.

Wprowadzenie komentowanych przepisów, w naszej ocenie, stanowi naruszenie zasady niedyskryminacji obowiązującej w prawie Unii europejskiej, zasady wolności działalności gospodarczej, wynikającej z art. 20 Konstytucji RP, a przede wszystkim stoi w sprzeczności z zasadą demokratycznego państwa prawnego zawartą w art. 2 Konstytucji RP.

W związku z powyższym, w naszej opinii, zasadne jest odstąpienie od wprowadzenia w art. 96 Ustawy VAT 4y-4z w proponowanym brzmieniu w całości.

#### **Wykreślenie z urzędu podatnika VAT (ust. 9a).**

Znowelizowane przepisy mają umożliwić wyrejestrowanie podatnika VAT w określonych przypadkach. Przesłanką wyrejestrowania podatnika będzie m.in. wystawianie faktur lub faktur korygujących, które nie dokumentowały rzeczywistych czynności (pkt 4). Przepis ten nie będzie miał jednak zastosowania,

jeżeli wystawienie „pustej” faktury lub faktury korygującej było wynikiem pomyłki lub nastąpiło bez wiedzy podatnika (art. 96 ust. 9e). Co do zasady, wykreślenie podatnika z rejestru będzie obligatoryjne.

Wobec powyższego, jeżeli podatnik (np. spółka leasingowa) stanie się przedmiotem oszustwa polegającego na tym, że nabywany i dostarczany przez tego podatnika towar (np. przedmiot leasingu) nie istnieje i spółka wystawi „pustą” fakturę, dokumentującą wynagrodzenie należne z tego tytułu (ratę leasingową), teoretycznie powinna zostać „automatycznie” wykreślona z rejestru podatników. W takim bowiem przypadku nie można uznać, że wystawienie faktury nastąpiło bez wiedzy podatnika, jak również, że było wynikiem pomyłki.

Prezentowany przepis może więc stać się przyczyną odbierania statusu podatnika zarówno podatnikom uwikłanym w oszustwa podatkowe, jak i tym, którzy wystawili „puste” faktury w wyniku oszustwa, którego sami stali się ofiarą. W związku z powyższym postulujemy modyfikację treści projektowanego art. 96. Modyfikacji takiej można dokonać np. poprzez określenie w art. 96 ust. 9e, że przepis ust. 9a pkt 4 ma zastosowanie w razie stwierdzenia, że podatnik nie prowadzi działalności gospodarczej lub wykonywane przez niego czynności podejmowane są w celu odniesienia korzyści majątkowej w wyniku nierzetelnego rozliczenia podatku.

Ponadto użyte w tym przepisie pojęcie „rzeczywistych czynności” jest terminem dotąd niestosowanym. W jego miejsce proponujemy posłużenie się pojęciem, które będzie spójne wewnątrznie z dotychczasową siatką pojęciową ustawy o VAT tj. z art. 88 ust. ust. 3a pkt 4 lit. a, który definiując puste faktury posługuje się sformułowaniem „czynności, które nie zostały dokonane”.

Także projektowany ust. 9a pkt 5 stanowi ogromne ryzyko dla rzetelnych podatników. Jego treść, mocno restrykcyjna, w połączeniu z nieostrymi przesłankami dotyczącymi interpretacji na czym polega nieświadome uczestnictwo w przestępstwie karuzelowym, może rykoszetem niszczyć uczciwe podmioty. Za przykład służy, znana z doniesień medialnych sprawa, odnosząca się do jednej z polskich rafinerii, gdzie organ podatkowy zakwestionował wysokość podatku naliczonego, w związku z podejrzeniem nabycia towarów od nierzetelnego podmiotu. Pod rządami znowelizowanej ustawy oznaczałoby to, że podmiot ten utraciłby status podatnika VAT co sparaliżowałoby jego funkcjonowanie w branży rafinerijnej.

W ocenie Konfederacji Lewiatan, zasadne jest więc odstępianie od przesłanki wykreślenia podatnika z rejestru wymienionej w projektowanym art. 86 ust. 9a pkt 5. W razie nieuwzględnienia postulatu należy wprowadzić możliwość automatycznego przywrócenia rejestracji VAT lub inny tryb odwoławczy – gdyby oskarżenie, że nabywca mógł przypuszczać, że dostawcy pośredni lub bezpośredni działają w celu uzyskania korzyści majątkowej w wyniku nierzetelnego rozliczenia podatku nie sprawdziło się. Sformułowanie „działania w celu uzyskania korzyści majątkowej w wyniku nierzetelnego rozliczenia podatku” jest na tyle szerokie, że przy podejściu organów co do winy (płynna granica między nieumyślnym czynem, a zamiarem ewentualnym – dolus eventualis), może obejmować także błędy w rozliczeniach, a nie tylko oszustwa podatkowe, dokonane przez takich dostawców.

Ponadto zwracamy uwagę na sprzeczność wynikającą z zestawienia ze sobą treści projektowanego ust. 9e oraz 9h w art. 96. Ust. 9e ma stanowić, że naczelnik nie wykreśla z urzędu podatnika, gdy wystawione faktury są rezultatem pomyłki, albo gdy wina nie spoczywa po stronie podatnika. Natomiast ust. 9h zakłada, że ust. 9e nie został zastosowany, bowiem przewiduje sposób postępowania, gdy jednak mimo

wystąpienia ww. przesłanek tj. np. pomyłki, podatnik został wykreślony. Przy zachowaniu treści ust. 9h postulujemy o doprecyzowanie, że przywrócenie statusu podatnika VAT czynnego (unieważnienie wykreślenia) następuje od dnia wykreślenia, czyli z mocą wsteczną. Niedookreślenie mogłoby pozostawić wątpliwości, czy przywrócenie nie nastąpi „na bieżąco” z datą przywracania, co pozostawiałoby „przerwę” w aktywności jako podatnika VAT i wywoływało konsekwencje z tym związane.

Uzasadnione w naszej ocenie jest uzupełnienie reguły pozwalającej na wykreślenie podatnika również w sytuacji „jeżeli podmiot lub jego pełnomocnik nie stawia się na wezwania organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej”. Doprecyzowanie przedmiotowej kwestii służy pozytywnie wzmocnieniu uprawnień organów podatkowych, a tym samym sprzyja ograniczeniu ryzyka podatnika w zakresie opodatkowania transakcji z nierzetelnymi podmiotami gospodarczymi.

## **6. Art. 1 pkt 10 (zmiany w art. 99 Ustawy VAT)**

### **Likwidacja kwartalnych rozliczeń dla dużych podatników.**

Powrót do miesięcznych rozliczeń oznaczać będzie zwiększenie nakładu pracy, a tym samym dodatkowe koszty po stronie przedsiębiorców. Wskazywane przez Ministerstwo Finansów przyczyny likwidacji kwartalnych rozliczeń nie dotyczą dużych podatników oraz podatników z długą historią podatkową, takich, którzy nie zalegają z regulowaniem swoich zobowiązań.

Rozwiązanie takie, zwłaszcza w kontekście zarządzania płynnością finansową podatników w sposób zasadniczy, wpłynie niekorzystnie na warunki prowadzenia działalności gospodarczej. Tym samym zmusi podatników do niewspółmiernego w stosunku do korzyści fiskalnej, zaangażowania środków finansowych, pogarszając płynność finansową. W konsekwencji pogorszeniu ulegnie zdolność inwestycyjna podatnika, a to w rachunku ciągnionym będzie miało skutek w postaci istotnego pomniejszenia wpływów budżetowych. Akceptowalne wydaje się wprowadzenie ograniczeń polegających na przyznaniu prawo do rozliczeń kwartalnych jedynie podmiotom będących podatnikami VAT przez okres co najmniej dwóch lat, przy założeniu odpowiedniego zaangażowania w prowadzoną działalność gospodarczą kapitału, którego odzwierciedleniem byłby majątek podmiotu.

Generalnie postulujemy pozostawienie możliwości stosowania kwartalnych rozliczeń dla dużych podatników.

Zwracamy też uwagę, że całkowita rezygnacja z możliwości składania deklaracji w formie papierowej nie jest rozwiązaniem pożądanym. Obowiązek ten będzie szczególnie trudny do spełnienia przez małych podatników. Postulujemy pozostawienie formy papierowej składania deklaracji chociaż dla tej kategorii podatników.

## **7. Art. 1 pkt 18 (dodanie art. 110a i 110b Ustawy VAT)**

### **Wprowadzenie sankcji.**

Projektowane art. 110a i 110b przewidują nakładanie dodatkowego zobowiązania podatkowego z tytułu zawyżenia kwot podatku przypadającego do zwrotu lub zaniżenia kwot zobowiązania

podatkowego. Penalizacja tych zachowań jest generalnie niezależna od okoliczności. Kary nie nakłada się jedynie w przypadku popełnienia błędów rachunkowych lub innych oczywistych pomyłek (art. 110a ust. 2 pkt 2 lit. a), oraz gdy podatek należny lub naliczony rozliczono w innym okresie (art. 110a ust. 2 pkt 2 lit. b).

Ponadto, art. 110b określa sankcyjną stawkę kary (100% wartości zawyżenia podatku naliczonego, podczas gdy stawka podstawowa to 30%) w przypadku, gdy:

- 1) faktury zostały wystawione przez podmiot nieistniejący,
- 2) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane,
- 3) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością,
- 4) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego (tj. czynności dokonane w celu obejścia prawa oraz czynności pozorne).

Jeżeli zatem podatnik stanie się nieświadomą ofiarą oszustwa, ale np. z uwagi na ilość przeprowadzanych transakcji i dostawców w danym okresie rozliczeniowym, w odniesieniu do danej transakcji nie będzie w stanie wykazać, że dochował wszystkich warunków dla uznania, że jest starannym podatnikiem, w efekcie czego zawyży podatek naliczony, to automatycznie zastosowanie znajdzie dodatkowe zobowiązanie w wysokości 100%.

Biorąc pod uwagę, że w praktyce zdarzają się, np. zmowy dostawcy i korzystającego, których celem jest wyłudzenie środków finansowych od firmy leasingowej, zaś przedmiot leasingu może w ogóle nie istnieć, powyższy przepis kreuje bardzo istotne ryzyko dla przedsiębiorców prowadzących działalność leasingową na dużą skalę. W praktyce nie jest bowiem możliwe, by pracownicy firm leasingowych uczestniczyli w odbiorach wszystkich przedmiotów leasingu, zaś próba wprowadzenia takiej procedury (tj. obecności pracownika przy każdym odbiorze przedmiotu leasingu) wiązałaby się z dramatycznym podwyższeniem kosztów finansowania inwestycji dla korzystających.

W związku z powyższym należy rozważyć zmianę planowanego art. 110a. Modyfikacji takiej można dokonać np. poprzez uwzględnienie, że art. 110a ust. 1 nie ma zastosowania również w przypadku, gdy zawyżenie podatku naliczonego wynika z działania osób trzecich, na które podatnik nie miał wpływu, jak i w przypadku odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących czynności zwolnione od podatku albo niepodlegające opodatkowaniu, jeżeli odliczenie podatku z tych faktur nastąpiło w dobrej wierze.

Wątpliwości budzi także tryb ustalania dodatkowego zobowiązania (sankcji) w przypadku, gdy kontrolowany podatnik na etapie zakończenia kontroli, po zapoznaniu się z protokołem z kontroli, skorzysta z możliwości złożenia korekty zgodnie z zaleceniami tego protokołu. Czy, a jeżeli tak – to w jaki sposób ustalane byłoby dodatkowe zobowiązanie? Przepis stanowi bowiem o konieczności określenia (decyzją?) prawidłowej wysokości podatku przez organ i równoczesnym ustaleniu dodatkowego zobowiązania.

## 8. Pozostałe uwagi

- a) Art. 2 pkt 5 (art. 117c OP) – błędne odesłanie w treści przepisu. Powinno być ust. 4y zamiast ust. 4i art. 96.
- b) Art. 3 pkt 5 i 7 (art. 56 §4 i art. 80a §2 KKS) – wprowadzenie sankcji karnej za złożenie deklaracji lub informacji podsumowującej „w formie niezgodnej z przepisami prawa”. Skoro zgodnie z uzasadnieniem do nowelizacji chodzi o przypadki złożenia tych deklaracji lub informacji z pominięciem zastosowania środków komunikacji elektronicznej, zasadne jest aby ten cel jasno wyrazić w tym przepisie, gdyż sformułowanie „w formie niezgodnej z przepisami prawa” wydaje się zbyt szerokie (czy np. złożenie niewłaściwej wersji formularza elektronicznego też będzie karalne?).
- c) Art. 3 pkt 6 (art. 62 KKS) – treść przepisu kreuje ryzyko posługiwania się zarzutem z art. 62 §2 nie tylko w przypadku zarzutu odliczania VAT z tzw. „pustych” faktur, ale również w przypadku kwestionowania przez organy podatkowe przykładowo kosztów uzyskania przychodów w CIT. Natomiast, jak wynika z uzasadnienia do projektu zmian przepis art. 62 zostaje zmieniony w kontekście oszustw VAT. Kwestię tę należy bardziej szczegółowo doprecyzować w uzasadnieniu oraz zawęzić na gruncie nowelizowanego KKS, iż taka zmiana dotyczyć ma rozliczeń w ramach VAT. W przeciwnym razie, istnieje ryzyko nadużywania takiego środka prawnego przez organy podatkowe również na gruncie innych podatków.
- d) Art. 8 – przepis wskazuje, że art. 96 stosuje się do nowych rejestracji po dniu 1.1.2017 r. – nie jest jasne czy ten przepis stosuje się również do wyrejestrowywania podatników (tj. czy można wyrejestrować tylko podatników zarejestrowanych po dniu 1.1.2017 a nie wszystkich już zarejestrowanych podatników).

## 9. Uwaga dodatkowa

Dotyczy uzyskiwania potwierdzenia dostarczenia faktur korygujących in minus w zakresie usług dystrybucji m.in. energii elektrycznej.

Proponowana zmiana polega na uzupełnieniu art. 29a ust. 15 ustawy VAT o usługę dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz usługę dystrybucji gazu przewodowego. Proponujemy uzupełnienie Projektu o pkt 2a w art. 1, w brzmieniu:

*„2a) w art. 29a ust. 15 pkt 3 otrzymuje brzmienie:*

*3) sprzedaży energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych, usług dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, usług dystrybucji gazu przewodowego oraz usług wymienionych w poz. 140 -153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy.”*

Obecny przepis art. 29a ust. 15 pkt 3 ustawy VAT stanowi, że dla wskazanych w nim transakcji podatnik nie musi posiadać potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługi, by móc obniżyć obrót w związku z wystawioną korektą faktury. Wśród tych transakcji brakuje usług dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz usług dystrybucji gazu przewodowego. Przez wiele lat w dostawach do nabywców końcowych transakcją dostawy towarów, takich jak energia

elektryczna, ciepła, chłodnicza czy gaz przewodowy, towarzyszyła co do zasady usługa dystrybucyjna. Dostawa taka była i jest dokumentowana jedną fakturą za tzw. usługę kompleksową - dostawę towaru wraz z jego dystrybucją. W związku z liberalizacją rynku energii elektrycznej i gazu, na którym swobodnie można zmienić dostawcę energii elektrycznej, czy gazu przewodowego, mamy do czynienia z rozdzieleniem umów na umowy dotyczące dostawy towaru (sprzedaży energii elektrycznej) oraz usługi dystrybucji tego towaru (usługa dystrybucji energii elektrycznej). Rozdzielone świadczenia fakturowane są przez odrębne podmioty od siebie niezależne. Zmiana sprzedawcy stała się codziennym zjawiskiem w obrocie towarowym energii elektrycznej i gazu. Dlatego też przy masowym obrocie, utrzymanie obowiązku posiadania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę usługi dystrybucji tych mediów jest całkowicie niezasadne i nastęrcza wiele trudności technicznych i organizacyjnych. Dotyczy to tysięcy faktur wystawianych przez przedsiębiorstwa dystrybucyjne miesięcznie. Nie wydaje się, by istniało merytoryczne uzasadnienie dla utrzymania obowiązku posiadania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę w stosunku do faktur dokumentujących usługi dystrybucji energii elektrycznej, gazu przewodowego, czy energii cieplnej lub chłodniczej, skoro dla samych dostaw (sprzedaży) tych towarów takiego obowiązku nie ma.

Problem ten dotyczy wszystkich przedsiębiorstw dystrybucyjnych energii elektrycznych i gazu przewodowego.

**Konfederacja Lewiatan**