

Warszawa, 6 czerwca 2018 r.
KL/199/79/775/PP/2018

Pan
Paweł Gruza
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

W odpowiedzi na pismo z dnia 26 kwietnia 2018 r. znak PT3.8100.1.9.2018.LBE.6, kierujące do konsultacji społecznych projekt z dnia 26 kwietnia 2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz uwzględniając uwagi Konfederacji Lewiatan przekazane w dniu 18 maja 2018 r. pismem znak KL/173/64/775/PP/2018, przekazuję uzupełnienie stanowiska.

Z poważaniem,



Henryka Bochniarz
Prezydent Konfederacji Lewiatan



Dodatkowe uwagi do projektu z dnia 26 kwietnia 2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług – uzupełnienie stanowiska z dnia 18 maja 2018 r. KL/173/64/775/PP/2018

W związku z toczącymi się pracami legislacyjnymi w zakresie projektu z dnia 26 kwietnia 2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (UC 123, dalej jako: „Projekt Ustawy”) przedstawiamy dodatkowe uwagi do treści art. 1 pkt. 2 Projektu Ustawy, w zakresie opodatkowania bonu różnego przeznaczenia, który nie został w całości lub w części zrealizowany w terminie ważności tego bonu (proponowany art. 8c ustawy o podatku od towarów i usług).

Projekt Ustawy przewiduje wprowadzenie opodatkowania bonu różnego przeznaczenia w przypadku, gdy nie zostanie on w całości lub w części zrealizowany w terminie jego ważności i wynagrodzenie z tego tytułu zostanie zatrzymane. Proponowana treść nowelizacji wskazuje, że w takiej sytuacji podatnik, który zatrzymał to wynagrodzenie, wyświadczył usługę gotowości do realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy na rzecz ostatniego posiadacza bonu.

W naszej ocenie, **wskazana propozycja pozostaje w sprzeczności** z Dyrektywą Rady (UE) 2016/1065 zmieniającą Dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary i usługi (dalej: Dyrektywa 2016/1065), Dyrektywą 2006/112/WE i określonymi w niej zasadami opodatkowania podatkiem od wartości dodanej.

W związku z tym podtrzymując nasze dotychczasowe stanowisko - **postulujemy wykreślenie proponowanego art. 8c ustawy o podatku od towarów i usług oraz odpowiednie skorygowanie pozostałych przepisów Projektu Ustawy** (m.in. proponowane art. 19a ust. 4b; art. 29a ust. 1c ustawy o podatku od towarów i usług) - poniżej przedstawiamy szczegółowe uzasadnienie naszego stanowiska.

1. Uzasadnienie Projektu Ustawy wskazuje, że *„Okoliczność, że kwestia ta [tj. kwestia traktowania bonów niezrealizowanych] nie została uregulowana w Dyrektywie 2016/1065 nie oznacza jednak, że poszczególne państwa członkowskie nie mogą wprowadzić własnych regulacji mających na celu ograniczenie strat we wpływach z tytułu podatku VAT”*.

Zwracamy uwagę, że Dyrektywa 2016/1065 w punkcie 12 preambuły wskazuje wprost, że przepisy niniejszej dyrektywy **„nie dotyczą sytuacji, w których bon różnego przeznaczenia nie zostaje realizowany przez konsumenta końcowego w terminie ważności bonu a wynagrodzenie otrzymane za taki bon zatrzymuje sprzedawca”**.

W trakcie procedowania projektu Dyrektywy 2016/1065 przygotowana została ocena skutków jej wejścia w życie¹. W dokumencie tym została poruszona m.in. kwestia traktowania bonów niewykorzystanych (s. 24). Przedstawiona w nim analiza wskazuje, że w przypadku gdy voucher nie skutkuje dostawą, płatność dokonana za ów voucher nie jest podlega opodatkowaniu VAT na

¹ COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT Accompanying the document Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards the treatment of vouchers; nr CELEX 52012SC0127; <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=SWD:2012:0127:FIN>



podstawie aktualnych przepisów. Wskazano, że uzasadnieniem takiego poglądu jest argumentacja przedstawiona przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE”) w sprawie C-277/05 *Société thermale d’Eugénie-les-Bains*.

Wskazana analiza podnosi również, że zmiana powyższego traktowania niewykorzystanych voucherów **wymagałaby modyfikacji zasad opodatkowania świadczenia usług** określonych w Dyrektywie 2006/112/WE. Potwierdza, że taka zmiana prawdopodobnie prowadziłaby do dodatkowych dochodów budżetowych, niemniej istnieją istotne argumenty przeciwko takim zmianom w Dyrektywie (np. trudności w zdefiniowaniu niewykorzystanego vouchera, spodziewane przesłużenie terminów wykorzystania vouchera na czas nieokreślony). Analiza wskazuje, że **zmiana dotychczasowych zasad opodatkowania niewykorzystanych voucherów byłaby niezasadna z uwagi na spodziewany minimalny realny efekt tych zmian**.

Powyższe prowadzi do wniosku, że nowelizacja Dyrektywy 2006/112/WE wprowadzona Dyrektywą 2016/1065 **nie powinna skutkować żadnymi zmianami w zakresie traktowania niewykorzystanych voucherów**.

Celem Dyrektywy 2016/1065 jest zapewnienie m.in. pewnego i jednolitego podejścia, zachowanie spójności z zasadami VAT, uniknięcie niespójności, zakłóceń konkurencji, podwójnego opodatkowania oraz braku opodatkowania. Preambuła wskazanej Dyrektywy precyzuje (pkt. 3) ponadto, że **„konieczne jest wspólne rozwiązanie dla bonów w celu zapewnienia, by nie pojawiły się niespójności w odniesieniu do bonów dostarczanych między państwami członkowskimi”**. Dodatkowo, pkt 8 preambuły podkreśla, że **„w przypadku bonów różnego przeznaczenia konieczne jest doprecyzowanie, że VAT powinien zostać pobrany, gdy zostaną dostarczone towary lub wykonane usługi, których dany bon dotyczy”**.

W związku z tym wprowadzenie przez polskiego ustawodawcę odrębnych zasad opodatkowania voucherów, nie przewidzianych we wskazanej dyrektywie oraz w Dyrektywie 2006/112/WE **byłoby działaniem pozostającym w sprzeczności z cytowanymi powyżej celami Dyrektywy 2016/1065**.

2. Zwracamy uwagę, że propozycja uznania wynagrodzenia otrzymanego za niewykorzystany voucher za wynagrodzenie z tytułu świadczenia usługi „pozostawania w gotowości do realizacji bonu” jest wewnątrznie niespójna.

Zgodnie z uzasadnieniem Projektu Ustawy (s. 13), usługa gotowości do realizacji bonu obejmuje **„nie tylko gotowość do faktycznej realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług za bon, ale może polegać na zapewnieniu możliwości (warunków) realizacji tego bonu w okresie jego ważności”**.

Zwraca uwagę fakt, że w **ustawodawca nie przewiduje konieczności rozpoznania analogicznej usługi w przypadku, w którym voucher zostanie zrealizowany, mimo iż zakres zobowiązania podatnika względem konsumenta w takim przypadku pozostaje niezmienny**. Istotą świadczenia gotowości do wykonania usługi lub zapewnienie możliwości realizacji bonu jest jego ciągły charakter. Natomiast propozycja ustawodawcy oznacza, że do momentu upływu ostatniego dnia terminu usługa nie jest w istocie wykonywana.



Prowadzi to do wniosku, że istnienie świadczenia usługi przez podatnika jest warunkowe i uzależnione od zachowania posiadacza vouchera, nie zaś zachowania podatnika. Wniosek taki byłby zaś jednoznacznie sprzeczny z zasadami opodatkowania VAT i definicją czynności podlegających opodatkowaniu. Definicja świadczenia usług w art. 8 ustawy o podatku od towarów i usług wskazuje, że jest to każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, prawnej lub jednostki organizacyjnej nie będącej osobą prawną, które nie stanowi dostawy towarów. Obejmuje więc zarówno aktywne działanie podatnika, ale także zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji. Cechą wspólną tych okoliczności jest zachowanie wynikające z woli podatnika.

Przesłanki świadczenia usług mają charakter obiektywny, nie mogą być warunkowe, uzależnione wyłącznie od zachowania potencjalnego nabywcy usługi. Pojęcie świadczenie usług powinno być interpretowane niezależnie od celów i wyników danej transakcji, a organy podatkowe nie mają obowiązku prowadzenia dochodzenia w celu ustaleniu zamiaru podatnika, mając na celu jego obiektywny charakter (vide: wyrok TSUE w sprawie C-653/11 Newey).

Uznać więc należy, że wprowadzenie proponowanej konstrukcji opodatkowania bonów niewykorzystanych pozostaje niezgodne z zasadami opodatkowania świadczenia usług, określonych w Dyrektywie 2006/112/WE oraz w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług.

3. Nie można zgodzić się z założeniem, że wynagrodzenie uiszczone przez konsumenta, który nabywa voucher, stanowi zapłatę za usługę pozostawania w gotowości do realizacji vouchera. Wynagrodzenie uiszczane z tytułu nabycia bonu powinno być bowiem traktowane jako wynagrodzenie z tytułu dostawy towarów lub usług, które są nabywane w momencie realizacji bonu.

Świadczenie usług jest dokonywane odpłatnie jedynie wówczas, gdy między usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi faktyczne odzwierciedlenie usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy. Bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym oznacza, że zapłacone kwoty stanowią rzeczywiste wynagrodzenie za możliwą do wyodrębnienia usługę świadczoną w ramach takiego stosunku prawnego (vide: wyrok TSUE w sprawie C37/16 SAWP pkt. 25 - 26).

Nie ulega wątpliwości, że świadczeniem wzajemnym, do którego zobowiązuje się emitent vouchera, jest wydanie towaru lub usługi osobie, która przedstawi voucher do realizacji. W tym względzie istnieje bezpośredni związek pomiędzy wzajemnymi świadczeniami stron. Nie ma natomiast żadnych podstaw do stwierdzenia, że wynagrodzenie uiszczane przez nabywcę jest płatnością za gotowość do realizacji bonu. To samo wynagrodzenie nie może być uznawane za bezpośrednio związane z dwoma zupełnie odrębnymi czynnościami opodatkowanymi.

4. Orzecznictwo TSUE w sprawach C-151/13 Le Rayon d'Or, C-463/14 Asparuchowo Lejk Investmynt Kymapni OOD, C-174/00 Kennemer Golf and Country Club wskazuje, że należy analogicznie potraktować usługę pozostawania w gotowości do świadczenia określonych usług oraz ich faktyczne



świadczenie. Cechą szczególną świadczenia pozostawania w gotowości do realizacji usług jest jego ciągłość - w określonym okresie czasu podatnik zobowiązuje się do pozostawania do dyspozycji nabywcy usługi. Przywołane orzeczenia potwierdzają, że opodatkowanie jest uzasadnione, z uwagi na wystarczające sprecyzowanie wszelkich okoliczności sprawy

5. **Nie ma uzasadnienia rozpoznawanie analogicznych skutków podatkowych w odniesieniu do transakcji, których przedmiotem są vouchery różnego przeznaczenia.** Przedstawione stany faktyczne różnią się w sposób zasadniczy. Istotą opodatkowania vouchera różnego przeznaczenia w momencie jego realizacji jest możliwość sprecyzowania wszystkich istotnych okoliczności transakcji. Jest to również okoliczność, która powoduje, że bon jednego przeznaczenia podlega opodatkowaniu w momencie jego emisji/ transferu (vide: pkt. 8 i 9 Preambuły). Należy podkreślić, że także w powołanych powyżej orzeczeniach TSUE wszystkie istotne okoliczności transakcji były wystarczające skonkretyzowane.
6. Natomiast **opodatkowanie niewykorzystanego bonu różnego przeznaczenia zgodnie z założeniem przedstawionym w Projekcie Ustawy miałyby nastąpić pomimo braku wiedzy podatnika na temat nabywcy świadczenia.** Nie jest znany jego status podatkowy dla celów VAT, co skutkuje brakiem możliwości rzetelnego udokumentowania i raportowania sprzedaży podlegającej opodatkowaniu. Jak wskazuje orzecznictwo TSUE (vide wyrok C-16/93 Tolsma), nie jest możliwe rozpoznanie sprzedaży opodatkowanej w przypadku braku sprecyzowanego nabywcy świadczenia.
7. Zwracamy uwagę, że treść proponowanego art. 8c ustawy o podatku od towarów i usług pozostaje niejasna w zakresie określenia podatnika, który wykonuje usługę gotowości do realizacji dostawy towarów. Projekt Ustawy nie precyzuje, co jest „wynagrodzeniem, które zostanie zatrzymane”, a w konsekwencji nie dookreśla podatnika, „który zatrzymał to wynagrodzenie”. Z uwagi na możliwość wielokrotnego zbycia vouchera wielokrotnego przeznaczenia, proponowana regulacja może skutkować wielokrotnym opodatkowaniem tego samego vouchera.

Mając powyższe na uwadze, postulujemy zmianę treści Projektu Ustawy we wskazanym zakresie.

Konfederacja Lewiatan, KL/199/79/775/PP/2018

