

## UZASADNIENIE

Zmiany zawarte w projekcie ustawy zmieniającej ustawę o podatku od towarów i usług oraz niektóre inne ustawy związane są przede wszystkim z koniecznością dostosowania przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054), zwanej dalej „ustawą o VAT”, do przepisów unijnych, w tym:

1) implementacji przepisów:

- dyrektywy Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania (Dz. Urz. UE L 189 z 22.07.2010, s. 1), zwanej dalej „dyrektywą 2010/45/UE”,
- dyrektywy Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz. Urz. UE L 44 z 20.02.2008, str. 11), zwanej dalej „dyrektywą 2008/8/WE” (w zakresie, w którym dyrektywa ta nie została jeszcze implementowana),

2) usunięciem niezgodności przepisów z prawem unijnym w zakresie stosowania obniżonej stawki VAT na niektóre towary,

3) dostosowaniem przepisów do wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zwanego dalej TSUE,

4) ściślejszym odwzorowaniem przepisów dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.), zwanej dalej „dyrektywą 2006/112/WE”, w tym kompleksowym (systemowym) przebudowaniu niektórych regulacji ustawy o VAT, odzwierciedlającym prawo unijne, przy uwzględnieniu też wyroków sądów administracyjnych, w których zarzucono nieprawidłową bądź niepełną implementację prawa unijnego,

5) pełniejszym dostosowaniem do art. 207 dyrektywy 2006/112/WE w zakresie przedstawiciela podatkowego,

6) uelastycznieniem stosowania stawki 0% przy eksporcie towarów oraz wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów,

7) dostosowaniem przepisów do wniosku derogacyjnego na stosowanie środków stanowiących odstępstwo od art. 5 dyrektywy 2006/112/WE oraz umowy między

Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeską o budowie i utrzymaniu obiektów mostowych oraz utrzymaniu wspólnych odcinków dróg na polsko-czeskiej granicy państwowej.

Jednocześnie, przy okazji zmian o charakterze ściśle implementacyjnym i dostosowawczym do prawa Unii Europejskiej proponuje się zmiany porządkujące w zakresie zwolnień od podatku, w szczególności przeniesienia części regulacji z rozporządzenia wykonawczego do ustawy. Projekt zawiera również zmiany związane z racjonalizacją stosowania stawek obniżonych, które nie wynikają bezpośrednio z konieczności dostosowania się do prawa unijnego. Są to propozycje polegające na racjonalizacji stosowania stawki obniżonej poprzez doprecyzowanie, że każdy napój z wywarem kawy lub herbaty powinien być opodatkowany tak jak kawa czy herbata, gdyż nie kupuje się np. kawy latte dla mleka, ale dla tego specyficznego rodzaju kawy, podanego w odpowiednich proporcjach z dodatkami w postaci mleka.

Zaproponowany projekt ustawy zawiera równocześnie szereg zmian upraszczających stosowanie przepisów dotyczących podatku VAT dla przedsiębiorców, zapewniających pewność prawną oraz zmierzających do odbiurokratyzowania wielu obowiązków nałożonych obecnie na podatników. Zmiany te zostały szczegółowo omówione w dalszej części uzasadnienia. Do najważniejszych z nich należą:

- 1) uproszczenie procedury pobierania VAT również w przypadku budowy i utrzymania wspólnych odcinków dróg transgranicznych w związku z wnioskiem o derogację oraz umową między RP i Republiką Czeską (obecna definicja terytorium państwa członkowskiego pozwala stosować tę procedurę tylko do budowy i utrzymania mostów),
- 2) wprowadzenie definicji terenów budowlanych, usuwającej rozbieżności pomiędzy organami podatkowymi a sądami administracyjnymi w kwestii elementów decydujących o budowlanym charakterze danego terenu w przypadku, gdy nie został wydany dla tego terenu plan zagospodarowania przestrzennego oraz stosowna decyzja, ułatwi podatnikom stosowanie przepisów w zakresie zwolnienia od podatku VAT;
- 3) likwidacja, dla celów opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, warunku wywozu z Polski w terminie 90 dni towarów, które mają być przedmiotem czynności odpowiadającej eksportowi lub wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów na terytorium innego niż Polska państwa członkowskiego zmniejszy obowiązki ewidencyjne i informacyjne podatników;
- 4) uproszczenie definicji działalności gospodarczej, poprzez jednoznaczne wskazanie, że nie obejmuje ona czynności okazjonalnych związanych z działalnością gospodarczą;

- 5) uporządkowanie przepisów dotyczących podatników z tytułu importu usług oraz dostawy dla której podatnikiem jest nabywca, zwiększające pewność i jasność stosowania tych przepisów;
- 6) umożliwienie „podmiotom zagranicznym” w określonych sytuacjach ustanowienie przedstawiciela podatkowego bez konieczności rejestrowania się jako podatnik VAT czynny; rozwiązanie upraszcza obowiązki administracyjne ww. podatnikom, którzy chcą importować „przez Polskę” do innych państw członkowskich towary, stwarzając jednocześnie przedsiębiorcom, w szczególności krajowym, możliwość świadczenia usług przedstawicielskich podmiotom zagranicznym; wprowadzenie tego rozwiązania powinno przyczynić się do zwiększenia tego rodzaju importu w Polsce, a tym samym do większych wpływów w Polsce z udziału w cłach;
- 7) dalsza liberalizacja warunków, jakie ma spełniać podmiot, który ma zostać ustanowiony przedstawicielem podatkowym, w szczególności dotycząca warunku nieposiadania zaległości w poszczególnych podatkach;
- 8) uproszczenie i wyeliminowanie części przepisów dotyczących różnorodnych momentów powstania obowiązku podatkowego;
- 9) rezygnacja z obowiązku udowodnienia przez nabywcę, że wysyłkę lub transport towaru w transakcjach łańcuchowych należy zgodnie z zawartymi przez niego warunkami dostawy przyporządkować jego dostawie (art. 22 ust. 2 ustawy); wystarczające dla przyporządkowania wysyłki lub transportu towarów będą obecnie same okoliczności i warunki dostawy;
- 10) umożliwienie korekty podstawy opodatkowania, jeżeli nie jest możliwe uzyskanie potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę;
- 11) wprowadzenie dla podatników możliwości wyłączenia z podstawy opodatkowania wydatków otrzymanych od nabywcy poniesionych w jego imieniu i na jego rzecz, ujmowanych przejściowo w prowadzonej ewidencji;
- 12) wprowadzenie dla podatników możliwości przeliczania kwot na fakturach według kursu wymiany Europejskiego Banku Centralnego;
- 13) uelastycznienie stosowania stawki 0% przy eksporcie towarów (uznanie, że eksport towarów będzie występował również w sytuacji, gdy towary będą objęte procedurą celną wywozu w innym niż Polska państwie członkowskim UE, jeżeli będą spełnione pozostałe warunki określone w przepisach) oraz wewnątrzspółnotowej dostawie towarów

(umożliwienie stosowania stawki 0% do WDT, gdy podatnik zarejestruje się jako podatnik VAT-UE nie później niż w momencie składania deklaracji); zmiany te powinny ułatwić przedsiębiorcom realizowanie tych transakcji;

- 14) wprowadzenie przykładowego katalogu dokumentów umożliwiających zastosowanie stawki 0% w eksporcie; posiadanie przez podatnika dokumentu wskazanego w projektowanych przepisach zapewni mu pewność przy stosowaniu tej preferencyjnej stawki;
- 15) likwidacja warunku podawania numeru kontrahenta na fakturze stwierdzającej dostawę towarów uzależniającego opodatkowanie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów według stawki podatku 0%;
- 16) rezygnacja z obowiązku wypełniania dokumentu wywozu VAT-22 (koniecznego w przypadku wywozu przez nabywcę nowych środków transportu bez użycia innego środka transportu) w trzech egzemplarzach; ponadto ogranicza się obowiązek przesyłania tego dokumentu do biura wymiany informacji o VAT;
- 17) w przypadku zmiany stawek wydłużenie możliwości stosowania w określonych przypadkach na fakturach „starej” stawki podatku VAT do 12 miesięcy, co ograniczy liczbę korekt;
- 18) likwidacja zwolnienia przy niepowszechnych usługach pocztowych świadczonych przez Poczta Polska, co wyrówna pozycję konkurencyjną tego podmiotu z operatorami niepublicznymi;
- 19) wprowadzenie przykładowych dokumentów legitymujących przewoźników lotniczych w celu uzyskania preferencji podatkowych dla danej transakcji; katalog ten zapewni sprzedawcom pewność przy stosowaniu 0% preferencyjnej stawki podatku VAT i ograniczy obowiązek konieczności śledzenia rozwiązań prawnych w państwach siedziby przewoźników;
- 20) likwidacja formalnych ograniczeń w odliczaniu podatku naliczonego, w sytuacji gdy wystawiono więcej niż jedną fakturę dokumentującą tę samą sprzedaż oraz w przypadku gdy sprzedaż została udokumentowana fakturami, w których kwoty na oryginale i kopii różnią się;
- 21) likwidacja warunku uzależniającego prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego od zakupów dokonanych przed utratą zwolnienia od zgody naczelnika urzędu skarbowego i od warunku sporządzenia i przedłożenia w urzędzie spisu z natury zapasów towarów;

22) umożliwienie skorzystania ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w art. 113 ustawy o VAT, dla dostawy samochodów osobowych, niebędących nowymi środkami transportu zaliczanych przez podatnika do środków trwałych podlegających amortyzacji; wyeliminuje to sytuacje, w których podatnik zwolniony ze względu na obrót, sprzedając używany samochód osobowy, stanowiący jego środek trwały, traci tą czynnością zwolnienie od podatku VAT.

Do najważniejszych zmian, oczekiwanych i korzystnych dla przedsiębiorców, odnośnie do fakturowania, polegających na dalszym uproszczeniu, modernizacji i harmonizacji przepisów, należą:

- 1) przeniesienie regulacji dotyczących fakturowania dotychczas zawartych w rozporządzeniu wykonawczym do ustawy;
- 2) likwidacja obowiązku wystawiania faktur dokumentujących sprzedaż zwolnioną od podatku VAT; podatnicy będą zobowiązani do wystawienia takich faktur jedynie na żądanie nabywców;
- 3) odejście od zasady wystawiania faktur wyłącznie przez zarejestrowanych podatników VAT czynnych; faktury będą zatem wystawiać wszyscy podatnicy, dla podatników wystawiających dotychczas rachunki zostanie określony zakres danych wymaganych na fakturach na poziomie dotychczas obowiązującym w zakresie rachunków;
- 4) faktury dokumentujące sprzedaż paliw do pojazdu samochodowego nie będą musiały już zawierać numeru rejestracyjnego tego pojazdu;
- 5) wprowadzenie możliwości wystawiania faktur uproszczonych, w przypadku gdy kwota transakcji nie będzie przekraczać kwoty 450 zł albo 100 euro (jeżeli kwoty na fakturze będą określone w euro), przy zachowaniu równocześnie możliwości wystawienia w takiej sytuacji faktury zawierającej pełną ilość danych, jeśli tylko taka będzie wola podatnika lub jego nabywcy;
- 6) likwidacja bardzo sformalizowanej obecnie procedury i warunków wystawiania faktur przez nabywcę; kwestie wyboru „samofakturowania” i sposobu zatwierdzania poszczególnych faktur przez sprzedawcę pozostawiono całkowicie w gestii stron transakcji;
- 7) likwidacja szczegółowych zasad wystawiania faktur w przypadku stosowania przez podatnika cen urzędowych; kwestię sposobu wyliczenia podatku pozostawiono do wyboru podatnika;

- 8) likwidacja obowiązku wystawiania faktur w trzech egzemplarzach w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy nowych środków transportu oraz możliwość wysłania do biura wymiany informacji o VAT kopii takiej faktury lub tylko danych na niej zawartych;
- 9) wydłużenie możliwości wystawienia faktury aż do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dane transakcje miały miejsce;
- 10) możliwość wystawiania faktur zbiorczych obejmujących transakcje z całego miesiąca kalendarzowego;
- 11) możliwość uniknięcia wielokrotnego wystawiania faktur zaliczkowych i faktury końcowej, w sytuacji gdy wszystkie te czynności zamykają się w jednym miesiącu kalendarzowym;
- 12) uregulowanie w przepisach, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem i stosowaną praktyką w tej materii, zasad wystawiania tzw. faktur na żądanie; podatnik nie będzie miał obowiązku wystawienia takiej faktury, jeśli nabywca nie zgłosi żądania jej wystawienia do 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym miała miejsce transakcja; nie będzie natomiast przeszkód do wystawienia takiej faktury później, o ile będzie taka wola podatnika dokonującego sprzedaży;
- 13) likwidacja faktur wewnętrznych; kwestie dokumentowania zdarzeń objętych dotychczas obowiązkiem wystawiania faktur wewnętrznych, dla celów właściwego rozliczenia podatku VAT, pozostawiono całkowicie w sferze decyzji podatnika.
- 14) dalsza liberalizacja sposobu wyrażenia zgody na stosowanie faktur elektronicznych; kwestię tę pozostawiono całkowicie w gestii stron transakcji.

W projekcie wprowadza się również zmiany o charakterze doprecyzującym obecne przepisy (np. dot. uznania za dostawę towarów nieodpłatnych przekazania) w celu wyeliminowania wątpliwości interpretacyjnych, w szczególności w kontekście obowiązujących w tym zakresie regulacji prawa unijnego.

W art. 1 projektu ustawy proponuje się wprowadzenie następujących zmian do ustawy o VAT (w kolejności wymienionych punktów tego artykułu):

1.

W art. 2 ustawy o VAT proponuje się:

- 1) modyfikację definicji importu towarów (art. 2 pkt 7) poprzez dostosowanie do terminologii użytej w przepisach określających miejsce importu towarów. W obowiązującym art. 36

ustawy o VAT (uchylanym w projekcie) miejsce importu towarów nie zostało w pełni określone w sposób wynikający z dyrektywy 2006/112/WE. Obowiązująca regulacja nie wskazywała np. w którym z państw członkowskich ma miejsce import towarów, przez co stosowanie w sposób prawidłowy tych przepisów wymagało posiłkowania się przepisami dyrektywy. Proponuje się uregulowanie tych kwestii w sposób kompleksowy,

- 2) modyfikację definicji eksportu towarów (art. 2 pkt 8), która lepiej odzwierciedlać będzie przepisy dyrektywy 2006/112/WE w tym zakresie. Zgodnie z proponowanym brzmieniem art. 2 pkt 8 eksportem towarów będzie dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez dostawcę lub na jego rzecz, lub nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej potwierdzony jest przez urząd celny określony w przepisach celnych. Oznacza to, iż eksport towarów będzie występował również w sytuacji, gdy towary będą objęte procedurą celną wywozu w innym niż Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej, jeżeli będą spełnione pozostałe warunki określone w tym przepisie. Obecnie eksport towarów występuje tylko w sytuacji, gdy procedura wywozu towaru poza terytorium Unii Europejskiej rozpoczyna się na terytorium Polski. Należy zaznaczyć, że tak jak obecnie o eksporcie towarów można mówić tylko wtedy, gdy wysyłka lub transport towarów następuje z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej. Zmiana definicji eksportu towarów, co do zasady, nie będzie miała wpływu na ustalanie obowiązku podatkowego w eksporcie towarów. Obowiązek podatkowy będzie powstawał, jak obecnie, na ogólnych zasadach. Zmiana w zakresie obowiązku podatkowego została omówiona w uzasadnieniu do zmiany wskazanej w pkt 17 uzasadnienia,
- 3) dodanie pkt 31, w którym zawarta będzie definicja faktury, stanowiąca odwzorowanie definicji zawartej w art. 218 dyrektywy 2006/112/WE. Wprowadzenie tej definicji uzasadnia systemowe znaczenie tego dokumentu dla podatku od towarów i usług oraz potrzebę wyeliminowania wszelkich wątpliwości związanych z rozumieniem tego pojęcia. Przez fakturę, dla potrzeb stosowania ustawy o VAT, będzie zatem rozumiany dokument zarówno w formie papierowej, jak i w formie elektronicznej, zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie. Należy jednak zaznaczyć, że nie każdy dokument w formie elektronicznej (będący zatem fakturą w myśl proponowanej definicji) będzie fakturą elektroniczną, dla której w pkt 32, w ślad za dyrektywą 2006/112/WE, przewidziano dodatkową definicję,

4) dodanie pkt 32, w którym zawarta będzie definicja faktury elektronicznej

Projektowana definicja „faktury elektronicznej” stanowi odzwierciedlenie definicji „faktury elektronicznej” przyjętej w art. 217 dyrektywy 2006/112/WE w brzmieniu zmienionym dyrektywą 2010/45/UE i z uwagi na wielokrotne posługiwanie się tym określeniem w ustawie również należało to pojęcie umieścić w słowniczku ustawy.

Faktura elektroniczna, dokładnie tak samo jak faktura w formie papierowej, musi zawierać elementy wymagane przepisami projektowanej ustawy. Dodatkowo, aby faktura została uznana za fakturę elektroniczną, musi zostać wystawiona oraz także otrzymana w dowolnym formacie elektronicznym. Wyboru formatu dokonują podatnicy. Obejmowałyby one faktury w formie ustrukturyzowanych komunikatów (jak np. XML) lub inne rodzaje formatu elektronicznego (jak np. wiadomości e-mail z załącznikiem w PDF lub faks otrzymany w formacie elektronicznym, a nie papierowym).

Faktury utworzone w formacie elektronicznym poprzez, przykładowo, programy księgowo lub edytory tekstu, które zostały wysłane lub otrzymane na papierze, choć będą fakturami w rozumieniu projektowanych przepisów ustawy o VAT, nie będą uznane za faktury elektroniczne w rozumieniu zaproponowanej w pkt 32 definicji. Z drugiej strony faktury sporządzone w formie papierowej, które zostały zeskanowane, wysłane i otrzymane w formie wiadomości e-mail, mogą zostać uznane za faktury elektroniczne – pod warunkiem że wersja papierowa nie została wprowadzona do obrotu.

W świetle projektowanej regulacji rodzaj formatu elektronicznego faktury pozostawał będzie bez znaczenia, ważny powinien być jedynie fakt, że faktura jest w formacie elektronicznym w momencie jej wystawienia oraz otrzymania. Projektowane przepisy ustawy, podobnie jak i obowiązujące przepisy rozporządzenia Ministra Finansów, nie ograniczają możliwości do zastosowania formatów elektronicznych faktur. Należy jednak zwrócić uwagę na różne możliwości pozalegislacyjne oddziaływania na popularyzowanie określonych standardów formatów elektronicznych. Jednym z takich miejsc, w którym możliwe jest upowszechnianie takich standardów jest repozytorium interoperacyjności.

Aby faktura mogła zostać uznana za wystawioną, w rozumieniu projektowanego zapisu, dostawca lub usługodawca albo osoba trzecia działająca w ich imieniu, bądź też nabywca lub usługobiorca w przypadku samofakturowania, musi udostępnić fakturę w taki sposób, aby jej odbiorca mógł ją otrzymać. Poprzez udostępnienie należy rozumieć, że faktura elektroniczna jest przekazywana bezpośrednio odbiorcy poprzez np. wiadomość e-mail lub bezpieczne połączenie albo że jest udostępniana i dostępna dla odbiorcy za



pośrednictwem portalu internetowego.

Faktura powinna zostać uznana, w świetle zaproponowanej definicji, za otrzymaną, gdy dotrze do odbiorcy – np. w momencie jej pobrania z portalu internetowego lub w momencie wpływu wiadomości e-mail zawierającej fakturę elektroniczną na serwer pocztowy odbiorcy.

5) dodanie pkt 33, zawierającego definicję terenów budowlanych

Zgodnie z zaproponowaną definicją przez tereny budowlane rozumieć należy grunty, przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku jego braku – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu (o ile taka została wydana). Zgodnie z ustawą z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz. U. z 2012 r. poz. 647 i 951) w przypadku braku miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego określenie sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy terenu następuje w drodze decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, przy czym:

- 1) lokalizację inwestycji celu publicznego ustala się w drodze decyzji o lokalizacji inwestycji celu publicznego;
- 2) sposób zagospodarowania terenu i warunki zabudowy dla innych inwestycji ustala się w drodze decyzji o warunkach zabudowy.

Zatem decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o której mowa w projektowanej definicji, w zależności od rodzaju inwestycji, będzie dotyczyła decyzji o lokalizacji celu publicznego lub decyzji o warunkach zabudowy.

Projektowane przepisy mają na celu zarówno dostosowanie do art. 12 ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym państwo członkowskie powinno określić grunt uznawany przez nie za teren budowlany, jak również usunięcie rozbieżności pomiędzy organami podatkowymi a sądami administracyjnymi (w tej sprawie wypowiedział się m.in. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów w wyroku z dnia 17 stycznia 2011 r. sygn. akt I FPS 8/10).

Definicja ta umożliwi m.in. prawidłowe stosowanie zwolnienia od podatku, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT, w przypadku dostawy tych terenów. Powyższa regulacja stanowi implementację art. 135 ust. 1 lit. k dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym państwa członkowskie zwalniają z VAT dostawy terenów niezabudowanych, inne niż dostawy terenów budowlanych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b dyrektywy.

Zgodnie natomiast z art. 12 ust. 3 dyrektywy „teren budowlany” oznacza każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie.

Zmiana ta pociąga za sobą konieczność nadania nowego brzmienia art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT, zgodnie z którym zwolnieniu z VAT podlegałaby dostawa terenów niezbudowanych innych niż tereny budowlane (w związku z dodaną w art. 2 definicją terenów budowlanych pominięto w przepisie tereny przeznaczone pod zabudowę, gdyż są one objęte już tą definicją).

Analogiczną zmianę (tj. pominięcie terenów przeznaczonych pod zabudowę) należy również wprowadzić w art. 113 ust. 13 pkt 1 lit. d w brzmieniu nadanym projektowaną ustawą.

## 2.

Zmiana art. 2a ustawy o VAT związana jest z wystąpieniem o derogację na stosowanie środków stanowiących odstępstwo od art. 5 dyrektywy 2006/112/WE oraz umową między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeską o budowie i utrzymaniu obiektów mostowych oraz utrzymaniu wspólnych odcinków dróg na polsko-czeskiej granicy państwowej. Z uwagi na to, że obecnie art. 2a ustawy o VAT dotyczy wyłącznie budowy i utrzymania mostów granicznych, należy istniejące rozwiązanie zastosować również do przypadku budowy i utrzymania wspólnych odcinków dróg. Rezultatem wprowadzenia proponowanych przepisów będzie uproszczenie procedury pobierania podatku w takich sytuacjach.

## 3.

Zmiana w art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT ma charakter porządkowy i jej celem jest dostosowanie przepisu do zmiany definicji importu towarów. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT opodatkowaniu tym podatkiem będzie podlegał import towarów na terytorium kraju.

## 4.

Zmiana art. 7 ust. 2 ustawy o VAT polega na doprecyzowaniu warunku, kiedy nieodpłatną dostawę towarów uznaje się za dostawę podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT. Po wprowadzeniu zmiany nie będzie już budziło wątpliwości, że chodzi o przypadki, gdy podatnikowi przysługiwało prawo (w całości lub w części) do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu, imporcie lub wytworzeniu przekazywanych nieodpłatnie towarów lub ich części. Zmiana w pełniejszy sposób odwzorowuje przepisy dyrektywy 2006/112/WE oraz

uwzględnia orzecznictwo TSUE, w tym orzeczenie C-50/88 oraz wyrok w sprawach połączonych C-322/99 i C-323/99.

Zgodnie z doprecyzowanym brzmieniem art. 7 ust. 2 ustawy o VAT, opodatkowaniu tym podatkiem będzie podlegało np. również nieodpłatne przekazanie towarów, z tytułu nabycia których nie przysługiwało częściowe lub całkowite prawo do odliczenia podatku, ale w towarach tych zostały wymienione części składowe, przy nabyciu których podatnikowi przysługiwało częściowe lub całkowite prawo do odliczenia i które spowodowały trwały wzrost wartości towarów „nieskonsumowanych” całkowicie do momentu ich bezpłatnego przekazania.

W takim przypadku przy przekazaniu na cele osobiste takiego towaru podstawą opodatkowania będzie, co do zasady, cena nabycia części składowych towaru przekazywanego bezpłatnie, określona w momencie tego przekazania (*vide* pkt 70 i 77 wyroku C-322/99 i C-323/99).

Zmiana art. 7 ust. 3 ustawy o VAT ma charakter doprecyzowujący. Dyrektywa 2006/112/WE nie uznaje za odpłatną dostawę towarów wykorzystania na cele związane z prowadzonym przedsiębiorstwem towarów stanowiących prezenty o niskiej wartości i próbki (pomimo że podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego od tych towarów). Przepis art. 7 ust. 3 ustawy o VAT nie zawiera obecnie wskazania, iż warunkiem wyłączenia z opodatkowania przekazywanych prezentów o małej wartości i próbek jest przekazywanie ich na cele związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Poza tym ściśle odwzorowanie przepisu art. 16 zdanie drugie dyrektywy 2006/112/WE powoduje, że w przepisie art. 7 ust. 3 ustawy o VAT nie będzie już mowy o przekazywaniu drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych. Pozostawienie wymienienia tych towarów nawet jako przykładowych powodowałoby, że przepis byłby niespójny i mógłby rodzić wątpliwości interpretacyjne w sytuacji np. konieczności odpowiedzi, czy drukowany materiał reklamowy może być przekazany na cele inne niż związane z prowadzoną działalnością. Przekazywanie drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych nadal nie będzie podlegało opodatkowaniu, jeśli towary te będą mieściły się w definicji prezentów o małej wartości.

Zmiana w art. 7 ust. 7 ustawy o VAT w sposób pełniejszy dostosowuje definicję próbki do rozumienia tego pojęcia w prawie unijnym. W kwestii tej wypowiedział się TSUE w wyroku z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C-581/08 EMI Group, wskazując, co należy rozumieć przez próbkę, której przekazanie nie wiąże się z opodatkowaniem podatkiem VAT.

Wykorzystując doprecyzowanie tego pojęcia dokonane przez TSUE, zaproponowano skorygowane brzmienie definicji próbki, obejmując zakresem tego pojęcia identyfikowalne jako próbka egzemplarze towaru, spełniające warunki określone w art. 7 ust. 7 ustawy o VAT. Jest to zgodne z powołanym orzeczeniem Trybunału Sprawiedliwości UE, który stwierdził, że państwa członkowskie mogą, w celu zapewnienia pełnego poszanowania ograniczeń wyjątku, o którym mowa w art. 5 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy (szósta dyrektywa Rady (77/388/EWG) z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, str. 1, z późn. zm.)), nałożyć na podatników rozprowadzających próbki dla potrzeb swego przedsiębiorstwa obowiązek zastosowania zabezpieczeń pozwalających zapobiegać ryzyku wykorzystywania próbek w sposób stanowiący nadużycie. Zabezpieczenia takie mogą przykładowo obejmować obowiązek umieszczania nalepki informującej, że dany towar jest próbka, albo zamieszczania w umowach postanowień przewidujących odpowiedzialność cywilną pośredników, takich jak „popularyzatorzy”, którzy otrzymują próbki w celu ich przekazywania innym osobom (pkt 38 wyroku). W związku z tym przy wprowadzaniu definicji próbki odwołano się do identyfikowalnych jako próbka egzemplarzy towarów lub ich niewielkich ilości, mających na celu promocję jego sprzedaży. W świetle wprowadzonej definicji za próbki mogą być uznane przykładowo książki, w tym egzemplarze do recenzji oraz płyty (jeżeli zostaną spełnione określone w proponowanym przepisie warunki).

5.

W związku ze zmianami wprowadzanymi w art. 7 ust. 2 ustawy o VAT proponuje się również doprecyzowanie art. 8 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, poprzez wskazanie, że za odpłatne świadczenie usług uznaje się użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów wskazanych w tym przepisie, jeżeli podatnikowi przysługiwało (w całości lub części) prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, również przy imporcie lub wytworzeniu tych towarów lub ich części składowych.

6.

Zmiany w art. 10 ust. 1 pkt 2 lit. c i pkt 3 lit. a ustawy o VAT są zmianami redakcyjnymi wynikającymi ze zmiany wprowadzonej w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT (zwolniona od podatku ma być sprzedaż, a nie podatnik).

7.

Zmiana w art. 12 ust. 1 pkt 4 – 7 ustawy o VAT

Zaproponowane w art. 12 ust. 1 pkt 4 – 7 oraz art. 13 ust. 4 pkt 4, 6 i 7 ustawy o VAT zmiany mają na celu lepsze odzwierciedlenie przepisów dyrektywy 2006/112/WE poprzez:

- rezygnację, w przypadku przemieszczenia towarów, którego nie uznaje się za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, z obowiązujących obecnie terminów wywozu towarów z kraju (art. 12 ust. 1 pkt 4 – 7 ustawy o VAT),
- rezygnację z warunku, aby towary na terytorium państwa członkowskiego, z którego są przemieszczane, zostały, w związku z czynnością odpowiadającą eksportowi towarów, objęte procedurą wywozu na podstawie przepisów celnych. Praktyka dokonywania zgłoszeń celnych wskazuje, że możliwe są sytuacje, gdy objęcie procedurą wywozu będzie następować w tym przypadku na terytorium Polski. Istotny dla stosowania tego przepisu jest wymóg, aby transport był wykonywany z terytorium innego niż Polska państwa członkowskiego poza terytorium Unii Europejskiej (art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT). Należy zaznaczyć, że dla celów stosowania wyłączenia w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów podatnik co do zasady będzie obowiązany do posiadania dokumentu celnego potwierdzającego objęcie towarów procedurą wywozu (objęcie tą procedurą nie musi jednak nastąpić w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów),
- rezygnację, w przypadku przemieszczenia towarów, którego nie uznaje się za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, z terminu powrotnego przemieszczenia na terytorium kraju towarów czasowo używanych na terytorium innego państwa członkowskiego w celu świadczenia usług przez podatnika (art. 13 ust. 4 pkt 7 ustawy o VAT),
- doprecyzowanie, że usługi, które mają być wykonane na towarach, obejmują wycenę towarów i prace na nich (art. 12 ust. 1 pkt 6 oraz art. 13 ust. 4 pkt 6 ustawy o VAT).
- doprecyzowanie dla zachowania logiki przepisu, że art. 12 ust. 1 pkt 5 dotyczy przemieszczanych towarów w ramach dokonywanej transakcji między podatnikami, a nie również z tytułu samego przemieszczenia.

Podobnie jak w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów w projektowanym art. 13 ust. 4 pkt 4 rezygnuje się z warunku objęcia towarów na terytorium kraju, w związku z eksportem towarów, procedurą wywozu.

W projektowanym art. 13 ust. 4 w pkt 6 ustawy o VAT doprecyzowano, że przemieszczenia towarów nie uznaje się za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, gdy towary mają być przedmiotem wykonanych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju na rzecz tego podatnika usług polegających na ich wycenie lub wykonaniu na nich prac, pod warunkiem że towary po wykonaniu tych usług zostaną z powrotem przemieszczone na terytorium kraju.

Z kolei w projektowanym art. 13 ust. 4 pkt 7 ustawy o VAT zrezygnowano z ograniczenia czasowego (24 miesiące), w którym towary mają być czasowo używane na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, w celu świadczenia usług przez podatnika posiadającego siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju, który przemieścił lub na rzecz którego przemieszczono te towary. Doprecyzowano, w ślad za dyrektywą 2006/112/WE, że wyłączenie z wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na warunkach wskazanych w tym przepisie będzie dotyczyło wyłącznie podatnika posiadającego siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju.

Dzięki ww. zmianom dokonano precyzyjniejszej implementacji przepisów dyrektywy 2006/112/WE. Należy zaznaczyć, że przepisy dyrektywy w szczególności nie wyznaczają terminów na dokonanie ww. czynności. Utrzymywanie dotychczasowych regulacji powodowałoby, że rozpoznanie transakcji wewnątrzwspólnotowych między Polską a innymi państwami członkowskimi mogłoby być niejednolite w niektórych przypadkach.

8.

Zmiana w art. 13 ust. 4 pkt 4, 6 i 7 ustawy o VAT została opisana w uzasadnieniu do art. 1 pkt 7 projektu.

W art. 13 ust. 6 proponuje się, w celu dostosowania do orzecznictwa unijnego, rezygnację z uzależnienia wystąpienia wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów od faktu rejestracji podatnika jako podatnika VAT UE, zgodnie z art. 97 ustawy o VAT. Zmiana ta jest skorelowana ze zmianą art. 42 ust. 1 (*vide* uzasadnienie do pkt 36 art. 1), która umożliwi zastosowanie stawki 0%, nawet jeśli podatnik nie dochowa terminu zarejestrowania się dla celów handlu wewnątrzwspólnotowego, wskazanego w art. 97 ustawy o VAT, pod warunkiem jednak, że dokona tej czynności najpóźniej w momencie składania deklaracji podatkowej.

W związku z powyższym, w celu zachowania dotychczasowego zakresu podmiotowego tego przepisu, należało go uzupełnić o warunek niekorzystania przez podatnika ze zwolnienia,

o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT w brzmieniu nadanym projektem.

9.

Zmiana w art. 14 ust. 2 ustawy o VAT jest zmianą redakcyjną wynikającą ze zmiany wprowadzonej w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT (zwolniona od podatku ma być sprzedaż, a nie podatnik).

Modyfikacja art. 14 ust. 8 również ma charakter porządkowy i polega na przywołaniu odpowiednich odwołań w związku z uchyleniem art. 29 ustawy o VAT oraz wprowadzeniem art. 29a.

10.

Tytuł działu III zostaje uzupełniony o przedstawicieli podatkowych i dział ten zostaje podzielony na dwa rozdziały. Pierwszy „Podatnicy i płatnicy”, a drugi „Przedstawiciele podatkowi”.

11.

Zmiana w art. 1 pkt 11 projektu wiąże się z rozbiciem działu III na dwa rozdziały, o których mowa w uzasadnieniu do art. 1 pkt 10 projektu.

12.

Proponuje się wprowadzenie zmiany w art. 15 ustawy o VAT (zmiana ust. 2), która w sposób ściślejszy odwzorowuje pojęcie podatnika i działalności gospodarczej, przyjęte na gruncie dyrektywy 2006/112/WE. Zmiana ta uwzględnia również wnioski płynące z tego wyroku w sprawie C-180/10 i C-181/10. Należy wskazać, że nowe brzmienie art. 15 ust. 2 jednoznacznie wskazuje, że nie jest realizowana opcja uznania za podatnika każdego, kto dokonuje określonych transakcji związanych z działalnością gospodarczą w sposób okazjonalny. W konsekwencji doprecyzowanie definicji działalności gospodarczej pozwoli łatwiej ocenić podmiotowi, czy wykonując określone czynności staje się on podatnikiem VAT. Wprowadzana zmiana nie oznacza jednak, że nie jest objęty podatkiem od towarów i usług podmiot, który prowadząc działalność gospodarczą wykona np. tylko jedną transakcję. Uchylenie w art. 15 ust. 7 – 10 ustawy o VAT wiąże się z nowymi regulacjami dotyczącymi przedstawiciela podatkowego, zaprojektowanymi w dodawanym art. 18a.

13.

Zmiana art. 16 ustawy o VAT wiąże się ze ściślejszym odwzorowaniem przepisów dyrektywy

2006/112/WE w odniesieniu do uznania za podatników obowiązanych do rozliczenia podatku tych podmiotów, które dokonują okazjonalnie wewnątrzwspólnotowej dostawy nowych środków transportu. Zmiana ta koresponduje również ze zmianą dokonaną w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

14.

Dla uporządkowania i lepszej czytelności zawartych w art. 17 ustawy o VAT regulacji dokonano przebudowy tego artykułu w sposób niepowodujący, co do zasady, zmian merytorycznych.

W art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. a i b ustawy o VAT utrzymano zasadę, że w przypadku usługodawcy nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności na terenie kraju, a przypadku usług związanych z nieruchomościami również niezarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, obowiązany do rozliczenia podatku jest usługobiorca. Oznacza to, że tak jak obecnie, jedynie przy usługach związanych z nieruchomościami (art. 28e ustawy o VAT) usługodawca zagraniczny, zarejestrowany dla potrzeb VAT rozlicza ten podatek. Jednocześnie doprecyzowano warunek zastosowania odwróconego obciążenia (art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. b tiret drugie) wskazując, że podatek rozlicza usługobiorca usług innych niż te, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT, jeśli posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju (a w przypadku osób prawnych niebędących podatnikami, o których mowa w art. 15, które posiadają siedzibę na terytorium kraju i są zarejestrowane lub obowiązane do zarejestrowania dla potrzeb VAT). Analogiczne brzmienie przepisu zaproponowano w odniesieniu do nabywcy towarów w art. 17 ust. 1 pkt 5 lit. b tiret drugie ustawy o VAT.

Należy podkreślić, że w odniesieniu do usług (art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. b ustawy o VAT) osoba prawna niebędąca podatnikiem będzie zobowiązana do rozliczenia podatku zarówno w przypadku, gdy jest zarejestrowana zgodnie z art. 97 ust. 4, jak również jeśli ciążył na niej taki obowiązek, ale rejestracji nie dokonała. Wprowadzenie takiego obowiązku rozliczenia podatku z tytułu importu usług jest konsekwencją rozwiązania przyjętego w art. 17 ust. 2 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011, str. 1) w odniesieniu do usług, do których zastosowanie ma art. 28b ustawy o VAT. Zatem proponowana w art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. b ustawy o VAT zmiana ujednotolica sposób rozliczenia podatku w przypadku



ww. usługobiorców, tak aby fakt uchybienia obowiązkowi rejestracji nie powodował odmiennego traktowania tych transakcji.

Istotną zmianą jest dodanie w przypadku podatników nabywających towary od dokonującego ich dostawy na terytorium kraju podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju wymogu braku rejestracji tego podatnika zgodnie z art. 96 ust. 4 (art. 17 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o VAT). Dotychczasowa analiza dokonywanych przez tego rodzaju podmioty transakcji towarowych nie wskazuje, aby był to segment podatny na nadużycia podatkowe bardziej niż w przypadku transakcji dokonywanych przez podmioty krajowe. Proponuje się zatem we wskazanym zakresie odejście od stosowania zasady odwróconego obciążenia i rozliczania tych transakcji na zasadach ogólnych.

W art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8 dokonano zmian redakcyjnych polegających na przeniesieniu regulacji z ust. 7 tego artykułu oraz dostosowaniu do zmiany w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT (zwolniona od podatku ma być sprzedaż, a nie podatnik).

Ponadto w art. 17 w ust. 1 w pkt 9 wprowadza się nową kategorię podatnika. Jest nim przedstawiciel podatkowy, o którym mowa w art. 18d ust. 1, w zakresie, w jakim działa w imieniu własnym na rzecz podatnika. Proponowana zmiana związana jest z regulacją zawartą w dodawanym art. 18d. Konsekwencją tej zmiany jest konieczność dodania zastrzeżenia odnośnie do tej kategorii w art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

Uchylane regulacje zawarte w art. 17 ust. 1a, ust. 3, ust. 3a i ust. 5 – 7 ustawy o VAT zostały przeniesione do zmienianych przepisów tego artykułu.

15.

Projektowany rozdział 2 „Przedstawiciele podatkowi” ma na celu kompleksowe uregulowanie kwestii przedstawiciela podatkowego. Część regulacji została przeniesiona z obecnie obowiązującego art. 15 ustawy o VAT w zakresie obowiązku ustanowienia przedstawiciela podatkowego, warunków jakie musi spełnić podmiot ustanawiany przedstawicielem podatkowym (projektowany art. 18a ust. 1, art. 18b ust. 1 i 3 oraz art. 18c ust. 2) oraz z aktów wykonawczych do ustawy (projektowany art. 18a ust. 2 dotyczący przypadku, w którym nie ma obowiązku ustanowienia przedstawiciela podatkowego oraz projektowany art. 18b ust. 4 i art. 18c ust. 1 dotyczący trybu ustanowienia przedstawiciela podatkowego i czynności, jakie wykonuje przedstawiciel podatkowy). Przedstawiciel podatkowy nadal będzie ustanawiany w drodze umowy pomiędzy podmiotami.

Ponadto projektowana zmiana (art. 18d ust. 1) ma na celu umożliwienie podatnikom nieposiadającym siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, w określonych sytuacjach ustanowienie przedstawiciela podatkowego bez konieczności rejestrowania się jako podatnik VAT czynny. Dotyczy to sytuacji, gdy podatnik będzie dokonywał na terytorium kraju wyłącznie importu towarów, których miejscem przeznaczenia jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju i wywóz z terytorium kraju dokonywany będzie przez importera tych towarów w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Przedstawiciel podatkowy ustanowiony przez takiego podatnika będzie wykonywał obowiązki i inne czynności w imieniu własnym i na rzecz tego podatnika. Wprowadzenie takiej możliwości powiązane będzie z ponoszeniem solidarnej odpowiedzialności przez podatnika i przedstawiciela podatkowego za zobowiązania podatkowe rozliczane przez przedstawiciela na rzecz podatnika (art. 18d ust. 2).

Proponowane rozwiązanie ma na celu uproszczenie obowiązków administracyjnych dla podatników zagranicznych importujących „przez Polskę” do innych państw członkowskich towary, co powinno przyczynić się do zwiększenia tego rodzaju importu w Polsce, a tym samym do większych wpływów w Polsce z udziału w cłach.

Dodatkowo projektowane przepisy (art. 18b ust. 2) wprowadzają dalszą liberalizację warunków, jakie ma spełniać podmiot, który ma zostać ustanowiony przedstawicielem podatkowym. Proponuje się uznanie za spełnienie warunku dotyczącego nieposiadania zaległości w poszczególnych podatkach również mimo wystąpienia zaległości przewyższającej odpowiednio 3% kwoty należnego zobowiązania podatkowego w poszczególnych podatkach, jeżeli podmiot uregulował zaległość wraz z odsetkami za zwłokę w terminie 30 dni od dnia powstania tych zaległości. Jednakże sytuacja taka nie może dotyczyć więcej niż dwóch okresów rozliczeniowych odrębnie w każdym podatku, w ostatnich 24 miesiącach.

Zawarta w art. 18a ust. 3 delegacja do określenia w rozporządzeniu przypadków, w których nie ma konieczności ustanawiania przedstawiciela podatkowego, jest przeniesieniem istniejącej obecnie delegacji z art. 15 ust. 10 pkt 2 ustawy o VAT.

16.

Uchylenie art. 19 ustawy o VAT wiąże się z wprowadzeniem nowego art. 19a, zawierającego blok zmian dotyczących zasad powstania obowiązku podatkowego.

17.

Dodawany art. 19a zawiera zasady dotyczące momentu powstania obowiązku podatkowego. Zmiany te w sposób pełniejszy odzwierciedlają postanowienia dyrektywy 2006/112/WE (w szczególności w zakresie usług ciągłych) oraz porządkują i upraszczają przepisy w stosunku do obecnie obowiązujących regulacji w tym zakresie.

Obecnie obowiązek podatkowy powstaje, co do zasady, z chwilą wydania towarów lub wykonania usługi, a jeżeli czynności te powinny być potwierdzone fakturą, z chwilą wystawienia tej faktury, nie później niż 7. dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi. Rozliczenie tego podatku następuje w deklaracji za dany miesiąc (ewentualnie kwartał), w którym powstał obowiązek podatkowy, a to oznacza, że dla sprzedaży dokonywanej pod koniec miesiąca, w zależności od daty wystawienia faktury, obowiązek podatkowy powstawać może w miesiącu jej dokonania lub w miesiącu następnym. Poza tym dyrektywa 2006/112/WE upoważnia państwa członkowskie do powiązania momentu powstania obowiązku podatkowego z wystawieniem faktury, jednak jest to odstępstwo od zasady ogólnej, które może być stosowane wyłącznie do określonych kategorii podatników lub określonych kategorii transakcji, a nie jako powszechna zasada. Tym samym obecne brzmienie przepisów dotyczących ogólnych zasad momentu powstania obowiązku podatkowego budzi wątpliwości w kontekście ich zgodności z przepisami unijnymi. Wątpliwości te dotyczą również obowiązujących tzw. szczególnych momentów powstania obowiązku podatkowego, których liczba i w niektórych przypadkach złożoność są źródłem problemów z ich stosowaniem, zgłaszanych m.in. przez organizacje przedstawicielskie przedsiębiorców.

W projekcie proponuje się zatem wprowadzenie w art. 19a ust. 1 generalnej zasady, że obowiązek podatkowy powstawać będzie z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. Zgodnie z tą regulacją podatek stanie się wymagalny w miesiącu dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi i co do zasady zostanie rozliczony za ten okres rozliczeniowy.

Wprowadzenie proponowanej w projekcie generalnej zasady, zgodnie z którą obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, w miejsce obowiązującej reguły będzie oznaczać zmianę terminu rozliczenia podatku – co do zasady – jedynie w odniesieniu do przypadków gdy dla sprzedaży dokonywanej pod koniec miesiąca, możliwe było wystawienie faktury w następnym miesiącu (nie później niż 7. dnia od dokonania sprzedaży). Tylko w takiej bowiem sytuacji (tj. jeżeli podatnik wystawi fakturę

w miesiącu następnym po miesiącu, w którym miały miejsce czynności opodatkowane) termin rozliczenia podatku zostanie przesunięty o jeden okres rozliczeniowy. W pozostałym zakresie, zarówno według reguł obowiązujących, jak i projektowanych, podatek stanie się wymagalny w miesiącu dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi, i co do zasady zostanie rozliczony za ten okres rozliczeniowy.

Zaproponowana regulacja art. 19a ust. 1 jest zgodna z art. 63 dyrektywy 2006/112/WE, który przewiduje, że VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. W przypadku otrzymania zapłaty przed dokonaniem tych transakcji ma zastosowanie art. 65 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania zapłaty, która to zasada znajduje odzwierciedlenie w projektowanym art. 19a ust. 8 ustawy o VAT.

Nowe podejście oznacza rezygnację z dotychczasowego generalnego powiązania momentu powstania obowiązku podatkowego również z datą wystawienia faktury.

W art. 19a ust. 2 proponuje się, aby reguła ogólna była również stosowana do usługi częściowej i zawierała również wskazówki, co należy rozumieć przez usługę częściową. Obecnie ustawa o VAT zawiera podobną regulację (art. 19 ust. 4 i 5), jednak bez wskazania, co należy rozumieć przez usługę częściową. Proponowana definicja usługi częściowej nie narusza przepisów dyrektywy 2006/112/WE i odpowiada stosowanej w niektórych państwach członkowskich Unii Europejskiej.

Usługę częściową stanowić będzie określona część podzielnej w sensie gospodarczym usługi, dla której to części określono zapłatę. Takie rozwiązanie pomoże w ustaleniu obowiązku podatkowego np. w przypadku usług przyjmowanych częściowo, m.in. tych usług budowlanych, które nie zostaną objęte przepisem ust. 3.

Ponadto w art. 19a ust. 3 proponuje się, aby w przypadku usług, dla których w związku z ich świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznawano je za wykonane z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tych usług. Takie podejście realizuje postanowienia dyrektywy 2006/112/WE zawarte w art. 64.

Natomiast w przypadku usług świadczonych w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla których w związku z ich świadczeniem, w danym roku nie upływałyby terminy płatności lub rozliczeń, proponuje się, aby uznawać je za wykonane z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tych usług (art. 19a ust. 3 zdanie drugie). Przez rok należy rozumieć 12 kolejnych następujących po sobie miesięcy. Takie

określenie momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku usług o charakterze ciągłym odpowiada przepisom dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z art. 64 tej dyrektywy w przypadku usług wykonywanych w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, które nie wiążą się z zapłatą zaliczki lub płatnościami w tym okresie, uważa się je za dokonane z upływem każdego roku kalendarzowego, do czasu zakończenia świadczenia usług. Dyrektywa umożliwia jednak państwom członkowskim przyjęcie, w niektórych przypadkach, że dostawy towarów i świadczenie usług, dokonywane w sposób ciągły przez pewien okres, uważa się za dokonane z upływem okresów nie dłuższych niż rok.

Przepis art. 19a ust. 3 stosować się będzie odpowiednio do dostawy towarów, z wyjątkiem dostawy towarów (wydania ich) na podstawie umowy dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione (art. 19a ust. 4). Należy pamiętać, że towarami na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług są również wszelkie postacie energii.

Należy też zwrócić uwagę, że regulacją art. 19a ust. 4 objęte byłyby płatności z tytułu oddania gruntów w użytkowanie wieczyste (art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy o VAT), co w praktyce oznacza, co do zasady, kontynuację obecnego podejścia w tym zakresie.

Otrzymanie całości lub części zapłaty przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi w dalszym ciągu będzie rodziło powstanie obowiązku podatkowego, przy czym obowiązek ten konsekwentnie do przedstawionej zasady generalnej powstawać będzie z chwilą otrzymania zapłaty (obowiązek powstanie w odniesieniu do kwoty otrzymanej zapłaty) – art. 19a ust. 8. Zapłatą w tym wypadku będą, w szczególności: przedpłata, zaliczka, zadatek, rata, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu. Należy tutaj jednak zwrócić uwagę, że proponowany przepis pełniej realizuje zapis dyrektywy 2006/112/WE i dotyczy również (w przeciwieństwie do obecnych regulacji) np. zaliczek w dostawach energii elektrycznej.

Powyzsza zasada, w odróżnieniu od obecnie obowiązującej, będzie mieć zastosowanie do wszystkich przypadków powstania obowiązku podatkowego wprowadzanych w projektowanym art. 19a ust. 1 – 7 ustawy (w każdym przypadku otrzymanie całości lub części zapłaty, np. zaliczki przed dostawą towarów lub wykonaniem usługi będzie powodować powstanie w tym momencie obowiązku podatkowego w części otrzymanej zapłaty). Jedynym odstępstwem od tej zasady będą objęte wewnątrzspółnotowe dostawy

i nabycia towarów.

Odnosnie do szczególnych momentów powstania obowiązku podatkowego, wskazania wymaga, że dyrektywa 2006/112/WE upoważnia państwa członkowskie do powiązania momentu powstania obowiązku podatkowego z terminem zapłaty, jednak jest to odstępstwo od zasady ogólnej, które może być stosowane do określonych kategorii podatników lub określonych kategorii transakcji. Tym samym w proponowanym art. 19a ust. 5 pkt 1 powiązanie momentu powstania obowiązku podatkowego z zapłatą dotyczyć będzie wyłącznie następujących czynności:

- wydania towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisu,
- przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie (jest to regulacja przeniesiona do ustawy z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 73, poz. 392, z późn. zm.), zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym” oraz dokonywanej w trybie egzekucji dostawy towarów, o której mowa w art. 18, które to przypadki również wiążą się z faktem „pojawiania się” wynagrodzenia z dużym opóźnieniem w stosunku do daty wykonanych czynności,
- świadczenia, na podstawie odrębnych przepisów, na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury, usług związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym, z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT, stanowiących import usług. Jest to regulacja przeniesiona do ustawy z § 3 ust. 2 rozporządzenia wykonawczego i wiąże się z tym, że wynagrodzenie w tych przypadkach wypłacane jest w dużym oddaleniu czasowym od wykonania usługi. Zastosowane wyłączenie (do usług objętych art. 28b ustawy o VAT) wynika wprost z dyrektywy 2006/112/WE,
- świadczenia usług zwolnionych zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 37 – 41 ustawy o VAT od podatku. Określenie dla tych usług momentu powstania obowiązku podatkowego w miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty z tytułu ich świadczenia, ma na celu uproszczenie dokonywania rozliczeń.

Ponadto w proponowanym art. 19a ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT proponuje się wprowadzenie regulacji, zgodnie z którą obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą otrzymania dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1. Jest to kontynuacja obecnych regulacji i również uwzględnia okoliczność, że dopłaty te mogą

być wypłacane w dużym oddaleniu czasowym od wykonania czynności.

Obowiązek podatkowy w przypadkach wymienionych w art. 19a ust. 5 pkt 1 i 2 konsekwentnie powstawać będzie z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty z tytułu tych czynności.

Jak już wyżej wskazano dyrektywa 2006/112/WE upoważnia państwa członkowskie do powiązania momentu powstania obowiązku podatkowego również z wystawieniem faktury, jednak podobnie jak przy możliwości powiązania z terminem otrzymania zapłaty jest to odstępstwo od zasady ogólnej, które może być stosowane wyłącznie do określonych kategorii podatników lub określonych kategorii transakcji. Takie rozwiązanie proponuje się zastosować tylko w przypadku dostawy i drukowania książek oraz czasopism oraz świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych (art. 19a ust. 5 pkt 3), których specyfika obrotu (świadczenia) uzasadnia takie szczególne traktowanie.

Obowiązek podatkowy konsekwentnie powstawać zatem będzie z chwilą wystawienia faktury z tytułu:

- a) świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych,
- b) dostawy książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1),
- c) czynności polegających na drukowaniu książek (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1), z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług.

Należy zaznaczyć, że ten szczególny moment obowiązku podatkowego miałby zastosowanie tylko w sytuacji, gdy dla danej transakcji powstaje obowiązek wystawienia faktury, czyli co do zasady w sytuacji, gdy transakcje są dokonywane na rzecz podatników lub osób prawnych niebędących podatnikami.

W przypadku gdy podatnik nie wystawi faktury dokumentującej ww. czynności lub wystawi ją z opóźnieniem, w art. 19a ust. 7 zaproponowano, aby obowiązek podatkowy powstawał z chwilą upływu terminów na wystawienie faktury, określonych w art. 106h ust. 4 i 5, tj.:

- 30. dzień od dnia wykonania usług budowlanych lub budowlano-montażowych (co do zasady w przypadku tych usług długość okresu, jaki upłynie od ich wykonania do powstania obowiązku, nie ulegnie zmianie w stosunku do obecnie obowiązujących zasad),
- 60. dzień od dnia dostawy książek i czasopism, a jeśli umowa przewiduje rozliczenie zwrotów tych wydawnictw – 120. dzień od pierwszego dnia wydania tych towarów,

– 90. dzień od dnia wykonania czynności polegających na drukowaniu książek i czasopism.

Na takie rozwiązanie zezwalają przepisy dyrektywy 2006/112/WE, a dokładnie art. 66 lit. c, w brzmieniu nadanym dyrektywą 2010/45/UE, zgodnie z którym, jeżeli faktura nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem, VAT staje się wymagalny w określonym terminie, nie później niż z upływem terminu wystawienia faktury ustalonego przez państwa członkowskie na mocy art. 222 akapit drugi lub, jeżeli państwo członkowskie nie ustaliło takiego terminu – w określonym terminie od daty zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego.

Przepisy art. 19a będą mieć odpowiednie zastosowanie również do eksportu towarów oraz dostawy towarów i usług, dla których podatnikiem jest nabywca (w tym importu usług).

Proponowane brzmienie przepisów regulujących kwestię określenia momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu importu towarów (ust. 9 – 11) zostało nieco zmodyfikowane w stosunku do obecnie obowiązujących regulacji. Obowiązek podatkowy w imporcie towarów co do zasady powstawać będzie z chwilą powstania długu celnego (art. 19a ust. 9). Z uwagi na to, iż w przypadku objęcia towarów procedurą celną: uszlachetniania czynnego w systemie ceł zwrotnych i odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych dług celny powstaje z chwilą objęcia towarów tymi procedurami zmodyfikowany został przepis w ust. 10, który w proponowanym brzmieniu będzie odnosił się wyłącznie do importu towarów objętych procedurą celną przetwarzania pod kontrolą celną. W przypadku objęcia towarów procedurą celną przetwarzania pod kontrolą celną – obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstawać będzie z chwilą objęcia towarów tą procedurą (art. 19a ust. 10). Natomiast jeśli import towarów objęty jest procedurą celną: składu celnego, odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych, uszlachetniania czynnego w systemie zawiesznień, tranzytu, lub przeznaczeniem celnym wprowadzenie towarów do wolnego obszaru celnego lub składu wolnocłowego, a od towarów tych pobierane są opłaty wyrównawcze lub opłaty o podobnym charakterze, to obowiązek podatkowy powstawać będzie z chwilą wymagalności tych opłat (art. 19a ust. 11). Powyższe oznacza, że jeśli nie są pobierane od tych towarów ww. opłaty, to zaprzestanie podlegania ww. procedurom/przeznaczeniom celnym spowoduje powstanie obowiązku podatkowego zgodnie z zasadą ogólną (z chwilą powstania długu celnego).

W projekcie przewidziano również (analogicznie jak obecnie) delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, późniejszych niż wymienione w ust. 1, 5 oraz 7 – 11 terminów powstania obowiązku



podatkowego, z uwzględnieniem specyfiki wykonywania niektórych czynności, uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami oraz przepisów Unii Europejskiej (art. 19a ust. 12).

Należy podkreślić, że terminy powstania obowiązku podatkowego określone obecnie w rozporządzeniu wykonawczym zostaną objęte zasadami ustawowymi.

18.

Zmiany w art. 20 ust. 1 – 3 oraz 5 – 7 ustawy o VAT stanowią implementację dyrektywy 2010/45/UE. Zmiany te mają zapewnić jednolitość danych zawartych w informacjach podsumowujących i terminowość wymiany danych dokonywanych przy pomocy tych informacji podsumowujących.

Dla uporządkowania i lepszej czytelności tego przepisu dokonano jego częściowej przebudowy. Tak jak dotychczas obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowej dostawie i w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów powstaje z chwilą wystawienia faktury, a jeżeli warunek ten nie zostanie spełniony, obowiązek podatkowy powstaje 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów lub w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia (art. 20 ust. 1 i 5 ustawy o VAT).

Ponadto w przypadku ciągłych dostaw towarów z jednego państwa członkowskiego do drugiego, które obejmują okres dłuższy niż jeden miesiąc, dodano przepis stanowiący, że dostawy te należy uznawać za dokonane na koniec każdego miesiąca do czasu zakończenia dostawy tych towarów (art. 20 ust. 1a i zdanie drugie ust. 5 ustawy o VAT).

W związku ze zmianą ust. 1 i 5 w art. 20 ustawy o VAT zostały uchylone ust. 2 i 6 w tym artykule.

W związku ze zmianami w zakresie określania momentu powstania obowiązku podatkowego wprowadzonymi dyrektywą 2010/45/UE wykreślono obecnie obowiązujące ust. 3 i 7 w art. 20. Istotną tutaj zmianą jest to, że otrzymanie całości lub części zapłaty przed dokonaniem transakcji wewnątrzwspólnotowych nie powoduje powstania obowiązku podatkowego. Pozostawiono niezmienione regulacje w zakresie magazynów konsygnacyjnych.

19.

Zmiana w art. 21 ust. 6 ustawy o VAT jest zmianą dostosowawczą w zakresie przywołań

odpowiednich regulacji oraz polega na dodaniu, że przepis art. 21 ust. 1 ustawy o VAT nie narusza również art. 19a ust. 5 pkt 1 i 2 ustawy oraz na wyłączeniu stosowania art. 21 ust. 1 w przypadku importu usług oraz dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca.

20.

Zmiana w art. 22 ust. 2 ustawy polega na rezygnacji z obowiązku udowodnienia przez nabywcę, że wysyłkę lub transport towaru należy zgodnie z zawartymi przez niego warunkami dostawy przyporządkować jego dostawie. Dla przyporządkowania wysyłki lub transportu towarów dostawie dokonanej dla tego nabywcy, który dokonuje również jego dostawy wystarczy, że z warunków dostawy wynika, że wysyłkę lub transport towarów należy przyporządkować jego dostawie. Proponowana zmiana uwzględnia tezy zawarte w wyroku TSUE w sprawie C-245/04.

W związku ze zmianą w art. 22 ust. 2 ustawy, polegającą na przyporządkowaniu transportu dostawie dokonywanej przez podatnika, który jednocześnie jest nabywcą towaru, na podstawie warunków dostawy – należy uchylić ust. 6 w art. 22 ustawy o VAT zawierający delegację uprawniającą ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określania, w drodze rozporządzenia, rodzajów oraz wzoru dokumentów, na podstawie których wysyłkę lub transport towarów przyporządkowuje się danej dostawie. Delegacja ta przy proponowanym brzmieniu ust. 2 art. 22 jest bowiem zbędna.

21.

Proponuje się uchylenie art. 23 ust. 14 pkt 2 ustawy o VAT, odnoszącego się do kopii faktury. Spełnienie tego wymogu nie wpływa na ustalenie, czy towar rzeczywiście dotarł do nabywcy zlokalizowanego w innym państwie członkowskim.

22.

Dodanie rozdziału 2a i art. 26a ma charakter porządkowy i wiąże się z uchyleniem art. 36 ustawy o VAT. Regulacje w uchylanym art. 36, co do zasady, określały miejsce dokonania importu towarów. Zasadne jest zatem, aby umieścić je w dziale V, który reguluje całościowo kwestie miejsca świadczenia. Proponowane brzmienie art. 26a zostało nieco zmodyfikowane i dostosowane do terminologii działu V „Miejsce świadczenia”. Jak już zaznaczono w pkt 1, nowe regulacje precyzyjnie określą, w którym państwie członkowskim ma miejsce import towarów. Proponowana regulacja lepiej odzwierciedla przepisy dyrektywy 2006/112/WE w tym zakresie, w szczególności w odniesieniu do towarów wprowadzanych do wolnego

obszaru celnego lub składu wolnocłowego czy też towarów objętych składowaniem czasowym.

23.

Zmiana w art. 28b ust. 1 ustawy o VAT jest konsekwencją zmian wprowadzonych w art. 28j ustawy o VAT (zmiany w zastrzeżeniach), które zostały omówione w następnym punkcie.

24.

W zakresie określenia miejsca świadczenia usług w art. 28j ustawy o VAT (dodawany ust. 3 i 4) zmiany wynikają z konieczności implementacji art. 4 dyrektywy 2008/8/WE. Projektowany przepis ust. 3 określa miejsce świadczenia, w przypadku usług wynajmu środków transportu innych niż wynajem krótkoterminowy, na rzecz podmiotów niebędących podatnikami – miejscem świadczenia tych usług jest miejsce, gdzie usługobiorca posiada siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu. Z kolei przepis ust. 4 określa miejsce świadczenia usług polegających na wynajmie statku rekreacyjnego innego niż wynajem krótkoterminowy, na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem. Miejscem świadczenia tych usług jest miejsce, w którym statek rekreacyjny jest faktycznie oddawany do dyspozycji usługobiorcy, pod warunkiem że usługodawca faktycznie świadczy tę usługę ze swojej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, znajdujących się w miejscu faktycznego oddania statku rekreacyjnego do dyspozycji usługobiorcy.

25.

Uchylenie art. 29 ustawy o VAT wiąże się z wprowadzeniem nowego art. 29a zawierającego kompleksowe regulacje dotyczące ustalania podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

26.

Dodawany art. 29a zawiera przepisy dotyczące ustalania podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług. Uregulowania te zostały zmodyfikowane, aby pełniej odzwierciedlić przepisy dyrektywy 2006/112/WE, a także zmodernizowane, w celu większej przejrzystości i czytelności tych zasad.

Przepis art. 29a ust. 1 określa, co stanowi podstawę opodatkowania.

W obecnie obowiązujących przepisach podstawą opodatkowania jest obrót, czyli kwota należna z tytułu sprzedaży pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna

obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Obrót zwiększa się też o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku.

Proponuje się ściślejsze odwzorowanie przepisu art. 73 dyrektywy 2006/112/WE w zakresie określania podstawy opodatkowania. W proponowanym brzmieniu art. 29a ust. 1 podstawą opodatkowania powinno być wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze, mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. Podstawa opodatkowania nie obejmuje oczywiście samego podatku od towarów i usług (proponuje się, aby to stwierdzenie znalazło się w przepisie art. 29a ust. 6 pkt 1).

W przypadku gdy przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi podatek otrzymał całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadatek lub ratę, ich kwota, pomniejszona o przypadającą od nich kwotę podatku, również wchodzi do podstawy opodatkowania. Dotyczy to także otrzymanych zaliczek na dotacje, subwencje lub inne dopłaty o podobnym charakterze. Z uwagi na kształt zaproponowanego brzmienia ust. 1 w art. 29a – zawiera on w swej treści także otrzymaną zapłatę przed dokonaniem czynności opodatkowanych – nie ma potrzeby wyodrębniania osobnej normy dla tego rodzaju zapłaty, jak to ma miejsce w obecnie obowiązujących przepisach.

Nie przewiduje się zmiany w sposobie podejścia do tego, czy otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mają wpływ na wysokość podstawy opodatkowania. Analogicznie jak obecnie kwoty otrzymanych dotacji mają wpływ na wysokość podstawy opodatkowania, wówczas gdy mają bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Zasadniczo nie zmieniono regulacji określającej podstawę opodatkowania dla nieodpłatnych dostaw towarów i nieodpłatnego świadczenia usług, podlegających opodatkowaniu VAT. Podstawą opodatkowania przy takich przekazaniach towarów, tak jak obecnie, będzie cena nabycia towarów, a gdy nie ma ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów. Proponuje się jedynie uzupełnienie tej regulacji o możliwość ustalania podstawy opodatkowania w oparciu o cenę nabycia nie tylko towarów, ale i towarów podobnych, co wprost odzwierciedla przepis art. 74 dyrektywy 2006/112/WE. Takie

rozwiązanie, podobnie jak obecnie, będzie miało zastosowanie do wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, o której mowa w art. 13 ust. 3 ustawy o VAT, z wyłączeniem przypadku przemieszczenia towaru, w stosunku do którego obowiązek podatkowy powstaje w oparciu o przepis art. 20a ust. 1 ustawy o VAT. Wówczas zastosowanie znajdzie zasada ogólna wyrażona w projektowanym ust. 1.

Podkreślenia wymaga, że w przypadku przekazania na cele osobiste towaru, przy nabyciu którego nie przysługiwało częściowe lub całkowite prawo do odliczenia, natomiast przy nabyciu części składowych towaru prawo takie przysługiwało, podstawą opodatkowania będzie cena nabycia części składowych tego towaru, określona w momencie tego przekazania. Powyższe jest zgodne z tezami wynikającymi z orzecznictwa TSUE, m.in. z wyroku w sprawach połączonych C-322/99 i C-323/99 (*vide* uzasadnienie zmiany w art. 1 pkt 4 projektu).

Natomiast w przypadku nieodpłatnego świadczenia usług, podlegającego opodatkowaniu VAT, podstawą opodatkowania, tak jak obecnie, będzie poniesiony przez podatnika koszt świadczenia tych usług.

W ust. 6 zaproponowano katalog elementów wchodzących w skład podstawy opodatkowania. Odzwierciedla on elementy wymienione w art. 78 dyrektywy 2006/112/WE. Podstawa opodatkowania obejmuje:

- podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku (tj. podatku od towarów i usług),
- koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Obecne przepisy nie zawierały wprost takiej ogólnej zasady, aby do podstawy opodatkowania wliczać podatki, cła, opłaty i inne należności (było to wymienione tylko przy wewnątrzspółnotowym nabyciu towarów – art. 31 ust. 2 pkt 1 obecnej ustawy o VAT). Zaproponowane rozwiązanie bardziej odpowiada przepisom unijnym.

Zaproponowano również rozróżnienie elementów, które warunkują wyłączenie określonych kwot z podstawy opodatkowania lub też obniżenie tej podstawy (z uwagi na moment powstawania obowiązku podatkowego).

W ust. 7 wskazano, które elementy nie są wliczane do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Są to:

- kwoty stanowiące obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty,

- opusty i obniżki cen, uwzględnione w momencie sprzedaży,
- kwoty otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji dla potrzeb podatku (ten element stanowi implementację art. 79 dyrektywy 2006/112/WE i jest całkowicie nową regulacją). Powyższy przepis nie dotyczy „refakturowania”, które jest dokonywane we własnym imieniu i na rzecz innych osób.

Pozostawiono w dotychczasowym brzmieniu przepisy określające, iż z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli (ust. 8). Przy czym, zgodnie z ust. 9 – tak jak dotychczas – nie będzie to dotyczyło sytuacji oddania gruntu w wieczyste użytkowanie równocześnie z dostawą budynków lub budowli trwale z tym gruntem związanych (albo części takich budynków lub budowli).

Z kolei, zgodnie z ust. 10, podstawę opodatkowania podatnicy obniżają o:

- kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen,
- wartość zwróconych towarów i opakowań, z zastrzeżeniem ust. 11 i 12,
- zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło,
- wartość zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze.

W porównaniu do dotychczasowego stanu prawnego, rozróżniono zatem sytuacje, kiedy obniżka ceny lub opust dokonywane są w momencie sprzedaży, a kiedy następują po dokonaniu transakcji. Uregulowano również wprost w przepisie, że zwrot nabywcy całości lub części zapłaty otrzymanej przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło, jest podstawą do zmniejszenia podstawy opodatkowania.

W art. 29a ust. 11 ustawy o VAT uregulowano zasady włączania do podstawy opodatkowania wartości opakowań zwrotnych.

Należy wskazać, że dyrektywa 2006/112/WE w art. 92 przewiduje, że w przypadku kosztów opakowań zwrotnych, państwa członkowskie mogą przyjąć jeden z następujących środków:

- a) wyłączyć z podstawy opodatkowania, podejmując niezbędne środki w celu skorygowania tej podstawy, jeśli opakowania nie zostaną zwrócone;
- b) włączyć do podstawy opodatkowania, podejmując niezbędne środki w celu skorygowania tej podstawy, jeśli opakowania zostaną zwrócone.

Celem tej regulacji jest uproszczenie rozliczeń w zakresie opakowań zwrotnych, których koszt, co do zasady, powinien zwiększać podstawę opodatkowania, a których specyfika polega na tym, że po wykorzystaniu są z reguły zwracane sprzedawcy.

W art. 29a ust. 11 ustawy o VAT wprowadzono przepis, zgodnie z którym do podstawy opodatkowania nie wlicza się wartości opakowania, jeśli podatnik dokonał dostawy towaru w opakowaniu zwrotnym, pobierając kaucję za to opakowanie lub określając taką kaucję w umowie dotyczącej towaru. Z przepisu tego wynika, że w podstawie opodatkowania nie uwzględnia się wartości opakowań zwrotnych, jeżeli są one objęte kaucją. Wydanie opakowań zwrotnych za kaucją – tak jak dotychczas – nie będzie dokumentowane fakturą VAT.

W przypadku niezwrócenia przez nabywcę opakowania, o którym mowa w ust. 11, podstawę opodatkowania podwyższa się o wartość niezwróconego w terminie określonym w umowie opakowania zwrotnego, w dniu następnym po dniu, w którym umowa przewidywała zwrot tego opakowania, a w przypadku gdy w umowie nie określono terminu zwrotu opakowania zwrotnego, podstawę opodatkowania podwyższa się 60. dnia od dnia wydania opakowania (art. 29a ust. 12). Podstawę opodatkowania stanowią wówczas będzie kwota pobranej kaucji, pomniejszona o należny podatek.

Modyfikacje te nie wywołają zmian merytorycznych, w stosunku do obecnie obowiązujących na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku, zostały jednakże odpowiednio dopasowane do projektowanych regulacji.

W przypadku natomiast opakowań zwrotnych, które nie zostały objęte kaucją, tak jak obecnie, w podstawie opodatkowania dostarczanych towarów uwzględnia się wartość tych opakowań. W takim przypadku ich wartość uwzględnia się w cenie sprzedawanego towaru (w ramach jego podstawy opodatkowania) i jako całość opodatkowuje stawką właściwą dla tego towaru.

Art. 29a ust. 13 ustawy o VAT określa warunki dokonywania obniżenia podstawy opodatkowania w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazanim podatkiem. Dotyczy to przypadków wymienionych w ust. 10 pkt 1 – 3 (udzielenie opustów i obniżek cen po dokonaniu sprzedaży, zwrot towarów i opakowań, z wyjątkiem opakowań zwrotnych – *vide* uzasadnienie do ust. 11 i 12, oraz zwrot nabywcy całości lub części zapłaty otrzymanej przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło). Obniżenia podstawy

opodatkowania w tych przypadkach dokonywać się będzie pod warunkiem posiadania przez podatnika, uzyskanego przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługobiorca otrzymał fakturę korygującą, potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę, dla którego tę fakturę wystawiono; uzyskanie potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę lub usługobiorcę po terminie do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia faktury korygującej za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskano (ust. 13). Stosownie do art. 29 ust. 14 ustawy o VAT podstawa opodatkowania może zostać również obniżona w razie stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia faktury korygującej do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna. Znajdą tu odpowiednie zastosowanie analogiczne warunki obniżenia podstawy opodatkowania, jak omówione powyżej.

Analogicznie do obecnych rozwiązań warunku tego nie będzie się stosować w przypadku eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, dostawy i świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju sprzedaży energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 140 – 153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy (ust. 15 pkt 1 – 3). Równocześnie wprowadzono przepis, zgodnie z którym warunku posiadania przez podatnika wymienionych potwierdzeń nie stosuje się w przypadku, gdy podatnik nie uzyskał potwierdzenia mimo udokumentowanej próby dostarczenia faktury korygującej i z posiadanej dokumentacji wynika, że nabywca towaru lub usługobiorca posiada wiedzę, że transakcja została zrealizowana na warunkach określonych w fakturze korygującej (ust. 15 pkt 4).

Złagodzenie stosowania warunku, o którym mowa w ust. 13 i 14, w przypadkach gdy podatnik nie uzyskał potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez odbiorcę pomimo udokumentowanej próby dostarczenia tej faktury korygującej, umożliwi podatnikowi w takich przypadkach obniżenie podstawy opodatkowania w deklaracji podatkowej za kolejny okres rozliczeniowy, jeżeli z posiadanej dokumentacji wynika, że nabywca towaru lub usługobiorca posiada wiedzę, że transakcja została zrealizowana na warunkach określonych w takiej fakturze (z tym że stosownie do ust. 16, obniżenie podstawy opodatkowania nie będzie mogło nastąpić wcześniej niż w deklaracji składanej za okres rozliczeniowy, w którym zostaną spełnione obie przesłanki wymienione w ust. 15 pkt 4). Przykładowo dokumentacją taką może być korespondencja prowadzona pomiędzy kontrahentami co do warunków transakcji



i udzielonego rabatu czy też dokonanego zwrotu towarów, jak również dokument potwierdzający przekaz środków pieniężnych przez podatnika swojemu kontrahentowi (lub odwrotnie) w związku z tą transakcją. Proponowany zapis realizuje tezy wyroku TSUE w sprawie C-588/10.

Zwrócić jednocześnie należy uwagę, że niektóre dotychczasowe regulacje wskazujące podstawę opodatkowania dla określonych transakcji zostały celowo usunięte i określanie tej podstawy odbywać się będzie na zasadach ogólnych, opisanych wyżej.

Dotyczy to np. umowy komisji czy dostawy lub świadczenia usług, dla których podatnikiem jest nabywca lub usługobiorca. W przypadku umowy komisji mamy do czynienia z dostawą towarów (art. 7 ust. 1 pkt 3), a zatem zapłatę określa się w kontekście dostawy towarów, a nie wykonania umowy (prowizja).

Zrezygnowano również z przepisów odwołujących się do uwzględniania w podstawie opodatkowania wartości rynkowej (takie zastrzeżenie obecnie dotyczy dostaw, gdy należność jest określona w naturze – art. 29 ust. 3, a także gdy cena świadczenia nie została określona – art. 29 ust. 9 ustawy o VAT), gdyż takie odwołanie nie wpisuje się w cel dyrektywy 2006/112/WE. Po zmianie przepisów w takich przypadkach zastosowanie znajdzie zasada ogólna – podstawa opodatkowania określana będzie w oparciu o wszystko, co stanowi zapłatę. Należy wskazać, że z orzecznictwa TSUE wynika, że zapłata musi być wyrażalna w formie pieniężnej, choć niekoniecznie w jednostkach pieniężnych (może to być np. świadczenie usługi lub dostawa towarów). Podstawą opodatkowania jest zapłata faktycznie otrzymana (którą ma podatnik otrzymać), a nie wartość oszacowana według obiektywnych kryteriów (*vide* m.in. wyroki w sprawie C-33/93 czy C-154/80).

W projektowanym art. 29a nie określono również odrębnie podstawy opodatkowania dla importu usług, gdyż podstawa ta określana będzie zgodnie z ogólnymi zasadami. Należy zaznaczyć, że zgodnie z art. 19a ust. 1 podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą usługodawca ma otrzymać za świadczone usługi. W przypadku importu usług usługodawca otrzymuje zapłatę, która nie obejmuje podatku. Nie znajdzie tutaj zatem zastosowania projektowana regulacja zawarta w art. 29a ust. 6 wyłączająca z podstawy opodatkowania kwotę podatku rozliczanego przez usługobiorcę.

27.

Uchylenie art. 30 ustawy o VAT wiąże się z wprowadzeniem nowych zasad w dodawanym art. 29a. Podstawę opodatkowania czynności maklerskich, czynności wynikających

z zarządzania funduszami inwestycyjnymi, czynności wynikających z umowy agencyjnej lub zlecenia, pośrednictwa, umowy komisji lub innych usług o podobnym charakterze określać się będzie na zasadach ogólnych, o których mowa w art. 29a ust. 1. Podstawą opodatkowania będzie zatem, co do zasady, wszystko, co stanowi zapłatę, którą usługodawca otrzyma od usługobiorcy.

28.

Dodanie art. 30a ustawy jest związane z wykreśleniem art. 31 ustawy o VAT dotyczącego podstawę opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Zmiana polega, co do zasady, na odniesieniu się do art. 29a ustawy określającego podstawę opodatkowania dla dostawy towarów na terytorium kraju. Proponowane brzmienie zasad określania podstawy opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów precyzyjniej odzwierciedla zasady przyjęte w dyrektywie 2006/112/WE.

Dodawany art. 30b określa podstawę opodatkowania w imporcie towarów. Zmiana ta wynika z przebudowy działu dotyczącego podstawy opodatkowania. Jest to, co do zasady, kontynuacja obecnych przepisów w tym zakresie. W ust. 5 doprecyzowano pojęcie pierwszego miejsca przeznaczenia. W sytuacji gdy na dokumentach, na podstawie których towary są importowane, nie ma wymienionego tego miejsca, za pierwsze miejsce przeznaczenia należy uznać miejsce pierwszego przeładunku na terytorium Polski. Proponowane brzmienie ust. 5 oraz nowy ust. 7 precyzyjniej odzwierciedlają przepisy dyrektywy 2006/112/WE.

Dodawany art. 30c (podstawa opodatkowania w imporcie usług oraz dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca) wiąże się również z przebudową działu dotyczącego podstawy opodatkowania i ściślejszym odzwierciedleniem brzmienia dyrektywy 2006/112/WE.

29.

Uchylenie art. 31 ustawy o VAT wiąże się z dodawanym art. 30a zawierającym zasady ustalania podstawy opodatkowania w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

30.

Zmiany w art. 31a ustawy o VAT wynikają z implementacji dyrektywy 2010/45/UE.

Zgodnie z nowym brzmieniem art. 31a ust. 1 ustawy o VAT, w przypadku gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej, przeliczenia

na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. Zamiast przeliczania na złote z wykorzystaniem kursu ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania wyrażone w walucie obcej mogą być przeliczane na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. W takim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro.

Zmiana w art. 31a ust. 2 polega na wprowadzeniu zmian redakcyjnych w zdaniu pierwszym oraz doprecyzowaniu, że przepis ust. 1 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.

31.

W art. 32 ust. 1 ustawy o VAT proponuje się zmianę redakcyjną polegającą na zastąpieniu słowa „obróć” wyrażeniem „podstawa opodatkowania”. W art. 80 dyrektywy 2006/112/WE mowa jest bowiem o podstawie opodatkowania, a nie o obrocie.

32.

Zmiana w art. 33 ust. 1 ustawy o VAT jest zmianą techniczną polegającą na dopisaniu przywołania do dodawanego art. 17 ust. 1 pkt 9 (przedstawiciel podatkowy).

33.

Uchylenie art. 36 ustawy o VAT wiąże się ze zmianą opisaną w uzasadnieniu do art. 1 pkt 22 projektu.

34.

Zmiana w art. 38 ust. 1 ustawy o VAT jest zmianą porządkową (kwestia prawidłowych przywołań – art. 19a).

35.

Zmiany w art. 41 ust. 6a i ust. 11 ustawy o VAT i dodanie ust. 9a – 9c.

Proponowana zmiana w art. 41 ust. 6a ustawy o VAT określa otwarty katalog dokumentów potwierdzających wywóz towarów poza Unię Europejską, o których mowa w ust. 6 tego artykułu. Zgodnie z projektowanym przepisem dokumentem potwierdzającym wywóz towarów poza terytorium UE może być m.in. dokument w formie elektronicznej otrzymany z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych albo

potwierdzony przez urząd celny wydruk tego dokumentu; dokument w formie elektronicznej otrzymany poza tym systemem, jeżeli zapewniona jest jego autentyczność, jak również zgłoszenie wywozowe w formie papierowej złożone poza systemem teleinformatycznym służącym do obsługi zgłoszeń wywozowych albo jego kopia potwierdzona przez urząd celny. Z uwagi na to, iż w zależności od państwa, w którym nastąpi objęcie procedurą wywozu, mogą występować różne dokumenty, zaproponowany został katalog otwartych dokumentów, które mogą potwierdzać wywóz towarów poza UE. Umożliwi to stosowanie stawki 0% również w sytuacji, gdyby w innych państwach funkcjonowały zgodnie z przepisami tam obowiązującymi inne niż wymienione w tym przepisie dokumenty potwierdzające wywóz towarów poza terytorium UE.

Proponowana zmiana polegająca na dodaniu ust. 9a – 9c ma na celu umożliwienie zastosowania stawki 0% w eksporcie towarów, w sytuacji gdy podatnik przed dokonaniem dostawy towarów otrzymał całość lub część zapłaty. Otrzymanie takich należności rodzi powstanie obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania zapłaty (w odniesieniu do kwoty otrzymanej zapłaty). Zastosowanie 0% stawki podatku będzie możliwe, jeśli wywóz towarów nastąpi w terminie 2 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik otrzymał tę zapłatę. Warunek wywozu będzie spełniony, jeśli podatnik otrzymał dokument potwierdzający wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej w terminie określonym w art. 41 ust. 6 i 7 ustawy o VAT, tj. co do zasady przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym upłynął termin, w jakim miał nastąpić wywóz towarów. Niespełnienie tego warunku spowoduje obowiązek zastosowania stawki właściwej dla danego towaru w kraju. Po otrzymaniu dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej w terminie późniejszym podatnik będzie mógł dokonać korekty podatku należnego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik otrzymał ten dokument.

Projektowane przepisy będą mogły mieć zastosowanie do sytuacji, gdy wywóz nastąpi w terminie późniejszym, ale termin ten uzasadniony będzie specyfiką realizacji tego rodzaju dostaw potwierdzoną warunkami dostawy, w których zawarto termin wywozu towarów.

Brak projektowanej regulacji skutkowałby koniecznością opodatkowania takiej należności z tytułu eksportu towarów stawką właściwą dla dostawy tego towaru na terytorium kraju w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał tę należność.

Natomiast zmiana w art. 41 ust. 11 ma na celu doprecyzowanie dokumentowania dokonania eksportu pośredniego. Podmiot dokonujący eksportu pośredniego powinien posiadać jeden

z dokumentów, o których mowa w ust. 6.

Uchylenie ust. 14b oraz modyfikacja wprowadzenia do wyliczenia w art. 41 ust. 14c związane jest ze zmianami zaproponowanymi w art. 19a.

Zmiana w art. 41 ust. 14e ustawy o VAT uwzględnia zmiany w zakresie fakturowania oraz wydłuża okres możliwości stosowania „starej” stawki podatku VAT do 12 miesięcy pod warunkami wskazanymi w tym przepisie. Warunki te nie uległy zmianie w stosunku do stanu obecnego.

Zmiana w art. 41 ust. 14f ustawy o VAT wiąże się z przyjęciem w całej ustawie jednolitej nomenklatury. Proponuje się sformułowanie „należności” zastąpić wyrazem „zapłata” oraz nie powtarzać przykładowego katalogu form zapłaty przed dokonaniem czynności.

Zmiana w art. 41 ust. 14h ustawy o VAT jest zmianą wyłącznie techniczną i polega na prawidłowym powołaniu, iż w przypadku opodatkowania podatkiem czynności uprzednio zwolnionych od podatku oraz zwolnienia od podatku czynności uprzednio opodatkowanych podatkiem znajdują odpowiednie zastosowanie przepisy art. 41 ust. 14a – 14g (a nie jak błędnie podano art. 14a – 14g).

36.

Zmodyfikowano przepis art. 42 ust. 1 ustawy o VAT poprzez wykreślenie warunku podania numeru kontrahenta oraz swojego numeru VAT UE na fakturze stwierdzającej dostawę towarów uzależniającego opodatkowanie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów według stawki podatku 0%. Zgodnie z proponowaną zmianą wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów podlega opodatkowaniu według stawki podatku 0%, pod warunkiem że podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej oraz składając deklarację podatkową, w której wykazuje tę dostawę towarów, jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE. Zmiana ta uwzględnia orzecznictwo krajowe, które kwestionuje uzależnienie stosowania stawki 0% od rejestracji przed dokonaniem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Projektowane rozwiązanie umożliwi zastosowanie stawki 0%, jeśli podatnik zarejestruje się najpóźniej w momencie składania deklaracji jako podatnik VAT UE. Poprzez wykreślenie ust. 7 zrezygnowano z obowiązku wypełniania dokumentu wywozu (koniecznego w przypadku wywozu przez nabywcę nowych środków transportu bez użycia innego środka transportu) w trzech egzemplarzach, z których – zgodnie z przepisami obecnie

obowiązującymi – jeden jest wydawany nabywcy, drugi podatnik pozostawia w swojej dokumentacji, trzeci podatnik przesyła wraz z fakturą, o której mowa w art. 106 ust. 6, do biura wymiany informacji o podatku VAT. Zgodnie z projektowanymi przepisami znosi się obowiązek przesyłania tego dokumentu do biura wymiany informacji o VAT. Uchylenie ust. 7 wiąże się też ze zmianami w dokumentowaniu transakcji w oparciu o nowe rozwiązania zaproponowane w art. 106f.

Proponuje się uchylenie art. 42 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT, odnoszącego się do kopii faktury, która nie może stanowić dokumentu potwierdzającego dostarczenie towaru nabywcy na terytorium innego państwa członkowskiego. Wskutek uchylenia tego przepisu konieczne jest odpowiednie dostosowanie brzmienia art. 42 ust. 4 i 5 – zmiana porządkowa.

Zmiana w art. 42 ust. 6 ustawy o VAT polega na wpisaniu właściwego przywołania przepisu dotyczącego zasad fakturowania.

Proponuje się również uchylenie ust. 15, tj. delegacji do określenia w rozporządzeniu innych sposobów dokumentowania wywozu towarów z terytorium kraju i dostarczania ich na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju. Ta fakultatywna delegacja nie została wykorzystana przez ponad 8 lat, nie jest zatem celowe jej utrzymywanie.

Proponuje się uchylenie delegacji dla Ministra Finansów zawartej w art. 42 ust. 17 ustawy o VAT, dotyczącej wyznaczenia jednostki organizacyjnej, w której funkcjonuje biuro wymiany informacji o podatku VAT. Przedmiotowa zmiana ma związek z uchylaniem w tym artykule przepisu ust. 7, w związku z czym nie ma uzasadnienia do określania tej delegacji w tym artykule.

37.

W art. 43 ustawy o VAT wprowadza się szereg zmian:

- 1) w ust. 1 pkt 2 wprowadza się zmianę mającą na celu pełniejsze odwzorowanie przepisu art. 136 lit. a dyrektywy 2006/112/WE, umożliwiającego zastosowanie zwolnienia od podatku dla dostawy towarów wykorzystywanych wyłącznie do działalności zwolnionej od podatku, jeżeli przy nabyciu lub wytworzeniu tych towarów nie przysługiwało podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego. Zmiana ta wiąże się również z odejściem od dotychczasowego warunku, że tylko w stosunku do towarów używanych przez podatnika, gdy okres ich używania wynosił co najmniej pół roku po nabyciu prawa do rozporządzania nimi jak właściciel, możliwe było zastosowanie zwolnienia z VAT (art. 43 ust. 2 ustawy o VAT),

- 2) w ust. 1 dodaje się pkt 2a, który obejmuje zwolnieniem od podatku dostawę gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów, jeżeli podatnikowi nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych posiłków. Zmiana ta jest implementacją art. 136 lit. b dyrektywy 2006/112/WE. Brak natomiast uzasadnienia do wprowadzenia analogicznego zwolnienia do dokonanej „odsprzedaży” paliwa nabytego uprzednio do wykorzystania do napędu samochodu osobowego (lub innych pojazdów wskazanych w art. 3 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym). W sytuacji bowiem zmiany przeznaczenia zakupionych paliw z planowanego wykorzystania do napędu pojazdów na ich odsprzedaż podatnikowi przysługuje prawo do dokonania korekty nieodliczonego uprzednio podatku naliczonego z tytułu tego zakupu, zgodnie z art. 91 ust. 7d ustawy o VAT. Tym samym zastosowanie zwolnienia takiego jak przewidziane w art. 136 lit. b w stosunku do „odsprzedaży” nabywanych paliw nie jest możliwe,
- 3) w ust. 1 pkt 4 proponuje się wykreślić wyrazy „znaków skarbowych”. Proponowana zmiana ma charakter porządkowy. Znaki skarbowe jako sposób zapłaty należnej opłaty skarbowej zostały wycofane ze stosowania na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 225, poz. 1635, z późn. zm.), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2007 r.,
- 4) w ust. 1 pkt 9 zawarto zmianę będącą konsekwencją wprowadzenia do ustawy definicji terenów budowlanych (art. 2 pkt 33 ustawy o VAT, omówiony w uzasadnieniu do art. 1 pkt 1 projektu),
- 5) w ust. 1 pkt 12 lit. d zmiana ma na celu przeniesienie zwolnienia od podatku czynności zarządzania dobrowolnymi funduszami emerytalnymi z rozporządzenia do ustawy, w której znajdują się zwolnienia usług zarządzania dla różnych funduszy, zatem logiczne jest, aby tego rodzaju zwolnienia były w jednym miejscu,
- 6) celem zmiany w ust. 1 pkt 17 jest pełniejsze dostosowanie zakresu zwolnienia określonego w tym przepisie do prawodawstwa unijnego, w szczególności art. 132 ust. 1 lit. a dyrektywy 2006/112/WE oraz do orzecznictwa TSUE.

Zgodnie z wyrokiem TSUE w sprawie C-357/07 TNT Post, zwolnienie od podatku ma zastosowanie do świadczenia usług, które publiczne służby pocztowe wykonują jako takie, a więc w charakterze operatora, który zobowiązał się do zapewnienia w danym państwie członkowskim całości lub części powszechnych usług pocztowych. Powszechne usługi pocztowe definiowane będą na podstawie przepisów ustawy z dnia 12 czerwca

2003 r. – Prawo pocztowe (Dz. U. z 2008 r. Nr 189, poz. 1159, z późn. zm.). Wprowadzana zmiana jednoznacznie wskazuje, że zwolnienie dotyczy tylko powszechnych usług pocztowych,

- 7) w ust. 1 pkt 24 zmiana ma na celu zwolnienie od podatku – oprócz dostaw towarów ściśle związanych z usługami w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą – również świadczenia usług ściśle związanych z tymi usługami (obecnie usługi ściśle związane z usługami opieki nad dziećmi i młodzieżą są zwolnione od podatku od towarów i usług na podstawie § 13 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia wykonawczego).

Zmiana ta jest zgodna z przepisem art. 132 ust. 1 lit. h dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym zwolnione od podatku powinno być świadczenie usług i dostawa towarów ściśle związanych z opieką nad dziećmi i młodzieżą przez podmioty prawa publicznego lub przez inne podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie. Przy określaniu zakresu usług objętych zwolnieniem należy również uwzględnić wskazówki Trybunału Sprawiedliwości UE zawarte w wyroku z dnia 9 lutego 2006 r. w sprawie C-415/04, iż „Artykuł 13 część A ust. 1 lit. g i h szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. (...) w związku z ust. 2 lit. b tego artykułu należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług w charakterze pośrednika między osobami poszukującymi a osobami oferującymi usługę opieki nad dziećmi wykonywane przez podmiot prawa publicznego lub podmiot uznany przez zainteresowane państwa członkowskie za mający charakter społeczny, może podlegać zwolnieniu na mocy ww. przepisów [...]”.

- 8) w ust. 1 dodawany pkt 40a ma charakter techniczny i polega w istocie na przeniesieniu regulacji dotyczących zwolnienia od podatku czynności, których przedmiotem są udziały w spółkach posiadających i nieposiadających osobowości prawnej i innych podmiotach posiadających osobowość prawną (w tym transakcji w zakresie obrotu tymi udziałami) z rozporządzenia wykonawczego do ustawy. Podstawą zwolnienia tego typu transakcji jest przepis art. 135 ust. 1 lit. f dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym zwolnieniu z tego podatku podlegają transakcje, łącznie z pośrednictwem, jednakże z wyłączeniem przechowywania i zarządzania, których przedmiotem są akcje, udziały w spółkach lub związkach, obligacje i inne papiery wartościowe, z wyłączeniem dokumentów ustanawiających tytuł prawny do towarów oraz praw lub papierów wartościowych, o których mowa w art. 15 ust. 2 (dotyczących nieruchomości),



- 9) uchylenie ust. 2 w art. 43 ustawy o VAT wiąże się ze zmianą w art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT i odejściu od definiowania pojęcia „towary używane”,
- 10) uchylenie ust. 7 w art. 43 ustawy o VAT jest zmianą porządkującą (nie będzie już konieczności przywoływania uchylonego art. 29 ust. 8). Wskutek uchylenia art. 43 ust. 7 ustawy (wyłączającego stosowanie zwolnienia z ust. 1 pkt 10 w przypadku określonym w uchylanym art. 29 ust. 8) zwolnienie od podatku będzie miało zastosowanie dla czynności związanych z przekształceniem przysługującego członkowi spółdzielni mieszkaniowej lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub ustanowieniem w miejsce tego prawa odrębnej własności lokalu – bez względu na okres, jaki upłynął od ustanowienia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu,

- 11) uchylenie ust. 8 w art. 43 ustawy o VAT

Celem zaproponowanej zmiany jest dostosowanie przepisów ustawy o podatku od towarów usług do orzecznictwa TSUE.

W wyroku w sprawie C-169/04 Abbey National sąd wskazał, że art. 13 część B lit. d pkt 6 szóstej dyrektywy (art. 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112/WE nie zawiera żadnej definicji pojęcia zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi. Wykładnia tego przepisu powinna być dokonywana z uwzględnieniem kontekstu, w jaki się wpisuje, celów oraz układu tej dyrektywy oraz z uwzględnieniem zwłaszcza *ratio legis* zwolnienia, które przewiduje – pkt 59 tego wyroku.

Trybunał w ww. wyroku orzekł, że pojęcie „zarządzania” funduszami powierniczymi, o którym mowa w art. 13 część B lit. d pkt 6 szóstej dyrektywy jest autonomicznym pojęciem prawa wspólnotowego, którego treść nie może być zmieniona przez państwa członkowskie – (...) o ile występuje niejasność co do zakresu stosowania tego przepisu w wersji angielskiej i niderlandzkiej, o tyle z wersji duńskiej, niemieckiej, francuskiej i włoskiej wynika w szczególności, że art. 13(B)(d)(6) szóstej dyrektywy zawiera odesłanie do definicji państw członkowskich jedynie w odniesieniu do pojęcia „funduszy powierniczych” (pkt 41).

W świetle powyższego państwa członkowskie nie są uprawnione do definiowania w prawie krajowym pojęcia „zarządzania funduszami inwestycyjnymi”, dlatego też uzasadnione jest usunięcie przepisu art. 43 ust. 8 z ustawy o VAT,

- 12) zmiana w ust. 16 ma również charakter techniczny i jest związana ze zmianą zaproponowaną w ust. 1 pkt 40a ustawy o VAT.

38.

W art. 44 proponuje się uchylić pkt 3. Należy zaznaczyć, że w przypadku towarów importowanych nie dochodzi do zbiegu przepisów w zakresie importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, zatem nie ma konieczności zwalniania czynności, które nie wystąpią.

39.

Zmiana do art. 46 pkt 1 oraz art. 83 ust. 1 pkt 2, jak również zmiana w kolumnie 1 w załączniku nr 7 mają charakter techniczny i spowodowane są koniecznością dostosowania kodów CN wymienionych w ustawie o VAT do obecnie obowiązujących kodów CN wynikających z Rozporządzenia Wykonawczego Komisji (UE) nr 1006/2011 z dnia 27 września 2011 r. zmieniającego załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. UE L 282 z 28.10.2011).

40.

Zmiana w art. 83 ust. 1 pkt 2 ma charakter techniczny i została opisana w uzasadnieniu do art. 1 pkt 39 projektu. Natomiast zmiana we wprowadzeniu do wyliczenia w art. 83 ust. 1 pkt 20 ustawy o VAT jest zmianą redakcyjną i polega na przywołaniu odpowiednich odwołań w związku z uchyleniem art. 29 ustawy o VAT.

Obecnie obowiązujący przepis art. 83 ust. 1f ustawy o VAT za przewoźnika lotniczego wykonującego głównie przewozy w transporcie międzynarodowym uznaje również zagranicznego przewoźnika lotniczego, który jest uznany w państwie swojej siedziby za wykonującego głównie przewozy w transporcie międzynarodowym. Proponowana zmiana art. 83 ust. 1f ma na celu doprecyzowanie pojęcia przewoźników lotniczych wykonujących głównie przewozy w transporcie międzynarodowym dla potrzeb stosowania stawki 0%, w przypadkach o których mowa w art. 83 ust. 1 pkt 1 – 5, 13, 16 i 18 ustawy o VAT w odniesieniu do zagranicznych przewoźników lotniczych nieposiadających siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju. Zagraniczny przewoźnik lotniczy będzie uznany za przewoźnika lotniczego wykonującego głównie przewozy w transporcie międzynarodowym na podstawie aktu właściwego organu kraju swojej siedziby, w szczególności koncesji lub certyfikatu przewoźnika lotniczego lub gdy będzie wpisany na listę przewoźników lotniczych wykonujących głównie przewozy w transporcie międzynarodowym ogłoszoną przez właściwy organ kraju siedziby tego przewoźnika. Zmiana

ta ma równocześnie na celu ułatwienie stosowania przepisów, o których mowa powyżej, przez podmioty dokonujące dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz zagranicznych przewoźników lotniczych. Wskazanie w przepisach przykładowych dokumentów uprawniających przewoźnika do uzyskania preferencji podatkowych dla danej dostawy (czynności) da sprzedawcom pewność, że czynności zostały wykonane przy zachowaniu warunków określonych w przepisach.

Z kolei zmiany zaproponowane w art. 83 ust. 1a i ust. 1c ustawy o VAT precyzują, że regulacje te dotyczą przewoźników lotniczych wykonujących głównie przewozy w transporcie międzynarodowym, którzy posiadają siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju.

41.

Zmiany zaproponowane w art. 86 ustawy o VAT związane są z blokiem zmian modyfikujących moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług. Należy mieć na uwadze, że prawo do odliczenia podatku naliczonego, co do zasady, skorelowane jest z momentem, w którym podatek VAT staje się wymagalny, czyli w nomenklaturze ustawy o VAT – z momentem powstania obowiązku podatkowego. Zaproponowane rozwiązania odpowiadają postanowieniom dyrektywy 2006/112/WE. Należy zwrócić uwagę, że zgodnie z dyrektywą skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego jest uzależnione od spełnienia pewnych warunków formalnych. W przypadku nabywanych towarów i usług konieczne jest posiadanie faktury z wyszczególnioną kwotą podatku, co oznacza, że z odliczenia można skorzystać w rozliczeniu za okres, w którym spełnione są trzy przesłanki: powstał obowiązek podatkowy w odniesieniu do nabywanych towarów lub usług, doszło do nabycia tych towarów lub usług, podatnik otrzymał fakturę dotyczącą tej transakcji. Powyższe jest zgodne z orzecznictwem TSUE, który w wyroku w sprawie C-152/02, stwierdził, że dla celów odliczenia podatku naliczonego, o którym mowa w art. 17 ust. 2 lit. a VI Dyrektywy, akapit pierwszy art. 18 ust. 2 VI Dyrektywy, należy interpretować w ten sposób, że prawo do odliczenia należy realizować w stosunku do okresu rozliczeniowego, w którym obydwa warunki przewidziane w tym przepisie są spełnione, tj. towary zostały dostarczone lub usługi wykonane oraz podatnik jest w posiadaniu faktury lub dokumentu, który na podstawie kryteriów ustalonych przez dane państwo członkowskie może pełnić rolę faktury.

W zmienionym art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a i b ustawy o VAT wskazano, że kwotę podatku naliczonego stanowić ma suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez

podatnika z tytułu:

- nabycia towarów i usług (warunek dotychczasowy),
- dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi.

Natomiast w przypadku określenia, co stanowi podatek naliczony w imporcie towarów, dokonano wyłącznie zmian porządkowo-redakcyjnych (art. 86 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT). Podatkiem naliczonym jest kwota podatku wynikająca z otrzymanego dokumentu celnego, kwota podatku należnego (w przypadku, o którym mowa w art. 33a), a także wynikająca z deklaracji importowej (w przypadku, o którym mowa w art. 33b). Zmiana ta wymusza zmianę porządkową – uchylenie art. 86 ust. 2 pkt 5.

Kwotę podatku naliczonego stanowi również kwota podatku należnego, z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9 ustawy o VAT, określana na podstawie otrzymanej faktury wystawionej zgodnie z przepisami państwa członkowskiego, na terytorium którego ma miejsce dostawa towarów stanowiąca u podatnika wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. c) oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 11 ustawy o VAT (art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. d).

Zmiana w art. 86 ust. 2 pkt 6 jest zmianą porządkową i wiąże się z uchyleniem art. 29 ustawy o VAT. Regulacje w tym zakresie znajdują się w projektowanym art. 30c ust. 2, stąd niezbędne jest właściwe ich przywołanie.

Zmiana w art. 86 ust. 2 pkt 7 zawiera w sobie regulację istniejącego obecnie art. 86 ust. 20 ustawy o VAT, który w projekcie proponuje się uchylić (przepis ten określa, co stanowi podatek naliczony w przypadku dostawy nowego środka transportu albo wewnątrzwspólnotowego nabycia tego środka). Takie przeniesienie uregulowania wiąże się z zapewnieniem przejrzystości treści przepisu art. 86 ust. 2 ustawy o VAT zawierającego pełen katalog czynności, których wykonanie kreuje kwotę podatku naliczonego.

Uchylenie art. 86 ust. 8 pkt 2 ustawy o VAT wiąże się z faktem, że powtórzona jest w nim (w odniesieniu do czynności, o których mowa w art. 7 ust. 3 – 7 ustawy o VAT) zasada, która jest już wyrażona w ust. 1 tego przepisu. W tym zakresie można mówić o „przeregulowaniu”. Zgodnie z art. 168 dyrektywy 2006/112/WE prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje podatnikowi, co do zasady, wtedy, gdy nabyte przez niego towary lub usługi są wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji. Zatem prawo do odliczenia podatku od nabytych (wytworzonych) towarów, przekazywanych następnie jako prezenty o małej wartości lub próbki, należy wyprowadzać z zasady ogólnej (tj. art. 86 ust. 1 ustawy

o VAT).

W art. 86 ust. 10 ustawy o VAT proponuje się wpisanie generalnej zasady, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy. Zasada ta będzie miała również zastosowanie w przypadku uiszczenia przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi całości lub części zapłaty (dodawany ust. 10c). W przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. a, pkt 2 lit. a i pkt 4 lit. c, prawo do odliczenia podatku powstanie nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny.

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w odniesieniu do wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, dostawy towarów oraz świadczenia usług, dla których zgodnie z art. 17 podatnikiem jest nabywca lub usługobiorca, powstaje w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy, pod warunkiem uwzględnienia przez podatnika w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć podatek należny z tytułu tych transakcji (art. 86 ust. 10b ustawy o VAT).

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstawać będzie ponadto:

- 1) w przypadku stosowania w imporcie towarów procedury uproszczonej, polegającej na wpisie do rejestru zgodnie z przepisami celnymi – za okres rozliczeniowy, w którym podatnik dokonał wpisu do rejestru; obniżenie kwoty podatku należnego nastąpi pod warunkiem dokonania przez podatnika zapłaty podatku wykazanego w dokumencie celnym stanowiącym zgłoszenie uzupełniające dotyczące tego okresu rozliczeniowego, z zastrzeżeniem art. 33a (co do zasady rozwiązanie to obowiązuje obecnie; nieco zmodyfikowane brzmienie związane jest z dostosowaniem tego zapisu do obowiązujących przepisów celnych) – art. 86 ust. 10d pkt 1 ustawy o VAT,
- 2) w przypadku decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz w art. 34 – w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał decyzję; obniżenie kwoty podatku należnego nastąpi pod warunkiem dokonania przez podatnika zapłaty podatku wynikającego z decyzji (zasada ta obowiązuje obecnie) – art. 86 ust. 10d pkt 2 ustawy o VAT,
- 3) w odniesieniu do nabytych przez małego podatnika towarów i usług, w okresie stosowania przez niego metody kasowej – nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonał zapłaty za te towary i usługi (jest to rozwiązanie już obowiązujące, zgodnie z dyrektywą 2010/45/UE) – art. 86 ust. 10e ustawy o VAT; zmiana

ta wiąże się z uchyleniem konstrukcji obowiązującej obecnie na podstawie art. 86 ust. 16 – 18 ustawy o VAT oraz rozwiązań wydanych na podstawie delegacji ustawowej, określonej w art. 86 ust. 21 ustawy o VAT.

Należy zauważyć, że jeśli chodzi o klientów małego podatnika stosującego metodę kasową, to w przypadku gdy są oni podatnikami uprawnionymi do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia od takiego małego podatnika towarów lub usług, prawo do odliczenia podatku powstawać będzie u nich w oparciu o zasadę ogólną – w momencie powstania obowiązku podatkowego u małego podatnika, tj. z dniem otrzymania całości lub części zapłaty (a zatem uregulowania należności), nie później jednak niż 90. dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi,

- 4) w przypadku podatnika, o którym mowa w art. 16 – w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu dokonanej przez niego wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów – art. 86 ust. 10f ustawy o VAT.

Pozostawiono przy tym zasadę, że jeżeli podatnik nie dokona odliczenia we wskazanych terminach, będzie miał do tego prawo w dwóch kolejnych okresach rozliczeniowych (art. 86 ust. 11 ustawy o VAT).

Zaproponowano uchylenie ust. 12 i ust. 12a w art. 86, które zawierały dodatkowe warunki dla skorzystania z prawa do odliczenia. Nowe podejście do powiązania momentu odliczenia podatku z momentem powstania obowiązku podatkowego czyni częściowo nieaktualnym rozwiązania zawarte w tych przepisach, ponadto wymóg z ust. 12 został przeformułowany i wpisany w nowe brzmienie ust. 10.

Przepis art. 86 ust. 13 ustawy o VAT zmieniono wyłącznie ze względów porządkowych (przywołanie właściwych odwołań do zmienianych przepisów art. 86).

W dodawanym w art. 86 ust. 13a realizowane są tezy wyroku TSUE w sprawach połączonych C-95/07 i C-96/07, co pozwoli podatnikom na dokonywanie korekt w zakresie odliczania kwoty podatku naliczonego do czynności objętych systemem samonaliczania w okresie dłuższym niż przewidziany w ust. 13.

Podobnie jak obecnie w art. 86 ust. 10a ustawy o VAT, w dodawanym ust. 19a proponuje się (co wiąże się z uchyleniem ust. 10a w art. 86 ustawy o VAT) wskazanie, kiedy u nabywcy, dla którego wystawiono fakturę korygującą, powstaje obowiązek zmniejszenia kwoty podatku naliczonego, w związku z tą korektą (zasada nie została zmieniona – w rozliczeniu za okres, w którym tę fakturę korygującą otrzymano, a jeżeli podatnik nie obniżył kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego określonego w fakturze, której korekta dotyczy,

a prawo do takiego obniżenia mu przysługuje, zmniejszenie kwoty podatku naliczonego uwzględnia się w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonuje tego obniżenia).

Złagodzenie warunku posiadania przez wystawcę faktury, potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę (art. 29a ust. 15 pkt 4) wymaga określenia terminu zmniejszenia u nabywcy kwoty podatku naliczonego. W dodawanym ust. 19b wprowadza się zasadę, że nabywca towaru lub usługi jest zobowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym dowiedział się o warunkach, na jakich transakcja została zrealizowana.

Przepis ust. 20 z uwagi na przeniesienie jego treści do ust. 2 pkt 7 uchyla się.

Uchyla się również delegację zawartą w ust. 21, gdyż materia ta została uregulowana w ustawie i nie ma uzasadnienia, aby kwestie te regulować rozporządzeniem.

42.

Zmiana w art. 87 ust. 10 ustawy o VAT jest zmianą porządkową z uwagi na usunięcie referencji do art. 86 ust. 20. Do zwrotu różnicy podatku podatnikowi, o którym mowa w art. 16, stosować się będzie odpowiednio przepisy art. 87 ust. 2, 2a oraz ust. 6 i 7 ustawy o VAT. W art. 87 proponuje się również uchylić ust. 11 i 12, stanowiące delegację do wydania przepisów wykonawczych.

W ust. 11 pkt 3 delegacja stała się bezprzedmiotowa z uwagi na uregulowanie tych kwestii w ustawie (*vide* ust. 10), a fakultatywna delegacja zawarta w ust. 11 pkt 1 nie jest już aktualna.

43.

Zmiany zaproponowane w art. 88 ustawy o VAT polegają na:

- 1) uchyleniu w ust. 1 pkt 5 lit. a i b. Zmiana polega na uchyleniu przepisów, zgodnie z którymi obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika towarów i usług, których nabycie:
  - a) zostało udokumentowane fakturami otrzymanymi przed dniem utraty zwolnienia określonego w art. 113 ust. 1 lub 9 ustawy o VAT w brzmieniu obecnie obowiązującym albo przed dniem rezygnacji z tego zwolnienia, z wyjątkiem przypadków określonych w art. 113 ust. 5 i 7 ustawy o VAT w brzmieniu obecnie obowiązującym.

Zmiana wiąże się ze zmianami wprowadzonymi projektowaną ustawą w art. 113 ust. 5 i 7 ustawy o VAT,

b) nastąpiło w wyniku darowizny lub nieodpłatnego świadczenia usług

Usunięcie tego przepisu nie spowoduje zmian merytorycznych. Przepis obecnie nie ma praktycznego zastosowania, bo w sytuacjach objętych jego zakresem wystawiane są faktury wewnętrzne, a nie faktury. Również projektowane zmiany nie uzasadniają utrzymania przedmiotowego przepisu. Umożliwienie w takich przypadkach obdarowanemu podatnikowi odliczenia podatku uiszczanego przez podatnika-darczyńcę byłoby sprzeczne z zasadami konstrukcyjnymi podatku VAT. Podstawową zasadą systemową tego podatku jest jego neutralność dla podatnika (podatek obciąża finalnego odbiorcę, czyli konsumenta). Jak wynika z orzecznictwa TSUE (np. w sprawie C-438/09) ustanowiony system odliczeń w VAT ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie lub uiszczanego w ramach jego całej działalności gospodarczej (pkt 24). W przypadku czynności nieodpłatnych, w przypadku gdy podlegają one opodatkowaniu VAT, do zapłaty podatku jest zobowiązany dostawca towaru lub świadczący usługę. Nabywca nie ponosi w tym przypadku żadnych kosztów, w tym nie ponosi ciężaru tego podatku, nie ma zatem podstaw do odliczania przez niego VAT rozliczonego przez darczyńcę (odliczenie VAT stanowiłoby dla obdarowanego nieuzasadnioną korzyść). Dodatkowo należy wskazać, że obecnie w przypadku czynności, o których mowa w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, wystawiane są faktury wewnętrzne, które nie stanowią podstawy do odliczania VAT, co dodatkowo zapewnia realizację zasady braku prawa do odliczania VAT przez obdarowanego w przypadku nieodpłatnego nabycia towarów i usług,

2) dodaniu ust. 1a, w którym zawarto wyłączenie prawa do odliczenia dla tych podatników, którzy ponoszą wydatki w imieniu i na rachunek osób trzecich, a wydatki te są pokrywane przez osoby trzecie i nie są przez podatnika uwzględniane w podstawie opodatkowania. Warunek, że takie wydatki nie mogą rodzić prawa do odliczenia wynika wprost z przepisu art. 79 zdanie drugie dyrektywy 2006/112/WE,

3) zmianach w ust. 3a zmierzających do:

- uchylenia w tym ustępie w pkt 1 lit. b oraz uchylenia pkt 3, gdyż zastosowanie samodzielne tych przepisów mogłoby prowadzić do naruszenia zasady proporcjonalności,



- uchylenia pkt 6 – zmiana polega na usunięciu z katalogu przypadków, w których faktury i dokumenty celne nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu naliczonego, przypadku, gdy zaświadczenie, o którym mowa w art. 86 ust. 5, zawiera informacje niezgodne ze stanem faktycznym. Ponadto przepis art. 86 ust. 3a pkt 5 ustawy o VAT odwołuje się do art. 86 ust. 5, który został uchylony,
- 4) zmianie ust. 4 w związku z uchyleniem art. 86 ust. 20 i nowym art. 86 ust. 2 pkt 7,
- 5) dodaniu ust. 6 wskazującego, iż nie stanowi podstawy do obniżenia kwoty podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku kwota, o której mowa w art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. c, w przypadku opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 25 ust. 2, na terytorium kraju z powodu podania numeru, o którym mowa w art. 97 ust. 10, w sytuacji gdy towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju. Stanowi on konsekwencję orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości UE w sprawach połączonych C-536/08 i C-539/08. W sytuacji, gdy wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane na terytorium państwa członkowskiego, które przyznało nabywcy numer do celów transakcji wewnątrzwspólnotowych, inne niż państwo członkowskie, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, nabycie towarów w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów nie będzie bezpośrednio służyło w państwie identyfikacji podatkowej nabywcy jakiegokolwiek transakcji opodatkowanej realizowanej na terytorium tego państwa członkowskiego. W konsekwencji powoduje to, że nie zostanie spełniony podstawowy warunek uprawniający do odliczenia podatku. Przyznanie nabywcy w tej sytuacji prawa do odliczenia podatku mogłoby stanowić zagrożenie dla skuteczności opodatkowania i deklarowania nabycia w kraju zakończenia wysyłki bądź transportu i niwelowałoby znaczenie podstawowej zasady opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w państwie członkowskim ostatecznej konsumpcji.

44.

Zmiana w art. 89 ust. 1 i pkt 3 jest zmianą redakcyjną wynikającą ze zmiany wprowadzonej w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT (zwolniona od podatku ma być sprzedaż, a nie podatnik).

45.

Zmiana w art. 90 ust. 6 ustawy o VAT polega na ściślejszym dostosowaniu przepisu do

przepisu art. 174 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE. W dyrektywie mowa jest o transakcjach pomocniczych, a nie transakcjach dokonywanych sporadycznie.

Proponuje się nadać art. 90 ust. 6 brzmienie, że do obrotu, o którym mowa w ust. 3, nie wlicza się obrotu z tytułu transakcji dotyczących:

- 1) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
- 2) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38 – 41, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Ponadto wprowadza się zapis (dodanie ust. 9a w art. 90), że przy ustaleniu proporcji zgodnie z ust. 2 – 6 do obrotu nie wlicza się kwoty podatku. Wprowadzenie tej zmiany, w związku z uchynieniem art. 29 ust. 1, który zawierał definicję obrotu, doprecyzowuje tę kwestię na potrzeby stosowania art. 90 ustawy o VAT. Zmiana jest zgodna z dyrektywą 2006/112/WE (art. 174 ust. 1).

46.

Zmiana w art. 96 ust. 3 ustawy o VAT ma charakter redakcyjny, dostosowujący i związana jest ze zmianą art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT (zwalnia się sprzedaż, a nie podatnika).

W art. 96 dodaje się ust. 3a ustawy o VAT, zgodnie z którym obowiązek dokonania zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do podatników, którzy ustanowili przedstawiciela podatkowego, o którym mowa w projektowanym art. 18d ust. 1.

Zmiana w art. 96 ust. 5 pkt 1 ma również charakter redakcyjny i polega m.in. na powołaniu odpowiednich przepisów art. 43 ustawy o VAT.

Zgodnie ze zmienionym brzmieniem pkt 3 i 4 w art. 96 ust. 5 ustawy o VAT, jeżeli podmioty, o których mowa w art. 96 ust. 3, rozpoczną wykonywanie sprzedaży opodatkowanej, utracą zwolnienie od podatku lub zrezygnują z tego zwolnienia, obowiązane będą do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego, a w przypadku podatników zarejestrowanych – do aktualizacji tego zwolnienia w następujących terminach:

- przed początkiem miesiąca, w którym podatnik rezygnuje ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 oraz art. 113 ust. 1 i 9 w brzmieniu nadanym projektem, w przypadku rezygnacji z tego zwolnienia od początku wybranego miesiąca,
- przed wykonaniem pierwszej czynności określonej w art. 5, w przypadku rezygnacji ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 9 w brzmieniu nadanym projektem, od

pierwszej wykonanej czynności.

Zmiana w art. 96 ust. 10 jest zmianą redakcyjną wynikającą ze zmiany wprowadzonej w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT (zwolniona od podatku ma być sprzedaż, a nie podatnik).

W związku z kompleksowym uregulowaniem w projektowanym art. 106e katalogu danych, które winna zawierać faktura, zasadne jest uchylenie regulacji przewidzianych w art. 96 ust. 11 ustawy o VAT. Dodatkowo przepisy dyrektywy 2006/112/WE nie regulują kwestii umieszczenia numerów VAT w ofertach.

47.

Propozycja dodania ust. 3a w art. 97 wiąże się ze zmianą dotyczącą przedstawiciela podatkowego, o którym mowa w projektowanym art. 18d ust. 1. Zmiana ta ma na celu zniesienie obowiązku rejestrowania podatnika ustanawiającego przedstawiciela podatkowego jako podatnika VAT UE. Obowiązki podatnika przejmie bowiem przedstawiciel podatkowy, który będzie działał we własnym imieniu, lecz na rzecz podatnika.

W art. 97, w celu uporządkowania w jednej jednostce redakcyjnej wszystkich zagadnień związanych z potwierdzaniem zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby handlu wewnątrzspółnotowego, proponuje się przenieść do ust. 17 – 20 treść obowiązującego obecnie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 kwietnia 2004 r. w sprawie potwierdzania zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 58, poz. 559, z późn. zm).

Z uwagi na fakt rezygnacji z delegacji dla Ministra Finansów, zawartej w art. 42 ust. 17 ustawy o VAT, dotyczącej wyznaczenia jednostki organizacyjnej, w której funkcjonuje biuro wymiany informacji o podatku VAT (*vide* uzasadnienie do pkt 36 art. 1 projektu), oraz z posługiwania się w ustawie o VAT pojęciem „biuro wymiany informacji o podatku VAT” w projekcie przewidziano w dodanym ust. 21 w art. 97 obowiązkową delegację dla Ministra Finansów do wyznaczenia jednostki organizacyjnej do dokonywania potwierdzeń zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju oraz informowania o braku takiego potwierdzenia, uwzględniając konieczność zapewnienia sprawności postępowania w tych sprawach.

Powyższe zabiegi legislacyjne nie powodują żadnych zmian merytorycznych, potwierdzanie zidentyfikowania określonych podmiotów na potrzeby handlu wewnątrzspółnotowego

będzie nadal bowiem odbywało się tak jak dotychczas – za pośrednictwem naczelników urzędów skarbowych lub Izby Skarbowej w Poznaniu – Biura Wymiany Informacji Podatkowych w Koninie.

48.

W związku ze zmianami zaproponowanymi w art. 97 ust. 17 – 20 (*vide* uzasadnienie do art. 1 pkt 47 projektu) konieczne jest uchylenie pkt 3 w art. 98 ust. 1, zawierającego delegację dla Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia niezbędnych elementów wniosku o potwierdzenie zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż Polska, a także elementów takiego potwierdzenia.

49.

Zmiana w art. 99 ust. 7 ustawy o VAT ma charakter redakcyjny dostosowujący i związana jest ze zmianą art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT (zwalnia się od VAT sprzedaż, a nie podatnika).

Propozycja dodania w art. 99 ustawy o VAT ust. 8a wiąże się ze zmianą dotyczącą przedstawiciela podatkowego, o którym mowa w projektowanym art. 18d ust. 1 i ma na celu zniesienie obowiązku składania deklaracji podatkowych przez podatników, którzy ustanowili takiego przedstawiciela podatkowego. Deklaracje te będzie zobowiązany składać przedstawiciel podatkowy.

50.

Zmiana w art. 100 ust. 8 pkt 4 ustawy o VAT ma charakter redakcyjny i polega na dostosowaniu przepisu do zmian wynikających z uchylenia art. 31 ustawy o VAT i dodania art. 30a.

Zmiana w art. 100 ust. 11 również jest zmianą redakcyjną i jest związana z uchyleniem art. 19 ustawy o VAT i wprowadzeniem art. 19a.

Zmiana w art. 100 ustawy o VAT polegająca na dodaniu ust. 12 wiąże się ze zmianą dotyczącą przedstawiciela podatkowego, o którym mowa w projektowanym art. 18d ust. 1. W przypadku ustanowienia takiego przedstawiciela podatkowego informacje podsumowujące będzie składał ten przedstawiciel, a nie podatnik, który ustanowił go przedstawicielem.

51.

Propozycja modyfikacji art. 104 ustawy o VAT ma także charakter redakcyjny i związana jest z uchyleniem ust. 16 – 18 w art. 86 ustawy o VAT.

52.

Uchylenie art. 106 ustawy o VAT wiąże się z wprowadzeniem bloku przepisów dotyczących fakturowania w dodawanych art. 106a –106o.

53.

W art. 106a – 106o wprowadza się blok przepisów dotyczących zasad fakturowania.

Propozycje zmian zawarte w tym bloku mają na celu:

- dostosowanie przepisów do zmian wprowadzonych dyrektywą 2010/45/UE poprzez uproszczenie, modernizację i harmonizację przepisów dotyczących faktur,
- zapewnienie pewności prawa i przejrzystości przepisów poprzez szerokie uregulowanie zagadnień dotyczących obowiązków związanych z fakturowaniem w akcie normatywnym o randze ustawy.

Wprowadzane przepisy określają zasady ogólne wystawiania faktur, podmioty obowiązane do ich wystawienia, a także przedmiot oraz zawartość faktury. Zaprojektowano również możliwość wystawiania faktur uproszczonych i faktur zbiorczych, jak również sformułowano przypadki wystawiania faktur na żądanie. Ponadto uregulowano termin wystawienia faktury oraz obowiązek wystawienia i przekazania określonej liczby egzemplarzy faktury.

Zakresem projektowanej regulacji objęto również zasady wystawiania faktur korygujących i duplikatów faktur, a także zasady i terminy przechowywania faktur oraz tryb udostępniania tych dokumentów właściwym organom. Przewidziano również unormowanie kwestii natury ogólnej związanych z fakturami elektronicznymi.

W znacznej mierze regulacje zawarte w niniejszym projekcie ustawy są odzwierciedleniem rozwiązań przyjętych w aktualnie obowiązujących rozporządzeniach Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 68, poz. 360), zwanego dalej rozporządzeniem fakturowym oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2010 r. w sprawie przesyłania faktur w formie elektronicznej, zasad ich przechowywania oraz trybu udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej (Dz. U. Nr 249,

poz. 1661), jak również uwzględniają obecne brzmienie przepisów art. 106 ustawy o VAT.

Potrzeba zmian dotychczasowych regulacji wynika przede wszystkim z konieczności transpozycji zmian wprowadzonych dyrektywą 2010/45/UE.

Istotną zmianą w stosunku do aktualnego brzmienia ww. art. 106 ustawy o VAT jest propozycja wyeliminowania faktur wewnętrznych. Zmiana ta jest konieczna, z uwagi na fakt, iż właściwe regulacje prawa unijnego nie przewidują możliwości wymagania przez państwa członkowskie wystawiania tego rodzaju faktur. Faktura wewnętrzna nie jest zresztą istotnym dokumentem mającym wpływ na prawidłowe funkcjonowanie systemu VAT – przykładowo można wskazać, iż nie jest ona dokumentem wprowadzanym do obiegu. Jest to bowiem dokument jedynie pomocniczy, w którym podatnik zawiera art. przeliczenie wyrażonych w walutach obcych kwot podatku, stawki podatku i inne informacje niezbędne do dokonywania zapisów w ewidencji i deklaracji podatkowej. Transakcje, w związku z którymi obecnie istnieje obowiązek wystawienia faktur wewnętrznych, po wejściu w życie nowelizacji ustawy o VAT będą mogły zostać rozliczone w podatku VAT także na podstawie innych dokumentów. W przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, dostawy towarów, dla których podatnikiem jest ich nabywca lub świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca, podstawą taką przykładowo może być faktura wystawiona przez kontrahenta. Natomiast w przypadku czynności wymienionych w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 taką podstawą może być odpowiedni dokument wewnętrzny wystawiony przez podatnika. Brak jest przy tym przeszkód, aby taki dokument zawierał wszystkie dane, które w obecnym stanie prawnym zawiera faktura wewnętrzna – w związku z likwidacją obowiązku wystawiania faktur wewnętrznych przedmiotowa kwestia pozostaje w sferze wyboru podatnika.

Proponuje się ponadto likwidację regulacji przewidujących możliwość wystawienia not korygujących. Propozycja ta związana jest z ograniczeniem katalogu dokumentów zmieniających dane w fakturach.

Projektowany akt prawny przewiduje uchylenie art. 106 ustawy o VAT, przy jednoczesnym dodaniu przepisów art. 106a – 106o. Celem tego zabiegu jest umożliwienie dokonania zmian w aktualnie obowiązujących przepisach dotyczących fakturowania w możliwie najbardziej czytelny sposób oraz przejrzyste usystematyzowanie przepisów w zakresie fakturowania.

1. Przepisy art. 106a formułują zasady ogólne fakturowania i stanowią implementację art. 219a dyrektywy 2006/112/WE, dodanego przez dyrektywę 2010/45/UE.

Regulacja ta ma zapewnić pewność prawa w odniesieniu do zobowiązań dotyczących

fakturowania poprzez wyraźne określenie zakresu objętego daną jurysdykcją.

Jak wynika z art. 219a dyrektywy 2006/112/WE, podstawową zasadą jest, że państwo członkowskie, w którym ma miejsce dostawa, określa zasady fakturowania. Istnieją jednak dwa wyjątki od tej zasady, które zostały zawarte w art. 219a lit. a i b. Dotyczą one dostaw transgranicznych objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia oraz dostaw podlegających opodatkowaniu poza terytorium UE. W takich przypadkach zastosowanie mają przepisy w zakresie państwa członkowskiego, w którym dostawca ma siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego wykonywana jest dostawa towaru lub w którym dostawca ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu.

Dla dostawców mających siedzibę poza UE, dokonujących dostawy towarów lub świadczenia usług podlegających opodatkowaniu w UE, wyjątki nie mają zastosowania, natomiast zawsze stosuje się podstawową zasadę fakturowania, czyli zasadę państwa członkowskiego, w którym ma miejsce dostawa.

W równym stopniu, podstawowa zasada będzie miała zawsze zastosowanie w przypadku samofakturowania, w którym odbiorca wystawiający fakturę również podlega opodatkowaniu w ramach odwrotnego obciążenia. Zatem państwo członkowskie, w którym ma miejsce dostawa, będzie ustalać zasady fakturowania.

Konstrukcja projektowanego art. 106a pozwala na przeniesienie opisanych wyżej zasad wynikających z art. 219a dyrektywy 2006/112/WE do krajowego porządku prawnego poprzez wskazanie przypadków, w których znajdą zastosowanie odpowiednie regulacje odnoszące się do fakturowania przewidziane w krajowych przepisach prawa.

2. Przepisy art. 106b określają podmioty wystawiające fakturę oraz zakres przedmiotowy faktury. W tym zakresie przepis stanowi odzwierciedlenie art. 220 dyrektywy 2006/112/WE. Należy zauważyć, iż Polska w art. 106b ust. 2 skorzystała z regulacji zawartej w art. 221 ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE i zwolniła z obowiązku wystawiania faktur w odniesieniu do czynności zwolnionych od podatku (podatnicy mogą jednak takie faktury wystawiać). Jednocześnie Polska, korzystając z możliwości zawartej w art. 221 ust. 1 dyrektywy, nakłada obowiązek wystawienia faktury na żądanie nabywcy. Dotyczy to zarówno żądania zgłoszonego przez podatników nabywających towary lub usługi zwolnione od podatku, jak również żądania zgłoszonego przez każdą osobę niebędącą podatnikiem. Fakturę taką będzie trzeba wystawić, jeżeli żądanie jej wystawienia zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty. Wprowadzono

zastrzeżenie, że nie można żądać wystawienia faktury przez rolnika ryczałtowego w odniesieniu do dostawy produktów rolnych i świadczenia usług rolniczych, które są zwolnione z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT. Rolnicy ryczałtowi są zwolnieni z obowiązku wystawiania faktur na podstawie art. 117 pkt 1 i art. 118 ustawy o VAT. Należy zwrócić uwagę, że faktury wystawia się zawsze w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju i na terytorium kraju.

Szczególnego podkreślenia wymaga również, iż projektowany przepis art. 106b posługuje się pojęciem „podatnika”, nie zaś pojęciem „podatnika VAT czynnego”, przy czym zmiana ta została wprowadzona celowo. Konsekwencją powyższego jest powstanie, co do zasady, obowiązku dla podmiotu niezarejestrowanego jako podatnik VAT czynny (w tym również dla podatników zwolnionych od podatku od towarów i usług) do wystawienia faktury VAT dokumentującej wykonywaną przez niego czynność podlegającą opodatkowaniu. Należy jednakże tutaj podkreślić, że planowane jest umieszczenie w treści rozporządzenia wykonawczego do ustawy VAT przepisu podobnego do treści obecnie obowiązującego § 17 pkt 4 rozporządzenia fakturowego. W konsekwencji dla podatników zwolnionych podmiotowo zakres obowiązków dokumentacyjnych *de facto* nie ulegnie zmianie.

Pośrednią konsekwencją ww. zmiany będzie również usunięcie wątpliwości dotyczących prawa nabywców do odliczenia podatku VAT naliczonego, wynikającego z faktury wystawionej przez podatnika, który nie zarejestrował się przed dokonaniem danej czynności opodatkowanej.

3. Przepisy art. 106c zobowiązują organy egzekucyjne oraz komorników sądowych do wystawienia w imieniu i na rzecz dłużnika faktur potwierdzających dokonanie dostawy towarów. Przepisy te stanowią odpowiednik regulacji obowiązujących w tym zakresie w § 23 rozporządzenia fakturowego i mają uzasadnienie w art. 220 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE.
4. Przepisy art. 106d przewidują możliwość wystawiania faktur w imieniu i na rzecz podatnika przez upoważnione przez niego osoby trzecie, w szczególności przez jego przedstawiciela podatkowego, o którym mowa w projektowanym art. 18a (art. 106d ust. 2) oraz przez nabywcę towarów lub usług (art. 106d ust. 1). Przepisy te również odzwierciedlają postanowienia art. 220 dyrektywy 2006/112/WE. Ponadto art. 106d stanowi częściową kontynuację regulacji obowiązujących w tym zakresie w § 6



i § 25 rozporządzenia fakturowego odpowiednio zmodyfikowanych w celu dostosowania regulacji krajowych do art. 224 dyrektywy 2006/112/WE w brzmieniu zmienionym przez dyrektywę 2010/45/UE. Należy zwrócić uwagę, że odbiurokratyzowano szereg istniejących obecnie wymogów dotyczących samofakturowania, takich jak np. informowania naczelnika urzędu skarbowego o zawarciu umowy na samofakturowanie.

5. Przepisy art. 106e zawierają katalog danych, które winna zawierać faktura, i stanowią odzwierciedlenie regulacji obowiązujących w tym zakresie w § 5, § 23, § 25 rozporządzenia fakturowego odpowiednio zmodyfikowanych w celu dostosowania regulacji krajowych do regulacji dyrektywy 2006/112/WE, zmienionych przez dyrektywę 2010/45/UE w zakresie danych, które winna zawierać faktura.

Część danych obligatoryjnie umieszczanych na fakturze VAT pozostała niezmieniona, stanowiąc odzwierciedlenie przepisów rozporządzenia, np. nazwa (rodzaj) towaru lub usługi, stawki podatku. Bez zmian pozostał również sposób wykazywania i zaokrąglania kwoty podatku. Niewielkim zmianom (doprecyzowującym) uległ przepis o możliwości określenia w fakturze również kwot podatku dotyczących wartości dostarczonych poszczególnych towarów i wyświadczonych usług. Pozostały również szczególne uregulowania dotyczące faktur wystawianych przy transakcjach trójstronnych (wprowadzono jedynie zmiany o charakterze redakcyjnym).

Wskazanie niektórych danych uległo zmianie w związku z nowelizacją innych przepisów, np. daty dokonania czynności opodatkowanej (w związku z nowym terminem powstania obowiązku podatkowego), dostosowano również odpowiednio podstawę zwolnienia czynności z podatku.

Wymóg umieszczania na fakturze niektórych danych uległ likwidacji, np. zlikwidowano obowiązek umieszczania numeru rejestracyjnego samochodu na fakturach dokumentujących nabycie paliw. Zlikwidowano również określenia „Faktura VAT-MP”, „Faktura VAT-marża” oraz możliwość umieszczenia informacji, iż podatek VAT rozlicza nabywca.

Jednocześnie wprowadzono obowiązek podania danych wynikających ze znowelizowanego brzmienia art. 226 dyrektywy 2006/112/WE poprzez obowiązek umieszczenia na fakturze:

- 1) stosownie do projektowanego art. 106e pkt 16, wyrazów „metoda kasowa”; rozwiązanie to odpowiada art. 226 pkt 7a dyrektywy 2006/112/WE,
- 2) stosownie do projektowanego art. 106e pkt 17, wyrazu „samofakturowanie”;

rozwiązanie to odpowiada art. 226 pkt 10a dyrektywy 2006/112/WE,

- 3) stosownie do projektowanego art. 106e pkt 18, wyrazów „procedura marży dla biur podróży”; rozwiązanie to odpowiada art. 226 pkt 13 dyrektywy 2006/112/WE,
- 4) stosownie do projektowanego art. 106e pkt 19, wyrazów „procedura marży – towary używane”; „procedura marży – dzieła sztuki” lub „procedura marży – przedmioty kolekcjonerskie i antyki”; rozwiązanie to odpowiada art. 226 pkt 14 dyrektywy 2006/112/WE,
- 5) stosownie do projektowanego art. 106e pkt 20, wyrazów „odwrotne obciążenie”; rozwiązanie to odpowiada art. 226 pkt 11a dyrektywy 2006/112/WE,
- 6) stosownie do projektowanego art. 106e pkt 21:
  - przepisu ustawy albo aktu wydanego na podstawie ustawy, na podstawie którego podatnik stosuje zwolnienie od podatku,
  - przepisu dyrektywy, który zwalnia od podatku tę dostawę lub to świadczenie, lub
  - innej podstawy prawnej wskazującej na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia;

rozwiązanie to odpowiada art. 226 pkt 11 dyrektywy 2006/112/WE.

Przepisy art. 106e ust. 3 pkt 6 ustawy o VAT wprowadzają możliwość wystawiania faktur uproszczonych i określają przesłanki warunkujące korzystanie z tej możliwości. W tym zakresie przepis stanowi implementację art. 220a dyrektywy 2006/112/WE, dodanego przez dyrektywę 2010/45/UE. Faktury uproszczone wystawiane są, kiedy kwota faktury nie przekracza 100 euro lub równowartości tej kwoty w walucie krajowej. Proponowana kwota 450 zł uwzględnia zasady przewidziane w art. 399 i art. 400 dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z art. 399, bez uszczerbku dla innych przepisów szczególnych, równowartość w walutach krajowych kwot wyrażonych w euro przewidzianych w dyrektywie 2006/112/WE jest określana w odniesieniu do państw członkowskich, które przystąpiły do Unii Europejskiej po 1 stycznia 1999 r. i nie przyjęły euro jako jednej waluty – wg kursu euro obowiązującego w dniu ich przystąpienia. W przypadku Polski, w dniu przystąpienia do UE, tj. 1 maja 2004 r., obowiązywał kurs euro z dnia 30 kwietnia 2004 r., który wynosił wg Tabeli A kursów średnich NBP: 1 EUR= 4,8122 PLN. Jednocześnie należy zaznaczyć, iż zgodnie z art. 400, przy przeliczaniu na waluty krajowe kwot, o których mowa w art. 399, państwa członkowskie mogą zaokrąglić otrzymane kwoty do 10% w górę lub w dół. Przy zastosowaniu tych reguł wprost kwota, o której

mowa w art. 220a dyrektywy 2006/112/WE, wyniosłaby 481,22 zł. Proponuje się zaokrąglić tę kwotę do 450 zł, co umożliwi przepis art. 400 dyrektywy 2006/112/WE. Jednocześnie proponowane rozwiązanie przyczyni się do uproszczenia rozliczeń w tym zakresie.

Zgodnie z art. 226b dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie nakładają obowiązek umieszczenia w fakturach uproszczonych co najmniej następujących danych:

- a) daty wystawienia faktury,
- b) danych identyfikacyjnych podatnika dokonującego dostawy towarów lub świadczącego usługi,
- c) danych określających rodzaj dostarczonych towarów lub wykonanych usług,
- d) należnego VAT lub danych potrzebnych do jego obliczenia,
- e) w przypadku gdy wystawiona faktura jest dokumentem lub notą uznaną za fakturę na mocy art. 219, wyraźnego i jednoznacznego odniesienia do tej faktury pierwotnej oraz konkretnych danych, które ulegają zmianie.

Zauważyć należy, iż wprowadzone w cytowanym wyżej przepisie dyrektywy wyrażenie „co najmniej” przyznaje państwom członkowskim pewną dowolność w zakresie określania danych, które musi zawierać faktura uproszczona, wskazując jednocześnie katalog danych umieszczanych obligatoryjnie na tego rodzaju dokumencie. W proponowanym przepisie zaprojektowano zakres danych obowiązkowo zamieszczanych na fakturach uproszczonych w sposób zbliżony do zakresu danych wymaganych (odrębnymi przepisami) na paragonie fiskalnym.

6. Przepis art. 106f ust. 1 podtrzymuje obecnie obowiązującą zasadę, że fakturę wystawia się co najmniej w dwóch egzemplarzach, jeden otrzymuje nabywca, a drugi zachowuje w swojej dokumentacji podatnik dokonujący sprzedaży. Stosownie do projektowanego ust. 2, w przypadku faktur w formie elektronicznej sprzedawca przesyła je lub udostępnia nabywcy, zachowując je jednocześnie w swojej dokumentacji. W ust. 3 wprowadza się przepis, że regulacje ust. 1 i 2 mają odpowiednie zastosowanie w przypadku, o którym mowa w art. 106d ustawy o VAT. W ust. 4 określony został obowiązek wystawienia i przekazania określonej ilości egzemplarzy faktur w przypadku, o którym mowa w art. 106c (tj. faktur dokumentujących dostawę towarów, o której mowa w art. 18 ustawy o VAT, z tytułu której na dłużniku ciąży obowiązek podatkowy). W ust. 5 określony został obowiązek przekazania kopii faktury lub odpowiednich danych w przypadku

wewnątrzspółnotowej dostawy nowych środków transportu dla nabywcy, o którym mowa w art. 13 ust. 2 pkt 4. Podkreślić należy, iż regulacje proponowane w art. 106f ust. 5 zostały uproszczone i zliberalizowane wobec aktualnego brzmienia art. 106 ust. 6 ustawy o VAT, zezwalając na przesyłanie do jednostki organizacyjnej, o której mowa w projektowanym art. 97 ust. 17 (dotychczas zwanej biurem wymiany informacji o podatku VAT) danych zawartych na fakturze lub kopii tego dokumentu, nie wymagając wystawiania kolejnego egzemplarza faktury. W świetle przyjętego rozwiązania wskazać należy na znaczące zmniejszenie obciążeń biurowatycznych wynikających z zakresu obowiązków informacyjnych nałożonych na podatnika przepisami ustawy o VAT.

7. Przepis art. 106g reguluje zasady postępowania w przypadkach, w których faktura dotyczy sprzedaży zarejestrowanej przy pomocy kas fiskalnych.
8. Przepisy art. 106h dotyczą terminu wystawienia faktury i stanowią odpowiednio zmodyfikowane odzwierciedlenie regulacji obowiązujących w tym zakresie w § 9, § 10, § 11 rozporządzenia fakturowego. Dokonane modyfikacje mają charakter dostosowawczy i są konsekwencją zmian przepisów dotyczących momentu powstania obowiązku podatkowego. Wprowadza się ogólną zasadę, że fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia od zakończenia miesiąca, w którym dokonano dostawy towarów lub wykonano usługę (w przypadku otrzymania przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi całości lub części zapłaty – nie później niż 15. dnia od zakończenia miesiąca, w którym otrzymano całość lub część zapłaty) – ust. 1 – 2.

Zmiana w zakresie terminu wystawiania faktur pozwoli również zrealizować obowiązek zapewnienia podatnikom możliwości wystawiania faktur zbiorczych, o których mowa w art. 223 dyrektywy VAT. Zmiana ta uprości zatem dokumentowanie transakcji. Nie będzie bowiem przeszkód, aby podatnik na jednej fakturze zawarł wszystkie transakcje dokonane w ciągu miesiąca kalendarzowego.

W drodze odstępstwa od zasady ogólnej proponuje się odrębne terminy wystawiania faktur w przypadku czynności wskazanych w projektowanym art. 19a ust. 5 pkt 3, tj. usług budowlanych i budowlano-montażowych, dostawy książek, gazet, czasopism i magazynów oraz czynności polegających na ich drukowaniu (ust. 4 i 5).

W ust. 6 projektowanego art. 106h przewiduje się wprowadzenie terminów wystawiania faktur dokumentujących zwrot opakowań, w przypadku, o którym mowa w art. 29a ust. 12, tj. gdy podwyższono o ich wartość podstawę opodatkowania. Terminy te są tożsame z obecnie obowiązującymi.

Zaproponowano ponadto wprowadzenie w ust. 7 zasad wystawiania faktur na żądanie, obecnie uregulowanych w ustawie – Ordynacja podatkowa. Tym samym podatnik będzie zobowiązany do wystawienia faktury na żądanie zgodnie z zasadami wskazanymi w ust. 1 – 3 w sytuacji, gdy żądanie to zostanie zgłoszone najpóźniej z upływem miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano zaliczkę, generującą powstanie obowiązku podatkowego. Jeśli żądanie wystawienia faktury nastąpi po upływie tego miesiąca, podatnik będzie zobowiązany do wystawienia faktury w terminie 15 dni od dnia zgłoszenia żądania. Podatnik nie będzie miał natomiast obowiązku wystawienia faktury, jeśli żądanie jej wystawienia zostanie zgłoszone po upływie 3 miesięcy licząc od końca ww. miesiąca (*vide* art. 106b ust. 3).

Ponadto literalnie w ust. 8 wskazano, że faktury mogą być wystawiane przed dokonaniem czynności (na zasadach określonych w tym przepisie). Natomiast w ust. 9 doprecyzowano, że w przypadku dostawy towarów i świadczenia usług, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 3 i 4 (pod warunkiem że faktura zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy) lub zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 3 ustawy o VAT, faktury mogą być wystawiane wcześniej niż 30. dnia przed powstaniem obowiązku podatkowego oraz w przypadku ww. czynności nie ma obowiązku wystawiania korekt faktur w przypadku przyjęcia zaliczki.

9. Przepisy art. 106i regulują zasady wystawiania faktur korygujących i stanowią odzwierciedlenie regulacji obowiązujących w tym zakresie w rozporządzeniu fakturowym.

W art. 106i zawarto m.in. regulacje dotyczące wystawiania zbiorczych faktur korygujących.

Podatnik udzielający opustu lub obniżki ceny (określonych w art. 29a ust. 7 pkt 1 lub art. 29a ust. 10 pkt 1) w odniesieniu do jednej lub więcej dostaw może wystawić jedną fakturę korygującą, która powinna zawierać następujące dane:

- 1) numer kolejny oraz datę jej wystawienia,
- 2) dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca:
  - a) określone w art. 106e ust. 1 pkt 1 – 6 ,
  - b) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych opustem lub obniżką;
- 3) kwotę i rodzaj udzielonego opustu lub obniżki,
- 4) kwotę zmniejszenia podatku należnego.

W przypadku gdy podatnik udziela opustu lub obniżki ceny w odniesieniu do wszystkich dostaw towarów lub usług dokonanych dla jednego odbiorcy w danym okresie, faktura korygująca powinna zawierać:

- 1) numer kolejny oraz datę jej wystawienia,
- 2) dane określone w art. 106e ust. 1 pkt 1 – 4,
- 3) okres, do którego odnosi się udzielany opust lub obniżka,
- 4) kwotę udzielonego opustu lub obniżki oraz kwotę zmniejszenia podatku należnego.

Jeżeli opust lub obniżka ceny dotyczy sprzedaży opodatkowanej różnymi stawkami, kwotę opustu lub obniżki oraz kwotę zmniejszenia podatku należnego podaje się w podziale na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku.

Powyższe zasady mają odpowiednie zastosowanie w przypadku zwrotu podatnikowi towarów i opakowań oraz zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4.

10. Przepisy art. 106j regulują zasady wystawiania duplikatów faktur i stanowią odzwierciedlenie regulacji obowiązujących w tym zakresie w § 20 rozporządzenia fakturowego.
11. Przepisy art. 106k stanowią implementację art. 233 dyrektywy 2006/112/WE, w brzmieniu zmienionym przez dyrektywę 2010/45/UE. Jednocześnie art. 106k ust. 2, 3 i 4 odzwierciedla regulacje zawarte w rozporządzeniu fakturowym oraz w ww. rozporządzeniu z dnia 17 grudnia 2010 r.
12. Przepisy art. 106l stanowią o warunku stosowania faktur elektronicznych. Projektowane przepisy liberalizują obowiązujące w tym zakresie wymogi. Odchodzi się od obowiązku wyrażania formalnej zgody na ten rodzaj przesyłu, pozostawiając te kwestie całkowicie w gestii umownej stron (przykładowo za wystarczającą będzie można uznać zgodę przyszłego odbiorcy faktur wyrażoną ustnie, bądź SMS-em). Zmiany w tym zakresie oznaczają, że np. za akceptację należy również uznać tzw. akceptację dorozumianą, np. konsument otrzymując fakturę w tej formie, reguluje płatność z niej wynikającą.  
Należy przy tym mieć na względzie, że wyraźna wzmianka, iż stosowanie faktur elektronicznych powinno podlegać akceptacji ze strony odbiorcy, znajduje swoje uzasadnienie głównie w technicznych wymogach koniecznych dla odbioru faktury elektronicznej lub w możliwościach odbiorcy w kontekście zapewnienia autentyczności, integralności oraz czytelności, które winny być ustalone, aby otrzymywać faktury

elektroniczne, i które nie funkcjonują w zakresie faktur papierowych.

14. Przepisy od art. 106m do art. 106o zawierają delegacje dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania przepisów wykonawczych do projektowanych przepisów ustawowych w zakresie fakturowania, w tym m.in. w zakresie określenia przypadków, gdy faktury mogą zawierać węższy zakres danych niż wskazany w art. 106e. Delegacja ta (zaproponowana w art. 106m) ma umożliwić w przyszłości potencjalną implementację art. 238 dyrektywy 2006/112/WE w sytuacji gdyby pojawiła się taka potrzeba.

54.

Zmiana w art. 109 ust. 1 i 3 ustawy o VAT jest zmianą redakcyjną wynikającą ze zmiany wprowadzonej w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT (zwolniona od podatku ma być sprzedaż, a nie podatek).

Podobnie zmiana zdania drugiego w art. 109 ust. 3a ustawy o VAT ma charakter porządkowy i wiąże się z koniecznością wskazania nowych przywołań do przepisów dodawanego art. 19a.

55.

W związku z proponowanym w projekcie uchyleniem art. 29 ust. 1, zawierającym definicję obrotu, konieczne jest doprecyzowanie tej kwestii na potrzeby stosowania art. 111. W art. 111 wprowadza się zatem dodatkowy ust. 1a, zgodnie z którym do obrotu wykazywanego w ewidencji, o której mowa w ust. 1, nie wlicza się kwoty podatku należnego.

Zgodnie z obecnym brzmieniem art. 111 ust. 3a pkt 1 ustawy o VAT podatnicy prowadzący ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących są obowiązani dokonywać wydruku paragonu fiskalnego lub faktury z każdej sprzedaży oraz wydawać oryginał wydrukowanego dokumentu nabywcy. Zmiana w tym przepisie polega na pominięciu zwrotu „oryginał” i ma charakter doprecyzowujący, w związku z nowym brzmieniem art. 106a – 106m. Zmiana w art. 111 ust. 3a pkt 8 ustawy o VAT polega na pominięciu wyrazów „na nośniku papierowym”.

Zmiana w art. 111 ust. 5 ustawy o VAT jest zmianą redakcyjną wynikającą ze zmiany wprowadzonej w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT (zwolniona od podatku ma być sprzedaż, a nie podatek).

Nowe brzmienie art. 111 ust. 6c ustawy o VAT stanowi doprecyzowanie dotychczasowego zapisu. Przepis ten określa przypadki cofnięcia potwierdzenia, o którym mowa w art. 111

ust. 6b ustawy o VAT. Doprecyzowanie polega na wskazaniu, iż potwierdzenia, o których mowa w ust. 6b, o spełnieniu przez kasę funkcji, kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy, będą cofnięte w przypadku wprowadzenia do obrotu przez producenta krajowego, podmiot dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia lub importera, kas rejestrujących, które nie spełniają funkcji, kryteriów i warunków technicznych lub są niezgodne z egzemplarzem wzorcowym kasy lub dokumentami dołączanymi do wniosku o wydanie tego potwierdzenia.

56.

Przepis art. 112 ustawy o VAT został odpowiednio zmieniony w celu wyraźnego wskazania, iż regulacje dotyczą również dokumentów, jakimi są faktury.

57.

Przepisy dodawanego art. 112a regulują kwestie przechowywania i udostępniania faktur. Przepisy te stanowią co do zasady odzwierciedlenie i jednocześnie dalsze ujednoczenie, dla zapewnienia równego traktowania faktur papierowych i elektronicznych, aktualnie obowiązujących regulacji w rozporządzeniu fakturowym oraz w ww. rozporządzeniu z dnia 17 grudnia 2010 r.

Podatnicy posiadający siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju są zobowiązani do przechowywania faktur (tj. wystawionych i otrzymanych faktur, faktur korygujących oraz ich duplikatów) na terytorium kraju. W przypadku ww. podatników, faktury mogą być przechowywane poza terytorium kraju wyłącznie w formie elektronicznej w sposób umożliwiający organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej, za pomocą środków elektronicznych, dostęp on-line do tych faktur. Podatnicy są zobowiązani zapewnić organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej na żądanie, zgodnie z odrębnymi przepisami, bezzwłoczny dostęp do wymienionych dokumentów, a w przypadku faktur przechowywanych w formie elektronicznej również bezzwłoczny ich pobór i przetwarzanie danych w nich zawartych.

58.

W art. 113 ustawy o VAT proponuje się wprowadzenie zmian, które w sposób bardziej precyzyjny i odpowiadający prawu unijnemu regulować będą stosowanie zwolnienia od podatku VAT dla drobnych przedsiębiorców, których obrót w skali roku nie przekracza kwoty 150 000 zł.



W ust. 1 proponuje się zmianę polegającą na odejściu od adresowania zwolnienia do „podatnika”, na rzecz objęcia zwolnieniem „sprzedaży” dokonywanej przez podatnika. Jest to zmiana podejścia odpowiadająca podejściu do tej kwestii w dyrektywie 2006/112/WE, nie zmieniająca co do zasady charakteru tego zwolnienia. Dzięki niej zrezygnowano w ust. 13 art. 113 ustawy o VAT z wymienienia przypadków, do których nie stosuje się tego zwolnienia (tj. importu towarów i usług, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dostawy towarów dla której podatnikiem jest nabywca, czy świadczenia usług, dla których, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT, podatnikiem jest usługobiorca). Te czynności nie mieszczą się bowiem w pojęciu sprzedaży, zdefiniowanej na potrzeby podatku w art. 2 pkt 22 ustawy o VAT. Przyjęcie tego podejścia wiąże się ze zmianami redakcyjnymi w art. 113 ust. 9 i 11 ustawy o VAT oraz innych przepisach tej ustawy.

Doprecyzowanie w ust. 2 czynności, których wykonanie nie jest wliczane do limitu uprawniającego do zwolnienia od podatku, w sposób ściślejszy odwzorowuje przepisy dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z dyrektywą do obliczenia kwoty limitu nie będzie już włączana wartość wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, natomiast do kwoty limitu będzie włączona wartość:

- a) transakcji związanych z nieruchomościami,
- b) usług, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38 – 41 ustawy o VAT,
- c) usług ubezpieczeniowych

– jeżeli czynności te nie mają charakteru transakcji pomocniczych.

Uchylenie ust. 3 ma charakter porządkowy, bowiem materia regulowana w tym ustępie znajduje się już w ust. 2.

Nadanie nowego brzmienia ust. 4 wiąże się wyłącznie z doprecyzowaniem tego przepisu w zakresie terminu, w jakim podatnicy, którzy rozpoczynają w trakcie roku wykonywanie czynności określonych w art. 5 ustawy o VAT, którzy chcą zrezygnować ze zwolnienia od pierwszej wykonanej czynności, mają złożyć pisemne zawiadomienie o tym zamiarze do naczelnika urzędu skarbowego. Musi to nastąpić przed dniem wykonania tej pierwszej czynności.

Zmiana w ust. 5, podobnie jak w ust. 10, ma na celu jasne określenie, od którego momentu, w przypadku utraty zwolnienia, należy zastosować opodatkowanie danej czynności. W obecnych przepisach mowa jest o tym, że obowiązek podatkowy powstaje w tym przypadku z momentem przekroczenia kwoty obrotu uprawniającej do zwolnienia,

a opodatkowaniu podlega nadwyżka sprzedaży ponad tę kwotę. W praktyce powodowało to liczne wątpliwości co do możliwości dzielenia w takim przypadku podstawy opodatkowania. Proponuje się zatem, aby zwolnienie nie obowiązywało już począwszy od czynności, którą przekroczono tę kwotę. Zatem cała transakcja, której dokonanie spowoduje utratę prawa do zwolnienia objęta zostanie opodatkowaniem podatkiem VAT. Takie podejście stosuje się np. w sprzedaży wysyłkowej.

Poza tym zmiana w ust. 5 polega na wykreśleniu rozwiązania uzależniającego prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego od zakupów dokonanych przed utratą zwolnienia od zgody naczelnika urzędu skarbowego i od warunku sporządzenia i przedłożenia w urzędzie spisu z natury zapasów towarów. Rozwiązanie to uznane zostało jako nadmiernie rygorystyczne (*vide* wyrok NSA z dnia 11 października 2011 r. sygn. akt I FSK 1514/10). Wymogi formalne nie mogą uniemożliwiać podatnikowi lub nadmiernie utrudniać wykonywania prawa do odliczenia, na co wskazywał wielokrotnie również TSUE. Z wprowadzeniem ww. zmiany wiąże się konieczność uchylenia ust. 6 i 7, które odnoszą się do spisu z natury i tym samym stają się bezprzedmiotowe. Nie oznacza to, że podatnik nie będzie obowiązany do wskazania związku odliczonego podatku naliczonego ze sprzedażą opodatkowaną, gdyż taki wymóg wynika z ogólnej reguły zawartej w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT. Dla tych celów może on dokonać na dzień utraty zwolnienia spisu z natury towarów, gdyż taki spis niewątpliwie ułatwi podatnikowi wykazanie w postępowaniu dowodowym takiego związku.

Proponuje się dodanie w art. 113 ustawy o VAT przepisu ust. 11a, który uniemożliwia powrót do zwolnienia od podatku przed upływem roku, licząc od końca roku, w którym podatnik utracił prawo do zwolnienia lub z niego zrezygnował, także w przypadku osób fizycznych, które zakończyły działalność gospodarczą, a następnie na nowo ją podjęły. Rozwiązanie to wyjaśnia wątpliwości co do równego traktowania podatników (osób fizycznych), którzy po przekroczeniu limitu do zwolnienia nie zawieszają wykonywania działalności i obowiązują ich roczny reżim powrotu do zwolnienia z tymi podatnikami, którzy po wejściu w opodatkowanie, kończą działalność, a następnie starają się uzyskać zwolnienie przysługujące osobom mającym status podatników rozpoczynających prowadzenie działalności. Przepis precyzuje, że te dwie sytuacje traktowane są jednakowo.

W ust. 13 zaproponowano zmiany, będące konsekwencją zmian zawartych w:

- art. 113 ust. 1 (odwołanie do „sprzedaży”), co powoduje zmianę zdania wstępnego w art. 113 ust. 13 ustawy o VAT,

– art. 2 pkt 33 (wprowadzenie definicji terenów budowlanych), co powoduje zmianę w art. 113 ust. 13 pkt 1 lit. d ustawy o VAT.

Dokonano również zmiany ust. 13 pkt 1 lit. b, umożliwiając skorzystanie ze zwolnienia od podatku dla dostawy samochodów osobowych niebędących nowymi środkami transportu, zaliczanych przez podatnika do środków trwałych podlegających amortyzacji. Celem tej zmiany jest doprecyzowanie, że wyłączenie ze zwolnienia przewidziane dla towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym, nie dotyczy dostawy takich samochodów. Pozwoli to uniknąć sytuacji, w których podatnik zwolniony ze względu na obrót, sprzedając używany samochód osobowy, który stanowi u niego środek trwały, traci to zwolnienie.

Dodatkowo dodano przepis (art. 113 ust. 13 pkt 1 lit. c), zgodnie z którym zwolnień, o których mowa w ust. 1 i 9, nie stosuje się do podatników dokonujących dostaw budynków, budowli lub ich części w przypadkach, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 lit. a i b ustawy o VAT.

Zmiana w ust. 13 pkt 2, co do zasady, polega na przeniesieniu do ustawy wyłączenia ze zwolnienia przewidzianego dla usług, o których mowa w załączniku do rozporządzenia fakturowego (*vide* lista towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku określone w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT).

W art. 113 ust. 13 pkt 2 lit. b wprowadza się zmianę w stosunku do brzmienia poz. 12 załącznika do rozporządzenia fakturowego, mającą na celu jednoznaczne wskazanie, że wykonujący usługi w zakresie doradztwa dotyczącego hodowli roślin i chowu zwierząt mogą korzystać ze zwolnień, o których mowa w art. 113 ust. 1 i 9. Zmiana ma jednak charakter techniczny, bowiem obecnie obowiązująca poz. 12 była interpretowana w ten sposób, że dopuszczała możliwość korzystania ze zwolnień, o których mowa wyżej, przez podmioty zajmujące się doradztwem również w zakresie hodowli roślin oraz chowu zwierząt. Należy podkreślić, że definicja działalności rolniczej zawarta w art. 2 pkt 15 ustawy o VAT obejmuje zarówno chów i hodowlę zwierząt, jak również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego.

W związku z przeniesieniem do ustawy wyłączeń ze zwolnień podmiotowych w przypadku świadczenia usług, o których mowa w załączniku do rozporządzenia fakturowego, nie istnieje już uzasadnienie do utrzymywania delegacji ustawowej zawartej w art. 113 ust. 14 do określenia w akcie wykonawczym takiej listy towarów.

59.

Proponuje się zmianę brzmienia art. 117 pkt 1 ustawy o VAT. Zmiana ta ma charakter doprecyzowujący. Rezygnuje się z odwoływania się do konkretnych przepisów, gdyż może tutaj chodzić tylko o faktury wystawiane zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług.

60.

Proponowana zmiana w art. 119 ust. 2 ustawy o VAT ma na celu doprecyzowanie definicji marży poprzez zastąpienie wyrażenia „cena nabycia” wyrażeniem „faktyczne koszty poniesione przez podatnika”. Zmiana ta oznacza, iż w przypadku usług nabywanych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, dla których miejscem świadczenia jest miejsce siedziby usługobiorcy, podatek od takich usług rozliczany przez nabywcę tych usług jako koszt poniesiony przez podatnika z tytułu nabycia takich usług będzie uwzględniony przy obliczaniu marży.

Zmiana ta będzie lepiej odzwierciedlać przepisy dyrektywy 2006/112/WE w tym zakresie. Zgodnie bowiem z art. 308 dyrektywy 2006/112/WE przez marżę rozumie się różnicę między całkowitą kwotą do zapłaty przez turystę a faktycznymi kosztami poniesionymi przez biuro podróży z tytułu dostaw towarów i usług świadczonych przez innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty.

Zmiana w ust. 5 art. 119 ma wyłącznie charakter techniczny, związany z uchyleniem art. 19 i zastąpieniu jego regulacji art. 19a.

W związku z kompleksowym uregulowaniem w projektowanym art. 106e katalogu danych, które winna zawierać faktura, zasadne jest uchylenie regulacji przewidzianych w art. 119 ust. 10 ustawy o VAT.

61.

Proponowana zmiana w art. 120 ustawy o VAT ma na celu doprecyzowanie przepisów. Do słowniczka w art. 120 w ust. 1 proponuje się wprowadzenie pkt 5 – 8 zawierających definicje pojęć „kwota sprzedaży”, „kwota nabycia”, „łączna kwota dostaw” oraz „łączna kwota nabyć”. Zdefiniowanie tych pojęć precyzyjniej pozwoli odzwierciedlić przepisy dyrektywy 2006/112/WE w tym zakresie i ułatwi stosowanie przepisów art. 120.

Obecnie obowiązujące brzmienie przepisu art. 120 ust. 4, z uwagi na wskazanie, iż w odniesieniu do towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków nabytych uprzednio przez podatnika dla celów prowadzonej działalności lub

importowanych w celu odprzedaży podstawą opodatkowania jest marża pomniejszona o kwotę podatku, może sugerować, iż możliwe jest stosowanie marży również w odniesieniu do dostawy towarów używanych uprzednio importowanych przez podatnika. Dopiero z treści ust. 11 wynika, iż marża może mieć zastosowanie jedynie do dostawy dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków uprzednio zaimportowanych przez podatnika, a nie do dostaw towarów używanych zaimportowanych przez podatnika. W celu zatem wyeliminowania wątpliwości preredagowany został przepis ust. 4 poprzez wykreślenie odniesienia do importowanych towarów.

Konsekwencją wprowadzenia do słowniczka w ust. 1 art. 120 w pkt 5 – 8 pojęć: „kwota sprzedaży”, „kwota nabycia”, „łączna kwota dostaw” oraz „łączna kwota nabyć” jest konieczność dodatkowego odpowiedniego preredagowania przepisu ust. 4 oraz uchylecia ust. 6 w art. 120.

Zmiana w art. 120 w ust. 9 ustawy o VAT ma charakter wyłącznie redakcyjny. Wyraz „do” zastępuje się wyrazem „od”. Zgodnie z nowym brzmieniem podatnik może ubiegać się ponownie o skorzystanie z obliczania marży zgodnie z ust. 5 po upływie roku od utraty tego prawa, licząc od końca miesiąca, w którym utracił prawo do rozliczania tą metodą.

W związku z kompleksowym uregulowaniem w projektowanym art. 106e katalogu danych, które winna zawierać faktura, zasadne jest uchylene regulacji przewidzianych w art. 120 ust. 16 ustawy o VAT.

62.

Zmiana w art. 127 ust. 3 jest zmianą redakcyjną wynikająca ze zmiany wprowadzonej w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT (zwolniona od podatku ma być sprzedaż, a nie podatnik).

63.

Zmiana wprowadzenia do wyliczenia w art. 136 ust. 1 ustawy o VAT ma na celu określenie właściwego przywołania do zmienionych przepisów w zakresie fakturowania.

64.

Zmiana polega na określeniu w art. 138 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o VAT, że użyte w tym przepisie pojęcie „obróć” nie obejmuje podatku VAT.

65.

Zmiana w art. 146c ustawy o VAT jest zmianą techniczną, polegającą na przywołaniu

właściwego przepisu ustawy (art. 86 ust. 2 pkt 7) w miejsce uchylanego art. 86 ust. 20 ustawy o VAT.

66.

Zmiana zdania wstępnego w art. 146h ustawy o VAT jest zmianą techniczną polegającą na przywołaniu właściwego przepisu ustawy (art. 86 ust. 2 pkt 7) w miejsce uchylanego art. 86 ust. 20 ustawy o VAT.

67.

Zmiany w załączniku nr 3 do ustawy o VAT zmierzają do pełniejszego odwzorowania postanowień dyrektywy 2006/112/WE w zakresie możliwości stosowania stawek obniżonych do dostawy niektórych towarów i świadczenia niektórych usług.

Istotą proponowanej zmiany w poz. 24 (podobnie jak w poz. 17 załącznika nr 10 do ustawy o VAT) jest podwyższenie stawki VAT dla wełny szarpanej oraz odpadów zwierzęcych surowych, niejadalnych (za wyjątkiem jelit, pęcherzy, żołądków) do 23%. Co do zasady treść pozycji 17 załącznika nr 10 stanowi powtórzenie pozycji 24 załącznika nr 3.

Obecnie produkty te podlegają opodatkowaniu 5-procentową stawką, za wyjątkiem wełny szarpanej, do której ma zastosowanie 8-procentowa stawka podatku.

Odpadami zwierzęcymi surowymi, niejadalnymi, dla których wzrośnie stawka podatku do 23% są m.in.:

- szczecina i sierść świń lub dzików, sierść borsuka i inne szczeciny do wyrobu szczotek i pędzli, odpadki takiej szczeciny lub sierści,
- kości (w tym słoniowe) i rdzenie rogów oraz proszek i odpady z tych produktów,
- skorupy żółwi, kopyta, paznokcie, szpony, pazury i dzioby.

W związku z tym, że przedmiotowe towary nie stanowią produktów żywnościowych, brak jest merytorycznego uzasadnienia do stosowania dla tych produktów obniżonych stawek podatku.

Zgodnie z art. 98 dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone. Stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku nr III. Z uwagi na fakt, iż wełna szarpana i odpady zwierzęce nie są wymienione w ww. załączniku, powinny podlegać opodatkowaniu według stawki podstawowej.

Spośród produktów sklasyfikowanych wg PKWiU 10.11.60.0 jako odpady zwierzęce surowe

proponuje się pozostawić stosowanie stawki w wysokości 5% dla jelit, pęcherzy i żołądków, bowiem towary te są wykorzystywane m.in. do produkcji kielbas, salcesonów, a żołądki np. z drobiu w praktyce dla wielu rodzin stanowią ważny produkt spożywczy.

Proponowana zmiana jest zgodna z postanowieniami dyrektywy 2006/112/WE, które Polska jest zobowiązana stosować w prawie podatkowym.

Proponowana zmiana poz. 52 (podobnie jak poz. 31 załącznika nr 10 do ustawy o VAT) ma na celu usunięcie wątpliwości co do wysokości stawki podatku od towarów i usług dla sprzedaży napojów, przy których przyrządzaniu (produkcji) wykorzystywany jest napar z kawy lub herbaty, niezależnie od udziału procentowego tego naparu w przygotowywanym napoju.

Obecnie zarówno sprzedaż kawy i herbaty, jak i serwowanych w ramach usług gastronomicznych napojów zawierających kawę i herbatę podlegają opodatkowaniu wg stawki podstawowej. Natomiast podatnicy mają wątpliwości co do wysokości stawki podatku w odniesieniu do napojów, do których przygotowania wykorzystywany jest napar kawy i herbaty.

Zarówno napoje przygotowane przy wykorzystaniu tego naparu, jak również sam napar kawy i herbaty, powinny być opodatkowane podstawową stawką podatku. Zmiany te mają charakter doprecyzowujący i nie pociągają za sobą skutków budżetowych.

#### Wyroby sztuki ludowej

Proponuje się wykreślenie poz. od 108 do 128 z załącznika nr 3 do ustawy o VAT zawierającego wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 8%.

Obecnie we wskazanych wyżej pozycjach załącznika nr 3, wymienione są wyroby sztuki ludowej oraz rękodzieła i rzemiosła ludowego i artystycznego (poz. 108 – 128). Celem zaproponowanych zmian jest opodatkowanie towarów wymienionych obecnie w poz. 108 – 128 załącznika nr 3 do ustawy stawką podstawową podatku VAT.

Stosowanie do tych towarów stawki obniżonej VAT nie ma uzasadnienia w przepisach unijnych. Co do zasady, stosowanie przez państwa członkowskie stawek obniżonych VAT jest możliwe jedynie w odniesieniu do towarów oraz usług wymienionych w załączniku nr III do dyrektywy 2006/112/WE. W załączniku tym nie zostały wymienione wyroby sztuki ludowej oraz rękodzieła i rzemiosła, co oznacza, że towary te powinny być opodatkowane stawką podstawową podatku od towarów i usług.

## Usługi radiowe i telewizyjne

Celem zaproponowanych zmian w załączniku nr 3 do ustawy o VAT jest dostosowanie do przepisów dyrektywy 2006/112/WE w zakresie opodatkowania usług radiowych i telewizyjnych, innych niż wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 34 ustawy o podatku od towarów i usług.

Zgodnie z poz. 8 załącznika III do dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie mogą zastosować stawki obniżone do odbioru usług nadawczych radiowych i telewizyjnych.

Zakres stosowania stawki obniżonej w odniesieniu do usług radiowych i telewizyjnych w Polsce wykracza poza ramy dopuszczalne dyrektywą. Zgodnie art. 41 ust. 2 w związku z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT oraz poz. 164 – 172 załącznika nr 3 do tej ustawy opodatkowaniu VAT stawką obniżoną w wysokości 8% podlegają:

- 1) usługi związane z filmami, nagraniami wideo i programami telewizyjnymi – wyłącznie w zakresie produkcji programów telewizyjnych – PKWiU ex 59.11.1,
- 2) usługi związane z projekcją filmów – PKWiU ex 59.14.10.0,
- 3) usługi w zakresie nagrywania dźwięku i wydarzeń na żywo – PKWiU ex 59.20.1,
- 4) usługi związane z produkcją programów radiofonicznych – PKWiU ex 59.20.2,
- 5) usługi związane z nadawaniem programów ogólnodostępnych i abonamentowych, inne niż określone w art. 43 ust. 1 pkt 34 ustawy – PKWiU ex 60,
- 6) usługi radia i telewizji kablowej – PKWiU ex 61.10.5,
- 7) usługi udostępniania programów radiowych i telewizyjnych realizowane za pomocą sieci telekomunikacji ruchomej – wyłącznie usługi radia i telewizji kablowej – PKWiU ex 61.20.50.0,
- 8) usługi telekomunikacji satelitarnej, z wyłączeniem udostępniania programów radiowych i telewizyjnych za pośrednictwem satelity – wyłącznie usługi radia i telewizji kablowej – PKWiU ex 61.30.10.0,
- 9) usługi udostępniania programów radiowych i telewizyjnych za pomocą satelity – wyłącznie usługi radia i telewizji kablowej – PKWiU ex 61.30.20.0.

Stawka obniżona, w zakresie wymienionych usług, nie dotyczy usług reklamowych i promocyjnych.

W związku z powyższym w celu dostosowania zakresu stawki obniżonej w zakresie powyższych usług do wymogów dyrektywy proponuje się uchylenie w załączniku nr 3 do ustawy o VAT poz. 164 – 168, co oznacza objęcie stawką podstawową VAT: usług



w zakresie produkcji programów telewizyjnych (PKWiU ex 59.11.1), usług związanych z projekcją filmów (PKWiU ex 59.14.10.0), usług w zakresie nagrywania dźwięku i wydarzeń na żywo (PKWiU ex 59.20.1), usług związanych z produkcją programów radiofonicznych (PKWiU ex 59.20.2), usług związanych z nadawaniem programów ogólnodostępnych i abonamentowych, innych niż określone w art. 43 ust. 1 pkt 34 ustawy (PKWiU ex 60). Należy zaznaczyć, że w praktyce stosowanie stawki obniżonej na ww. usługi było ograniczone, gdyż w zakresie np. produkcji programów telewizyjnych obejmowało tylko tzw. ramówkę. Wprowadzana zmiana zatem ujednotoci stosowanie stawki do wszelkich produkcji.

Równocześnie w poz. 169 załącznika nr 3 proponuje się wpisać usługi, inne niż usługi elektroniczne, polegające na umożliwieniu odbioru programów telewizyjnych i radiowych w rozumieniu przepisów o radiofonii i telewizji, za pomocą urządzeń odbiorczych, z wyłączeniem usług polegających na wypożyczaniu filmów i audycji w wybranym przez korzystającego z usługi czasie. Powyższa pozycja objęła swoim zakresem również usługi wymienione w poz. 170 i 171 w zakresie udostępniania programów radiowych i telewizyjnych realizowanych za pomocą sieci telekomunikacji ruchomej (poz. 170) oraz za pomocą satelity (poz. 171), w związku z czym pozycje te zostały uchylone.

68.

Zmiana w załączniku nr 7 w kolumnie pierwszej została omówiona w uzasadnieniu do zmiany wskazanej w pkt 39 uzasadnienia.

69.

W załączniku nr 10 do ustawy o VAT zmiana poz. 17 załącznika nr 10 do ustawy o VAT została omówiona w uzasadnieniu do zmiany poz. 24 załącznika nr 3 do ustawy o VAT.

Zmiana poz. 31 załącznika nr 10 do ustawy o VAT została omówiona w uzasadnieniu do zmiany poz. 52 załącznika nr 3 do ustawy o VAT.

70.

Proponuje się przeniesienie do ustawy o VAT załącznika do rozporządzenia fakturowego, zawierającego listę towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku określone w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy. Przy czym z uwagi na przeniesienie z tego załącznika do art. 113 ust. 13 pkt 2 ustawy o VAT wszystkich usług, których zwolnienie nie obejmuje, proponuje się, aby nowy załącznik nr 12 do ustawy o VAT dotyczył tylko towarów.

W art. 2 projektu ustawy wprowadza się zmiany do art. 87 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 797, z późn. zm.). Zgodnie z nowym brzmieniem przepisu, jeżeli z odrębnych przepisów nie wynika obowiązek wystawienia faktury, podatnicy prowadzący działalność gospodarczą obowiązani są na żądanie kupującego lub usługobiorcy wystawić rachunek potwierdzający dokonanie sprzedaży lub wykonanie usługi. Zmiany wynikają z omówionych zmian dotyczących obowiązku wystawiania faktur.

W art. 3 projektu proponuje się wprowadzenie zmian w ustawie z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz. U. Nr 247, poz. 1652 oraz z 2011 r. Nr 102, poz. 585).

W związku z wprowadzaną niniejszym projektem zmianą art. 32 ust. 1 ustawy o VAT, należy dostosować do tego brzmienia treść art. 32 ust. 1, zawartego w art. 1 pkt 9 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r., którego wejście w życie przesuwają się odrębną ustawą na dzień 1 stycznia 2014 r.

Ponadto proponuje się uchylenie lit. b w art. 1 pkt 13 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. Przepis, po jego wejściu w życie, nadawałby nowe brzmienie uchylanemu przepisowi art. 88 ust. 3a pkt 6 ustawy o VAT. Zgodnie z tą regulacją, nie stanowiłyby podstawy obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne, w przypadku gdy zaświadczenie, o którym mowa w art. 86a ust. 5 (art. 86a jest wprowadzany przepisem art. 1 pkt 12 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r., którego wejście w życie proponuje się przesunąć odrębną ustawą na dzień 1 stycznia 2014 r.) zawiera informacje niezgodne ze stanem faktycznym.

Jednocześnie należy do tej zmiany dostosować art. 9 pkt 2 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r., (poprzez wykreślenie powołania art. 1 pkt 13 lit. b w art. 9 pkt 2 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r.).

W związku z wprowadzeniem nowych rozwiązań w projekcie ustawy przewidziano również przepisy przejściowe.

W art. 4 projektu w związku ze zmianami w zakresie wymogów stawianych przedstawicielowi podatkowemu postanowiono, że ustanowienie przedstawiciela podatkowego zgodnie z przepisami dotychczasowymi zachowuje ważność.

W art. 5 projektu zawarto przepisy przejściowe regulujące moment powstania obowiązku podatkowego. Doprecyzowano dla celów zastosowania przepisu przejściowego określenie momentu wykonania czynności tzw. ciągłych oraz wprowadzono upraszczającą regulację

przejściową dla niektórych z tych czynności, takich jak dostawy energii elektrycznej, gazu przewodowego, usług dostarczania wody, dla których wystawiono fakturę do 30 czerwca 2013 r. (regulacja ta pozwoli na wydłużenie okresu dostosowawczego do nowych przepisów).

W art. 6 projektu zawarto regulacje przejściowe odnośnie do określania podstawy opodatkowania.

W art. 7 projektu przewidziano regulacje przejściowe odnoszące się do zasad określania podstawy opodatkowania w przypadku wewnątrzspółnotowej dostawy towarów lub wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, w stosunku do których przed 1 stycznia 2013 r. uiszczono zaliczkę, która została udokumentowana fakturą. Rozwiązanie przejściowe umożliwi niewliczanie do podstawy opodatkowania tych kwot, które przed wejściem w życie zmienionych regulacji spowodowały powstanie obowiązku podatkowego z tytułu otrzymania całości lub części zapłaty przed dokonaniem transakcji wewnątrzspółnotowych (na podstawie art. 20 ust. 3 lub 7 ustawy o VAT, w brzmieniu dotychczasowym).

W art. 8 projektu, z uwagi na fakt, że regulacja zawarta w art. 38 ust. 1 ustawy zmienianej ma wejść w życie dopiero z dniem 1 lipca 2013 r., konieczne jest wprowadzenie przepisu przejściowego dla podmiotów będących przedstawicielami podatkowymi, w zakresie, w jakim działają w imieniu własnym na rzecz podatnika, odnośnie odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących poboru i wymiaru cła, z wyjątkiem przepisów dotyczących przedłużenia terminu zapłaty, odroczenia płatności oraz innych ułatwień płatniczych przewidzianych w przepisach celnych.

W art. 9 projektu, w związku z proponowanymi zmianami dotyczącymi art. 83 ust. 1a i 1c, w wyniku których na listę przewoźników lotniczych wykonujących głównie przewozy w transporcie międzynarodowym mają być wpisywani przewoźnicy posiadający siedzibę na terytorium Polski, a nie jak obecnie mogli być wpisywani przewoźnicy zagraniczni, proponuje się wprowadzenie przepisu przejściowego, który utrzymałby w mocy do 31 marca 2013 r. obecnie obowiązującą listę. Oznaczałoby to, iż przewoźnicy zagraniczni, którzy znajdują się na obecnej liście, uprawnieni byłiby do 31 marca 2013 r. do nabywania towarów i usług ze stawką 0% bez konieczności przedstawiania dodatkowych dokumentów, o których mowa w projektowanym art. 83 ust. 1f. Nowa lista na okres od 1 kwietnia 2013 r. do 31 marca 2014 r. tworzona byłaby już w oparciu o projektowane regulacje.

W art. 10 projektu wprowadzono regulacje przejściowe dotyczące obniżania kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Zgodnie z tymi rozwiązaniami do rozliczeń za okresy rozliczeniowe, które upływają z dniem 30 czerwca 2013 r., stosować się będzie

przepisy art. 86 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 lipca 2013 r.

W art. 11 projektu przewidziano regulacje przejściowe dotyczące zasad dokumentowania czynności. Do udokumentowania czynności dokonanych przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy stosować się będzie przepisy obecnie obowiązujące (ust. 1). W projektowanym przepisie przejściowym przewidziano jednak wyjątek. Do wystawiania faktur korygujących faktury wystawione przed dniem 1 lipca 2013 r. oraz faktury wystawione zgodnie z ust. 1 oraz do wystawiania faktur będącymi duplikatami takich faktur stosuje się odpowiednio przepisy art. 106i i art. 106j ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą (ust. 2).

Proponuje się też, aby akceptacja przesyłania faktur w formie elektronicznej, wyrażona na podstawie przepisów obowiązujących przed dniem 1 lipca 2013 r., zachowała ważność na potrzeby stosowania nowego art. 106l ust. 1 ustawy zmienianej (ust. 3).

Ponadto wprowadza się przepis, że w okresie od dnia 1 stycznia 2013 r. do dnia 30 czerwca 2013 r. podatnik nie ma obowiązku wystawiania faktur wewnętrznych, o których mowa w art. 106 ust. 7 zmienianej ustawy (ust. 4). Od dnia 1 lipca 2013 r. brak obowiązku wystawiania faktur uproszczonych będzie wynikał z przepisów ustawy.

W art. 12 projektu wprowadza się regulację, zgodnie z którą dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie:

- 1) art. 28o, art. 82 ust. 3 i art. 99 ust. 14 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, zachowują moc do dnia wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 28o, art. 82 ust. 3 i art. 99 ust. 14 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą,
- 2) art. 87 ust. 11 pkt 3 i art. 106 ust. 8 pkt 1 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, zachowują moc do dnia 30 czerwca 2013 r.

Proponuje się, że ustawa wejdzie z dniem 1 stycznia 2013 r., z tym że niektóre przepisy wejdą w życie z dniem 1 lipca 2013 r. (art. 13 projektu).

Późniejsze wejście w życie (tj. z dniem 1 lipca 2013 r.) dotyczy przede wszystkim przepisów regulujących moment powstania obowiązku podatkowego (dodawany do ustawy o VAT art. 19a), podstawę opodatkowania (dodawany art. 29a), zmian wprowadzanych w zakresie odliczania podatku (art. 86 ustawy o VAT) oraz przepisów projektu, które odwołują się do tych regulacji, a zatem również ich wejście w życie musi zostać przesunięte.

Wejście w życie powołanych wyżej przepisów z dniem 1 lipca 2013 r., ze względu na zakres

wprowadzanych zmian, ma na celu zapewnienie odpowiedniego *vacatio legis* w celu umożliwienia podatnikom dostosowania się do nowych regulacji i jest odpowiedzią na postulaty zgłaszane w trakcie uzgodnień.

W projekcie przewiduje się, że z dniem 1 lipca 2013 r. wejdą w życie przepisy kompleksowo regulujące w ustawie fakturowanie (art. 106a – 106o ustawy o VAT). Jest to związane z faktem, że przepisy te są powiązane z regulacjami dotyczącymi momentu powstania obowiązku podatkowego i zasadne jest ich wejście w życie w tym samym czasie.

Jednocześnie, biorąc pod uwagę obowiązek wejścia w życie z dniem 1 stycznia 2013 r. zmian implementujących dyrektywę 2010/45/UE, konieczne będzie w zakresie, w jakim przepisy te nie zostały jeszcze zaimplementowane, wprowadzenie odpowiednich regulacji w drodze zmian do rozporządzeń wykonawczych do ustawy na podstawie art. 106 ust. 8 pkt 1 i 3, ust. 10 i 11 ustawy o VAT (tj. rozporządzenia Ministra Finansów zmieniającego rozporządzenie w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku oraz rozporządzenia Ministra Finansów zmieniającego rozporządzenie w sprawie przesyłania faktur w formie elektronicznej, zasad ich przechowywania oraz trybu udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej). Rozporządzenia te m.in. stosownie do art. 12 pkt 2 projektu ustawy zachowają moc do dnia 30 czerwca 2013 r. Należy jednak podkreślić, że zmiany dotyczące fakturowania, które zostaną wprowadzone na podstawie ww. rozporządzeń, nie wymagają długiego *vacatio legis*. Zmiany te co do zasady polegają bowiem na uproszczeniu fakturowania poprzez m.in. zapewnienie równego traktowania faktur papierowych i elektronicznych, wprowadzenie możliwości wystawiania faktur uproszczonych i faktur zbiorczych czy też wyeliminowanie wymagań dotyczących faktur wewnętrznych.

Powyższe rozwiązanie zapewni realizację obowiązków implementacyjnych od 1 stycznia 2013 r. do czasu wejścia w życie z dniem 1 lipca 2013 r. zmian ustawowych dotyczących dodawanych w ustawie o VAT art. 106a – 106o.

Stosownie do postanowień § 11a uchwały nr 49 Rady Ministrów z dnia 19 marca 2002 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M. P. Nr 13, poz. 221, z późn. zm.), projekt ustawy został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji.

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414, z późn. zm.) projekt ustawy został zamieszczony w Biuletynie Informacji Publicznej (BIP) na stronie Ministerstwa Finansów ([www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)).

Ustawa zmieniająca ustawę nie podlega notyfikacji w rozumieniu przepisów dotyczących krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych.

Ustawa zmieniająca ustawę jest zgodna z prawem Unii Europejskiej.

## OCENA SKUTKÓW REGULACJI

### 1. Podmioty, na które oddziałuje akt prawny

Przedmiotowy akt prawny oddziałuje na podatników podatku od towarów i usług, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze. Projektowana ustawa zmieniająca ustawę wpływa również na obowiązki osób trzecich, w tym również na obowiązki o charakterze dokumentacyjnym.

Dostosowanie definicji terytorium państwa członkowskiego, stanowiące uproszczenie procedury pobierania podatku przy budowie i utrzymaniu wspólnych odcinków dróg, wpłynie na podatników dokonujących transakcji związanych z budową i utrzymaniem tych mostów.

### 2. Wyniki konsultacji społecznych

Projekt ustawy równoległe z uzgodnieniami zewnętrznymi został poddany konsultacjom społecznym m.in. z takimi organizacjami społecznymi jak: Business Centre Club, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Izba Gospodarcza „Wodociągi Polskie”, Izba Gospodarcza Komunikacji Miejskiej, Izba Gospodarcza Metali Nieżelaznych i Recyklingu, Izba Gospodarcza Towarzystw Emerytalnych, Izba Wydawców Prasy, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Krajowa Izba Gospodarcza Elektroniki i Telekomunikacji, Krajowa Izba Gospodarcza, Krajowa Rada Doradców Podatkowych, Krajowa Rada Izb Rolniczych, Krajowa Rada Notarialna, Krajowa Rada Radców Prawnych, Krajowa Rada Spółdzielcza, Krajowy Związek Rewizyjny Rolniczych Spółdzielni Produkcyjnych, Krajowy Związek Rewizyjny Spółdzielni „Samopomoc Chłopska”, Krajowy Związek Rewizyjny Spółdzielni „SPOŁEM”, Krajowy Związek Rolników, Kółek i Organizacji Rolniczych, Krajowy Związek Spółdzielni Mleczarskich, Naczelna Izba Lekarska, Naczelna Rada Adwokacka, Naczelna Rada Zrzeszeń Handlu i Usług, Naczelna Rada Zrzeszeń Transportu Prywatnego, Polska Federacja Producentów Żywności, Polska Izba Firm Szkoleniowych, Polska Izba Książki, Polska Izba Spedycji i Logistyki, Polska Izba Turystyki, Polska Izba Ubezpieczeń, Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych „Lewiatan”, Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji, Polska Rada Biznesu, Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, Rada Krajowa Federacji Konsumentów, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Stowarzyszenie Kupców i Przedsiębiorców Polskich „Razem”, Zrzeszenie Prawników Polskich, Związek Rewizyjny Spółdzielni Mieszkaniowych RP, Związek Dealerów Samochodowych, Związek Rewizyjny Spółdzielni Ogrodniczo-Pszczelarskich, Związek Rzemiosła Polskiego.

W projekcie ustawy, w związku ze zgłoszonymi uwagami, zostały wprowadzone

m.in. następujące zmiany:

- w związku z uwagami, że uznanie za teren budowlany wszystkich nieruchomości położonych na terenach przeznaczonych w studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego pod zabudowę może okazać się rozwiązaniem zbyt szerokim, nieprecyzyjnym i powodującym trudności w stosowaniu przepisów oraz że studium nie jest aktem prawa miejscowego, zmodyfikowano definicję terenów budowlanych obejmując tym pojęciem wyłącznie grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku tego planu zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu (zrezygnowano z zapisu, że w przypadku braku tego planu oraz decyzji, o przeznaczeniu terenu decydowałoby studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy),
- w związku z postulatami, że limity kwotowe prezentów o małej wartości powinny być wyrażone w kwotach netto (tak jak obecnie) oraz powinny być ustalone w wyższej wysokości niż zaproponowano w projekcie, zmodyfikowano definicję prezentów o małej wartości, określając ich wartość w kwotach netto. W przypadku prezentów, dla których podatnik prowadzi ewidencję, przyjęto limit w wysokości 160 zł netto (kwota brutto ustalona przy kwocie 160 zł jest zbliżona do przyjętej poprzednio w projekcie kwoty brutto 200 zł) oraz dla prezentów, które nie są ewidencjonowane – przyjęto limit w wysokości 20 zł netto; w przypadku prezentów, których przekazania nie są ujmowane w ewidencji, nowy limit jest wyższy od zaproponowanego poprzednio w projekcie (tj. kwoty 20 zł brutto). W związku z odstępniem od podwyższania stawki VAT na lody, posiłki i dania gotowe, w celu zbilansowania skutków finansowych dla budżetu państwa tych zmian, zrezygnowano z podwyższenia limitów dla prezentów o małej wartości (przepis art. 7 ust. 4 ustawy o VAT nie jest zmieniany w projekcie ustawy),
- w związku z uwagami, że wprowadzony w definicji „próbki” warunek oznaczania egzemplarzy okazowych towaru jako „próbka” będzie uciążliwy dla podatników, a w niektórych przypadkach niemożliwy do spełnienia pomimo ewidentnie próbnego charakteru przekazywanych towarów, zmodyfikowano definicję próbki, odchodząc od wymogu, że przez próbkę należy rozumieć oznaczony jako próbka egzemplarz okazowy towaru; zgodnie z nowym brzmieniem art. 7 ust. 7 przez próbkę będzie rozumiany identyfikowalny jako „próbka” egzemplarz towaru, spełniający wskazane w tym przepisie warunki (przepis został następnie doprecyzowany poprzez dodanie, że przez próbkę będą



rozumiane również niewielkie ilości towaru, co znajdzie zastosowanie do próbek towarów niepoliczalnych, takich jak np. sól, cukier),

- w celu lepszego dostosowania projektowanych zapisów do art. 63, 65 i 66 dyrektywy 2006/112/WE zmodyfikowano w dodawanym art. 19a ust. 1 ogólną zasadę, zgodnie z którą obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi (zamiast zaproponowanego w projekcie przesłanym do konsultacji terminu określonego na ostatni dzień miesiąca, w którym dokonano tych czynności). Analogiczne, w przypadku gdy przed dostawą towarów lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą otrzymania zapłaty (w jej otrzymanej części). Dla czynności wymienionych w art. 19a ust. 5 konsekwentnie proponuje się, że obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą zaistnienia takich zdarzeń, jak otrzymanie całości lub części zapłaty lub wystawienie faktury na rzecz podatników lub osób prawnych niebędących podatnikami (z tym że jeżeli podatnik nie wystawi faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą upływu terminów na wystawienie faktury),
- w zakresie wprowadzanego projektowaną ustawą przepisu, zgodnie z którym podatnik może obniżyć podstawę opodatkowania pomimo braku potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę, w przypadku gdy uzyskanie tego potwierdzenia jest niemożliwe uwzględniono zgłaszane uwagi, że wystarczająca jest jedna udokumentowana próba doręczenia faktury korygującej, jeżeli z posiadanej dokumentacji wynikać będzie, że nabywca posiada wiedzę, że transakcja została zrealizowana na warunkach określonych w fakturze korygującej,
- w związku z uwagami, że dochowanie określonego w projektowanym art. 106h ust. 5 w związku z art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. b ustawy o VAT terminu wystawienia faktury (120. dnia od dnia wydania towaru) będzie dla podatników nadmiernie uciążliwe, gdyż będzie wiązało się z koniecznością monitorowania upływu terminu i wystawieniem faktur w tym właśnie dniu, zmodyfikowano przepis w ten sposób, że w przypadku dostawy towarów, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. b, gdy umowa przewiduje rozliczenie zwrotów wydawnictw, fakturę wystawia się nie później niż 120. dnia od dnia pierwszego wydania towarów,
- w związku z uwagami dotyczącymi niepewności co do możliwości wystawiania faktur przed dokonaniem czynności podlegających VAT, w szczególności w zakresie tzw. świadczeń ciągłych oraz ewentualnego wystąpienia problemów z fakturowaniem

zaliczek i korygowaniem faktur pierwotnych, dokonano modyfikacji projektowanych przepisów i wprost zapisano, że na określonych w projekcie zasadach faktury mogą być wystawiane przed dokonaniem czynności oraz doprecyzowano, że przy świadczeniach ciągłych nie ma obowiązku wystawiania korekt faktur w przypadku przyjęcia zaliczki,

- w związku ze zgłoszonymi uwagami przesunięto, z dnia 1 stycznia 2013 r. na dzień 1 lipca 2013 r., termin wejścia w życie zmian w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego, podstawy opodatkowania i terminów odliczenia podatku VAT. Odpowiednie *vacatio legis* umożliwi podatnikom dostosowanie się do wprowadzanych zmian.

W związku z wniesionymi uwagami doprecyzowano również uzasadnienie do projektu ustawy, aby wyeliminować zgłoszone wątpliwości (np. doprecyzowano, że płyty i egzemplarze książek do recenzji mogą być uznane za próbki; że termin „rok” użyty w przepisie określającym moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku usług ciągłych należy rozumieć jako 12 kolejnych następujących po sobie miesięcy, że pomimo wyeliminowania faktur wewnętrznych podatnicy mogą nadal wystawiać te dokumenty dla celów prawidłowego wykazywania podatku w prowadzonych ewidencjach).

Ostatecznie zrezygnowano z zapisu w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, że opodatkowaniu VAT podlegać będą dotacje związane „bezpośrednio z ceną” towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, powracając do obecnego podejścia, że do podstawy opodatkowania wliczane są dotacje mające bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Pozostałe uwagi nie zostały uwzględnione. Do głównych przyczyn nieuwzględnienia uwag należy zaliczyć fakt, że zgłoszone propozycje wykraczały lub były niezgodne z zakresem zmian objętych projektowaną ustawą w ramach przyznanej zgody na procedowanie nad projektem ustawy bez przygotowywania założeń. Zmiany wprowadzane projektem obejmują m.in. przepisy mające na celu implementację dyrektywy 2010/45/UE i art. 4 dyrektywy Rady 2008/8/WE oraz usunięcie niezgodności przepisów z prawem unijnym w zakresie stosowania obniżonej stawki VAT na niektóre towary. Nie zostały w związku z tym m.in. uwzględnione propozycje utrzymania stawki obniżonej na wyroby sztuki ludowej.

Przygotowany w Ministerstwie Finansów projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw został zamieszczony w Biuletynie Informacji Publicznej (BIP) na stronie internetowej Ministerstwa Finansów ([www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl))

zgodnie z ustawą z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414, z późn. zm.).

Zainteresowanie pracami na projektem ustawy zgłosiły następujące podmioty: Izba Gospodarcza Wodociągi Polskie, Sage Spółka z o.o., Izba Gospodarcza Gazownictwa, Towarzystwo Obrotu Energią, Izba Gospodarcza Ciepłownictwo Polskie, Fundacja CEPELIA Polska Sztuka i Rękodzieło oraz Ernst & Young Sp. z o.o. W związku ze zgłoszonymi uwagami, że wprowadzenie projektowanych zmian będzie wiązać się z koniecznością dostosowania systemów informatycznych i zasad fakturowania, w celu umożliwienia podatnikom dostosowania się do nowych regulacji termin ich wejścia w życie został przesunięty na dzień 1 lipca 2013 r. W odpowiedzi na zgłoszone wątpliwości (także przez inne podmioty opiniujące projekt ustawy) wprowadzono przepisy regulujące kwestie wystawiania faktur przed dokonaniem czynności podlegających opodatkowaniu VAT przy świadczeniach ciągłych. Ponadto doprecyzowano brzmienie przepisu obecnie art. 106e ust. 3 pkt 6 ustawy o VAT, tak aby wynikało z niego, że dane pozwalające określić kwotę podatku będą wymagane na fakturze zawsze, gdy przedmiot transakcji jest opodatkowany inną stawką VAT niż podstawowa. W pozostałym zakresie zgłoszone uwagi nie zostały uwzględnione.

### 3. Wpływ aktu prawnego na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego

Projektowane rozwiązania przewidziane do wprowadzenia z dniem 1 stycznia 2013 r. wpłyną na dochody budżetu państwa (wystąpią dodatnie skutki dla budżetu państwa).

Po rezygnacji z objęcia stawką 8% lodów oraz gotowych posiłków i dań zmiana wysokości opodatkowania VAT na niektóre towary i usługi przekłada się na skutki dodatnie dla budżetu państwa w wysokości ogółem blisko ok. + 11,5 mln zł (szacowane w warunkach 2013 r.).

Na tę kwotę składają się:

- podniesienie stawki VAT z 8 na 23% w odniesieniu do wyrobów sztuki ludowej oraz rękodzieła i rzemiosła ludowego i artystycznego, które posiadają atest Krajowej Komisji Artystycznej i Etnograficznej (ok. 0,9 mln zł),
- opodatkowanie stawką podstawową (obecnie zwolnionych) usług pocztowych niepowszechnych, świadczonych przez operatora publicznego – skutek dodatni w wysokości ok. 10,6 mln zł.

W związku z rezygnacją wprowadzania zmian w zakresie podniesienia limitów dla prezentów o małej wartości nie wystąpią ujemne skutki dla budżetu państwa związane z tą zmianą.

Proponowane rozwiązanie dotyczące ustanawiania przedstawiciela podatkowego ma na celu uproszczenie obowiązków administracyjnych dla podatników zagranicznych importujących „przez Polskę” do innych państw członkowskich towary, co powinno przyczynić się do zwiększenia tego rodzaju importu w Polsce, a tym samym do większych wpływów w Polsce z udziału w cłach. Trudno jest jednak wskazać, jaka będzie skala tego zjawiska, bo nie tylko rozwiązania podatkowe decydują o wyborze przez przedsiębiorców kraju, w którym dokonują importu towarów.

W zakresie pozostałych zmian objętych przedmiotowym projektem ustawy zmieniającej ustawę nie przewiduje się skutków budżetowych.

Projektowane rozwiązania nie wpłyną również na dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego.

#### 4. Wpływ aktu prawnego na rynek pracy

Wejście w życie niniejszej ustawy zmieniającej ustawę nie będzie miało wpływu na rynek pracy.

#### 5. Wpływ aktu prawnego na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym na funkcjonowanie przedsiębiorstw

Przedmiotowy projekt ustawy jest kolejnym krokiem rządu w stronę liberalizacji rozwiązań w zakresie podatku VAT. Na przestrzeni ostatnich lat, pomimo koniecznego przejściowego wzrostu stawek podatkowych, nastąpiło wiele pozytywnie odbieranych przez przedsiębiorców zmian stopniowo wprowadzanych w życie. Projektowana ustawa, stanowiąc kontynuację tego procesu, niesie ze sobą szereg dalszych zmian, w ocenie projektodawcy korzystnych i oczekiwanych przez przedsiębiorców. W wielu bowiem obszarach upraszcza ona rozliczenia w zakresie podatku VAT, wprowadza rozwiązania gwarantujące pewność prawną oraz konsekwentnie zmniejsza obowiązki biurokratyczne.

W celu poprawienia konkurencyjności polskich przedsiębiorców w transakcjach transgranicznych zaproponowano wiele zmian liberalizujących i upraszczających zasady rozliczania oraz warunki opodatkowania tych transakcji. Uelastyczniono stosowanie stawki 0% przy dostawach wewnątrzspółnotowych i eksporcie towarów (przy poszerzeniu równocześnie jego zakresu), co ułatwi podatnikom dokonywanie tych transakcji, sprzyjając tym samym utrzymaniu bądź zdobyciu przez polskie przedsiębiorstwa rynków za granicą. Przy opodatkowaniu wewnątrzspółnotowych dostaw i zakupów towarów, w tym w ramach transakcji łańcuchowych, zlikwidowano lub ograniczono dodatkowe warunki oraz wymogi dowodowe i sprawozdawcze, zmniejszając w konsekwencji w tym zakresie obowiązki

ewidencyjne oraz informacyjne podatników. Uporządkowano przepisy dotyczące importu usług i dostawy, dla której podatnikiem jest nabywca, oraz wprowadzono przykładowy katalog dokumentów umożliwiających zastosowanie stawki 0% w eksporcie. Zmiany te zapewnią przedsiębiorcom większą czytelność przepisów oraz pewność przy ich stosowaniu.

Przedmiotowy projekt porządkuje również przepisy w zakresie przedstawiciela podatkowego oraz wprowadza dalszą liberalizację tej instytucji, otwierając tym samym większej grupie przedsiębiorców możliwość świadczenia usług przedstawicielskich podmiotom zagranicznym. Wprowadza się również w określonych sytuacjach, wzorem innych państw członkowskich (np. Niemiec), możliwość ustanowienia przedstawiciela podatkowego dla podmiotów zagranicznych bez konieczności dokonywania ich rejestracji dla celów podatku VAT. Rozwiązanie to, upraszczające obowiązki administracyjne tych podmiotów, zachęca do importowania „przez Polskę” towarów do innych państw członkowskich. Zaproponowanie podmiotom zagranicznym takich rozwiązań przyczyni się do zwiększenia tego rodzaju importu w Polsce, co przełoży się zarówno na korzyści budżetowe w postaci większych wpływów z tytułu ceł, jak i korzyści dla krajowych przedsiębiorców w postaci zwiększonego popytu na różnorodne usługi związane z obsługą przez nich takiego importu.

W zakresie rozliczeń transakcji krajowych przedmiotowy projekt w wielu zakresach likwiduje lub upraszcza żmudne procedury oraz wprowadza nowe rozwiązania, dotychczas nieobecne w przepisach, korzystne dla przedsiębiorców, ułatwiające rozliczanie podatku VAT. Wskazać choćby należy na eliminację obowiązku sporządzania dla celów odliczenia podatku naliczonego spisu z natury zapasów towarów, sygnalizowanego przez przedsiębiorców jako uciążliwy, czasochłonny i kosztowny. Ponadto z uwagi na zgłaszane przez przedsiębiorców, generujące znaczne koszty, trudności w uzyskiwaniu potwierdzeń odbioru, warunkujących obniżenie podstawy opodatkowania podatkiem VAT, uproszczono przepisy w tym zakresie. Zliberalizowano również zasady korzystania ze zwolnienia podmiotowego w sytuacji sprzedaży samochodów osobowych, stanowiących środek trwały firmy. W takim przypadku, w odróżnieniu od stanu obecnego, przedsiębiorcy będą mogli nadal korzystać z tego zwolnienia. Pozwoli to szerszej grupie podmiotów uniknąć większości obciążeń administracyjnych związanych z koniecznością rozliczania podatku VAT, spowodowanego jedynie sprzedażą należącego do przedsiębiorstwa samochodu osobowego. Projektowane przepisy wprowadzają także, dotychczas nieobecną w przepisach o podatku VAT, możliwość wyłączenia z podstawy opodatkowania wydatków otrzymanych od kontrahentów, poniesionych w ich imieniu i na ich rzecz. Rozwiązanie to uprości takie rozliczenia pomiędzy

kontrahentami.

Zaproponowane w projekcie zmiany w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego polegają na uproszczeniu i ujednoczeniu większości obecnie obowiązujących regulacji, których liczba i w niektórych przypadkach złożoność jest źródłem problemów z ich stosowaniem, zgłaszanych m.in. przez organizacje przedstawicielskie przedsiębiorców. W większości jednakże przypadków zmiany te nie będą oznaczały bardzo istotnych zmian w sposobie rozliczania podatku. Wprowadzenie bowiem generalnej zasady, zgodnie z którą obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, w miejsce obecnie obowiązującej reguły, będzie oznaczać zmianę terminu rozliczenia podatku – co do zasady – jedynie w odniesieniu do przypadków, gdy dla sprzedaży dokonywanej pod koniec miesiąca możliwe było wystawienie faktury w następnym miesiącu (nie później niż 7. dnia od dokonania sprzedaży). Tylko w takiej bowiem sytuacji (tj. jeżeli podatnik wystawi fakturę w miesiącu następnym po miesiącu, w którym miały miejsce czynności opodatkowane) termin rozliczenia podatku zostanie przesunięty o jeden okres rozliczeniowy. W pozostałym zakresie, zarówno według reguł obowiązujących, jak i projektowanych, podatek stanie się wymagalny w miesiącu dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi i co do zasady zostanie rozliczony za ten okres rozliczeniowy. Wprawdzie zmiany związane z wprowadzeniem nowych zasad powstania obowiązku podatkowego mogą wiązać się z dodatkowymi kosztami dla przedsiębiorców z tytułu jednorazowej modyfikacji systemów informatycznych czy ewentualnego przeszkolenia pracowników, jednakże skutki te zostaną zrównoważone korzyściami wynikającymi ze zmian redukujących lub upraszczających obecne obciążenia dokumentacyjne. Ponadto, biorąc pod uwagę potrzebę dostosowania w niektórych przypadkach systemów informatycznych przedsiębiorców do planowanych zmian, zaproponowano półroczne *vacatio legis* w tym zakresie – nowe przepisy w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego weszłyby w życie z dniem 1 lipca 2013 r.

Przedmiotowy projekt wprowadza bardzo istotne, korzystne zmiany dla przedsiębiorców w zakresie fakturowania. W celu zapewnienia większej pewności przepisów przeniesiono praktycznie całość przepisów w tym zakresie z rozporządzenia wykonawczego do ustawy. Wydłużono ostateczne terminy wystawiania faktur aż do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano transakcji, pozostawiając przedsiębiorcom całkowitą swobodę odnośnie do tego, czy faktury mają dokumentować jedną, czy więcej transakcji dokonanych w ciągu miesiąca kalendarzowego. Pozwoli to przedsiębiorcom na oszczędność kosztów

i racjonalną politykę dokumentacyjną transakcji. Projekt wprowadza także możliwość korzystania z nowej instytucji – faktury uproszczonej, zawierającej ograniczoną ilość danych, nie narzucając przy tym obowiązku jej stosowania. To podatnik będzie decydował, w przypadku transakcji do wartości 450 zł (lub 100 euro), jaką fakturę wystawi. Zmiany niektórych wymogów dotyczące danych, które powinny być podane na fakturze, umożliwią bardziej jednolite traktowanie transakcji transgranicznych i krajowych oraz przyczynią się do wsparcia upowszechniania fakturowania elektronicznego. Ponadto dalsza liberalizacja stosowania faktur elektronicznych umożliwi rozpowszechnienie tej metody fakturowania, co również może pomóc przedsiębiorcom obniżyć koszty prowadzenia działalności i zwiększyć konkurencyjność. Uregulowanie zasad wystawiania faktur na żądanie zwiększy pewność przedsiębiorców co do terminu ciążącego na nich w tym zakresie obowiązku, a osobom fizycznym zagwarantuje termin, w jakim będą miały prawo do otrzymania takiego dokumentu. Wystawienie takiej faktury po terminie określonym przepisami będzie jednak nadal możliwe, o ile taka będzie wola podatnika. Zaproponowana w projekcie likwidacja obowiązku wystawiania faktur wewnętrznych uprości ponadto obowiązki podatnika, w tym także zredukuje obowiązki informacyjne oraz zmniejszy biurokrację.

Podsumowując, większość zaproponowanych w projekcie zmian w efekcie redukuje obciążenia i koszty administracyjne, zarówno w ujęciu per przedsiębiorca, jak i w ujęciu globalnym – w gospodarce. W celu zobrazowania powyższego, poniższa tabela prezentuje przykładowe obowiązki informacyjne wraz z ich wyceną<sup>1</sup>, które projektowana ustawa likwiduje lub też w znaczący sposób ogranicza.

Obowiązek informacyjny	Charakter zmiany	Łączne roczne koszty administracyjne	Łączne roczne obciążenia administracyjne
Wystawianie faktur wewnętrznych	Likwidacja	17 954 839 zł	997 491 zł
Przedłożenie w urzędzie skarbowym spisu z natury zapasów towarów	Likwidacja	12 730 746 zł	12 344 433 zł
Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługi korekty faktury przez jej wystawcę	Ograniczenie	83 270 914 zł	83 270 914 zł
Dokumentowanie określonego rodzaju wysyłki lub transportu w celu właściwego przyporządkowania miejsca świadczenia	Ograniczenie	14 948 373 zł	0 zł
Wystawianie dokumentu wywozu potwierdzającego dostarczenie towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju	Ograniczenie	5 161 408 zł	0 zł

<sup>1</sup> Pomiar obciążeń administracyjnych w przepisach prawa gospodarczego, Raport z dnia 31 maja 2010 r. przygotowany przez Ministerstwo Gospodarki w ramach programu Reforma procesu stanowienia prawa i uproszczenie obowiązujących przepisów, [www.mg.gov.pl](http://www.mg.gov.pl).

Odnosząc się do pozostałych zmian przewidzianych w projekcie, należy wskazać, że podwyższenie stawki na wyroby rękodzieła artystycznego nie powinno, co do zasady, wpływać na sytuację przedsiębiorców je wytwarzających z uwagi na to, że tego rodzaju preferencja była adresowana głównie do małych przedsiębiorstw, dla których od 2011 r. podniesiono limit zwolnienia podmiotowego do kwoty 150 tys. zł (przedsiębiorcy ci mogą zatem wybrać zwolnienie od VAT, jeżeli uznają, że podwyższona stawka jest dla nich niekorzystna, tzn. że nie mogą przerzucić jej podwyżki w cenie na klienta).

Opodatkowanie usług pocztowych niepowszechnych, świadczonych przez operatora publicznego, wpłynie na sytuację finansową tego operatora, jeżeli rynkowe uwarunkowania nie pozwolą przerzucić mu podatku VAT (z uwzględnieniem możliwości odliczenia podatku naliczonego) na swoich kontrahentów. Obciążenie VAT-em usług pocztowych niepowszechnych nie powinno jednak co do zasady wpływać na nabywców tych usług z uwagi na ich „urynkowienie”. W sytuacji jednak gdyby doszło do podwyżki cen tych usług, to nabywcy nie powinni jej „odczuć”, gdyż co do zasady podatek naliczony z tytułu przedmiotowych usług podlega odliczeniu (nie dotyczy to podmiotów zwolnionych przedmiotowo lub podmiotowo z VAT). Należy jedynie zwrócić uwagę, że możliwość przerzucenia przez operatora podatku VAT jest większa w przypadku usług świadczonych na rzecz podatników rozliczających VAT, gdyż ci nabywcy będą mogli odliczyć naliczony przez operatora podatek. W konsekwencji proponowana zmiana może mieć potencjalny wpływ (dodatni lub ujemny) na wielkość kosztu netto obowiązku świadczenia usług powszechnych przez operatora zobowiązanego do ich świadczenia.

W pozostałym zakresie zmiany nie spowodują skutków mających istotny wpływ na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość. Przewidziane w projekcie zmiany mające na celu usunięcie wątpliwości i doprecyzowanie obecnych regulacji w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług poprawią jednak pewność co do sytuacji prawnej przedsiębiorców.

#### 6. Wpływ aktu prawnego na sytuację i rozwój regionalny

Niniejsza ustawa zmieniająca ustawę nie wywiera wpływu na sytuację i rozwój regionalny.

#### 7. Źródła finansowania

Wprowadzenie w życie regulacji zawartych w ustawie zmieniającej ustawę nie wymaga dodatkowych nakładów finansowych.



8. Opinia o zgodności aktu prawnego z prawem Unii Europejskiej

Projektowana ustawa zmieniająca ustawę jest zgodna z prawem Unii Europejskiej.