

U S T A W A

z dnia

o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹⁾

Art. 1. W ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.²⁾) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 17:

a) w ust. 1 pkt 7:

– lit. b i c otrzymują brzmienie:

„b) nabywcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,

c) dostawa nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 122,”

– dodaje się lit. d w brzmieniu:

„d) w przypadku dostaw towarów wymienionych w poz. 28a-28c załącznika nr 11 do ustawy:

– wartość tych dostaw dokonanych na rzecz nabywcy przez jednego dostawcę w danym dniu, bez kwoty podatku, przekracza kwotę 20 000 zł, lub

– wartość tych dostaw dokonanych na rzecz nabywcy w jednym punkcie sprzedaży w danym dniu, bez kwoty podatku, przekracza kwotę 10 000 zł, w przypadku gdy podatnik nabywa te towary u jednego dostawcy oferującego je w różnych punktach sprzedaży.”

b) po ust. 1b dodaje się ust. 1c i 1d w brzmieniu:

„1c. Przepis ust. 1 pkt 7 stosuje się do dostaw, o których mowa w ust. 1 pkt 7 lit. d, począwszy od dostawy, którą przekroczono kwotę, o której mowa w ust. 1 pkt 7 lit. d.

1d. W przypadku wymienionym w ust. 1 pkt 7, obniżenie wartości dostaw, o których mowa w ust. 1 pkt 7 lit. d, po ich dokonaniu, w szczególności poprzez

¹⁾ Niniejszą ustawą zmienia się ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa oraz ustawę z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych.

²⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2012 r. poz. 1342, 1448, 1529 i 1530, z 2013 r. poz. 35, 1027 i 1608 oraz z 2014 r. poz. 312 i 1171.

udzielenie nabywcy opustu lub obniżki ceny, nie wpływa na określenie podatnika obowiązującego do rozliczenia podatku od tych dostaw.”;

2) w art. 86:

a) po ust. 1 dodaje się ust. 1a – 1l w brzmieniu:

„1a. W przypadku towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów prowadzonej przez podatnika działalności podlegającej opodatkowaniu, jak i do celów innych, których przypisanie w całości działalności podlegającej opodatkowaniu nie jest możliwe, sposób określenia zakresu wykorzystania nabywanych towarów i usług do celów działalności podlegającej opodatkowaniu, zwany dalej „sposobem określenia proporcji”, który odpowiadałby najbardziej specyficznie prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych nabyć, może zostać na wniosek podatnika uznany przez naczelnika urzędu skarbowego.

1b. Wniosek o uznanie sposobu określenia proporcji nie może obejmować okresów rozliczeniowych:

- 1) objętych w dniu złożenia wniosku postępowaniem podatkowym, kontrolą podatkową, postępowaniem kontrolnym prowadzonym przez organ kontroli skarbowej lub postępowaniem przed sądem administracyjnym, lub
- 2) w stosunku do których naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej wydał decyzję określającą zobowiązanie podatkowe, kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1.

1c. Wniosek o uznanie sposobu określenia proporcji powinien zawierać wyczerpujące przedstawienie sposobu jej określenia wraz z dokumentami zawierającymi dane i wyjaśnienia, które potwierdzałyby, że odpowiada on najbardziej specyficznie prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych nabyć.

1d. Naczelnik urzędu skarbowego uznaje sposób określenia proporcji za odpowiadający najbardziej specyficznie prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych nabyć w przypadku, gdy jego zastosowanie:

- 1) zapewnia dokonanie obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wyłącznie w odniesieniu do części podatku naliczonego proporcjonalnie przypadającej na działalność podlegającą opodatkowaniu, oraz

- 2) obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność podlegającą opodatkowaniu oraz do celów innych, których przypisanie w całości działalności podlegającej opodatkowaniu nie jest możliwe.

1e. W przypadku gdy sposób określenia proporcji przedstawiony przez podatnika nie odpowiada najbardziej specyficznie prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych nabyć, naczelnik urzędu skarbowego wskazuje sposób określenia proporcji, który odpowiada najbardziej specyficznie prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych nabyć.

1f. W sprawie uznania sposobu określenia proporcji wydaje się decyzję.

1g. Postępowanie w sprawie uznania sposobu określenia proporcji powinno być zakończone bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia jego wszczęcia.

1h. W przypadku zmiany stosunków gospodarczych powodującej, że uznany sposób określenia proporcji nie odpowiada najbardziej specyficznie prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych nabyć, decyzja w sprawie uznania sposobu określenia proporcji może być na wniosek strony lub z urzędu:

- 1) zmieniona – w przypadku gdy naczelnik urzędu skarbowego jest w posiadaniu dokumentów zawierających dane i wyjaśnienia podatnika umożliwiające wskazanie po tej zmianie sposobu określenia proporcji odpowiadającego najbardziej specyficznie prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych nabyć, lub
- 2) uchylona – w przypadku gdy posiadane przez naczelnika urzędu skarbowego dokumenty zawierające dane i wyjaśnienia podatnika nie umożliwiają wskazania po tej zmianie sposobu określenia proporcji odpowiadającego najbardziej specyficznie prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych nabyć.

1i. Decyzja wydana w przypadku, o którym mowa w ust. 1h, wywołuje skutki prawne od dnia zmiany stosunków gospodarczych, a jeśli nie jest możliwe określenie tego dnia – od początku okresu rozliczeniowego, następującego po okresie rozliczeniowym, w którym doręczono decyzję w sprawie uznania sposobu określenia proporcji.

1j. Postępowanie, o którym mowa w ust. 1h, powinno być zakończone bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu:

- 1) 2 miesięcy od dnia jego wszczęcia – w sprawie zmiany decyzji;
- 2) miesiąca od dnia jego wszczęcia – w sprawie uchylecia decyzji.

1k. W sprawach nieregulowanych w ust. 1a – 1j stosuje się odpowiednio przepisy działu IV Ordynacji podatkowej.

1l. Naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej, weryfikując rozliczenie podatnika w ramach kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej lub postępowania kontrolnego na podstawie przepisów o kontroli skarbowej, może zastosować inny niż przyjęty przez podatnika sposób określenia proporcji, jeżeli nie został on uznany przez naczelnika urzędu skarbowego i nie odpowiada najbardziej specyficznie prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych nabyć oraz różnica wysokości proporcji obliczonych przy zastosowaniu sposobów ich określenia przyjętych przez podatnika i naczelnika urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej jest większa niż 5 punktów procentowych.”,

- b) dodaje się ust. 22 w brzmieniu:

„22. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, przykładowe sposoby określenia proporcji oraz dane, które mogą być wykorzystywane przy jej określaniu, uwzględniając specyfikę prowadzenia działalności przez podatników, uwarunkowania obrotu gospodarczego oraz mając na uwadze umożliwienie wyboru sposobu określenia proporcji przez podatników.”;

- 3) w art. 89a uchyla się ust. 7;

- 4) w art. 89b dodaje się ust. 1b w brzmieniu:

„1b. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, gdy dłużnik na koniec miesiąca, w którym upływa 150. dzień od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze, jest w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji.”;

- 5) w art. 91 ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Po zakończeniu roku, w którym podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 1, jest on obowiązany dokonać korekty kwoty podatku odliczonego zgodnie z art. 90 ust. 2 – 10, z uwzględnieniem zakresu (proporcji) wykorzystania towarów i

usług do działalności opodatkowanej obliczonego dla zakończonego roku podatkowego.”;

- 6) w art. 99 w ust. 7 pkt 3 otrzymuje brzmienie:

„3) są obowiązani do dokonania korekty, o której mowa w art. 89a ust. 4 lub art. 89b ust. 1, lub uprawnieni do dokonania korekty, o której mowa w art. 89b ust. 4.”;

- 7) po art. 100 dodaje się art. 100a w brzmieniu:

„Art. 100a. 1. Podatnicy dokonujący dostawy towarów lub świadczenia usług, dla których podatnikiem jest nabywca, w przypadkach, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym zbiorcze informacje o dokonanych dostawach towarów oraz świadczonych usługach, zwane dalej „informacjami podsumowującymi w obrocie krajowym”.

2. Informacje podsumowujące w obrocie krajowym składa się za okresy rozliczeniowe, w których powstaje obowiązek podatkowy, w terminach przewidzianych dla złożenia przez podatnika deklaracji podatkowych, o których mowa w art. 99 ust. 1 – 3.

3. Informacja podsumowująca w obrocie krajowym powinna zawierać następujące dane:

- 1) nazwę lub imię i nazwisko podatnika składającego informację podsumowującą w obrocie krajowym oraz jego numer identyfikacji podatkowej;
- 2) nazwę lub imię i nazwisko oraz numer identyfikacji podatkowej podatnika nabywającego towary lub usługi;
- 3) łączną wartość dostaw towarów oraz świadczonych usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8 – w odniesieniu do poszczególnych nabywców.

4. W przypadku stwierdzenia błędów w danych zawartych w złożonej informacji podsumowującej w obrocie krajowym, podatnik jest obowiązany złożyć niezwłocznie korektę tej informacji.

5. W przypadku zmiany wartości dostaw towarów lub świadczonych usług, o których mowa w ust. 3 pkt 3, podatnik jest obowiązany skorygować tę wartość w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, za który dokonuje się korekty podstawy opodatkowania w deklaracji podatkowej. Jeżeli korekta dotyczy okresu, za który została złożona informacja podsumowująca, przepis ust. 4 stosuje się odpowiednio.”;

- 8) w art. 102 dodaje się ust. 3 w brzmieniu:

„3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór informacji podsumowującej w obrocie krajowym wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełnienia, terminu i miejsca składania oraz wzór korekty tej informacji wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełnienia, uwzględniając specyfikę dostaw towarów oraz świadczenia usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8.”;

- 9) w art. 105a w ust. 3 w pkt 3 lit. b otrzymuje brzmienie:

„b) wysokość kaucji gwarancyjnej, o której mowa w art. 105b ust. 1, odpowiadała co najmniej jednej piątej kwoty podatku należnego przypadającej na dostawy towarów dokonane w danym miesiącu na rzecz danego podatnika lub kaucja ta wynosiła co najmniej:

- 3 000 000 zł - w przypadku dostawy towarów wymienionych w poz. 1-9 i 12-17 załącznika nr 13 do ustawy;
- 10 000 000 zł - w przypadku dostawy towarów wymienionych w poz. 10 i 11 załącznika nr 13 do ustawy.”;

- 10) w art. 105b:

- a) w ust. 1. zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:

„Podmiot dokonujący dostawy towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do ustawy, nieposiadający zaległości podatkowych w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa, może złożyć w urzędzie skarbowym kaucję gwarancyjną stanowiącą zabezpieczenie zapłaty podatku w związku z dokonywaniem dostaw tych towarów.”,

- b) po ust. 1 dodaje się ust. 1a w brzmieniu:

„1a. Podmiot, o którym mowa w ust. 1, wraz ze złożeniem kaucji gwarancyjnej składa wniosek w sprawie przyjęcia kaucji gwarancyjnej.”,

- c) ust. 2 otrzymuje brzmienie:

„2. Wysokość kaucji gwarancyjnej powinna odpowiadać co najmniej jednej piątej kwoty podatku należnego od przewidywanej przez podmiot, o którym mowa w ust. 1, w danym miesiącu wartości sprzedaży towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do ustawy, z tym że nie może być niższa niż:

- 1) 200 000 zł - w przypadku dostawy towarów wymienionych w poz. 1-9 i 12-17 załącznika nr 13 do ustawy,

- 2) 1 000 000 zł - w przypadku dostawy towarów wymienionych w poz. 10 i 11 załącznika nr 13 do ustawy.”,

d) po ust. 3 dodaje się ust. 3a-3f w brzmieniu:

„3a. Podmiot, o którym mowa w ust. 1, może dokonać zmiany formy złożonej kaucji gwarancyjnej na jedną lub kilka form, o których mowa w ust. 3, o ile zmiana formy kaucji gwarancyjnej nie spowoduje zmniejszenia jej wysokości.

3b. Kaucja gwarancyjna złożona w formie gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej, o których mowa w ust. 3 pkt 2, powinna obejmować zobowiązanie się gwaranta do zapłacenia solidarnie z podmiotem, o którym mowa w ust. 1, któremu udzielił gwarancji, bezwarunkowo i nieodwołalnie, na każde wezwanie właściwego naczelnika urzędu skarbowego, z uwzględnieniem zmiany właściwości naczelnika urzędu skarbowego w przypadkach, o których mowa w art. 105d:

- 1) zabezpieczonej kwoty podatku, jeżeli jej zapłata stanie się wymagalna, oraz
- 2) powstałych po wniesieniu kaucji gwarancyjnej zaległości podatkowych w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa.

3c. Gwarant odpowiada całym swoim majątkiem, solidarnie z podmiotem, o którym mowa w ust. 1, któremu udzielił gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej, za zobowiązanie podatkowe oraz kwoty zaległości podatkowych, o których mowa w ust. 3b, objęte gwarancją do czasu ich wygaśnięcia - do wysokości kwoty gwarancji.

3d. Gwarant dokona zapłaty zabezpieczonej kwoty zobowiązania podatkowego oraz kwoty zaległości podatkowych, o których mowa w ust. 3b, na pierwsze pisemne wezwanie właściwego naczelnika urzędu skarbowego, złożone w okresie trwania odpowiedzialności gwaranta z tytułu udzielonej gwarancji, podpisane przez beneficjenta gwarancji lub osoby przez niego upoważnione.

3e. Wezwanie, o którym mowa w ust. 3d, powinno zawierać także oświadczenie właściwego naczelnika urzędu skarbowego, że zapłacenie żądanych kwot stało się wymagalne.

3f. Przepisy ust. 3b-3e stosuje się odpowiednio w przypadku kaucji gwarancyjnej złożonej w formie, o której mowa w ust. 3 pkt 3.”,

e) ust. 4 otrzymuje brzmienie:

„4. Kaucja gwarancyjna może zostać złożona bezterminowo albo z określonym terminem ważności, liczonym w miesiącach, jednak nie krótszym niż 12 kolejnych miesięcy kalendarzowych, licząc od dnia przyjęcia kaucji gwarancyjnej.”,

f) po ust. 4 dodaje się ust. 4a w brzmieniu:

„4a. W przypadku niespełnienia warunków określonych w ust. 1-4 odmawia się przyjęcia złożonej kaucji gwarancyjnej.”,

g) w ust. 5 pkt 3 otrzymuje brzmienie:

„3) kaucja gwarancyjna podlega zwrotowi, z zastrzeżeniem ust. 8 i 9, w całości albo w części przewyższającej kwotę:

a) 200 000 zł - w przypadku dostawy towarów wymienionych w poz. 1-9 i 12-17 załącznika nr 13 do ustawy,

b) 1 000 000 zł - w przypadku dostawy towarów wymienionych w poz. 10 i 11 załącznika nr 13 do ustawy.”,

h) w ust. 6:

– w pkt 2 dodaje się zdanie drugie w brzmieniu:

„Zdanie pierwsze stosuje się również w przypadku podmiotów usuniętych z wykazu na podstawie art. 105c ust. 5 lub 9 pkt 2-4.”,

– dodaje się pkt 3 w brzmieniu:

„3) nie później niż w terminie 10 dni od dnia odmowy przyjęcia kaucji gwarancyjnej.”,

i) w ust. 8 dodaje się pkt 3 w brzmieniu:

„3) złożenia wniosku o zwrot kaucji w przypadku usunięcia podmiotu z wykazu na podstawie art. 105c ust. 5 lub 9 pkt 2-4, jeśli został on złożony po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym podmiot składający kaucję został usunięty z wykazu.”;

j) w ust. 9 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:

„W przypadku powstania po wniesieniu kaucji gwarancyjnej u podmiotu, o którym mowa w ust. 1, zaległości podatkowej, o której mowa w ust. 1, kaucję gwarancyjną przeznacza się na pokrycie tej zaległości, z wyłączeniem zaległości, których zapłatę odroczone lub rozłożono na raty zgodnie z art. 67a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej.”,

k) po ust. 9 dodaje się ust. 9a i 9b w brzmieniu:

„9a. Od kwoty zwracanej kaucji gwarancyjnej złożonej w formie, o której mowa w ust. 3 pkt 1, przysługują od dnia jej przyjęcia do dnia jej zwrotu odsetki. Stawka odsetek jest równa 30% stopy depozytowej ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim. W zakresie nieuregulowanym stosuje się odpowiednio przepisy wydane na podstawie art. 58 Ordynacji podatkowej.

9b. Odsetki, o których mowa w ust. 9a, podlegają zwrotowi wraz z kwotą kaucji gwarancyjnej na zasadach właściwych dla zwrotu kaucji gwarancyjnej.”,

l) ust. 10 otrzymuje brzmienie:

„10. W sprawie przyjęcia, przedłużenia terminu ważności, zmiany wysokości, zmiany formy oraz zwrotu kaucji gwarancyjnej, w tym z odsetkami, wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.”,

m) dodaje się ust. 11 i 12 w brzmieniu:

„11. Postanowienie, o którym mowa w ust. 10, wydaje się niezwłocznie, nie później niż w terminie 7 dni odpowiednio, od dnia:

- 1) złożenia wniosku w sprawie przyjęcia, przedłużenia terminu ważności, zmiany wysokości lub zmiany formy kaucji gwarancyjnej;
- 2) dokonania zwrotu kaucji gwarancyjnej, w tym z odsetkami.

12. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, określi, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku w sprawie przyjęcia, przedłużenia terminu ważności, zmiany wysokości, zmiany formy oraz zwrotu kaucji gwarancyjnej, o której mowa w ust. 1, uwzględniając konieczność zapewnienia właściwego zabezpieczenia zapłaty podatku w związku z dokonywaniem dostaw towarów, o których mowa w ust. 1, oraz powstałych po wniesieniu kaucji gwarancyjnej zaległości podatkowych w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa.”;

11) w art. 105c:

a) w ust. 5 pkt 2 otrzymuje brzmienie:

„2) jest niższa niż:

- a) 200 000 zł - w przypadku dostawy towarów wymienionych w poz. 1-9 i 12-17 załącznika nr 13 do ustawy,
- b) 1 000 000 zł - w przypadku dostawy towarów wymienionych w poz. 10 i 11 załącznika nr 13 do ustawy

– naczelnik urzędu skarbowego z urzędu usuwa ten podmiot z wykazu.”,

b) ust. 6 otrzymuje brzmienie:

„6. Przepisu ust. 5 pkt 1 nie stosuje się, jeżeli wysokość kaucji gwarancyjnej wynosi co najmniej:

- 1) 3 000 000 zł - w przypadku dostawy towarów wymienionych w poz. 1-9 i 12-17 załącznika nr 13 do ustawy;
- 2) 10 000 000 zł - w przypadku dostawy towarów wymienionych w poz. 10 i 11 załącznika nr 13 do ustawy.”,

c) w ust. 9 pkt 2 otrzymuje brzmienie:

„2) w przypadku upływu terminu ważności całości kaucji gwarancyjnej lub jej części, jeżeli wskutek tego wysokość kaucji gwarancyjnej będzie niższa niż:

- a) 200 000 zł - w przypadku dostawy towarów wymienionych w poz. 1-9 i 12-17 załącznika nr 13 do ustawy,
- b) 1 000 000 zł - w przypadku dostawy towarów wymienionych w poz. 10 i 11 załącznika nr 13 do ustawy

– ostatniego dnia roboczego miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym upłynie ten termin;”;

12) po art. 105c dodaje się art. 105d w brzmieniu:

„Art. 105d. 1. W przypadku zmiany właściwości naczelnika urzędu skarbowego, wskutek czego właściwy dla rozliczeń podatku stał się organ podatkowy inny niż dotychczasowy – organem właściwym w sprawach, o których mowa w art. 105b i art. 105c, jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawie rozliczania podatku, po tej zmianie.

2. Naczelnik urzędu skarbowego właściwy przed zmianą, o której mowa w ust. 1, przekazuje niezwłocznie naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu po tej zmianie, kaucję gwarancyjną wraz z odsetkami, jeśli są należne, złożoną przez podmiot, o którym mowa w art. 105b ust. 1.”;

13) w załączniku nr 11 do ustawy:

a) po poz. 21 dodaje się poz. 21a w brzmieniu:

„21a	24.33.20.0	Arkusze zeberkowane ze stali niestopowej”
------	------------	---

b) po poz. 22 dodaje się poz. 22a – 22c w brzmieniu:

„22a	ex 24.41.20.0	Złoto nieobrobione plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku – wyłącznie złoto o próbie 325 tysięcznych lub
------	---------------	--

		większej, z wyłączeniem złota inwestycyjnego w rozumieniu art. 121 ustawy, z zastrzeżeniem poz. 22b
22b	Bez względu na symbol PKWiU	Złoto inwestycyjne w rozumieniu art. 121 ustawy
22c	ex 24.41.50.0	Metale nieszlachetne platerowane srebrem oraz metale nieszlachetne, srebro lub złoto, platerowane platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu – wyłącznie złoto o próbie 325 tysięcznych lub większej, platerowane platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu”

c) po poz. 28 dodaje się poz. 28a – 28d w brzmieniu:

„28a	ex 26.20.11.0	Przenośne maszyny do automatycznego przetwarzania danych, o masie ≤ 10 kg, takie jak: laptopy i notebooki; komputery kieszonkowe (np. notesy komputerowe) i podobne – wyłącznie komputery przenośne takie jak: tablety, notebooki, laptopy
28b	ex 26.30.22.0	Telefony dla sieci komórkowych lub dla innych sieci bezprzewodowych – wyłącznie telefony komórkowe, w tym smartfony
28c	ex 26.40.60.0	Konsole do gier wideo (w rodzaju stosowanych z odbiornikiem telewizyjnym lub samodzielnym ekranem) i pozostałe urządzenia do gier zręcznościowych lub hazardowych z elektronicznym wyświetlaczem – z wyłączeniem części i akcesoriów
28d	ex 32.12.13.0	Bizuteria i jej części oraz pozostałe wyroby jubilerskie i ich części, ze złota i srebra lub platerowane metalem szlachetnym – wyłącznie części biżuterii i części pozostałych wyrobów jubilerskich ze złota o próbie 325 tysięcznych lub większej tj. niewykończone lub niekompletne wyroby jubilerskie i wyraźne części biżuterii, w tym pokrywane lub platerowane metalem szlachetnym”

14) w załączniku nr 13 do ustawy:

a) poz. 12 otrzymuje brzmienie:

„12	ex 24.41.20.0	Złoto nieobrobione plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku – wyłącznie złoto o próbie mniejszej niż 325
-----	---------------	--

		tysięcznych”
--	--	--------------

b) dodaje się poz. 13-17 w brzmieniu:

„13	24.41.10.0	Srebro nieobrobione plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku
14	24.41.30.0	Platyna nieobrobiona plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku
15	ex 24.41.40.0	Metale nieszlachetne lub srebro, platerowane złotem, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu – wyłącznie srebro, platerowane złotem, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu
16	ex 24.41.50.0	Metale nieszlachetne platerowane srebrem oraz metale nieszlachetne, srebro lub złoto, platerowane platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu – wyłącznie złoto o próbie mniejszej niż 325 tysięcznych i srebro, platerowane platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu
17	ex 32.12.13.0	Biżuteria i jej części oraz pozostałe wyroby jubilerskie i ich części, ze złota i srebra lub platerowane metalem szlachetnym – wyłącznie części biżuterii i części pozostałych wyrobów jubilerskich ze złota o próbie mniejszej niż 325 tysięcznych, ze srebra i z platyny tj. niewykończone lub niekompletne wyroby jubilerskie i wyraźne części biżuterii, w tym pokrywane lub platerowane metalem szlachetnym”

Art. 2. W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.³⁾) w art. 14b po § 5 dodaje się § 5a w brzmieniu:

„§ 5a. Przedmiotem wniosku o interpretację nie mogą być:

- 1) sprawy w zakresie uznawania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania cen transakcyjnych, o których mowa w Dziale IIa;
- 2) sprawy dotyczące sposobu określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności podlegającej opodatkowaniu (sposób określenia proporcji), o

³⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2012 r. poz. 1101, 1342 i 1529, z 2013 r. poz. 35, 985, 1027, 1036, 1145, 1149 i 1289 oraz z 2014 r. poz. 183, 567 i 915.

którym mowa w art. 86 ust. 1a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.⁴⁾).”.

Art. 3. W ustawie z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 907, z późn. zm.⁵⁾) w art. 91 ust. 3a otrzymuje brzmienie:

„3a. Jeżeli złożono ofertę, której wybór prowadziłby do powstania u zamawiającego obowiązku podatkowego zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług, zamawiający w celu oceny takiej oferty dolicza do przedstawionej w niej ceny podatek od towarów i usług, który miałby obowiązek wpłacić zgodnie z obowiązującymi przepisami.”.

Art. 4. 1. W przypadku uiszczenia przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy całości lub części zapłaty na poczet dokonanej od dnia wejścia w życie ustawy dostawy towarów, dla której podatnikiem od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy przestał być nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, do dostawy dokonanej od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepis art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy .

2. W przypadku uiszczenia przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy całości lub części zapłaty na poczet dostawy towarów, dla której podatnikiem od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy stał się nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, korekty rozliczenia tej zapłaty dokonuje się w rozliczeniu za okres, w którym dokonano dostawy tych towarów. Dla rozliczenia odpowiednio kwoty podatku należnego i kwoty podatku naliczonego od zapłaty, o której mowa w zdaniu pierwszym, nie ma potrzeby wystawiania faktury korygującej.

Art. 5. W przypadku gdy podatnik, o którym mowa w art. 86 ust. 1a ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, wystąpi z wnioskiem o uznanie sposobu określenia proporcji w odniesieniu do okresów rozliczeniowych przypadających przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, postępowanie w sprawie uznania sposobu określenia proporcji powinno być zakończone nie później niż w ciągu 5 miesięcy od dnia jego wszczęcia.

⁴⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2012 r. poz. 1342, 1448, 1529 i 1530, z 2013 r. poz. 35, 1027 i 1608 oraz z 2014 r. poz. 312 i 1171.

⁵⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2013 r. poz. 984, 1047 i 1473 oraz z 2014 r. poz. 423, 811, 915 i 768.

Art. 6. 1. Interpretacje przepisów prawa podatkowego (interpretacje indywidualne) wydane w przedmiocie podatku od towarów i usług, wygasają z mocy prawa z dniem 1 lipca 2015 r. w zakresie w jakim dotyczą obliczenia zakresu wykorzystania nabywanych towarów i usług do celów działalności podlegającej opodatkowaniu, w przypadku towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów prowadzonej przez podatnika działalności podlegającej opodatkowaniu, jak i do celów innych, których przypisanie w całości działalności podlegającej opodatkowaniu nie było możliwe, z zastrzeżeniem ust. 2.

2. Jeśli przed dniem 1 lipca 2015 r. podatnikowi zostanie doręczona decyzja w sprawie uzgodnienia sposobu określenia proporcji, o którym mowa w art. 86 ust. 1a ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, wygaśnięcie, o którym mowa w ust. 1, następuje z dniem doręczenia tej decyzji.

Art. 7. Przepisy art. 89a i 89b ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się również do wierzytelności powstałych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 8. Informacje podsumowujące w obrocie krajowym, o których mowa w art. 100a ust. 1 ustawy zmienianej w art. 1 w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, składa się za okresy rozliczeniowe, które przypadają od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 9. W przypadku kaucji gwarancyjnych w formie, o której mowa w art. 105b ust. 3 pkt 1 ustawy zmienianej w art. 1, złożonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, oprocentowanie, o którym mowa w art. 105b ust. 9a ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, nalicza się od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 10. 1. Przepisy art. 105b ust. 3b-3f ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się również do kaucji gwarancyjnych, o których mowa w art. 105b ust. 3 pkt 2 i 3 ustawy zmienianej w art. 1, złożonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, w przypadku gdy:

- 1) od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy złożono wniosek w sprawie:
 - a) przedłużenia terminu ważności przyjętej kaucji gwarancyjnej, lub
 - b) zmiany wysokości złożonej kaucji gwarancyjnej, lub
 - c) zmiany formy kaucji gwarancyjnej, o której mowa w art. 105b ust. 3a ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, jeżeli w ramach dokonywanej zmiany wystąpi co najmniej jedna z form kaucji gwarancyjnej, o których mowa art. 105b ust. 3 pkt 2 lub 3 ustawy zmienianej w art. 1, lub

2) nastąpiła zmiana właściwości naczelnika urzędu skarbowego na podstawie art. 105d ustawy zmienianej w ust. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

2. Jeżeli w przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, podmiot, który złożył kaucję gwarancyjną nie dostosuje w okresie do dnia 31 marca 2015 r. kaucji gwarancyjnej do wymogów, o których mowa w art. 105b ust. 3b-3f ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, naczelnik urzędu skarbowego z urzędu usuwa z dnia 1 kwietnia 2015 r. podmiot z wykazu, o którym mowa w art. 105c ust. 1 ustawy zmienianej w art. 1.

Art. 11. Przepis art. 105b ust. 4 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, nie ma zastosowania do kaucji gwarancyjnych z określonym terminem ważności, złożonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, z wyjątkiem przypadków gdy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy złożono wniosek o przedłużenie terminu ważności kaucji gwarancyjnej.

Art. 12. 1. Podmioty, które przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy wniosły kaucję gwarancyjną, o której mowa w art. 105b ust. 1 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym przed tym dniem, i kaucja ta została przyjęta przed tym dniem, dokonujące od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy dostawy towarów, o których mowa w poz. 10 i 11 załącznika nr 13 do ustawy, są obowiązane do dnia 31 marca 2015 r. podwyższyć kaucję gwarancyjną do wysokości wynikającej z art. 105b ust. 2 pkt 2 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

2. Do dnia 31 marca 2015 r. w przypadkach, o których mowa w ust. 1 stosuje się przepisy art. 105a ust. 3 pkt 3 lit. b, art. 105b ust. 2 i ust. 5 pkt 3, art. 105c ust. 5 pkt 2, ust. 6 i ust. 9 pkt 2 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

3. W okresie do dnia 31 marca 2015 r. w odniesieniu do podmiotów, które przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy wniosły kaucję gwarancyjną, o której mowa w art. 105b ust. 1 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym przed tym dniem, w wysokości 3 000 000 zł i kaucja ta została przyjęta przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, dokonujących od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy dostawy towarów, o których mowa w poz. 10 i 11 załącznika nr 13 do ustawy, stosuje się art. 105a ust. 3 pkt 3 i art. 105c ust. 5 i 6 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 13. Przepis art. 105d ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się odpowiednio w przypadku zmiany właściwości naczelnika urzędu skarbowego, która nastąpiła przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, z tym że zmiany mające miejsce przed tym dniem uznaje się na potrzeby stosowania tego przepisu za dokonane w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 14. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2015 r.

Dyrektor Departamentu
Podatku od Towarów i Usług
Tomasz Trankiewicz

Za zgodność pod
względem prawnym
i redakcyjnym

ZASTĘPCA DYREKTORA
Departamentu Prawnego

[Signature] p.0946
Krzysztof Łuczka

UZASADNIENIE

I. Wprowadzenie

Projektowana ustawa wprowadza zmiany w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”, w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.), zwanej dalej „Ordynacją podatkową” oraz w ustawie z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 907, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą o zamówieniach publicznych.

Przedmiotowa regulacja zakłada wprowadzenie zmian w przepisach ustawy o VAT, mających na celu przede wszystkim pełniejsze dostosowanie przepisów o podatku od towarów i usług do prawa unijnego wynikającego z wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE).

Dotyczy to w szczególności dostosowania przepisów do wyroku TSUE w sprawie C-511/10 w powiązaniu z wyrokiem w sprawie C-437/06 w zakresie uzgadniania z organem podatkowym proporcji (przy odliczaniu VAT) w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych (podlegających i niepodlegających systemowi VAT).

Ponadto niezbędne jest wprowadzenie zmian pośrednio realizujących zasady prawa unijnego, w szczególności zasadę proporcjonalności i neutralności. Zmiany te obejmują m.in. doprecyzowanie przepisów w zakresie tzw. ulgi na złe długi. Ulga na złe długi umożliwia wierzycielowi obniżenie podstawy opodatkowania oraz podatku należnego w sytuacji, gdy dłużnik w określonym terminie nie zapłaci za zakupione towary i usługi. Dłużnik jest wówczas zobowiązany do odpowiedniego zmniejszenia odliczonego podatku naliczonego. Nie jest możliwe skorzystanie przez wierzyciela z ww. ulgi w przypadku, gdy dłużnik jest w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji podczas gdy dłużnik w takiej sytuacji stosowną korektę musi przeprowadzić. Istnieje zatem uzasadniona konieczność zmniejszenia w takim przypadku asymetrii w stosowaniu tej instytucji.

Podobnie istnieje konieczność wprowadzenia zmian w przepisach w zakresie ulgi na złe długi dotyczących możliwości korzystania z ulgi na złe długi w sytuacji, gdy między wierzycielem a dłużnikiem istnieją powiązania.

Niniejszy projekt ustawy przewiduje również rozszerzenie, ale i doprecyzowanie przepisów w zakresie tzw. mechanizmu odwróconego obciążenia dla niektórych towarów (ang. reverse charge mechanism¹), w celu zapewnienia większej skuteczności i uszczelnienia systemu VAT za pomocą tego instrumentu. W związku z potwierdzeniem występowania nadużyć w rozliczaniu VAT niezbędne jest przede wszystkim objęcie tym mechanizmem kolejnych towarów. Ponadto zasadne jest wprowadzenie w zakresie tego mechanizmu zmian mających na celu pełniejszą realizację zasady neutralności i proporcjonalności podatku VAT. Bez szkody dla tej instytucji, możliwe jest w odniesieniu do niektórych transakcji i niektórych podatników wyłączenie stosowania tego mechanizmu, co zmniejszy obowiązki administracyjne podatników nabywających te towary.

W celu zapewnienia większej skuteczności tego instrumentu wskazane jest również uzyskiwanie od sprzedawców informacji o dokonanych przez nich transakcjach (pozwoli to

¹ Pojęcia: mechanizm odwróconego lub odwrotnego obciążenia czy system reverse charge są synonimami, w uzasadnieniu stosuje się je zatem zamiennie.

na sprawdzenie czy nabywcy wywiązują się z nałożonego na nich obowiązku rozliczenia podatku).

Niniejsza regulacja przewiduje również zmiany w zakresie wprowadzonej od 1 października 2013 r. w celu ograniczenia nasilającego się procederu wyłudzenia podatku VAT w obrocie niektórymi towarami, instytucji odpowiedzialności podatkowej nabywcy za zobowiązania podatkowe w VAT sprzedawcy (towary wymienione w załączniku nr 13 do ustawy o VAT). Przewiduje się rozszerzenie stosowania tej instytucji na nowe towary, przy jednoczesnym wyłączeniu niektórych towarów dotychczas wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy, z uwagi na objęcie ich mechanizmem odwróconego obciążenia.

Ponadto po kilku miesiącach stosowania przepisów o odpowiedzialności podatkowej pojawiła się konieczność doprecyzowania (zmiany o charakterze proceduralnym i porządkowym) przepisów dotyczących instytucji kaucji gwarancyjnej, stanowiącej jedną z przesłanek wyłączających odpowiedzialność podatkową nabywcy (nabywca nie ponosi ewentualnej odpowiedzialności w przypadku gdy sprzedawca wniósł kaucję gwarancyjną w odpowiedniej wysokości i został umieszczony w odpowiednim wykazie).

Rozszerzenie zakresu stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia w ww. zakresie wymaga również dokonania zmiany ustawy o zamówieniach publicznych.

II. Zmiany w zakresie mechanizmu odwróconego obciążenia

Jednym z głównych celów przedmiotowego projektu jest ograniczenie oszustw i nadużyć w podatku od towarów i usług, w szczególności wyłudzeń podatku oraz unikania opodatkowania, w odniesieniu do transakcji, których przedmiotem są towary uznane za szczególnie podatne na te oszustwa, jak również uszczelnienie już istniejących instrumentów ich zwalczania.

Przepisy ustawy o VAT muszą pozostawać w zgodzie z systemem podatku od wartości dodanej obowiązującym państwa członkowskie Unii Europejskiej. Rzeczpospolita Polska od dnia przystąpienia do Unii Europejskiej jest związana postanowieniami traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez jej instytucje. Ustawodawstwa państw członkowskich Unii Europejskiej podlegają zatem ścisłej harmonizacji w zakresie konstrukcji systemu podatku od wartości dodanej (w Polsce funkcjonujący jako podatek od towarów i usług), co oznacza, iż są one zobowiązane do przestrzegania zgodności krajowych uregulowań w zakresie opodatkowania tym podatkiem z przepisami prawa unijnego, w szczególności z przepisami dyrektywy 2006/112/WE Rady 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.) – dalej „dyrektywa 2006/112/WE”.

Oszustwa w podatku VAT przyjmują często formę zorganizowaną (np. transakcje karuzelowe), w której istotnym elementem jest wykorzystanie tzw. słupów (podmiotów z reguły nieposiadających majątku, z założenia nierozliczających podatku). Celem takich działań jest tworzenie łańcuchów transakcji mających na celu uniknięcie opodatkowania VAT (wyłudzenie podatku), co umożliwia oferowanie towaru po znacznie zaniżonej cenie („pomniejszonej” o VAT) i zaburza uczciwą konkurencję na wspólnym rynku.

Co do zasady, eliminacja takich nieprawidłowości dokonuje się w ramach działań kontrolnych. Jednakże w pewnych szczególnych przypadkach, kiedy na danym rynku występują oszustwa na skalę, gdzie działania kontrolne nie dają określonego rezultatu, wówczas państwo członkowskie może (w zakresie określonych towarów) wprowadzić mechanizm odwróconego obciążenia VAT (ang. reverse charge mechanism).

Mechanizm odwróconego obciążenia jest stosowanym w Unii Europejskiej instrumentem w walce z oszustwami, dopuszczonym dyrektywą 2006/112/WE jedynie wobec zamkniętego katalogu transakcji (art. 199-199a dyrektywy 2006/112/WE). Zakłada on przeniesienie obowiązku rozliczenia podatku z dostawcy na nabywcę, stanowi więc odstępstwo od generalnej zasady, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik dokonujący dostawy towarów lub świadczenia usług (w myśl art. 193 dyrektywy 2006/112/WE). Taka forma rozliczeń ma charakter szczególny i – jak już wspomniano – może być stosowana wyłącznie w wyjątkowych sytuacjach.

Polska po raz pierwszy skorzystała z tego rozwiązania w odniesieniu do obrotu złomem oraz uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych, wprowadzając je z dniem 1 kwietnia 2011 r. nowelizacją ustawy o VAT (vide: ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach, Dz. U. Nr 64, poz. 332), mając podstawę dla takiego działania w art. 199 ust. 1 lit. d) oraz w art. 199a ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE. Ponadto z dniem 1 lipca 2011 r. do przepisów ustawy o VAT (vide: ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz ustawy o transporcie drogowym, Dz. U. Nr 134, poz. 780) został wprowadzony załącznik nr 11, zawierający zamknięty katalog towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia, opisanych za pomocą nomenklatury PKWiU. Z dniem 1 października 2013 r. katalog ten uległ rozszerzeniu o dodatkowe towary z grupy tzw. złomu i niektórych innych odpadów, miedzi oraz o szeroką grupę wyrobów stalowych, w tym m.in. pręty stalowe, w odniesieniu do których zdiagnozowano największą skalę nadużyć (vide: ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2013 r. poz. 1027).

Jednocześnie na forum Unii Europejskiej – w odpowiedzi na problem oszustw w podatku VAT na jednolitym rynku – podjęto decyzję o rozszerzeniu katalogu towarów wrażliwych na oszustwa, w odniesieniu do których możliwe jest wprowadzenie mechanizmu odwróconego obciążenia, m.in. na dostawę telefonów komórkowych, laptopów i tabletów oraz konsol do gier wideo. Zaproponowano również tzw. mechanizm szybkiego reagowania na oszustwa związane z VAT. Zmiany te zostały wprowadzone dyrektywami 2013/42/UE i 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r. zmieniającymi dyrektywę 2006/112/WE, które weszły w życie w dniu 15 sierpnia 2013 r.

Mechanizm odwróconego obciążenia – obok działań kontrolnych oraz instytucji odpowiedzialności solidarnej – stanowi jeden z istotnych elementów całego pakietu działań zorientowanych na wyeliminowanie z rynku podmiotów nieuczciwych. Jako szczególna forma rozliczeń jest stosowany wyłącznie w obrocie profesjonalnym – znajduje zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do transakcji dokonywanych na rzecz innych podatników, w konsekwencji pozostaje bez wpływu na zakupy dokonywane przez konsumentów (nieprowadzących działalności gospodarczej).

Niniejszy projekt przewiduje rozszerzenie i doprecyzowanie przepisów w zakresie tzw. mechanizmu odwróconego obciążenia dla niektórych towarów, w celu zapewnienia większej skuteczności i uszczelnienia tego instrumentu.

Rozszerzenie zakresu towarów objętych mechanizmem odwróconego obciążenia

W związku z potwierdzoną działaniami kontrolnymi rosnącą skalą oszustw w podatku VAT w pewnych obszarach niezbędne jest objęcie mechanizmem odwróconego obciążenia kolejnych towarów. W przypadku wyrobów ze stali proponuje się natomiast niewielką

korektę, tak aby objąć tym mechanizmem towary niemal identyczne do tych, które zostały już objęte tym mechanizmem.

Celem realizacji powyższego proponuje się w **art. 1 pkt 13** projektu ustawy modyfikację załącznika nr 11 do ustawy o VAT, zawierającego katalog towarów, wobec których znajduje zastosowanie mechanizm odwróconego obciążenia w rozliczeniach podatku VAT. Przewiduje się dodanie do tego załącznika poz. 21a, 22a-22c i 28a-28d, wskutek czego odwróconym obciążeniem zostaną objęte następujące towary:

- towary z kategorii stali, zaklasyfikowane do PKWiU 24.33.20.0 „*Arkusze żeberkowane ze stali niestopowej*” (proponowana poz. 21a załącznika nr 11 do ustawy o VAT – art. 1 pkt 13 lit. a projektu).

Powyższe towary nie są obecnie objęte odwrotnym obciążeniem, podczas gdy są bardzo zbliżone do towarów objętych tym mechanizmem, klasyfikowanych według nomenklatury PKWiU do grupowania 24.10.51.0 „*Wyroby płaskie walcowane, o szerokości ≥ 600 mm, ze stali niestopowej, platerowane, powlekane lub pokrywane*”. Analiza wskazanych grup PKWiU przemawia za tym, aby ujednolicić rozliczenia dla tych towarów.

- złoto w postaci surowca lub półproduktu (o próbie 325 tysięcznych lub większej) oraz złoto inwestycyjne w sytuacji gdy podatnik skorzystał z opcji opodatkowania (proponowana poz. 22a-22c i 28d załącznika nr 11 do ustawy o VAT – art. 1 pkt 13 lit. b i c projektu).

Obecnie mechanizm odwrotnego obciążenia obowiązuje wyłącznie dla określonych kategorii złomu i surowców wtórnych z metali szlachetnych, w tym złota (poz. 34 i 37 załącznika nr 11 do ustawy o VAT). Jednocześnie obrót złotem w postaci surowca lub półproduktu jest objęty odpowiedzialnością solidarną i obowiązkiem stosowania jednomiesięcznych okresów rozliczeniowych (poz. 12 załącznika nr 13 do ustawy o VAT).

Analiza działania tych mechanizmów (również na podstawie ustaleń poczynionych przez służby kontrolne) na rynku obrotu złotem wskazuje na konieczność zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia dla złota na podstawie szczególnej regulacji dla tego towaru (art. 198 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE), zezwalającej na jego wprowadzenie dla dostaw złota w postaci surowca lub półproduktu (o próbie 325 tysięcznych lub większej) oraz dostaw złota inwestycyjnego, w sytuacji gdy podatnik skorzystał z opcji opodatkowania. Przepis ten umożliwia również objęcie systemem reverse charge złota platerowanego platyną, nieobrobionego inaczej niż do stanu półproduktu, oraz części biżuterii i części pozostałych wyrobów jubilerskich ze złota, tj. niewykończone lub niekompletne wyroby jubilerskie i wyraźne części biżuterii, w tym pokrywane lub platerowane metalem szlachetnym.

Jednocześnie – w związku z propozycją objęcia mechanizmem odwróconego obciążenia złota inwestycyjnego w przypadku gdy podatnik skorzystał z opcji jego opodatkowania, przewidzianej w art. 123 ustawy o VAT – konieczne jest wprowadzenie zmiany porządkowej w art. 17 ust. 1 pkt 7 lit. c ustawy o VAT – art. 1 pkt 1 lit. a tiret pierwsze projektu. Zmiana ta polega na dodaniu w ww. przepisie warunku, że mechanizm odwróconego obciążenia w odniesieniu do złota inwestycyjnego znajduje zastosowanie tylko wtedy gdy jego dostawa nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 122 ustawy o VAT.

- telefony komórkowe, w tym smartfony, komputery przenośne takie jak: tablety, notebooki, laptopy, etc. oraz konsole do gier wideo (proponowana poz. 28a-28c załącznika nr 11 do ustawy o VAT – art. 1 pkt 13 lit. c projektu).

Projekt zakłada rozszerzenie stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia na niektóre towary z kategorii elektroniki – dotychczas nieobjęte tym mechanizmem – co jest również wynikiem analizy tej branży pod kątem szczególnej wrażliwości na oszustwa w podatku VAT, potwierdzonej wzmożonymi działaniami kontrolnymi, wskazującymi na rosnącą aktywność podmiotów nieuczciwych w tym obszarze.

Celem regulacji jest objęcie mechanizmem odwróconego obciążenia wyłącznie komputerów przenośnych, takich jak: tablety, notebooki, laptopy (obejmujących również urządzenia występujące pod nazwami: palmtop, notebook, netbook, minibook, chromebook, desktop, ultrabook, itp.). Regulacja ta nie obejmuje natomiast towarów takich jak np. przenośne terminale umożliwiające odczytywanie kodów kreskowych, czy przenośne urządzenia do identyfikacji biometrycznej (zdolne do zbierania np. odcisków palców, obrazów tęczówki oka, czy zdjęć twarzy). W konsekwencji tego zaproponowana poz. 28a załącznika nr 11 do ustawy o VAT, tj. 26.20.11.0 – *Przenośne maszyny do automatycznego przetwarzania danych, o masie ≤ 10 kg, takie jak: laptopy i notebooki; komputery kieszonkowe (np. notesy komputerowe) i podobne*, została zawężona wyłącznie do komputerów przenośnych takich jak: tablety, notebooki i laptopy (dodano przedrostek ex).

Projekt zakłada również objęcie mechanizmem odwróconego obciążenia telefonów komórkowych, w tym smartfonów. W tym celu zaproponowano w poz. 28b załącznika nr 11 do ustawy o VAT zawężenie grupowania PKWiU 26.30.22.0 – *Telefony dla sieci komórkowych lub dla innych sieci bezprzewodowych*, wyłącznie do tych towarów (dodano przedrostek ex).

Proponuje się także objęcie systemem reverse charge konsol do gier wideo, takich z których obraz odtwarzany jest na odbiorniku telewizyjnym, monitorze lub innym zewnętrznym ekranie lub powierzchni, jak i urządzeń do gier wideo mających niezależny monitor obrazowy, nawet przenośnych. W tym celu w poz. 28c załącznika nr 11 do ustawy o VAT z grupowania PKWiU 26.40.60.0 - *Konsole do gier wideo (w rodzaju stosowanych z odbiornikiem telewizyjnym lub samodzielnym ekranem) i pozostałe urządzenia do gier zręcznościowych lub hazardowych z elektronicznym wyświetlaczem*, wyłączono części i akcesoria do tych towarów, takie jak kasety z gramami, sterowniki gier, czy kierownice (dodano przedrostek ex).

Ograniczenie stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia do podatników VAT czynnych

Wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do towarów wymienionych w zał. nr 11 do ustawy miało na celu przeciwdziałanie nieprawidłowościom polegającym m.in. na wyłudzeniu zwrotów podatku przez nieuczciwe podmioty, poprzez przerzucenie obowiązku rozliczenia podatku na nabywcę (dla którego – pod warunkiem wykonywania czynności opodatkowanych – należny podatek jest jednocześnie podatkiem naliczonym). Tym samym, w przypadku, gdy nabywcą tych towarów jest podatnik objęty zwolnieniem od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT, jak również wykonujący wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT, zasadne jest stosowanie zasad ogólnych. Podatnikom tym nie przysługuje bowiem prawo, o którym mowa w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, tj. do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktur potwierdzających nabycie towarów i usług lub do zwrotu tego podatku. Natomiast konieczność rozliczenia przez tych podatników podatku w związku z nabyciem przez nich towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT może stanowić pewne

obciążenie w ich działalności. W chwili obecnej podatnicy ci są bowiem zobligowani zarówno do wpłacenia na konto urzędu skarbowego podatku VAT od takich transakcji, jak też do złożenia w tym organie podatkowym deklaracji VAT-9M za miesiąc, w którym powstanie z tego tytułu obowiązek podatkowy (złożenie deklaracji podatkowej oraz zapłata podatku powinno nastąpić do 25. dnia miesiąca następującego po tym, w którym powstał obowiązek podatkowy).

W związku z powyższym proponuje się zawężenie stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia tylko do sytuacji, gdy nabywcą tych towarów jest podatnik VAT czynny. Stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia wobec wszystkich podatników VAT (zarówno czynnych jak i zwolnionych) nie jest bowiem konieczne z punktu widzenia proporcjonalności tego szczególnego środka przeciwdziałania oszustwom w podatku od towarów i usług. Weryfikację statusu nabywcy ułatwi wprowadzana baza on-line, za pomocą której będzie można potwierdzić status podatników zarejestrowanych jako podatników VAT czynnych.

Celem realizacji powyższego w **art. 1 pkt 1 tiret pierwsze** projektu proponuje się modyfikację art. 17 ust. 1 pkt 7 lit. b ustawy o VAT poprzez wprowadzenie warunku posiadania przez nabywcę towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia statusu zarejestrowanego czynnego podatnika VAT. Zmiana ta wyłącza zatem z tego mechanizmu dostawy towarów realizowane na rzecz podatników korzystających ze zwolnienia z VAT podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9, jak również wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT. W konsekwencji podatnicy posiadający status podatników zwolnionych z podatku VAT nie będą musieli – tak jak ma to miejsce obecnie – rozliczać podatku w przypadku dokonania zakupu towarów objętych mechanizmem reverse charge.

Druga z proponowanych zmian w **art. 1 pkt 1 tiret pierwsze** projektu – modyfikacja art. 17 ust. 1 pkt 7 lit. c ustawy o VAT – polega na doprecyzowaniu warunku stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia dotyczącego charakteru realizowanych dostaw i związana jest z objęciem tym mechanizmem dostaw złota inwestycyjnego. Szczegółowe uzasadnienie wprowadzanej zmiany znajduje się w poprzedniej części opisującej rozszerzenie zakresu towarów objętych tym mechanizmem, tj. złota w postaci surowca lub półproduktu oraz dostaw złota inwestycyjnego jeżeli podatnik skorzystał z opcji opodatkowania.

Ograniczenie stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia do dostaw niektórych towarów powyżej określonego limitu kwotowego

W przypadku nabycia niewielkiej ilości towarów, których dostawa objęta jest mechanizmem reverse charge (niewielka kwota podatku naliczonego), ryzyko wystąpienia nadużyć, które były przesłanką do wprowadzenia tego mechanizmu, jest niewielkie, a sytuacja ta wymaga od nabywcy stosowania szczególnych zasad. W projekcie proponuje się zatem ustanowienie progu kwotowego, po przekroczeniu którego znajdowałby zastosowanie mechanizm odwróconego obciążenia VAT.

Omawianej regulacji przyświeca w szczególności cel zredukowania obciążeń dla podatników dokonujących transakcji o niskiej wartości, przy jednoczesnym założeniu zachowania skuteczności mechanizmu odwróconego obciążenia w ograniczaniu oszustw i nadużyć w podatku VAT. Za optymalne wydaje się przyjęcie tego limitu na poziomie 20.000 zł (wartość – bez kwoty podatku – dostaw dokonanych na rzecz jednego nabywcy w danym dniu) lub 10.000 zł – w przypadku gdy podatnik nabywa w danym dniu towary u jednego dostawcy w różnych punktach sprzedaży. Zaproponowana wysokość limitu została

skonstruowana w oparciu o praktykę innych państw członkowskich Unii Europejskiej, gdzie z reguły stosuje się równowartość kwoty 5.000 euro (co odpowiada kwocie około 20.000 zł). Z uwagi na transgraniczny charakter oszustw i nadużyć w podatku VAT dokonywanych przy wykorzystaniu specyfiki rozliczeń obowiązujących dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, uzasadnione jest zatem ustanowienie limitu kwotowego, od którego znajdzie zastosowanie mechanizm odwróconego obciążenia VAT, na poziomie adekwatnym do stosowanego przez inne państwa członkowskie, w tym sąsiadujące z Polską.

Ponieważ w trakcie konsultacji założeń do niniejszego projektu ustawy wiele podmiotów zgłosiło zastrzeżenia co do zasadności wprowadzenia przedmiotowego limitu w odniesieniu do obrotu wszystkimi towarami objętymi mechanizmem odwróconego obciążenia (jako rozwiązania zwiększającego ryzyko „powrotu” podmiotów nieuczciwych na rynki, na których dzięki wprowadzeniu mechanizmu reverse charge oszustwa i nadużycia w podatku VAT zostały znacznie ograniczone) proponuje się zawężenie stosowania przedmiotowego warunku kwotowego wyłącznie do obrotu telefonami komórkowymi, w tym smartfonami, komputerami przenośnymi takimi jak: tablety, notebooki, laptopy, etc. oraz konsolami do gier wideo (jako towarów niewymagających dalszej „obróbki”). Powrót do dyskusji nad zasadnością wprowadzenia tego limitu w odniesieniu do pozostałych towarów (w tym w zakresie złomu i stali) objętych tym mechanizmem uzależniony będzie od efektów szczegółowej analizy funkcjonowania tego rozwiązania w odniesieniu do telefonów komórkowych i komputerów przenośnych.

Wskazane powyżej propozycje znajdują swoje odzwierciedlenie w dodawanej lit. d do art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT – art. 1 pkt 1 lit. a tiret drugie projektu. W konsekwencji, zgodnie z treścią dodawanego przepisu, mechanizm odwróconego obciążenia znajdzie zastosowanie do dostaw telefonów komórkowych (w tym smartfonów), komputerów przenośnych takich jak: tablety, notebooki, laptopy, etc. oraz konsol do gier wideo dokonanych na rzecz jednego nabywcy przez jednego dostawcę w danym dniu o wartości przekraczającej, bez kwoty podatku, kwotę 20.000 zł (w przypadku, gdy podatnik nabywa w danym dniu towary u jednego dostawcy oferującego je w różnych punktach sprzedaży, proponuje się limit wartości dostarczanych towarów, bez kwoty podatku, w wysokości 10.000 zł).

W związku z wprowadzeniem wyżej opisanego limitu kwotowego konieczne jest jednoznaczne określenie momentu, od którego podatnik powinien stosować mechanizm odwróconego obciążenia (art. 1 pkt 1 lit. b projektu). W tym celu proponuje się w dodawanym w art. 17 ustawy o VAT ust. 1c aby ww. regulacja miała zastosowanie począwszy od dostawy, którą nastąpi przekroczenie tego limitu. Obniżenie natomiast wartości dokonanej transakcji (np. skutek udzielenia rabatu) pozostanie bez wpływu na określenie podatnika obowiązującego do rozliczenia podatku od tych dostaw (dodawany w art. 17 ustawy o VAT ust. 1d). Jeżeli zatem po dokonaniu dostawy telefonów komórkowych, komputerów przenośnych czy też konsol do gier wideo, do której opodatkowania w związku z przekroczeniem ustawowych limitów obowiązany będzie nabywca, zostanie obniżona wartość tejże dostawy (np. rabat udzielony ex post) poniżej ustawowego limitu, brak będzie podstaw do zmiany podatnika zobowiązanego do opodatkowania tej dostawy.

Analogicznie, w przypadku dokonania na rzecz nabywcy w danym dniu przez jednego dostawcę kilku dostaw tych towarów, których łączna wartość przekroczy ustanowione limity, w związku z czym do opodatkowania dostawy, którą przekroczone ww. limity zobowiązany będzie nabywca, a następnie obniżenia wartości którejkolwiek (bądź wszystkich) z dokonanych dostaw (np. poprzez udzielenie rabatu), w wyniku czego łączna wartość tych dostaw nie przekroczy ustawowych kwot limitów, również brak będzie podstaw do zmiany podatnika, który pierwotnie był zobowiązany do opodatkowania danej dostawy.

Przepisy przejściowe

W **art. 4** projektu wprowadza się przepisy przejściowe regulujące kwestię rozliczeń dokonywanych na przełomie roku 2014/2015 w związku z wprowadzeniem nowego zakresu mechanizmu odwróconego obciążenia.

W przypadku zatem uiszczenia przed dniem 1 stycznia 2015 r. całości lub części zapłaty na poczet dostawy towarów, która od dnia 1 stycznia 2015 r.:

- nie byłaby objęta już tym mechanizmem (sprzedaż na rzecz podatnika zwolnionego z VAT) – dostawa towarów dokonana po dniu 31 grudnia 2014 r. – podobnie jak wniesiona zaliczka – objęta będzie mechanizmem odwróconego obciążenia.
- będzie objęta tym mechanizmem (dodatkowe towary ze stali, złoto w postaci surowca lub półproduktu, dostawy powyżej limitów kwotowych telefonów komórkowych, komputerów przenośnych oraz konsol do gier) – zasadne będzie dokonanie „na bieżąco” korekty opodatkowania tej zaliczki i objęcie jej mechanizmem odwróconego obciążenia.

Mając na uwadze to, że ostateczna realizacja dostawy towaru jest zasadniczo warunkiem koniecznym opodatkowania czynności zapłaty całości lub części ceny – skorzystania z prawa do odliczenia przez nabywcę towaru – (vide: wyrok TSUE w sprawie C-107/13), a co za tym idzie występuje ścisły związek między zapłatą ceny a realizowaną dostawą (opodatkowanie zapłaty ceny ma niejako charakter warunkowy), zasadne jest określenie zasad rozliczeń całej transakcji (na którą składają się oba te zdarzenia), w sytuacji gdy zapłata oraz dostawa realizowane są odpowiednio przed i po wejściu w życie wskazanych regulacji, w sytuacji gdy przepisy te różnie określają podmiot zobowiązany do rozliczania podatku z tego tytułu). Zgodnie bowiem z dyrektywą 2006/112/WE do rozliczenia podatku z tytułu jednej dostawy może być zobowiązany tylko jeden podatnik.

Dodatkowo – celem uproszczenia tych rozliczeń – wprowadza się w **ust. 2 art. 4 projektu** zapis stanowiący o tym, że korekty dokonane wcześniej rozliczenia dokonuje się na bieżąco, tj. w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła dostawa towarów.

Zauważyć należy, że wprowadzane przepisy przejściowe niewątpliwie ułatwią podatnikom rozliczanie ww. transakcji, poprzez jednoznaczne wskazanie sposobu dokonania rozliczenia podatku. Korekty dokonane przez sprzedawcę i nabywcę będą odbywały się na bieżąco, zatem nie będą wiązały się z żadnymi konsekwencjami podatkowymi dla tych podmiotów. Jednocześnie zagwarantują przedsiębiorcom pewność prawną, niezbędną do bieżącego prowadzenia działalności gospodarczej. Podkreślenia wymaga, że analogiczne zasady rozliczania podatku od transakcji mających miejsce w okresie, w którym następuje zmiana sposobu ich opodatkowania poprzez objęcie mechanizmem reverse charge, stosowane były w przypadku wcześniejszych zmian legislacyjnych w tym zakresie, np. w odniesieniu do transakcji, które zostały objęte tym mechanizmem od dnia 1 października 2013 r. (na podstawie przepisów ustawy z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – Dz. U. poz. 1027).

III. Zmiany w zakresie informacji podsumowujących

Celem uszczelnienia systemu odwróconego obciążenia oraz realizacji warunku wprowadzenia tego systemu w odniesieniu do niektórych towarów (art. 199a ust. 1b dyrektywy 2006/112/WE) konieczne jest wprowadzenie w zakresie dostaw objętych tym systemem obowiązku składania krajowych informacji podsumowujących – **art. 1 pkt 7 i 8 projektu**.

Pozwoli to w większym stopniu objąć kontrolą te transakcje, co przyczyni się do skuteczniejszego ograniczenia nadużyć. Proponuje się, aby sprzedawcy składali naczelnikowi urzędu skarbowego w obrocie krajowym informacje podsumowujące, zawierające zbiorcze informacje o dokonanych przez nich transakcjach objętych odwrotnym obciążeniem, z tytułu których podatek powinien rozliczyć nabywca (proponowany art. 100a ust. 1 ustawy o VAT). Na podstawie danych z tych informacji będzie możliwe sprawdzenie, czy nabywcy wywiązali się z obowiązku rozliczenia podatku. W projektowanych przepisach (ust. 2-3 art. 100a ustawy o VAT) uregulowane zostaną zasady i termin składania informacji podsumowujących. Proponuje się, aby informacje te były składane za okresy rozliczeniowe, w których powstaje obowiązek podatkowy, w terminach przewidzianych dla złożenia przez podatnika deklaracji podatkowych, o których mowa w art. 99 ust. 1 – 3 ustawy o VAT.

Przedmiotowa informacja powinna zawierać następujące dane:

- 1) nazwę lub imię i nazwisko podatnika składającego informację podsumowującą w obrocie krajowym oraz jego NIP;
- 2) nazwę lub imię i nazwisko oraz NIP podatnika nabywającego towary lub usługi;
- 3) łączną wartość dostaw towarów oraz świadczonych usług, dla których podatnikiem jest nabywca – w odniesieniu do poszczególnych kontrahentów.

W przypadku stwierdzenia błędów w danych zawartych w złożonej informacji podsumowującej w obrocie krajowym, podatnik byłby obowiązany złożyć niezwłocznie korektę tej informacji (ust. 4 art. 100a ustawy o VAT). W sytuacji natomiast zmiany wartości dostaw towarów lub świadczonych usług, objętych odwrotnym obciążeniem, podatnik jest obowiązany skorygować tę wartość w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, za który dokonuje się korekty podstawy opodatkowania w deklaracji podatkowej. Jeżeli zatem korekta dotyczy okresu, za który została już złożona informacja podsumowująca korekty powinien dokonać niezwłocznie (proponowany ust. 5 art. 100a ustawy o VAT). Dodatkowo w art. 102 ustawy o VAT proponuje się dodanie ust. 3, na podstawie którego minister do spraw finansów publicznych otrzyma upoważnienie do ustalenia wzoru informacji podsumowującej w obrocie krajowym wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełnienia, terminu i miejsca składania oraz wzoru korekty tej informacji wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełnienia, przy uwzględnieniu specyfiki transakcji objętych odwrotnym obciążeniem.

Ponadto proponuje się wprowadzenie przepisu przejściowego (art. 8 projektu), zgodnie z którym informacje podsumowujące będą składane za okresy rozliczeniowe, które przypadają od dnia wejścia w życie ustawy.

IV. Zmiany w zakresie odliczania podatku naliczonego w odniesieniu do zakupionych towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych (podlegających i niepodlegających systemowi VAT).

Projektowane regulacje wprowadzają zmiany w przepisach ustawy o VAT mające na celu pełniejsze dostosowanie przepisów o podatku VAT do prawa unijnego wynikającego z wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). Dotyczy to w szczególności dostosowania przepisów do wyroku TSUE w sprawie C-511/10 w powiązaniu z wyrokiem w sprawie C-437/06 w zakresie uzgadniania z organem podatkowym proporcji (przy odliczaniu VAT) w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych (podlegających i niepodlegających systemowi VAT).

W przypadku gdy podatnik wykonuje równocześnie działalność podlegającą opodatkowaniu VAT, tzn. opodatkowaną lub zwolnioną z podatku, i działalność niepodlegającą takiemu opodatkowaniu, tzn. nienależącą do zakresu stosowania dyrektywy 2006/112/WE, odliczenie podatku naliczonego od wydatków poniesionych przez podatnika jest dopuszczalne tylko w takim zakresie, w jakim wydatki te można przyporządkować działalności podlegającej VAT w rozumieniu dyrektywy 2006/112/WE (vide: przykładowo pkt 30-31 wyroku TSUE w sprawie C-437/06, pkt 39 wyroku TSUE w sprawie C-515/07).

W polskich przepisach powyższe realizuje przede wszystkim art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

Przepisy dyrektywy nie obejmują jednak regulacji, których przedmiotem są sposoby lub kryteria – jakie państwa członkowskie są zobowiązane stosować, gdy przyjmują przepisy pozwalające na podział kwot podatku naliczonego – według których odpowiednie wydatki mają związek z działalnością gospodarczą lub działalnością niemającą charakteru gospodarczego. W tych okolicznościach, aby podatnicy mogli dokonywać koniecznych obliczeń, do państw członkowskich należy ustalenie sposobów i kryteriów właściwych do tego celu, z poszanowaniem zasad, które stanowią podstawę wspólnego systemu VAT. Zatem państwa członkowskie powinny korzystać z przysługującego im swobodnego uznania w taki sposób, aby zapewnić, że odliczenie będzie dokonywane wyłącznie w odniesieniu do tej części podatku VAT, która jest proporcjonalna do kwoty przypadającej na czynności uprawniające do odliczenia. Powinny więc dłożyć starań, aby obliczenie proporcji pomiędzy działalnością gospodarczą a działalnością niemającą charakteru gospodarczego obiektywnie odzwierciedlało część wydatków faktycznie przypadającą odpowiednio na każdy z tych rodzajów działalności. W ramach korzystania z tego uprawnienia państwa członkowskie są upoważnione do stosowania w danym przypadku klucza inwestycyjnego, bądź klucza transakcyjnego, bądź też jeszcze innego właściwego klucza, nie będąc przy tym zobowiązane do ograniczania się do jednego z tych sposobów (vide: przykładowo pkt 33-38 wyroku TSUE w sprawie C-437/06), celem zapewnienia aby ustalenie proporcjonalnej części naliczonego podatku VAT podlegającej odliczeniu było jak najdokładniejsze. Brak jednak skorzystania przez państwo członkowskie z tego uprawnienia nie upoważnia do odliczenia w odniesieniu do czynności pozostających poza zakresem opodatkowania podatkiem VAT. Wykluczone jest bowiem „niesymetryczne” powoływanie się na przepisy dyrektywy 2006/112/WE, w celu domagania się prawa do odliczenia podatku naliczonego, nie płacąc równocześnie podatku należnego (vide: pkt 45 wyroku TSUE w sprawie C-319/12). W konsekwencji możliwe jest zastosowanie jakiegokolwiek sposobu rozdziału dokonanych zakupów towarów i usług pod warunkiem jednak, że gwarantuje on najdokładniejsze ustalenie kwoty podatku naliczonego do odliczenia (vide: przykładowo pkt 23 i 24 wyroku TSUE w sprawie C-511/10).

Polskie przepisy o VAT – podobnie zresztą jak i np. regulacje niemieckie – nie narzuciły (w szczególności art. 86 ust. 1 ustawy o VAT) dotychczas żadnych sposobów i kryteriów służących ustaleniu proporcjonalnej części podatku naliczonego do odliczenia we wskazanych wyżej przypadkach, pozostawiając w tym zakresie wybór podatnikowi. Biorąc pod uwagę różnorodność życia gospodarczego niemożliwe jest nawet stworzenie zamkniętej listy sposobów i kryteriów, lista ta może być jedynie przykładowa. Narzucenie bowiem jednego lub nawet dwóch sposobów prowadziłoby do naruszenia zasady neutralności poprzez uniemożliwienie zastosowania takiego sposobu, który u danego podatnika pozwoliłby na dokładniejsze ustalenie proporcji odliczenia podatku naliczonego. W konsekwencji w polskich realiach podatnik jest obowiązany do ustalenia sposobu określenia proporcji, przy czym z przepisów nie wynika wprost aby sposób ten musiał najlepiej odzwierciedlać specyfikę działalności danego podatnika (takie wnioski mogłyby wynikać jedynie z zastosowania wykładni prounijnej). Takie podejście nie realizuje w całości tez wynikających z orzecznictwa TSUE, zgodnie z którymi sposób określenia proporcji powinien

najbardziej odpowiadać specyfice działalności podatnika. Należy wskazać, iż wyroki TSUE powinny być jednolicie stosowane we wszystkich państwach członkowskich. Aby w pełni zrealizować płynące z orzecznictwa TSUE wnioski proponuje się zatem w sytuacji, gdy podatnik oprócz wykonywania działalności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT wykonuje również działalność pozostającą poza zakresem podatku VAT:

- wprowadzenie możliwości uzgodnienia (ustalenia) z organami podatkowymi najbardziej reprezentatywnego dla specyfiki prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych nabyć sposobu określenia proporcji odliczania podatku naliczonego,
- określenie przykładowych sposobów określania tej proporcji przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia,
- doprecyzowanie zasad postępowania w przypadku zmiany zakresu wykorzystywania zakupionych towarów i usług do działalności podlegającej opodatkowaniu VAT (zasady dokonywania w tym przypadku korekty).

Proponowane zmiany nie tylko pełniej zrealizują wytyczne TSUE, pozwolą również uniknąć przyszłych sporów z organami podatkowymi na gruncie rozliczania podatku naliczonego. Podatnik bowiem z wyprzedzeniem będzie mógł uzgodnić z organem podatkowym sposób określenia proporcji. Jednocześnie także podatnik, który nie skorzysta z takiej ewentualności, będzie miał możliwość oparcia się na przykładowych sposobach określenia proporcji, wskazanych w rozporządzeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych, co bez wątpienia ułatwi mu określenie najwłaściwszego, biorąc pod uwagę specyfikę jego działalności i dokonywanych nabyć, sposobu obliczenia podatku podlegającego odliczeniu.

Podkreślenia wymaga, że ustalony – przy pomocy uzgadnianego z naczelnikiem urzędu skarbowego sposobu określenia proporcji – zakres wstępnego odliczenia podatku naliczonego w niektórych przypadkach będzie podlegał dalszej modyfikacji. W przypadku bowiem gdy podatnik wykonuje także działalność podlegającą opodatkowaniu na podstawie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT do tak ustalonego zakresu (obliczonej kwoty podatku naliczonego) zastosowanie może znaleźć art. 86 ust. 7b ustawy o VAT (o ile zaistnieją przesłanki wskazane w tym przepisie). Ponadto, jeśli dokonywane zakupy towarów i usług będą służyły także wykonywaniu przez podatnika czynności zwolnionych z VAT dwukrotnie już określany zakres (kwota podatku naliczonego) podlega kolejnej modyfikacji zgodnie z art. 90 ustawy o VAT. W konsekwencji w przypadku wykonywania przez podatnika trzech „rodzajów” działalności:

- podlegającej opodatkowaniu VAT – działalności opodatkowanej (w tym na podstawie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT),
- podlegającej opodatkowaniu VAT, równocześnie jednak z tego podatku zwolnionej, oraz
- działalności niepodlegającej takiemu opodatkowaniu

ustalenie zakresu odliczenia (kwoty podatku naliczonego do odliczenia) będzie odbywać się w trzech etapach.

W sytuacji natomiast gdy u podatnika nie wystąpi któraś z wymienionych okoliczności nie będzie zachodziła w takim zakresie konieczność modyfikowania obliczonej proporcji, np. jeżeli u podatnika wykonującego działalność „mieszana”, w zakresie działalności podlegającej opodatkowaniu zakupy towarów i usług służyłyby wyłącznie czynnościom opodatkowanym VAT-em (nie służyłyby wykonywaniu czynności zwolnionych z VAT) nie wystąpiłby ostatni etap modyfikowania proporcji zgodnie z art. 90 ustawy o VAT (podatnik ustaliłby najpierw zakres wstępnego odliczenia podatku naliczonego – może to uczynić

z wykorzystaniem uzgadnianego z naczelnikiem urzędu skarbowego sposobu określania proporcji na podstawie art. 86 ust. 1a ustawy o VAT, który następnie – jeżeli wystąpiły przesłanki ustawowe – podlegałyby korekcie na podstawie art. 86 ust. 7b ustawy o VAT; obliczona po tej korekcie proporcja stanowiła dla podatnika podstawę do wyliczenia podatku podlegającego odliczeniu).

Możliwość uzgodnienia (ustalenia) z naczelnikiem urzędu skarbowego wybranego przez podatnika sposobu określenia ww. proporcji

Celem zapewnienia możliwości uzgodnienia (ustalenia) przez podatnika z naczelnikiem urzędu skarbowego sposobu określenia proporcji, w jakiej nabywane przez niego towary i usługi są wykorzystywane do działalności podlegającej opodatkowaniu VAT, proponuje się dodanie w art. 86 ust. 1a-1l ustawy o VAT, które będą szczegółowo regulowały procedurę dokonywania tego uzgodnienia – **art. 1 pkt 2 lit. a projektu**.

W projektowanej ustawie wprowadza się zatem rozwiązanie, na podstawie którego w przypadku towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów prowadzonej przez podatnika działalności podlegającej opodatkowaniu, jak i do celów innych, których nie da się w całości przypisać działalności podlegającej opodatkowaniu, sposób określenia zakresu wykorzystania nabywanych towarów i usług do celów działalności podlegającej opodatkowaniu zwany dalej „sposobem określenia proporcji”, który odpowiadałby najbardziej specyficznie prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych nabyć, może zostać na wniosek podatnika uznany przez naczelnika urzędu skarbowego (ust. 1a w art. 86 ustawy o VAT). Za działalność niepodlegającą opodatkowaniu dla celów zastosowania tego przepisu uważa się w szczególności działalność, która nie mieści się w dyspozycji przepisu art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT lub objęte są przepisem art. 15 ust. 6 ustawy o VAT (zgodnie z wytycznymi zawartymi w orzecznictwie TSUE, przykładowo w wyroku w sprawie C-517/07, czy też w interpretacjach towarzyszących temu orzecznictwu, np. w opinii Rzecznika Generalnego w sprawie C-92/13).

Według projektowanych przepisów (ust. 1b w art. 86 ustawy o VAT) wniosek o uznanie sposobu określenia proporcji nie może obejmować okresów rozliczeniowych objętych w dniu złożenia wniosku postępowaniem podatkowym, kontrolą podatkową, postępowaniem kontrolnym prowadzonym przez organ kontroli skarbowej lub postępowaniem przed sądem administracyjnym, lub w stosunku do których naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej wydał decyzję określającą zobowiązanie podatkowe, kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1 ustawy o VAT.

W konsekwencji powyższego, w przypadku gdy nie wystąpią przesłanki wymienione w projektowanym art. 86 ust. 1b ustawy o VAT, podatnik ma możliwość dokonania przedmiotowego uzgodnienia (ustalenia) w odniesieniu do okresu rozliczeniowego, w którym złożony zostanie wniosek o uznanie sposobu określenia proporcji, oraz okresów następujących po tym okresie. Wniosek o uznanie sposobu określenia proporcji może dotyczyć również okresów rozliczeniowych, poprzedzających okres, w którym złożono wniosek.

Podatnik występujący z wnioskiem o uznanie sposobu określenia proporcji jest obowiązany do przedstawienia naczelnikowi urzędu skarbowego propozycji sposobu jej określenia wraz z dokumentami zawierającymi dane i wyjaśnienia, które posłużą potwierdzeniu prawidłowości sposobu określenia tej proporcji (dodawany ust. 1c w art. 86 ustawy o VAT).

Zgodnie z proponowanym brzmieniem ust. 1d art. 86 ustawy o VAT warunkiem uznania sposobu określenia proporcji za odpowiadający najbardziej specyficznie prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych nabyć jest zapewnienie, wskutek jego zastosowania:

- dokonania odliczenia podatku naliczonego wyłącznie w odniesieniu do działalności podlegającej opodatkowaniu, oraz
- obiektywnego odzwierciedlenia części wydatków przypadającej odpowiednio na działalność podlegającą opodatkowaniu oraz do celów innych, których przypisanie w całości działalności podlegającej opodatkowaniu nie jest możliwe.

W projektowanych przepisach (ust. 1f art. 86 ustawy o VAT) zaproponowano, by w sprawie uznania sposobu określenia proporcji naczelnik urzędu skarbowego wydawał decyzję, zwaną dalej „decyzją w sprawie sposobu określenia proporcji”.

Jeśli naczelnik urzędu skarbowego uzna proponowany przez podatnika sposób określenia proporcji za nieprawidłowy (niespełniający wymogów, o których mowa w projektowanym art. 86 ust. 1d) winien w decyzji wydawanej na tę okoliczność wskazać sposób określenia proporcji odpowiadający najbardziej specyficznie prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych nabyć (ust. 1e art. 86 ustawy o VAT).

Postępowanie w sprawie uznania sposobu określenia proporcji powinno być zakończone nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia jego wszczęcia (ust. 1g art. 86 ustawy o VAT).

Należy wskazać, że w trakcie rozpatrywania przez naczelnika urzędu skarbowego wniosku podatnika znajdują zastosowanie następujące zasady wynikające z Ordynacji podatkowej (dodawany ust. 1k w art. 86 ustawy o VAT stanowi o odpowiednim stosowaniu w sprawach nieuregulowanych przepisów Ordynacji podatkowej). W przypadku gdy np. wniosek o uznanie sposobu określenia proporcji nie będzie spełniał wymogów formalnych pozostanie on bez rozpatrzenia (po uprzednim wezwaniu do usunięcia braków formalnych). Pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia będzie odbywało się w drodze wydania postanowienia, na które będzie służyć zażalenie (odpowiednie stosowanie art. 169 Ordynacji podatkowej). Należy podkreślić, że również w przypadku zaistnienia uzasadnionych wątpliwości dotyczących, przykładowo, załączonych do wniosku danych lub wyjaśnień, naczelnik urzędu skarbowego będzie uprawniony do wezwania – na podstawie art. 169 Ordynacji podatkowej – podatnika o ich wyjaśnienie lub przedłożenie stosownych dokumentów uzupełniających, pod rygorem pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia.

Jednocześnie ust. 1h art. 86 ustawy o VAT przewiduje – w razie zmiany stosunków gospodarczych powodującej nieadekwatność uznanego przez naczelnika urzędu skarbowego sposobu określenia proporcji – możliwość zmiany (w przypadku gdy naczelnik urzędu skarbowego jest w posiadaniu dokumentów zawierających dane i wyjaśnienia podatnika umożliwiające wskazanie po tej zmianie sposobu określenia proporcji odpowiadającego najbardziej specyficznie prowadzonej działalności i dokonywanych nabyć) lub uchylenia (w przypadku gdy posiadane przez naczelnika urzędu skarbowego dokumenty zawierające dane i wyjaśnienia podatnika nie umożliwiają wskazania po tej zmianie sposobu określenia proporcji odpowiadającego najbardziej specyficznie prowadzonej działalności i dokonywanych nabyć) poprzez wydanie decyzji w sprawie sposobu określenia proporcji. Postępowanie w tej sprawie może być wszczęte na wniosek strony lub z urzędu (zgodnie z zasadami wskazanymi w art. 165 Ordynacji podatkowej – art. 86 ust. 1k ustawy o VAT). Zmiana decyzji lub jej uchylenie będzie wywoływać skutki prawne od dnia zmiany stosunków gospodarczych, a jeśli nie będzie możliwe określenie tego dnia – od początku okresu rozliczeniowego, następującego po okresie rozliczeniowym, w którym doręczono decyzję w sprawie sposobu określenia proporcji (ust. 1i art. 86 ustawy o VAT).

Należy podkreślić, że stwierdzenie, iż doszło do zmiany stosunków gospodarczych powodującej nieadekwatność uzgodnionego sposobu proporcji, będzie możliwe wyłącznie w przypadku zaistnienia obiektywnej przesłanki (np. zmiana profilu prowadzonej przez podatnika działalności mająca istotny wpływ na sposób obliczenia proporcji, itp.). Ewentualny spór z organem podatkowym mógłby dotyczyć wpływu tej przesłanki na stosowaną przez podatnika proporcję odliczenia podatku lub terminu wystąpienia tej przesłanki, nie może zaś obejmować faktu, że miała ona miejsce (podatnik ma wiedzę w tym zakresie). W przypadku gdy wystąpienie przesłanki powodowało nieadekwatność stosowanej przez podatnika proporcji, która została uznana przez naczelnika urzędu skarbowego (wskutek czego podatek byłby odliczany w nieprawidłowej wysokości) uzasadnione jest, aby decyzja zmieniająca lub uchylająca decyzję w sprawie sposobu określenia proporcji, wywoływała skutki prawne od dnia zmiany stosunków gospodarczych (a jeśli nie będzie możliwe określenie tego dnia – od początku okresu rozliczeniowego, następującego po okresie rozliczeniowym, w którym doręczono decyzję w sprawie sposobu określenia proporcji).

Postępowanie w sprawie zmiany takiej decyzji powinno być zakończone nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia jego wszczęcia, zaś postępowanie dotyczące uchylecia decyzji powinno być zakończone nie później niż w ciągu miesiąca od dnia jego wszczęcia (ust. 1j art. 86 ustawy o VAT). Dłuższy termin w przypadku zmiany decyzji uzasadniony jest koniecznością podjęcia ponownej analizy zgromadzonego materiału celem wskazania po tej zmianie – po zmianie stosunków gospodarczych – sposobu określenia proporcji odpowiadającego najbardziej specyficznie prowadzonej działalności i dokonywanych nabyć.

Na co wskazywano już wyżej w sprawach nieregulowanych w dodawanych ustępach art. 86 ustawy o VAT (ust. 1a-1j) znajdują zastosowanie odpowiednio przepisy działu IV Ordynacji podatkowej (ust. 1k w art. 86 ustawy o VAT).

Uznany przez naczelnika sposób określenia proporcji – jeśli nie nastąpiła zmiana stosunków gospodarczych powodująca jego nieadekwatność – „chroni” podatnika przed jego zakwestionowaniem w ramach kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Proponowany przepis art. 86 ust. 1l ustawy o VAT wskazuje przypadek, w jakim naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej jest uprawniony do zakwestionowania stosowanego przez podatnika sposobu określenia proporcji i przyjęcia innego do rozliczenia podatku VAT. Taka sytuacja będzie mogła mieć miejsce gdy stosowany przez podatnika sposób określenia proporcji nie został uznany przez naczelnika urzędu skarbowego i nie odpowiada on najbardziej specyficznie prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych nabyć oraz różnica wysokości proporcji obliczonych przy zastosowaniu sposobów ich określenia przyjętych przez podatnika i naczelnika urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej byłaby większa niż 5 punktów procentowych. Naczelnik urzędu skarbowego oraz organ kontroli skarbowej nie będzie mógł „podważyć” sposobu określenia proporcji stosowanego przez podatnika, jeśli sposób ten został uznany przez naczelnika urzędu skarbowego lub wskazany jako najbardziej odpowiedni (oczywiście, o ile nie ulegną zmianie okoliczności gospodarcze u podatnika). W przypadku bowiem stwierdzenia w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego zmian stosunków wpływających na sposób określenia proporcji należy w pierwszej kolejności dokonać zmiany lub uchylecia decyzji w sprawie sposobu określenia proporcji, ustalając równocześnie dzień, od którego decyzja ta będzie wywoływać skutki prawne, zgodnie z projektowanym ust. 1i art. 86 ustawy o VAT. Stosownie bowiem do tego przepisu zmiana decyzji lub jego uchylenie obowiązuje od dnia zmiany stosunków gospodarczych, a jeśli nie jest możliwe określenie tego dnia – od początku okresu rozliczeniowego, następującego po okresie rozliczeniowym, w którym doręczono decyzję w sprawie sposobu określenia

proporcji. W konsekwencji oznaczać to będzie, że od tego dnia lub – jeśli nie jest możliwe określenie tego dnia – od początku okresu rozliczeniowego, następującego po okresie rozliczeniowym, w którym doręczono decyzję w sprawie sposobu określenia proporcji, podatnik nie będzie „chroniony” decyzją w sprawie sposobu określenia proporcji.

Określenie przez Ministra Finansów przykładowych sposobów obliczenia proporcji

Dodatkowo w projektowanym ust. 22 art. 86 ustawy o VAT (dodanym po ust. 21) zaproponowano nałożenie na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obligatoryjnego obowiązku wskazania w drodze rozporządzenia przykładowych sposobów określenia proporcji, uwzględniając specyfikę prowadzenia działalności przez podatników, uwarunkowania obrotu gospodarczego oraz mając na uwadze umożliwienie wyboru sposobu określenia proporcji przez podatników. Powinno to ułatwić podatnikom określenie najwłaściwszego sposobu obliczenia podatku podlegającego odliczeniu – **art. 1 pkt 2 lit. b** projektu.

Przepisy przejściowe

W ramach przepisu przejściowego (**art. 5** projektu), proponuje się ustalenie 5 miesięcznego terminu na uzgodnienie (ustalenie) z naczelnikiem urzędu skarbowego wybranego przez podatnika sposobu określenia proporcji obejmujące okresy rozliczeniowe przed wejściem w życie projektowanych rozwiązań. Dłuższy niż przewidziany przepisami art. 86 ust. 1g ustawy o VAT termin na zakończenie postępowania w sprawie uznania sposobu określenia proporcji jest uzasadniony faktem, że takie postanowienie będzie odnosiło się do zakończonych już okresów rozliczeniowych, w trakcie których mogły kilkakrotnie zmieniać się stosunki gospodarcze i przepisy ustawy o VAT, w związku z tym takie postępowanie może być bardziej „pracochłonne” i wymagać bardziej szczegółowej analizy. Wszystkie przepisy regulujące zasady uzgadniania i „trwałości” zastosowanej przez podatnika proporcji znajdują zastosowanie w tym przypadku.

W **art. 6** projektu zaproponowano przepis przejściowy w odniesieniu do indywidualnych interpretacji przepisów ustawy o VAT w zakresie w jakim dotyczą obliczenia zakresu wykorzystania nabywanych towarów i usług do celów działalności podlegającej opodatkowaniu, w przypadku towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów prowadzonej przez podatnika działalności podlegającej opodatkowaniu, jak i do celów innych, których przypisanie w całości działalności podlegającej opodatkowaniu nie było możliwe. Interpretacje wygasają w powyższym zakresie z dniem 1 lipca 2015 r. Jeśli jednak przed dniem 1 lipca 2015 r. podatnikowi zostanie doręczona decyzja o uznaniu sposobu określenia proporcji interpretacje indywidualne w tym zakresie wygasną z dniem doręczenia tej decyzji.

Wprowadzenie wskazanego przepisu przejściowego związane jest z koniecznością uregulowania statusu prawnego wydanych dotychczas interpretacji indywidualnych w takim zakresie, w jakim od 1 stycznia 2015 r. będzie możliwość uzgodnienia (ustalenia) z naczelnikiem urzędu skarbowego. Ponieważ wprowadzenie procedury uzgadniania zakresu wykorzystania nabywanych towarów i usług do celów działalności podlegającej opodatkowaniu (sposobu określenia proporcji) z naczelnikiem urzędu skarbowego w trybie przewidzianym przepisami ustawy o VAT wyłączy możliwość wydawania w tym zakresie interpretacji indywidualnych w trybie przewidzianym przepisami Ordynacji podatkowej (**art. 2** projektu) zasadne jest – celem zapewnienia równych zasad wszystkim podatnikom – ustawowe „wygaszenie” dotychczas wydanych interpretacji indywidualnych

w przedmiotowym zakresie w terminie umożliwiającym uzyskanie uzgodnienia z naczelnikiem urzędu skarbowego. Poprzez „wygaszenie” interpretacji indywidualnych osiągnięty zostanie również skutek w postaci zapobieżenia sytuacji, w której ta sama kwestia będzie rozstrzygnięta w dwóch odrębnych aktach administracyjnych – w interpretacji indywidualnej oraz w decyzji naczelnika urzędu skarbowego.

Wygaśnięcie dotychczas wydanych w tym zakresie interpretacji indywidualnych związane będzie z wejściem w życie nowych przepisów regulujących postępowanie w sprawie uznania ww. proporcji w sposób umożliwiający prawidłowe stosowanie *acquis communautaire*. Jednocześnie ustawowe wyznaczenie terminu wygaśnięcia interpretacji indywidualnych na 6 miesięcy po dniu wejścia w życie nowych przepisów dotyczących uzgadniania ww. proporcji (tj. na dzień 1 lipca 2015 r.) ma na celu zapewnienie podatnikom wystarczającej ilości czasu na uzgodnienie (ustalenie) sposobu określenia tej proporcji z naczelnikiem urzędu skarbowego. W przypadku jego uzgodnienia (doręczenia decyzji) w terminie wcześniejszym niż 1 lipca 2015 r. dana interpretacja indywidualna wygaśnie z dniem doręczenia takiej decyzji uzgadniającej.

Podkreślić należy, iż w przypadku interpretacji indywidualnych wydanych w szerszym zakresie niż tylko dotyczącym obliczania ww. proporcji, wygasają one z dniem 1 lipca 2015 r. tylko w zakresie dotyczącym obliczania ww. proporcji – w pozostałym zakresie interpretacje indywidualne nadal będą obowiązywać. A contrario – jeżeli dana interpretacja indywidualna dotyczy wyłącznie obliczania ww. proporcji wygasa ona w całości.

Określenie zasad postępowania w przypadku zmiany zakresu wykorzystania zakupionych towarów i usług

W obowiązującym dotychczas stanie prawnym kwestia korekty podatku od towarów i usług wykorzystanych do celów mieszanych wynika jedynie pośrednio z ust. 6 art. 91 ustawy o VAT. Regulacja ta nie jest wystarczająca. W związku z tym proponuje się, aby po zakończeniu roku, w którym podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 1, podatnik był obowiązany dokonać korekty kwoty podatku odliczonego zgodnie z art. 90 ust. 2 – 10, z uwzględnieniem zakresu (proporcji) wykorzystania towarów i usług do działalności opodatkowanej obliczonego dla zakończonego roku podatkowego (w **art. 1 pkt 5** projektu zaproponowano nowe brzmienie art. 91 ust. 1 ustawy o VAT).

Projektowany przepis jednoznacznie wskazuje, że podatnik obowiązany jest do korekty podatku odliczonego przy zastosowaniu stopnia (zakresu) wykorzystania tych towarów i usług do działalności opodatkowanej, a więc uwzględniającej zakres (proporcję) wykorzystania do działalności podlegającej opodatkowaniu, jak i proporcję, o której mowa w art. 90 ust. 3 ustawy (udział obrotu opodatkowanego w obrotach podatnika ogółem) dla zakończonego roku.

V. Zmiany w zakresie tzw. ulgi na złe długi

Przepisy ustawy o VAT regulują w art. 89a – art. 89b instytucję tzw. ulgi za złe długi. Umożliwia ona wierzycielowi obniżenie podstawy opodatkowania oraz podatku należnego w sytuacji, gdy dłużnik w określonym terminie nie zapłaci za zakupione towary i usługi. Dłużnik jest wówczas zobowiązany do odpowiedniego zmniejszenia odliczonego podatku naliczonego. Obowiązujące przepisy nie przewidują możliwości skorzystania przez wierzyciela z ww. ulgi w przypadku, gdy dłużnik jest w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji, podczas gdy dłużnik w takiej sytuacji stosowną korektę musi przeprowadzić. W konsekwencji istnieje uzasadniona konieczność zmniejszenia

w takim przypadku asymetrii w stosowaniu tej instytucji, co zapewni realizację zasad prawa unijnego, w szczególności zasady proporcjonalności i neutralności. Podobnie istnieje potrzeba wprowadzenia zmian w przepisach w zakresie ulgi na złe długi dotyczących możliwości korzystania z ulgi na złe długi przez wierzyciela, którego z jego dłużnikiem łączą powiązania wskazane w art. 32 ust. 2 ustawy o VAT, tj. o charakterze rodzinnym lub z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy.

Wyłączenie obowiązku dokonywania korekty podatku naliczonego przez dłużników pozostających w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji

Projektowana ustawa w **art. 1 pkt 4** wprowadza zmiany w zakresie ulgi na złe długi polegające na dodaniu ust. 1b w art. 89b ustawy o VAT. W przypadku gdy dłużnik będzie pozostawał na koniec miesiąca, w którym upływa 150. dzień od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze, w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji wyłączony zostanie obowiązek dokonania przez niego korekty podatku naliczonego. Zapewni to w takiej sytuacji symetrię stosowania tej instytucji, bowiem wierzyciel w takim przypadku nie będzie również uprawniony do dokonania stosownej korekty. Proponowana zmiana spowoduje również obniżenie kosztów postępowania upadłościowego, gdyż po jej wprowadzeniu niezapłacony podatek VAT będzie podlegał zgłoszeniu do masy upadłości.

Wprowadzenie możliwości zastosowania ulgi na złe długi przez podmioty powiązane

W zakresie stosowania instytucji ulgi na złe długi proponuje się również odstąpić od warunku dotyczącego braku możliwości skorzystania z ulgi na złe długi przez podatnika (wierzyciela) w przypadku istnienia pomiędzy nim a dłużnikiem powiązań o charakterze rodzinnym lub z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym lub wynikających ze stosunku pracy (uchylenie art. 89a ust. 7 ustawy o VAT) – **art. 1 pkt 3** projektu. Istnienie zatem wskazanych powiązań nie będzie już przeszkodą w możliwości zastosowania tej instytucji.

Zmiany doprecyzowujące

W projektowanych przepisach proponuje się również doprecyzowanie przepisu określającego sytuację, w której podatnik zwolniony od podatku VAT obowiązany jest do złożenia deklaracji podatkowej tylko wskutek wystąpienia obowiązku dokonania korekty uprzednio odliczonego podatku naliczonego (w przypadku nieuregulowania należności w ustawowo wskazanym terminie) – **art. 1 pkt 6** projektu. W chwili obecnej w przypadku wystąpienia u podatnika VAT zwolnionego obowiązku dokonania korekty odliczonego (w chwili posiadania przez tego podatnika statusu podatnika VAT czynnego) podatku naliczonego podatnik ten zobowiązany jest tylko do wpłaty tego podatku na podstawie art. 103 ust. 1 ustawy o VAT. Obowiązujący przepis art. 99 ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT zostanie zatem uzupełniony o przypadek wskazany w art. 89b ust. 1 ustawy o VAT.

Przepisy przejściowe

Proponuje się, aby opisane powyżej zmiany w zakresie instytucji ulgi na złe długi – jako korzystne dla podatników – mogły mieć zastosowanie również do wierzytelności powstałych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy (**art. 7 projektu**).

Oznacza to, że dłużnik, który dokonał stosownej korekty podatku naliczonego w odniesieniu do wierzytelności powstałej przed dniem 1 stycznia 2015 r. z tym dniem jest uprawniony do dokonania ponownej jego korekty (zgodnie z modyfikowanymi przesłankami) w rozliczeniu za okres rozliczeniowy obejmujący ten dzień.

VI. Zmiany zakresu stosowania instytucji odpowiedzialności solidarnej i obowiązku miesięcznego rozliczania podatku

Ustawą z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1027) wprowadzono do ustawy o VAT rozwiązania mające na celu zwiększenie skuteczności walki z oszustami podatkowymi, której oczekiwali uczciwi przedsiębiorcy doświadczający nieuczciwej konkurencji ze strony podmiotów uczestniczących w procederze wyłudzeń podatkowych. Dotyczy to obrotu takimi towarami wrażliwymi, jak niektóre wyroby stalowe (nieobjęte mechanizmem odwrotnego obciążenia), paliwa i złoto nieobrobione. W związku z koniecznością reakcji na nadużycia w obrocie towarami, których objęcie mechanizmem odwrotnego opodatkowania nie było możliwe, od dnia 1 października 2013 r. wprowadzono instytucję odpowiedzialności podatkowej nabywcy za zobowiązania podatkowe w VAT sprzedawcy w zakresie dostaw towarów wymienionych w dodanym do ustawy o VAT załączniku nr 13.

W odniesieniu do podatników dokonujących dostaw towarów wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy o VAT wprowadzono również obowiązek miesięcznego rozliczania podatku VAT. W przepisach uregulowano szczegółowo zasady stosowania tych instrumentów.

W art. 1 pkt 14 ustawy proponuje się modyfikację załącznika nr 13 do ustawy zmienianej niniejszą ustawą. W załączniku tym zawarto katalog towarów, wobec których znajduje zastosowanie odpowiedzialność podatkowa nabywcy za zobowiązania podatkowe dostawcy oraz obowiązek stosowania jednomiesięcznych okresów rozliczeniowych.

Projekt zakłada wyłączenie z załącznika nr 13 do ustawy o VAT złota w postaci surowca lub półproduktu o próbie 325 tysięcznych lub większej w związku z objęciem tej kategorii towaru odwrotnym obciążeniem oraz dodanie do tego załącznika srebra i platyny w postaci surowca lub półproduktu.

Mechanizm odwrotnego obciążenia będzie miał zastosowanie do złota w postaci surowca lub półproduktu (o próbie 325 tysięcznych lub większej) oraz dostaw złota inwestycyjnego (w sytuacji gdy podatnik skorzystał z opcji opodatkowania). W konsekwencji należało wyłączyć tę kategorię towarów z zakresu odpowiedzialności solidarnej poprzez zmianę brzmienia poz. 12 załącznika nr 13 do ustawy.

Zgodnie zatem z nowym brzmieniem poz. 12 tego załącznika odpowiedzialnością solidarną będą objęte transakcje, przedmiotem których będzie złoto nieobrobione plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku o próbie mniejszej niż 325 tysięcznych.

Zakres ww. regulacji dla złota obejmuje również złoto o próbie mniejszej niż 325 tysięcznych platerowane platyną nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu oraz części biżuterii i części pozostałych wyrobów jubilerskich ze złota o próbie mniejszej niż 325 tysięcznych, tj. niewykończone lub niekompletne wyroby jubilerskie i wyraźne części biżuterii, w tym pokrywane lub platerowane metalem szlachetnym, sklasyfikowane w odpowiednich grupowaniach PKWiU. Towary te wymienione są w poz. 16 i 17 załącznika nr 13 do ustawy o VAT.

Jednocześnie zakres załącznika nr 13 do ustawy o VAT zostanie rozszerzony o srebro i platynę w postaci surowca lub półproduktu, w następstwie czego do obrotu tymi towarami

zastosowanie znajdzie instytucja odpowiedzialności solidarnej oraz obowiązek stosowania jednomiesięcznych okresów rozliczeniowych. Rozwiązanie takie jest uzasadnione ze względu na podobieństwo towarów z kategorii metali szlachetnych oraz prawdopodobieństwo wystąpienia zjawiska „przenoszenia się” podmiotów nieuczciwych na inne towary z tej kategorii (w związku z objęciem złota w postaci surowca lub półproduktu odwrotnym obciążeniem).

Zakres regulacji dla srebra i platyny w postaci surowca lub półproduktu obejmuje również srebro, platerowane złotem i platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu oraz części biżuterii i części pozostałych wyrobów jubilerskich ze srebra i platyny tj. niewykończone lub niekompletne wyroby jubilerskie i wyraźne części biżuterii, w tym pokrywane lub platerowane metalem szlachetnym, sklasyfikowane w odpowiednich grupowaniach PKWiU. Towary te wymienione są w poz. 13-17 załącznika nr 13 do ustawy o VAT.

Instytucja odpowiedzialności solidarnej nie jest instytucją wyjątkową w systemach państw członkowskich UE. W obliczu sytuacji występującej obecnie na ww. rynkach wskazane jest wnikliwe badanie źródła pochodzenia towaru, bowiem to zadaniem podatnika jest dokładniejsze badanie kontrahentów aby uniknąć sytuacji nawet nieświadomego uczestnictwa w nieuczciwym procederze.

Należy podkreślić, że instytucja solidarnej odpowiedzialności podatkowej została wprowadzona do systemów podatkowych VAT 19 Państw Członkowskich UE. W części państw rozwiązania te ujęto w formie normy generalnej, podczas gdy w innych państwach stosowanie takiej regulacji zostało ograniczone do określonych kategorii towarów.

Wskazania wymaga, że objęcie podatników dokonujących dostaw wskazanych towarów obowiązkiem miesięcznego rozliczania będzie wpływać na ograniczenie nadużyć. Rozwiązaniem wykorzystywanym w wyłudzeniach są bowiem również niejednolite okresy rozliczeniowe sprzedawcy i nabywcy. Zmiana ta wyeliminuje rozbieżności sprawozdawcze w obszarze tych towarów.

Wprowadzenie proponowanych rozwiązań ma na celu zwiększenie skuteczności walki z oszustami, której oczekują przede wszystkim uczciwi przedsiębiorcy dotkliwie odczuwający skutki nieuczciwej konkurencji ze strony podmiotów zaangażowanych w proceder oszustw podatkowych. Działania te przyczynią się do poprawy warunków prowadzenia działalności gospodarczej przez uczciwych podatników, jak również powinny przyczynić się do polepszenia sytuacji w branżach dotkniętych nieuczciwym procederem i w efekcie, co niezwykle istotne, powinny zredukować ewentualne koszty społeczne (przyczynić się do ochrony pracowników w niej zatrudnionych).

VII. Zmiany w zakresie instytucji kaucji gwarancyjnej

Obecnie nabywca „może się wyłączyć” z odpowiedzialności solidarnej, jeżeli kupił towary od podmiotu wymienionego na dzień dokonania dostawy towarów w prowadzonym przez Ministra Finansów w formie elektronicznej i opublikowanym w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów wykazie podmiotów, które złożyły kaucję gwarancyjną i wysokość złożonej kaucji była odpowiednia, tj. odpowiadała co najmniej jednej piątej kwoty podatku należnego przypadającej na dostawy towarów dokonane w danym miesiącu na rzecz danego podatnika lub wynosiła co najmniej 3 mln zł (art. 105a ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT).

Kaucję gwarancyjną może złożyć podmiot dokonujący dostawy towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do ustawy, nieposiadający zaległości podatkowych. Kaucja ta stanowi

zabezpieczenie zapłaty podatku w związku z dokonywaniem dostaw ww. towarów. Kaucja gwarancyjna powinna odpowiadać co najmniej jednej piątej kwoty podatku należnego od przewidywanej w danym miesiącu wartości sprzedaży towarów wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy. Kaucja gwarancyjna nie może być niższa niż 200 000 zł i nie musi być wyższa niż 3 mln zł (art. 105b ust. 2 w związku z art. 105a ust. 3 pkt 3 lit. b ustawy o VAT).

Kaucja gwarancyjna może być złożona w jednej z form kaucji gwarancyjnej:

- 1) depozytu pieniężnego złożonego na wyodrębniony rachunek urzędu skarbowego;
- 2) gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej;
- 3) pisemnego nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania, do wysokości składanej kaucji gwarancyjnej, środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku prowadzonym w tym banku lub w tej kasie.

Kaucja gwarancyjna może zostać złożona bezterminowo albo z określonym terminem ważności, liczonym w miesiącach, jednak nie krótszym niż 12 kolejnych miesięcy kalendarzowych.

Zmiana minimalnej i maksymalnej wysokości kaucji gwarancyjnej dla podmiotów dostarczających paliwa

Projektowana ustawa wprowadza zróżnicowanie wysokości kaucji gwarancyjnej w zależności od tego czy podatnik dostarcza paliwa, czy inne wrażliwe towary. W ww. ustawie zaproponowano podniesienie „minimalnej” i „maksymalnej” wysokości kaucji gwarancyjnej dla podatników dostarczających paliwa odpowiednio do 1 mln zł i 10 mln zł. Złożenie kaucji w wysokości 10 mln zł przez podmiot dokonujący dostaw paliw:

- pozwalałoby pozostać temu podmiotowi w wykazie podmiotów, które złożyły kaucję gwarancyjną, bez względu na wielkość dokonywanej sprzedaży towarów, wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy o VAT, tj. nawet w przypadku gdy kwota podatku należnego od dokonanych przez niego w danym miesiącu dostaw towarów, wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy, odchyliłaby się o więcej niż o 20% od kwoty stanowiącej jedną piątą podatku należnego przypadającego od wartości zrealizowanej sprzedaży,
- zwalniałoby nabywcę od odpowiedzialności solidarnej bez względu na wielkość zakupów w danym miesiącu towarów wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy o VAT.

Wprowadzenie proponowanych regulacji (tj. podwyższenie kaucji gwarancyjnej dla paliw) wymaga odpowiedniego dostosowania do tej zmiany przepisów art. 105a ust. 3 pkt 3 lit. b, art. 105b ust. 2, ust. 5 pkt 3, art. 105c ust. 5 pkt 2, ust. 6 i ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT. Zmiany w tych przepisach wynikają również z dostosowania do omówionych zmian w załączniku nr 13 ustawy o VAT.

Projektowana ustawa wprowadza przepis przejściowy (**art. 12 projektu**), zgodnie z którym podmioty dokonujące dostaw paliwa, które wniosły przed dniem 1 stycznia 2015 r. kaucję gwarancyjną i kaucja ta została przyjęta przed tym dniem, mogą do dnia 31 marca 2015 r. podwyższyć minimalną kaucję gwarancyjną do wysokości 1 mln zł. Do czasu podwyższenia kaucji minimalnej do wymaganej wielkości, podmiot będzie pozostawać w wykazie na zasadach dotychczasowych. W przypadku niedokonania podwyższenia kaucji do dnia 31 marca 2015 r., podmiot zostanie następnego dnia usunięty z wykazu przez naczelnika urzędu skarbowego. Należy wskazać, że kaucja podlegałaby zwrotowi (o ile nie zaistniałyby przesłanki do jej zatrzymania) na wniosek podmiotu na ogólnych zasadach przewidzianych

dla zwrotu kaucji. Kaucja nie byłaby zwracana w przypadku złożenia wniosku o zwrot kaucji po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym podmiot składający kaucję został usunięty z wykazu.

Ponadto zaproponowano przepis przejściowy, aby w okresie do dnia 31 marca 2015 r. w odniesieniu do podmiotów, które przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy wniosły kaucję gwarancyjną w wysokości maksymalnej 3 mln zł i kaucja ta została przyjęta przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, dokonujących od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy dostawy towarów, o których mowa w poz. 10 i 11 załącznika nr 13 do ustawy, stosować przepisy art. 105a ust. 3 pkt 3 i art. 105c ust. 5 i 6 ustawy o VAT w brzmieniu obecnie obowiązującym. Oznacza to, że przypadku ww. podmiotów w okresie do dnia 31 marca 2015 r. wniesienie kaucji w wysokości 3 mln zł dawałoby ochronę nabywcom bez względu na wielkość dokonywanych przez nich zakupów towarów wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy. Natomiast podmioty, które wniosły kaucję w tej wysokości nie byłyby w tym okresie usuwane z wykazu, w przypadku gdyby kaucja odchyliła się o więcej niż 20% od jednej piątej kwoty podatku należnego od wartości sprzedaży towarów objętych ww. załącznikiem. Gdy po tej dacie wysokość kaucji byłaby nieodpowiednia podmiot zostałby usunięty z wykazu na ogólnych zasadach.

Podniesienie kaucji minimalnej i maksymalnej odpowiednio z 200 tys. zł do 1 mln zł oraz z 3 mln zł do 10 mln zł dla podmiotów dostarczających paliwa zapewni lepszą ochronę interesów budżetu państwa oraz uczciwych podatników, co jest istotne zważywszy na fakt, że regulacje te dotyczą obrotu towarami, w odniesieniu do których możliwość wystąpienia nadużyć jest znaczna.

Z danych służb kontrolnych dotyczących podmiotów dokonujących obrotu paliwami płynnymi (posiadających koncesję na taki obrót) wynika, że podmioty uczestniczące w mechanizmach wyłudzeń VAT deklarują miesięczne obroty na poziomie 10-50 mln zł – dotyczy to firm typu „znikający podatnik”. Przy założeniu braku zapłaty podatku VAT straty budżetu państwa mogą oscylować w granicach od 2 do 10 mln zł miesięcznie. Obroty tzw. „buforów” są odpowiednio wyższe z racji obsługiwanego przez nie kilku „znikających podatników” i sięgają nawet 200 mln zł miesięcznie. Analizowane podmioty w deklaracjach VAT za 2014 r. deklarowały średni miesięczny obrót w wysokości około 21 mln zł, w tym dla podmiotów wykazujących w deklaracji strukturę „WNT na magazyn” (struktura typowa dla „znikających podatników”) średni obrót miesięczny to ok. 17 mln zł. Natomiast uwzględniając w analizie również podmioty wskazujące strukturę deklaracji „WNT=WDT” – średni obrót podmiotów wykazujących strukturę deklaracji typową dla mechanizmów oszustw wynosi miesięcznie około 34 mln zł. Dodatkowo wykazywane przez kontrolę skarbową średnie ustalenia w podmiotach w branży paliwowej w 2013 r., obejmujące podatek VAT wraz z odsetkami, wynoszą około 5 mln zł na postępowanie kontrolne. Mając powyższe na uwadze wskazane jest podwyższenie minimalnej wysokości kaucji gwarancyjnej dla podmiotów dostarczających paliwa do 1 mln zł.

W celu ograniczenia skali nadużyć w rozliczaniu podatku przez podmioty działające w branży paliwowej konieczne jest również znaczące podwyższenie wysokości maksymalnej kaucji gwarancyjnej (z 3 mln do 10 mln zł). Należy wskazać, że wniesienie kaucji w wysokości maksymalnej (jako warunek wpisania do wykazu) jest obowiązkowe dla podmiotów, u których taką kwotę (10 mln zł) stanowi jedna piąta kwoty podatku należnego od przewidywanej przez podmiot wartości sprzedaży towarów wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy (w tym paliw). Pozostałe podmioty nie mają obowiązku wnoszenia kaucji w wysokości maksymalnej, chyba że chcą skorzystać z przywileju, jaki daje wniesienie kaucji maksymalnej (tj. pozostawanie w wykazie, co zapewnia ochronę nabywcom, bez względu na wartość zrealizowanej sprzedaży tych towarów).

Wprowadzenie przepisów przejściowych zapewni podmiotom niezbędny czas na dostosowanie wysokości kaucji do nowych wymogów.

Wprowadzenie ustawowego wymogu oprocentowania kaucji gwarancyjnej złożonej w formie depozytu pieniężnego

W projektowanej ustawie proponuje się dodanie nowych ustępów (ust. 9a-9b) w art. 105b ustawy o VAT (**art. 1 pkt 10 lit. k** projektu) regulujących kwestie związane z oprocentowaniem, jakie będzie przysługiwać podmiotom składającym kaucję gwarancyjną w formie depozytu pieniężnego. Stawka odsetek będzie równa 30% stopy depozytowej ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim. W zakresie nieuregulowanym zastosowanie znajdą odpowiednio przepisy wydane na podstawie art. 58 Ordynacji podatkowej.

W związku z proponowaną zmianą konieczne jest również wprowadzenie zasad dokonywania zwrotu tego oprocentowania. Przewiduje się jednorazowy zwrot oprocentowania z chwilą dokonania przez naczelnika urzędu skarbowego zwrotu kaucji gwarancyjnej i stosowanie do oprocentowania analogicznych zasad jak do kwoty kaucji gwarancyjnej. Kwota odsetek będzie określana w postanowieniu w sprawie zwrotu kaucji gwarancyjnej.

Należy podkreślić, iż w dotychczas obowiązującym stanie prawnym kwestia oprocentowania depozytów pieniężnych składanych jako kaucje nie była uregulowana, w związku z czym podmioty składające kaucję w takiej formie mogły być traktowane niejednolicie w zakresie oprocentowania takich kaucji. Kwestia oprocentowania lub nie rachunków prowadzonych na rzecz poszczególnych urzędów skarbowych zależy od wynegocjowanych umów. Wprowadzenie przedmiotowych regulacji ma na celu wyeliminowanie sytuacji, w której istniejące regulacje mogą prowadzić do nierówności wobec prawa podmiotów wpłacających kaucję gwarancyjną.

Jednocześnie proponuje się wprowadzenie przepisu przejściowego (**art. 9** projektu), że w przypadku kaucji gwarancyjnych w formie depozytu pieniężnego złożonych przed dniem wejścia w życie ustawy, oprocentowanie w wysokości 30% stopy depozytowej ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim będzie naliczane od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy. Oznacza to, że za okres przed wejściem w życie przepisu ustalającego oprocentowanie we wskazanej wysokości będą stosowane zasady dotychczas obowiązujące (tj. odsetki będą zależne od umów zawartych z bankami przez naczelników urzędów skarbowych).

Określenie właściwości urzędu skarbowego w zakresie kaucji gwarancyjnej w przypadku zmiany właściwości urzędu skarbowego w zakresie rozliczania podatku VAT

Projektowana ustawa w **art. 1 pkt 12** dodaje art. 105d do ustawy VAT, regulujący właściwość urzędu skarbowego w zakresie kaucji gwarancyjnej w przypadku zmiany właściwości urzędu skarbowego w zakresie rozliczania podatku VAT. W przypadku zmiany właściwości urzędu skarbowego w zakresie rozliczania podatku VAT, urzędem właściwym w zakresie kaucji gwarancyjnej (tj. przyjęcia, zmiany wysokości, zmiany formy i zwrotu kaucji gwarancyjnej oraz usunięcia lub wpisania podmiotu do wykazu) będzie „nowy” urząd skarbowy. Naczelnik urzędu skarbowego właściwy przed zmianą przekaże niezwłocznie naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu po zmianie kaucję gwarancyjną wraz z oprocentowaniem danego podmiotu.

Należy mieć na uwadze, że w przypadku kaucji gwarancyjnej w formie depozytu na rachunek urzędu skarbowego, naczelnik urzędu skarbowego właściwy przed zmianą powinien niezwłocznie wpłacić kaucję gwarancyjną wraz z odsetkami na wyodrębniony rachunek urzędu skarbowego obsługującego podatnika po zmianie. W przypadku natomiast gdy kaucja została wniesiona w formie gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej albo upoważnienia dla organu podatkowego do dysponowania środkami zgromadzonymi na rachunku podmiotu, naczelnik powinien przekazać dokumenty poświadczające udzielenie gwarancji lub upoważnienia (dokumenty te powinny o czym była mowa powyżej przewidywać zmianę beneficjenta).

Opisane zasady będą miały zastosowanie w przypadku każdej kolejnej zmiany właściwości miejscowej w sprawie rozliczania podatku.

Opisane wyżej zasady określenia właściwości urzędu skarbowego w zakresie kaucji gwarancyjnej w przypadku zmiany właściwości urzędu skarbowego w zakresie rozliczania podatku VAT znajdują również zastosowanie do zmian mających miejsce przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, z tym że zmiany mające miejsce przed tym dniem uznaje się na potrzeby stosowania tego przepisu za dokonane w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy (**art. 13 projektu**).

Należy wskazać, iż zgodnie z obowiązującymi przepisami w przypadku zmiany właściwości urzędu skarbowego w zakresie rozliczania podatku VAT organem podatkowym właściwym w sprawie kaucji gwarancyjnej pozostaje organ podatkowy właściwy w dniu wszczęcia postępowania w sprawie przyjęcia kaucji (poprzednio właściwy naczelnik urzędu skarbowego). W takim jednak przypadku, pomimo objęcia podmiotów, które zostały wpisane do wykazu szczególnym nadzorem, bardzo utrudnione jest niezwłoczne usunięcie podmiotu z tego wykazu (w przypadku wystąpienia przesłanek ustawowych) czy zaliczenie kaucji na powstałe zaległości podatkowe, gdyż musi zostać zaangażowany w sprawę poprzednio właściwy naczelnik urzędu skarbowego. Projektowana zmiana wyeliminuje te utrudnienia.

Zmiany doprecyzowujące

Projektowana ustawa wprowadza również zmiany mające na celu wyeliminowanie wątpliwości interpretacyjnych dotyczących kaucji gwarancyjnej i prowadzenia wykazu podmiotów, które złożyły tę kaucję, powstałych na gruncie obecnych przepisów w związku z brakiem doprecyzowania wskazanych kwestii. Przyczynią się one również do sprawniejszego stosowania przepisów.

Doprecyzowanie, że kaucję gwarancyjną może wnieść podmiot nieposiadający zaległości w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa (art. 105b ust. 1 ustawy o VAT – art. 1 pkt 10 lit. a projektu)

Obecnie art. 105b ust. 1 ustawy o VAT ogólnie stanowi, że kaucję gwarancyjną może wnieść podmiot nieposiadający na dzień składania kaucji zaległości podatkowych. Może to powodować wątpliwości interpretacyjne - do zaległości z jakiego tytułu odnosi się ten warunek (do zaległości podatkowych stanowiących dochód budżetu państwa czy również do zaległości podatkowych niestanowiących dochodu budżetu państwa). Zaproponowane doprecyzowanie usuwa te wątpliwości. Przy przyjmowaniu kaucji organy podatkowe powinny badać czy podmiot wnoszący kaucję nie posiada zaległości w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa.

Doprecyzowanie, że podmiot wraz ze złożeniem kaucji gwarancyjnej składa wniosek w sprawie przyjęcia kaucji gwarancyjnej (dodanie ust. 1a w art. 105b ustawy o VAT – art. 1 pkt 10 lit. b projektu)

Z obecnych przepisów (art. 105b ust. 1 ustawy o VAT) nie wynika, że podmiot wraz ze złożeniem kaucji gwarancyjnej powinien złożyć wniosek w sprawie przyjęcia kaucji gwarancyjnej. Proponowana zmiana usuwa tę wątpliwość. Powinna również usprawnić procedurę przyjmowania kaucji gwarancyjnych (podmioty nie będą mieć wątpliwości co do wymogów formalnych złożenia kaucji).

Zmiana formy złożonej kaucji gwarancyjnej (na jedną lub kilka form) - (dodanie ust. 3a w art. 105b ustawy o VAT – art. 1 pkt 10 lit. d projektu)

Przepisy ustawy o VAT w aktualnym brzmieniu nie regulują wprost kwestii zmiany formy kaucji gwarancyjnej. Proponowana zmiana wprowadza tę możliwość i określa zasady dokonania zmiany formy złożonej kaucji gwarancyjnej. Następowaloby to na wniosek podmiotu, który złożył kaucję i zmiana mogłaby być dokonana na przewidziane w przepisach formy kaucji. Zmiana formy złożonej kaucji byłaby dopuszczalna, o ile nie powodowałoby to zmniejszenia jej wysokości.

Wprowadzenie przepisów określających wymogi dotyczące kaucji gwarancyjnej złożonej w formach, o których mowa w art. 105b ust. 3 pkt 2 i 3 (dodanie ust. 3b-3f w art. 105b ustawy o VAT – art. 1 pkt 10 lit. b projektu)

Obecne regulacje nie zawierają przepisów określających wymogi dotyczące kaucji gwarancyjnej złożonej w formie gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej lub upoważnienia organu podatkowego do wyłącznego dysponowania środkami zgromadzonymi na rachunku podmiotu. Doprecyzowanie przedmiotowych wymogów, analogicznie jak w przypadku zabezpieczeń w podatku akcyzowym, zapewni pewność prawną w przypadku wyboru kaucji gwarancyjnej w wymienionych formach.

Zaproponowano, że kaucja gwarancyjna złożona w formie gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej powinna obejmować zobowiązanie się gwaranta do zapłacenia solidarnie z podmiotem dokonujący dostawy towarów wskazanych w załączniku nr 13 do ustawy o VAT, któremu udzielił gwarancji, bezwarunkowo i nieodwołalnie, na każde wezwanie właściwego naczelnika urzędu skarbowego: zabezpieczonej kwoty podatku, jeżeli jej zapłata stanie się wymagalna, oraz powstałych po wniesieniu kaucji gwarancyjnej zaległości podatkowych w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa (ust. 3b art. 105b ustawy o VAT). W związku z proponowanym wprowadzeniem regulacji, że w przypadku zmiany właściwości w zakresie podatku VAT również w zakresie kaucji gwarancyjnej właściwy będzie „nowy” naczelnik urzędu skarbowego konieczne było wprowadzenie wymogu, aby gwarancje przewidywały możliwość zmiany beneficjenta gwarancji (naczelnika urzędu skarbowego) w trakcie ich obowiązywania. Gwarancje nie spełniające wymogów w tym zakresie nie będą mogły zostać przyjęte jako zabezpieczenie.

Ponadto proponuje się wprowadzenie przepisu, że gwarant odpowiada całym swoim majątkiem, solidarnie z podmiotem, któremu udzielił gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej, za zobowiązanie podatkowe oraz kwoty wskazanych zaległości podatkowych, objęte gwarancją do czasu ich wygaśnięcia - do wysokości kwoty gwarancji (ust. 3c art. 105b ustawy o VAT).

Gwarant dokona zapłaty zabezpieczonej kwoty zobowiązania podatkowego oraz kwoty tych zaległości podatkowych na pierwsze pisemne wezwanie właściwego naczelnika urzędu skarbowego (w przypadku zmiany właściwości urzędu skarbowego – będzie to „nowy” naczelnik urzędu skarbowego) złożone w okresie trwania odpowiedzialności gwaranta

z tytułu udzielonej gwarancji, podpisane przez beneficjenta gwarancji lub osoby przez niego upoważnione (ust. 3d art. 105b ustawy o VAT). Przedmiotowe wezwanie powinno zawierać także oświadczenie właściwego naczelnika urzędu skarbowego, że zapłacenie żądanych kwot stało się wymagalne (ust. 3e).

Jednocześnie określono, że opisane przepisy stosuje się odpowiednio w przypadku kaucji gwarancyjnej złożonej w formie pisemnego nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania, do wysokości składanej kaucji gwarancyjnej, środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku prowadzonym w tym banku lub w tej kasie (ust. 3f).

Proponuje się dodanie przepisu przejściowego (**art. 10 projektu**), że nowe wymogi dotyczące kaucji gwarancyjnej składanej w formie gwarancji czy upoważnienia będą mieć zastosowanie również do kaucji złożonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy w przypadkach gdy od dnia jej wejścia w życie złożony zostałby wniosek w sprawie przedłużenia terminu ważności przyjętej kaucji gwarancyjnej lub wniosek w sprawie zmiany wysokości złożonej kaucji gwarancyjnej czy też wniosek w sprawie zmiany formy kaucji gwarancyjnej, jeżeli w ramach dokonywanej zmiany jedną z form kaucji złożonej przez podatnika byłaby gwarancja lub upoważnienie.

Podatnik musiałby dostosować do nowych wymogów złożoną w tych formach kaucję gwarancyjną również w przypadku gdy nastąpiłaby zmiana właściwości naczelnika urzędu skarbowego w zakresie kaucji gwarancyjnej (w związku ze zmianą właściwości naczelnika w zakresie VAT). Jeżeli w przypadku ww. zmiany podmiot, który złożył kaucję gwarancyjną nie dostosowałby w okresie do dnia 31 marca 2015 r. kaucji gwarancyjnej do nowych wymogów, naczelnik urzędu skarbowego z urzędu usuwałby z dnia 1 kwietnia 2015 r. podmiot z wykazu. Należy wskazać, że kaucja gwarancyjna podlegałaby wówczas zwrotowi na zasadach ogólnych.

Doprecyzowanie terminu ważności kaucji gwarancyjnej z określonym terminem ważności (art. 105b ust. 4 ustawy o VAT – art. 1 pkt 10 lit. e projektu)

Obecnie art. 105b ust. 4 ustawy o VAT stanowi, że kaucja gwarancyjna może zostać złożona bezterminowo albo z określonym terminem ważności, liczonym w miesiącach, jednak nie krótszym niż 12 kolejnych miesięcy kalendarzowych. Proponuje się doprecyzowanie, że minimalny termin kaucji z określonym terminem ważności będzie liczony od dnia przyjęcia kaucji gwarancyjnej. Powyższe doprecyzowanie usunie wątpliwości interpretacyjne i może wiązać się z nieznacznym wydłużeniem minimalnego terminu na jaki może zostać złożona kaucja terminowa.

Proponuje się wprowadzenie przepisu przejściowego (**art. 11 projektu**), że nowy termin nie będzie mieć zastosowania do kaucji gwarancyjnych z określonym terminem ważności, złożonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, z wyjątkiem przypadków gdy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy złożono wniosek o przedłużenie terminu ważności kaucji gwarancyjnej.

Zwrot kaucji gwarancyjnej w przypadku jej nieprzyjęcia (dodanie pkt 3 w art. 105b ust. 6 ustawy o VAT – art. 1 pkt 10 lit. h tiret drugie projektu)

Obecne przepisy nie regulują terminu zwrotu kaucji, które nie zostały przyjęte. Proponuje się (art. 105b ust. 6 pkt 3 ustawy o VAT), aby zwrot kaucji w takim przypadku następował na wniosek podmiotu, nie później niż po upływie 10 dni od dnia złożenia wniosku. Kaucja nie podlegałaby zwrotowi, gdyby u podmiotu wystąpiły zaległości w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa.

Zwrot kaucji w przypadku podmiotów usuniętych z wykazu na podstawie art. 105c ust. 5 lub ust. 9 pkt 2-4 ustawy o VAT (dodanie zdania drugiego w art. 105b ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT – art. 1 pkt 10 lit. h tiret pierwsze projektu)

Proponuje się doprecyzowanie zasad zwrotu kaucji gwarancyjnej w przypadku gdy podatnik został wykreślony z wykazu podmiotów, które złożyły kaucję gwarancyjną, ponieważ wysokość złożonej kaucji była za niska lub wiązało się to wykreśleniem tego podmiotu z rejestru podatników VAT lub też okazało się, że podmiot ten nie istnieje lub nie ma z nim (lub jego pełnomocnikiem) kontaktu. Obecne przepisy nie regulują wprost tych kwestii, co powoduje wątpliwości interpretacyjne. Proponuje się uregulowanie w przepisach, aby w takich przypadkach kaucja gwarancyjna była zwracana na wniosek podmiotu na ogólnych zasadach dla zwrotu kaucji gwarancyjnej (w tym celu dodano zdanie drugie w art. 105b ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT). Oznacza to m.in. że do ww. przypadków będą miały zastosowanie regulacje dotyczące przeznaczenia kaucji na pokrycie zaległości podatkowych czy też dotyczące niedokonywania zwrotu kaucji gdy wystąpią określone w przepisach przesłanki (art. 105b ust. 8 i 9 ustawy o VAT).

Wprowadzenie granicznego terminu na ubieganie się o zwrot kaucji gwarancyjnej (dodanie pkt 3 w art. 105b ust. 8 ustawy o VAT – art. 1 pkt 10 lit. i projektu)

W obecnych przepisach brak jest doprecyzowania, kiedy wygasa prawo do ubiegania się o zwrot kaucji gwarancyjnej. Proponuje się aby prawo do złożenia wniosku o zwrot kaucji gwarancyjnej wygasało po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym podmiot składający kaucję został usunięty z wykazu na podstawie art. 105c ust. 5 lub ust. 9 pkt 2-4 ustawy o VAT.

Praktyka pokazuje, że podmioty wykreślone z wykazu w związku ze złożeniem zbyt niskiej kaucji gwarancyjnej, nie zwlekają ze składaniem wniosków o zwrot tych środków. Zaprojektowana regulacja dotyczyć będzie zatem w większości tych podmiotów, które zostały wykreślone przez organ podatkowy gdyż stwierdzono, że nie istnieją i nie ma z nimi żadnego kontaktu. Należy podkreślić, iż w projekcie przewidziano stosunkowo długi termin na złożenie wniosku o zwrot kaucji gwarancyjnej (5 lat, licząc od końca roku, w którym podmiot składający kaucję został usunięty z wykazu na podstawie art. 105c ust. 5 lub ust. 9 pkt 2-4 ustawy o VAT), co powinno umożliwić zwrot kaucji w sytuacjach np. losowych, w których wniosek o jej zwrot został złożony nawet po kilku latach.

Doprecyzowanie, że w przypadku powstania u ww. podmiotu zaległości po wniesieniu kaucji, zostanie ona przeznaczona na pokrycie zaległości podatkowych w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa (art. 105b ust. 9 ustawy o VAT – art. 1 pkt 10 lit. j projektu)

Obecnie art. 105b ust. 9 ustawy o VAT odnosi się ogólnie do zaległości podatkowych. Doprecyzowanie przepisu usunie wątpliwości interpretacyjne.

Doprecyzowanie procedury w sprawie kaucji gwarancyjnej

Proponuje się doprecyzowanie (dodanie ust. 4a w art. 105b ustawy o VAT – art. 1 pkt 10 lit. f projektu), że w przypadku niespełnienia wymaganych warunków do przyjęcia kaucji gwarancyjnej odmawia się jej przyjęcia. W takim przypadku byłoby wydawane postanowienie w sprawie odmowy przyjęcia kaucji gwarancyjnej.

Proponuje się również dostosowanie art. 105b ust. 10 ustawy o VAT (art. 1 pkt 10 lit. l projektu) do wprowadzanych projektem zmian: tj. uregulowania możliwości zmiany formy kaucji gwarancyjnej (wskazuje się, że w takim przypadku będzie wydawane postanowienie w sprawie zmiany formy kaucji gwarancyjnej) oraz wprowadzenia przepisu o wysokości odsetek od zwracanej kaucji gwarancyjnej (w postanowieniu w sprawie zwrotu kaucji

gwarancyjnej będzie również określona wysokość odsetek od zwracanej kaucji). Ponadto z ust. 10 w art. 105b ustawy o VAT usunięto materię regulującą termin wydania postanowienia w poszczególnych przypadkach. Regulacje te zostały przeniesione do dodawanego ust. 11 w art. 105b ustawy o VAT (art. 1 pkt 10 lit m projektu). W przepisie tym (art. 105b ust. 11 pkt 2 ustawy o VAT) uregulowano, że postanowienie w sprawie zwrotu kaucji gwarancyjnej powinno być wydane niezwłocznie, nie później niż w terminie 7 dni od dnia dokonania zwrotu kaucji gwarancyjnej, w tym z odsetkami. Umożliwi to weryfikację zasadności i wysokości zwracanej kaucji, czego nie uwzględnia obecnie obowiązujący termin wydania postanowienia (obecnie postanowienie powinno być wydane niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie 7 dni). W przypadku pozostałych postanowień (art. 105b ust. 11 pkt 1 ustawy o VAT) będą one wydawane w terminie obecnie obowiązującym (niezwłocznie nie później niż w terminie 7 dni).

Wprowadzenie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych upoważnienia do określenia w drodze rozporządzenia wzoru wniosku w sprawie przyjęcia, przedłużenia terminu ważności, zmiany wysokości, zmiany formy oraz zwrotu kaucji gwarancyjnej (dodanie ust. 12 w art. 105b ustawy o VAT – art. 1 pkt 10 lit. m projektu)

Projektowana ustawa upoważnia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia wzoru ww. wniosku. Wprowadzony wzór wniosku byłby (poprzez zaznaczenie odpowiednich rubryk) stosowany na potrzeby złożenia, przedłużenia terminu ważności, zmiany wysokości, zmiany formy oraz zwrotu kaucji gwarancyjnej. Ujednolicenie wzoru takiego wniosku zapewni, że wnioski składane przez podmioty będą zawierać wszelkie niezbędne dane, co usprawni procedurę ich załatwiania przez urzędy skarbowe. Jest to istotne zważywszy na obowiązek pilnego załatwienia sprawy przez urząd skarbowy.

VIII. Zmiany w zakresie Ordynacji podatkowej

W **art. 2** projektu proponuje się doprecyzowanie wprost w przepisach ustawy – Ordynacja podatkowa, dotyczących instytucji interpretacji indywidualnych, zasady w myśl której, gdy w danej sprawie przepisy przewidują prawo podatnika do występowania z wnioskiem do organów podatkowych na podstawie szczególnych przepisów, wówczas organ upoważniony nie wydaje interpretacji.

W obecnie obowiązującym stanie prawnym wydawane są na podstawie Działu IIa ustawy – Ordynacja podatkowa decyzje w zakresie uznawania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania cen transakcyjnych. W tym zakresie nie są wydawane pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego. Jednakże kwestia co do niemożności wydawania pisemnych interpretacji indywidualnych w zakresie uznawania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania cen transakcyjnych nie jest wprost uregulowana w przepisach. Skutkiem tego istnieją spory pomiędzy wnioskodawcami a organami upoważnionymi. W związku z tym zachodzi potrzeba doprecyzowania, że nie wydaje się w tym zakresie interpretacji w sytuacji, gdy przepisy prawa przewidują inny tryb uzyskania przez zainteresowanego określonej informacji. Projektowany przepis wprowadza więc zapis, że podatnik nie będzie mógł wystąpić z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej odnośnie metody ustalania cen transakcyjnych oraz sposobu określenia zakresu proporcji pozwoli na wyeliminowanie sporów w tym zakresie.

Regulowana kwestia dotyczy sytuacji, gdy w istocie ocenie musiałby być poddany (zinterpretowany) stan faktyczny, a nie przepis prawa. Interpretacja stanu faktycznego wymaga przeprowadzenia postępowania dowodowego. Tymczasem w świetle art. 14b i nast.

to przepis prawa, a nie stan faktyczny jest przedmiotem interpretacji. Zgodnie zaś z art. 14b § 3 ustawy Ordynacja podatkowa wnioskodawca przedstawia oprócz stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), także własne stanowisko w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Ocenie organu wydającego interpretację podlega stanowisko wnioskodawcy, zgodnie z art. 14c § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. W interpretacji indywidualnej zadanie organu interpretacyjnego zawężone zostało do analizy okoliczności podanych we wniosku, podczas gdy w ramach postępowania podatkowego, organ podatkowy obowiązany jest m. in. do ustalenia wszystkich okoliczności faktycznych, rzeczywiście zaistniałych, co przekłada się na prowadzenie postępowania dowodowego. Kwestia ta była przedmiotem oceny orzecznictwa administracyjnego (vide: wyrok NSA sygn. akt II FSK 1049/10 z dnia 8 grudnia 2011 r., II FSK 1223/12 z dnia 25 kwietnia 2014 r.).

Wprowadzenie procedury – w związku z wykonywaniem działalności „mieszanej” - uzgadniania proporcji (sposobu jej obliczania) z naczelnikiem urzędu skarbowego w trybie przewidzianym przepisami ustawy o VAT wyłączy projektowanym przepisem (z uwagi na powyższe) możliwość wydawania w tym zakresie interpretacji indywidualnych w trybie przewidzianym przepisami Ordynacji podatkowej. Jednakże projektowana regulacja nie będzie wyłączała możliwości ubiegania się o wydanie interpretacji indywidualnej wyjaśniającej (interpretującej) dany przepis prawa również z zakresu ustalenia proporcji czy też ustalenia cen transakcyjnych.

Powyższa zmiana ma charakter uściślający i doprecyzowujący poprzez usunięcie kolizji pomiędzy aktami administracyjnymi wydawanymi na podstawie różnych ustaw.

IX. Zmiany w zakresie prawa zamówień publicznych

Wprowadzenie zmian w zakresie mechanizmu odwróconego obciążenia wymaga odpowiedniego dostosowania przepisów ustawy – Prawo zamówień publicznych.

Z treści obecnie obowiązującego przepisu art. 91 ust. 3a ww. ustawy wynika, że zamawiający, w celu oceny oferty, jest zobowiązany do doliczania do przedstawionej w niej ceny podatku VAT, który miałby obowiązek wpłacić zgodnie z obowiązującymi przepisami, w związku z powstaniem po jego stronie obowiązku podatkowego w podatku VAT w zakresie dotyczącym wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Celem tego przepisu jest zagwarantowanie równego traktowania wykonawców, zapewnienie uczciwej konkurencji oraz ochrony zamawiającego przed zaciąganiem zobowiązań pieniężnych ponad planowane potrzeby.

Proponowana zmiana polega na wykreśleniu z art. 91 ust. 3a ustawy o zamówieniach publicznych (art. 3 projektu) wskazania o stosowaniu tej regulacji w zakresie dotyczącym wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dzięki czemu norma ta będzie miała charakter generalny. Zgodnie zatem z nowym brzmieniem ww. przepisu, jeżeli złożono ofertę, której wybór prowadziłby do powstania u zamawiającego obowiązku podatkowego zgodnie z przepisami o podatku VAT, zamawiający w celu oceny takiej oferty dolicza do przedstawionej w niej ceny podatek VAT, który miałby obowiązek wpłacić zgodnie z obowiązującymi przepisami. Propozycja ta ma na celu zapewnienie, że przedmiotowa regulacja stosowana będzie do sytuacji, kiedy w odniesieniu do dostaw określonych towarów znajduje zastosowanie mechanizm odwróconego obciążenia.

Mechanizm ten polega bowiem na przeniesieniu obowiązku rozliczenia podatku ze sprzedającego na nabywcę (kiedy nabywcą jest podatnik podatku VAT). Dostawca towaru lub świadczący usługę wystawiając fakturę nie wykazuje w niej więc stawki i kwoty podatku,

zamiast tego powinna ona zawierać wyrazy – „odwrotne obciążenie”. Ponieważ na zamawiającym ciąży obowiązek podatkowy i jest on zobligowany do rozliczenia podatku od tejże transakcji, nie przekazuje więc stosownej kwoty na uiszczenie podatku VAT dostawcy. Oznacza to, że sama wartość kontraktu nie uwzględnia podatku VAT, jednakże ponieważ w dalszym ciągu sama transakcja podlega opodatkowaniu, zmiana sposobu rozliczeń nie powoduje zmniejszenia kwoty środków koniecznych do zaangażowania przez nabywcę.

W konsekwencji proponowanych zmian obowiązek doliczania wartości podatku VAT płaconego przez zamawiającego do wartości netto wykonawcy będzie miał zatem zastosowanie w przypadku:

- tak jak obecnie – wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów,
- mechanizmu odwróconego obciążenia, w odniesieniu do wprowadzonych już, jak i planowanych do wprowadzenia przedmiotowym projektem zmian w ustawie VAT,
- importu usług lub importu towarów, z którymi wiąże się analogiczny obowiązek doliczenia przez zamawiającego przy porównywaniu cen ofertowych płaconego przez niego podatku VAT do ceny netto zawartej w ofercie wykonawcy.

X. Termin wejścia w życie proponowanych zmian

Zgodnie z art. 14 ustawy zmieniającej ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2015 r. Mając na uwadze cel części wprowadzanych zmian (walka z nadużyciami i wyłudzeniem podatku VAT), zasadne jest wejście w życie przepisów ustawy w ww. terminie.

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414, z późn. zm.) oraz § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M. P. poz. 979), projekt ustawy zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji.

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

Ustawa jest zgodna z prawem Unii Europejskiej.

Opracowano:

Joanna Dołęga – starszy specjalista, tel. 694-4914

Daniel Bałazy – specjalista, tel. 694-5492

Departament Podatku od Towarów i Usług

Wydział Podatku od Towarów i Usług II

Nazwa projektu Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące Ministerstwo Finansów Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu Janusz Cichoń Sekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu Tomasz Tratkiewicz Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług, tel. 22 694-36-21, email: sekretariat.pt@mofnet.gov.pl	Data sporządzenia 10 września 2014 r. Źródło: Inne wyroki TSUE (w sprawie C-511/10, C-437/06) Nr w wykazie prac UD 186
---	---

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Istnieje konieczność dostosowania przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), dalej „ustawa o VAT”, do *acquis communautaire* wynikających z wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), co do zgodności krajowych przepisów z prawem UE, w szczególności do wyroku TSUE w sprawie C-511/10 w powiązaniu z wyrokiem w sprawie C-437/06 w zakresie określenia proporcji (przy odliczaniu VAT) w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych i określenia systemu korekt w przypadku zmiany zakresu wykorzystywania tych towarów.

Dodatkowo zaprojektowano zmiany pośrednio realizujące zasady prawa unijnego, w szczególności zasadę proporcjonalności i neutralności. Zmiany te obejmują doprecyzowanie następujących przepisów:

- 1) tzw. ulgi na złe długi – zmniejszenie asymetrii w stosowaniu instytucji ulgi na złe długi;
- 2) odwróconego obciążenia dla niektórych towarów (m.in. zmiany w zakresie „raportowania” oraz rozszerzenia zakresu stosowania tego mechanizmu).
- 3) zmiany w zakresie towarów objętych odpowiedzialnością solidarną i obowiązkiem stosowania rozliczeń miesięcznych.

Przy okazji zmian o charakterze unijnym zaproponowano zmiany o charakterze krajowym, które dotyczyłyby kaucji gwarancyjnej – dostosowanie wysokości kaucji gwarancyjnej do specyfiki obrotów niektórymi towarami oraz zmiany o charakterze proceduralnym i porządkowym, wynikające z perspektywy kilkumiesięcznej stosowania tych przepisów.

2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

1. Dostosowanie przepisów ustawy o VAT do wyroków TSUE w zakresie określenia proporcji (przy odliczaniu VAT) w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych w sposób najbardziej odpowiadający działalności i zakupom podatnika przez wprowadzenie przepisów umożliwiających podatnikom uzgodnienie ww. proporcji z organem podatkowym.
2. Uelastycznienie tzw. „ulgi na złe długi”, co pozwoli na szersze stosowanie tej instytucji i przyczyni się do zmniejszenia asymetrii w tych rozwiązaniach.
3. Wprowadzenie zmian w przepisach w zakresie „ulgi na złe długi” w celu umożliwienia skorzystania z tej ulgi w sytuacji, gdy między wierzycielem a dłużnikiem istnieją powiązania.
4. Zmiany w stosowaniu odwróconego obciążenia dla niektórych towarów (m.in. zmiany w zakresie „raportowania”) ze względu na potrzebę doprecyzowania przepisów w zakresie większej ich proporcjonalności i skuteczności. Raporty podatników zawierałyby zbiorcze informacje o dokonanych dostawach objętych odwrotnym obciążeniem. Rozszerzenie zakresu towarów, wobec których będzie miał zastosowanie mechanizm odwróconego obciążenia na nowe grupy towarów, w przypadku których potwierdzono występowanie nadużyć oraz wprowadzenie limitu po przekroczeniu, którego dostawa telefonów komórkowych (w tym smartfonów), komputerów przenośnych takich jak: tablety, notebooki, laptopy, etc. oraz konsole do gier będzie objęta mechanizmem odwróconego obciążenia.
5. Zmiany w obszarze mechanizmu odwróconego obciążenia wymagają dokonania zmiany przepisu art. 91 ust. 3a ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 907 z późn. zm.). Zmiana ta ma charakter dostosowawczy i uzupełniający regulacje ustawy - Prawo zamówień publicznych.

6. Zmiany w zakresie towarów objętych odpowiedzialnością solidarną i obowiązkiem stosowania rozliczeń miesięcznych (wyłączenie niektórych towarów z załącznika nr 13 do ustawy w związku z ich objęciem mechanizmem odwróconego obciążenia oraz dodanie nowych towarów do tego załącznika).
7. Doprecyzowanie rozwiązań w zakresie kaucji gwarancyjnej, w tym w związku z istotną skalą nadużyć, podwyższenie minimalnej i maksymalnej wysokości kaucji gwarancyjnej dla podmiotów dostarczających paliwa. Pozostałe zmiany mają charakter proceduralny i porządkowy i wynikają z perspektywy kilkumiesięcznej stosowania tych przepisów.
8. Zmiany w zakresie możliwości uzgodnienia z naczelnikiem urzędu skarbowego sposobu określenia proporcji wymagają wprowadzenia zmian w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.) polegających na wyłączeniu możliwości wydawania w tym zakresie interpretacji indywidualnych w trybie przewidzianym przepisami tej ustawy. Nie będzie jednak wyłączona możliwość ubiegania się o wydanie interpretacji indywidualnej wyjaśniającej (interpretującej) dany przepis prawa również z zakresu ustalenia proporcji czy też ustalenia cen transakcyjnych.

3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

Wyroki TSUE mają być jednolicie stosowane we wszystkich państwach członkowskich. Zgodność krajowych rozwiązań oceniana ma być przez pryzmat tych orzeczeń.

Pozostałe rozwiązania dotyczą krajowych regulacji, których wprowadzenie jest fakultatywne w UE. Kwestie dot. np. raportowania przy stosowaniu odwróconego obciążenia w podatku VAT są regulowane indywidualnie w państwach członkowskich UE (takie jak proponowane rozwiązanie w zakresie informacji podsumowujących, czy tzw. raportów sprzedaży obowiązuje np. na Słowacji i w Wielkiej Brytanii).

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Podatnicy podatku od towarów i usług	Regulacja dotyczy kilkudziesięciu tysięcy podatników VAT, przy czym nie jest możliwe dokładne określenie na ilu podatników będą oddziaływać poszczególne zmiany. Szacuje się, że zmiana w zakresie rozszerzenia mechanizmu odwróconego obciążenia obejmie ok. 35 tys. podatników dokonujących sprzedaży elektroniki. Propozycja wprowadzenia informacji podsumowujących dla transakcji objętych mechanizmem odwróconego obciążenia może objąć ok. 41 tys. podatników podatku od towarów i usług, w tym ww. podatników dokonujących sprzedaży hurtowej elektroniki ¹⁾ . Zmiany w zakresie tzw. złych długów dotkną jedynie części podatników, których dotyczą przepisy w tym zakresie. (Za rok 2013 złożono ok. 200 tys. zawiadomień o skorygowaniu	¹⁾ Dane za rok 2013. Hurtownia danych SPR/VAT wg stanu na dzień 08.07.2014 r. Do szacunku przyjęto podatników, którzy wykazali jako podstawowy rodzaj działalności: podklasę PKD z 2004 r. 51.84Z, 51.90Z, 52.48A, 50.50Z, 51.51Z, 51.52Z, 51.56 Z oraz podklasę PKD z 2007 r. 46.51Z, 46.52Z, 46.90Z, 47.41Z, 47.42Z, 47.30Z, 46.71Z, 46.72Z, 46.76Z. ²⁾ Dane za rok 2013 z sytemu POLTAX wg stanu na dzień 02.06.2014 r. dot. zawiadomienia o skorygowaniu podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego (VAT-ZD). ³⁾ Dane wg stanu na dzień 08.07.2014 r. Wykaz podmiotów dokonujących dostawy towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do ustawy o podatku od towarów i usług, które	Rozszerzenie mechanizmu odwróconego obciążenia na nowe grupy towarów, będzie oznaczać, że w przypadku dostaw tych towarów, jeżeli zostaną spełnione przesłanki ustawowe, zobowiązany do rozliczenia podatku będzie nabywca (obecnie podatek rozlicza sprzedawca). Tak jak opisano w pkt 2. Projektowane wyższe wysokości kaucji gwarancyjnej w sektorze paliwowym nie będą miały negatywnego wpływu na konkurencyjność pomiędzy mniejszymi i dużymi podmiotami w tym sektorze. Należy zwrócić uwagę, że wysokość kaucji gwarancyjnej nadal będzie zróżnicowana i zależeć od wysokości obrotów podatnika (duże podmioty zapłacą wyższą kaucję). W krótkim horyzoncie czasowym podniesienie kaucji gwarancyjnej spowoduje zwiększenie kosztów funkcjonowania podmiotów, które uznają, że z punktu widzenia biznesowego złożenie kaucji i umieszczenie ich w wykazie jest dla nich korzystne, jednak w dłuższej perspektywie podniesienie wysokości kaucji gwarancyjnej powinno zapewnić poprawę sytuacji finansowej uczciwie działających dostawców paliw i wpłynąć w sposób pozytywny na rynek paliw.

	podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego (VAT-ZD)) ²⁾ . Odnosząc się do zmian w zakresie kaucji gwarancyjnej, wg stanu na dzień 8 lipca 2014 r., liczba podmiotów będących dostawcami paliw wyniosła 195 ³⁾ , co stanowi ok. 79% wszystkich podmiotów, które złożyły przedmiotową kaucję gwarancyjną (w tym 16% podmiotów złożyło maksymalną wartość kaucji w wysokości 3 mln zł).	złożyły kaucję gwarancyjną.	
--	---	-----------------------------	--

5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

Projekt ustawy zostanie poddany konsultacjom publicznym z takimi podmiotami i organizacjami społecznymi jak m.in.: Business Centre Club, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Izba Wydawców Prasy, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Krajowa Izba Gospodarcza Elektroniki i Telekomunikacji, Krajowa Izba Gospodarcza, Krajowa Rada Doradców Podatkowych, Krajowa Rada Radców Prawnych, Polska Izba Książki, Naczelna Rada Zrzeszeń Handlu i Usług, Polska Izba Ubezpieczeń, Konfederacja LEWIATAN, Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji, Polska Rada Biznesu, Rada Krajowa Federacji Konsumentów, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Polska Izba Informatyki i Telekomunikacji, Stowarzyszenie Kupców i Przedsiębiorców Polskich „Razem”, Związek Rzemiosła Polskiego, Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, Polska Rada Biznesu, Naczelna Rada Zrzeszeń Transportu Prywatnego, Krajowa Rada Spółdzielcza, Krajowa Rada Izb Rolniczych, Polska Izba Handlu, Izba Gospodarcza Metali Nieżelaznych i Recyklingu, Polska Izba Spedycji i Logistyki, Hutnicza Izba Przemysłowo-Handlowa, Izba Przemysłowo - Handlowa Gospodarki Złomem, Polska Izba Paliw Płynnych, Polska Unia Dystrybutorów Stali, Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego, Polska Organizacja Gazu Płynnego, Związek Importerów i Producentów Sprzętu Elektrycznego i Elektronicznego Branży RTV i IT, Stowarzyszenie Rzeczników Jubilerskich, Polska Izba Gospodarcza Elektrotechniki, Ogólnopolska Izba Gospodarcza Recyklingu, Stowarzyszenie Niezależnych Operatorów Stacji Paliw, Izba Gospodarki Elektronicznej e-Commerce Polska.

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414, z późn. zm.) oraz § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M. P. poz. 979), projekt ustawy zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji.

6. Wpływ na sektor finansów publicznych

(ceny stałe z r.)	Skutki w okresie 10 lat od wejścia w życie zmian [mln zł]											
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Łącznie (0-10)
Dochody ogółem												
budżet państwa												
JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												
Wydatki ogółem												
budżet państwa												
JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												
Saldo ogółem												
budżet państwa												
JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												

Źródła finansowania	
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Zmiany zaproponowane w projekcie ustawy nie wpłyną na dochody budżetu państwa oraz budżety jednostek samorządu terytorialnego; nie spowodują też zmian w wydatkach jednostek sektora finansów publicznych, gdyż polegają one na doprecyzowaniu istniejących przepisów. Objęcie dodatkowych towarów mechanizmem odwrotnego obciążenia przyczyni się do redukcji skali nadużyć, a tym samym ograniczy ich negatywny wpływ na dochody budżetu państwa. Powyższe powinno zniwelować efekt przesunięcia wpływów w danym roku budżetowym z tytułu wprowadzenia tego rozwiązania. Jednocześnie zmiany proponowane w ustawie - Prawo zamówień publicznych powinny zagwarantować pewność prawną co do zasad określania ceny i tym samym pozytywnie wpłynąć również na konkurencyjność podmiotów w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego. Oszacowanie skutków ograniczenia nadużyć w zakresie rozliczania podatku od towarów i usług jest bardzo trudne. Obecnie w skali kraju prowadzonych jest około 400 postępowań kontrolnych dotyczących obrotu elektroniką. Wstępne ustalenia w powyższym zakresie na 2014 r. szacuje się na ok. 2,3 mld zł.

7. Wpływ na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców oraz na rodzinę, obywateli i gospodarstwa domowe

		Skutki						
Czas w latach od wejścia w życie zmian		0	1	2	3	5	10	Łącznie (0-10)
W ujęciu pieniężnym (w mln zł, ceny stałe z r.)	duże przedsiębiorstwa							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
	(dodaj/usuń)							
W ujęciu niepieniężnym	duże przedsiębiorstwa							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
	(dodaj/usuń)							
Niemierzalne	(dodaj/usuń)							
	(dodaj/usuń)							
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Wprowadzenie rozwiązań mających na celu ograniczenie nieprawidłowości w rozliczaniu podatku VAT w branży paliwowej, obrotu stalą, metalami szlachetnymi i elektroniką jest oczekiwane przez uczciwych przedsiębiorców dotkliwie odczuwających skutki nieuczciwej konkurencji ze strony podmiotów zaangażowanych w proceder oszustw podatkowych. Działania te przyczynią się do poprawy warunków prowadzenia działalności gospodarczej przez uczciwych podatników, jak również powinny przyczynić się do polepszenia sytuacji w branżach dotkniętych nieuczciwym procederem i w efekcie, co niezwykle istotne, powinny zredukować ewentualne koszty społeczne (przyczynić się do ochrony pracowników w niej zatrudnionych).							

8. Zmiana obciążeń regulacyjnych (w tym obowiązków informacyjnych) wynikających z projektu

☐ nie dotyczy

Wprowadzane są obciążenia poza bezwzględnie wymaganymi przez UE (szczegóły w odwróconej tabeli zgodności).

☐ tak
☐ nie
☐ nie dotyczy

☒ zmniejszenie liczby dokumentów ☒ zmniejszenie liczby procedur ☐ skrócenie czasu na załatwienie sprawy ☐ inne:	☒ zwiększenie liczby dokumentów ☒ zwiększenie liczby procedur ☐ wydłużenie czasu na załatwienie sprawy ☐ inne:
Wprowadzane obciążenia są przystosowane do ich elektronizacji.	☒ tak ☐ nie ☐ nie dotyczy

Komentarz:

Wprowadzenie obowiązku raportowania w przypadku dostaw towarów objętych metodą odwróconego obciążenia będzie wiązało się dla podatników dokonujących tych dostaw ze zwiększeniem liczby dokumentów przekazywanych administracji podatkowej. Z kolei niektóre grupy podatników zostaną wyłączone z obowiązku rozliczania VAT w systemie odwróconego obciążenia, co stanowić będzie dla nich ograniczenie obowiązków administracyjnych.

Wprowadzenie możliwości uzgodnienia z właściwym organem sposobu obliczenia proporcji podatku podlegającego odliczeniu będzie jednorazowo wiązało się dla podatników, którzy zechcą skorzystać z tej możliwości, ze zwiększeniem dokumentów przekazywanych administracji podatkowej (dokumenty będą podstawą do uznania bądź odrzucenia zaproponowanej proporcji), ale uzyskają oni pewność prawną co do prawidłowości sposobu obliczania proporcji.

9. Wpływ na rynek pracy

Charakter proponowanych zmian nie powinien wpływać na zmianę układu funkcjonowania rynku pracy.

10. Wpływ na pozostałe obszary

☐ środowisko naturalne ☐ sytuacja i rozwój regionalny ☐ inne:	☐ demografia ☐ mienie państwowe	☐ informatyzacja ☐ zdrowie
--	--	---

Omówienie wpływu	Charakter proponowanych zmian nie będzie miał wpływu na pozostałe obszary.
------------------	--

11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

1 stycznia 2015 r. – wejście w życie przepisów ustawy

12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?

Ewaluacja efektów projektu nastąpi po wejściu w życie przepisów. Jednakże z uwagi na fakt, że zmiany wiążą się głównie z doprecyzowaniem przepisów, efekty te w dużej części będą niemierzalne, z wyjątkiem zmiany w zakresie obowiązku raportowania w przypadku dostaw towarów objętych metodą odwróconego obciążenia. Zmianę tą będzie można ocenić na podstawie liczby złożonych informacji podsumowujących za 2015 r.

13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)

Brak

