

## 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” 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.

Projektowana ustawa została opracowana na podstawie przyjętych przez Radę Ministrów w dniu 19 sierpnia 2014 r. założeń projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (ZD99).

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 zaproponowania przykładowych metod służących odliczaniu VAT w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych (podlegających i niepodlegających systemowi VAT) oraz wprowadzenia możliwości uzgodnienia wybranej przez podatnika metody z naczelnikiem urzędu skarbowego.

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 istnieje powiązanie.

Niniejszy projekt ustawy przewiduje również rozszerzenie, ale i doprecyzowanie przepisów w zakresie tzw. mechanizmu odwróconego obciążenia dla niektórych towarów (ang. reverse charge mechanism<sup>1</sup>), 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.

---

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

W celu zapewnienia większej skuteczności tego instrumentu wskazane jest również uzyskiwanie od sprzedawców informacji o dokonanych przez nich transakcjach (pozwoli to 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 roku 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 odwrotnego 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. Wprowadzono 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 bowiem 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 działalnością 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 14 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 14 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  $\geq 600$  mm, ze stali niestopowej, platerowane, powlekane lub pokrywane*”. Analiza wskazanych grup PKWiU przemawia za tym, aby ujednoczyć 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 14 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 umożliwi 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 14 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  $\leq 10$  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, 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 kasyety 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 o VAT 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 (o próbie 325 tysięcznych lub większej) 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 towarów o niewielkiej wartości, których dostawa objęta jest mechanizmem reverse charge (z jednej strony niewielka kwota podatku należnego rozliczanego w deklaracji, z drugiej zaś niewielka kwota podatku naliczonego do odliczenia przez nabywcę), ryzyko wystąpienia nadużyć, które były przesłanką do wprowadzenia tego mechanizmu, jest niskie, a sytuacja ta wymaga od stron transakcji stosowania szczególnych zasad. W projekcie proponuje się zatem ustanowienie progu kwotowego, po przekroczeniu którego znajdowałyby 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 transakcji – bez kwoty podatku). 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 wewnątrzspółnotowych, 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, komputerów przenośnych i konsol do gier wideo.

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 ramach jednolitej gospodarczo transakcji o wartości przekraczającej, bez kwoty podatku, kwotę 20.000 zł.

Ustanowienie limitu 20 000 zł dla transakcji ma na celu ułatwienie podatnikom stosowania tego limitu poprzez powiązanie go z transakcją zamiast np. z limitem dziennym (którego stosowanie w ocenie wyrażonej w zgłoszonych uwagach stanowiło znaczne utrudnienie). Mając jednak na względzie konieczność przeciwdziałania unikania stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia (np. poprzez sztuczne dzielenie transakcji w celu ominięcia warunku nieprzekraczania określonej kwoty wartości transakcji) należy podkreślić, że spełnianie warunku stosowania limitu będzie podlegało obiektywnej ocenie z uwzględnieniem całokształtu występujących w danej sytuacji okoliczności. Dlatego też proponuje się wprowadzić pojęcie jednolitej gospodarczo transakcji, co pozwoli zapobiegać unikaniu zastosowania mechanizmu odwróconego obciążenia. W art. 17 ustawy o VAT w ust. 1c (art. 1 pkt 1 lit. b projektu), precyzuje się co należy rozumieć za jednolitą gospodarczo transakcją. Zgodnie z tym przepisem za jednolitą gospodarczo transakcją uznaje się dostawy wiążące się z realizacją jednej umowy, również wówczas gdy w ramach tej umowy występuje kilka lub więcej zleceń lub wystawianych jest kilka lub więcej faktur dokumentujących poszczególne dostawy. Do oceny, czy jednolita gospodarczo transakcja przekracza kwotę 20 000 zł, istotne są warunki umowy, w szczególności dane dotyczące wielkości składanego zamówienia lub zawieranego kontraktu. Przykładowo, jeśli podatnik VAT czynny składa

zamówienie na dostawę tabletek w dziesięciu odrębnie fakturowanych transzach, która każda obejmuje pięć tabletek o wartości netto 500 zł każdy, to całość dostaw stanowi jednolitą gospodarczo transakcję w rozumieniu projektowanego art. 17 ust. 1c objętych odwróconym obciążeniem w podatku od towarów i usług (łącznie wartość umowy wynosi bowiem 25.000 zł).

Aby uniknąć skomplikowanych korekt przy jednolitych gospodarczo transakcjach (w sytuacji gdy dochodzi do obniżenia wartości transakcji np. wskutek udzielenia rabatu) proponuje się, aby tego rodzaju sytuacje pozostawałyby bez wpływu na określenie podatnika obowiązującego do rozliczenia podatku od tej transakcji (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 ustawowego limitu obowiązany będzie nabywca, zostanie obniżona wartość transakcji (np. rabat udzielony ex post do wszystkich transakcji) poniżej ustawowego limitu, brak będzie podstaw do zmiany podatnika zobowiązanego do opodatkowania tej dostawy.

Dodatkowo dodawany w art. 17 do ustawy o VAT ust. 1e reguluje sytuację, kiedy pomiędzy uiszczeniem całości lub części zapłaty a dostawą zmianie ulega podmiot zobowiązany do rozliczenia podatku z tego tytułu (np. zmienia się zakres towarów objętych odwróconym obciążeniem). Celem przepisu jest wyeliminowanie wątpliwości, że konieczne jest dokonanie korekty obejmującej wcześniej rozliczoną zaliczkę i wskazanie, że nastąpi to na bieżąco, tj. w rozliczeniu za okres, w którym dokonano dostawy tych towarów.

### Przepisy przejściowe

W **art. 4 projektu** wprowadza się przepisy przejściowe, uzupełniające ogólną regułę wprowadzaną w art. 17 ust. 1e ustawy o VAT, regulujące kwestię rozliczeń dokonywanych w okolicach daty wejścia w życie niniejszej ustawy w związku z wprowadzeniem nowego zakresu mechanizmu odwróconego obciążenia.

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

- nie byłyby objęta już tym mechanizmem (sprzedaż na rzecz podatnika zwolnionego z VAT) – dostawa towarów dokonana po dniu 31 marca 2015 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 8 i 9 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 odwróconym 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 odwróconym obciążeniem.

Ponadto proponuje się wprowadzenie przepisu przejściowego (**art. 7 projektu**), zgodnie z którym informacje podsumowujące będą składane za okresy rozliczeniowe, które przypadają od dnia wejścia w życie ustawy.

Informacje podsumowujące w obrocie krajowym, analogicznie jak deklaracje dla podatku od towarów i usług, będą mogły być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

#### **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 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 zaproponowania przykładowych metod służących odliczaniu VAT w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych (podlegających i niepodlegających systemowi VAT) oraz wprowadzenia możliwości uzgodnienia wybranej metody z naczelnikiem urzędu skarbowego.

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, wzmocniony ust. 7b 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 dołożyć 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 ustalanie 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 czy irlandzkie – nie narzuciły (w szczególności art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, jak i – od stycznia 2011 r. – ust. 7b) 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 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 (zarówno w przypadku nabycia nieruchomości, jak i nabycia pozostałych towarów i usług), 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 pronounijnej). Takie podejście nie realizuje w całości tez wynikających z orzecznictwa TSUE, zgodnie z którym 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, zapewniając równocześnie stosunkowo proste stosowanie przepisów (stosunkowo, gdyż przedmiotowa materia jest złożona), proponuje się zatem w sytuacji, gdy podatnik oprócz wykonywania działalności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT wykonuje również działalność pozostającą poza zakresem podatku VAT:

- wskazanie przykładowych sposobów określania przez podatnika proporcji odliczenia podatku naliczonego,
- wprowadzenie dla organów władzy publicznej oraz innych podmiotów prawa publicznego jednego sposobu odliczania podatku naliczonego opartego na kryterium „przychodowym”, z możliwością zastosowania innej metody odpowiadającej bardziej specyfice podmiotu,
- zapewnienie podatnikowi możliwości uzgodnienia (ustalenia) z organami podatkowymi najbardziej reprezentatywnego dla specyfiki prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych nabyć sposobu określenia proporcji odliczania podatku naliczonego,
- 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.

Wprowadzenie jednego sposobu określania proporcji odliczania podatku naliczonego dla podmiotów prawa publicznego zapewni tym podatnikom pewność w stosowaniu przepisów, bez konieczności uzgadniania tego sposobu z naczelnikiem urzędu skarbowego, pozostawiając mu jednakże taką możliwość, gdyby chciał zastosować inny, w jego ocenie bardziej odpowiadający specyfice jego działalności, sposób ustalenia proporcji odliczenia podatku i uzgodnić go z właściwym dla niego organem podatkowym. Możliwość dokonania takiego uzgodnienia będzie przewidziana także dla innych niż podmioty prawa publicznego podmiotów. Jednocześnie także podatnik, który nie skorzysta z takiej ewentualności, będzie miał możliwość oparcia się na przykładowych sposobach określenia proporcji, wskazanych w ustawie o VAT, 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 przez podatnika – czy to na podstawie ustawy czy też 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 czynności podlegające 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 lub art. 86a 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 czynności podlegające opodatkowaniu 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 zatem zakres wstępnego odliczenia podatku naliczonego – może to uczynić z wykorzystaniem sposobów wskazanych w ustawie, dodatkowo może on obrany sposób uzgodnić z naczelnikiem urzędu skarbowego, a obliczona z wykorzystaniem tego sposobu kwota podatku naliczonego podlegałaby odliczeniu chyba że wystąpiłyby przesłanki ustawowe do jej modyfikacji na podstawie art. 86 ust. 7b lub art. 86a ustawy o VAT).

### **Dokonywanie odliczenia w przypadku wykorzystywania nabytych towarów i usług do wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i celów innych**

Celem wzmocnienia zasady dokonywania odliczenia podatku naliczonego wyłącznie w odniesieniu do czynności opodatkowanych w **art. 1 pkt 2 lit. a projektu** proponuje się

szereg zmian w tym zakresie. W pierwszej kolejności proponuje się dodanie ust. 2a w art. 86 ustawy o VAT, który wprost będzie określał co będzie stanowiło kwotę podatku naliczonego w przypadku nabycia towarów i usług, wykorzystywanych zarówno do celów prowadzonej działalności gospodarczej jak i celów innych. Zgodnie z proponowanym przepisem w przypadku nabycia towarów i usług, wykorzystywanych zarówno do celów prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i celów innych (za wyjątkiem wykorzystania na cele osobiste, do których może mieć zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT), w sytuacji gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego oblicza się z wykorzystaniem sposobu określenia zakresu (proporcji) wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej. Podkreślenia wymaga, że zasada ta znajdzie również - jak już wskazano wcześniej - zastosowanie w odniesieniu do kwoty podatku naliczonego określonego zgodnie z zasadami wskazanymi w art. 86a ust. 1 ustawy o VAT, tj. w przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi.

Cele prowadzonej działalności gospodarczej należy rozpatrywać w kontekście definicji działalności gospodarczej, określonej przepisami art. 15 ust. 2 i 3 ustawy o VAT. Mieścić będą się tutaj również działania czy sytuacje występujące w ramach działalności gospodarczej, jednakże nie generujące opodatkowania podatkiem VAT, przykładowo otrzymanie odszkodowań umownych czy odsetek za nieterminowe dokonywanie płatności od kontrahentów, sprzedaż wierzytelności „trudnych”, itp. Natomiast przez cele inne rozumie się sferę działalności danego podmiotu pozostającą poza opodatkowaniem VAT (przykładowo działalność podmiotu w charakterze organu władzy czy nieodpłatną działalność statutową), a także cele prywatne, z definicji niemające nic wspólnego z działalnością gospodarczą podatnika. Ponieważ jednak w przypadkach wskazanych w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT (czyli w sytuacji użytku prywatnego dóbr inwestycyjnych, za wyjątkiem nieruchomości, włączonych do majątku przedsiębiorstwa, w odniesieniu do których został odliczony podatek naliczony) następuje obowiązek naliczenia podatku VAT obowiązek wydzielenia podatku naliczonego w tym zakresie nie będzie miał zastosowania. Przez cele prywatne należy rozumieć cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych oraz członków stowarzyszenia.

Przepisy art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT znajdą zastosowanie w przypadku gdy podatnik zdecyduje się traktować dobra inwestycyjne, inne niż nieruchomości, wykorzystywane jednocześnie do celów zawodowych i celów prywatnych jako dobra należące do przedsiębiorstwa. W takiej sytuacji podatek VAT naliczony przy nabyciu tych dóbr podlega co do zasady całkowicie i bezpośrednio odliczeniu, jednak jego późniejsze wykorzystywanie (przekazanie) do celów prywatnych podatnika lub jego personelu będzie uważane za odpłatne świadczenie usług (odpłatną dostawę towarów), podlegające opodatkowaniu na zasadach ogólnych (vide: pkt 32 wyroku w sprawie C-515/07). Przepisy te nie znajdą natomiast zastosowania w następujących przypadkach:

- nabywana jest usługa lub dobro niemające charakteru inwestycyjnego (vide: pkt 84 opinii rzecznika generalnego do sprawy C-515/07),
- nabywane są towary i usługi, zaliczone do aktywów przedsiębiorstwa, które służą realizacji czynności innych (niemających jednakże charakteru prywatnego) niż podlegające opodatkowaniu, mieszczących się jednak w przedmiocie działalności danego podmiotu (vide: pkt 56 opinii rzecznika generalnego do sprawy C-92/13; pkt 39, wyroku C-515/07, pkt 25 wyroku w sprawie C-92/13).

W konsekwencji w opisanych powyżej przypadkach znajdzie zastosowanie ogólna zasada konieczności wyodrębnienia podatku naliczonego. Okoliczności te będą dotyczyły w szczególności jednostek samorządu terytorialnego, organów rządowych oraz innych podmiotów prawa publicznego np. uczelni wyższych.

Podatnik wykonujący zarówno działalność gospodarczą, jak i niemającą takiego charakteru zobowiązany jest do wyodrębnienia kwoty podatku naliczonego związanego z działalnością gospodarczą. Zgodnie z propozycją sposób tego wyodrębnienia powinien odpowiadać najbardziej specyficie prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych nabyć. Projektowany ust. 2b art. 86 określa, kiedy warunek ten jest spełniony. Sposób określenia proporcji będzie odpowiadał zatem najbardziej specyficie prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych nabyć, jeśli:

- zapewnia dokonanie odliczenia podatku naliczonego wyłącznie w odniesieniu do działalności podlegającej opodatkowaniu, oraz
- obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz do celów innych niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów prywatnych, w sytuacji gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

Podatnicy przy ustalaniu sposobu określenia proporcji będą mogli wykorzystać dane wskazane w ust. 2c ustawy o VAT lub też wykorzystać inne dane, o ile będą one odpowiadać bardziej specyficie prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Wybierając sposób określenia proporcji, należy mieć na uwadze, że w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego przyjmować się będzie dane za poprzedni rok podatkowy, za wyjątkiem sytuacji w której w danym roku podatkowym podatnik rozpoczyna prowadzenie działalności gospodarczej i działalności niemającej takiego charakteru lub też uzna, że w odniesieniu do niego dane te nie byłyby reprezentatywne. W takim bowiem przypadku podatnik będzie przyjmował do obliczenia kwoty podatku naliczonego dane wyliczone szacunkowo według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu (ust. 2d art. 86 ustawy o VAT).

Celem zagwarantowania podatnikom pewności prawa, w szczególności działającym w obszarze publicznym, ustawowo przyjęto w przypadku organów władzy publicznej oraz innych podmiotów prawa publicznego sposób oparty na kryterium przychodowym jako odpowiadający najbardziej specyficie prowadzonej przez te podmioty działalności oraz dokonywanych przez nich nabyć (ust. 2e art. 86 ustawy o VAT). Jeżeli jednakże – w ocenie tych podmiotów – ustawowo „określony” sposób nie będzie odpowiadał najbardziej ich specyficie mogą zastosować inne kryterium, bardziej reprezentatywne, wydzielenia podatku naliczonego, jak również kryterium to mogą uzgodnić z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu (ust. 2f art. 86 ustawy o VAT). Możliwość uzgodnienia z naczelnikiem urzędu skarbowego wybranego przez podatnika sposobu określenia proporcji będzie dotyczyła również podatników, którym projektowany przepis ust. 2f nie „określił” ustawowego kryterium podziału podatku naliczonego (ust. 2g art. 86 ustawy o VAT).

#### **Dokonywanie odliczenia w przypadku wydatków ponoszonych na nabycie nieruchomości wykorzystywanych zarówno do celów działalności gospodarczej, jak i celów osobistych**

W związku z dokonanymi zmianami w obszarze wydzielenia podatku naliczonego w przypadku wydatków ponoszonych na nabycie towarów (w tym nieruchomości) i usług wykorzystywanych zarówno do celów działalności gospodarczej, jak i celów innych

konieczne jest dokonanie stosownej modyfikacji obecnego brzmienia art. 86 ust. 7b ustawy o VAT. W obecnym bowiem kształcie przepis ten:

- implementuje art. 168a dyrektywy 2006/112/WE – w części w jakiej dotyczy wykorzystywania nieruchomości na cele prywatne podatników i ich pracowników,
- implementuje bezpośrednio (w przeciwieństwie do pośredniej implementacji dokonanej w art. 86 ust. 1) tezy wskazane w wyroku TSUE w sprawie C-437/06 – w części w jakiej dotyczy wykorzystywania nieruchomości na cele związane z działalnością pozostającą poza sferą VAT (niebędącą sferą prywatną).

W konsekwencji, w odniesieniu do wykorzystywania nieruchomości na cele prywatne znajduje zastosowanie wyłącznie klucz „powierzchniowy”, ponieważ w takim przypadku nie wystąpi obrót, możliwość przyporządkowania pracowników czy też kategoria roboczogodzin. W pozostałym jednakże zakresie – tak jak w odniesieniu do pozostałych nabytych towarów i usług – zastosowanie znajduje każda metoda, uzasadniona ekonomicznie i gwarantująca właściwe przyporządkowanie podatku naliczonego.

Proponowana w **art. 1 pkt 2 lit. a projektu** zmiana w zakresie projektowanego art. 86 ust. 2a ustawy o VAT powoduje konieczność wyłączenia z obecnego art. 86 ust. 7b ustawy o VAT, regulującego zasady odliczania podatku VAT w przypadku nabycia nieruchomości wykorzystywanej równocześnie do celów działalności gospodarczej, działalności niemającej charakteru gospodarczego oraz do celów osobistych podatnika i jego pracowników, materii odnoszącej się do zakresu odliczenia VAT w związku z wykorzystaniem nieruchomości do celów działalności gospodarczej i niemającej charakteru gospodarczego (materia ta „przeszłaby” do art. 86 ust. 2a ustawy o VAT). W znowelizowanym art. 86 ust. 7b ustawy o VAT (**art. 1 pkt 2 lit. b projektu**) uregulowany zostanie wyłącznie zakres odliczenia VAT w przypadku wykorzystania nieruchomości do celów działalności gospodarczej oraz do celów osobistych. Zmiana ta ma zatem charakter techniczny, dostosowujący do zmian wprowadzonych dodanym art. 86 ust. 2a ustawy o VAT. Bez zmian pozostaną tutaj zatem również kwestie związane ze zmianą zakresu wykorzystywania nieruchomości do celów prywatnych, tj. wyłączenie stosowania art. 8 ust. 2 ustawy o VAT oraz zasady dokonywania korekt (art. 90a ustawy o VAT).

#### **Określenie przez Ministra Finansów przykładowych sposobów obliczenia proporcji**

Dodatkowo w projektowanym ust. 22 art. 86 ustawy o VAT (dodanym po ust. 21) zaproponowano umożliwienie ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych wskazania w drodze rozporządzenia przykładowych danych wykorzystywanych przy ustalaniu sposobu proporcji innych niż wskazanych w ustawie, uwzględniając specyfikę prowadzenia działalności przez niektórych podatników, uwarunkowania obrotu gospodarczego oraz mając na uwadze umożliwienie tym podatnikom wyboru najbardziej reprezentatywnego sposobu określenia proporcji – **art. 1 pkt 2 lit. c projektu**.

#### **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 (nie dotyczy to korekty w zakresie poniesionych nakładów „na nieruchomości”). 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, z uwzględnieniem ust. 2a, podatnik był obowiązany dokonać korekty odliczonej kwoty podatku uwzględniając dane dla zakończonego roku podatkowego. Ponadto, podatnik dokonując korekty będzie mógł przyjąć inny niż został przyjęty dla danego roku sposób określania proporcji, pod warunkiem jednak że sposób ten będzie bardziej reprezentatywny dla zakończonego roku (w **art. 1 pkt 6 projektu** zaproponowano dodanie art. 90c do ustawy o VAT).

Korekta – celem uproszczenia rozliczeń – będzie dokonywana na zasadach obowiązujących dla art. 91 ustawy o VAT:

- nieruchomości będą korygowane w 10-letnim okresie,
- pozostałe środki trwałe o wartości początkowej powyżej 15 tys. zł – w okresie 5-letnim,
- środki trwałe o wartości początkowej do 15 tys. zł oraz pozostałe towary i usługi będą korygowane w okresie 1 roku.

Przy dokonywaniu korekt odpowiednie zastosowanie znajdą przepisy art. 91 ust. 3-9 ustawy o VAT (projektowany art. 90c ust. 2 ustawy o VAT).

W proponowany system korekt „wejdzie” zatem również korekta z art. 90a w zakresie w jakim dotyczyła czynności mieszanych. Zmniejszy to co do zasady obowiązki związane z korektą, gdyż obecnie takie korekty mogły wystąpić częściej niż raz do roku.

W związku z proponowaną zmianą porządkową w art. 86 ust. 7b ustawy o VAT i wprowadzeniem systemu korekt dla towarów i usług odliczanych w reżimie art. 86 ust. 2a ustawy o VAT konieczne jest wprowadzenie stosownego odesłania w dotychczasowym przepisie art. 90a do art. 86 ust. 7b ustawy o VAT (**art. 1 pkt 5 projektu – zmiana w art. 90a ust. 1 zdanie pierwsze** ustawy o VAT).

### Przepisy przejściowe

Proponowane zmiany w przepisach ustawy o VAT związane z odliczaniem podatku naliczonego w przypadku ich wykorzystywania zarówno do celów działalności gospodarczej, jak i celów innych powodują konieczność wprowadzenia stosownych przepisów przejściowych.

Zakres proponowany w projektowanym art. 86 ust. 7b i art. 90a ustawy o VAT nie ulega (w odniesieniu do wykorzystywania nieruchomości do celów prywatnych) zmianie w stosunku do stanu obecnego, zatem nie ma potrzeby wprowadzania w tym obszarze przepisów przejściowych.

Projektowane zmiany w art. 86 ust. 2a-2g ustawy o VAT również nie powodują konieczności wprowadzenia przepisów przejściowych. Już bowiem w chwili obecnej podatnicy powinni dokonywać wydzielenia podatku naliczonego w odniesieniu do wykonywanej przez nich działalności pozostającej poza sferą VAT według ustalonego przez siebie klucza podziału (chyba że dysponowali odmienną w tym zakresie interpretacją indywidualną, gwarantującą im ochronę prawną w sytuacji zastosowania się do stanowiska wyrażonego w interpretacji). Z chwilą wejścia w życie projektowanych przepisów mogą oni dokonać zmiany sposobu na proponowany przez przepisy ustawowe oraz/lub uzgodnić stosowaną dotychczas/wybraną po zmianie metodę z naczelnikiem urzędu skarbowego.

Konieczne jest natomiast uregulowanie zasad dokonywania korekt za rok 2015 w odniesieniu do zakupu towarów (w tym nieruchomości) i usług odliczanych na zasadzie wskazanej w proponowanym przepisie art. 86 ust. 2a ustawy o VAT w związku z wykorzystywaniem ich na cele działalności pozostającej poza sferą VAT – **art. 6 projektu**. Wiąże się to przede



wszystkim z terminem wejścia w życie ustawy (ustawa wchodzi w ciąg roku podatkowego), jak również koniecznością wskazania sposobu dokonywania korekty, dokonywanej dotychczas na zasadach określonych w art. 90a (proponuje się, aby w pozostałym okresie korekty stosować już nowe zasady określone w art. 90c.

## **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 projektu** 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 7 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, których nieściągalność, zgodnie z art. 89a ust. 1a ustawy zmienianej w art. 1, została uprawdopodobniona po dniu 31 grudnia 2012 r. **art. 5 projektu**).

Oznacza to, że dłużnik, który dokonał stosownej korekty podatku naliczonego w odniesieniu do wierzytelności powstałej przed dniem 1 kwietnia 2015 r., których nieściągalność została uprawdopodobniona po dniu 31 grudnia 2012 r., z dniem 1 kwietnia 2015 r. 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 15 projektu** ustawy proponuje się modyfikację załącznika nr 13 do ustawy o VAT. 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 o VAT.

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. 16-17 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 (**art. 1 pkt 10-12 projektu**) 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:

- pozwałoby 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. 11 ust. 1 projektu)**, zgodnie z którym podmioty dokonujące dostaw paliwa, które wniosły przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy kaucję gwarancyjną i kaucja ta została przyjęta przed tym dniem, są obowiązane do dnia 30 czerwca 2015 r. podwyższyć minimalną kaucję gwarancyjną do wysokości 1 mln zł. Do czasu podwyższenia kaucji minimalnej do wymaganej wielkości (nie później jednak niż do 30 czerwca 2015 r.), podmiot będzie pozostawał w wykazie na zasadach dotychczasowych (**art. 11 ust. 2 projektu**). W przypadku niedokonania podwyższenia kaucji do dnia 30 czerwca 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 (art. 11 ust. 3 projektu)**, aby w okresie do podwyższenia kaucji gwarancyjnej do wysokości 10 mln zł, nie później jednak niż do dnia 30 czerwca 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 30 czerwca 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-9d) w art. 105b ustawy o VAT (**art. 1 pkt 11 lit. 1 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 przypadku powstania u podmiotu zaległości podatkowych po wniesieniu kaucji gwarancyjnej w formie depozytu pieniężnego, odsetki zostaną przeznaczone (na zasadach analogicznych jak depozyt) na pokrycie tych zaległości (z wyłączeniem zaległości, których zapłatę odroczone lub rozłożono na raty zgodnie z art. 67a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej).

Odsetki będą naliczane od dnia przyjęcia kaucji gwarancyjnej w formie depozytu pieniężnego do dnia jej zwrotu lub przeznaczenia na pokrycie zaległości.

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. 8 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 13** 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, przedłużenia terminu ważności, 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 przekaze 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.

Należy wskazać, iż zgodnie z obowiązującymi obecnie 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 (dodanie do ustawy o VAT art. 105d) 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 i kaucja ta stanowi zabezpieczenie, poza zapłatą podatku w związku z dokonywaniem dostaw towarów wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy, również zabezpieczenie powstałych po wniesieniu kaucji gwarancyjnej zaległości podatkowych w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa (art. 105b ust. 1 ustawy o VAT – art. 1 pkt 11 lit. a projektu )

Obecnie art. 105b ust. 1 ustawy o VAT ogólnie stanowi, że kaucję gwarancyjną (jako zabezpieczenie zapłaty podatku w związku z dokonywaniem dostaw towarów wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy) 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.

Stosownie do art. 105b ust. 9 ustawy o VAT w przypadku powstania u podmiotu po wniesieniu kaucji gwarancyjnej zaległości podatkowych, kaucję pokrywa się na pokrycie tych zaległości. W związku z tym proponuje się doprecyzowanie w art. 105b ust. 1 ustawy o VAT, że kaucja gwarancyjna stanowi również zabezpieczenie powstałych po jej wniesieniu zaległości podatkowych (zapewni to kompletność przepisów w tym zakresie).

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 11 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 11 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.



W przypadku zmiany formy gwarancyjnej będzie wydawane postanowienie w sprawie zmiany formy kaucji gwarancyjnej, które będzie stanowiło o przyjęciu kaucji gwarancyjnej (w nowej formie lub formach) oraz dokonaniu zwrotu kaucji gwarancyjnej (w pierwotnie złożonej formie lub formach).

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-3g w art. 105b ustawy o VAT – art. 1 pkt 11 lit. d projektu, art. 9 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 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 do wysokości udzielonej gwarancji bezwarunkowo i nieodwołalnie, na każde żądanie reprezentującego Skarb Państwa właściwego naczelnika urzędu skarbowego, zwanego dalej „beneficjentem gwarancji”, złożone w okresie trwania odpowiedzialności gwaranta, zabezpieczonej kwoty podatku, o której mowa w ust. 1, powstałej u podmiotu, któremu udzielił gwarancji, w okresie na który została udzielona gwarancja, zwanym dalej „okresem ważności gwarancji”, jeżeli jej zapłata stanie się wymagalna w okresie ważności gwarancji (art. 105b ust. 3b pkt 1 ustawy o VAT). Gwarancja powinna również obejmować zobowiązanie się gwaranta (na analogicznych jak wyżej zasadach) do zapłacenia powstałych u tego podmiotu po złożeniu kaucji gwarancyjnej w okresie ważności gwarancji, zaległości podatkowych w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa (art. 105b ust. 3b pkt 2 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 zapewnienie, aby gwarancje przewidywały możliwość zmiany beneficjenta gwarancji (naczelnika urzędu skarbowego) w trakcie ich obowiązywania. W tym celu jako beneficjent gwarancji powinien zostać wskazany Skarb Państwa reprezentowany przez naczelnika właściwego urzędu skarbowego. Gwarancje nie spełniające wymogów w tym zakresie nie będą mogły zostać przyjęte jako zabezpieczenie.

Ponadto proponuje się wprowadzenie wymogu (ust. 3c art. 105b ustawy o VAT), aby kaucja gwarancyjna złożona w formie gwarancji, przewidywała przedłużenie odpowiedzialności gwaranta po okresie ważności gwarancji, w przypadku gdy przed upływem tego okresu gwarant zostanie powiadomiony przez beneficjenta gwarancji o wystąpieniu przypadków, o których mowa w art. 105b ust. 8 pkt 1 i 2 ustawy o VAT.

Powyższe oznacza, że odpowiedzialność gwaranta w przypadku powiadomienia go w odpowiednim terminie o:

- 1) wszczęciu, zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej,:
  - a) postępowania podatkowego w zakresie rozliczenia, którego dotyczy kaucja gwarancyjna – powinna zostać przedłużona do czasu zakończenia tego postępowania,
  - b) kontroli podatkowej w zakresie rozliczenia, którego dotyczy kaucja gwarancyjna – powinna zostać przedłużona do upływu terminu 3 miesięcy od dnia zakończenia kontroli, jeżeli w tym terminie nie wszczęto postępowania podatkowego;

- 2) wszczęciu w okresie ważności gwarancji postępowania kontrolnego zgodnie z przepisami o kontroli skarbowej w zakresie rozliczenia, którego dotyczy kaucja gwarancyjna – powinna zostać przedłużona do czasu zakończenia tego postępowania.

Powyższe regulacje mają na celu zapewnienie jednakowych zasad zwrotu kaucji złożonych w formie depozytu pieniężnego oraz w formie gwarancji. W przypadku złożenia kaucji gwarancyjnej w formie depozytu pieniężnego, wystąpienie okoliczności wskazanych w art. 105b ust. 8 pkt 1 i 2 ustawy o VAT spowoduje, że depozyt nie zostanie zwrotowi do czasu upływu terminów wskazanych w tych przepisach. Nie znajduje uzasadnienia aby kaucje złożone w formie gwarancji były w uprzywilejowanej sytuacji (nastąpiłoby to w sytuacji, gdyby gwarancja nie przewidywała proponowanego przedłużenia obowiązywania odpowiedzialności gwaranta we wskazanych przypadkach, wówczas po upływie terminu ważności gwarancji nie byłoby możliwe pokrycie z tej gwarancji zaległości ujawnionych w związku np. z przeprowadzonym postępowaniem podatkowym). Należy wskazać, że z tych samych powodów proponuje się wprowadzić (będzie o tym mowa poniżej) analogiczne wymogi jak w art. 105b ust. 3c ustawy o VAT w odniesieniu do kaucji złożonych w formie upoważnienia organu podatkowego do wyłącznego dysponowania środkami zgromadzonymi (ust. 3g art. 105b ustawy o VAT).

Proponuje się, aby gwarancja zawierała zobowiązanie gwaranta do dokonania zapłaty zabezpieczonej kwoty zobowiązania podatkowego oraz kwoty tych zaległości podatkowych na pierwsze pisemne wezwanie beneficjenta gwarancji, tj. reprezentującego Skarb Państwa właściwego naczelnika urzędu skarbowego (w przypadku zmiany właściwości naczelnika urzędu skarbowego w sprawie kaucji gwarancyjnej – będzie to „nowy” naczelnik urzędu skarbowego) złożone w okresie trwania odpowiedzialności gwaranta z tytułu udzielonej gwarancji; przy czym zapłata powinna być dokonana niezwłocznie, nie później niż w terminie 3 dni od dnia doręczenia mu wezwania (ust. 3d art. 105b ustawy o VAT). Przedmiotowe wezwanie powinno być podpisane przez beneficjenta gwarancji lub osoby przez niego upoważnione oraz zawierać oświadczenie beneficjenta gwarancji, że zapłacenie żądanych kwot stało się wymagalne (ust. 3e art. 105b ustawy o VAT).

Jednocześnie proponuje się wprowadzenie w projekcie ustawy podobnych wymogów dotyczących 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 i 3g art. 105b ustawy o VAT).

Kaucja gwarancyjna złożona w formie ww. upoważnienia powinna zawierać nieodwołalne upoważnienie dla reprezentującego Skarb Państwa właściwego naczelnika urzędu skarbowego, potwierdzone przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania w okresie wskazanym w upoważnieniu, do wysokości złożonej kaucji gwarancyjnej, środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku prowadzonym w tym banku lub w tej kasie, tytułem zabezpieczenia:

- 1) kwoty podatku, o której mowa w ust. 1, powstałej w okresie wskazanym w upoważnieniu (okres ważności upoważnienia), jeżeli jej zapłata stanie się wymagalna w okresie ważności upoważnienia, oraz
- 2) powstałych po złożeniu kaucji gwarancyjnej, zaległości podatkowych w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa.

Upoważnienie powinno przewidywać przedłużenie jego obowiązywania w przypadku, gdy przed upływem terminu ważności upoważnienia, wystąpią przypadki, o których mowa w art.

105b ust. 8 pkt 1 i 2 ustawy o VAT.

Ponadto proponuje się dodanie przepisu przejściowego (**art. 9 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). W takim przypadku podatnik powinien dostosować złożoną gwarancję czy upoważnienie w terminie 3 miesięcy, licząc od dnia w którym miała miejsce ww. zmiana, pod rygorem usunięcia z wykazu podmiotów, które złożyły kaucję gwarancyjną (nastąpiłoby to pierwszego dnia roboczego miesiąca następującego po tym terminie).

Należy wskazać, że kaucja gwarancyjna we wskazanych przypadkach podlegałaby zwrotowi na zasadach ogólnych.

Doprecyzowanie terminu ważności kaucji gwarancyjnej z określonym terminem ważności (art. 105b ust. 4 ustawy o VAT – art. 1 pkt 11 lit. e projektu, art. 10 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 złożenia 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. 10 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 ust. 6a w art. 105b ustawy o VAT – art. 1 pkt 11 lit. h tiret drugie projektu)

Obecne przepisy nie regulują terminu zwrotu kaucji, które nie zostały przyjęte. Proponuje się (art. 105b ust. 6a ustawy o VAT), aby zwrot kaucji w takim przypadku następował nie później niż po upływie 10 dni od dnia odmowy przyjęcia kaucji gwarancyjnej, zastrzeżeniem ust. 8 i 9. Kaucja nie podlegałaby zwrotowi, gdyby u podmiotu wystąpiły zaległości w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa jak również zostałaby zatrzymana w przypadku wszczęcia w zakresie rozliczenia, którego dotyczy postępowania podatkowego, kontroli podatkowej czy też postępowania kontrolnego, do czasu upływu wskazanych w art. 105b ust. 8 ustawy o VAT terminów.

W przypadku odmowy przyjęcia kaucji gwarancyjnej powinno zostać wydane na podstawie art. 105b ust. 10 ustawy o VAT:

- postanowienie w sprawie odmowy przyjęcia kaucji gwarancyjnej (termin 10 dni na dokonanie zwrotu kaucji byłby liczony od daty wydania tego postanowienia), oraz

- postanowienie w sprawie zwrotu kaucji gwarancyjnej.

Terminy wydania ww. postanowień określone zostały w dodanym projektowaną ustawą ust. 11 w art. 105b ustawy o VAT

Obie te materie (tj. odmowa przyjęcia kaucji gwarancyjnej oraz zwrot nieprzyjętej kaucji) mogą być uregulowane w jednym postanowieniu.

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 11 lit. g 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).

Dostosowanie art. 105b ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT do nomenklatury stosowanej w art. 105b ustawy o VAT (art. 105b ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT – art. 1 pkt 11 lit. i projektu)

W art. 105b ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT, regulującym zasady zwrotu kaucji gwarancyjnej złożonej w formie depozytu pieniężnego, doprecyzowano, że zwrot może być m.in. dokonany na rachunek wskazany w wniosku w sprawie przyjęcia kaucji gwarancyjnej (obecny przepis mówi o wniosku w sprawie złożenia kaucji gwarancyjnej). Zmiana ma charakter techniczny.

Wprowadzenie granicznego terminu na ubieganie się o zwrot kaucji gwarancyjnej (dodanie pkt 3 w art. 105b ust. 8 ustawy o VAT – art. 1 pkt 11 lit. j 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 złożeniu kaucji, zostanie ona przeznaczona na pokrycie zaległości podatkowych w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa (art. 105b ust. 9 ustawy o VAT – art. 1 pkt 11 lit. k projektu)

Obecnie art. 105b ust. 9 ustawy o VAT odnosi się ogólnie do zaległości podatkowych. Doprecyzowanie przepisu, że są to zaległości w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa usunie wątpliwości interpretacyjne.

Ponadto dostosowano ust. 9 do nomenklatury występującej w art. 105b ustawy o VAT, który w odpowiednich przepisach (np. w ust. 4) odwołuje się do „złożenia” kaucji, a nie „wniesienia kaucji”. Zmiana ma charakter techniczny.

#### Doprecyzowanie procedury w sprawie kaucji gwarancyjnej

Proponuje się dostosowanie art. 105b ust. 10 ustawy o VAT (art. 1 pkt 11 lit. m 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 11 lit. n 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 (niez łożnie nie później niż w terminie 7 dni).

Należy wskazać, że w przypadku odmowy np. przyjęcia kaucji gwarancyjnej będzie wydawane na podstawie art. 105b ust. 10 w terminie wynikającym a art. 105b ust. 11 pkt 1 ustawy o VAT postanowienie w sprawie odmowy przyjęcia kaucji gwarancyjnej.

Analogiczne zasady będą stosowane w przypadku odmowy przedłużenia terminu ważności kaucji gwarancyjnej, odmowy podwyższenia wysokości kaucji gwarancyjnej, oraz odmowy zwrotu kaucji gwarancyjnej.

Zasady dotyczące odmowy zmiany formy kaucji gwarancyjnej omówiono powyżej.

#### Wprowadzenie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych upoważnienia do określenia w drodze rozporządzenia wzoru wniosku w sprawie kaucji gwarancyjnej składanego w przypadku przyjęcia, przedłużenia terminu ważności, podwyższenia wysokości, zmiany formy oraz zwrotu kaucji gwarancyjnej (dodanie ust. 12 w art. 105b ustawy o VAT – art. 1 pkt 11 lit. n projektu)

Projektowana ustawa upoważnia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia wzoru ww. wniosku. Wprowadzony wzór wniosku byłby (poprzez wypełnienie wniosku podstawowego, oraz odpowiednich załączników) stosowany na potrzeby odpowiednio przyjęcia, przedłużenia terminu ważności, podwyższenia 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 prawa zamówień publicznych

Wprowadzenie zmian w zakresie mechanizmu odwróconego obciążenia wymaga odpowiedniego dostosowania przepisów ustawy o zamówieniach 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. 2 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 rozliczyć 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 podatku od towarów i usług.

Uwzględniona została uwaga Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych dotycząca zmiany art. 91 ust. 3a ustawy o zamówieniach publicznych poprzez dodanie do przewidzianej w art. 2 projektu treści art. 91 ust. 3a zdania drugiego, z którego wynika obowiązek informacyjny ciążyący na wykonawcy w stosunku do zamawiającego odnośnie powstania po jego stronie obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług w związku z wyborem danej oferty.

Dostrzegając potrzebę zapewnienia porównywalności ofert złożonych przez oferentów w sytuacji gdy część z nich wpłynie jeszcze w czasie obowiązywania obecnych regulacji („z VAT”), a część już w okresie funkcjonowania nowego reżimu w tym zakresie („bez VAT”) jak również zapewnienia równego traktowania zawartych przed dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej jak i po wejściu w życie tych regulacji za zasadne uznano, aby projektowane zmiany art. 91 ust. 3a ustawy o zamówieniach publicznych weszły w życie w tej samej dacie co pozostałe regulacje. Projekt ustawy wprowadza zatem w art. 3 przepis, zapobiegający sytuacji, w której oferty złożone na „starych” zasadach uwzględniałyby VAT, ale w związku z zawarciem umowy po dniu wejścia w życie projektowanych przepisów obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług powstałby na „nowych” zasadach, obciążając nabywcę. Doszłoby wówczas do sytuacji, w której zamawiający zostałby z jednej strony zobowiązany do zapłaty kontrahentowi umówionej ceny w kwocie brutto („z VAT” którego oferent nie byłby już obowiązany rozliczyć z uwagi na przeniesienie obowiązku podatkowego na nabywcę) i jednocześnie zostałby zobowiązany do rozliczenia podatku od tejsze transakcji. Zamawiający zostałby tym samym w sensie ekonomicznym dwukrotnie „obciążony” podatkiem, raz w związku z koniecznością zapłaty umówionej ceny, a drugi raz w związku z koniecznością rozliczenia podatku od tej operacji gospodarczej.

#### **IX. Termin wejścia w życie proponowanych zmian**

Zgodnie z art. 12 ustawy zmieniającej ustawa wchodzi w życie z dniem 1 kwietnia 2015 r. Mając na uwadze cel części wprowadzanych zmian (walka z nadużyciami i wyłudzeniem podatku VAT) oraz zasady rozliczania się podatników na gruncie podatku VAT (rozliczenia miesięczne i kwartalne), 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.

