Projekt z dnia 25 czerwca 2014 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

Projekt założeń

projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług

(ZD99)

I. Cel projektowanej regulacji

Projektowana regulacja zakłada wprowadzenie zmian mających na celu pełniejsze dostosowanie przepisów o podatku od towarów i usług do prawa unijnego wynikającego z wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) oraz uwzględnienie tez zawartych w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), co do zgodności krajowych przepisów z prawem UE.

Dotyczy to w szczególności dostosowania przepisów:

- do wyroku TSUE w sprawie C-511/10 w powiązaniu z wyrokiem w sprawie C-437/06 w zakresie uzgadniania z organem podatkowym proporcji (przy odliczaniu VAT) w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych (podlegających i niepodlegających systemowi VAT);
- do wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego (m.in. o sygn. akt I FSK 268/12 czy I FSK 577/12) w odniesieniu do zbyt szerokiego (w kontekście brzmienia stosownych przepisów dyrektywy VAT) zakresu zwolnienia od podatku VAT dla usług stanowiących element zwolnionej od podatku usługi finansowej lub ubezpieczeniowej, stanowiących odrębną całość oraz będących właściwymi i niezbędnymi do świadczenia usługi zwolnionej.

Ponadto niezbędne jest wprowadzenie zmian pośrednio realizujących zasady prawa unijnego, w szczególności zasadę proporcjonalności i neutralności. Zmiany te objęłyby 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.

Ponadto istnieje konieczność wprowadzenia zmian mających na celu usunięcie wątpliwości interpretacyjnych dotyczących braku możliwości korzystania z ulgi na złe długi w sytuacji, gdy między wierzycielem a dłużnikiem istnieją powiązania.

Projektowana regulacja przewiduje również rozszerzenie, ale i doprecyzowanie przepisów w zakresie tzw. mechanizmu odwróconego obciążenia dla niektórych towarów (ang. reverse charge mechanism), w celu zapewnienia większej skuteczności i uszczelnienia tego instrumentu.

Mechanizm odwrotnego obciążenia polega na przesunięciu ze sprzedawcy na nabywcę obowiązku rozliczenia podatku i ma na celu przeciwdziałanie nadużyciom i wyłudzaniu podatku VAT. Mechanizmem tym objęty jest obrót w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji do powietrza gazów cieplarnianych oraz obrót takimi towarami jak np. złom, niektóre odpady i surowce wtórne, niektóre wyroby stalowe oraz produkty (półprodukty) z miedzi (od dnia 1 października 2013 r. katalog towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia uległ znacznemu rozszerzeniu). W związku z potwierdzeniem występowania nadużyć w rozliczaniu VAT niezbędne jest objęcie tym mechanizmem kolejnych towarów (niektóre postacie złota oraz telefony komórkowe). W przypadku wyrobów ze stali proponuje się niewielką korektę, tak aby objąć tym mechanizmem towary niemal identyczne do tych objętych tym mechanizmem.

W celu zapewnienia większej skuteczności tego instrumentu wskazane jest również uzyskiwanie od sprzedawców informacji o dokonanych przez nich transkacjach (pozwoli to na sprawdzenie czy nabywcy wywiązują się z nałożonego na nich obowiązku rozliczenia podatku).

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 transkacji i niektórych podatników wyłączenie stosowania tego mechanizmu, co zmniejszy obowiązki administracyjne podatników nabywających te towary.

Projektowana regulacja przewiduje również doprecyzowanie przepisów dotyczących kaucji gwarancyjnej, co ma na celu zapewnienie skuteczniejszego funkcjonowania tej instytucji. Od dnia 1 października 2013 r. w celu ograniczenia nasilającego się procederu wyłudzania podatku VAT w obrocie niektórymi towarami, wprowadzono m.in. instytucję odpowiedzialności podatkowej nabywcy za zobowiązania podatkowe w VAT sprzedawcy w przypadku dostaw takich towarów wrażliwych, jak niektóre wyroby stalowe (nieobjęte mechanizmem odwrotnego obciążenia), paliwa i złoto nieobrobione. Jedną z przesłanek wyłączających odpowiedzialność podatkową nabywcy jest skorzystanie z instytucji kaucji gwarancyjnej (nabywca nie ponosi ewentualnej odpowiedzialności w przypadku gdy sprzedawca wniósł kaucję gwarancyjną w odpowiedniej wysokości i został umieszczony w odpowiednim wykazie). Po kilku miesiącach stosowania tych przepisów pojawiła się konieczność ich doprecyzowania (zmiany o charakterze proceduralnym i porządkowym) oraz dostosowania wysokości kaucji do specyfiki obrotu niektórymi towarami „wrażliwymi".

Proponuje się również zmiany w zakresie towarów objętych regulacjami o odpowiedzialności podatkowej (załącznik nr 13 do ustawy), polegające na rozszerzeniu stosowania tych regulacji na nowe towary, przy jednoczesnym wyłączeniu niektórych towarów dotychczas wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy) z uwagi na objęcie ich mechanizmu odwróconego obciążenia.

II. Istota proponowanych rozwiązań i zakres przewidywanej regulacji

Zakres proponowanej regulacji obejmuje następujące zagadnienia:

1) zmiany mające na celu pełniejsze dostosowanie do prawa unijnego:
   a) zmiany w zakresie odliczania podatku naliczonego w odniesieniu do zakupionych towarów i usług wykorzystywanych dla celów mieszanych, tzn. do działalności podlegającej VAT, jak i działalności nieobjętej VAT:
      - wprowadzenie możliwości uzgodnienia z naczelnikiem urzędu skarbowego wybranego przez podatnika sposobu obliczania proporcji,
      - doprecyzowanie zasad postępowania w przypadku zmiany zakresu wykorzystywania zakupionych towarów i usług do działalności podlegającej VAT (korekta),
      - upoważnienie ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia przykładowych sposobów obliczenia proporcji w celu odliczania tego podatku w sytuacji gdy towary i usługi są wykorzystywane zarówno do działalności podlegającej VAT, jak i działalności nieobjętej VAT;
   b) likwidacja zwolnienia dla usług stanowiących element zwolnionej od podatku usługi finansowej lub ubezpieczeniowej, stanowiących odrębną całość oraz będących właściwymi i niezbędnymi do świadczenia usługi zwolnionej;

c) wprowadzenie przepisu umożliwiającego zmniejszenie asymetrii w stosowaniu instytucji w zakresie złych długów przez wprowadzenie przepisu umożliwiającego wyłączenie nałożonego na dłużników obowiązku skorygowania podatku naliczonego w przypadku, gdy dłużnik będzie w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji na ostatni dzień okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 150. dzień od dnia upływu terminu płatności za zakupione towary i usługi;

2) zmiany w zakresie przepisów dotyczących mechanizmu odwrotnego obciążenia:

a) ograniczenie stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia VAT w zakresie dostaw towarów wykazanych w załączniku nr 11 do ustawy, do transakcji obejmujących dostawy dokonywane na rzecz podatników zarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni, jeżeli wartość dostarczanych towarów, dokonanych na rzecz jednego nabywcy w danym dniu, bez kwoty podatku, przekracza kwotę 20.000 zł;

b) wprowadzenie informacji podsumowujących dla transakcji objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia (na podstawie załącznika nr 11 do ustawy), które będą składane przez sprzedawców;

c) rozszerzenie zakresu stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia wobec następujących grup towarowych:

- złoto w postaci surowca lub półproduktu (o próbie 325 tysięcznych lub większej) oraz dostaw złota inwestycyjnego w sytuacji gdy podatnik skorzystał z opcji opodatkowania,
- niektóre towary ze stali, których właściwość (zastosowanie) jest takie samo jak towarów na chwilę obecną objętych odwrotnym obciążeniem,
- telefony komórkowe, w tym smartfony;

3) zmiany w zakresie towarów objętych odpowiedzialnością solidarną i obowiązkiem stosowania rozliczeń miesięcznych:

a) wyłączenie złota w postaci surowca lub półproduktu w związku z objęciem tego towaru odwrotnym obciążeniem,

b) rozszerzenie listy towarów o srebro i platynę w postaci surowca lub półproduktu,

c) rozszerzenie listy towarów o komputery przenośne takie jak: tablety, notebooki, laptopy, etc. oraz konsole do gier;

4) zmiany o charakterze proceduralnym, porządkowym lub mające na celu usunięcie wątpliwości interpretacyjnych:

a) doprecyzowanie przepisu o braku możliwości stosowania ulgi na złe długi w przypadku, gdy pomiędzy wierzycielem a dłużnikiem istnieją powiązania o charakterze rodzinnym lub z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy;

b) doprecyzowanie przepisu określającego sytuacje, w których podatnicy zwolnieni z podatku VAT po otrzymaniu lub uregulowaniu należności są odpowiednio obowiązani lub uprawnieni do dokonania korekty podatku w złożonej, wyłącznie na tę okoliczność, deklaracji podatkowej,

c) zmiana wysokości minimalnej i maksymalnej kaucji gwarancyjnej w przypadku dostaw paliw oraz zmiany o charakterze proceduralnym i porządkowym dotyczące kaucji gwarancyjnej.

5) wprowadzenie stosownych przepisów przejściowych w odniesieniu do zaproponowanych zmian (przepisy przejściowe zostaną omówione w punktach zawierających omówienie odpowiednich zmian).

Proponowane rozwiązania będą wymagać zmian 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".

III. Zasadnicze kwestie wymagające uregulowania

1.a) zmiany w zakresie odliczania podatku naliczonego w odniesieniu do zakupionych towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych

Propozycja legislacyjna:

Możliwości uzgodnienia z naczelnikiem urzędu skarbowego wybranego przez podatnika sposobu obliczania ww. proporcji

Proponuje się dodanie w ustawie o VAT przepisów umożliwiających podatnikom uzgodnienie z organem podatkowym sposobu określenia proporcji przy odliczaniu podatku VAT od wykorzystywanych przez podatnika towarów i usług zarówno do działalności podlegającej VAT, jak i działalności niepodlegającej VAT. Należy podkreślić, że konieczność proporcjonalnego odliczenia podatku dotyczy tylko tych towarów i usług, których nie można w całości przypisać działalności podlegającej VAT lub działalności nieobjętej zakresem VAT. Należy zwrócić uwagę, że określenie proporcji podatku podlegającego odliczeniu wynika z zapisu ust. 1 w art. 86 ustawy o VAT. Dotychczas obowiązujące przepisy nie dawały wprawdzie wskazówek co do określenia sposobu obliczania proporcji, jednakże wykładnia prounijna powinna w tym zakresie prowadzić do określenia takiego sposobu, który jest najbardziej reprezentatywny dla podatnika. Zasada pewności prawa wskazuje, że w tej dość skomplikowanej materii, działania podatnika powinny zostać objęte stosowną ochroną prawną za pomocą możliwości uzgodnienia z właściwym organem podatkowym sposobu obliczenia proporcji podatku podlegającego odliczeniu. Wprowadzane rozwiązania umożliwiają realizację tych założeń.

W związku z powyższym proponuje się wprowadzenie ust. 1a w art. 86 ustawy, na podstawie którego w przypadku towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów prowadzonej przez podatnika działalności podlegającej opodatkowaniu, jak i do celów innych, których nie da się w całości przypisać działalności podlegającej opodatkowaniu, sposób obliczenia zakresu (proporcji) wykorzystania nabywanych towarów i usług do celów działalności podlegającej opodatkowaniu, który odpowiadałby najbardziej specyfice prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych nabyć, może zostać uzgodniony z naczelnikiem urzędu skarbowego. Na wniosek podatnika naczelnik urzędu skarbowego uznaje prawidłowość sposobu określenia tej proporcji, zwanej dalej „uznaniem sposobu określenia proporcji", lub uznaje przedstawiony sposób za nieprawidłowy, wskazując sposób, który odpowiada najbardziej specyfice prowadzonej przez podatnika działalności.

W ust. 1b-1j w art. 86 proponuje się uregulowanie okresów rozliczeniowych objętych rozstrzygnięciem dotyczącym sposobu określenia proporcji, zasad i terminów postępowania

o uznanie prawidłowości sposobu określenia tej proporcji oraz wydawania postanowienia w przedmiocie uznania ww. sposobu określenia proporcji.

Proponuje się zapisanie w dodawanych do art. 86 ustawy o VAT przepisach, że naczelnik urzędu skarbowego na wniosek podatnika powinien dokonać oceny prawidłowości sposobu określenia tej proporcji („uznanie sposobu określenia proporcji"), z tym, że uznanie sposobu określenia proporcji obejmie okres rozliczeniowy, w którym złożony zostanie wniosek o uznanie sposobu określenia proporcji, oraz okresy rozliczeniowe następujące po tym okresie. Natomiast nie będzie dotyczyć ono okresu rozliczeniowego objętego w dniu złożenia wniosku o uznanie sposobu określenia proporcji postępowaniem podatkowym, kontrolą podatkową, postępowaniem kontrolnym prowadzonym przez organ kontroli skarbowej lub postępowaniem przed sądem administracyjnym. Wniosek o uznanie sposobu określenia proporcji mógłby dotyczyć również okresów rozliczeniowych, poprzedzających okres, w którym złożono wniosek, z wyjątkiem okresów objętych w dniu złożenia wniosku postępowaniem podatkowym, kontrolą podatkową, postępowaniem kontrolnym prowadzonym przez organ kontroli skarbowej lub postępowaniem przed sądem administracyjnym, lub w stosunku do których określono proporcję podatku podlegającego odliczeniu w wysokości innej niż deklarowana przez podatnika.

Zakłada się, by podatnik wnioskujący o uznanie sposobu określenia proporcji był obowiązany do przedstawienia naczelnikowi urzędu skarbowego propozycji sposobu jej określenia wraz z dokumentami zawierającymi dane i wyjaśnienia, które posłużą potwierdzeniu prawidłowości sposobu określenia tej proporcji. W przypadku zaistnienia wątpliwości dotyczących sposobu określenia proporcji lub wątpliwości do załączonych do wniosku danych lub wyjaśnień, naczelnik urzędu skarbowego mógłby zwracać się do podatnika o wyjaśnienie tych wątpliwości lub przedłożenie dokumentów uzupełniających.

Zasadnym jest także uregulowanie w projektowanych przepisach, że jeżeli w toku postępowania o uznanie sposobu określenia proporcji naczelnik urzędu skarbowego stwierdzi istnienie przeszkód, które nie pozwolą na zaakceptowanie sposobu określenia proporcji przedstawionej we wniosku (tj. w przypadku gdy z przedstawionej przez podatnika dokumentacji wynikałoby, że zastosowana przez niego metoda ustalenia podatku podlegającego odliczeniu nie jest najbardziej reprezentatywna dla podatnika i nie odpowiada najbardziej specyfice prowadzonej działalności oraz dokonywanych nabyć), zawiadomi o tych przeszkodach wnioskodawcę oraz zaproponuje inny sposób określenia proporcji odpowiadający najbardziej specyfice prowadzonej przez podatnika działalności. Zawiadomienie powinno zawierać uzasadnienie niezaakceptowania sposobu określenia proporcji przedstawionej we wniosku. Wnioskodawca w terminie 14 dni od dnia doręczenia zawiadomienia mógłby zmienić wniosek lub złożyć dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty.

Proponuje się wskazanie, by w sprawie uznania sposobu określenia proporcji (lub w razie uznania za nieprawidłowy sposobu określenia proporcji przedstawionego przez podatnika) naczelnik urzędu skarbowego wydawał postanowienie, na które ma służyć zażalenie. Należy także zaznaczyć, iż postępowanie w sprawie uznania sposobu określenia proporcji powinno być obligatoryjnie zakończone nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia jego wszczęcia. Jednocześnie zasadnym jest również uregulowanie w powyższych przepisach, by w razie zmiany stosunków gospodarczych powodującej rażącą nieadekwatność sposobu określenia proporcji uznanego za prawidłowy, postanowienie wygasało lub na wniosek strony lub z urzędu zostało zmienione lub uchylone. Z tym, że wszczęte na wniosek strony postępowanie w sprawie zmiany postanowienia powinno być zakończone nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia jego

wszczęcia, zaś postępowanie dotyczące uchylenia postanowienia powinno być zakończone nie później niż w ciągu miesiąca od dnia jego wszczęcia.

Proponuje się wprowadzenie przepisu, by w razie uznania za nieprawidłowy sposobu określenia proporcji przedstawionego przez podatnika, naczelnik urzędu skarbowego wskazywał sposób określenia proporcji najbardziej odpowiadający specyfice prowadzonej przez podatnika działalności.

Zakłada się ponadto, że w sprawach nieregulowanych w projektowanych ust. 1a – 1i art. 86 ustawy o VAT znajdą zastosowanie odpowiednio przepisy działu IV Ordynacji Podatkowej.

W ust. 1k w art. 86 ustawy proponuje się uregulowanie przypadków, w których naczelnik urzędu skarbowego nie uznawałby stosowanego przez podatnika sposobu określenia proporcji oraz mógłby zastosować inny niż przyjęty przez podatnika sposób określenia proporcji jako najbardziej odpowiadający specyfice prowadzonej przez niego działalności i dokonanych nabyć. W konsekwencji weryfikując rozliczenie podatnika (w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej lub postępowania kontrolnego na podstawie przepisów o kontroli skarbowej), naczelnik urzędu skarbowego będzie mógł zastosować inny niż przyjęty przez podatnika sposób określenia proporcji, w razie gdy sposób określenia proporcji nie odpowiada najbardziej specyfice prowadzonej przez podatnika działalności, a różnica w proporcjach określonych przez podatnika i naczelnika urzędu skarbowego byłaby większa niż 5 punktów procentowych. Naczelnik urzędu skarbowego nie będzie mógł „podważyć" sposobu określenia proporcji stosowanego przez podatnika, jeśli sposób ten został przez niego uznany lub wskazany jako najbardziej odpowiedni (oczywiście o ile nie ulegną zmianie okoliczności gospodarcze u podatnika).

Dodatkowo proponuje się nałożyć na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązek wskazania w drodze rozporządzenia przykładowych sposobów obliczania proporcji, co powinno ułatwić podatnikom określenie najwłaściwszego, biorąc pod uwagę specyfikę ich działalności, sposobu obliczenia podatku podlegającego odliczeniu.

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

Obecnie kwestia korekty podatku od towarów i usług wykorzystanych do celów mieszanych wynika jedynie pośrednio z ust. 6 art. 91 ustawy. Wydaje się jednak, że regulacja ta nie jest wystarczająca, stąd należy „wzmocnić" w tym zakresie zapis ust. 1 omawianego artykułu. W tym celu proponuje, że 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, będzie on obowiązany dokonać korekty kwoty podatku odliczonego zgodnie z art. 90 ust. 2 – 10, z uwzględnieniem zakresu (proporcji) wykorzystania towarów i usług do działalności opodatkowanej obliczonego dla zakończenia roku podatkowego.

Przepisy przejściowe

Proponuje się ponadto wprowadzenie przepisu przejściowego, zgodnie z którym na wniosek podatnika sposób określenia proporcji, o którym mowa w art. 86 ust. 1a, oraz uznanie przez naczelnika urzędu skarbowego prawidłowości sposobu określenia proporcji lub uznanie tego sposobu za nieprawidłowy znajdą zastosowanie również do okresów rozliczeniowych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, nieobjętych kontrolą podatkową, postępowaniem podatkowym, postępowaniem kontrolnym prowadzonym przez organ kontroli skarbowej lub postępowaniem przed sądem administracyjnym.

Przy czym, do wniosku podatnika znajdą zastosowanie przepisy art. 86 ust. 1a – 1k ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2015 r., z tym że postępowanie w sprawie uznania sposobu określenia proporcji powinno być zakończone nie później niż w ciągu 5 miesięcy od wszczęcia postępowania.

Uzasadnienie:

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

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

Przepisy dyrektywy nie obejmują jednak regulacji, których przedmiotem są sposoby lub kryteria – jakie państwa członkowskie są zobowiązane stosować, gdy przyjmują przepisy pozwalające na podział kwot podatku naliczonego – według których odpowiednie wydatki mają związek z działalnością gospodarczą lub działalnością niemającą charakteru gospodarczego. W tych okolicznościach, aby podatnicy mogli dokonywać koniecznych obliczeń, do państw członkowskich należy ustalenie sposobów i kryteriów właściwych do tego celu, z poszanowaniem zasad, które stanowią podstawę wspólnego systemu VAT. Zatem państwa członkowskie powinny korzystać z przysługującego im swobodnego uznania w taki sposób, aby zapewnić, że odliczenie będzie dokonywane wyłącznie w odniesieniu do tej części podatku VAT, która jest proporcjonalna do kwoty przypadającej na czynności uprawniające do odliczenia. Powinny więc 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. W konsekwencji możliwe jest zastosowanie jakiegokolwiek sposobu pod warunkiem jednak, że gwarantuje ona najdokładniejsze ustalenie kwoty podatku naliczonego do odliczenia (vide: przykładowo pkt 23 i 24 wyroku TSUE w sprawie C-511/10).

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

(takie wnioski mogłyby wynikać jedynie z zastosowania wykładni prounijnej). Takie podejście nie realizuje w całości tez wynikających z orzecznictwa TSUE, zgodnie z którymi sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice działalności podatnika. Aby w pełni zrealizować płynące z orzecznictwa TSU wnioski proponuje się zatem w sytuacji, gdy podatnik oprócz wykonywania działalności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT wykonuje również działalność pozostającą poza zakresem podatku VAT wprowadzenie możliwości uzgodnienia z organami podatkowymi najbardziej reprezentatywnego dla prowadzonej przez podatnika działalności sposobu określenia proporcji odliczania podatku naliczonego. Aby ułatwić to zadanie wprowadza się w odniesieniu do ministra do spraw finansów publicznych obowiązek wskazania w drodze rozporządzenia przykładowego katalogu sposobów, które mogą być zastosowane przy określeniu tej proporcji. Proponowane zmiany nie tylko pełniej zrealizują wytyczne TSUE, pozwolą również uniknąć przyszłych sporów z organami podatkowymi na gruncie rozliczania podatku naliczonego. Równocześnie – w ramach przepisu przejściowego – proponuje się objęcie możliwością uzgodnienia z naczelnikiem urzędu skarbowego wybranego przez podatnika sposobu określania proporcji za okresy rozliczeniowe przed wejściem w życie proponowanych rozwiązań.

Celem kompleksowego zapewnienia aby ustalanie proporcjonalnej części naliczonego podatku VAT podlegającej odliczeniu było jak najdokładniejsze należy również stosownie zmodyfikować przepisy dotyczące korekty podatku naliczonego.

1.b) likwidacja zwolnienia dla usług stanowiących element zwolnionej od podatku usługi finansowej lub ubezpieczeniowej, stanowiących odrębną całość oraz będących właściwymi i niezbędnymi do świadczenia usługi zwolnionej

Propozycja legislacyjna:

Zgodnie z brzmieniem art. 43 ust. 13 ustawy o VAT zwolnienie od podatku obejmuje świadczenie usługi stanowiącej element usługi zwolnionej na podstawie ust. 1 pkt 7 i 37 – 41, który sam stanowi odrębną całość i jest właściwy oraz niezbędny do świadczenia usługi zwolnionej zgodnie z ww. przepisami.

Art. 43 ust. 14 ustawy stanowi zaś, że przepisu art. 43 ust. 13 ustawy nie stosuje się do świadczenia usług stanowiących element usług pośrednictwa, o których mowa w ust. 1 pkt 7 i 37 – 41.

Powyższe regulacje określają zakres zwolnień od podatku dla usług stanowiących części składowe zwolnionych od podatku usług finansowych i ubezpieczeniowych wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7 i 37 – 41, a więc ogólnie rzecz ujmując usług w zakresie transakcji dotyczących walut, transakcji ubezpieczeniowych, udzielania kredytów i pożyczek, gwarancji i wszelkich zabezpieczeń finansowych, transakcji w zakresie depozytów, płatności, transferów pieniężnych, instrumentów finansowych, udziałów w podmiotach posiadających osobowość prawną. Ze zwolnienia tego nie mogą jednakże korzystać czynności będące elementem usług pośrednictwa w świadczeniu ww. usług finansowych i ubezpieczeniowych.

Proponuje się uchylenie ust. 13 i ust. 14 w art. 43 ustawy, jak również dostosowanie do tej zmiany brzmienia ust. 15 tego artykułu poprzez usunięcie we wprowadzeniu do wyliczenia odniesienia do ust. 13.

Uzasadnienie:

Proponowana zmiana prowadzi do usunięcia z regulacji dotyczących zwolnień od VAT, zwolnienia dla usług stanowiących element zwolnionej od podatku usługi finansowej lub

ubezpieczeniowej, wymienionej w art. 43 ust. 1 pkt 7 oraz 37 - 41 ustawy, stanowiących odrębną całość oraz będących właściwymi i niezbędnymi do świadczenia usługi zwolnionej.

Powyższe regulacje uznane zostały przez krajowe orzecznictwo sądowe za nieprecyzyjną implementację do krajowego porządku prawnego przepisów art. 135 ust. 1 lit. a) – f) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347, str. 1, z późn. zm.). W opinii Naczelnego Sądu Administracyjnego polski ustawodawca w art. 43 ust. 13 ustawy nadał zwolnieniu przewidzianemu ww. przepisami dyrektywy VAT szerszy zakres (vide: wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2012 r. sygn. akt I FSK 268/12, wyrok z dnia 4 marca 2013 r. sygn. akt I FSK 577/12). Z tez zawartych w ww. wyrokach wynika, że sposób, w który dokonano ww. implementacji uniemożliwia zastosowanie w odniesieniu do tych przepisów prounijnej wykładni, a zatem uzasadnione jest usunięcie przepisów art. 43 ust. 13 i ust. 14 ustawy o VAT.

Zauważyć należy, że przepisy art. 43 ust. 1 pkt 7 i 37 – 41 są efektem implementacji do krajowego porządku prawnego przepisów art. 135 ust. 1 lit. a) – f) dyrektywy VAT, zgodnie z którym zwolnieniu od tego podatku podlegają wymienione transakcje z dziedziny finansów i ubezpieczeń. Przepisy art. 43 ust. 13 i 14 nie mają wprawdzie bezpośredniego odpowiednika w przepisach dyrektywy VAT, stanowią jednak odzwierciedlenie tez wynikających z orzecznictwa TSUE, odnoszącego się do kwestii możliwości zastosowania, w świetle przepisów ww. dyrektywy, zwolnienia dla części składowej usługi ubezpieczeniowej lub finansowej wykonywanej przez podmiot trzeci (np. wyroki w sprawach C- 2/95 SDC, C-235/00 CSC, C-169/04 Abbey National, C-350/10 Nordea Pankki Suomi Oyj). Mając jednak na uwadze stanowisko NSA w rozstrzyganych przezeń sprawach proponuje się usunięcie ww. przepisów.

Projektowane usunięcie ww. przepisów nie oznacza automatycznego objęcia opodatkowaniem czynności stanowiących element zwolnionych usług finansowych i ubezpieczeniowych. Ocena skutków prawnopodatkowych w zakresie VAT dla takich czynności dokonywana będzie w oparciu o przepisy art. 43 ust. 1 pkt 7 i 37 – 41 ustawy, przy uwzględnieniu orzecznictwa TSUE w tym zakresie.

1.c) wprowadzenie przepisu umożliwiającego wyłączenie nałożonego na dłużników obowiązku skorygowania całości (lub części) uprzednio odliczonego podatku naliczonego wynikającego z faktury, jeżeli nie ureguluje on w całości (lub części) należności w terminie 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze, w przypadku, w którym dłużnicy będą w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji na ostatni dzień okresu rozliczeniowego, w którym upłynął ten 150. dzień

Propozycja legislacyjna:

Proponuje się dodanie ust. 7 w art. 89b ustawy o VAT, zgodnie z którym przepisów nakładających obowiązek skorygowania przez dłużnika uprzednio odliczonego podatku naliczonego nie stosuje się, gdy dłużnik jest w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji na ostatni dzień okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 150. dzień od dnia upływu terminu płatności należności wynikającej z faktury.

Uzasadnienie:

Wprowadzona zmiana spowoduje obniżenie kosztów postępowania upadłościowego (nie zapłacony podatek VAT będzie podlegał zgłoszeniu do masy upadłości), jak również przyczyni się do zmniejszenia asymetrii w stosowaniu ulgi na złe długi.

2.a) ograniczenie stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia VAT w zakresie dostaw towarów wykazanych w załączniku nr 11 do ustawy, do transakcji obejmujących dostawy dokonywane na rzecz podatników zarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni, jeżeli wartość dostarczanych towarów, dokonanych na rzecz jednego nabywcy w danym dniu, bez kwoty podatku, przekracza kwotę 20.000 zł

Propozycja legislacyjna:

Propozycja modyfikacji treści art. 17 ust. 1 pkt 7 obejmuje ograniczenie zakresu stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia VAT (tj. dostawy towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy) do dostaw:

- realizowanych na rzecz podatników, o których mowa w art. 15, zarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni (wyłączenie spod reżimu tego mechanizmu dostaw ww. towarów realizowanych na rzecz podatników objętych zwolnieniem od 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),
- dla których wartość towarów, dokonanych na rzecz jednego nabywcy w danym dniu, bez kwoty podatku, przekracza kwotę 20.000 zł. Obniżenie zapłaty po dniu dokonania dostawy nie miałoby wpływu na określenie podatnika obowiązanego do rozliczenia podatku od tych dostaw.

Uzasadnienie:

Podatnicy objęci zwolnieniem od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9, jak również wykonujący wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy, muszą obecnie rozliczyć podatek w przypadku dokonania zakupu towarów objętych mechanizmem reverse charge. Podatnicy ci są zatem zobligowani zarówno do wpłacenia na konto urzędu skarbowego podatku VAT od takiej 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).

Wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do towarów wymienionych w zał. nr 11 do ustawy miało na celu przeciwdziałanie nieprawidłowościom polegającym m.in. na wyłudzaniu 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, jak również wykonujący wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy, zasadne jest stosowanie zasad ogólnych. Podatnikom tym nie przysługuje bowiem prawo, o którym mowa w art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, 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 może stanowić pewne obciążenie w ich działalności. W związku z powyższym proponuje się zawężenie stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia tylko do sytuacji, gdy nabywcą towarów wymienionych w załączniku nr 11 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. Dodatkowo taka konstrukcja prowadzi do łatwiejszej weryfikacji statusu nabywcy, co ułatwi wprowadzana baza on-line, w której będzie można potwierdzić status podatników zarejestrowanych jako VAT czynnych.

Jednocześnie mając na uwadze, że w przypadku nabycia niewielkiej ilości towarów wymienionych w załączniku nr 11 (niewielka kwota podatku naliczonego) ryzyko wystąpienia nadużyć, które były przesłanką do wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia jest niewielkie (a wymaga się od nabywcy stosowania szczególnych zasad), zaproponowano, aby mechanizm odwrotnego obciążenia miał zastosowanie do sprzedaży towarów wymienionych w załączniku nr 11, jeżeli wartość dostarczanych towarów, dokonanych na rzecz jednego nabywcy w danym dniu, bez kwoty podatku, przekracza kwotę 20.000 zł.

2.b) wprowadzenie informacji podsumowujących dla transakcji objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia, które będą składane przez sprzedawców

Propozycja legislacyjna:

Proponuje się dodanie art. 100a ustawy o VAT, w którym zostanie nałożony na podatników dokonujących dostawy towarów lub świadczenia usług, dla których podatnikiem jest nabywca, obowiązek składania w urzędzie skarbowym zbiorczych informacji o dokonanych dostawach towarów oraz świadczonych usługach, dla których podatnikiem jest nabywca, w przypadkach, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8 (tj. informacji podsumowujących w obrocie krajowym).

W przepisie tym proponuje się uregulować zasady i termin składania informacji podsumowujących. Proponuje się, aby informacje podsumowujące w obrocie krajowym 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.

Przedmiotowa informacja powinna zawierać następujące dane:

1) nazwę lub imię i nazwisko podatnika składającego informację podsumowującą w obrocie krajowym oraz jego numer identyfikacji podatkowej;

2) nazwę lub imię i nazwisko oraz numer identyfikacji podatkowej podatnika nabywającego towary lub usługi;

3) łączną wartość dostaw towarów oraz świadczonych usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8 – w odniesieniu do poszczególnych kontrahentów.

Proponuje się również uregulowanie w art. 100a, że w przypadku stwierdzenia jakichkolwiek błędów w danych zawartych w złożonej informacji podsumowującej w obrocie krajowym, podatnik jest obowiązany złożyć niezwłocznie korektę tej informacji.

Zasadnym jest wskazanie, iż w przypadku wystąpienia czynników powodujących zmianę wysokości podstawy opodatkowania (art. 29a ustawy o VAT), zmianę tę uwzględnia się odpowiednio w informacji podsumowującej w obrocie krajowym w rozliczeniu za okres, w którym zmiana ta wystąpiła.

Ponadto proponuje się upoważnienie ministra do spraw finansów publicznych 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, uwzględniając specyfikę transakcji, dla których podatnikiem jest nabywca (proponuje się dodanie ust. 3 w art. 102 ustawy).

Uzasadnienie:

Wprowadzenie obowiązku składania informacji podsumowujących w obrocie krajowym, w zakresie dostaw towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, dla których to transakcji podatnikiem jest nabywca ma na celu uszczelnienie systemu tzw. odwróconego opodatkowania. Wprowadzenie informacji podsumowujących pozwoli w większym stopniu objąć kontrolą transakcje objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia, a w konsekwencji przyczyni się do pełniejszego ograniczenia nadużyć. Informacje podsumowujące składane będą przez sprzedawców i będą zawierać zbiorcze informacje o dokonanych przez nich transakcjach objętych odwrotnym obciążeniem, z tytułu których podatek powinien rozliczyć nabywca. Na podstawie danych z tych informacji (pochodzących od sprzedawców) będzie możliwe sprawdzenie czy nabywcy wywiązali się z obowiązku rozliczenia podatku.

2.c) Rozszerzenie zakresu stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia

Propozycja legislacyjna:

Objęcie mechanizmem odwrotnego obciążenia dostaw, których przedmiotem są:

- złoto w postaci surowca lub półproduktu (o próbie 325 tysięcznych lub większej) oraz dostaw złota inwestycyjnego w sytuacji gdy podatnik skorzystał z opcji opodatkowania,
- blachy zaklasyfikowane do PKWiU 24.33.20.0 *„Arkusze żeberkowane ze stali niestopowej"*,
- telefony komórkowe, w tym smartfony.

Uzasadnienie:

W zakresie towarów z kategorii złota obecnie mechanizm odwrotnego obciążenia obowiązuje dla określonych kategorii odpadów, złomu i surowców wtórnych z metali szlachetnych w tym złota (załącznik nr 11 do ustawy o VAT). Jednocześnie obrót złotem w postaci surowca lub półproduktu jest objęty odpowiedzialnością solidarną i obowiązkiem stosowania jednomiesięcznych okresów rozliczeniowych (załącznik nr 13 do ustawy o VAT).

Po przeprowadzeniu gruntownej analizy działania tych mechanizmów (również na podstawie ustaleń poczynionych przez służby kontrolne) oraz analizy rynku obrotu złotem, za zasadne uznaje się zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia dla złota na podstawie szczególnej regulacji dla tego towaru (art. 198 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE) zezwalającej na wprowadzenie tego mechanizmu 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.

Towary z kategorii stali klasyfikowane w PKWiU 24.33.20.0 *„Arkusze żeberkowane ze stali niestopowej"* nie są w chwili obecnej objęte odwrotnym obciążeniem, podczas gdy są bardzo zbliżone do towarów, które już na chwilę obecną objęte są odwrotnym obciążeniem, klasyfikowanych w PKWiU 24.10.51.0 *„Wyroby płaskie walcowane, o szerokości >= 600 mm, ze stali niestopowej, platerowane, powlekane lub pokrywane"*. Analiza tych grup PKWiU przemawia za tym, aby ujednolicić rozliczenia dla tych towarów.

W zakresie objęcia reverse charge towarów z kategorii elektroniki – telefony komórkowe przemawia analiza tej branży pod kątem szczególnej wrażliwości na oszustwa w podatku VAT,

potwierdzona poczynionymi działaniami kontrolnymi, które wskazują na rosnącą aktywność podmiotów nieuczciwych w tym obszarze.

Wobec powyższego do towarów tych (analogicznie jak dla wszystkich towarów objętych załącznikiem nr 11 do ustawy o VAT) będą miały zastosowanie projektowane zmiany dotyczące ograniczenia stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia VAT do transakcji obejmujących dostawy dokonywane na rzecz podatników zarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni, jeżeli wartość dostarczanych towarów, bez kwoty podatku, przekracza kwotę 20.000 zł.

3. Zmiany w zakresie towarów objętych odpowiedzialnością podatkową i obowiązkiem stosowania rozliczeń miesięcznych

Propozycja legislacyjna:

Proponuje się wyłączenie z załącznika nr 13 złota w postaci surowca lub półproduktu w związku z objęciem tego towaru odwrotnym obciążeniem oraz dodanie do załącznika nr 13 srebra i platyny w postaci surowca lub półproduktu, jak również włączenie do tego załącznika komputerów przenośnych takich jak: tablety, notebooki, laptopy, etc. oraz konsoli do gier.

Uzasadnienie:

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 zakres objęty mechanizmem odwrotnego obciążenia zostanie wyłączony z treści 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, ponieważ z perspektywy branży metali szlachetnych istotne jest zmniejszenie ryzyka „przenoszenia się" nieprawidłowości na inne towary z tej grupy. W celu przeciwdziałania nadużyciom do załącznika nr 13 do ustawy o VAT zostaną także dodane komputery przenośne takie jak: tablety, notebooki, laptopy, etc. oraz konsole do gier.

Należy przypomnieć, że odpowiedzialnością podatkową nie będzie objęta każda sprzedaż, ale tylko sprzedaż o znacznej wartości, na warunkach określonych obecnie w ustawie.

4.a) zmiany mające na celu usunięcie wątpliwości interpretacyjnych o braku możliwości stosowania ulgi na złe długi w przypadku, gdy pomiędzy wierzycielem a dłużnikiem istnieją powiązania o charakterze rodzinnym lub z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy

Propozycja legislacyjna:

Proponuje się wprowadzenie w art. 89a ust. 7 zapisu o niestosowaniu przepisu art. 89a ust. 1-5 w przypadkach, o których mowa w art. 32 ust. 2-4 ustawy o VAT.

Uzasadnienie:

Obowiązujący obecnie art. 89a ust. 7 ustawy o VAT określa sytuację kiedy skorzystanie przez wierzyciela z ulgi za złe długi nie może mieć miejsca ze względu na związek, o którym mowa w art. 32 ust. 2-4, występujący między wierzycielem a dłużnikiem. Zapis ten budzi wątpliwości interpretacyjne. Doprecyzowanie przepisu odnoszącego się do braku możliwości skorzystania przez wierzyciela z tzw. ulgi za złe długi w przypadkach określonych w art. 32 ust. 2-4 wyeliminuje trudności interpretacyjne, wynikające z dotychczasowego brzmienia. Zmiana ta umożliwi również szersze stosowanie instytucji ulgi za złe długi.

4.b) doprecyzowanie przepisu określającego sytuacje, w których podatnicy zwolnieni z podatku VAT po otrzymaniu lub uregulowaniu należności są odpowiednio obowiązani lub uprawnieni do dokonania korekty podatku w złożonej, wyłącznie na tę okoliczność, deklaracji podatkowej

Propozycja legislacyjna:

Proponuje się wprowadzenie w art. 99 ust. 7 w pkt 3 zapisu o niestosowaniu przepisu art. 99 ust. 1 w sytuacji określonej w art. 89b ust. 1.

Uzasadnienie:

W art. 99 w ust. 7 określono sytuacje, w których podatnicy zwolnieni z podatku VAT po otrzymaniu lub uregulowaniu należności są odpowiednio obowiązani lub uprawnieni do dokonania korekty podatku w złożonej, wyłącznie na tę okoliczność, deklaracji podatkowej. Zmiana ma na celu doprecyzowanie tego przepisu poprzez uzupełnienie o sytuację wynikającą z art. 89b ust. 1, tj. obowiązek dłużnika do skorygowania całości (lub części) uprzednio odliczonego podatku naliczonego wynikającego z faktury, jeżeli nie ureguluje on całości (lub części) należności w terminie 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze.

4.c) zmiany w zakresie kaucji gwarancyjnej

Zmiana minimalnej i maksymalnej wysokości kaucji gwarancyjnej dla podmiotów dostarczających paliwa

Propozycja legislacyjna:

Proponuje się zróżnicowanie wysokości kaucji gwarancyjnej w zależności od tego czy podatnik dostarcza paliwa, czy inne wrażliwe towary. W związku z powyższym proponuje się podniesienie „minimalnej" i „maksymalnej" wysokości kaucji gwarancyjnej dla podatników dostarczających paliwa odpowiednio do 1 mln zł i 10 mln zł. Złożenie kaucji w wysokości 10 mln zł przez podmiot dokonujący dostaw paliw:

- pozwalałoby pozostać temu podmiotowi w wykazie podmiotów, które złożyły kaucję gwarancyjną, bez względu na wielkość dokonywanej sprzedaży towarów, wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy, 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,

Wprowadzenie proponowanych regulacji wymagałoby odpowiednich zmian w art. 105a - 105c ustawy.

Przepisy przejściowe

Proponuje się wprowadzenie przepisu przejściowego, zgodnie z którym podmioty dokonujące dostaw paliwa, które wniosły przed dniem 1 stycznia 2015 r. kaucję gwarancyjną i kaucja ta została przyjęta przed tym dniem, mogą do dnia 31 marca 2015 r. podwyższyć minimalną kaucję gwarancyjną do wysokości 1 mln zł. Do czasu podwyższenia kaucji minimalnej do wymaganej wielkości, podmiot pozostawałby w wykazie na zasadach dotychczasowych. W przypadku niedokonania podwyżki kaucji do dnia 31 marca 2015 r., podmiot zostałby

następnego dnia usunięty z wykazu przez naczelnika urzędu skarbowego. Kaucja podlegałaby zwrotowi (o ile nie zaistniałyby przesłanki do jej zatrzymania) na wniosek podmiotu na ogólnych zasadach przewidzianych obecnie dla zwrotu kaucji.

Ponadto proponuje się ustanowienie okresu przejściowego (do dnia 31 marca 2015 r.) dla podmiotów dostarczających paliwa, które zdecydują się na podwyższenie kaucji gwarancyjnej do wysokości 10 mln zł (do tego czasu podmioty pozostawałyby w wykazie na obecnych zasadach wynikających z wniesienia kaucji maksymalnej w wysokości 3 mln zł, kaucja ta zapewniałaby również ochronę nabywcom bez względu na dokonywane przez nich zakupy towarów wrażliwych). Po dniu 31 marca 2015 r. podmioty zostałyby usunięte z wykazu, jeżeli kaucja w wysokości 3 mln zł byłaby zbyt niska w stosunku do realizowanych przez nie dostaw towarów, wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy (tj. odchylałaby się więcej niż o 20% od jednej piątej kwoty podatku należnego od wartości sprzedaży towarów, wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy, dokonanej w danym miesiącu). Zwrot kaucji byłby dokonywany na ogólnych zasadach.

Uzasadnienie:

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 obsługiwania 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 2 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.

Doprecyzowanie kwestii oprocentowania kaucji gwarancyjnej

Propozycja legislacyjna:

Proponuje się dodanie w art. 105b ustawy regulacji, że od zwracanej kaucji gwarancyjnej nie przysługują odsetki.

Przepis przejściowy

Proponuje się wprowadzenie przepisu przejściowego, zgodnie z którym w przypadku kaucji gwarancyjnych, przyjętych do dnia 31 grudnia 2014 r., odsetki nie przysługiwałyby począwszy od dnia 1 stycznia 2015 r.

Uzasadnienie:

Obecnie przepisy ustawy o VAT nie regulują wprost kwestii odsetek od zwracanej kaucji gwarancyjnej. W kwestii ewentualnego oprocentowania kaucji gwarancyjnej złożonej na rachunku urzędu skarbowego znajdzie zastosowanie § 21 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (Dz. U. Nr 241, poz. 1616). Z przepisu tego wynika, że w przypadku oprocentowania sum depozytowych zgromadzonych na rachunku, oprocentowanie może zwiększać wartość zwracanej kaucji gwarancyjnej. Zważywszy na fakt, iż rachunki sum depozytowych są otwierane przez jednostki we własnym zakresie, a zasady ich działania są określane w zawartej umowie rachunku bankowego, ewentualne odsetki od kaucji gwarancyjnych złożonych w formie depozytu pieniężnego i ich wysokość będą uzależnione od zasad prowadzenia takich rachunków wynegocjowanych przez naczelników poszczególnych urzędów skarbowych. Może to prowadzić do zróżnicowania sytuacji podmiotów wypłacających kaucję (niektórzy będą otrzymywać kaucję powiększoną o oprocentowanie, które może jednak być w różnej wysokości, zaś inne podmioty mogą nie otrzymywać takiego oprocentowania).

Zasadne jest zatem, analogicznie jak w przypadku zabezpieczeń w podatku akcyzowym, wprowadzenie przepisu, że od zwracanej kaucji gwarancyjnej nie przysługują odsetki.

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

Propozycja legislacyjna:

Wprowadzenie przepisu, zgodnie z którym w przypadku zmiany właściwości urzędu skarbowego w zakresie rozliczania podatku VAT, urzędem właściwym w zakresie kaucji gwarancyjnej (tj. przyjęcia, zmiany wysokości, zmiany formy i zwrotu kaucji gwarancyjnej oraz usunięcia lub wpisania podmiotu do wykazu) będzie „nowy" urząd skarbowy.

Uzasadnienie:

Zgodnie z obecnymi przepisami w takim przypadku 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. Zaproponowana zmiana wyeliminuje te utrudnienia.

Uregulowanie sytuacji, gdy podmiot wpisany do wykazu złoży wniosek o odroczenie płatności podatku VAT lub rozłożenie płatności podatku na raty

Propozycja legislacyjna:

Wprowadzenie przepisu, iż w przypadku gdy podmiot wpisany do wykazu złoży wniosek o odroczenie płatności podatku VAT lub rozłożenie płatności podatku na raty, ww. podmiot jest traktowany jako podmiot, u którego wystąpiły zaległości podatkowe. W związku z tym kaucja zostanie przeznaczona w tej części na pokrycie zaległości.

Uzasadnienie:

Na podstawie obecnych przepisów, podmiot, który złożył kaucję gwarancyjną i jest umieszczony w wykazie, w przypadku otrzymania zgody na odroczenie lub rozłożenie na raty podatku VAT nadal pozostaje w wykazie (w związku z odroczeniem terminu płatności lub rozłożeniem podatku na raty nie wystąpiły u niego zaległości). Brak jest uzasadnienia do korzystania z instytucji kaucji gwarancyjnej przez podmioty w takich przypadkach (kaucja powinna zostać przeznaczona na pokrycie powstałych zaległości).

Doprecyzowanie istniejących rozwiązań

Propozycje legislacyjne:

Ponadto proponuje się doprecyzowanie art. 105b ustawy w następującym zakresie:

1) kaucję gwarancyjną może wnieść podmiot nieposiadający zaległości w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa,
2) w przypadku powstania u ww. podmiotu zaległości po wniesieniu kaucji, zostanie ona przeznaczona na pokrycie zaległości podatkowych w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa (obecnie przepis odnosi się ogólnie do zaległości podatkowych);
3) podmiot wraz ze złożeniem kaucji gwarancyjnej składa wniosek w sprawie przyjęcia kaucji gwarancyjnej (obecnie nie wynika to wprost z przepisów);
4) wprowadzenie, analogicznie jak w przypadku zabezpieczeń w podatku akcyzowym, przepisów określających wymogi dotyczące kaucji gwarancyjnej złożonej w formie gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej oraz obowiązki gwaranta (obecne regulacje nie zawierają tych przepisów);
5) wskazanie, że termin ważności kaucji terminowej liczy się od dnia przyjęcia kaucji gwarancyjnej (obecnie brak takiego doprecyzowania);
6) wskazanie, że podmiot, który złożył kaucję gwarancyjną może dokonać zmiany formy złożonej kaucji gwarancyjnej (na jedną lub kilka form), co następowałoby na wniosek tego podmiotu (obecnie nie wynika to wprost z przepisów ustawy);
7) wprowadzenie przepisów regulujących zasady zwrotu kaucji gwarancyjnej w przypadku:
   a) odmowy przyjęcia kaucji gwarancyjnej. Proponuje się aby zwrot kaucji w takim przypadku następował na wniosek podmiotu, nie później niż po upływie 10 dni od dnia złożenia wniosku; kaucja nie podlegałaby zwrotowi gdyby u podmiotu wystąpiły

zaległości w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa. Obecnie brak jest przepisu regulującego termin zwrotu kaucji, która nie została przyjęta.

b) karnego usunięcia podmiotów z wykazu podmiotów, które złożyły kaucję gwarancyjną, tj. w przypadku gdy wysokość złożonej kaucji jest za niska oraz gdy podatnik został wykreślony z rejestru podatników VAT lub gdy okaże się, że podmiot ten nie istnieje lub nie ma z nim kontaktu. Proponuje się, aby w takim przypadku kaucja była zwracana na wniosek na zasadach określonych w art. 105b ust. 5 pkt 3, ust. 6 pkt 2 i ust. 7, z tym że niezłożenie wniosku o zwrot kaucji złożonej w formie depozytu pieniężnego, przed upływem terminu dla wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, powodowałoby przepadek kaucji gwarancyjnej na rzecz Skarbu Państwa. Wprowadzenie regulacji o przepadku kaucji gwarancyjnej na rzecz Skarbu Państwa ma przede wszystkim na celu „zagospodarowanie" kaucji gwarancyjnych składanych przez podmioty, które po złożeniu kaucji przestały istnieć (nie można się było z nimi lub ich pełnomocnikami skontaktować we wskazanym okresie). W przypadku podmiotów istniejących, które zostały wykreślone z rejestru z powodu zbyt niskiej kaucji, przepadek kaucji nie powinien w praktyce mieć miejsca, bowiem podmioty te nie powinny mieć co do zasady żadnych trudności ze złożeniem wniosku o zwrot kaucji gwarancyjnej. W ich sytuacji przepis o przepadku kaucji miałby działanie dyscyplinujące.

8) doprecyzowanie terminu wydania postanowienia dokonania zwrotu kaucji gwarancyjnej (proponuje się, aby termin ten wynosił 7 dni po dokonaniu zwrotu kaucji);

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

Uzasadnienie:

Zaproponowane zmiany wyeliminują wątpliwości interpretacyjne dotyczące kaucji gwarancyjnej i prowadzenia wykazu podmiotów, które złożyły tę kaucję, powstałe na gruncie obecnych przepisów w związku z brakiem doprecyzowania wskazanych kwestii. Przyczynią się również do sprawniejszego stosowania przepisów.

5. Termin wejścia w życie regulacji

Planowane wejście w życie przepisów ustawy ma nastąpić dnia 1 stycznia 2015 r.

Wejście w życie projektu ustawy z tą datą podyktowane jest potrzebą jak najszybszego wprowadzenia kolejnych instrumentów (m.in. rozszerzenie stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia o wymienione grupy towarów; podwyższenie kaucji gwarancyjnej w sektorze paliwowym) mających na celu walkę z nadużyciami i wyłudzaniem podatku VAT. Pilne wprowadzenie tych rozwiązań jest zgodne z postulatami uczciwych przedsiębiorców, działających w tych branżach.

6. Notyfikacja

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

7. Zgodność z prawem Unii Europejskiej

Projektowana nowelizacja ustawy o VAT wpisuje się w działania mające na celu dostosowanie do dorobku prawnego Unii Europejskiej. Rozwiązania inne niż dostosowujące przepisy ustawy o podatku od towarów i usług do wyroków TSUE dotyczą krajowych regulacji, których wprowadzenie jest fakultatywne w UE.

