

Uzasadnienie

W niniejszym projekcie proponuje się zmiany w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹, zwanej dalej „ustawą o VAT” oraz w ustawie z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników², zwanej dalej „ustawą o NIP”.

W ostatnim czasie dokonano analiz funkcjonowania poszczególnych regulacji w obszarze systemu opodatkowania VAT w Polsce. Przeprowadzony przegląd obowiązujących regulacji, a także sygnałów napływających z rynku oraz od organów podatkowych, wskazuje na potrzebę dokonania zmian w określonych obszarach, co uzasadnia konieczność przeprowadzenia nowelizacji obowiązujących przepisów.

Wprowadzane niniejszym projektem zmiany z jednej strony mają charakter deregulacyjny (likwidują niektóre obowiązki sprawozdawcze, wprowadzają rozwiązania upraszczające oraz doprecyzowujące, które ułatwią prowadzenie działalności gospodarczej), z drugiej – uszczelniający, mają bowiem za zadanie ochronę interesów państwa przed unikaniem opodatkowania i nieprawidłowościami w rozliczeniach podatku VAT. Obejmują one w szczególności:

1. likwidację niektórych obowiązków nałożonych na podatników, np.:

- likwidację obowiązku składania odrębnej informacji o dokonanych spisach z natury,
- likwidację obowiązku rozliczenia w deklaracji podstawy opodatkowania w VAT w przypadku nabycia towarów i usług korzystających ze zwolnienia od podatku,
- likwidację obowiązku zapłaty VAT w ciągu 14 dni od wewnątrzwspólnotowego nabycia środka transportu,

2. wprowadzenie zmian ułatwiających prowadzenie działalności, np.:

- ujednolicenie momentu powstania obowiązku podatkowego dla dostaw towarów oraz świadczenia usług wykonywanych z nakazu organu władzy publicznej lub z mocy prawa w zamian za odszkodowanie,
- wprowadzenie zmian wprowadzających instytucję tzw. składu VAT stanowiącej uproszczenie rozliczenia i poboru VAT dla podmiotów prowadzących działalność w obszarze międzynarodowego obrotu towarowego,
- wprowadzenie możliwości sprawdzenia w wykazie podatników VAT statusu podatnika 5 lat wstecz,
- wprowadzenie przepisów umożliwiających dokonywanie tzw. e-odprawy w terminalu TAX FREE,

3. zmiany doprecyzowujące, np.:

- doprecyzowanie przepisów w zakresie miejsca dostawy energii elektrycznej,
- doprecyzowanie w zakresie sposobu obliczania obrotu podatnika dla potrzeb stosowania zwolnienia podmiotowego w VAT,
- zmiany w zakresie regulacji dotyczących importu towarów,

¹ Dz. U. z 2025 r. poz. 775, 894, 896 i 1203.

² Dz. U. 2025 r. poz. 237, 769 i 820.

- doprecyzowanie przepisów związanych z rozliczeniem podatku VAT od opakowań objętych systemem kaucyjnym,
- doprecyzowanie przepisów dot. tzw. ulgi na złe długi,
- wprowadzenie zmian o charakterze porządkującym w przepisach dotyczących szczególnych procedur w zakresie dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków (art. 120 ustawy o VAT),
- uaktualnienie brzmienia regulacji dotyczącej środków odkażających objętych stawką obniżoną VAT w wysokości 8%,
- zmiany w zakresie regulacji dotyczących NIP, a w szczególności:
 - zmianę w zakresie instytucji uchylecia NIP,
 - wprowadzenie zmian porządkujących i redakcyjnych w ustawie o NIP.

4. rozwiązania uszczelniające, np.:

- rozszerzenie zakresu odpowiedzialności solidarnej nabywcy za zaległości podatkowe sprzedawcy,
- zmiany w przepisach dotyczących rejestracji podatników VAT,
- zmiany w zakresie przepisów dotyczących kas rejestrujących,
- zmianę sposobu klasyfikacji towarów wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT z Polskiej Klasyfikacji Towarów i Usług (PKWiU) na rzecz Nomenklatury Scalonej (CN),

Ponadto projektowane przepisy wdrażają tezy wynikające z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), w szczególności poprzez:

- wprowadzenie możliwości uznania za odrębnego podatnika VAT każdej z osób fizycznych prowadzących w sposób samodzielny działalność rolniczą w oparciu o wspólne gospodarstwo rolne, leśne lub rybne (wyrok z 24 marca 2022 r. w sprawie C-697/20 W.G.),
- wprowadzenie możliwości zastosowania stawki 0% do usług ubezpieczenia oraz usług dotyczących importu towarów zwolnionych od podatku, w przypadku gdy wartość tych usług została włączona do podstawy opodatkowania (wyrok z 4 października 2017 r. w sprawie C-273/16 Federal Express Europe),
- zmiana przesłanki do odmowy odliczenia poprzez usunięcie powiązania przesłanki z uznaniem czynności za pozorne lub dotknięte nieważnością na podstawie przepisów krajowego prawa cywilnego oraz zmiany dostosowujące w tym zakresie odnoszące się do mechanizmu podzielonej płatności i dodatkowego zobowiązania podatkowego (wyrok z 25 maja 2023 r. w sprawie C-114/22).

Szczegółowe omówienie projektowanych zmian:

1) Doprecyzowanie przepisów w zakresie miejsca dostawy energii elektrycznej – zmiana art. 2 pkt. 27a, art. 12 ust. 1 pkt 9, art. 13 ust. 4 pkt 9, art. 17 ust. 1 pkt 5 lit. a tiret

pierwsze i lit. b tiret pierwsze, art. 22 ust. 1 pkt 5 i 6, art. 28l pkt 12 lit. b, art. 45 ust. 1 pkt 10, tytułu rozdziału 1c w dziale XIII, art. 145e ust. 1 ustawy o VAT

Proponowana zmiana ma na celu dokładniejsze odwzorowanie przepisów prawa unijnego w zakresie określenia miejsca świadczenia w przypadku dostawy energii elektrycznej. W przepisach prawa unijnego (artykuły 38 i 39 dyrektywy VAT³) szczególne zasady określania miejsca świadczenia w przypadku dostawy energii elektrycznej nie zawierają zastrzeżenia, że dostawa powinna odbywać się wyłącznie w systemie elektroenergetycznym. Przepisy krajowe ograniczają natomiast ww. szczególne zasady określania miejsca świadczenia dla energii elektrycznej do dostaw dokonanych w systemie elektroenergetycznym. Wobec rozwoju branży energetycznej, w tym elektromobilności, następują zmiany w przepisach prawnych pozwalające na dokonywanie dostaw energii elektrycznej poza systemem elektroenergetycznym. Aby takie dostawy były opodatkowane zgodnie z zasadami określonymi w dyrektywie VAT, proponuje się usunięcie odesłania do przepisów o prawie energetycznym. W związku z usunięciem odesłania konieczne jest dostosowanie pozostałych przepisów ustawy o VAT zawierających takie odesłania (zmiany w art. 12 w ust. 1 w pkt 9, w art. 13 w ust. 4 w pkt 9, w art. 17 w ust. 1 w pkt 5 w lit. a w tiret pierwsze, w art. 17 w ust. 1 w pkt 5 w lit. b w tiret pierwsze, w art. 22 w ust. 1 w pkt 5, w art. 22 w ust. 1 w pkt 6, w art. 28l w pkt 12 w lit. b, w art. 45 w ust. 1 w pkt 10, w dziale XIII w tytule rozdziału 1c, w art. 145e w ust. 1). W związku z koniecznością dostosowania brzmienia art. 22 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT po usunięciu odesłania do systemu elektroenergetycznego, zaproponowano zmianę redakcyjną tego przepisu.

2) Likwidacja obowiązku składania informacji o dokonanych spisach z natury - zmiana art. 14 ust. 5 ustawy o VAT

Aktualnie podatnicy są obowiązani złożyć informację o dokonanych spisach z natury, o ustalonej na jego podstawie wartości towarów i o kwocie podatku należnego, nie później niż w dniu złożenia deklaracji podatkowej składanej za okres obejmujący dzień rozwiązania spółki, zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu albo wystąpienia przypadków, o których mowa w art. 14 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, tj. wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego.

Podkreślenia wymaga, że dane pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku należnego m.in. wysokość podatku należnego od towarów objętych spisem z natury zawiera Jednolity Plik Kontrolny (JPK_VAT).

W związku z tym, że informacje w zakresie wysokości podatku należnego zawarte w informacji o sporządzonym spisie z natury powielają się w JPK_VAT, zasadna jest likwidacja obowiązku składania odrębnej informacji o dokonanych spisach z natury. Obowiązek raportowania w JPK_VAT umożliwia już pozyskanie przez organ podatkowy informacji o kwocie podatku wynikającego z rozliczenia towarów pozostających na dzień rozwiązania spółki, zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu albo wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego.

Likwidacja obowiązku składania odrębnej informacji o dokonanych spisach z natury wymaga zatem wprowadzenia zmiany w zdaniu drugim zawartym w ust. 5 art. 14 ustawy o VAT,

³ Dyrektywa 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.).

co stanowi racjonalne rozwiązanie z punktu widzenia podatników podatku VAT oraz pracowników urzędów skarbowych.

3) Wykonanie wyroku TSUE z 24 marca 2022 r. w sprawie C-697/20 - zmiany art. 15 ust. 4 i 5, art. 43 ust. 3, art. 96 ust. 2, oraz art. 117 ust. 2 - 4 ustawy o VAT

Zaproponowane zmiany mają na celu wykonanie wyroku TSUE z 24 marca 2022 r w sprawie C-697/20 W.G.

W ww. wyroku TSUE orzekł, że artykuły 9, 295 i 296 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego, która wyklucza możliwość uznania małżonków prowadzących działalność rolniczą w ramach jednego gospodarstwa przy wykorzystaniu majątku objętego małżeńską wspólnością majątkową za odrębnych podatników podatku od wartości dodanej (VAT), w przypadku gdy każde z tych małżonków prowadzi działalność gospodarczą w sposób samodzielny.

W związku z powyższym zaproponowano zmianę przepisów w zakresie, w jakim odmawiały one uznania więcej niż jednej osoby prowadzącej działalność rolniczą przy wykorzystaniu wspólnego majątku (np. wspólnego gospodarstwa rolnego, leśnego lub rybackiego) za podatnika VAT.

Na podstawie uchylanych przepisów art. 15 ust. 4 i 5 ustawy o VAT w przypadku osób fizycznych prowadzących działalność rolniczą w oparciu o wspólny majątek za podatnika mogła być uznana tylko jedna z tych osób – ta, która złoży zgłoszenie rejestracyjne, o którym mowa w art. 96 ust. 2 ustawy o VAT. W konsekwencji art. 96 ust. 2 ustawy o VAT dawał możliwość dokonania zgłoszenia rejestracyjnego tylko jednej z tych osób – tej, na którą będą wystawiane faktury przy zakupie towarów i usług i która będzie wystawiała faktury przy sprzedaży produktów rolnych.

W projekcie zaproponowano uchylenie art. 15 ust. 4 i 5 oraz art. 96 ust. 2 ustawy o VAT.

Uchylenie art. 15 ust. 4 i 5 ustawy o VAT oznacza, że o tym, czy dana osoba fizyczna prowadząca działalność rolniczą będzie uznana za podatnika VAT decydować będzie ogólna zasada wynikająca z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, zgodnie z którą w przypadku m.in. osób fizycznych za podatnika uważa się osobę wykonującą samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Po uchyleniu art. 15 ust. 4 i 5 oraz art. 96 ust. 2 ustawy o VAT w przypadku prowadzenia przez więcej niż jedną osobę działalności rolniczej w oparciu o wspólny majątek w sposób samodzielny - to znaczy, jeżeli każda z tych osób działa we własnym imieniu, na własny rachunek i na własną odpowiedzialność, sama ponosząc ryzyko gospodarcze związane z prowadzeniem swojej działalności, nie będzie przeszkód, aby każda z nich złożyła zgłoszenie rejestracyjne.

Zaproponowana zmiana brzmienia przepisu art. 43 ust. 3 ustawy o VAT jest konsekwencją uchylenia art. 96 ust. 2 ustawy o VAT (art. 43 ust. 3 odwołuje się do regulacji art. 96 ust. 1 i 2 ustawy o VAT).

Zmiany w art. 117 ust. 2 - 4 ustawy o VAT przewidują obowiązek prowadzenia i przechowywania ewidencji przez rolnika ryczałtowego, jeżeli prowadzi on działalność rolniczą w oparciu o wspólne gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie, w którym odrębną działalność rolniczą prowadzi podatnik, który zrezygnował ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT.

W pkt. 32 wyroku w sprawie C-697/20 TSUE m.in. zauważył: „(...) zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem, który dyrektywa VAT uznaje i wspiera”.

W myśl art. 302 dyrektywy VAT, w przypadku gdy rolnik ryczałtowy korzysta ze zryczałtowanej rekompensaty, nie ma on prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do czynności objętych niniejszym systemem ryczałtowym.

W tym kontekście wskazać należy, że zgodnie z art. 304 dyrektywy VAT, państwa członkowskie podejmują wszystkie środki niezbędne do skutecznej kontroli wypłat zryczałtowanych rekompensat rolnikom ryczałtowym.

W związku z powyższym zaproponowano zmiany w art. 117 ustawy o VAT, których celem jest przeciwdziałanie możliwym nadużyciom w przypadku prowadzenia działalności rolniczej w oparciu o wspólny majątek przez więcej niż jednego podatnika w sytuacji, gdy istnieją różnice w zasadach rozliczeń w VAT przez tych podatników, np. w przypadku, gdy jeden z nich jest rolnikiem ryczałtowym (korzysta ze zwolnienia przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT), a drugi rozlicza prowadzoną działalność rolniczą na zasadach ogólnych (zrezygnował z ww. zwolnienia).

Obecny przepis art. 117 ustawy o VAT przewiduje zwolnienia dla rolników ryczałtowych od określonych obowiązków, jakie mają podatnicy VAT. W pkt 2 tego artykułu przewidziano zwolnienie m.in. z obowiązku prowadzenia ewidencji dostaw i nabyć towarów i usług.

Proponowana zmiana przewiduje ograniczenie tego zwolnienia. Zgodnie z zaproponowanymi zmianami zwolnienie to nie będzie miało zastosowania w przypadku prowadzenia działalności rolniczej w ramach wspólnego gospodarstwa rolnego, leśnego lub rybackiego przez więcej niż jedną osobę, gdy oprócz rolnika ryczałtowego działalność tę prowadzi co najmniej jedna osoba, która zrezygnowała ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT.

Zatem w przypadku, gdy w ramach wspólnego gospodarstwa rolnego działalność rolnicza będzie prowadzona odrębnie przez dwóch podatników – rolnika ryczałtowego (zwolnionego od VAT) oraz rolnika – podatnika VAT czynnego, rolnik ryczałtowy będzie obowiązany do prowadzenia ewidencji dostaw i nabyć towarów wykorzystywanych przez niego w jego działalności.

Zaproponowane rozwiązanie ma na celu wykazanie, że działalność rolnicza wykonywana przez te osoby jest prowadzona samodzielnie oraz zapewnienie niezbędnych środków do skutecznej kontroli wypłat zryczałtowanych rekompensat rolnikom ryczałtowym.

Co bowiem istotne, prowadzący w ramach wspólnego gospodarstwa rolnego działalność rolniczą podatnik VAT czynny jest obowiązany stosować wszystkie zasady systemu VAT w odniesieniu do swojej działalności – w tym prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego wyłącznie z jego działalnością opodatkowaną.

Ponieważ dotychczasowe przepisy ustawy o VAT nie zawierały regulacji odnoszących się do rodzaju ewidencji – jej zakresu – jaką mieliby prowadzić podatnicy korzystający ze zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT niezbędne stało się określenie elementów, jakie ta ewidencja powinna zawierać. W tym celu zaproponowano dodanie ustępu 3 w art. 117 ustawy o VAT. W przepisie tym wskazano, że ewidencja ma zawierać dane dotyczące:

- 1) rodzaju i wartości dostarczanych produktów rolnych oraz świadczonych usług rolniczych, wysokości kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku, w tym wartości jego korekty;
- 2) zakupu towarów i usług;

3) kontrahentów;

4) dowodów sprzedaży i zakupu.

Z prowadzeniem takiej ewidencji związany będzie obowiązek przechowywania wszystkich dowodów sprzedaży i zakupu. Obecnie rolnicy ryczałtowi są obowiązani do przechowywania tylko otrzymanych faktur VAT RR.

Dodatkowo w dodawanym art. 117 ust. 4 wprowadzono obowiązek przechowywania ewidencji przez okres 5 lat od zakończenia roku, w którym rolnik ryczałtowy dokonał sprzedaży bądź zakupu towarów lub usług ujętych w ewidencji.

Niewywiązanie się z obowiązku prowadzenia stosownej ewidencji będzie oceniane w świetle odpowiednich przepisów ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy⁴.

4) Zmiana warunków formalnych funkcjonowania grupy VAT - zmiana art. 15a ust. 13 ustawy o VAT

Zmiana dotyczy warunków formalnych nowej umowy przedłużającej okres funkcjonowania grupy VAT i poprawia nieprawidłowe odwołanie do art. 15a ust. 7 ustawy o VAT. Właściwe w tym zakresie jest odwołanie do regulacji dotyczącej warunków formalnych umowy o utworzeniu grupy VAT przewidzianej w ust. 10.

5) Likwidacja obowiązku rozliczenia w deklaracji podstawy opodatkowania w VAT w przypadku nabycia towarów i usług korzystających ze zwolnienia od podatku – zmiana w art. 17 ustawy o VAT

Zmiana ma na celu likwidację zbędnych obowiązków dla podmiotów, które są uznawane za podatników w związku z dokonywanym nabyciem usług lub nabyciem towarów zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5 ustawy o VAT.

W obecnym stanie prawnym dla uznania za podatnika, w związku z nabyciem towaru lub usługi w rozumieniu powyższych przepisów, nie ma znaczenia fakt, że nabywane świadczenie korzysta ze zwolnienia w podatku VAT. Oznacza to, że w przypadku dokonania nabycia towaru lub usługi objętej zwolnieniem od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113a ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy po spełnieniu pozostałych warunków określonych w art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5 ustawy nabywca zostaje uznany za podatnika, co wiąże się z konsekwencjami polegającymi na odpowiednim rozliczeniu takiej transakcji.

Rozliczenie polega zasadniczo wyłącznie na wykazaniu podstawy opodatkowania w podatku VAT w składanych deklaracjach. W związku z tym, że nabywana usługa lub nabywany towar korzysta ze zwolnienia od podatku VAT, należny podatek VAT nie powstaje.

Projektowana zmiana legislacyjna ma zatem na celu wyeliminowanie obowiązku rozliczenia podstawy opodatkowania w VAT w przypadku nabycia towarów i usług korzystających ze zwolnienia od podatku.

Przykładowo, dotychczas podatnik VAT, nabywając usługę zwolnioną od podatku w ramach procedury SME od podatnika nieposiadającego w Polsce siedziby działalności gospodarczej i stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, miał obowiązek rozliczenia w Polsce importu usług na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 2 pkt 9 ustawy o VAT.

⁴ Dz. U. z 2024 r. poz. 628, z późn. zm.

Jednocześnie dokonany import usług w związku z tym, że sprzedawca zdecydował się na stosowanie zwolnienia podmiotowego z VAT w Polsce, był zwolniony od podatku. Rozliczenie tej usługi po stronie nabywcy polegało zatem na wykazaniu wyłącznie podstawy opodatkowania, tj. bez naliczania VAT należnego z tytułu nabycia tego świadczenia.

Po zmianie, nabywca nie będzie miał obowiązku rozliczenia tej usługi jako importu usług. Oznacza to, że tego rodzaju nabycia nie będą musiały być wykazywane w deklaracjach składanych przez podatnika (JPK_VAT, VAT-8, VAT-9M).

Powyższa zmiana będzie miała zastosowanie również do sprzedaży zwolnionej w przypadku usług korzystających w Polsce z tzw. zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT.

Projektowana zmiana likwiduje zatem zbędne obowiązki, które do tej pory ciążyły na podatnikach.

6) Wyłączenie stosowania ogólnych zasad ustalania obowiązku podatkowego w odniesieniu do towarów objętych procedurą składu VAT - zmiana art. 19a ust. 1 ustawy o VAT

Zmiana w art. 19a ust. 1 ustawy o VAT związana jest z projektowanymi przepisami w zakresie składów VAT (opisane szczegółowo w pkt 25) i wprowadza wyłączenie stosowania ogólnych zasad ustalania obowiązku podatkowego w odniesieniu do towarów objętych procedurą składu VAT. Obowiązek podatkowy w przypadku zakończenia procedury składu VAT będzie określany wg zasad przewidzianych w art. 138t projektu ustawy.

7) Ujednolicenie momentu powstania obowiązku podatkowego dla dostaw towarów oraz świadczenia usług wykonywanych z nakazu organu władzy publicznej lub z mocy prawa w zamian za odszkodowanie (dodany art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. b ustawy o VAT)

Zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. b ustawy o VAT obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty z tytułu przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienia z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie.

Natomiast przepisy ustawy o VAT nie przewidują szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu świadczenia usług z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub nakazu wynikającego z mocy prawa. W związku z tym do tego rodzaju usług należy zastosować ogólną regułę wynikającą z art. 19a ust. 1 ustawy o VAT, zgodnie z którą obowiązek podatkowy powstanie z chwilą wykonania usługi. Konsekwencją zastosowania zasady ogólnej wynikającej z art. 19a ust. 1 ustawy jest konieczność właściwego zidentyfikowania momentu wykonania usługi w konkretnych okolicznościach sprawy.

W rezultacie często zdarza się, że zidentyfikowanie prawidłowego momentu wykonania usługi sprawia problemy. Stosowanie zasad ogólnych prowadzi również do wcześniejszego rozpoznania obowiązku podatkowego w porównaniu do momentu wyznaczanego dla dostawy towarów w analogicznych przypadkach.

Przykładowo obecne przepisy dotyczące obowiązku podatkowego w VAT wskazują, że w sytuacji, gdy podatnik jest pozbawiany – wedle nakazu organu władzy publicznej lub wedle nakazu wynikającego z mocy prawa – przysługującego mu prawa do korzystania z nieruchomości, np. służebności przesyłu w zamian za odszkodowanie, obowiązek powstanie w momencie, kiedy ta usługa zostanie wykonana. Zupełnie odmiennie natomiast wygląda sytuacja, gdy dochodzi przykładowo do przeniesienia prawa do nieruchomości z nakazu organu władzy publicznej w zamian za odszkodowanie. W tym przypadku należy bowiem ustalić moment powstania obowiązku podatkowego w dacie otrzymania odszkodowania. Stąd też, mając na względzie jedną z fundamentalnych zasad systemu podatku VAT – zasadę równego traktowania podatników względem usług spełniających analogiczne przesłanki jak w przypadku przeniesienia prawa własności towaru, zastosowanie powinna znajdować zasada wskazująca na moment powstania obowiązku podatkowego w dacie otrzymania odszkodowania.

Projektowana zmiana wprowadza zatem jednolite zasady w kwestii momentu powstania obowiązku podatkowego dla usług świadczonych z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub świadczenia usług z mocy prawa w zamian za odszkodowanie oraz dla przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienia z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie.

8) Wyłączenie stosowania ogólnych zasad ustalania podstawy opodatkowania w przypadkach wyprowadzenia towarów ze składu VAT - zmiana art. 29a ust. 1 ustawy o VAT

Zmiana w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT związana jest z projektowanymi przepisami w zakresie składów VAT (opisane szczegółowo w pkt 25) i wprowadza wyłączenie stosowania ogólnych zasad ustalania podstawy opodatkowania w przypadkach wyprowadzenia towarów ze składu VAT. Podstawa opodatkowania w przypadku wyprowadzenia towarów ze składu VAT będzie określana wg zasad przewidzianych w art. 138x projektu ustawy.

9) Uszczelnienie i doprecyzowanie przepisów w zakresie importu towarów - zmiana art. 33 i art. 33a ustawy o VAT:

a) Doprecyzowanie przepisów w zakresie dokumentów, w których podatnik oblicza i wykazuje kwoty podatku z tytułu importu towarów - zmiana art. 33 ust. 1, 2a i 3 oraz w art. 33a w ust. 2 pkt 3, ust. 5, 7 i 8 ustawy o VAT

W związku z wdrożeniem w dniu 19 czerwca 2025 r. systemu AIS/IMPORT PLUS, zmianie uległ m.in. zakres danych wymaganych dla zgłoszeń uproszczonych. Zgłoszenie uproszczone nie będzie zawierało danych w zakresie należności celnych i podatkowych. Należności będą wyliczone dopiero w zgłoszeniu uzupełniającym analogicznie, jak ma to obecnie miejsce w zgłoszeniach realizowanych w ramach pozwolenia na wpis do rejestru zgłaszającego. Proponowana zmiana w art. 33 ust. 1 ustawy o VAT ma na celu doprecyzowanie katalogu dokumentów, w których podatnik obowiązany jest do obliczania i wykazywania kwoty podatku z tytułu importu towarów i jednoznaczne wskazanie, że w przypadku stosowania uproszczeń, o których mowa w art. 166 i art. 182 Unijnego Kodeksu Celnego, zwanego dalej „UKC”, podatnik obowiązany jest do obliczenia i wykazania kwoty podatku w zgłoszeniu uzupełniającym w rozumieniu przepisów celnych. W konsekwencji analogiczne zmiany

polegające na dodaniu wyrazów „zgłoszenie uzupełniające” zostały wprowadzone w art. 33 ust. 2a i 3 oraz w art. 33a w ust. 2 pkt 3, ust. 5, 7 i 8 ustawy o VAT.

b) Czasowe ograniczenie możliwości zwolnienia ze składania zabezpieczenia oraz rozliczenia podatku należnego z tytułu importu towarów bezpośrednio w deklaracji podatkowej – dodanie ust. 7f do art. 33 oraz ust. 2e do art. 33a ustawy o VAT

W związku z pojawiającymi się przypadkami składania przez podatników fałszywych oświadczeń w celu skorzystania z ułatwienia polegającego na zwolnieniu z konieczności składania zabezpieczenia, projekt wprowadza regulacje mające na celu ograniczenie nadużyć w tym zakresie (dodawany ust. 7f do art. 33 ustawy o VAT). Jeżeli organ celny stwierdzi, że oświadczenia, o których mowa w art. 33 ust. 7b ustawy o VAT, są fałszywe, podatnik przez okres 2 lat licząc od dnia, w którym stwierdzono złożenie fałszywego oświadczenia przez podatnika, nie będzie mógł skorzystać ze zwolnienia ze składania zabezpieczenia. Natomiast po tym okresie, chcąc skorzystać z możliwości nieskładania zabezpieczenia, podatnik nie będzie mógł składać oświadczeń, tylko obowiązany będzie do przedstawiania zaświadczeń o braku zaległości z tytułu cła i podatków stanowiących dochód budżetu państwa, składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne oraz że nie jest wobec niego prowadzone postępowanie egzekucyjne, likwidacyjne i upadłościowe, a także że jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

Projekt zakłada również wprowadzenie analogicznych rozwiązań w przypadku złożenia fałszywych oświadczeń przez podatnika w celu skorzystania z uproszczenia w postaci możliwości rozliczenia podatku należnego z tytułu importu towarów bezpośrednio w deklaracji podatkowej (dodawany ust. 2e do art. 33a ustawy o VAT). W celu ograniczenia takich nadużyć zakłada się wprowadzenie zakazu korzystania z możliwości rozliczania podatku należnego z tytułu importu towarów bezpośrednio w deklaracji podatkowej przez 2 lata w przypadku, gdy organ podatkowy stwierdzi, że podatnik złożył fałszywe oświadczenie. Po upływie tego okresu podatnik chcąc korzystać z uproszczenia, o którym mowa w art. 33a ustawy o VAT, będzie musiał przedkładać zaświadczenia o braku zaległości we wpłatach należnych składek na ubezpieczenie społeczne oraz we wpłatach poszczególnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa, przekraczających odrębnie z każdego tytułu, w tym odrębnie w każdym podatku, odpowiednio 3% kwoty należnych składek i należnych zobowiązań podatkowych w poszczególnych podatkach oraz potwierdzenie o zarejestrowaniu jako podatnik VAT czynny.

c) Doprecyzowanie przepisów dotyczących rozliczania podatku z tytułu importu towarów bezpośrednio w deklaracji podatkowej – zmiana art 33a ust. 2 pkt 3, ust. 7 i 8 ustawy o VAT

Z obecnego brzmienia art. 33a ust. 7 ustawy o VAT wynika, że podatnik traci prawo do rozliczenia w deklaracji podatku należnego z tytułu importu towarów wykazanego w zgłoszeniu celnym, w odniesieniu do którego nie rozliczył w całości podatku w deklaracji podatkowej. Przepis ten odnosi się tylko do zgłoszenia celnego. Z uwagi na to, że w praktyce podatnicy obliczają i wykazują podatek z tytułu importu towarów w rozliczeniu zamknięcia, a nie w zgłoszeniu celnym, proponuje się w przepisie tym po wyrazach „w zgłoszeniu celnym” dodać wyrazy „albo w rozliczeniu zamknięcia”. Konsekwentnie analogiczne zmiany powinny być wprowadzone w art. 33a ust. 2 pkt 3 oraz ust. 8 ustawy o VAT.

d) Uszczelnienie przepisów w zakresie składania zaświadczeń/oświadczeń w celu skorzystania z możliwości rozliczenia podatku z tytułu importu towarów bezpośrednio w deklaracji podatkowej - zmiana art. 33a ust. 3 ustawy o VAT

Proponuje się zmianę polegającą na uzupełnieniu przepisu ust. 3 w art. 33a ustawy o VAT o wyrazy „i dane w nich zawarte są aktualne”. Zmiana ta ma na celu ujednolicenie i uszczelnienie zasad stosowania uproszczenia wynikającego z art. 33a ustawy o VAT. Zgodnie z obecnym brzmieniem przepisu podatnik nie przedstawia dokumentów potwierdzających brak zaległości we wpłatach należnych składek na ubezpieczenie społeczne oraz we wpłatach poszczególnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa, przekraczających odrębnie z każdego tytułu, w tym odrębnie w każdym podatku, odpowiednio 3% kwoty należnych składek i należnych zobowiązań podatkowych w poszczególnych podatkach, jeżeli naczelnik urzędu celno-skarbowego posiada złożone przez podatnika aktualne dokumenty (zaświadczenie/oświadczenie) potwierdzające brak wskazanych zaległości, tj. wydane nie wcześniej niż 6 miesięcy przed dokonaniem importu, co wynika z art. 33a ust.2 pkt 1 ustawy o VAT. Proponowana zmiana ma na celu wprowadzenie obowiązku przedstawiania zaświadczeń/oświadczeń w sytuacji, gdy dane zawarte w przedstawionych zaświadczeniach/oświadczeniach stały się nieaktualne. W konsekwencji, jeżeli przedstawione zaświadczenia/oświadczenia są aktualne, tj. nie upłynęło 6 miesięcy, ale dane w nich zawarte są już nieaktualne (podatnik posiada zaległości) podatnik nie spełnia warunków do korzystania z ułatwienia, o którym mowa w art. 33a ustawy o VAT. Podatnik będzie mógł skorzystać z tego ułatwienia dopiero, gdy nie będzie posiadał zaległości i przedstawi nowe zaświadczenia/oświadczenia o braku zaległości.

10) Ograniczenie poboru odsetek z tytułu importu towarów – zmiana art. 37 ustawy o VAT

Odsetki określone w art. 37 ust. 1a ustawy o VAT są odsetkami podobnymi do odsetek pobieranych na podstawie przepisów art. 114 ust. 2 UKC. Są one pobierane w przypadku, gdy kwota podatku z tytułu importu towarów została określona w decyzjach, o których mowa w art. 33 ust. 2-3 oraz w art. 34 ustawy o VAT, z uwzględnieniem wysokości i zasad obowiązujących na potrzeby odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, z tym że ich wysokość jest liczona od dnia następującego po dniu powstania obowiązku podatkowego do dnia powiadomienia o wysokości należności podatkowych. Oznacza to, że odsetki te pobierane są w każdym przypadku, gdy zostanie wydana decyzja określająca podatek VAT z tytułu importu towarów lub decyzja domiarowa.

Natomiast przepisy UKC ograniczają obowiązek naliczenia odsetek liczonych od kwoty należności celnych od dnia powstania długu celnego do dnia powiadomienia o tym długu do przypadku, gdy dług celny powstał na podstawie art. 79 lub 82 UKC⁵ lub jeżeli powiadomienie

⁵ Art. 79 1. Jeżeli towary podlegają należnościom celnym przywozowym, dług celny w przywozie powstaje w przypadku niewypełnienia:

- a) jednego z obowiązków przewidzianych w przepisach prawa celnego, dotyczących wprowadzania towarów nieunijnych na obszar celny Unii, usunięcia spod dozoru celnego, przemieszczania, przetwarzania, składowania, czasowego składowania, odprawy czasowej tych towarów lub dysponowania nimi na tym obszarze;
- b) jednego z obowiązków przewidzianych w przepisach prawa celnego dotyczących końcowego przeznaczenia towarów na obszarze celnym Unii;
- c) jednego z warunków wymaganych do objęcia towarów nieunijnych procedurą celną lub przyznania zwolnienia z cła lub obniżonej stawki celnej przywozowej ze względu na końcowe przeznaczenie towaru.

2. Dług celny powstaje z chwilą, gdy:

- a) nie zostaje wypełniony lub przestaje być wypełniany obowiązek, którego niewypełnienie powoduje powstanie długu celnego;

o długu celnym jest wynikiem kontroli po zwolnieniu towarów. Ograniczenie to powoduje, że w przypadkach wydawania decyzji w sytuacjach retrospektywnego księgowania należności celnych mającego charakter „wymiaru pierwotnego” (wymiar dokonywany dopiero po opublikowaniu rozporządzenia Komisji Europejskiej na podstawie art. 105 ust. 3 UKC obligującego organy celne do poboru cła antydumpingowego/wyrównawczego z mocą wsteczną od zarejestrowanego przywozu, poboru cła ostatecznego poprzedzonego cłem tymczasowym bądź wymiaru cła w związku z niezaliczeniem wnioskowanej ilości na poczet kontyngentu taryfowego), płatność należności celnych następuje w terminie 10 dni od dnia powiadomienia o długu (tj. doręczenia decyzji określającej te należności). W takim przypadku od należności celnych wynikających z decyzji nie są pobierane odsetki liczone od dnia powstania długu celnego (tj. od przyjęcia zgłoszenia celnego) do dnia powiadomienia o tych należnościach (doręczenia decyzji).

W przepisach w zakresie podatku VAT nie ma przepisu uwzględniającego przypadki wydawania decyzji w sytuacjach retrospektywnego księgowania należności celnych mającego charakter „wymiaru pierwotnego”. W konsekwencji w sytuacjach, gdy domiar podatku spowodowany jest koniecznością doliczenia do podstawy opodatkowania np. cła antydumpingowego lub tymczasowego, które powstaje później (już po złożeniu zgłoszenia celnego) w związku z wejściem w życie rozporządzenia Komisji Europejskiej na podstawie art. 105 ust. 3 UKC, pobierane są odsetki, o których mowa w art. 37 ust. 1a ustawy o VAT.

Projektowana zmiana zakłada wprowadzenie w przepisach w zakresie podatku VAT podobnych rozwiązań jak w przepisach celnych.

Proponowana zmiana art. 37 ustawy o VAT polegająca na zmianie obecnego brzmienia ust. 1a ma na celu zatem ograniczenie obowiązku naliczenia odsetek liczonych od niepobranej kwoty podatku od dnia następującego po dniu powstania obowiązku podatkowego do dnia powiadomienia o wysokości należności podatkowych do przypadków, gdy podatek został określony w decyzji w związku z powstaniem długu celnego na podstawie art. 79 UKC lub w wyniku kontroli. Ponieważ proponowana zmiana ogranicza również obowiązek naliczenia takich odsetek w przypadku gdy decyzja jest wydawana na wniosek podatnika złożony po przyjęciu zgłoszenia celnego należy dokonać zmiany w art. 37 w ust. 1aa ustawy o VAT polegającej na wykreśleniu pkt 1 odnoszącego się do wysokości odsetek w przypadku decyzji wydanych na podstawie art. 33 ust. 3 ustawy o VAT.

b) przyjęte zostaje zgłoszenie celne o objęcie towarów procedurą celną, a następnie zostaje stwierdzone, że warunek wymagany do objęcia towarów tą procedurą lub przyznania zwolnienia z cła lub obniżonej stawki celnej przywózowej ze względu na końcowe przeznaczenie towarów nie został faktycznie wypełniony.

Art. 82. 1. Jeżeli towary podlegają należnościom celnym wywozowym, dług celny w wywozie powstaje w wyniku:

- a) niewypełnienia jednego z obowiązków przewidzianych w przepisach prawa celnego, dotyczących wyprowadzenia towarów;
- b) niewypełnienia warunków wymaganych do wyprowadzenia towaru poza obszar celny Unii z całkowitym lub częściowym zwolnieniem z należności celnych wywozowych.

2. Dług celny powstaje z chwilą, gdy:

- a) towary zostaną faktycznie wyprowadzone poza obszar celny Unii bez zgłoszenia celnego, albo
- b) towary zostały użyte w inny sposób niż zezwolono przy ich wyprowadzeniu poza obszar celny Unii z całkowitym lub częściowym zwolnieniem z należności celnych wywozowych, albo
- c) jeżeli organy celne nie są w stanie określić chwili, o której mowa w lit. b) - gdy upłynie termin przewidziany na dostarczenie dowodu, że wypełnione zostały warunki uprawniające do zastosowania takiego zwolnienia w odniesieniu do tych towarów.

11) Stosowanie właściwej stawki podatku VAT dla rozliczenia wartości niezwróconej kaucji od opakowań objętych systemem kaucyjnym – dodanie ust. 14i w art. 41 ustawy o VAT

Projektowana zmiana ma na celu doprecyzowanie przepisów dotyczących stawki VAT, którą należy przyjąć dla rozliczenia niezwróconej kaucji za opakowania podlegające pod system kaucyjny.

Uwzględniając, że w związku ze specyfiką systemu kaucyjnego przyjęto roczne rozliczenie podatku VAT (na ostatni dzień roku), mogą pojawiać się wątpliwości, jaką prawidłową stawkę podatku VAT zastosować do tego rozliczenia, jeżeli w trakcie roku nastąpiłaby zmiana stawki podatku na produkt, który został dostarczony w opakowaniu podlegającym rozliczeniu w ramach systemu kaucyjnego. Wątpliwości mogą pojawiać się również w odniesieniu do opakowań lub odpadów opakowaniowych zwracanych w ramach systemu kaucyjnego, których wprowadzenie nastąpiło w poprzednich latach, tj. w okresie obowiązywania innej stawki podatku na dany produkt.

Należy przy tym uwzględnić, że w praktyce niemożliwym może okazać się ustalenie, kiedy zwracane opakowanie zostało wprowadzone do obrotu.

Mając na uwadze specyfikę rozliczenia VAT w systemie kaucyjnym, zaproponowano zmianę polegającą na stosowaniu dla rozliczenia wartości niezwróconej kaucji stawki VAT dla danego produktu w opakowaniu, obowiązującej na ostatni dzień roku, w rozliczeniu za który dokonuje się opodatkowania wartości niezwróconej kaucji.

Proponowana zmiana stanowi doprecyzowanie przyjętych na gruncie podatku VAT rozwiązań, zapewniając podatnikom pewność co do sposobu rozliczeń w przypadkach, w których dochodziłoby do zmiany stawki podatku VAT obowiązującej dla danego produktu.

12) Wprowadzenie możliwości zastosowania stawki 0% do usług ubezpieczenia oraz usług dotyczących importu towarów zwolnionych od podatku, w przypadku gdy wartość tych usług została włączona do podstawy opodatkowania - zmiana przepisu art. 83 ust. 1 pkt 20 ustawy o VAT

Art. 144 dyrektywy VAT stanowi, że państwa członkowskie zwalniają świadczenie usług, które odnoszą się do importu towarów, gdy wartość takich usług jest włączona do podstawy opodatkowania zgodnie z art. 86 ust. 1 lit. b) (tj. z tytułu importu towarów).

W wyroku z dnia 4 października 2017 r. w sprawie C-273/16 Federal Express Europe TSUE stwierdził, że art. 144 w związku z art. 86 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, które w celu stosowania zwolnienia od VAT do świadczeń dodatkowych, w tym usług transportowych, wymagają nie tylko, żeby ich wartość była włączona do podstawy opodatkowania z tytułu importu towarów, lecz również, aby faktycznie zostały one opodatkowane VAT w urzędzie celnym w momencie przywozu.

Oznacza to, że koszty transportu, jak również każde inne koszty dodatkowe (np. prowizje, ubezpieczenie), powinny być zwolnione od VAT (z prawem do odliczenia), o ile ich wartość jest wliczona do podstawy opodatkowania importu towarów. Zwolnienie z prawem do odliczenia powinno być przyznane nawet jeśli nie zostały one opodatkowane VAT w momencie przywozu (tj. gdy zastosowano zwolnienie od podatku towarów importowanych).

Obowiązujące w Polsce rozwiązania dotyczące usług wliczanych do podstawy opodatkowania importu towarów (art. 83 ust. 1 pkt 20 ustawy o VAT) wyłączają możliwość zastosowania

stawki 0% do usług ubezpieczenia oraz usług dotyczących importu towarów zwolnionych od podatku, w przypadku gdy wartość tych usług została włączona do podstawy opodatkowania. W obecnym brzmieniu art. 83 ust. 1 pkt 20 ustawy o VAT nie jest możliwe dokonanie takiej jego wykładni, która byłaby zgodna z wykładnią przedstawioną przez TSUE.

Dlatego w projekcie proponuje się zmianę przepisu art. 83 ust. 1 pkt 20 ustawy o VAT polegającą na nadaniu nowego brzmienia pkt 20 i usunięciu wyłączeń wskazanych w lit. a i b. Taka zmiana ma na celu zapewnienie pełnej zgodności z przepisami unijnymi oraz z wykładnią dokonaną w wyroku TSUE w sprawie C-273/16 *Federal Express Europe*.

13) Wykonanie wyroku TSUE z 25 maja 2023 r. w sprawie C-114/22 - zmiana art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c, art. 108c ust. 3 pkt 4, art. 112c ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT

Zgodnie z obowiązującym art. 88 w ust. 3a w pkt 4 lit. c ustawy o VAT nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego⁶ - w części dotyczącej tych czynności.

W związku z wyrokiem TSUE z 25 maja 2023 r. w sprawie C-114/22 dotyczącym zgodności z prawem unijnym art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c ustawy o VAT, wystąpiła konieczność dostosowania zasady pozbawienia prawa do odliczenia naliczonego VAT do ww. wyroku.

W wyroku wskazano, że: „*Artykuł 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., w świetle zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności, należy interpretować w ten sposób, że: stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których podatnik jest pozbawiony prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej z tego tylko powodu, że podlegająca opodatkowaniu transakcja gospodarcza jest uważana za pozorną i dotknięta nieważnością na podstawie przepisów krajowego prawa cywilnego, bez konieczności wykazania, iż zostały spełnione przesłanki pozwalające na zakwalifikowanie, w świetle prawa Unii, tej transakcji jako pozornej lub, w przypadku gdy rzeczona transakcja została faktycznie dokonana, że jest ona wynikiem oszustwa w zakresie podatku od wartości dodanej lub nadużycia prawa.*”

Stanowisko zawarte w wyroku C-114/22 sprzeciwia się możliwości pozbawienia podatnika prawa do odliczenia z tego tylko powodu, że do tych czynności zastosowanie mają przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego.

Projekt ustawy przewiduje zmianę przesłanki do odmowy prawa do odliczenia VAT określonej w art. 88 w ust. 3a w pkt 4 lit. c ustawy o VAT polegającej na rezygnacji z odesłania do cywilistycznych konstrukcji pozorności i obejścia prawa, a w to miejsce bezpośrednim odesłaniem do klauzuli nadużycia prawa podatkowego, o której mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o VAT.

Na podstawie art. 88 w ust. 3a w pkt 4 lit. c ustawy o VAT nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku, gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne potwierdzają czynności sprzeczne z ustawą, mające na celu obejście ustawy, sprzeczne z zasadami współżycia społecznego albo czynności pozorne. Zgodnie z utrwalonym

⁶ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2024 r. poz. 1061 i 1237).

orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c ustawy o VAT należy interpretować zgodnie z celem tej regulacji, którym jest zapobieganie nadużyciom prawa podatkowego, związanym z wyłudzeniem podatku od towarów i usług (por. wyroki NSA z 13 grudnia 2023 r., sygn. akt I FSK 650/18, z 24 czerwca 2021 r., sygn. akt I FSK 314/18, z 14 marca 2017 r. sygn. akt I FSK 1325/15).

Zwalczanie ewentualnych nadużyć jest – zgodnie z orzecznictwem TSUE – uznanym celem wspieranym przez dyrektywę VAT. Znalazło ono swoje odzwierciedlenie w obowiązującym art. 5 ust. 4 i 5 ustawy o VAT. Przepisy te stanowią konsekwencję wypracowanej na gruncie orzecznictwa TSUE ogólnej zasady zakazu nadużycia prawa wspólnotowego w zakresie VAT.

Dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest, po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych przez odpowiednie przepisy szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą owe przepisy. Ponadto również z ogółu obiektywnych czynników powinno wynikać, że celem spornych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej (por. pkt 74 i 75 wyroku TSUE w sprawie C-255/02 Halifax). W takiej sytuacji należy najpierw zbadać, czy zamierzonym skutkiem jest korzyść podatkowa, której przyznanie byłoby sprzeczne z jednym lub kilkoma celami szóstej dyrektywy, a następnie, czy stanowiła ona zasadniczy cel przyjętego rozwiązania umownego (por. pkt 58 wyroku TSUE w sprawie C-425/06). Trybunał wskazywał w orzecznictwie na sposób postępowania w przypadku wystąpienia nadużycia prawa. W wyroku w sprawie C-425/06 TSUE podkreślił, że jeżeli stwierdzono istnienie nadużycia, to przeprowadzone transakcje powinny zostać przededefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie (pkt 98). Podobnie w wyroku w sprawie C-653/11 Trybunał zauważył, że warunki umowne należy ponownie określić, tak by przywrócić sytuację, która miałaby miejsce w braku transakcji będących praktyką stanowiącą nadużycie (pkt 50).

Polski ustawodawca wprowadził do ustawy VAT klauzulę nadużycia prawa podatkowego stanowiąc, że przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności, o których mowa w art. 5 ust. 1, w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy (art. 5 ust. 5 ustawy o VAT). W przypadku wystąpienia nadużycia prawa dokonane czynności, o których mowa w art. 5 ust. 1, wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa (art. 5 ust. 4 ustawy o VAT).

Wypracowana na gruncie orzecznictwa TSUE zasada zakazu nadużycia prawa wspólnotowego w zakresie VAT oraz związana z nią klauzula nadużycia prawa podatkowego zawarta w ustawie o VAT stanowią podstawę do zakwestionowania przez organ podatkowy transakcji, których zasadniczym celem było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z unijnymi przepisami VAT. W sytuacji nadużycia prawa, organ ma możliwość na podstawie art. 5 ust. 4 ustawy o VAT zakwestionowania nierzetelnych faktur VAT i odtworzenia sytuacji prawnopodatkowej, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa. Zatem w takiej sytuacji, w ramach odtworzenia sytuacji prawnopodatkowej, możliwa jest odmowa prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących transakcje stanowiące nadużycie prawa.

Natomiast w przypadku zaistnienia transakcji o charakterze pozornym, czynności takie na gruncie ustawy o VAT należy zrównać z czynnościami niemającymi faktycznie miejsca,

o których mowa w art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT (por. wyroki NSA z 8 grudnia 2020 r. sygn. akt I FSK 1071/20 i z 1 grudnia 2022 r. sygn. akt I FSK 520/18).

Podsumowując, opisana w orzecznictwie TSUE i NSA unijna zasada zakazu nadużycia prawa w zakresie VAT (oraz wynikająca z niej polska klauzula nadużycia prawa), stanowi samoistną podstawę do podważenia nierzetelnych faktur. Jednocześnie wprowadzane w art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c ustawy o VAT odesłanie do klauzuli nadużycia prawa doprecyzowuje i porządkuje aktualne brzmienie przepisów, poprzez wymienienie w jednej jednostce redakcyjnej kompletnego katalogu przesłanek dotyczących faktur i dokumentów celnych, na podstawie których nabywca nie może dokonać odliczenia podatku naliczonego.

Zaprzestanie odwoływania się do regulacji polskiego prawa cywilnego w ramach art. 88 ust. 3a pkt. 4 lit. c ustawy o VAT uzasadnia dokonanie zmian dostosowawczych w art. 108c w ust. 3 pkt 4 i w art. 112c w ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT. W obu przypadkach zamiast odwołania do art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego, dokonano odwołania do art. 5 ust. 5 ustawy o VAT.

W konsekwencji, w odniesieniu do braku stosowania wyłączenia z sankcji VAT dla płacących w ramach mechanizmu podzielonej płatności (MPP), przewidziano odwołanie się do instytucji nadużycia prawa. Skutkiem powyższego przepisów przewidujących odstąpienie od wymierzenia sankcji VAT dla płacących w MPP nie stosuje się do podatnika, który wiedział, że faktura zapłacona z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności potwierdza czynności dokonane w warunkach nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o VAT.

Podobnie w przypadku dodatkowego zobowiązania podatkowego w VAT w wysokości 100%, zastosowano odwołanie do instytucji nadużycia prawa. W efekcie faktura, która potwierdza czynności dokonane w warunkach nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o VAT, stanowi jedną z przesłanek umożliwiających zastosowanie art. 112c w ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT.

14) Doprecyzowanie przepisów dot. tzw. ulgi na złe długi w przypadku gdy uprawdopodobnienie nieściągalności wierzytelności następuje przed powstaniem obowiązku podatkowego – zmiana art. 89a ustawy o VAT

Zmiana w ustawie o VAT dotyczy przepisów w zakresie korzystania z tzw. ulgi na złe długi przez małych podatników (MP) rozliczających się metodą kasową, dokonujących sprzedaży na rzecz podmiotów innych niż czynni podatnicy VAT, w sytuacji, gdy uprawdopodobnienie nieściągalności wierzytelności następuje przed powstaniem obowiązku podatkowego. W tym przypadku obowiązek podatkowy u małego podatnika powstaje potencjalnie w terminie 180 dni, natomiast termin skorzystania z ulgi na złe długi wynosi 90 dni. W konsekwencji może dojść do sytuacji, gdzie MP będzie chciał skorzystać z ulgi na złe długi przed terminem powstania z tytułu tej dostawy obowiązku podatkowego.

Zmiany doprecyzowują sposób korzystania z tej ulgi poprzez wskazanie, że korekta podatku należnego z tytułu ulgi na złe długi może nastąpić nie wcześniej niż w okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy czyli z dniem otrzymania całości lub części zapłaty, nie później niż 180. dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi - w przypadku dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz podmiotu innego niż podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny.

15) Zmiany w przepisach dotyczących rejestracji podatników - zmiana art. 96 ustawy o VAT

a) Odmowa rejestracji podatnika do VAT w przypadku braku ustanowienia przedstawiciela podatkowego w momencie składania dokumentów rejestracyjnych w sytuacji, gdy na podmiocie ciąży taki obowiązek (dodanie pkt 7 w ust. 4a)

Propozycja dodania pkt 7 w ust. 4a zakłada możliwość odmowy rejestracji do VAT w przypadku braku ustanowienia przedstawiciela podatkowego w momencie składania dokumentów rejestracyjnych – przy założeniu, że odnosi się ona do podmiotów, na które nałożono obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego (tj. podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego, podlegającego obowiązkowi zarejestrowania się jako podatnik VAT czynny). W ustawie o VAT nie przewidziano dotychczas żadnych konsekwencji związanych z brakiem wypełnienia takiego obowiązku, dlatego zaproponowana regulacja może przyczynić się do poprawy wypełniania obowiązków podatkowych przez podmioty z państw trzecich.

b) Odmowa rejestracji podatnika do VAT do momentu, gdy podmiot wykreślony ze względu na brak złożenia deklaracji nie uzupełni brakujących deklaracji (dodanie pkt 8 w ust. 4a)

Wprowadzenie możliwości odmowy rejestracji podatnika do VAT do momentu, gdy podmiot wykreślony ze względu na brak złożenia deklaracji nie uzupełni brakujących deklaracji (ust. 4a pkt 8) ma na celu zmotywowanie podatników do wypełniania obowiązku, jakim jest składanie deklaracji VAT. Dodatkowy warunek rejestracji do VAT będzie sprzyjał realizacji dyscypliny podatkowej.

W przypadku niezłożenia deklaracji podatkowych jedynym sposobem pozwalającym na określenie prawidłowej podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku jest przeprowadzenie kontroli podatkowej a następnie postępowania podatkowego zakończonego wydaniem decyzji. Zaproponowane rozwiązanie przyczyni się do zmniejszenia liczby podmiotów typowanych do kontroli i prowadzonych w ich następstwie postępowań podatkowych.

c) Odmowa rejestracji podatnika do VAT w przypadku gdy podmiot nie dokonał zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających, o którym mowa w art. 5 ust. 2c ustawy o NIP (dodanie pkt 9 w ust. 4a)

W związku ze zmianami wprowadzonymi w ustawie o NIP dokonano również zmiany ustawy o VAT w zakresie dodania przesłanki do odmowy rejestracji do VAT podatnikowi, który nie dokonał zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających w celu uniknięcia sytuacji, w której podmiot mający uchylony NIP złoży zgłoszenie rejestracyjne do VAT, a naczelnik urzędu skarbowego nie znajdzie podstawy do odmowy takiej rejestracji.

d) Rezygnacja z obowiązku składania VAT-Z (dodanie ust. 6a w art. 96 ustawy o VAT)

Celem wprowadzanej zmiany w art. 96 ust. 6 ustawy o VAT polegającej na dodaniu ust. 6a jest ułatwienie i przyspieszenie przedsiębiorcom wpisanym do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG) oraz Krajowego Rejestru Sądowego (KRS) załatwienia formalności związanych z zakończeniem działalności. Obecnie podatnicy są obowiązani złożyć wnioski o wykreślenie działalności gospodarczej z rejestru CEIDG i KRS oraz odrębnie dokonać zgłoszenia naczelnikowi urzędu skarbowego o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na formularzu VAT-Z. Jest to

niezbędne do wykreślenia podatnika przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego z rejestru podatników VAT. Wprowadzana zmiana umożliwi, wraz ze złożeniem wniosku o wykreślenie z rejestru CEIDG, a w przypadku podmiotu wpisanego do KRS, który złoży wniosek o wykreślenie z tego rejestru i dla którego wpis o wykreśleniu z rejestru został przekazany do Centralnego Rejestru Podmiotów - Krajowej Ewidencji Podatników wykreślenie z rejestru VAT bez konieczności zgłaszania informacji o likwidacji działalności na formularzu VAT-Z.

CEIDG to rejestr firm, który zawiera informacje o przedsiębiorcach prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą w Polsce. W rejestrze znajdują się wyłącznie wpisy przedsiębiorców, którzy:

- prowadzą jednoosobową działalność gospodarczą,
- są wspólnikami spółek cywilnych osób fizycznych.

Wprowadzane uproszczenie nie będzie obejmować sytuacji, w której oprócz działalności gospodarczej dana osoba podlega opodatkowaniu VAT również w zakresie np. najmu prywatnego. W tym przypadku podatnik, który zaprzestanie wykonywania działalności polegającej na najmie prywatnym będzie obowiązany poinformować o likwidacji właściwego naczelnika urzędu skarbowego na formularzu VAT-Z.

e) Uprawnienie dla naczelnika urzędu skarbowego do wykreślenia z urzędu z rejestru jako podatnika VAT podatnika, który nie miał obowiązku zgłoszenia zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu (ust. 8).

Zmiana brzmienia ust. 8 w art. 96 polegająca na dodaniu w tym przepisie odniesienia do ust. 6a w art. 96 ma charakter dostosowujący i ma na celu wprowadzenie uprawnienia dla naczelnika urzędu skarbowego do wykreślenia z urzędu z rejestru podatnika, który na podstawie projektowanego ust. 6a nie będzie miał obowiązku zgłaszania zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu.

Obecnie jeżeli naczelnik urzędu skarbowego otrzyma informację z CEIDG lub KRS, że podatnik zakończył wykonywanie działalności gospodarczej, a podatnik nie złożył VAT-Z, wykreśla takiego podatnika z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o VAT. Dotychczasowe brzmienie ust. 8 obejmuje zatem wykreślenia z urzędu przez naczelnika urzędu skarbowego tych podatników, którzy zakończyli działalność i nie dopełnili obowiązku zgłoszenia zaprzestania tej działalności wynikającego z ust. 6. W związku z wprowadzaną w ust. 6a regulacją dotyczącą braku obowiązku składania VAT-Z zasadne jest objęcie tym przepisem również sytuacji, gdy obowiązek zgłoszenia zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu na podstawie projektowanego ust. 6a nie będzie występował.

f) Odmowa rejestracji w przypadku braku kontaktu z przedstawicielem podatkowym podobnie, jak to ma miejsce obecnie w przypadku braku kontaktu z pełnomocnikiem (ust. 9 pkt 2)

Mając na uwadze, że odmowa rejestracji następuje w przypadku braku kontaktu z pełnomocnikiem zmiana polegająca na jednakowym traktowaniu przedstawiciela podatkowego wydaje się w pełni uzasadniona (art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT). Przemawia za tym zakres obowiązków przedstawiciela podatkowego, który działa w imieniu i na rzecz podatnika oraz ponosi solidarną odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe. Zatem zakres obowiązków i odpowiedzialności za działania podatnika zdaje się w pełni uzasadniać nadanie

podobnych skutków w odniesieniu do braku kontaktu z pełnomocnikiem, jak i przedstawicielem podatkowym.

g) Wykreślenie z rejestru podatników VAT w sytuacji, gdy zrezygnuje jeden przedstawiciel podatkowy, a nie zostanie ustanowiony – pomimo takiego obowiązku – kolejny przedstawiciel podatkowy (ust. 9 pkt 7)

Dodawany pkt 7 w ust. 9 w art. 96 zakłada możliwość wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT w sytuacji, gdy zrezygnuje jeden przedstawiciel podatkowy, a podatnik pomimo takiego obowiązku nie ustanowił kolejnego przedstawiciela. Dodanie w takim przypadku kolejnej przesłanki do wykreślenia z rejestru podatnika jest logiczną konsekwencją braku działania po stronie podatnika, gdy ustanowienie przedstawiciela podatkowego jest obowiązkowe.

h) Doprecyzowanie przepisu tak, aby wynikało z niego, że podatnicy mają obowiązek w okresie zawieszenia działalności wskazywać daty (dni „od-do”) rozpoczęcia i zakończenia wykonywania czynności opodatkowanych (ust. 9b)

Wprowadzana zmiana ma charakter doprecyzowujący. Często zdarza się, że podatnicy składając zawiadomienie, że w okresie zawieszenia działalności będą wykonywać czynności opodatkowane określają czas wykonywania tych czynności sformułowaniem przykładowo „podczas trwania zawieszenia”, nie wskazując konkretnych dat granicznych. Obecnie z art. 96 ust. 9c ustawy o VAT nie wynika wprost, w jaki sposób należy określić ten okres.

W związku z tym proponuje się doprecyzowanie tego przepisu w ten sposób, aby wynikało z niego, że podatnicy informując o tym, że w okresie zawieszenia będą wykonywać czynności opodatkowane, będą wskazywać daty (dni „od-do”) rozpoczęcia i zakończenia wykonywania tych czynności.

i) Przywrócenie zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego w przypadku ustanowienia przedstawiciela podatkowego po wykreśleniu z rejestru podatników VAT (ust. 9ja)

Dodawany ust. 9ja przewiduje mechanizm przywrócenia do rejestru podatników VAT czynnych na wniosek złożony w terminie 2 miesięcy od dnia wykreślenia z rejestru jako podatnika VAT w przypadku, gdy ustanowienie nowego przedstawiciela podatkowego nastąpi już po wykreśleniu z tego rejestru. Po upływie tego terminu podatnik, aby zarejestrować się do VAT będzie musiał złożyć zgłoszenie rejestracyjne.

Przepis przewiduje przywrócenie przez naczelnika urzędu skarbowego do rejestru podatników VAT podatnika, który został wykreślony z tego rejestru z uwagi na to, że pomimo takiego obowiązku nie ustanowił przedstawiciela podatkowego (ust. 9 pkt 7) bez konieczności składania zgłoszenia rejestracyjnego. Podatnik będzie musiał złożyć wniosek do naczelnika urzędu skarbowego o przywrócenie do rejestru, w którym wykaże, że po wykreśleniu ustanowił przedstawiciela podatkowego.

j) Odstąpienie od konieczności składania przez podatnika zgłoszenia aktualizacyjnego VAT-R w związku ze zmianą właściwości organu podatkowego, będącej następstwem aktualizacji danych adresowych (ust. 12)

Zmiana w art. 96 w ust. 12 ustawy o VAT polegająca na skreśleniu zdania trzeciego dotyczy odstąpienia od konieczności składania przez podatnika zgłoszenia aktualizacyjnego VAT-R w związku ze zmianą właściwości organu podatkowego, będącą następstwem aktualizacji danych adresowych. Z uwagi na fakt, że zarówno informacja o rejestracji do VAT, jak

i informacja o zmianie danych adresowych, trafia do systemu centralnego nie ma potrzeby obciążania podatnika dodatkowymi obowiązkami w zakresie złożenia zgłoszenia aktualizacyjnego, jeżeli zmiana w VAT-R będzie dotyczyła jedynie zmiany właściwego organu podatkowego będącej następstwem zmiany danych adresowych.

16) Wprowadzenie możliwości sprawdzenia w wykazie podatników VAT statusu podatnika 5 lat wstecz - zmiana art. 96b ust. 2 ustawy o VAT

Obecnie w wykazie podatników VAT są prezentowane dane podmiotu według stanu na dowolnie wybrany dzień, z wyjątkiem danych, o których mowa w ust. 3 pkt 1–3 ustawy o VAT, które są udostępniane według stanu na dzień sprawdzenia podmiotu w tym wykazie. Wyłączenie to obejmuje m.in. status podmiotu, w odniesieniu do którego nie dokonano rejestracji albo który wykreślono z rejestru podatnika VAT, zarejestrowanego jako "podatnik VAT czynny" albo "podatnik VAT zwolniony", w tym podmiotu, którego rejestracja została przywrócona (ust. 3 pkt 2a). Zatem informacja o statusie podmiotu jest udostępniana wyłącznie według stanu na dzień sprawdzania czyli bieżący. Wprowadzenie funkcjonalności, o którą wnoszą przedsiębiorcy pozwoli na sprawdzanie statusu podatnika na wybrany dzień, a nie wyłącznie na dzień sprawdzenia podmiotu w wykazie.

W związku z postulatami przedsiębiorców, aby status podatnika wyświetlany był na wybrany dzień z przeszłości, projektowaną ustawą wprowadza się zmiany w art. 96b w ust. 2 ustawy o VAT, które umożliwią wprowadzenie zmian w wykazie podatników VAT, pozwalających na sprawdzenie, jaki podatnik miał status w wybranym dniu, przypadający nie wcześniej niż w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym podmiot jest sprawdzany.

17) Doprecyzowanie terminu zapłaty podatku VAT za pierwszy miesiąc kwartału, jeżeli podatnik dokona importu towarów (zgodnie z art. 33a ustawy o VAT) w drugim miesiącu danego kwartału - zmiana art. 103 ust. 1a ustawy o VAT

Obecne brzmienie przepisu art. 103 ust. 1a ustawy o VAT może rodzić wątpliwości co do terminu zapłaty podatku VAT w sytuacji, gdy podatnik, składając deklaracje za okresy kwartalne, dokonał importu towarów na zasadach określonych w art. 33a ust. 1 ustawy o VAT w drugim miesiącu kwartału, w wyniku czego został zobowiązany do składania deklaracji za okresy miesięczne, począwszy od pierwszego miesiąca tego kwartału (art. 99 ust. 3d pkt 1 ustawy o VAT). W przypadku dokonania importu towarów na zasadach określonych w art. 33a ust. 1 ustawy o VAT w drugim miesiącu danego kwartału podatnik obowiązany jest do złożenia deklaracji za pierwszy miesiąc kwartału w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po drugim miesiącu kwartału. Art. 103 ust. 1a ustawy o VAT nie odnosi się wprost do tego przypadku.

Proponowana zmiana polegająca na dodaniu w art. 103 ust. 1a ustawy o VAT wyrazów „ust. 3d pkt 1” wyeliminuje wątpliwości co do obowiązku obliczania i wpłacania podatku za pierwszy miesiąc kwartału, jeżeli podatnik dokona importu towarów (zgodnie z art. 33a ustawy o VAT) w drugim miesiącu danego kwartału. Proponowana zmiana jednoznacznie określi, że w takim przypadku podatnik obowiązany jest do obliczania i wpłacania podatku w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po drugim miesiącu kwartału tj. w terminie, w którym obowiązany jest do złożenia deklaracji za pierwszy miesiąc danego kwartału.

18) Likwidacja obowiązku zapłaty VAT w ciągu 14 dni od WNT środków transportu - uchylenie art. 103 ust. 4, 5 i 7 oraz dodanie art. 99 ust. 10a-10d oraz 14ba w ustawie o VAT

Zaproponowana likwidacja obowiązku zapłaty VAT w ciągu 14 dni od wewnątrzwspólnotowego nabycia (WNT) środka transportu (uchylenie przepisu art. 103 ust. 4 ustawy o VAT) ma charakter deregulacyjny oraz porządkujący. Będzie dotyczyła podatników, którzy rozliczają WNT środka transportu w jednej z deklaracji, o których mowa w art. 99 ust. 1-3 albo 8 ustawy o VAT.

Istniejący obowiązek zapłaty VAT w terminie 14 dni od WNT środka transportu powiązany był z obowiązkiem przedłożenia przy rejestracji pojazdu zaświadczenia o uiszczeniu VAT z tytułu WNT środka transportu lub o braku takiego obowiązku. Aby organ mógł wydać takie zaświadczenie, przepisy obligowały podatnika do zapłaty do organu podatkowego należnego VAT z tytułu WNT w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego. Niezależnie od ww. obowiązku zapłaty VAT w terminie 14 dni, WNT środka transportu jest rozliczane w jednej z deklaracji, o których mowa w art. 99 ust. 1-3 albo 8 ustawy o VAT. W deklaracji tej podatnik pomniejsza swój podatek VAT należny o uiszczony uprzednio (w terminie 14 dni) podatek z tytułu WNT środka transportu. Innymi słowy, podatnik najpierw płaci VAT z tytułu WNT środka transportu do organu podatkowego w terminie 14 dni, a następnie w deklaracji podatkowej składanej za ten okres rozliczeniowy pomniejsza swój podatek należny o tak zapłacony podatek. Pomniejszenie to nie stanowi przy tym odliczenia podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ustawy o VAT. Odliczenie podatku VAT, na zasadach określonych w ustawie o VAT, następuje bowiem niezależnie od ww. pomniejszenia.

Od 1 stycznia 2015 r. w przepisach Prawo o ruchu drogowym uchylono obowiązek przedkładania przy rejestracji pojazdu zaświadczenia o uiszczeniu VAT lub o braku takiego obowiązku, a w ustawie o VAT uchylono przepisy regulujące kwestię wydawania takich zaświadczeń (VAT-25). Pozostawiono jednakże obowiązek zapłaty VAT w terminie 14 dni.

Obecnie, po uchyleniu obowiązku przedkładania przy rejestracji pojazdu zaświadczenia o uiszczeniu VAT lub o braku takiego obowiązku, nie jest konieczne wymaganie od podatnika zapłaty podatku VAT z tytułu WNT środka transportu w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego. Transakcja ta jest bowiem i tak rozliczana w jednej z deklaracji podatkowych, o których mowa w art. 99 ust. 1-3 albo 8, składanych przez podatnika.

W związku z powyższym, proponuje się uchylenie art. 103 ust. 4 ustawy o VAT.

Jednocześnie pozostawia się wynikający z art. 103 ust. 3 ustawy o VAT obowiązek zapłaty VAT w ciągu 14 dni dla podatników oraz podmiotów niebędących podatnikami wymienionymi w art. 15, niemających obowiązku składania deklaracji podatkowej, o którym mowa w art. 99 ust. 1-3 albo w ust. 8 ustawy o VAT, którzy dokonują jedynie wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu. Podmioty te nie składają bowiem okresowych deklaracji podatkowych, o których mowa w art. 99 ust. 1-3 albo 8 ustawy o VAT, w których mogliby rozliczyć podatek z tytułu WNT nowego środka transportu.

W związku z uchyleniem art. 103 ust. 4 ustawy o VAT konieczne jest odpowiednie uporządkowanie techniczne przepisów związanych z obowiązkiem składania informacji o wewnątrzwspólnotowym nabyciu środka transportu (VAT-23) w ustawie o VAT, poprzez uchylenie ust. 5 (obowiązek składania VAT-23) oraz ust. 7 (delegacja określająca wzór). Przepisy zostały przeniesione do art. 99 ust. 10a-10d (uchylany art. 103 ust. 5) oraz do art. 99 ust. 14ba (uchylany art. 103 ust. 7).

Przepis dodawanego art. 99 ust. 10a ma na celu zachowanie konieczności składania VAT-23 w terminie 14 dni przez podmioty dokonujące wewnątrzwspólnotowego nabycia środka transportu oraz w przypadku podmiotów rozliczających się zgodnie z art. 99 ust. 1-3, 8 ustawy o VAT (JPK_V7M, JPK_V7K oraz VAT-8), jeżeli środek transportu ma być przez nabywcę zarejestrowany na terytorium kraju lub jeżeli nie podlega rejestracji, a jest użytkowany na terytorium kraju oraz podmiotów rozliczających się zgodnie z art. 99 ust. 10 tj. składających VAT-10.

Ustęp 10b określa, że informację, o której mowa w ust. 10a, składa się w terminie właściwym do złożenia deklaracji, o których mowa w ust. 1–3, 8 i 10.

Wprowadzenie zgodnie z ust. 10c obowiązku składania informacji VAT-23 w przypadku podmiotów rozliczających się w deklaracjach, o których mowa art. 99 ust. 1-3 albo 8 ustawy o VAT wyłącznie za pośrednictwem komunikacji elektronicznej pozwoli na eliminację trudności związanych z wprowadzaniem deklaracji w wersji papierowej do systemu teleinformatycznego przez urząd skarbowy, wzrost satysfakcji podatników oraz wzmocnienie pozytywnego wizerunku KAS. Możliwość składania informacji VAT-23 w wersji papierowej pozostawia się dla osób zobowiązanych do składania VAT-10, tj. deklaracji przewidzianej m.in. dla osób fizycznych, które nie prowadzą działalności gospodarczej.

W ust. 10d wskazano dane, które zawiera informacja VAT-23 tj.

- 1) informację o miejscu składania;
- 2) dane podatnika w tym nazwę lub imię i nazwisko, adres siedziby lub adres zamieszkania, numer identyfikacji podatkowej lub numer PESEL;
- 3) dane nowego środka transportu lub innego środka transportu niezbędne do prawidłowej identyfikacji środka transportu, w tym jego przebieg oraz datę pierwszego dopuszczenia do użytku;
- 4) dane kontaktowe w tym numer telefonu i adres poczty elektronicznej podatnika, a w przypadku ustanowienia pełnomocnika dane kontaktowe pełnomocnika.

Przepis art. 99 ust. 14ba zawiera z kolei delegację dla Ministra Finansów do udostępnienia wzoru tej informacji na stronie podmiotowej urzędu, odchodząc od dotychczasowego sposobu określania tego wzoru, tj. w formie rozporządzenia.

19) Rozszerzenie zakresu stosowania odpowiedzialności solidarnej za zaległości podatkowe sprzedawcy - zmiana art. 105a ustawy o VAT

- a) objęcie odpowiedzialnością solidarną transakcji w przypadku, gdy podatnik wiedział, że faktura zapłacona z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności została wystawiona przez podmiot nieistniejący, stwierdza czynności, które nie zostały dokonane albo podaje kwoty niezgodne z rzeczywistością lub potwierdza czynności dokonane w warunkach nadużycia prawa**

Proponuje się zmianę (ust. 3 pkt 6), w myśl której mimo zapłaty z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności nabywca będzie objęty odpowiedzialnością solidarną za zaległości podatkowe sprzedawcy.

Obecnie w celu uwolnienia się od odpowiedzialności solidarnej wystarczające jest uregulowanie płatności z wykorzystaniem mechanizmu podzielonej płatności. Ponad czteroletnie funkcjonowanie tej instytucji wykazało, że mechanizm podzielonej płatności w niektórych przypadkach jest wykorzystywany niezgodnie z pierwotnymi założeniami.

Identyfikowane są przypadki, w których środki z rachunku VAT, celem ich wyprowadzenia i „oczyszczenia” rachunku, są przeznaczane na zapłatę m.in. za fikcyjne faktury. Celem wyeliminowania takich praktyk proponuje się, aby ochrona, jaką daje zastosowanie mechanizmu podzielonej płatności została wyłączona m.in. w przypadku, gdy podatnik (nabywca towaru lub usługi) wiedział, że faktura dokumentująca czynność, za którą należność została zapłacona z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, została wystawiona przez podmiot nieistniejący, stwierdza czynności, które nie zostały dokonane albo podaje kwoty niezgodne z rzeczywistością. Będą to zatem wyłącznie sytuacje szeroko rozumianego oszustwa i nadużycia prawa.

Jeżeli powyżej opisana sytuacja nie będzie miała miejsca wówczas, tak jak obecnie, zapłata z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności będzie skutkowała uwolnieniem się nabywcy od odpowiedzialności solidarnej.

b) objęcie odpowiedzialnością solidarną transakcji, których przedmiotem są usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT o wartości nieprzekraczającej 15 000 zł

Zmiana w art. 105a ustawy o VAT polega na objęciu odpowiedzialnością solidarną nabywcy usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT. Dotychczas tego typu odpowiedzialność jest stosowana wyłącznie do towarów wymienionych w tym załączniku.

Praktyka pokazała, że również w przypadku usług wymienionych w załączniku nr 15 ustawy o VAT czyli usług szczególnie narażonych na nieprawidłowości (przykładowo usługi budowlane) zachodzi potrzeba wprowadzenia takiej odpowiedzialności. Proponuje się, aby odpowiedzialność ta była stosowana w odniesieniu do transakcji, których przedmiotem są usługi wymienione w załączniku nr 15, i których wartość nie przekracza 15 000 zł. Zatem odpowiedzialność solidarna będzie dotyczyła transakcji, które ze względu na wartość nie są objęte obowiązkiem zastosowania mechanizmu podzielonej płatności.

Proponuje się, aby przesłanki pozytywne, jak i negatywne odpowiedzialności były tak jak dotychczas przedmiotem czynności dowodowych.

c) objęcie odpowiedzialnością solidarną niektórych usług niematerialnych – dodanie pkt 2 w art. 105a ust. 1 oraz załącznika nr 16 do ustawy o VAT

Proponuje się również wprowadzenie odpowiedzialności solidarnej w odniesieniu do niektórych usług niematerialnych, m.in. usług doradczych, zarządczych, rachunkowo-księgowych, reklamowych czy badawczych. Szczegółowy wykaz usług objętych odpowiedzialnością solidarną został wskazany w dodawanym załączniku nr 16 wraz z przywołaniem konkretnych symboli PKWiU dla tych usług. Identyfikowanie tych usług przy zastosowaniu klasyfikacji statystycznej wyeliminuje wątpliwości przy określaniu, czy dana usługa objęta jest odpowiedzialnością, czy też nie.

Lista usług niematerialnych podlegających odpowiedzialności solidarnej powstała na bazie analizy przeprowadzonej przez Krajową Administrację Skarbową. Analiza ta wykazała, że nieuczciwi przedsiębiorcy stosunkowo często posługują się tzw. „pustymi fakturami”, których przedmiotem są te konkretne usługi niematerialne. O szerokim wykorzystywaniu usług niematerialnych przy wystawianiu tzw. „pustych faktur” świadczy również bogate orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące wykluczenia prawa do odliczenia VAT wykazanego na fakturach dokumentujących fikcyjne usługi niematerialne.

W związku ze zidentyfikowaną skalą wykorzystywania wskazanych usług niematerialnych do nieuprawnionego odliczania VAT, zasadne jest objęcie ww. usług niematerialnych zakresem instytucji odpowiedzialności solidarnej, co pozwoli ograniczyć skutki takich nieprawidłowości.

W przypadku usług niematerialnych odpowiedzialność solidarna dotyczyć będzie usług bez względu na ich wartość. Zaznaczyć bowiem należy, że usługi niematerialne nie są objęte obowiązkową formą mechanizmu podzielonej płatności. Stąd w stosunku do tych usług uzasadnione jest wprowadzenie odpowiedzialności solidarnej bez względu na ich wartość.

Przesłanki odpowiedzialności w przypadku usług niematerialnych będą analogiczne, jak w przypadku towarów i usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT.

20) Doprecyzowanie przepisów dotyczących okresu przechowywania ewidencji związanej z rozliczeniem VAT od niezwróconej kaucji za produkty objęte systemem kaucyjnym

Zmiana ma na celu ujednolicenie ustalonego okresu przechowywania ewidencji prowadzonej przez wprowadzających produkty w opakowaniach na napoje oraz przez podmioty reprezentujące z terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W związku z wprowadzoną zmianą ewidencja będzie przechowywana przez okres 5 lat od zakończenia roku, w rozliczeniu za który wykazano podstawę opodatkowania wynikającą z różnicy między wartością pobranej kaucji za opakowania objęte systemem kaucyjnym wprowadzone do obrotu w danym roku a wartością zwróconej kaucji za opakowania lub odpady opakowaniowe objęte systemem kaucyjnym w danym roku.

Przykładowo zatem, jeżeli rozliczenie podatku VAT od niezwróconej kaucji dotyczy 2026 r. i jest wykazywane w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy 2027 r., to ewidencja będzie przechowywana przez pięć lat, licząc od zakończenia 2027 r., tj. do końca 2032 r.

Jednocześnie w związku ze zmianą brzmienia art. 109 ust. 11c, wprowadzono przepis przejściowy (art. 3), zgodnie z którym przepis art. 109 ust. 11c w brzmieniu zmienianym stosuje się począwszy od ewidencji, prowadzonej za 2025 rok. Oznacza to, że okres przechowywania ewidencji określony w niniejszej ustawie będzie miał zastosowanie również do ewidencji zaprowadzonej przez wprowadzających produkty w opakowaniach na napoje oraz przez podmioty reprezentujące w 2025 roku, tj. przed zmianą tego przepisu. Zmiana ma na celu ujednolicenie okresu przechowywania ewidencji z okresem przedawnienia zobowiązania podatkowego, dzięki czemu, również w przypadku roku 2025, podmioty zobowiązane do jej prowadzenia będą musiały ją posiadać również w ostatnim roku przed przedawnieniem zobowiązania podatkowego.

21) Zmiany w zakresie przepisów dotyczących kas rejestrujących

a) Wprowadzenie obowiązku utylizacji nieużywanych kas rejestrujących - zmiana do art. 111 ust. 3a pkt 13 oraz art. 111b ust. 2

Proponuje się w przepisie art. 111 ust. 3a ustawy o VAT określającym podstawowe obowiązki podatników prowadzących ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących zmienić pkt 13. Przepis ten będzie nakładał na podatników obowiązek w zakresie zwrotu (przekazywania) kas rejestrujących, w przypadku zakończenia używania tych kas, producentom kas rejestrujących. Zadaniem producenta byłaby w tym przypadku utylizacja

nieużywanych kas rejestrujących. Terminy, w jakich podatnik będzie zobowiązany dokonać powyższych czynności będą wynikać z aktu wykonawczego. Obowiązek zwrotu kasy do producenta nie będzie dotyczył kasy rejestrującej mającej postać oprogramowania (patrz zmieniony art. 111b ust. 2).

b) Wprowadzenie kar za brak wyrejestrowania i utylizacji kasy rejestrującej – zmiana do art. 111 ust. 6kb i 6kc oraz ust. 6l oraz art. 145a ust. 11 oraz dodany ust. 10a i 10b w art. 145a

Przewiduje się, że wprowadzany w pkt 13 obowiązek, zostanie objęty sankcją w przypadku braku jego realizacji.

W związku z powyższym w art. 111 ustawy o VAT dodaje się ust. 6kb i 6kc.

Obowiązki wyrejestrowania kasy rejestrującej oraz jej następczej utylizacji powinny być powiązane z sankcją w przypadku braku ich realizacji. Wprowadzenie sankcji w sytuacji nierespektowania takich obowiązków wyeliminuje nieprawidłowości związane ze stosowaniem kas rejestrujących. Obecnie podatnicy zwlekają z wyrejestrowaniem kasy, pomimo że są do tego zobowiązani. Z kolei przepisów regulujących utylizację kas rejestrujących dotąd nie było, co stwarzało pole do nadużyć i nieprawidłowości przy wykorzystywaniu kas starego typu do prowadzenia „ukrytej” ewidencji sprzedaży detalicznej.

Zmiana do ust. 6l związana jest z dodawanymi ust. 6kb i 6kc i ma charakter dostosowujący.

Wymagane było również wprowadzenie zmian dostosowawczych w art. 145a ust. 11 i dodanie ust. 10a i 10b w art. 145a.

c) Określenie zasad prowadzenia serwisu dla kas wirtualnych – zmiana do art. 111b ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT i części wspólnej w ust. 3

Zmiana do art. 111b ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT polega na rozszerzeniu fakultatywnej delegacji dla Ministra Finansów i Gospodarki o możliwość określenia warunków zorganizowania i prowadzenia serwisu kas rejestrujących mających postać oprogramowania, mających znaczenie dla ewidencjonowania, w tym warunków, które powinny spełniać podmioty prowadzące serwis tych kas rejestrujących, uwzględniając potrzebę prawidłowego ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu tych kas przez określone w rozporządzeniu Ministra Finansów i Gospodarki grupy podatników oraz dostępność serwisu kas.

Rozwiązanie to wprowadza się na wzór rozwiązania obowiązującego w stosunku do pozostałych kas rejestrujących online (tzw. hardwarowych). Projektowana zmiana pozwala na określenie zasad zorganizowania i prowadzenia serwisu kas wirtualnych, analogicznie jak w przypadku kas typu online, bez konieczności przeprowadzania przeglądów technicznych. Celem tej zmiany jest zapewnienie podatnikowi wsparcia serwisanta w przypadku jakiegokolwiek problemu z używaniem kas wirtualnych. Wsparcie serwisu w użytkowaniu kas wirtualnych pomoże również wyeliminować nadużycia i nieprawidłowości w używaniu tych kas przez podatników, w szczególności przy rejestracji i wyrejestrowaniu kas z systemu CEKRII. Zmieniono również część wspólną w art. 111 ust. 3 ustawy o VAT, uzupełniając zapisy o uwzględnienie dostępności serwisu.

22) Zmiana sposobu obliczania obrotu podatnika dla potrzeb stosowania zwolnienia podmiotowego w VAT – zmiana art. 113 ust. 1a oraz art. 113a ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT

Zgodnie z projektowanym art. 113 ust. 1a ustawy o VAT do wartości sprzedaży wlicza się również czynności, o których mowa w art. 13 ust. 3, dokonywane przez podatnika, u którego sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie ust. 1 i 9.

Oznacza to, że w przypadku podatnika korzystającego ze zwolnienia w VAT do wartości sprzedaży będzie wliczana również wartość przemieszczanych przez podatnika lub na jego rzecz towarów należących do jego przedsiębiorstwa z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, które zostały przez tego podatnika na terytorium kraju w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, albo sprowadzone na terytorium kraju w ramach importu towarów, jeżeli mają służyć działalności gospodarczej podatnika. Na potrzeby przepisów określających wartość sprzedaży takie czynności będą zatem traktowane jak WDT, tj. zostaną wliczone do przysługującego podatnikowi limitu sprzedaży zwolnionej z VAT.

Powyższe podejście do sposobu liczenia limitu zwolnienia jest zgodne z prawem UE. Uwzględniając, że czynności te mają wpływ na unijny limit zwolnienia w VAT (100 tys. EUR), konieczne jest zapewnienie jednolitego podejścia we wszystkich państwach członkowskich UE.

Na potrzeby obliczenia wartości sprzedaży zastosowanie znajdą także pozostałe przepisy odnoszące się do wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów, o których mowa w art. 13 ust. 3 ustawy o VAT.

Przykładowo, czynności te nie będą obejmować przypadków przemieszczenia, o których mowa w art. 13 ust. 4 ustawy o VAT, przy czym, gdy ustaną okoliczności, o których mowa w art. 13 ust. 4, przemieszczenie towarów zostanie uznane za dokonane i będzie wliczać się do wartości sprzedaży.

Również w odniesieniu do określenia podstawy opodatkowania oraz momentu powstania obowiązku podatkowego zastosowanie znajdą przepisy właściwe dla tego rodzaju wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów.

Jednocześnie projektowany przepis nie wprowadza zmian w odniesieniu do sprzedaży dokonywanej przez podatników, o których mowa w art. 15, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT albo art. 113a ust. 1 ustawy o VAT. W dalszym ciągu ze względu na to, że WDT z art. 13 ust. 1 nie występuje, gdy podatnik jest zwolniony, dostawy między państwami członkowskimi, gdy dokonującym takiej dostawy jest podatnik zwolniony, będą wliczane do limitu zwolnienia w VAT jako odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju (mimo tego, że nie będą mogły być one traktowane jako wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów).

Zmiana w art. 113a ma charakter dostosowawczy i jest konsekwencją zmiany wprowadzonej w art. 113 ust. 1a. Ta sama zasada będzie stosowana w odniesieniu do podatników korzystających w Polsce ze zwolnienia na podstawie art. 113a ust. 1 ustawy o VAT.

Zgodnie z projektowanym przepisem przejściowym (art. 4 projektu) na potrzeby stosowania zwolnień, o których mowa w art. 113 oraz art. 113a ustawy zmienianej w art. 1, do określenia wartości sprzedaży za 2026 r. stosuje się przepis art. 113 oraz art. 113a ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym. Uwzględniając, że podatnik dla korzystania ze zwolnienia

w podatku VAT musi brać pod uwagę również wartość sprzedaży osiągniętą w poprzednim roku, należało przyjąć, że dla roku 2026 zastosowanie powinny znaleźć przepisy w ich dotychczasowym brzmieniu. Oznacza to, że w tym przypadku do limitu określonego dla 2026 r. nie wlicza się wartości realizowanych przez podatnika korzystającego ze zwolnienia w VAT przemieszczeń własnych towarów, o których mowa w art. 13 ust. 3 ustawy o VAT.

Projektowana zmiana wejdzie w życie od 1 stycznia 2027 r.

23) Wprowadzenie zmian o charakterze porządkującym w art. 120 ustawy o VAT

Od dnia 1 stycznia 2025 r. uchylone zostały przepisy umożliwiające stosowanie procedury opodatkowania marży w odniesieniu do dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków uprzednio importowanych przez podatnika oraz w odniesieniu do dzieł sztuki nabytych od ich twórców lub spadkobierców twórców.

Zgodnie bowiem z przepisami ustawy o VAT takie transakcje opodatkowane są stawką obniżoną, natomiast stosowanie procedury marży do dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków nabywanych oraz importowanych przez podatnika, gdy są one objęte stawką obniżoną, uniemożliwiają wprost przepisy unijne (przepisy dyrektywy VAT).

W konsekwencji procedura marży nie ma już zastosowania do wskazanych transakcji.

Natomiast obowiązujące przepisy **art. 120 ust. 12** oraz **ust. 17** ustawy o VAT nadal odnoszą się do kwestii związanych z procedurą marży w zakresie rozwiązań obowiązujących przed 1 stycznia 2025 r. (import oraz nabycia od twórców lub spadkobierców). W związku z powyższym należy odpowiednio uchylić/zmienić te przepisy.

24) Wprowadzenie przepisów umożliwiających dokonywanie tzw. e-odprawy w terminalu TAX FREE

Zmiana ma na celu umożliwienie samodzielnego i dobrowolnego zadeklarowania przez podróżnego wywozu towarów ujętych na dokumencie elektronicznym TAX FREE z wykorzystaniem udostępnionych przez Krajową Administrację Skarbową (KAS) narzędzi informatycznych, zwanych dalej: „e-Odprawą TAX FREE”.

W systemie TAX FREE osoby fizyczne niemające stałego miejsca zamieszkania na terytorium Unii Europejskiej (podróżni) mają prawo do otrzymania zwrotu podatku od towarów i usług zapłaconego przy nabyciu towarów na terytorium kraju u uprawnionych do takiej sprzedaży sprzedawców, które w stanie nienaruszonym zostały wywiezione przez nie poza terytorium Unii Europejskiej w bagażu osobistym podróżnego (zwrot VAT). Zwrot VAT dotyczy towarów nabytych na cele prywatne (tj. niezwiązane z prowadzoną przez podróżnego działalnością gospodarczą). Od 1 stycznia 2022 r. na terytorium Polski funkcjonuje elektroniczny obieg dokumentów elektronicznych TAX FREE. Podstawą zwrotu VAT jest dokument elektroniczny TAX FREE z elektronicznym potwierdzeniem przez urząd celno-skarbowy wywozu towarów.

Obserwowany i utrzymujący się od lat wysoki poziom sprzedaży towarów podróżnym spoza Unii Europejskiej, dynamiczny rozwój technologii cyfrowych umożliwiających dokonywanie szybkich i bezpiecznych transferów dużych partii danych oraz oczekiwania przedsiębiorców w zakresie zapewnienia przez państwo równych dla wszystkich, bezpiecznych, innowacyjnych oraz stabilnych warunków prowadzenia działalności gospodarczej były podstawą do wprowadzenia elektronicznego obiegu dokumentów elektronicznych TAX FREE. W zakresie

zwrotu VAT trend ten należy kontynuować. Należy również zakładać, że liczba podróżnych przyjeżdżających do Polski i chcących skorzystać ze zwrotu VAT nie będzie ulegać zmniejszeniu. Ponadto warto zwrócić uwagę, że już teraz są zauważalne w transporcie lotniczym tendencje do wzrostu przewożonej liczby pasażerów. W konsekwencji część podróżnych będzie opuszczać terytorium Unii Europejskiej drogą lotniczą z wykorzystaniem lotnisk – tak jak to miało miejsce przed pandemią COVID-19. Odpowiedzią na tego rodzaju uwarunkowania są proponowane zmiany legislacyjne w postaci e-Odprawy TAX FREE.

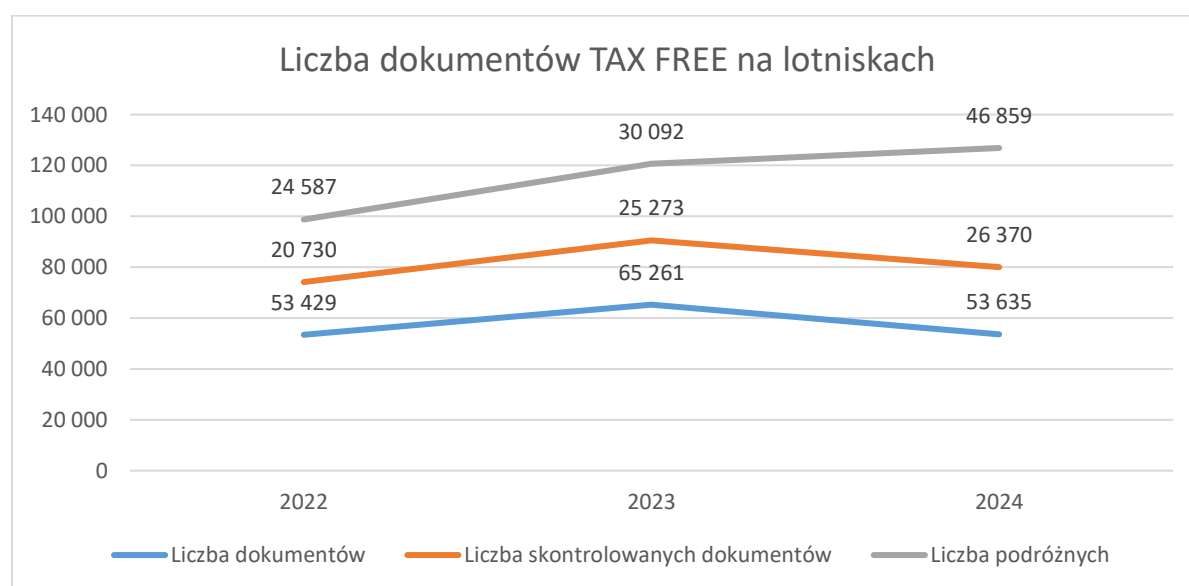
Potwierdzeniem powyższych tez są dane gromadzone w Systemie TAX FREE i tak w 2024 r. we wszystkich oddziałach celnych granicznych zgłosiło się do odprawy z dokumentami TAX FREE 131 939 podróżnych, przedstawiając 811 520 dokumentów o łącznej wartości 2 210 334 780 złotych.

Ujęcie statystyczne na lotniskach przedstawiają dane obejmujące lata 2022 – 2024 w zakresie obsługi dokumentów TAX FREE. W portach lotniczych można zauważyć utrzymujący się trend wzrostowy w ruchu podróżnych wywożących towary w procedurze TAX FREE. Szczególnie widoczne jest to w obszarze wartości brutto wywożonych towarów, co ilustrują poniższe zestawienia i wykresy.

Tabela 1. Liczba obsłużonych dokumentów TAX FREE w lotniczych oddziałach celnych

Lotnicze OC	2022	2023	2024	Razem
Liczba dokumentów	53 429	65 261	53 635	172 325
Wartość dokumentów w zł	210 903 764,87	190 578 787,70	612 668 551	1 014 151 103,57
Liczba skontrolowanych dokumentów	20 730	25 273	26 370	72 373
Liczba podróżnych z dokumentami TAX FREE	24 587	30 092	46 859	101 538

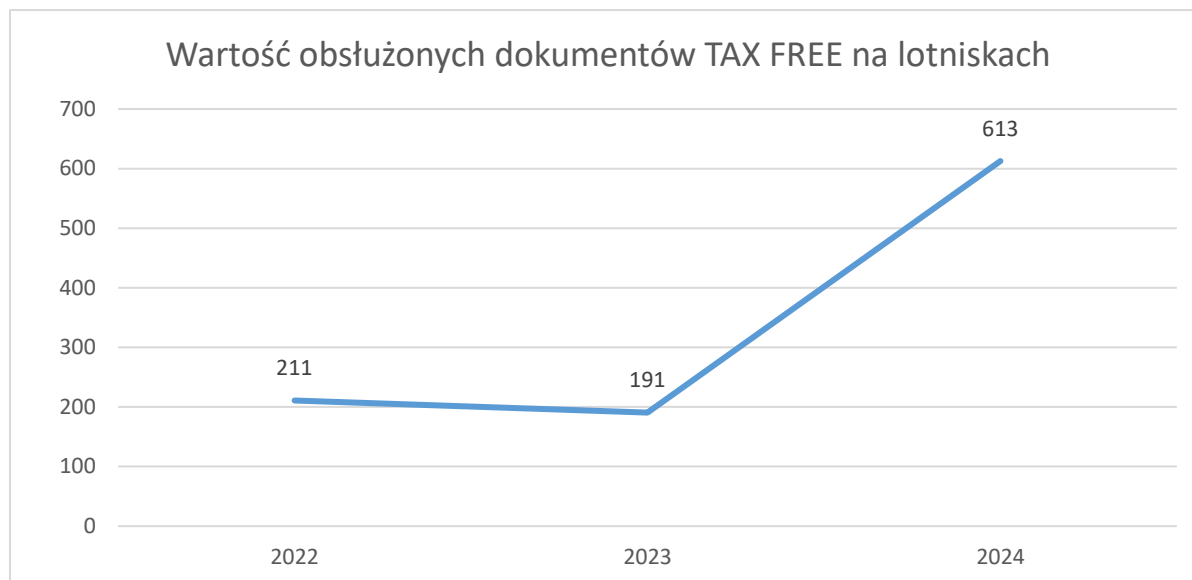
Wykres 1. Liczba obsłużonych dokumentów TAX FREE w lotniczych oddziałach celnych



Odnotowano skokowy wzrost wartości nabywanych przez podróżnych towarów na terenie naszego kraju, co w sposób korzystny wpływa na przychody podmiotów gospodarczych prowadzących działalność w zakresie sprzedaży towarów w systemie TAX FREE. Powyższe

również w sposób korzystny wpływa na finanse państwa, chociażby poprzez wyższe wpływy podatkowe (podatek dochodowy) oraz generowanie dodatkowych miejsc pracy dla osób zatrudnianych przez sprzedawców.

Wykres 2. Wartość obsługiwanych dokumentów TAX FREE w lotniczych oddziałach celnych w milionach złotych



Wykazany wzrostowy trend wywożonych przez podróżnych coraz droższych towarów wiąże się z koniecznością angażowania w obsługę procesu potwierdzania i rozliczania dokumentów TAX FREE większych zasobów kadrowych. Szczególnie zjawisko to jest widoczne w portach lotniczych, gdzie czas na dokonanie obsługi wszystkich podróżnych posiadających dokumenty TAX FREE odgrywa zasadniczą rolę.

Obecnie największe zaangażowanie notuje się w Oddziale Celnym Osobowym w Warszawie i w Oddziale Celnym Port Lotniczy Kraków-Balice. Obserwowany i prognozowany jest znaczny wzrost liczby pasażerów na polskich lotniskach, które obrazują poniższe opracowania.

<https://ulc.gov.pl/statystyki-analizy/prognoza-ruchu-lotniczego>

Obowiązujące regulacje prawne w TAX FREE przewidują w pełni elektroniczny obieg dokumentów TAX FREE oraz ewidencjonowanie w systemie informatycznym wystawionych dokumentów elektronicznych TAX FREE i wypłaconych kwot podróżnym w ramach zwrotu VAT. Zmiana ustawy o VAT w zakresie e-Odprawy TAX FREE ma wprowadzić alternatywną i zautomatyzowaną możliwość uzyskania elektronicznego potwierdzenia wywozu towarów poza terytorium Unii Europejskiej przez urzędy celno-skarbowe. Takie potwierdzenie będzie miało takie same skutki prawne, jak to określone w art. 128 ust. 2 ustawy o VAT. Tego rodzaju rozwiązania funkcjonują już w innych państwach należących do Unii Europejskiej, np. Belgii, Czechach, Francji, Hiszpanii, Litwie, Portugalii, Austrii i Włoszech. W konsekwencji będzie to działanie polegające na usprawnieniu procesu obsługi podróżnych poprzez efektywne wykorzystanie wprowadzonej już w Polsce pełnej elektronizacji TAX FREE. Z drugiej strony nie będzie miało ono wpływu na obsługę procesów nadzoru i kontroli realizowanych przez KAS, m. in. na kontrolę obiegu dokumentów elektronicznych TAX FREE oraz umożliwienie zaawansowanej i efektywnej analizy danych elektronicznych przez administrację celno-skarbową.

Proponowana e-Odprawa TAX FREE usprawni obsługę dokumentów elektronicznych TAX FREE przez Krajową Administrację Skarbową poprzez co do zasady brak konieczności udziału funkcjonariuszy celno-skarbowych w uzyskaniu przez podróżnego potwierdzenia, o którym mowa w art. 128 ust. 2 ustawy o VAT. Takie rozwiązanie ma na celu skrócenie czasu obsługi podróżnych. Ponadto wprowadzenie e-Odprawy TAX FREE poprzez automatyzację procesu potwierdzania dokumentów elektronicznych TAX FREE wpłynie dodatkowo na uproszczenie całego procesu obsługi podróżnych, zwiększy komfort podróżnych korzystających z oddziałów celnych granicznych, przyspieszy proces ich obsługi oraz zwiększy wolumen zakupów w TAX FREE.

Proces automatyzacji obsługi podróżnych w TAX FREE poprzez możliwość skorzystania z terminala TAX FREE ma w założeniu zachęcać podróżnych do częstszego nabywania u sprzedawców towarów w celu uzyskania zwrotu VAT. W związku z tym wdrożenie e-Odprawy TAX FREE ma w konsekwencji zwiększyć sprzedaż dokonywaną przez sprzedawców (tj. zwiększenie przychodów ze sprzedaży towarów przez przedsiębiorców będących sprzedawcami w TAX FREE). Z drugiej strony możliwość skorzystania z terminala TAX FREE przez podróżnego nie może sprzyjać wyłudzeniom zwrotu VAT ze względu na przyjęte założenia e-Odprawy TAX FREE. Reasumując, wprowadzane regulacje prawne w swoich założeniach zakładają kontynuację procesu uszczelnienia TAX FREE przy jednoczesnym zwiększeniu poziomu automatyzacji procesu obsługi podróżnych TAX FREE w postaci e-Odprawy TAX FREE.

W art. 2 pkt 46a wprowadza się definicję terminala TAX FREE, który jest narzędziem teleinformatycznym udostępnionym przez KAS umożliwiającym uzyskanie elektronicznego potwierdzenia wywozu towarów ujętych w dokumentach elektronicznych TAX FREE poza terytorium Unii Europejskiej. Obecne regulacje wprowadzają elektroniczny obieg dokumentów TAX FREE i elektroniczne potwierdzenie wyłącznie w systemie TAX FREE⁷ przez urząd celno-skarbowy. Nowa funkcjonalność w postaci terminala TAX FREE będzie umożliwiała podróżnemu uzyskanie potwierdzenia wywozu towarów poprzez zadeklarowanie i potwierdzenie do wywozu towarów ujętych w dokumentach elektronicznych TAX FREE wystawionych podróżnemu. W przypadku narzędzi stacjonarnych będą one udostępniane przez KAS w miejscach do tego wyznaczonych z uwzględnieniem warunków logistycznych, technicznych i organizacyjnych poszczególnych granicznych oddziałów celnych. Rozmieszczenie z zachowaniem wspomnianych kryteriów ma na celu ograniczenie popełniania oszustw z wykorzystaniem TAX FREE poprzez możliwość uzyskania potwierdzenia wywozu towarów poza terytorium Unii Europejskiej ujętych w dokumencie elektronicznym TAX FREE przy pomocy terminala TAX FREE.

Zgodnie z art. 128 ust. 3 zdanie pierwsze ustawy o VAT zasadą jest, że urząd celno-skarbowy potwierdza wywóz towarów w systemie TAX FREE po sprawdzeniu zgodności danych dotyczących podróżnego, zawartych w dokumencie elektronicznym TAX FREE, z danymi zawartymi w przedstawionym paszporcie lub innym dokumencie stwierdzającym tożsamość. Ta regulacja jest jedną ze składowych elektronicznego obiegu dokumentów elektronicznych TAX FREE, na którym opiera się TAX FREE i zwrot VAT. W celu optymalizacji procesów związanych z takim elektronicznym obiegiem dokumentów (zarówno po stronie podróżnego, jak i po stronie urzędów celno-skarbowych) KAS i Ministerstwo Finansów udostępniły nową aplikację mobilną mTAX FREE PL do zarządzania dokumentami elektronicznymi TAX FREE

⁷ Nazwa „System TAX FREE” jest nazwą własną usługi informatycznej i systemu teleinformatycznego. Korzystanie z elektronicznego systemu TAX FREE jest możliwe po dokonaniu przez sprzedawcę rejestracji oraz założeniu konta w elektronicznym systemie TAX FREE. Sprzedawca, który dokonuje dostaw towarów podróżnym ma obowiązek dokonania rejestracji na Platformie Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC) w celu korzystania z systemu TAX FREE (por. art. 127 ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT).

podróżnego wystawionymi na terytorium kraju (w systemie TAX FREE). Dzięki aplikacji mTAX FREE PL podróżny otrzymuje możliwość uzyskania dostępu do wszystkich swoich dokumentów elektronicznych TAX FREE. Mając na uwadze kluczowe założenia zmian wprowadzonych od 1 stycznia 2022 r., tj. pełnej elektronizacji TAX FREE, w tym również elektronicznego potwierdzenia wywozu towarów poza terytorium Unii Europejskiej, należy odejść od możliwości (na żądanie podróżnego) potwierdzania przez urząd celno-skarbowy wywozu towarów pieczęcią organu celnego również na wydruku dokumentu elektronicznego TAX FREE. Tym samym wykreślenie art. 128 ust. 3 zdanie drugie ustawy o VAT jest konieczne ze względu na kontynuację procesu elektronizacji TAX FREE i realizacji jego głównych założeń. Zmiana ta pozwoli również na przyspieszenie procesu obsługi pasażerów w oddziałach celnych granicznych.

W art. 128 ust. 2 ustawy o VAT wskazano, że podstawą do dokonania zwrotu kwoty VAT podróżnemu (uzyskania zwrotu VAT) jest dokument elektroniczny TAX FREE wraz z elektronicznym potwierdzeniem przez urząd celno-skarbowy wywozu towarów ujętych w tym dokumencie poza terytorium Unii Europejskiej. Wprowadzenie możliwości stosowania przez podróżnego terminala TAX FREE umiejscowionego w wyznaczonych przejściach granicznych wymaga zagwarantowania na gruncie ustawy o VAT, że uzyskane w ten sposób potwierdzenie wywozu towarów poza terytorium Unii Europejskiej będzie miało taką samą moc prawną jak potwierdzenie, o którym mowa w art. 128 ust. 2 ustawy o VAT. Kwestia ta zostanie uregulowana poprzez dodanie projektowanego art. 128 ust. 3a ustawy o VAT.

Możliwość dokonywania e-Odprawy z wykorzystaniem terminala TAX FREE będzie wprowadzana stopniowo na poszczególnych przejściach granicznych uwzględniając specyfikę danego przejścia granicznego oraz możliwości techniczne i organizacyjne. W pierwszym etapie planuje się rozlokowanie terminali TAX FREE na lotniczych przejściach granicznych na największych lotniskach w Polsce (Warszawa, Kraków, Gdańsk, Poznań, Wrocław, Katowice). W art. 130 proponuje się dodanie ustępu 5 zawierającego delegację ustawową dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia, w którym określony zostanie wykaz przejść granicznych, na których będzie możliwe potwierdzenie wywozu towarów, o którym mowa w art. 128 ust. 3, z wykorzystaniem terminala TAX FREE. Przy określaniu przejść granicznych brana będzie pod uwagę specyfika danego przejścia granicznego, możliwości organizacyjno-techniczne oraz istniejące zapotrzebowanie na to rozwiązanie.

25) Wprowadzenie instytucji tzw. składu VAT stanowiącej uproszczenie rozliczenia i poboru VAT dla podmiotów prowadzących działalność w obszarze międzynarodowego obrotu towarowego - dodane art. 138k–138y do ustawy o VAT

Prawo unijne umożliwia państwom członkowskim wprowadzenie rozwiązań polegających na zwolnieniu od VAT niektórych transakcji związanych z międzynarodowym obrotem towarowym. Zwolnieniem mogą być objęte m.in. dostawy towarów do składów celnych, do składów innych niż celne oraz wolnych obszarów celnych. Zwolnienie to ma charakter zwolnienia z prawem do odliczenia podatku naliczonego i odpowiada stosowanej w Polsce stawce VAT 0%.

Polska wprowadziła dotychczas niektóre z rozwiązań dopuszczalnych w tym zakresie przez dyrektywę VAT. Obecnie stosowana jest stawka 0% do dostaw towarów objętych procedurą składu celnego oraz dostaw towarów przeznaczonych do składów celnych oraz obszarów wolnocłowych.

Jak wykazują doświadczenia szeregu państw członkowskich UE, procedura składu innego niż celny (tzw. „składu VAT”), o której mowa w art. 154 - 163 dyrektywy VAT, może być zachętą

inwestycyjną dla przedsiębiorstw (skład VAT wprowadzono w około połowie państw członkowskich). Skład VAT może bowiem stanowić istotne uproszczenie rozliczenia i poboru VAT, szczególnie w przypadku podmiotów prowadzących działalność w obszarze międzynarodowego obrotu towarowego. W związku z tym proponuje się wprowadzenie instytucji składu VAT do krajowego porządku prawnego.

Zaproponowane przepisy wdrażają do krajowego porządku prawnego niektóre fakultatywne rozwiązania związane z procedurą składu „innego niż celny”. W konsekwencji skład VAT będzie rozwiązaniem odrębnym i niezależnym od rozwiązań w zakresie cła, w tym od procedur celnych (np. procedury składowania celnego).

W dziale XII ustawy o VAT po rozdziale 10 dodaje się rozdział 11 „Procedura składu VAT” (art. 1 pkt 34 projektu ustawy dot. dodanych art. 138k–138y ustawy o VAT). Z uwagi na zamknięty charakter wprowadzanych zmian, tj. są one dedykowane ograniczonemu kręgowi podmiotów, jak i towarów, oraz dotyczą szczególnej formy rozliczania podatku VAT, zasadnym jest umiejscowienie wprowadzanych przepisów do odrębnego rozdziału (jak ma to dotychczas miejsce w odniesieniu do szeregu pozostałych procedur szczególnych umiejscowionych w dziale XII ustawy).

Projektowany art. 138k wprowadza katalog definicji przeznaczonych do stosowania w odniesieniu do nowej procedury szczególnej składu VAT. Zgodnie z punktem 1) tego przepisu przez skład VAT rozumie się miejsce, do którego towary są wprowadzane, lub z którego są wyprowadzane na warunkach przewidzianych w niniejszym rozdziale, wskazane w zezwoleniu na prowadzenie składu VAT, w szczególności budynek, przestrzeń w budynku, grunt, parking, silos lub zbiornik.

Natomiast zgodnie z punktem 2 za prowadzącego skład VAT rozumie się podmiot, któremu wydano zezwolenie na prowadzenie składu VAT. W punkcie 3 wyjaśniono z kolei, iż przez towary objęte procedurą składu VAT rozumie się towary wprowadzone do składu VAT, dla których prowadzący skład VAT wystawił dokument potwierdzający przyjęcie danego towaru do składu VAT.

W artykule 138l zdefiniowano zakres przedmiotowy procedury składu VAT wskazując, że omawianą procedurą mogą być objęte towary inne niż wyroby akcyzowe (ustęp 1). Ustęp 2 wprowadza kategorię zakaz prowadzenia sprzedaży detalicznej ze składu VAT oraz zużycia towarów w składzie VAT (w tym do produkcji). Pierwszy z powyższych zakazów wynika z art. 157 ust. 2 dyrektywy VAT. Drugi natomiast uwarunkowany jest charakterem projektowanych rozwiązań, tj. skład VAT nie będzie składem produkcyjnym, lecz przeznaczonym wyłącznie na tymczasowe składowanie towarów handlowych (do 24 miesięcy, o czym stanowi ustęp 3). Jeżeli podatnik zamierza w kolejnej fazie obrotu sprzedać towar na rzecz konsumenta, to powinien odpowiednio wcześniej wyprowadzić towar ze składu VAT (zakończyć procedurę składu VAT) i dopiero w następnej kolejności przeznaczyć taki towar do obrotu detalicznego.

W ustępie 4 doprecyzowano nieprodukcyjny charakter składowanych towarów wskazując, że na towarach objętych procedurą składu VAT mogą być wykonywane wyłącznie czynności, w wyniku których nie nastąpi zmiana klasyfikacji towaru według Nomenklatury scalonej (CN) lub klasyfikacji wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej.

Zgodnie z proponowanym ustępem 5, w składzie VAT jednocześnie mogą znajdować się zarówno towary objęte procedurą składu VAT, jak również towary nieobjęte tą procedurą. Warunkiem takiego łącznego składowania jest, aby towary objęte procedurą składu VAT były składowane oddzielnie, a miejsce ich składowania było wskazane w ewidencji, którą sporządza podmiot prowadzący skład VAT. W takim przypadku sposób i organizacja składowania towarów powinna umożliwić jednoznaczną identyfikację towarów objętych procedurą składu

VAT oraz pozostałych towarów. Mieszanie towarów objętych procedurą składu VAT i pozostałych towarów nie będzie dozwolone. Informacja o możliwości składowania towarów nieobjętych procedurą składu VAT będzie wskazywana w zezwoleniu na prowadzenie składu VAT. Fizyczna separacja powierzchni magazynu nie będzie warunkiem koniecznym. Istotnym jest, żeby zapewnić możliwość jednoznacznej identyfikacji w składzie VAT towarów, które zostały objęte procedurą składu VAT. Finalnie to od decyzji podmiotu prowadzącego skład VAT zależeć będzie, czy zdecyduje się on poszerzyć składowanie towarów również o te nieobjęte omawianą procedurą.

W ustępie 6 zawarto delegację ustawową do wydania rozporządzenia przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w zakresie towarów, które mogą być objęte procedurą składu VAT. Określając listę tych towarów, a zatem efektywny zakres niniejszej procedury, rzeczony minister uwzględni specyfikę obrotu niektórymi towarami oraz sytuację gospodarczą państwa.

Artykuł 138m ust. 1 zawiera wykaz transakcji dokonywanych w związku z procedurą składu VAT, objętych stawką 0%. Tak obniżona stawka dotyczyć będzie dostawy towaru i WNT do składu VAT (pkt 1), dostawy towaru wewnątrz składu VAT (pkt 2) oraz usług bezpośrednio związanych ze składowanymi towarami (pkt 3). Przykładem usług bezpośrednio związanych ze składowanymi towarami może być magazynowanie, sortowanie, przeładunek, pakowanie, utrzymanie towarów we właściwym stanie, warunkach lub temperaturze, niezbędna konserwacja towarów, pobieranie próbek, przeprowadzanie badań technicznych. Możliwe będą również naprawy towarów w zakresie, który wynika ze szkód powstałych w normalnym procesie dystrybucji lub zdarzeń nadzwyczajnych, np. uszkodzenia powstałe w wyniku transportu, przeładunku, zdarzeń pogodowych, gdy konieczna będzie wymiana uszkodzonej części towaru.

W kolejnych ustępach 2-4 zawarto szczegółowe warunki, po których spełnieniu podmiot będzie uprawniony do zastosowania preferencyjnej formy opodatkowania.

W nowym art. 138n uregulowano kwestię przyznawania zezwolenia na prowadzenie składu VAT, które to zezwolenie wydaje, na wniosek zainteresowanego podmiotu, naczelnik urzędu skarbowego (ustęp 1). Zgodnie z ustępem 2, wniosek ten powinien zawierać dane dotyczące podmiotu oraz prowadzonej przez niego działalności gospodarczej takie jak imię i nazwisko lub nazwę podmiotu, adres jego siedziby lub zamieszkania, numer identyfikacji podatkowej i adres poczty elektronicznej oraz określenie rodzaju i zakresu działalności, która będzie prowadzona w składzie VAT, jak również wskazanie planowanej lokalizacji składu VAT. Do wniosku załącza się dokumenty potwierdzające spełnienie wymaganych warunków (ustęp 3).

W ustępie 4 określono warunki, które muszą zostać kumulatywnie spełnione, aby organ wydał zezwolenie na prowadzenie składu VAT. Warunki te dotyczą podmiotu, który ubiega się o zezwolenie oraz obszaru, na którym planowana jest lokalizacja składu VAT. Podmiot wnioskujący o zezwolenie na prowadzenie składu VAT powinien:

- a) posiadać siedzibę działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej,
- b) posiadać tytuł prawny do miejsca, w którym ma być prowadzony skład VAT,
- c) być co najmniej od 12 miesięcy poprzedzających złożenie wniosku o wydanie zezwolenia na prowadzenie składu VAT zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
- d) nie posiadać zaległości z tytułu cła i podatków stanowiących dochód budżetu państwa, składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne w wysokości większej niż 3% tych należności oraz nie powinno być wobec niego prowadzone postępowanie egzekucyjne, likwidacyjne lub upadłościowe lub restrukturyzacyjne przy czym udział zaległości w kwocie cła i podatku ustala się w stosunku do kwoty należnych wpłat za okres

rozliczeniowy, którego dotyczy zaległość (szczegóły tej kwestii zostały doprecyzowane w ustępie 5 niniejszego artykułu).

Dodatkowo, podmiot, o którym mowa w ust. 1, osoba kierująca jego działalnością, jego pełnomocnik oraz reprezentant, nie może być osobą skazaną prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo przeciwko wiarygodności dokumentów, mieniu, obrotowi gospodarczemu, obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowym lub przestępstwo skarbowe lub z orzeczonym zakazem prowadzenia działalności gospodarczej.

W odniesieniu do obszaru, na którym planowana jest lokalizacja składu VAT, to powinien on znajdować się na terytorium kraju, posiadać adres, być ogrodzony lub zamknięty, tworzyć oznaczoną i fizycznie wydzieloną całość oraz posiadać zaplecze techniczne odpowiednie dla określonego rodzaju towarów znajdujących się w składzie VAT, jeżeli takie zaplecze jest wymagane przez odrębne przepisy.

Powyższe wymogi stawiane zainteresowanym podmiotom zapewniają, iż do prowadzenia składu VAT zostaną dopuszczone wyłącznie podmioty spełniające podwyższone standardy w zakresie wiarygodności.

W ustępie 5 wskazano okoliczności związane z posiadanymi zaległościami, których łączne spełnienie powoduje, że zainteresowany podmiot będzie mógł dalej ubiegać się o uzyskanie zezwolenia na prowadzenie składu VAT.

Jak uregulowano w ustępie 6, w wydanym zezwoleniu naczelnik urzędu skarbowego określi dane dotyczące podmiotu, numer jego identyfikacji podatkowej, miejsce prowadzenia składu VAT, kwestię czy w składzie VAT będą składowane wyłącznie towary własne prowadzącego skład VAT oraz czy w składzie VAT mogą być składowane towary nieobjęte procedurą składu VAT. W konsekwencji w składzie VAT możliwe będzie składowanie towarów własnych podmiotu, który posiada zezwolenie na prowadzenie składu VAT, jak również możliwe będzie składowanie towarów na podstawie umowy zawartej pomiędzy podmiotem posiadającym zezwolenie na stosowanie procedury składu VAT a podmiotem prowadzącym skład VAT.

W ustępie 7 wskazano, iż zezwolenie wydawane jest bezterminowo.

Na prowadzącego skład VAT projektowany ustęp 8 nakłada obowiązek zgłoszenia naczelnikowi urzędu skarbowego zmian w stanie faktycznym lub prawnym objętym zezwoleniem, w terminie 14 dni od dnia ich zaistnienia.

Jednocześnie, jak uregulowano w art. 138o ust. 1, prowadzący skład VAT może wnioskować o zmianę lub cofnięcie udzielonego zezwolenia. Organ podatkowy zmienia zezwolenie w zakresie danych uprzednio zawartych w wydanym zezwoleniu (ustęp 2). Jak zaproponowano w ustępie 3, gdy przestaje być spełniony którykolwiek z warunków udzielania omawianego zezwolenia, naczelnik urzędu skarbowego cofa to zezwolenie.

Projektowany ustęp 4 obliguje prowadzącego skład VAT do poinformowania podmiotów, na rzecz których wykonuje usługi składowania, iż cofnięto mu zezwolenie na prowadzenie składu VAT. Powyższy obowiązek wiąże się z faktem, iż w wyniku cofnięcia tego zezwolenia towary uprzednio objęte procedurą składu VAT w danym składzie przestają podlegać tej procedurze. Właściciele tych towarów powinni zostać powiadomieni o tym fakcie, aby terminowo rozliczyć VAT z tytułu tego zdarzenia. Oprócz powyższego obowiązku, prowadzący skład VAT sporządza spis z natury składowanych towarów na dzień cofnięcia tego zezwolenia oraz dokonuje wyceny towarów objętych tym spisem w terminie 7 dni od dnia cofnięcia zezwolenia (ustęp 5). Spis ten ułatwi organom podatkowym skuteczny nadzór nad prawidłowością rozliczenia VAT w wyniku cofnięcia powyższego zezwolenia. Podatnik, który nie sporządzi spisu z natury, podlega odpowiedzialności na gruncie Kodeksu karnego skarbowego.

W nowym art. 138p uregulowano kwestię przyznawania zezwolenia na stosowanie procedury składu VAT, które to zezwolenie wydaje, na wniosek zainteresowanego podmiotu, naczelnik urzędu skarbowego (ustęp 1).

Zgodnie z ustępem 2, wniosek ten powinien zawierać stosowne dane identyfikacyjne i kontaktowe ubiegającego się podmiotu. Ponadto do wniosku dołącza się dokumenty potwierdzające spełnienie wymaganych warunków (ustęp 3).

W ustępie 4 określono warunki, które podmiot ten musi kumulatywnie spełnić, tj.:

- 1) podmiot jest co najmniej od 12 miesięcy poprzedzających złożenie wniosku o wydanie zezwolenia na stosowanie procedury składu VAT zarejestrowany jako podatnik VAT;
- 2) sytuacja finansowa i majątkowa podmiotu nie budzą wątpliwości co do należytego regulowania zobowiązań podatkowych;
- 3) podmiot nie posiada zaległości z tytułu cła i podatków stanowiących dochód budżetu państwa, składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne w wysokości większej niż 3% tych należności oraz nie jest wobec niego prowadzone postępowanie egzekucyjne, likwidacyjne lub upadłościowe lub restrukturyzacyjne, przy czym udział zaległości w kwocie cła i podatku ustala się w stosunku do kwoty należnych wpłat za okres rozliczeniowy, którego dotyczy zaległość (szczegóły tej kwestii zostały doprecyzowane w ustępie 3 niniejszego artykułu);
- 4) roczne sprawozdanie finansowe podmiotu za poprzedni rok obrotowy podlegało badaniu ustawowemu, o którym mowa w ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym⁸ lub obowiązkowemu badaniu w innym niż Polska państwie członkowskim;
- 5) podmiot, o którym mowa w ust. 1, osoba kierująca jego działalnością, jego pełnomocnik oraz reprezentant, nie może być osobą skazaną prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo przeciwko wiarygodności dokumentów, przeciwko mieniu, przeciwko obrotowi gospodarczemu, przeciwko obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi lub przestępstwo skarbowe lub z orzeczonym zakazem prowadzenia działalności gospodarczej.

Powyższe wymogi stawiane zainteresowanym podmiotom zapewniają, iż do stosowania procedury składu VAT zostaną dopuszczone wyłącznie podmioty spełniające podwyższone standardy w zakresie wiarygodności.

W ustępie 5 wskazano okoliczności związane z posiadanymi zaległościami, których łączne spełnienie powoduje, że zainteresowany podmiot będzie mógł dalej ubiegać się o uzyskanie zezwolenia na stosowanie procedury składu VAT.

Zezwolenie na stosowanie procedury składu VAT zawiera dane identyfikacyjne wnioskodawcy oraz termin obowiązywania danego zezwolenia (ustęp 6). Zezwolenie wydawane jest na okres 36 miesięcy (ustęp 7).

Na podmiot posiadający zezwolenie na stosowanie procedury składu VAT projektowany ustęp 8 nakłada obowiązek zgłoszenia naczelnikowi urzędu skarbowego zmiany w stanie faktycznym lub prawnym objętym zezwoleniem, w terminie 14 dni od dnia ich zaistnienia.

Jednocześnie w art. 138q wymieniono sytuację, w których naczelnik urzędu skarbowego cofa zezwolenie na stosowanie procedury składu VAT, tj.:

- 1) na wniosek podmiotu posiadającego zezwolenie na stosowanie procedury składu VAT;
- 2) jeżeli w okresie stosowania procedury składu VAT przestaje być spełniony którykolwiek z warunków, o których mowa w art. 138p ust. 4;

⁸ Dz. U. z 2024 r. poz. 1035 z późn. zm.

- 3) w przypadku dokonania sprzedaży detalicznej towarów objętych procedurą składu VAT na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych;
- 4) podmiot posiadający zezwolenie na stosowanie procedury składu VAT nie dopełni obowiązku, o którym mowa w 138p ust. 8.

W projektowanym art. 138r uregulowano obowiązki dokumentacyjne związane z przyjęciem towarów do składu VAT. W ustępie 1 wskazano, że dokument potwierdzający przyjęcie towaru do składu wystawia prowadzący skład VAT i przekazuje odpowiednio dostawcy i nabywcy. Dokument ten jest również przechowywany w dokumentacji podmiotu prowadzącego skład VAT. Dokument wystawiany jest w postaci papierowej lub elektronicznej (ustęp 2). W ustępie 3 wskazano dane które powinny zostać uwzględnione w omawianym dokumencie, tj. dane dotyczące dostawcy, w tym numer jego identyfikacji podatkowej, określenie towarów i ich ilości, datę przyjęcia towaru oraz dane identyfikujące środek transportu.

W projektowanym artykule 138s ust. 1 uregulowano, iż podmiot wprowadzający towar do składu VAT składa do naczelnika urzędu skarbowego, zgłoszenie podsumowujące zawierające informacje o towarach wprowadzonych do składu VAT. Zgłoszenie powinno być złożone w terminie do 3. dnia tygodnia następującego po tygodniu, w którym wprowadzono towary do składu VAT. W ustępie 2 zawarto szereg informacji, które powinny być zawarte w takim zgłoszeniu. Wzór zgłoszenia podsumowującego zostanie odpowiednio udostępniony podatnikom..

W odniesieniu do towarów objętych procedurą składu VAT art. 138t ust. 1 wprowadza szczególny sposób powstania obowiązku podatkowego. Przewiduje się, że powyższe nastąpi w momencie zakończenia procedury składu VAT. W konsekwencji zakończenie procedury składu VAT powoduje obowiązek zapłaty należnego podatku VAT od towarów objętych uprzednio procedurą składu VAT⁹.

W projektowanym art. 138t ust. 2 zawarto enumeratywny katalog przypadków, w których następuje zakończenie procedury składu VAT. Podstawowym sposobem zakończenia tej procedury jest wyprowadzenie towarów ze składu VAT (punkt 1). Nadmienić należy, iż nie będzie możliwe dokonywanie zwrotów towarów do składu VAT (np. na skutek reklamacji towaru, odstąpienia od umowy itp.). Każdorazowe wyprowadzenie towarów ze składu wiąże się z zakończeniem procedury. Ewentualne ponowne wprowadzenie towarów do składu jest możliwe i wymaga przeprowadzenia od początku całego procesu wprowadzania towaru do składu VAT.

Z procedury składu VAT mogą korzystać wyłącznie podmioty, który uzyskały zezwolenie na jej stosowanie. Dlatego też transakcja z podmiotem, który nie posiada tego zezwolenie skutkuje zakończeniem procedury (punkt 2). Punkt 3 sankcjonuje sytuację, gdy w składzie VAT nastąpiła produkcja towarów, zaś punkt 4 ten sam skutek wiąże z powstaniem ubytków. Ubytki towarów objętych procedurą składu VAT będą uznawane za towary wyprowadzone bez zgłoszenia zakończenia procedury składu VAT. Powstanie ubytków w składzie VAT będzie wiązało się z obowiązkiem uiszczenia należnego podatku VAT od tych towarów. Zobowiązany do uiszczenia podatku VAT od ubytków będzie podatnik będący właścicielem towaru (podmiot figurujący w ewidencji sporządzanej przez prowadzącego skład VAT). Punkt 5 akcentuje z kolei upływ terminu przewidzianego na składowanie.

Procedura składu VAT przestanie obowiązywać również na skutek cofnięcia zezwolenia na prowadzenie składu VAT - w odniesieniu do wszystkich towarów, które znajdowały się w tym składzie na ten moment (punkt 6). Analogiczny skutek został powiązany z cofnięciem

⁹ Zob. art. 202 Dyrektywy VAT.

zezwolenia na stosowanie procedury składu VAT – w odniesieniu do wszystkich towarów, które były objęte procedurą u podatnika, który stracił powyższe zezwolenie (punkt 7). Ostatni przypadek zakończenia omawianej procedury dotyczy upływu okresu 36 miesięcy na jaki wydawane jest zezwolenie na stosowanie procedury składu VAT. Jednakże procedura składu VAT nie zostanie zakończona jeżeli przed tym terminem podmiot otrzyma kolejne zezwolenie na stosowanie tej procedury (punkt 8).

Na mocy projektowanego art. 138u ust. 1, zakończenie omawianej procedury wiąże się z koniecznością złożenia do organu deklaracji o zakończeniu procedury składu VAT. Podatnik, który nie złoży tej deklaracji, podlega odpowiedzialności na gruncie Kodeksu karnego skarbowego. W ustępie 2 zawarto szereg informacji, które powinny być zawarte w takiej deklaracji. Wzór deklaracji zostanie odpowiednio udostępniony podatnikom.

Projektowany przepis art. 138w ust. 1 przewiduje podstawowy sposób rozliczenia podatku w związku z zakończeniem procedury składu VAT: zobowiązany podatnik samodzielnie wpłaca podatek w terminie 5 dni od dnia zakończenia procedury składu VAT (z wyjątkiem sytuacji unormowanej w ustępie 3). Do zapłaty VAT będzie zatem zobowiązana osoba, która powoduje, że towary przestają podlegać procedurze składu VAT. Co do zasady będzie to podatnik – właściciel towarów, który zgłasza zakończenie procedury składu VAT i dokonuje wyprowadzenia towarów ze składu VAT lub podmiot zobowiązany w związku wystąpieniem pozostałych zdarzeń, o których mowa w projektowanym art. 138t. Podatek należny w związku z zakończeniem procedury składu VAT będzie obliczany w zgłoszeniu (deklaracji) zakończenia procedury składu VAT i uiszczany do organu podatkowego.

W ustępie 2 uregulowano zakres odpowiedzialności finansowej podmiotu, który prowadzi skład VAT: odpowiada on bowiem solidarnie wraz z podatnikiem, który zakończył procedurę składu VAT. Zakres tej odpowiedzialności dotyczy zaległości podatkowych wynikających z wyprowadzenia towarów ze składu. Podmiot prowadzący skład VAT może uniknąć tej odpowiedzialności, jeżeli będzie pozostawał w dobrej wierze, tj. jeżeli w momencie dokonania tego wyprowadzenia towarów prowadzący skład VAT nie wiedział lub nie miał uzasadnionych podstaw do tego, aby przypuszczać, że cała kwota zaległości podatkowych lub jej część, nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego. Powyższe wynika wprost z orzeczenia TSUE z dnia 21 grudnia 2011 r., nr C-499/10 Vlaamse Oliemaatschappij NV.

Alternatywny sposób rozliczenia VAT został przewidziany w ustępie 3. Podatnik wykaże podatek należny z tytułu wyprowadzenia towarów ze składu VAT w deklaracji o zakończeniu procedury składu VAT, o której mowa w art. 138u ustawy o VAT (ale nie będzie zobowiązany do jego wpłaty). Ten alternatywny sposób rozliczenia będzie stosowany w przypadku gdy:

- 1) towary mają być przedmiotem eksportu towarów lub wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów przez tego podatnika oraz;
- 2) podatnik, przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym została zakończona procedura składu VAT, posiada dokumenty lub dowody uprawniające do zastosowania stawki 0% z tytułu dokonania eksportu towarów lub wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Ten preferencyjny sposób rozliczenia VAT przeznaczony jest wyłącznie do dokonywanych dostaw transgranicznych, tj. WDT i eksportu (co musi być udowodnione stosownymi dokumentami, o których mowa odpowiednio w art. 41 ust. 6 lub art. 42 ust. 1 pkt 2).

Kolejny przepis (art. 138x) reguluje podstawę opodatkowania w ramach procedury składu VAT. Przepis będzie mieć zastosowanie w momencie zakończenia procedury składu VAT, kiedy powstaje obowiązek podatkowy w odniesieniu do towarów, w stosunku do których procedura składu VAT przestała mieć zastosowanie.

Zgodnie z punktem 1, w przypadku towarów, które zostały objęte procedurą składu VAT w wyniku dostawy lub wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów do składu, podstawę opodatkowania stanowić będzie podstawa opodatkowania z tytułu tej dostawy lub tego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów do składu VAT, powiększona o wartość podstawy opodatkowania z tytułu nabytych przez podatnika usług świadczonych bezpośrednio na składowanych towarach (jeżeli wystąpiły). Przepis dotyczy sytuacji, w której towary po wprowadzeniu do składu VAT nie były przedmiotem dalszych dostaw wewnątrz składu, lecz w stosunku do których nastąpiło zakończenie procedury na skutek wystąpienia któregoś ze zdarzeń wskazanych w projektowanym art. 138t ust. 2.

Punkt 2 odnosi się do sytuacji, gdy po wprowadzeniu towarów do składu VAT były one przedmiotem dostaw wewnątrz składu. W takim przypadku podstawę opodatkowania stanowi wartość ostatniej dostawy w składzie VAT, poprzedzającej moment zakończenia procedury składu VAT zgodnie z art. 138t, powiększona o wartość podstawy opodatkowania z tytułu nabytych przez podatnika usług świadczonych bezpośrednio na składowanych towarach (jeżeli wystąpiły).

W punkcie 3 odniesiono się do przemieszczenia towarów własnych do składu, skutkujące objęciem ich procedurą składu VAT (wyłącznie przemieszczenie towarów własnych nie następuje na skutek dostawy towarów do składu lub WNT do składu) oraz tak wprowadzone towary nie były przedmiotem dalszych dostaw wewnątrz składu. W takim przypadku podstawą opodatkowania tych towarów w momencie, w którym nastąpiło zakończenie procedury na skutek wystąpienia któregoś ze zdarzeń wskazanych w projektowanym art. 138t ust. 2, jest wartość usług świadczonych bezpośrednio na składowanych towarach (w przypadku pierwotnego przemieszczenia towarów własnych do składu podstawa opodatkowania z tego tytułu nie występuje). Możliwa jest również sytuacja, iż po wprowadzeniu towarów własnych do składu VAT podatnik nie nabył żadnych usług bezpośrednio związanych z tymi towarami. W takim przypadku podstawa opodatkowania będzie równa zero (brak podstawy opodatkowania z uwagi na niewystąpienie transakcji podlegającej podatkowi od towarów i usług). Jeżeli natomiast podatnik po wprowadzeniu do składu VAT towarów własnych nie nabył usług bezpośrednio związanych z towarami, lecz dokonał dostawy wewnątrz składu VAT, to w takim przypadku podstawę opodatkowania ustala się zgodnie z punktem 2 omawianego artykułu.

Projektowany art. 138y ust. 1 nakłada na prowadzącego skład VAT obowiązek prowadzenia specjalnej ewidencji towarów objętych procedurą składu VAT. Zakres wymaganych danych został wskazany w ustępie 2.

Na mocy projektowanego ustępu 3 wpisy w ewidencji będą dokonywane na podstawie dokumentu potwierdzającego przyjęcie towaru do składu VAT (dokument ten wystawia również podmiot prowadzący skład VAT), z podziałem na towary należące do każdego podatnika korzystającego z danego składu VAT (ustęp 4). Ewidencja powinna być prowadzona co do zasady na bieżąco, jednak nie później niż w następnym dniu roboczym od wskazanego w przepisie zdarzenia (ustęp 5).

Projektowana w ustępie 6 regulacja obliguje każdego dokonującego dostawy towarów wewnątrz składu VAT do poinformowania podmiotu prowadzącego skład VAT o zmianie nabywcy tych towarów (udostępnienie np. kopii faktury lub podobnego dokumentu uznaje się za wystarczające).

Ewidencję udostępnia się na żądanie naczelnika urzędu skarbowego (ustęp 7) jak również przechowuje przez 5-letni okres od zakończenia roku, w którym dokonano wyprowadzenia towarów ze składu VAT (ustęp 8).

26) Wprowadzeniu zakazu wymiany pamięci fiskalnej w kasach rejestrujących z elektronicznym zapisem kopii - zmiana art. 145a ustawy o VAT (zmieniany ust. 5)

W projektowanym art. 145a nadaje się nowe brzmienie ust. 5 ustawy o VAT, gdzie ustanawia się rozwiązanie polegające na wprowadzeniu zakazu wymiany pamięci fiskalnej w kasach rejestrujących z elektronicznym zapisem kopii, celem stopniowej eliminacji używania kas tego typu na rzecz kas online (zarówno hardware'owych, jak i alternatywnych do nich).

Zakaz wymiany pamięci fiskalnych w kasach z elektronicznym zapisem kopii jest rozwiązaniem wprowadzanym na wzór już obowiązującego w odniesieniu do kas rejestrujących z papierowym zapisem kopii. Regulacja ta pozwala na sukcesywną eliminację kas starego typu, jako kas niespełniających norm nowoczesnych kas online, które nie posiadają funkcji przesyłu danych z kas do Centralnego Repozytorium Kas (CRK). Podatnicy, użytkownicy kasy z elektronicznym zapisem kopii, które z określonych powodów będą wymagały wymiany pamięci fiskalnej (np. uzupełnienie pamięci, awaria itp.), nie będą mogli dokonać wymiany tej pamięci, a tym samym nie będą mogli dalej używać takiej kasy.

27) Uaktualnienie brzmienia poz. 15 załącznika nr 3 do ustawy o VAT dotyczące środków odkażających objętych stawką obniżoną VAT w wysokości 8%

Obecnie obniżoną stawką VAT w wysokości 8% objęte są m.in. środki odkażające o właściwościach bakteriobójczych, grzybobójczych i wirusobójczych, mające zastosowanie wyłącznie w ochronie zdrowia, na które zostało wydane pozwolenie tymczasowe albo dokonany wpis do rejestru produktów biobójczych w rozumieniu ustawy z dnia 9 października 2015 r. o produktach biobójczych¹⁰ – poz. 15 załącznika nr 3 do ustawy o VAT.

Z uwagi na fakt, że przepisy ustawy z dnia 9 października 2015 r. o produktach biobójczych nie posługują się pojęciem rejestru produktów biobójczych, należałoby zmienić ww. brzmienie poz. 15 załącznika nr 3 do ustawy o VAT, tak by odpowiadało aktualnej nomenklaturze wynikającej z przepisów ustawy o produktach biobójczych i rozporządzenia unijnego 528/2012¹¹.

Zgodnie z art. 5 ustawy o produktach biobójczych udostępniane na rynku i stosowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej są produkty biobójcze, na które zostało wydane pozwolenie albo zezwolenie na handel równoległy albo pozwolenie na obrót.

W myśl art. 2 pkt 2 i 3 ustawy o produktach biobójczych pozwolenie oznacza pozwolenie w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. o rozporządzenia 528/2012, z wyłączeniem pozwolenia na obrót produktem biobójczym. Natomiast pozwolenie na obrót oznacza pozwolenie na udostępnianie na rynku i stosowanie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej produktu biobójczego, zgodnie z art. 89 ust. 2 rozporządzenia 528/2012, z wyłączeniem produktów biobójczych podlegających przepisom wskazanym w art. 2 ust. 2 i 5 rozporządzenia 528/2012.

W załączniku V rozporządzenia nr 528/2012 zostały zdefiniowane kategorie i grupy produktów biobójczych. Ww. załącznik wymienia następujące kategorie i grupy produktów biobójczych:

1. Środki dezynfekujące

Grupa 1: Higiena ludzi

¹⁰ Dz. U. z 2021 r. poz. 24.

¹¹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 528/2012 z dnia 22 maja 2012 r. w sprawie udostępniania na rynku i stosowania produktów biobójczych (Tekst mający znaczenie dla EOG) (Dz.U. L 167 z 27.6.2012, s. 1).

Ta grupa składa się z produktów biobójczych stosowanych do celów utrzymania higieny ludzi, stosowanych na skórze lub skórze głowy ludzi lub w kontakcie z taką skórą przede wszystkim w celu dezynfekcji skóry lub skóry głowy.

Grupa 2: Środki dezynfekcyjne lub glonobójcze nieprzeznaczone do bezpośredniego stosowania wobec ludzi ani zwierząt

Produkty stosowane do celów dezynfekcji powierzchni, materiałów, wyposażenia i mebli, które nie są stosowane w bezpośrednim kontakcie z żywnością ani paszami.

Zakresy zastosowania obejmują między innymi: baseny, akwaria, kąpieliska i innego rodzaju wody; systemy klimatyzacyjne; a także ściany i podłogi w obiektach prywatnych, publicznych i przemysłowych oraz w innych obiektach wykorzystywanych w działalności zawodowej.

Produkty stosowane do celów dezynfekcji powietrza, wody nieprzeznaczonej do spożycia przez ludzi lub zwierzęta, toalet chemicznych, ścieków, odpadów szpitalnych oraz gleby.

Produkty stosowane jako środki glonobójcze w basenach kąpielowych, akwariach i innych wodach lub do konserwacji zaatakowanych materiałów budowlanych.

Produkty przeznaczone do zastosowania w wyrobach włókienniczych, tkaninach, maskach, farbach i innych artykułach lub materiałach do celów wytwarzania wyrobów poddanych działaniu produktów biobójczych, posiadających właściwości dezynfekcyjne.

Grupa 3: Higiena weterynaryjna

Produkty stosowane do celów utrzymania higieny weterynaryjnej, takie jak środki dezynfekcyjne, mydła dezynfekcyjne, produkty do higieny ciała lub paszczy lub produkty przeciwdrobnoustrojowe.

Produkty stosowane do celów dezynfekcji materiałów i powierzchni mających związek z pobytem lub transportem zwierząt.

Grupa 4: Dziedzina żywności i pasz

Produkty stosowane do dezynfekcji urządzeń, kontenerów, przyborów kuchennych, powierzchni i rurociągów związanych z procesem produkcji, transportu, przechowywania i spożycia żywności lub pasz (włącznie z wodą pitną) przeznaczonych dla ludzi i zwierząt.

Produkty stosowane do celów umieszczania w materiałach, które mogą mieć kontakt z żywnością.

Grupa 5: Woda przeznaczona do spożycia

Produkty stosowane do dezynfekcji wody przeznaczonej do spożycia dla ludzi i zwierząt.

2. Produkty konserwujące

Grupa 6: Środki do konserwacji produktów podczas przechowywania

Grupa 7: Środki do konserwacji błon

Grupa 8: Środki stosowane do konserwacji drewna

Grupa 9: Produkty stosowane do konserwacji włókien, skóry, gumy i materiałów polimerowych

Grupa 10: Środki konserwujące do materiałów budowlanych

Grupa 11: Środki do konserwacji płynów chłodzących i stosowane w procesach technologicznych

Grupa 12: Slimicydy (produkty zapobiegające powstawaniu śluzu)

Grupa 13: Środki konserwujące do płynów stosowanych przy obróbce lub cięciu

3. Zwalczanie szkodników

Grupa 14: Rodentycydy

Grupa 15: Awicydy

Grupa 16: Środki mięczakobójcze, robakobójcze i produkty do zwalczania innych bezkręgowców

Grupa 17: Pisycydy

Grupa 18: Insektycydy, akarycydy i produkty stosowane do zwalczania innych stawonogów

Grupa 19: Repelenty i atraktanty

Grupa 20: Produkty do zwalczania innych kręgowców

4. Inne produkty biobójcze

Grupa 21: Produkty przeciwporostowe

Grupa 22: Płyny do balsamowania i preparowania

Biorąc pod uwagę, że zarówno pozwolenie na obrót wydane na podstawie przepisów ustawy o produktach biobójczych, jak i pozwolenia wydawane na podstawie przepisów rozporządzenia nr 528/2012 dotyczą rejestracji produktów biobójczych, a nie „środków odkażających” proponuje się zastąpienie użytego dotychczas w poz. 15 załącznika nr 3 do ustawy o VAT tego pojęcia zwrotem „środki dezynfekujące” jako jednej z kategorii produktów biobójczych.

Zmiana ma charakter dostosowujący, jej celem nie jest zmiana zakresu stosowania stawki obniżonej dla tego rodzaju towarów.

28) Zmiana sposobu klasyfikowania towarów wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT z Polskiej Klasyfikacji Towarów i Usług (PKWiU) na rzecz Nomenklatury Scalonej (CN)

W załączniku nr 15 do ustawy, który określa zakres towarów i usług, do których ma zastosowanie mechanizm podzielonej płatności proponuje się odejście od klasyfikowania towarów według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) na rzecz Nomenklatury Scalonej (CN). Zmiana klasyfikacji dotyczy wyłącznie towarów wymienionych w tym załączniku. Usługi, tak jak dotychczas, będą klasyfikowane według PKWiU. Należy bowiem wskazać, że Nomenklatura Scalona to usystematyzowana klasyfikacja obejmująca wyłącznie towary.

Założeniem było, aby dotychczasowy zakres załącznika nr 15, mimo zmiany rodzaju klasyfikacji, został co do zasady zachowany. Niemniej jednak mogą zdarzyć się przypadki, że z uwagi na różne zasady tych dwóch klasyfikacji w bardzo małym zakresie może pojawić się pewne rozszerzenie zakresu tego mechanizmu. Będą to z reguły drobne różnice i z punktu widzenia jasności i czytelności jego zakresu – pożądane.

Przykładowo poz. 52 proponowanego załącznika dotyczy części nadających się do stosowania wyłącznie lub głównie do silników objętych CN 8407 lub 8408. W tym przypadku CN 8409 99 odwołuje się do dwóch symboli PKWiU, tj. 28.11.42.0 *Części do pozostałych silników, gdzie indziej niesklasyfikowanych* oraz do 30.91.20.0 *Części i akcesoria do motocykli i przyczep motocyklowych bocznych*. W związku z tym w zakresie, w jakim CN odwołuje się do PKWiU 28.11.42.0 dochodzi do rozszerzenia zakresu omawianego mechanizmu, ponieważ obecny załącznik nr 15 nie wymienia towarów należących do tego grupowania PKWiU.

W zakresie poz. 74 proponowanego załącznika nr 15 wyjaśnić należy, że dla jasności proponuje się ogólne wskazanie, że obejmuje ona „*Odpady, złom i surowce wtórne, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone*” bez powoływania kodów CN. Tego typu wyroby są bowiem „porozrzucane” po różnych kodach CN i powołanie ich wszystkich skutkowałoby tym, że załącznik stałby się bardzo obszerny i trudny do weryfikacji.

Analogiczna sytuacja dotyczy części i akcesoriów do pojazdów silnikowych – poz. 76 proponowanego załącznika. W tym przypadku z uwagi na znaczącą liczbę kodów CN zawierającą te części, bardziej czytelne będzie opisowe wskazanie zakresu, bez powoływania dziesiątek konkretnych kodów.

Z uwagi na ogólne zapisy zaproponowane w poz. 74 i 76 mogą zdarzyć się sytuacje, że dojdzie do rozszerzenia zakresu stosowania obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności. Niemniej jednak dla jasności stosowania przepisów proponuje się opisowe określenie jego zakresu.

W zakresie usług wymienionych w proponowanym załączniku zmiany polegają głównie na agregacji niektórych pozycji. Zaproponowane połączenie nie powoduje żadnych zmian co do zakresu zagregowanych usług. Niektóre symbole PKWiU zostały bowiem wskazane bardziej ogólnie. Przykładowo obecny załącznik nr 15 wskazywał wszystkie usługi klasyfikowane do PKWiU 43 czyli enumeratywnie wymieniał wszystkie roboty, które klasyfikowane są jako „*Roboty budowlane specjalistyczne*”. W projektowanym załączniku proponuje się zatem wskazanie ogólnie całego działu 43.

Taki sam schemat zastosowano wobec projektowanych poz. 82, 83 czy też 85. Tak jak już wskazano powyżej taka agregacja nie pociąga za sobą żadnych zmian co do ram stosowania mechanizmu podzielonej płatności w zakresie robót objętych tymi pozycjami.

W projektowanym załączniku nr 15 odstąpiono natomiast od wskazywania sprzedaży detalicznej oraz hurtowej (obecne pozycje 145-150). Proponuje się, aby bez względu na rodzaj prowadzonej działalności (producent, handlowiec, sprzedawca detaliczny) oferowany towar był, z punktu widzenia podatku VAT, traktowany w taki sam sposób. Zatem po usunięciu z załącznika 15 pozycji odnoszących się do sprzedaży detalicznej oraz hurtowej (dotychczasowe pozycje od 145 do 150) zakres wskazany w tych pozycjach będzie mieścił się, z uwagi na przejście na Nomenklaturę Scaloną, w pozycjach dotyczących towarów czyli części i akcesoriów do pojazdów. Takie podejście wyeliminuje różnice w stosowaniu przepisów, które wynikały ze specyfiki PKWiU.

29) Zmiany w zakresie instytucji uchylenia NIP (art. 8c ust. 4 i 5, ust. 8d ustawy o NIP)

Wprowadzane zmiany w zakresie instytucji uchylenia NIP są bezpośrednim pokłosiem kontroli Najwyższej Izby Kontroli nr P/23/068 Nadzór naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych nad prawidłowością rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych oraz zawartych w informacjach o wynikach kontroli (LLU.430.001.2024) uwag i wniosków:

„Podjęcie działań legislacyjnych zmierzających do wprowadzenia zmian do ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników poprzez uzupełnienie zapisów o możliwości uchylania z urzędu NIP, jeżeli podatnik nie istnieje lub mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem, lub podane dane identyfikacyjne okażą się niezgodne z prawdą, lub podatnik albo jego pełnomocnik nie stawia się na wezwania organu podatkowego (...).

„Objęcie nadzorem działań NUS w zakresie egzekwowania od podatników brakujących zeznań CIT-8 oraz zgłoszeń NIP-8, a także uchylania NIP (...).”

Wprowadzane zmiany dotyczą:

- odejścia od konieczności wydawania decyzji o uchyleniu NIP na rzecz czynności materialno-technicznej,
- rozszerzenia katalogu podstaw uchylenia NIP,
- rozszerzenia katalogu podstaw przywrócenia NIP.

Na wstępie zauważyć należy, że instytucja uchylenia NIP pełni jedynie funkcję informacyjną dla pozostałych uczestników obrotu gospodarczego. Uchylenie NIP nie wpływa bezpośrednio na prowadzenie działalności gospodarczej przez podmiot oraz bezpośrednio nie skutkuje negatywnymi konsekwencjami.

Jak jednak wskazuje praktyka, uczestnicy obrotu gospodarczego zwracają uwagę na fakt, że ich potencjalny kontrahent wypełnił przesłanki do uchylenia NIP. Konsekwencją uchylenia NIP jest informacja dla pozostałych uczestników obrotu gospodarczego, że dany podatnik nie dopełnił obowiązków względem organu rejestrowego lub urzędu skarbowego.

Jak zauważyła NIK w swoim wystąpieniu pokontrolnym, obecnie funkcjonująca przesłanka dotycząca podstawy uchylenia NIP (posługiwanie się przez podatnika fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej) jest niewystarczająca dla skutecznej realizacji celu instytucji uchylenia NIP.

Zasadnym jest w takim razie próba rozszerzenia katalogu podstaw do uchylenia NIP, a w konsekwencji do przywrócenia NIP.

Zasadnym jest także odstąpienie od konieczności wydawania przez naczelnika urzędu skarbowego decyzji o uchyleniu NIP na rzecz wykonania czynności materialno-technicznej, bez konieczności zawiadamiania o tym podatnika. Jak już wspomniano wcześniej – uchylenie NIP pełni jedynie funkcję informacyjną i nie decyduje w żadnym stopniu o prawach i obowiązkach podatnika. Rozszerzenie przesłanek dotyczących uchylenia NIP oraz pozostawienie konieczności wydawania decyzji w tym zakresie spowodowałoby również istotne zwiększenie nakładu pracy naczelników urzędów skarbowych. Zauważyć należy, że prawa strony do wyrażenia ewentualnego sprzeciwu w zakresie uchylenia NIP są zabezpieczone poprzez możliwość wniesienia skargi na czynność organu podatkowego w oparciu o przepisy ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 935 z późn. zm.).

W obecnym stanie prawnym podmiot dokonujący wpisu do KRS jest zobligowany do dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających w terminie 21 dni od dnia dokonania wpisu podmiotu do Krajowego Rejestru Sądowego. W zgłoszeniu tym podmiot podaje dane niezbędne dla Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), Głównego Urzędu Statystycznego i Zakładu Ubezpieczeń Społecznych.

Dane uzupełniające, do których zgłoszenia, w obecnym stanie prawnym, zobligowany jest podatnik, to: skrócona nazwa (firma), wykaz rachunków bankowych lub imiennych rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, z wyjątkiem rachunku VAT w rozumieniu art. 2 pkt 37 ustawy o VAT, adresy miejsc prowadzenia działalności, dane prowadzącego dokumentację rachunkową, w tym jego NIP, adres miejsca przechowywania dokumentacji rachunkowej, dane kontaktowe, a w przypadku osobowych spółek handlowych i podmiotów podlegających wpisowi do rejestru przedsiębiorców na zasadach określonych dla spółek osobowych – dane dotyczące poszczególnych wspólników, w tym ich identyfikatory podatkowe.

Brak zgłoszenia w zakresie danych uzupełniających może utrudniać KAS kontakt z podmiotem, prowadzenie postępowań podatkowych, dokonywanie czynności sprawdzających, analitycznych czy egzekucyjnych.

Obecnie Krajowa Administracja Skarbowa dokonuje szeregu czasochłonnych oraz pracochłonnych czynności w celu wyegzekwowania brakującego zgłoszenia NIP-8.

Na 30.06.2023 r. (dane z raportu NIK) zgłoszeń w zakresie danych uzupełniających nie dokonało ok. 59 tys. podmiotów. Przy czym należy pamiętać, że liczba podmiotów bez danych uzupełniających jest bardzo zmienna i uzależniona od dokonywanych rejestracji. W celu wyegzekwowania zgłoszenia naczelnicy urzędów skarbowych dokonują kilkukrotnych wezwań podmiotów, co w przypadku brakujących 59 tys. zgłoszeń może stanowić znaczne koszty dla budżetu.

Wezwanie pisemne to nie jedyne czynności wykonywane przez urzędy skarbowe - są także wezwania telefoniczne, czynności sprawdzające, weryfikacje adresu siedziby itp.

Podjęmowano także próby przymuszenia, poprzez kierowanie wniosku o ukaranie w trybie Kodeksu karnego skarbowego. Kierowano wnioski o wykreślenie danych adresowych z KRS. W wielu przypadkach z powodu braku zarządu prowadzenie postępowania w sprawie uchylenia NIP nie jest zasadne ekonomicznie ze względu na zbyt wysokie koszty powoływania kuratora do tych czynności.

W projekcie przewidziano również rozszerzenie katalogu podstawy do uchylenia NIP o konstrukcje znane już z ustawy o VAT, tj. brak kontaktu z podatnikiem lub jego pełnomocnikiem oraz niestawianie się na wezwania organu podatkowego.

W trosce o prawidłowe funkcjonowanie podmiotów w obrocie gospodarczym, bezpieczeństwo w dokonywaniu transakcji oraz zawierania kontraktów z rzetelnymi podmiotami zasadne jest dokonanie uchylenia NIP podmiotom, które unikają lub nie wywiązują się z obowiązków podatkowych. Informacja o uchylonym NIP obecnie trafia automatycznie do KRS lub CEIDG i prezentowana jest w systemie wszystkim zainteresowanym, umożliwiając weryfikację podmiotu przez kontrahentów.

Nowy katalog podstaw przywrócenia uchylonego NIP umożliwi również szybką ścieżkę przywrócenia NIP, jeśli wpisany do KRS podmiot dokona zgłoszenia identyfikacyjnego (jeżeli podstawą uchylenia NIP było niedokonanie zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających). Ponadto jeżeli podstawą do uchylenia NIP był brak kontaktu z podatnikiem lub pełnomocnikiem albo niestawianie się na wezwania organu podatkowego to przewidziano tryb wnioskowy przywrócenia uchylonego NIP, jeżeli naczelnik urzędu skarbowego stwierdzi ustanie przesłanek uzasadniających uchylenie NIP.

W przypadku gdy podstawą do uchylenia NIP było posługiwanie się przez podatnika fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi, przesłanka pozostaje bez zmian, tj. zmiana danych adresowych w odpowiednim rejestrze lub ewidencji bądź udowodnienie przez podatnika, że dane adresowe nie są fałszywe lub fikcyjne.

30) Zmiany porządkujące i redakcyjne w ustawie o NIP

Art. 9 ust. 1d

Zmiana w art. 9 ust. 1d polegająca na wykreśleniu zwrotu „inny dokument związany z obowiązkiem podatkowym” związana jest z jego faktycznym brakiem aktualnego zastosowania. Dodatkowo sam zwrot może powodować pewne wątpliwości interpretacyjne a praktyka jego stosowania nie jest jednolita w organach podatkowych. W związku z tym zdecydowano się wykreślić ten zwrot z przepisu a tym samym pozostawić jedynie możliwość aktualizacji adresu miejsca zamieszkania na dedykowanym formularzu bądź w składanej deklaracji.

Art. 14 ust. 4

Zmiana w art. 14 ust. 4 dotyczy rozszerzenia katalogu danych przekazywanych przez ministra właściwego do spraw informatyzacji po zarejestrowaniu osoby fizycznej w rejestrze PESEL do CRP KEP o rodzaj, serię i numer dokumentu tożsamości.

W obecnym stanie prawnym dane te są przekazywane dopiero po zaewidencjonowaniu osoby fizycznej objętej rejestrem PESEL w CRP KEP w oparciu o przepis ust. 5. Wieloletnia praktyka oraz znaczny napływ osób zza granicy pokazała, że przekazywanie danych dotyczących dokumentów tożsamości dopiero po zaewidencjonowaniu osoby fizycznej objętej rejestrem PESEL w CRP KEP jest niewystarczające. Powszechnie jest, że osoba fizyczna uzyskująca dochody w Polsce jako nierezydent podatkowy po pewnym czasie uzyskuje numer PESEL, natomiast dokumenty składane przez płatnika nie zawierają tego numeru – zazwyczaj z tego powodu, że pracownik nie informuje pracodawcy o pozyskaniu numeru PESEL. Dokumenty składane przez płatników zawierają w wielu przypadkach wyłącznie rodzaj, numer i serię dokumentu tożsamości. Z uwagi na brak dostępu do danych dotyczących dokumentów tożsamości już w momencie zarejestrowania osoby fizycznej w rejestrze PESEL nie ma możliwości powiązania danej osoby z osobą w rejestrze PESEL, stąd też niemożliwe jest np. wygenerowanie poprawnego zeznania podatkowego dla takiej osoby. Nie bez znaczenia jest również to, że osoby, które samodzielnie składają zeznania podatkowe, prawidłowo posługując się nadanym im numerem PESEL, są ewidencjonowane w CRP KEP a następnie po uzyskaniu z tego rejestru danych dotyczących dokumentu tożsamości, w wyniku przeprowadzonych czynności analitycznych, stwierdza się występowanie duplikatów w CRP KEP. Duplikaty danych muszą być następnie łączone co powoduje znaczne nakłady czasu oraz środków.

Art. 22

Zmiana dotyczy zastąpienia zapisu „Minister Finansów” zapisem zgodnym z ustawą z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (Dz. U. z 2025 r. poz. 1275), tj. minister właściwy do spraw finansów publicznych.

Przepis przejściowy – art. 5 projektu ustawy:

W związku ze zmianami klasyfikacji wprowadzonymi w załączniku nr 15 proponuje się (w art. 4 projektu) uregulowanie zasad dotyczących stosowania załącznika 15 do czynności, które miały miejsce przed wejściem w życie niniejszej ustawy, a których skutki wystąpią już po wejściu w życie niniejszej ustawy.

Proponuje się, aby do dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, dla których faktura została wystawiona po wejściu w życie projektowanej ustawy, zastosowanie miały dotychczasowe zasady dotyczące stosowania MPP. Ponadto na dotychczasowych zasadach będą traktowane dostawy towarów lub świadczenie usług dokonane po wejściu w życie niniejszej ustawy, dla których wystawiono fakturę przed wejściem w życie projektowanej ustawy.

Termin wejścia w życie ustawy (art. 6 projektu ustawy)

W art. 5 projektu określono termin wejścia w życie przepisów ustawy. Zgodnie z nim ustawa wchodzi w życie z dniem **1 lipca 2026 r.**, z wyjątkiem przepisów:

- związanych z koniecznością przygotowania się uczestników obrotu gospodarczego do nowelizacji w zakresie zmian w instytucji uchylenia NIP, które wejdą w życie **od 1 stycznia 2027 r.**
- zmieniających sposób obliczania obrotu podatnika dla potrzeb stosowania zwolnienia podmiotowego w VAT, które wejdą w życie **od 1 stycznia 2027 r.**

- wprowadzających instytucję tzw. składu VAT, które wejdą w życie **od 1 stycznia 2027 r.**
- likwidujących obowiązek zapłaty VAT w ciągu 14 dni od wewnątrzwspólnotowego nabycia środka transportu, które wejdą w życie **od 1 stycznia 2027 r.**
- wprowadzających obowiązki związane z utylizacją kas rejestrujących oraz serwisowaniem kas wirtualnych, które wejdą w życie **od 1 stycznia 2027 r.**
- wprowadzających zakaz wymiany pamięci fiskalnej w kasach rejestrujących z elektronicznym zapisem kopii, które wejdą w życie **od 1 lipca 2027 r.**
- mających na celu umożliwienie samodzielnego i dobrowolnego zadeklarowania przez podróżnego wywozu towarów ujętych w dokumencie elektronicznym TAX FREE z wykorzystaniem udostępnionych przez Krajową Administrację Skarbową (KAS) narzędzi teleinformatycznych, zwanych dalej: „e-Odprawą TAX FREE”, które wejdą w życie **od 1 lipca 2028 r.**

Ocena przewidywanego wpływu projektowanej regulacji na działalność mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców

Projektowane zmiany mają różny charakter i zakres oddziaływania, dlatego trudno jednoznacznie ocenić ich wpływ na działalność mikro-, małych i średnich przedsiębiorców.

Wprowadzane zaś rozwiązania związane z uproszczeniem prawa oraz usunięciem niektórych zbędnych obecnie, a uciążliwych dla podatników, obowiązków (np. ułatwienia w formalnościach związanych z VAT-R i VAT-Z) ułatwi prowadzenie działalności gospodarczej.

Natomiast rozwiązania mające na celu uszczelnienie systemu podatkowego, a tym samym ograniczenie nieprawidłowości w rozliczaniu podatku VAT przyczynią się do poprawy warunków prowadzenia działalności gospodarczej i poprawy pozycji konkurencyjnej uczciwych przedsiębiorstw. Rozwiązania te pozwolą na ograniczenie nieuprawnionej przewagi, jaką podmioty dopuszczające się oszustw podatkowych osiągały dotychczas nad uczciwymi podatnikami VAT.

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248 z późn. zm.) oraz § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2024 r. poz. 806), z chwilą przekazania do uzgodnień członkom Rady Ministrów, projekt ustawy został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

Projekt ustawy jest zgodny z prawem Unii Europejskiej.

Projekt ustawy nie wymaga przedstawienia właściwym instytucjom i organom Unii Europejskiej, w tym Europejskiemu Bankowi Centralnemu, w celu uzyskania opinii, dokonania konsultacji albo uzgodnienia.

Projektowana ustawa nie podlega notyfikacji, zgodnie z trybem określonym w przepisach rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. Nr 239, poz. 2039, z późn. zm.).