

VAT 2015

Z OMÓWIENIEM ZMIAN
PRZEZ EKSPERTÓW

EY

Building a better
working world

POD REDAKCJĄ
DOROTY POKROP



OFICYNA
PRAWA
POLSKIEGO

BIBLIOTEKA FINANSOWO-KSIĘGOWA

VAT 2015

**z omówieniem zmian
przez ekspertów**

EY

Redaktor prowadzący

Rafał Kuciński

Teksty ujednolicone opracował

Rafał Kuciński

Wydawca

Norbert Pawlikowski

Korekta

Zespół

ISBN: 978-83-269-3583-1

Copyright © by Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

ul. Łotewska 9a, 03-918 Warszawa, tel. 22 518 29 29, faks 22 617 60 10

DTP: Studio Raster

Druk: Miller Druk sp. z o.o.

Książka „VAT 2015 z omówieniem zmian przez ekspertów EY” chroniona jest prawem autorskim. Przedruk materiałów opublikowanych w książce bez zgody wydawcy jest zabroniony. Zakaz nie dotyczy cytowania publikacji z powołaniem się na źródło. Informujemy, że Państwa dane osobowe będą przetwarzane przez Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie przy ul. Łotewskiej 9a w celu realizacji niniejszego zamówienia oraz do celów marketingowych – przesyłania materiałów promocyjnych dotyczących innych produktów i usług. Mają Państwo prawo do wglądu oraz poprawiania swoich danych, a także do wyrażenia sprzeciwu wobec ich przetwarzania do celów promocyjnych. Podanie danych jest dobrowolne. Zapewniamy, że Państwa dane nie będą przekazywane bez Państwa wiedzy i zgody innym podmiotom.

Spis treści

Komentarz ekspertów

Wstęp	5
Rozdział I. Zmiana zasad rozliczania VAT od usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych	7
Rozdział II. Rozszerzenie zakresu dostaw objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia	12
Rozdział III. Odliczanie VAT w sytuacji wykonywania czynności nieobjętych zakresem VAT – tzw. prewspółczynnik	16
Rozdział IV. Modyfikacje w zakresie kaucji gwarancyjnej wyłączającej solidarną odpowiedzialność w VAT	20
Rozdział V. Samochody osobowe a VAT w latach 2014–2015	21

Akty prawne

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity: Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054; zmiany: Dz.U. z 2011 r. nr 64, poz. 332; nr 134, poz. 780; Dz.U. z 2012 r. poz. 1342, poz. 1448, poz. 1529, poz. 1530; Dz.U. z 2013 r. poz. 35, poz. 1027, poz. 1608; Dz.U. z 2014 r. poz. 312, poz. 1171, poz. 1662)	27
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz.U. z 31 grudnia 2013 r. poz. 1719)	141
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U. z 31 grudnia 2013 r. poz. 1722 ze zm.)	146
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 2013 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz.U. z 9 grudnia 2013 r. poz. 1485)	153
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. z 15 marca 2013 r. poz. 363)	155
Rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 27 sierpnia 2013 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące (Dz.U. z 16 września 2013 r. poz. 1076)	168
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. z 7 listopada 2014 r. poz. 1544)	185
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 marca 2014 r. w sprawie pojazdów samochodowych uznawanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika (Dz.U. z 28 marca 2014 r. poz. 407).....	190
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 maja 2014 r. w sprawie przypadków, w których nie stosuje się warunku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu (Dz.U. z 30 maja 2014 r. poz. 709)	191
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 2014 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz.U. z 22 grudnia 2014 r. poz. 1860).....	192
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2014 r. w sprawie wniosków o zwrot podatku od wartości dodanej naliczonego w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej (Dz.U. z 16 grudnia 2014 r. poz. 1803)	201
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 listopada 2014 r. w sprawie określenia podatników niemających obowiązku składania zgłoszenia rejestracyjnego (Dz.U. z 20 listopada 2014 r. poz. 1624)	203
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2013 r. w sprawie miejsca świadczenia usług oraz zwrotu kwoty podatku naliczonego jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów lub usług (Dz.U. z 30 grudnia 2013 r. poz. 1656)	204
Projekt rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 listopada 2014 r. w sprawie wzoru informacji podsumowującej w obrocie krajowym	208

WSTĘP



Dorota Pokrop
*dyrektor w Dziale Doradztwa
Podatkowego EY w Zespole
Podatków Pośrednich*

Najnowsze zmiany w VAT przewidziane na 2015 rok idą generalnie w dwóch kierunkach. Z jednej strony dotyczą dostosowania od 1 stycznia 2015 r. polskich regulacji do zmieniających się przepisów unijnych w zakresie określania miejsca opodatkowania usług telekomunikacyjnych, elektronicznych i nadawczych. Z drugiej strony polski ustawodawca szykuje już pakiet kolejnych, tym razem lokalnych zmian, z których wiele ma na celu zapobieganie nadużyciom i wyłudzeniom podatku. Wejdą one w życie najprawdopodobniej częściowo od 1 kwietnia 2015 r., częściowo od 1 stycznia 2016 r. Jednak z uwagi na swoją skalę mogą wymagać od podmiotów nimi dotkniętych pewnych istotnych dostosowań, którymi trzeba będzie zająć się już wkrótce.

W tym komentarzu omawiamy zmiany najważniejsze. Trzeba jednak zwrócić uwagę, że o ile zmiany wchodzące w życie od 1 stycznia 2015 r. były znane i przesądzone już od pewnego czasu, o tyle te nadchodzące wciąż są dyskutowane. A zatem w odniesieniu do przepisów, których wejście jest planowane w trakcie 2015 roku lub później, podatnicy mogą na razie opierać swoje analizy wyłącznie na projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy Prawo zamówień publicznych. Z uwagi na jego nieostateczny kształt, pewne kwestie mogą ulec jeszcze zmianie (np. doprecyzowaniu). Jednak obszary, na których obecnie skupia się polski ustawodawca, i generalny kierunek zmian są już zidentyfikowane i o nich również będzie mowa w tej publikacji.

Zmiana miejsca opodatkowania usług (przepisy obowiązujące od 1 stycznia 2015 r.)

Z dniem 1 stycznia 2015 r. wprowadzone zostały nowe zasady ustalania miejsca opodatkowania dla usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych. Obecnie podatek od tego typu usług jest płacony zawsze w kraju, w którym ma siedzibę lub adres zamieszkania nabywca. Zniknęła więc zasada obowiązująca do końca 2014 roku, zgodnie z którą takie usługi (o ile świadczone są dla nabywców niebędących podatnikami, ale mających siedzibę lub adres na terenie UE) były opodatkowane według adresu siedziby podmiotu świadczącego. Wprowadzone modyfikacje oznaczają więc, że VAT według nowych reguł musi być płacony w każdym kraju UE, z którego pochodzą nabywcy. Stąd też zaistniała potrzeba uproszczenia rozliczeń oraz wprowadzenia tzw. *mini one stop shop* (czyli małego punktu kompleksowej obsługi). System ten daje podatnikom możliwość rozliczania VAT z wielu krajów poprzez „jedno okienko”, czyli poprzez urząd skarbowy z kraju siedziby podmiotu wykonującego usługę.

Kasy fiskalne (przepisy obowiązujące od 1 stycznia 2015 r.)

Jak prawie co roku minister finansów zmienił rozporządzenie dotyczące katalogu czynności, których wykonywanie wymaga prowadzenia ewidencji za pomocą kas fiskalnych. Powoli, ale systematycznie znikają pewne zwolnienia (np. dla warsztatów samochodowych, lekarzy i stomatologów czy prawników). Pojawiają się również zmiany racjonalizatorskie. Do takich należy przykładowo wyłączenie z limitu obrotów, poniżej których fiskalizacja nie jest wymagana – sprzedaży nieruchomości, środków trwałych czy wartości niematerialnych, które uwzględniane dotychczas powodowały często konieczność nabycia kasy fiskalnej tylko w związku z tymi pojedynczymi transakcjami.

Odwrócone obciążenie dla elektroniki i złota (planowane wejście w życie 1 kwietnia 2015 r.)

Z uwagi na identyfikację kolejnego znacznego obszaru szczególnie narażonego na wyłudzenia zwrotów VAT, minister finansów zdecydował się istotnie rozszerzyć katalog towarów, do których w obrocie krajowym ma mieć zastosowanie odwrotne obciążenie – czyli konieczność rozliczenia VAT przez nabywcę będącego podatnikiem. Dotyczy to szeroko rozumianego sprzętu elektronicznego (np. komputerów, laptopów, konsoli do gier, telefonów komórkowych i smartfonów) oraz złota. Jednocześnie wprowadzony będzie obowiązek raportowania o takich transakcjach w informacji podsumowującej. Zmiana ta ma szansę odnieść oczekiwany skutek w zakresie ograniczenia pola działania nieuczciwych podmiotów. Jednak z pewnością przysporzy sporo kłopotu uczciwym przedsiębiorcom, którzy będą musieli do niej dostosować swoje procedury weryfikacji kontrahentów, faktury, umowy z klientami czy nawet cenniki i ceny na półkach. Pytanie, czy nawet przy pełnej staranności uda im się uniknąć przypadków podszywania się przez osoby fizyczne pod podatników, w celu zakupu towaru bez VAT, a więc 23% tańszego – pozostaje otwarte.

Kaucja gwarancyjna (planowane wejście w życie 1 kwietnia 2015 r.)

Planowane jest podwyższenie kwoty kaucji gwarancyjnej dla obrotu paliwami. Ma to związek z tym, że dotychczasowe kwoty kaucji (20 tys. zł – 1 mln zł) zostały w praktyce uznane za zbyt małe, dla powstrzymania oszustów (tym bardziej patrząc na skalę oszustw VAT w branży paliwowej). Kwota kaucji wzrośnie zatem od 3 mln do 10 mln zł. Podatnicy

będą mieli natomiast możliwość ubiegania się o odsetki od wpłaconej kaucji. Przynajmniej więc część straty finansowej, jaką ponoszą poprzez zamrożenie środków przeznaczonych na kaucję, zostanie im zrekompensowana.

Odliczanie VAT od wydatków częściowo niezwiązanych z działalnością gospodarczą – tzw. prewspółczynnik (planowane wejście w życie 1 stycznia 2016 r.)

Duża zmiana w przepisach vatowskich zakładana jest od 1 stycznia 2016 roku (choć początkowo mowa była o 1 stycznia lub 1 kwietnia 2015 r.). Takie przesunięcie terminu to już efekt dyskusji z ministerstwem finansów o konieczności dłuższego *vacatio legis* dla tych przepisów, gdyż skutki nowych regulacji mogą być znaczne i dotknąć szeroki krąg podmiotów. W szczególności obejmą one osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą oraz jednostki samorządu terytorialnego. Chodzi mianowicie o sposób rozliczania podatku naliczonego, jeżeli dany zakup jest wykorzystywany jednocześnie zarówno na potrzeby działalności gospodarczej, jak i dla innych potrzeb.

Można w pewnym uproszczeniu powiedzieć, że dotyczy to zakupów związanych częściowo z czynnościami pozostającymi poza zakresem VAT. Podatnicy dokonujący takich nabyć będą musieli określić (czyli wyliczyć prewspółczynnik), w jakim stopniu zakup ten służy działalności gospodarczej i tylko w takim zakresie będzie im przysługiwało prawo do odliczenia VAT. Podobny przepis funkcjonuje już dziś (od 2011 roku), ale wyłącznie w odniesieniu do nabycia, wytworzenia lub modernizacji nieruchomości. Natomiast od 2016 roku będzie on dotyczył wszystkich zakupów.

Zdecydowanie konieczne jest dobre przygotowanie się podatników do nowej rzeczywistości – w tym określenie, czy wykonywane przez nich czynności mogą wiązać się z koniecznością wyliczenia prewspółczynnika, a jeśli tak – to jaka jest najbardziej adekwatna metoda i jakie wydatki nią rozliczać. Dobrze więc, że jest jeszcze sporo czasu na te przygotowania, z którymi z pewnością nie należy czekać do ostatniej chwili.

Samochody i paliwo (przepisy obowiązujące od 1 kwietnia 2014 r. oraz od 1 lipca 2015 r.)

W tym komentarzu zdecydowaliśmy się również na omówienie kwestii samochodów oraz wydatków eksploatacyjnych, gdzie – choć zmiany weszły w życie już jakiś czas temu – wciąż pojawia się wiele pytań i wątpliwości. Ustawodawca ograniczył odliczenie VAT do 50% od samochodów osobowych oraz wszystkich wydatków eksploatacyjnych, natomiast 50% odliczenia od paliwa pojawi się dopiero 1 lipca 2015 roku. Tylko ci podatnicy, którzy używają samochodów wyłącznie na potrzeby działalności gospodarczej i są w stanie spełnić wszystkie wymogi formalne, aby to udowodnić – mogą korzystać z pełnego odliczenia VAT. Inni wciąż mają wątpliwości, które wydatki to utrzymanie samochodu, a które koszty ogólne prowadzenia działalności itd. Stąd w naszym opracowaniu prezentujemy przykłady interpretacji podatkowych w wybranych obszarach, ilustrujące kształtującą się praktykę podatkową. Warto zaznaczyć także, że jest ona bardzo profiskalna i częstokroć – w naszej ocenie – nie słuszna. Jeśli więc pojawiają się sytuacje, w których podatnikom ograniczane są ich prawa, to warto się im bliżej przyjrzeć. Być może na drodze sądowej uda się uzyskać potwierdzenie swoich racji.

Zmiana zasad rozliczania VAT od usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych



Piotr Marchlewski
*doświadczony konsultant
w Dziale Doradztwa
Podatkowego EY w Zespole
Podatków Pośrednich*



Tomasz Dziadura
*doświadczony konsultant
w Dziale Doradztwa
Podatkowego EY w Zespole
Podatków Pośrednich*

Od 1 stycznia 2015 r. weszły w życie znaczące zmiany w zakresie opodatkowania usług telekomunikacyjnych, nadawczych oraz elektronicznych świadczonych na rzecz ostatecznych konsumentów niebędących podatnikami. Pewien problem mogą napotkać osoby poszukujące całości tych zmian w jednym akcie prawnym. Zmiany te zostały bowiem rozproszone po kilku aktach. Najważniejsze z nich zostały ujęte w rozporządzeniu wykonawczym Rady (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (dalej: rozporządzenie), zmienionym rozporządzeniem wykonawczym Rady (UE) nr 1042/2013 z 7 października 2013 r., oraz w ustawie z 25 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2014 r. poz. 1171).

Rozbicie to wynika z faktu, że rozporządzenia Rady UE są bezpośrednio stosowane. Oznacza to, że nie ma potrzeby ich implementacji (wprowadzenia) do krajowego porządku prawnego. Z kolei zmiany uchwalone w ustawie o VAT są efektem dostosowania polskich przepisów do regulacji dyrektywy VAT.

Mając na uwadze skalę i charakter zmian, Komisja Europejska opublikowała 3 kwietnia 2014 r. wyjaśnienia dotyczące zmian w zakresie miejsca świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych oraz elektronicznych, wchodzących w życie w 2015 roku (dalej: wyjaśnienia). Stanowią one cenne źródło informacji, wskazujące kierunek, w którym należy podążać przy wykładni nowych przepisów, w sytuacji gdy treść samych regulacji prawnych może budzić wątpliwości interpretacyjne.

Definicja usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych

Najogólniej rzecz ujmując, zmiany dotyczą trzech kategorii usług: usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych. Spośród tych trzech kategorii usług ustawa o VAT w kształcie obowiązującym do końca 2014 roku zawierała już definicję usług elektronicznych (znajdowała się ona także w rozporządzeniu). Definicja ta nie ulega również zmianie w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2015 r.

Niemniej brak definicji dla usług telekomunikacyjnych i nadawczych wiązał się z koniecznością wprowadzenia odpowiednich zmian legislacyjnych. Dlatego też, podobnie jak to ma miejsce w przypadku usług elektronicznych, zdecydowano się na zdefiniowanie usług telekomunikacyjnych i nadawczych w rozporządzeniu. Mianowicie, zgodnie z art. 6b rozporządzenia przez usługi nadawcze należy rozumieć usługi zawierające treści audio i audiowizualne, takie jak programy radiowe lub telewizyjne dostarczane za pośrednictwem sieci komunikacyjnych, powszechnie udostępniane przez dostawcę usług medialnych i objęte jego odpowiedzialnością redakcyjną, przeznaczone do jednoczesnego słuchania lub oglądania zgodnie z zaplanowanym programem.

Definicja ta pozostawia pewne wątpliwości, jak chociażby nie do końca wiadomo, co należy rozumieć przez „powszechnie udostępnianie”. Z pewnością usługi takie nie mogą być adresowane do wąskiego grona odbiorców. W wyjaśnieniach wskazano jednak, iż nie oznacza to, że usługi te muszą być adresowane do każdego. Charakter usług nadawczych będą miały wciąż takie usługi, które będą terytorialnie ograniczone do obszaru jednego kraju lub nawet regionu. Także sam fakt wprowadzenia odpłatności za tego typu usługi nie będzie oznaczać, że usługi takie nie są powszechnie udostępniane.

Rozporządzenie precyzuje również, że usługi nadawcze obejmują w szczególności programy radiowe lub telewizyjne transmitowane lub retransmitowane za pośrednictwem sieci radiowej lub telewizyjnej, jak również programy radiowe lub telewizyjne rozpowszechniane za pośrednictwem Internetu lub podobnej sieci elektronicznej (streaming IP), jeżeli są nadawane jednocześnie z ich transmisją lub retransmisją za pośrednictwem sieci radiowej lub telewizyjnej.

W treści rozporządzenia wskazano także jednoznacznie sytuacje, kiedy dane usługi nie będą traktowane do celów VAT jako usługi nadawcze. Dotyczy to:

- usług telekomunikacyjnych,
- usług świadczonych drogą elektroniczną,
- podawania informacji o wybranych programach na żądanie,
- przenoszenia praw do nadawania lub transmisji,
- dzierżawy sprzętu technicznego lub instalacji wykorzystywanych do odbioru nadawanych treści,
- programów radiowych lub telewizyjnych rozpowszechnianych za pośrednictwem Internetu lub podobnej sieci elektronicznej (streaming IP), chyba że są one nadawane jednocześnie z ich transmisją lub retransmisją za pośrednictwem sieci radiowych lub telewizyjnych.

Jako uzupełnienie warto dodać, że usługi nadawcze tak samo są rozumiane na gruncie ustawy o VAT, która wprost nawiązuje do art. 6b rozporządzenia.

Z kolei definicja usług telekomunikacyjnych w rozporządzeniu została skonstruowana poprzez wymienienie kategorii usług, które w szczególności stanowią usługi telekomunikacyjne (co oznacza, że katalog ten nie jest zamknięty, a państwa członkowskie mają pewną swobodę w dookreśleniu tego pojęcia). Do usług tych zaliczają się:

- a) usługi telefonii stacjonarnej i komórkowej służące do przesyłania i przełączania komunikacji głosowej, danych i obrazu, łącznie z usługami telefonicznymi obejmującymi element obrazu, nazywane inaczej usługami wideotelefonicznymi,
- b) usługi telefoniczne świadczone przez Internet, łącznie z usługami telefonii internetowej (VoIP),
- c) poczta głosowa, oczekiwanie na połączenie, przekazywanie połączenia, identyfikacja dzwoniącego, telekonferencja i inne usługi obsługiwanego połączeń,
- d) usługi przywoływania,
- e) usługi „audiotekst”,
- f) faks, telegraf i teleks,
- g) dostęp do Internetu i stron World Wide Web,
- h) prywatne połączenia sieciowe oddające łącza telekomunikacyjne do wyłącznego użytku usługobiorcy.

Podobnie jak w przypadku usług nadawczych, wskazano usługi, które nie są zaliczane do usług telekomunikacyjnych. Są to usługi świadczone drogą elektroniczną oraz usługi nadawcze radiowe i telewizyjne. Wykorzystując fakt, że usługi telekomunikacyjne zostały w rozporządzeniu zdefiniowane poprzez wymienienie przykładowej grupy usług, w ustawie o VAT wprowadzono odrębną definicję usług telekomunikacyjnych. Zatem zgodnie z art. 2 pkt 25a ustawy o VAT usługi telekomunikacyjne rozumie się jako usługi dotyczące transmisji, emisji i odbioru sygnałów, tekstów, obrazów i dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych systemów elektromagnetycznych – w tym związane z nimi przeniesienie lub cesję praw do użytkowania środków dla zapewnienia takiej transmisji, emisji i odbioru, wraz z zapewnieniem dostępu do ogólnoswiatowych sieci informacyjnych, z uwzględnieniem jednakże art. 6a rozporządzenia.

Istota wprowadzonych zmian

Generalnie istota zmian sprowadza się do ustalenia nowych zasad określania miejsca świadczenia opisanych wcześniej usług na rzecz ostatecznych konsumentów, a co za tym idzie – miejsca ich opodatkowania i rozliczenia. Przepisy obowiązujące w tym zakresie do końca 2014 roku różnicowały miejsce świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych ze względu na status podmiotu świadczącego te czynności oraz rodzaj świadczonych usług.

Zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 28c ustawy o VAT w przypadku świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych na rzecz niepodatników miejscem świadczenia usług było zasadniczo miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej. Oznacza to, że w przypadku świadczenia tego typu usług do końca 2014 roku to miejsce siedziby usługodawcy decydowało o kraju, gdzie tego typu usługi podlegały opodatkowaniu.

Wyjątki dotyczyły dwóch rodzajów sytuacji, kiedy usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne były świadczone na rzecz ostatecznych konsumentów (niepodatników):

- 1) posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu poza terytorium UE – wtedy miejscem świadczenia było miejsce, gdzie konsumenci ci posiadali siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu,
- 2) posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu na terytorium UE – przez podatników posiadających siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczą te usługi, poza terytorium Unii Europejskiej – wtedy miejscem świadczenia było miejsce, gdzie konsumenci ci posiadali siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

W świetle przepisów obowiązujących od 1 stycznia 2015 r. miejscem świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych oraz usług elektronicznych na rzecz ostatecznych konsumentów (tj. niepodatników) jest zawsze kraj, w którym nabywca posiada siedzibę, miejsce zamieszkania lub miejsce stałego pobytu. Zmiany te oznaczają, że VAT od tych usług świadczonych przez polskich podatników nie będzie już rozliczany w Polsce (dotyczy to oczywiście sytuacji, w której ostateczny odbiorca nie będzie np. zamieszkiwał w Polsce), lecz w kraju siedziby/zamieszkania konsumenta, na rzecz którego podatnicy świadczą usługi. I odwrotnie, wielu usługodawców obsługujących z zagranicy polskich nabywców rozliczało VAT w swoich krajach, podczas gdy dziś muszą go rozliczać w Polsce.

Przykład: Rozliczanie sprzedaży ebooków

Polska firma sprzedająca e-booki na rzecz konsumentów mających miejsce zamieszkania we Francji do końca 2014 roku doliczała do ceny 23% VAT, a obecnie będzie musiała naliczyć i odprowadzić do francuskiego urzędu skarbowego podatek od wartości dodanej (tj. francuski 20% VAT). Natomiast luksemburska firma świadcząca usługi elektroniczne dla polskich klientów indywidualnych dodawała do nich luksemburski 15% VAT, natomiast obecnie musi doliczać 23% polskiego podatku.

W praktyce oznacza to rewolucję dla usługodawców mających siedzibę w Polsce, a świadczących usługi na rzecz konsumentów z innych państw. Nowe przepisy wprowadzają bowiem wiele zasad, którymi usługodawcy muszą się kierować, w celu prawidłowego rozliczenia VAT. Brak jakichkolwiek uproszczeń w tym zakresie oznaczałoby dla polskich przedsiębiorców konieczność rejestracji i rozliczania podatku od wartości dodanej we wszystkich państwach, w których m.in. mają miejsce zamieszkania ich usługobiorcy.

Zakładając zatem, że polski podatnik świadczyłby opisywane usługi na rzecz niepodatników mieszkających we wszystkich krajach Unii Europejskiej, byłby on zobowiązany do rozliczenia VAT w każdym kraju unijnym, co przy braku uproszczeń prowadziłoby do konieczności rejestracji w każdym kraju UE.

W celu oszczędzenia usługodawcom tego rodzaju kłopotów od 1 stycznia 2015 r. w krajach członkowskich wprowadzony został tzw. system *mini one stop shop* – MOSS (lub inaczej: mały punkt kompleksowej obsługi), który pozwala na odprowadzanie

VAT za pośrednictwem jednego państwa członkowskiego, które zobowiązane będzie do przekazania tego podatku państwu członkowskim, w których nastąpiła sprzedaż (tj. państwu członkowskim siedziby/miejsca zamieszkania konsumentów).

System MOSS to duże ułatwienie dla podatników

Uproszczenia przewidziane przez MOSS są fakultatywne. Oznacza to, że objęci nimi są wyłącznie ci podatnicy, którzy zdecydują się na skorzystanie z uproszczenia. Pozostali podatnicy mogą rozliczać podatek na zasadach ogólnych, poprzez bezpośrednią rejestrację w poszczególnych państwach, w których siedzibę mają konsumenci nabywający od nich usługi (a precyzyjniej, w których znajduje się miejsce opodatkowania VAT nabywanych od nich usług).

Natomiast podatnicy, którzy zdecydują się na rozliczanie podatku za pośrednictwem systemu MOSS, mogą korzystać z uproszczeń, które zbliżone są do funkcjonujących w poprzednich latach w odniesieniu do usług elektronicznych świadczonych przez podmioty zagraniczne spoza UE.

Z uproszczeń przewidzianych przez MOSS korzystać mogą:

- usługodawcy posiadający siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności na terytorium UE, którzy świadczą usługi telekomunikacyjne, nadawcze lub elektroniczne na rzecz ostatecznych konsumentów z państw członkowskich UE (tzw. procedura unijna);
- usługodawcy z państw trzecich, nieposiadający stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii, którzy świadczą powyższe usługi na rzecz konsumentów z państw członkowskich. Co istotne, usługodawcy z państw trzecich (nieposiadający stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE) mogą korzystać z MOSS wyłącznie, gdy nie są zarejestrowani do celów VAT (lub zobowiązani do takiej rejestracji) w żadnym z państw członkowskich (tzw. procedura nieunijna).

Usługodawca unijny, który zechce skorzystać z uproszczenia MOSS, zobowiązany jest do zarejestrowania się w tym celu w państwie członkowskim, w którym posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności. Natomiast usługodawca z państwa trzeciego może wybrać państwo członkowskie, w którym dokona rejestracji na potrzeby rozliczania podatku w ramach systemu MOSS (chyba że posiada jedno lub więcej stałych miejsc prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE).

Usługodawcy, którzy zdecydują się na skorzystanie z systemu MOSS, zobowiązani są do złożenia elektronicznego zgłoszenia rejestracyjnego, na podstawie którego nadany im jest indywidualny numer identyfikacyjny o prefiksie EU. Zgłoszenia takie składa się na formularzu VIU-R (dla podatników rejestrujących się w ramach procedury unijnej) albo na formularzu VIN-R (dla podatników rejestrujących się w ramach procedury nieunijnej).

Bez względu na to, czy rejestracja dokonywana będzie w ramach procedury unijnej, czy też procedury pozaunijnej, zgłoszenie należy składać do naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście. Po dokonaniu rejestracji (identyfikacji) usługodawcy mogą rozliczać w państwie identyfikacji podatek

należny wynikający z usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych świadczonych na rzecz konsumentów z siedzibą/miejscem zamieszkania w poszczególnych państwach członkowskich.

Podatnicy zidentyfikowani w Polsce do celów rozliczeń MOSS są zobowiązani do składania deklaracji VAT. W przeciwieństwie jednak do podatników rozliczających się w sposób „tradycyjny”, podatnicy korzystający z uproszczeń w ramach systemu MOSS są zobligowani do składania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Formularze deklaracji VIU-D (deklaracja składana przez podatników rozliczających się w ramach procedury unijnej) i VIN-D (deklaracja składana przez podatników rozliczających się w ramach procedury nieunijnej) mają zostać opublikowane na stronach internetowych ministerstwa finansów w drugiej połowie stycznia 2015 roku na platformie e-PUAP. W chwili obecnej dostępne są natomiast projekty deklaracji.

Deklaracje te (podobnie jak dokumenty rejestracyjne) powinny być składane do naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście. Usługi są rozliczane w kwartalnych okresach rozliczeniowych, przy czym termin na złożenie deklaracji to 20. dzień miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale. Zgodnie z uzasadnieniem do zmian deklaracje trzeba składać również w przypadku, gdy w danym okresie rozliczeniowym podatnik nie świadczył usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub elektronicznych rozliczanych w ramach niniejszej procedury szczególnej – czyli trzeba złożyć tzw. deklaracje zerowe.

Co ciekawe, na termin złożenia deklaracji nie mają wpływu dni ustawowo wolne od pracy czy też sobota. Jeśli zatem termin na złożenie deklaracji będzie przypadał np. w sobotę, podatnik będzie zobowiązany najpóźniej do tego dnia złożyć deklarację, nie czekając na poniedziałek, tj. pierwszy następujący po sobocie dzień pracujący.

Warto zwrócić uwagę, że w składanej deklaracji usługodawca wykazuje kwoty podatku należnego wynikające ze świadczenia przedmiotowych usług na rzecz konsumentów z poszczególnych państw członkowskich. Co istotne, uproszczenie nie obejmuje podatku należnego wynikającego z usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych świadczonych na rzecz konsumentów z państw, w których usługodawca posiada siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności. Podatek w tym zakresie rozliczany jest poprzez standardowe deklaracje VAT składane w tych państwach.

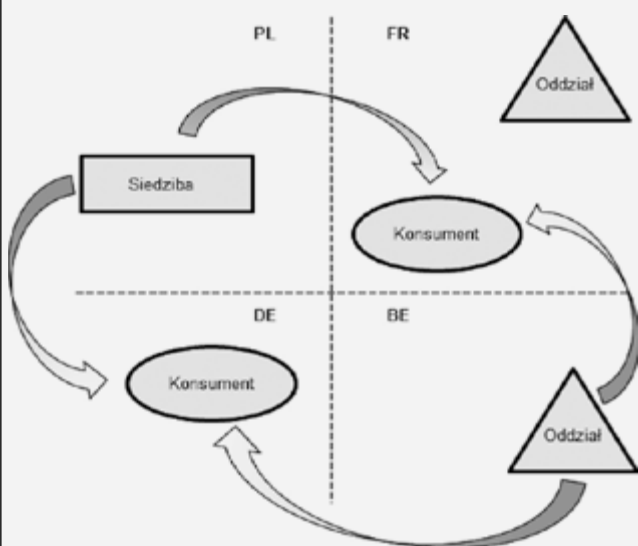
Jeśli natomiast chodzi o płatność podatku, to zarówno podstawa opodatkowania, jak i podatek należny wykazywane będą w deklaracji MOSS w euro. W tej walucie powinny być również dokonywane przelewy podatku wynikającego z tych deklaracji. W przypadku gdy płatności z tytułu świadczonych usług dokonywane będą w innych walutach, do przeliczenia na euro stosuje się kurs wymiany opublikowany przez Europejski Bank Centralny w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego. Jeśli w tym dniu kurs nie zostanie opublikowany – stosuje się kurs opublikowany następnego dnia.

Uproszczenie ograniczone jest do możliwości rozliczenia podatku wynikającego tylko ze świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych na rzecz konsumentów. W konsekwencji za pośrednictwem deklaracji MOSS nie zostaną

rozliczone ani kwoty podatku należnego wynikającego ze świadczenia innych usług (lub dostaw towarów), ani też kwoty podatku naliczonego wynikającego z nabyć towarów i usług dokonywanych w poszczególnych państwach członkowskich (nawet w sytuacji gdy nabycia te związane są ze świadczeniem usług rozliczanych za pośrednictwem MOSS).

Przykład: Rozliczenie podatku VAT z wykorzystaniem MOSS

Podatnik posiada siedzibę działalności gospodarczej w Polsce i stałe miejsca prowadzenia działalności gospodarczej we Francji i Belgii. Z siedziby w Polsce świadczone są usługi telekomunikacyjne na rzecz konsumentów we Francji i w Niemczech, natomiast ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Belgii świadczone są usługi telekomunikacyjne na rzecz osób prywatnych we Francji i w Niemczech.



Usługi świadczone w Niemczech zostaną rozliczone poprzez deklarację MOSS składaną w Polsce. Natomiast usługi wykonywane we Francji powinny zostać rozliczone poprzez francuską deklarację VAT (ze względu na posiadanie przez usługodawcę stałego miejsca prowadzenia działalności we Francji).

Określanie miejsca opodatkowania usług świadczonych na rzecz ostatecznych konsumentów

Zasada ogólna

Z praktycznego punktu widzenia zmiana zasad opodatkowania usług telekomunikacyjnych, nadawczych oraz elektronicznych świadczonych rzecz ostatecznych konsumentów oznacza dla usługodawców konieczność wypracowania procedur pozwalających na prawidłowe określanie właściwego miejsca opodatkowania tych usług. Co za tym idzie, na potrzeby prawidłowego rozliczenia VAT podmiot świadczący te usługi powinien zgromadzić informacje pozwalające określić miejsce siedziby, zamieszkania lub zwykłego miejsca pobytu ostatecznego konsumenta.

Zgodnie z rozporządzeniem określenie miejsca opodatkowania powinno być dokonywane na podstawie dwóch, niesprzecznych ze sobą, otrzymanych od konsumenta informacji handlowych, które powinny zostać zweryfikowane przez usługodawcę za

pomocą zwykłych handlowych środków bezpieczeństwa, takich jak środki dotyczące kontroli tożsamości lub płatności.

Za informacje takie uznawane są:

- adres na fakturze wystawianej usługobiorcy,
- adres IP usługobiorcy,
- dane rachunku bankowego usługobiorcy,
- lokalizacja łącza stacjonarnego usługobiorcy,
- kod kraju karty SIM,
- inne istotne z handlowego punktu widzenia informacje.

Domniemania

Rozporządzenie wprowadza również katalog domniemań mających na celu uproszczenie zasad określania miejsca opodatkowania w odniesieniu do tych usług telekomunikacyjnych, nadawczych czy elektronicznych, dla których usługodawcom może być trudno uzyskać informacje na temat siedziby, miejsca zamieszkania lub zwykłego miejsca pobytu usługobiorcy. Rodzaje domniemań przedstawia poniższa tabela:

Usługi	Domniemane miejsca opodatkowania
Usługi świadczone w ¹ : – budce telefonicznej – punkcie bezprzewodowego dostępu do Internetu – kafejce internetowej – restauracji – lobby hotelowym	Kraj, w którym usługobiorca korzysta z tych usług (tj. kraj, w którym znajduje się hotel, restauracja itd.)
Usługi świadczone na pokładzie ^{1, 2} : – statku – samolotu – pociągu	Kraj rozpoczęcia przewozu
Usługi świadczone za pomocą łącza stacjonarnego	Kraj, w którym zainstalowane jest łącze
Usługi świadczone za pomocą telefonii komórkowej	Kraj, w którym wydano kartę SIM (ustalany na podstawie kodu MCC karty)
Usługi wymagające stosowania dekodera lub podobnego urządzenia (jeżeli nie wykorzystują łącza stacjonarnego)	Kraj ustalony przez usługodawcę na podstawie dwóch, niesprzecznych ze sobą dowodów

¹ Domniemanie dotyczy wyłącznie usług, które wymagają fizycznej obecności usługobiorcy w miejscu świadczenia usług (np. usługa dostępu do Internetu w lobby hotelowym), nie dotyczą zaś usług świadczonych przez innych usługodawców w tym samym czasie (np. filmy VOD ściągane za pośrednictwem łącza internetowego w lobby hotelowym).

² Domniemanie nie dotyczy usług świadczonych na trasach, które częściowo odbywają się poza terytorium UE.

Warto zaznaczyć, iż zgodnie z treścią wyjaśnień wykaz miejsc, w odniesieniu do których znajdują zastosowanie domniemania (takie jak kafejka internetowa czy restauracja), ma charakter przykładowy, w związku z czym domniemania te mogłyby mieć zastosowanie również w odniesieniu do usług świadczonych w podobnych miejscach.

Przykład: Zastosowanie domniemań

Niemiecki turysta korzysta odpłatnie z Internetu bezprzewodowego na lotnisku w Warszawie. W tym czasie pobiera odpłatnie film na swój telefon komórkowy (zakupiony od niemieckiego operatora telekomunikacyjnego). Miejsce opodatkowania usług zakupionych przez niemieckiego turystę:

- dostęp do Internetu na lotnisku – Polska,
- film pobrany na telefon komórkowy – Niemcy.

Obalanie domniemań

Warto zaznaczyć jednak, że domniemania przewidziane w rozporządzeniu nie mają charakteru ostatecznego i mogą zostać obalone przez usługodawcę. Usługodawca może obalić domniemanie na podstawie trzech, niesprzecznych ze sobą, dowodów wskazujących na to, że miejsce opodatkowania powinno znajdować się w innym kraju, niż wynika to z domniemania. Do obalenia domniemania uprawnione są również organy podatkowe, w przypadku gdy istnieją przesłanki świadczące o tym, że usługodawca dopuścił się nieprawidłowości lub nadużyć.

Przykład: Obalenie domniemania

Osoba fizyczna mieszkająca na stałe w Polsce korzysta z usług internetowych za pośrednictwem łącza stacjonarnego zainstalowanego w jej domku wypoczynkowym na Cyprze. Usługodawca posiada informacje wskazujące na to, że jego usługobiorca ma stałe miejsce zamieszkania w Polsce, a więc w innym miejscu niż to, w którym zarejestrowane jest stałe łącze (potwierdzają to: adres wysyłki na fakturze za usługi telekomunikacyjne, dane dotyczące rachunku bankowego oraz adres stałego zamieszkania wskazany w umowie dotyczącej świadczenia tych usług). Usługodawca może opodatkować usługi na Cyprze – korzystając z domniemania dotyczącego miejsca zainstalowania łącza stacjonarnego lub może obalić domniemanie na podstawie posiadanych przez niego informacji i opodatkować te usługi w Polsce.

Usługi elektroniczne świadczone za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnych lub portali

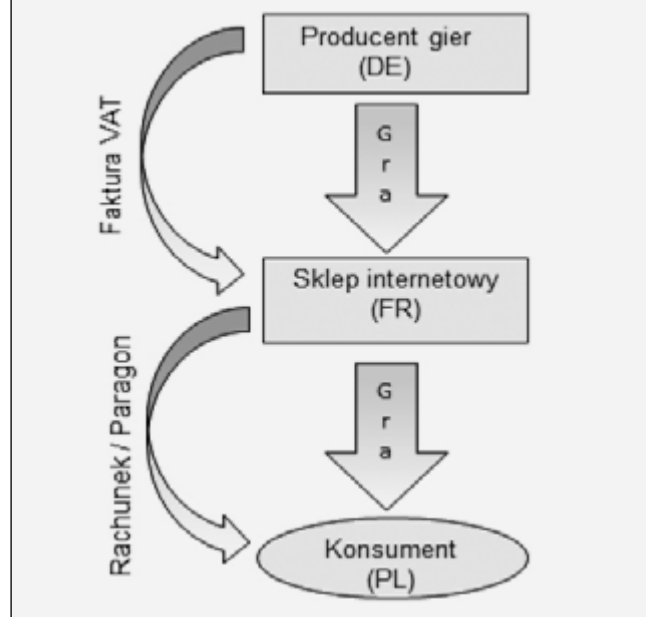
Ze względu na niematerialny charakter analizowanych usług często zdarza się, że zanim usługa dotrze do ostatecznego konsumenta, przechodzi przez kilku pośredników (np. agregatora treści lub sklep internetowy). W konsekwencji łańcuch dostaw obejmować może wiele podmiotów pochodzących z różnych państw zarówno należących, jak i nienależących do UE. W celu zagwarantowania prawidłowego rozliczenia podatku w przypadku tego typu transakcji ustawodawca unijny zdecydował się na wprowadzenie przepisu ułatwiającego określenie, który z podmiotów w łańcuchu uznawany jest za dostawcę usług na rzecz ostatecznego konsumenta.

Zgodnie z art. 9a rozporządzenia, w przypadku gdy usługi elektroniczne świadczone są za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej lub portalu, np. sklepu z aplikacjami, przyjmuje się domniemanie, że każdy z podmiotów uczestniczących w łańcuchu dostaw otrzymał i wyświadczył te usługi (innymi słowy, że zrefakturował je na kolejny podmiot). W takiej sytuacji dopiero

ostatni podmiot w łańcuchu traktuje swoją dostawę jako świadczenie na rzecz ostatecznego konsumenta, natomiast pozostałe podmioty w łańcuchu traktują swoje dostawy jako świadczenia usług na rzecz podatników – co ilustruje poniższy przykład.

Przykład: Rozliczenie elektronicznej dystrybucji gry komputerowej za pośrednictwem sklepu internetowego, który refakturowuje ją na konsumenta

Producent rozpoznaje świadczenie usług na rzecz podatnika (B2B), podlegające opodatkowaniu VAT we Francji (kraju siedziby sklepu). Sklep internetowy rozpoznaje import usług we Francji z tytułu nabycia usług od producenta (rozliczenie podatku na zasadach odwrotnego obciążenia). Sklep internetowy rozpoznaje świadczenie usług na rzecz konsumenta z Polski (B2C), opodatkowanych VAT w Polsce (kraju, w którym konsument ma miejsce zamieszkania). Sklep internetowy zobowiązany jest do rozliczenia VAT w Polsce. Rozliczenie może zostać dokonane albo w ramach procedury MOSS – poprzez deklarację MOSS składaną we Francji, albo na zasadach ogólnych, w deklaracji VAT składanej w Polsce (co wymagałoby rejestracji sklepu do celów VAT w Polsce).



Nie w każdej sytuacji jednak pośrednik (w ww. przykładzie – sklep internetowy) będzie brał udział w łańcuchu dostawy. Aby obalić domniemanie uczestnictwa, pośrednik powinien wyraźnie wskazać dostawcę jako podmiot świadczący usługę, co powinno zostać odzwierciedlone w treści umowy zawartej pomiędzy tymi podmiotami. Przyjmuje się, że dostawca usług elektronicznych został wyraźnie wskazany jako podmiot świadczący usługę, jeżeli spełnione są następujące warunki:

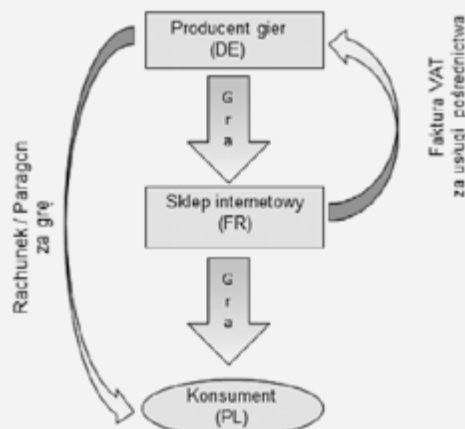
- a) na fakturze wystawionej przez każdego podatnika uczestniczącego w świadczeniu usług (pośrednika) zostaną wyszczególnione te usługi i ich dostawca,
- b) na rachunku lub paragonie wystawionym konsumentowi za te usługi zostaną wyszczególnione usługi świadczone drogą elektroniczną oraz ich dostawca (w ww. przykładzie – producent gry),
- c) pośrednik nie zatwierdza obciążenia konsumenta płatnością (w naszym przykładzie sklep internetowy nie byłby odpowiedzialny za płatność pomiędzy konsumentem a producentem gry),

- d) pośrednik nie zatwierdza świadczenia usługi (oznaczałoby to, że dostawa gry od producenta za pośrednictwem sklepu internetowego nie jest zatwierdzana przez sklep),
- e) pośrednik nie ustala ogólnych warunków świadczenia usługi (warunki sprzedaży gry za pośrednictwem sklepu internetowego nie są ustalane przez sklep).

W przypadku gdy pośrednik skutecznie obali domniemanie uczestniczenia w łańcuchu dostaw, nie będzie uważany za odbiorcę świadczącego dalej usługę, co oznacza, że za prawidłowe rozliczenie podatku z tytułu wyświadczenia usługi na rzecz konsumenta odpowiedzialny będzie pierwotny dostawca usługi (producent gry), co ilustruje poniższy przykład.

Przykład: Rozliczenie elektronicznej dystrybucji gry komputerowej za pośrednictwem sklepu internetowego, który (z perspektywy rozliczeń VAT) nie uczestniczy w transakcji

Producent rozpoznaje świadczenie usług na rzecz konsumenta (B2C) podlegających opodatkowaniu VAT w Polsce. Producent zobowiązany jest do rozliczenia VAT w Polsce z tytułu wyświadczonej na rzecz konsumenta usługi. Rozliczenie może zostać dokonane albo w ramach procedury MOSS – poprzez deklarację MOSS składaną w Niemczech, albo na zasadach ogólnych, w deklaracji VAT składanej w Polsce (co wymagałoby rejestracji producenta do celów VAT w Polsce). Sklep internetowy rozpoznaje świadczenie usług pośrednictwa na rzecz producenta (B2B) podlegających opodatkowaniu VAT w Niemczech. Producent rozpoznaje import usług w Niemczech z tytułu nabycia usług pośrednictwa (rozliczenie podatku na zasadach odwrotnego obciążenia).



Rozszerzenie zakresu dostaw objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia



Michał Kilijański
menedżer w Dziale Doradztwa
Podatkowego EY w Zespole
Podatków Pośrednich



Michał Muszyński
doświadczony konsultant
w Dziale Doradztwa
Podatkowego EY w Zespole
Podatków Pośrednich

Zgodnie z projektem nowelizacji od 1 kwietnia 2015 r. rozszerzony oraz doprecyzowany zostanie zakres towarów objętych procedurą odwrotnego obciążenia (z ang. *reverse charge*). Wśród obszarów działalności gospodarczej objętych zmianami należy wskazać przede wszystkim producentów oraz dystrybutorów telefonów komórkowych, notebooków, laptopów, tabletów oraz konsol do gier – czyli znaczną część branży elektronicznej. Zmiany te obejmą także podmioty obracające arkuszami żeberkowanymi ze stali niestopowej, złotem inwestycyjnym, złotem nieobrobionym plastycznie w postaci półproduktu lub w postaci proszku (o próbie co najmniej 325 tysięcznych) oraz niektórymi metalami platerowanymi.

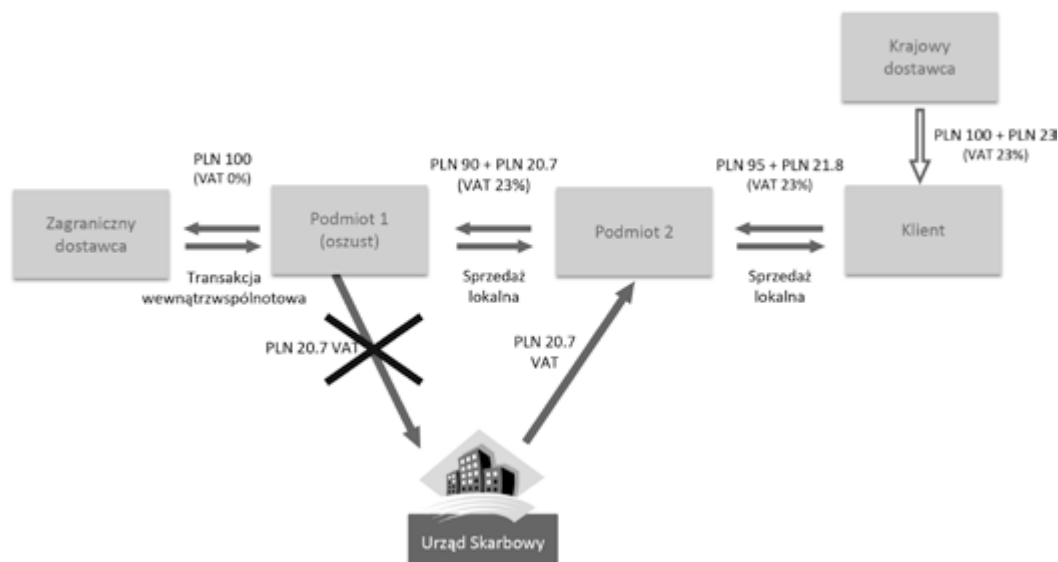
Zgodnie z uzasadnieniem do tej nowelizacji podstawowym celem projektowanych zmian w ustawie było zwiększenie skuteczności walki z oszustami wyłudzającymi VAT. W związku z potwierdzeniem występowania nadużyć w rozliczaniu tego podatku niezbędne stało się objęcie mechanizmem odwrotnego obciążenia kolejnych towarów, przy czym w stosunku do niektórych towarów (elektronika do 20 tys. zł) i niektórych podatników wyłączone jest stosowanie tego mechanizmu w celu zmniejszenia obowiązków administracyjnych podatników nabywających te towary.

W celu zapewnienia większej skuteczności tego mechanizmu wprowadzono także instrumenty pozwalające na uzyskiwanie

od sprzedawców informacji o dokonanych przez nich transakcjach na zasadzie odwrotnego obciążenia, czyli obowiązek składania informacji podsumowujących w obrocie krajowym, co ma pozwolić na sprawdzenie, czy nabywcy wywiązują się z nałożonego na nich obowiązku rozliczenia podatku.

Nierzetelni podatnicy i skala problemu

Wyłudzenia VAT występują na rynku wspólnotowym od jego początku. Niestety, z uwagi na stosunkowo niski stopień skomplikowania struktur dających możliwość wyłudzenia VAT (zob. rysunek obok), nieuczciwy proceder znacząco nasilił się w ostatnich latach również w Polsce.



W przedstawionym na rysunku przykładzie warto zwrócić uwagę na następujące kwestie:

- Podmiot 1 (oszust), pomimo obniżenia ceny ze 100 zł (cena w transakcji wewnątrzwspólnotowej) do 90 zł (sprzedaż lokalna), uzyskuje ekonomiczną rentowność w przykładowej transakcji z uwagi na wyłudzenie (otrzymanego w gotówce od podmiotu 2 w kwocie 20,70 zł) VAT.
- Działający nieświadomie podmiot 2 odlicza podatek naliczony na transakcji nabycia towarów od podmiotu 1 (oszust), co efektywnie prowadzi do uszczerbku finansowego po stronie budżetu państwa i ryzyka podatkowego dla podmiotu 2 (ryzyko braku prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku wykrycia przez fiskusa tego procederu).
- Znajdujący się na końcu łańcucha nabywca (klient) ma do wyboru pochodzący z legalnego źródła produkt po cenie netto 100 zł lub ten sam produkt po cenie netto 95 zł, który był przedmiotem wyłudzenia VAT.

Schemat ten jest przykładem uproszczonym. Warto wskazać, iż – zgodnie z prezentowanymi przez Ministerstwo Finansów informacjami – w ostatnich latach w praktyce obserwowano „papierowe” łańcuchy dostaw towarów wielokrotnie bardziej złożone od zaprezentowanego w przykładzie (np. łańcuchy te obejmowały kilkanaście podmiotów ulokowanych w kilku państwach członkowskich UE). Co więcej, nadużycia VAT przyjmowały również formę zorganizowaną.

Walka z wyłudzeniami VAT – mechanizm odwróconego obciążenia

W Polsce walka z wyłudzeniami podatku od towarów i usług prowadzona jest m.in. poprzez mechanizm przenoszący w całości obowiązek naliczania podatku na nabywcę (odwrócone obciążenie) oraz solidarną odpowiedzialność nabywcy za odprowadzenie VAT przez sprzedawcę. Mechanizmy te znajdują zastosowanie jedynie w odniesieniu do transakcji dokonywanych na rzecz innych podatników, pozostając przy tym bez wpływu na zakupy dokonywane przez konsumentów nieprowadzących działalności gospodarczej.

Walka z tymi nadużyciami przejawia się także we wzmożonych kontrolach prowadzonych w wybranych branżach oraz

działaniach informacyjnych. W ostatnim czasie resort finansów wydał dwa pisma ostrzegawcze skierowane do podatników VAT dokonujących obrotu elektroniką¹ oraz paliwami². Autorzy wskazali w nich na narastanie zjawiska oszustw w VAT, występujących w obrocie takimi towarami jak paliwa, telefony komórkowe, konsole do gier czy tablety. W liście przedstawiono również najbardziej typowe sposoby dokonywania oszustw, a przede wszystkim obszernie zestawienie przykładowych okoliczności, które mogą wskazywać na nieuczciwość kontrahenta.

Walka z nadużyciami przy zastosowaniu mechanizmu odwróconego obciążenia trwa w Polsce od 1 kwietnia 2011 r., kiedy to objęto tym mechanizmem dostawę złomu. Od tamtego czasu katalog wyrobów objętych odwrótnym obciążeniem znacząco się rozrósł i obecnie obejmuje m.in.:

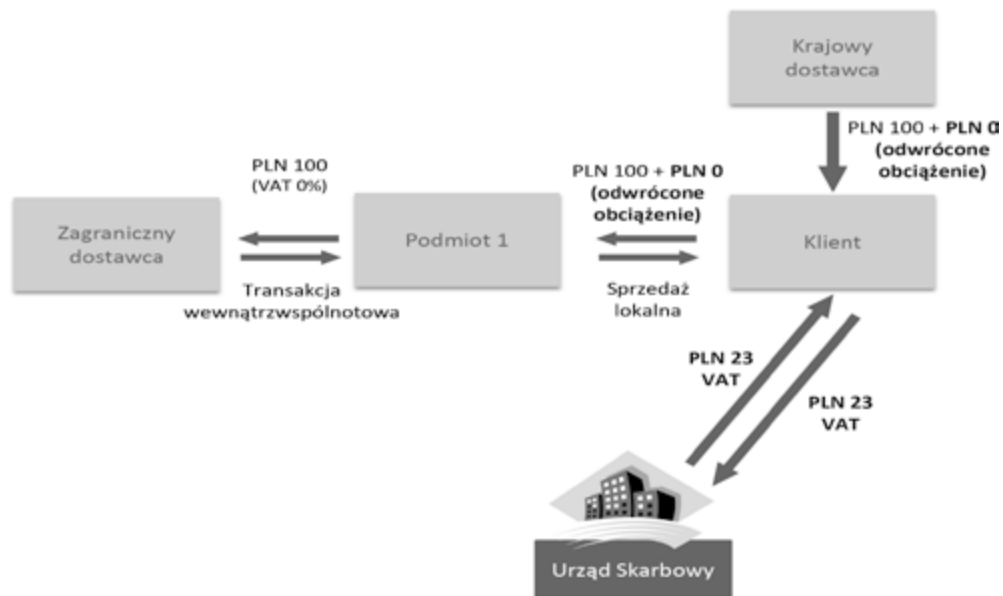
- żelazostopy,
- niektóre wyroby stalowe, w tym wybrane blachy i pręty,
- wyroby z miedzi i ich pochodne,
- odpady z papieru i tektury oraz
- wybrane surowce wtórne i odpady.

Istotą mechanizmu odwróconego obciążenia VAT jest przeniesienie obowiązku rozliczenia podatku należnego z tytułu danej transakcji z dostawcy na nabywcę określonych towarów lub usług, który jest również uprawniony do odliczenia naliczonego VAT z tytułu tej transakcji³. Tym samym cena za dostarczony towar jest ceną netto, a dostawca towarów jest zwolniony z obowiązku zapłaty podatku należnego do urzędu skarbowego. Poniżej prezentujemy przykład, który wyjaśnia zasadę działania mechanizmu odwróconego obciążenia VAT.

¹ List ostrzegawczy do przedsiębiorców opublikowany 25 sierpnia 2014 r.

² List do podatników VAT ws. zagrożenia oszustwami w obrocie paliwami z 13 listopada 2014 r.

³ Na marginesie można wskazać, iż możliwość wdrożenia mechanizmu odwróconego obciążenia VAT została przewidziana bezpośrednio w art. 199, 199a oraz 199b dyrektywy VAT, jednakże tylko w stosunku do wybranych towarów. Objęcie mechanizmem odwróconego obciążenia towarów innych niż wymienione w powyższych przepisach wymaga uruchomienia przez zainteresowane państwo członkowskie procedury derogacyjnej przewidzianej w art. 395 dyrektywy VAT. W związku z nowelizacją od 1 października 2013 r. procedura ta została dopełniona.



Warto w tym miejscu podkreślić, że:

- podmiot 1, który poprzednio występował jako podmiot nieuczciwy, za dostawę towarów dla podmiotu 2 otrzymuje wyłącznie kwotę 100 zł, tj. kwotę netto (bez VAT),
- podmiot 2 otrzymując fakturę dokumentującą transakcję, dokona jednoczesnego naliczenia VAT i odliczenia podatku naliczonego (nie kreuje to ryzyka podatkowego po jego stronie),
- krajowy dostawca będzie miał możliwość uczciwego konkurowania na rynku swoich wyrobów (brak możliwości osiągnięcia cenowej przewagi konkurencyjnej wskutek wyłudzenia VAT).

Rozszerzenie zakresu towarów objętych odwrotnym obciążeniem

Mechanizm odwróconego obciążenia VAT został uregulowany w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT i obejmuje obrót towarami wymienionymi w załączniku nr 11 do tej ustawy. Jak wskazano wcześniej, projekt nowelizacji zakłada, że od kwietnia 2015 roku zostanie rozszerzony katalog towarów objętych mechanizmem odwróconego obciążenia VAT. Oprócz towarów objętych tym mechanizmem do końca marca 2015 roku (z drobnymi modyfikacjami ich zakresu), do załącznika nr 11 do ustawy o VAT wprowadzone zostaną takie nowe kategorie towarów, jak:

- arkusze żeberkowane ze stali niestopowej – zmiana wprowadzona ze względu na podobieństwo do innych towarów objętych obecnie odwrotnym obciążeniem,
- złoto w postaci surowca lub półproduktu (o próbie co najmniej 325 tysięcznych) – dotychczas objęte mechanizmem solidarności odpowiedzialności oraz złoto inwestycyjne, w sytuacji gdy podatnik skorzystał z opcji opodatkowania – zmiana wprowadzona na podstawie doświadczeń służb kontrolnych, które zanotowały rosnącą aktywność podmiotów nieuczciwych w tym obszarze,
- telefony komórkowe, w tym smartfony, urządzenia przenośne, takie jak: tablety, notebooki, laptopy itp. oraz konsole do gier (zmiana wprowadzona na podstawie doświadczeń służb kontrolnych, które zanotowały rosnącą aktywność podmiotów nieuczciwych w tym obszarze).

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

Ministerstwo finansów uznało, że obciążenie wszystkich transakcji wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT wiązałyby się ze zbyt dużymi obciążeniami dla podatników dokonujących transakcji o niskiej wartości. W konsekwencji zdecydowano o wprowadzeniu ograniczenia stosowania tego mechanizmu dla dostaw niektórych towarów do określonego limitu kwotowego transakcji. Tym samym, zgodnie z projektowanymi przepisami, mechanizm odwróconego obciążenia będzie obejmował dostawy określonych towarów, tj. telefonów komórkowych, w tym smartfonów, komputerów przenośnych oraz konsol do gier dokonanych na rzecz jednego nabywcy i przez jednego dostawcę, kiedy łączna wartość tych towarów w ramach jednolitej gospodarczo transakcji przekracza, bez podatku, kwotę 20 tys. zł.

Przykład: Odwrotne obciążenie po przekroczeniu limitu

W przypadku zamówienia przez podatnika VAT czynnego dostawy dziesięciu laptopów o wartości 3 tys. zł każdy, w dziesięciu osobno fakturowanych transakcjach, wszystkie te transakcje stanowią jednolitą gospodarczą transakcję przekraczającą próg 20 tys. zł i w konsekwencji objęte są odwrotnym obciążeniem.

W związku z tym, że zdecydowano się na wprowadzenie kwoty limitu ograniczającej obowiązek stosowania odwróconego obciążenia dla kwoty transakcji (a nie np. tak jak to było pierwotnie planowane – z kwotą limitu dziennego transakcji), konieczne stało się zapobieżenie unikaniu stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia poprzez sztuczne dzielenie transakcji. W tym celu wprowadzono pojęcie jednolitej gospodarczo transakcji. W konsekwencji limit 20 tys. zł obejmuje dostawy w ramach jednolitej gospodarczo transakcji pomiędzy podatnikami, przez którą rozumie się dostawy wiążące się z realizacją jednej umowy, również wówczas gdy w ramach tej

umowy występuje kilka lub więcej zleceń lub wystawianych jest kilka lub więcej faktur dokumentujących poszczególne dostawy. Za jednolitą gospodarczo transakcję uznaje się również transakcję obejmującą więcej niż jedną umowę, jeżeli okoliczności towarzyszące tej transakcji lub warunki, na jakich zosłała ona zrealizowana, odbiegały od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie przedmiotowymi towarami.

Pytanie jednak, co w sytuacji, gdy nie ma umowy? Przecież w obrocie sprzętem elektronicznym często zakupy (nawet na większą skalę) dokonywane są w sieciach sklepów z elektroniką, a tam nie zawsze trzeba mieć umowę czy złożyć formalne zamówienie. Co więcej, w takich sieciach jeden nabywca może dokonać zakupu towarów – nawet tego samego dnia – w wielu różnych lokalizacjach i sklepach. Z pewnością w tego typu sytuacjach trudno będzie jednoznacznie stwierdzić, czy dany zakup stanowi jednolitą gospodarczo transakcję. Pozostawia to duże pole do interpretacji, a co za tym idzie – pozostawia przedsiębiorców prowadzących działalność w takiej właśnie formie w obszarze istotnego ryzyka, którym można zarządzić poprzez wprowadzenie właściwych procedur, a także (a może przede wszystkim) w drodze użycia indywidualnej interpretacji podatkowej.

Ustawodawca ponadto uregulował kwestię ewentualnych korekt wartości dostaw towarów w ramach jednolitych gospodarczo transakcji. W konsekwencji obniżenie wartości transakcji, np. wskutek udzielenia rabatu (która pierwotnie została rozliczona na zasadzie odwrotnego obciążenia) – nie spowoduje konieczności zmiany podatnika zobowiązanego do rozliczenia transakcji.

W projekcie nowelizacji uregulowano także przypadek, gdy w okresie pomiędzy zapłatą za towar objęty odwrotnym obciążeniem a dostawą towarów zmianie ulegnie podmiot zobowiązany do rozliczenia podatku. Taka sytuacja może wystąpić, kiedy po wpłacie zaliczki zmieni się zakres towarów objętych odwrotnym obciążeniem. Zgodnie z proponowanym brzmieniem art. 17 ust. 1f nowelizowanej ustawy o VAT w takich przypadkach konieczne będzie dokonanie korekty obejmującej wcześniej rozliczoną zaliczkę i wykazanie jej (tej korekty) w rozliczeniu za okres, w którym dokonano dostawy towarów. Reguła ta została uzupełniona przez przepisy przejściowe, zgodnie z którymi to moment dostawy towarów będzie determinował obowiązek zastosowania (lub jego brak) mechanizmu odwrotnego obciążenia, bez względu na wcześniejsze płatności. Korekty w tym zakresie dokonywane będą w okresie, w którym dokonana została dostawa, zarówno przez sprzedawcę, jak i nabywcę towarów.

Ograniczenie zakresu podmiotowego dla mechanizmu odwrotnego obciążenia

Zgodnie z proponowanym brzmieniem przepisów zawężony ma zostać krąg podatników, których dotyczyć będzie obowiązek rozliczenia podatku na zasadzie odwrotnego obciążenia jedynie do podatników VAT czynnych. W związku z tym, że podatnicy VAT zwolnieni oraz wykonujący jedynie czynności zwolnione z VAT nie mają prawa do odliczenia podatku naliczonego, rozliczanie przez nich VAT na zasadzie odwrotnego obciążenia wiązałoby się z dodatkowymi obciążeniami admi-

nistracyjnymi oraz koniecznością wpłaty podatku na rachunek urzędu skarbowego. Stąd słuszność takiego wyłączenia. Ponadto w zakresie, w jakim mechanizm *reverse charge* dotyczy dostaw złota inwestycyjnego, zasadę tę stosuje się jedynie dla dostaw, które nie są objęte zwolnieniem z VAT. Zgodnie bowiem z art. 122 ustawy o VAT dostawy złota inwestycyjnego objęte są zwolnieniem z VAT, natomiast na podstawie art. 123

Przykład: Błąd w zastosowaniu odwrotnego obciążenia

Błędne zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia VAT przez sprzedawcę towaru z załącznika nr 11 na rzecz podmiotu firmującego się jako podatnik, lecz nim niebędącego, może doprowadzić do zakwestionowania przez organy kontroli skarbowej braku naliczenia VAT należnego na tej transakcji, a tym samym opodatkowania VAT tej transakcji „w stu”. Taka sytuacja oznaczałaby konieczność odprowadzenia VAT należnego od tej sprzedaży, a w efekcie stratę marży w wysokości blisko 19% po stronie sprzedawcy.

ustawy o VAT podatnik może z tego zwolnienia zrezygnować. **Nowe wyzwania dochowania należytej staranności i weryfikacja nabywcy**

Zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia VAT nakłada na sprzedawcę obowiązek wydania klientowi towaru po cenie netto, co może stanowić pokusę dla nierzetelnych osób do uzyskania tańszego produktu. Z uwagi na ogólną dostępność danych finansowo-księgowych większości podatników (publikowane na stronach internetowych: NIP, KRS, REGON, dane adresowe itp.) należy zwrócić szczególną uwagę na proces weryfikacji nabywcy pod kątem jego rzeczywistego występowania w danej transakcji w charakterze podatnika. Kontrowersje związane z takim ryzykiem powoduje w szczególności wprowadzenie odwrotnego obciążenia na dobra konsumpcyjne, takie jak telefony komórkowe i komputery przenośne. Jeżeli podczas zakupów drogiego sprzętu elektronicznego przekroczona zostanie kwota 20 tys. zł, dużą pokusą dla nabywców może być perspektywa zebrania kilku „zamówień” od wielu osób fizycznych i zakupu łącznego, z posłużeniem się cudzym NIP, a więc bez podatku. W tym kontekście tym istotniejsze wydaje się korzystanie z procedur weryfikacji nabywców w oparciu o dostępne informacje czy dodatkowe zapisy umowne mające na celu zabezpieczenie sytuacji sprzedawcy na wypadek uczestnictwa w oszustwie.

Zmiany w zakresie informacji podsumowujących

W celu dodatkowego uszczelnienia systemu odwrotnego obciążenia oraz dostosowania polskich przepisów *reverse charge* do treści dyrektywy VAT⁴ proponuje się wprowadzenie krajowych informacji podsumowujących. Proponowane przepisy zakładają, że informacje podsumowujące dotyczyć będą transakcji realizowanych na zasadzie odwrotnego obciążenia i składane będą przez sprzedawców naczelnikowi urzędu skarbowego.

⁴ Zob. art. 199a ust. 1b dyrektywy VAT, zgodnie z którym stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia dla poszczególnych towarów jest uzależnione od wprowadzenia właściwych i skutecznych obowiązków sprawozdawczych dla podatników dostarczających towary lub usługi.

Informacje podsumowujące zawierać mają informacje zbiorcze o dokonanych przez podatnika transakcjach w obrocie krajowym, z tytułu których podatek powinien rozliczyć nabywca. Będą one służyć do sprawdzania, czy nabywcy w nich wskazani (przez sprzedawców) wywiązują się ze swoich obowiązków. Będą one mogły być składane w formie elektronicznej. Informacje podsumowujące w obrocie krajowym obejmować będą następujące informacje:

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

Dokumenty te podlegać będą korektom zarówno w przypadku stwierdzenia błędów, jak i w przypadku zmiany wartości dostaw objętych odwrotnym obciążeniem. Terminy na złożenie tych informacji będą analogiczne do terminów na złożenie deklaracji VAT.

Podsumowanie

Jakkolwiek mechanizm odwrotnego obciążenia jest skuteczny w zwalczaniu zjawiska oszustw w VAT, co pokazuje polska praktyka (oraz

dostępne publicznie dane statystyczne⁵ potwierdzające, że mechanizm ten sprawdził się w odniesieniu do obrotu złomem oraz stalą), nie jest on mechanizmem uniwersalnym dla każdej branży, ponieważ może nie uwzględniać specyfiki obrotu danymi towarami. Należy także zauważyć, że proponowane zmiany obok przewidywanych korzyści mogą oznaczać również z jednej strony ryzyko biznesowe (mniejsza sprzedaż, większe koszty dotyczące wypełnienia formalności związanych z weryfikacją statusu nabywcy, zmiany sposobu fakturowania, cen w sklepach, więcej korekt itp.), a z drugiej – ryzyko podatkowe, w przypadku gdy sprzedaż odbyła się bez VAT, ale kontrahent był nieuczciwy. Konsekwentnie, o ile sam kierunek zmian jest prawidłowy, o tyle w naszej opinii niezbędne będzie dopasowanie proponowanych zmian do specyfiki branży – w tym uwzględnienie tych obszarów/luk, które mogą skutkować nadużyciami – w szczególności potencjalnego posługiwania się przez odbiorców danymi innymi podatników. Takie dopasowanie może zostać przeprowadzone poprzez zmiany legislacyjne lub w przypadku ich braku – przez działania samych podatników. Podmioty z branży elektronicznej już dziś powinny podjąć kroki w celu rewizji dotychczas stosowanych procedur (czy polityk podatkowych), tak by odpowiadały one na proponowane zmiany oraz możliwie wykluczały (lub co najmniej ograniczały) ryzyko „wejścia” w transakcję z nieuczciwym kontrahentem.

⁵ Por. 1: http://www.senat.gov.pl/gfx/senat/userfiles/_public/k8/komisje/2014/kbfp/materialy/korzysci_makro_odwrocony_vat_pelna.pdf; 2: http://www.senat.gov.pl/gfx/senat/userfiles/_public/k8/komisje/2014/kbfp/materialy/igmnir-18.11.2014.pdf.

Odliczanie VAT w sytuacji wykonywania czynności nieobjętych zakresem VAT – tzw. prewspółczynnik



Andrzej Kapczuk
starszy menedżer w Dziale Doradztwa Podatkowego EY w Zespole Podatków Pośrednich

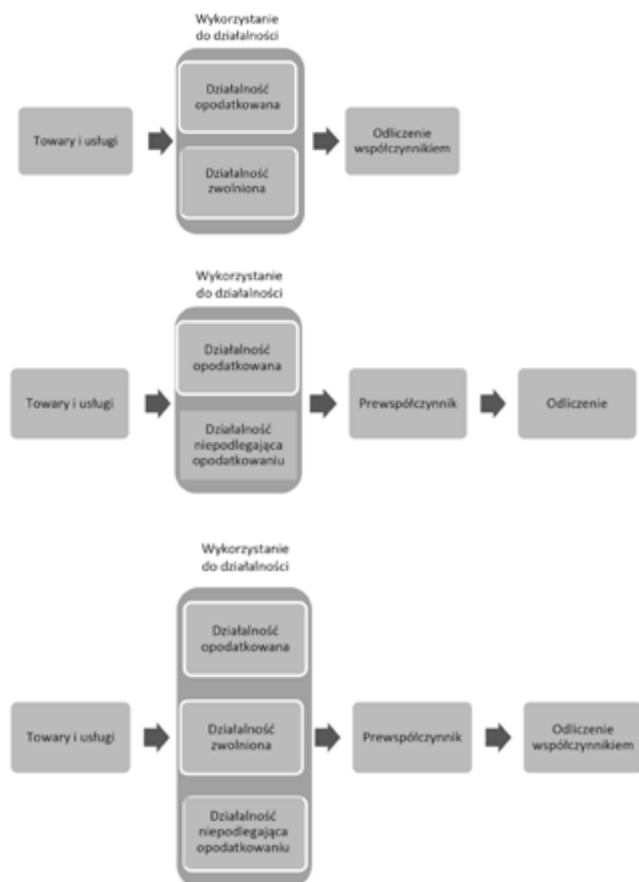


Artur Błędowski
menedżer w Dziale Doradztwa Podatkowego EY w Zespole Podatków Pośrednich

Od 1 stycznia 2016 r. planuje się wprowadzenie przygotowanych przez resort finansów rewolucyjnych zmian dotyczących zakresu zastosowania oraz sposobu kalkulacji wysokości tzw. prewspółczynnika VAT. Dotyczyć one będą w szczególności rozliczeń podatkowych podmiotów z sektora publicznego, w tym np. gmin, powiatów, nadleśnictw, ale też publicznych szkół wyższych, fundacji, stowarzyszeń i w pewnym sensie również parafii, które posiadają status podatnika. Niemniej jednak zmiany dotkną w dużej mierze również typowych przedsiębiorców. Generalnie spowodują one ograniczenie odliczalności podatku naliczonego w porównaniu z obecnym stanem prawnym, niekiedy w bardzo znacznym stopniu – kilkukrotnie, a nawet kilkunastokrotnie.

Prewspółczynnik dotyczy takich wydatków, których nie można nie tylko bezpośrednio przypisać w całości do działalności opodatkowanej danego podatnika, ale są one też po części (niedającej się jednoznacznie ustalić) alokowane do działalności innej niż działalność gospodarcza podatnika i oczywiście w związku z tym w tej części nie generują żadnej sprzedaży opodatkowanej VAT. W tym zakresie prewspółczynnik różni się od typowego współczynnika (dotyczącego podziału kosztów na te związane ze sprzedażą opodatkowaną lub zwolnioną określonego w art. 90 ust. 2–6 ustawy o VAT).

W praktyce więc po zmianie przepisów odliczanie VAT będzie wyglądało w ten sposób, że w pierwszej kolejności spośród wydatków mieszanych (dotyczących różnych rodzajów działalności, w tym działalności innej niż gospodarcza) trzeba będzie wyłączyć za pomocą prewspółczynnika „poza nawias” tę ich część, która w ogóle nie dotyczy działalności gospodarczej, a dopiero do pozostałej części zastosować współczynnik VAT umożliwiający odliczenie VAT ściśle związane z czynnościami opodatkowanymi VAT.



W polskich przepisach dotychczasowe art. 86 oraz art. 90–91 były sformułowane na tyle nieprecyzyjnie i nieszczelnie, że w pewnych sytuacjach dawały podatnikom możliwość odliczenia VAT pośrednio również od wydatków związanych z czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu i pozostającymi poza zakresem działalności gospodarczej jako takiej. Potwierdziła to choćby uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z 24 października 2011 r. (sygn. akt I FPS 9/10), w której uzasadnieniu wskazano m.in., iż w przypadku gdy podatnik wykonuje wyłącznie czynności opodatkowane oraz czynności niepodlegające podatkowi, nie ma obowiązku stosowania odliczenia częściowego (gdyby ewentualnie chciał ustalać proporcję sprzedaży do celów odliczenia, to wyniesie ona 100%).

W ślad za uchwałą pojawiło się wiele wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych (dalej: WSA) oraz NSA, potwierdzających takie podejście. Zasadniczym argumentem dla dotychczasowego traktowania podatkowego takich zdarzeń była możliwość określenia zasad kalkulacji wspomnianego prewspółczynnika przez kraje członkowskie UE (co wynika m.in. z wyroku TSUE o sygn. akt C-437/06) i jednocześnie brak takiego określenia w polskich regulacjach. Te nowe przepisy mają za zadanie właśnie wskazać lukę zamknąć.

Trzon zmian to zdefiniowanie przez ustawodawcę „sposobu określenia proporcji”, który – w odróżnieniu od współczynnika (dotyczącego wskaźnika ustalanego już w ramach działalności gospodarczej) – opiera się na rozgraniczeniu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej oraz poza taką działalność. Innymi słowy, sposób określenia proporcji pozwoli na odseparowa-

nie wykorzystywania określonych dóbr do celów działalności gospodarczej (opodatkowanej VAT oraz zwolnionej z VAT) od wykorzystywania ich do celów innych niż działalność gospodarcza (i z definicji pozostających poza systemem VAT).

Jeszcze bardziej istotnego znaczenia nabierze zatem poprawne definiowanie tego, co faktycznie mieści się w ramach pojęcia „działalność gospodarcza” zawartego w art. 15 ustawy o VAT oraz w art. 9 dyrektywy VAT. Nowelizacja przewiduje kryteria, jakie powinien spełniać sposób określenia proporcji, aby można go było uznać za miarodajny i obiektywny. Przedkłada też kilka praktycznych sposobów kalkulacji prewspółczynnika, przy czym – co istotne – katalog nie ma charakteru zamkniętego. To zasadniczo do podatnika należeć będzie określenie sposobu w każdym przypadku (tj. być może nawet w odniesieniu do każdego wydatku mieszanego) odrębnie.

Pojawi się zatem konieczność wykonania dodatkowej, przemyślanej i rzetelnej pracy, uzupełniającej standardowe ewidencje (rejstry) VAT. Jednocześnie nowelizacja wprowadza zmiany do istniejących już regulacji zawartych w art. 86 ust. 7b i art. 90a ustawy o VAT, które obowiązują od 2011 roku i stanowiły namiastkę przepisów „prewspółczynnikowych”, odnoszącą się tylko do wąskiego kręgu przypadków. Dodaje też nowy art. 90c określający zasady korekty podatku naliczonego uwzględniającej nowe, bardziej adekwatne sposoby określania proporcji.

Konieczne jest podkreślenie, że w chwili przygotowywania tego komentarza bazujemy na projekcie nowelizacji z 14 stycznia 2015 r. Wcześniejsze projekty z września, listopada i grudnia 2014 roku zostały w międzyczasie dość istotnie zmodyfikowane. Niewykluczone też, że pojawią się kolejne wersje projektu, eliminujące nadal istniejące nieścisłości w planowanych regulacjach.

Ważne

Na gruncie prawa wspólnotowego tego typu podejście nie jest nowością. Trybunał Sprawiedliwości UE wypowiedział się na ten temat wielokrotnie, choćby w orzeczeniach o sygn. akt C-496/11 *Portugal Telecom*, sygn. akt C-511/10 *BLC Baumarkt*, czy sygn. akt C-437/06 *Securenta*. Podkreślał on, że odliczenie podatku naliczonego możliwe jest tylko w takim zakresie, w jakim wydatki można przyporządkować działalności podlegającej VAT.

Podmioty sektora publicznego

Zarówno brzmienie zmian w projektowanych przepisach w stosunku do projektu z września 2014 roku, jak i nowa treść uzasadnienia tego projektu (wraz z raportem z konsultacji projektowanych zmian) wskazują wyraźnie, iż główną intencją przyświecającą wprowadzeniu prewspółczynnika jest objęcie nim podatników ze sfery publicznej. Wymienia się tutaj wprost jednostki samorządu terytorialnego (na wszystkich szczeblach – gminnym, powiatowym i wojewódzkim), organy rządowe oraz inne podmioty publiczne, w tym uczelnie wyższe. Odniesienie się bezpośrednio do podmiotów publicznych jest zamierzone, gdyż projektowane przepisy wprowadzają w pewnym zakresie odrębne reguły dla tej grupy, uzasadniając, że rozwiązanie takie zapewni im „pewność prawną”. Z jednej strony

można zastanawiać się, czy oznacza to, że podmioty niepubliczne takiej pewności nie będą mieć zapewnionej, z drugiej, – czy może w praktyce nie będzie chodziło o wskazaną pewność, lecz *de facto* o pewne ograniczenia.

Wśród rozwiązań odrębnych, przyjętych dla każdej z grup, na pierwszy plan wysuwa się priorytetowe określenie, iż sposób określenia proporcji, czyli w praktyce prewspółczynnik/klucz alokacji, dla podmiotów prawa publicznego będzie ustalany w oparciu o roczny obrót z działalności gospodarczej w rocznym obrocie podatnika z działalności gospodarczej, powiększonym o otrzymane odpowiednio przychody lub dochody – w rozumieniu ustawy o finansach publicznych – z innej działalności, w tym wartość dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, otrzymanych na sfinansowanie prowadzonej przez tego podatnika działalności innej niż gospodarcza.

Ważne

Szerokie ujęcie prewspółczynnika przychodowego ze strony podmiotów publicznych budziło pytania, czy ma on objąć każdą przysłowiową „złotówkę”, która trafia do ich budżetu. Dla przykładu, gminy realizujące poza zadaniami własnymi także zadania zlecone uzyskują od podmiotów zlecających środki na ich realizację – powszechnym przykładem będą zadania z zakresu oświaty, na które przekazywana jest im subwencja oświatowa. Zadanie to nie wynika z ich własnego zakresu działalności, a uzyskane środki „przelatują” przez budżet gminy, gdy są przeznaczone na z góry określony cel, zlecony przez stronę rządową. Zasadność ich wpływu na prewspółczynnik, a co za tym idzie – ograniczenie możliwości odliczenia VAT byłoby wysoce wątpliwe. W związku z tym w najnowszym projekcie zmian wskazano, iż uwzględnione powinny zostać jedynie otrzymane dochody i przychody w rozumieniu ustawy o finansach publicznych. W konsekwencji środki otrzymane przez jednostki samorządu terytorialnego przekazywane w formie dotacji do samorządowych jednostek budżetowych nie powinny być uwzględniane w kalkulacji proporcji.

Zastosowanie mają tu znaleźć pewne wyłączenia dla transakcji finansowych i dotyczących nieruchomości oraz sprzedaży określonych środków trwałych, a także wartości niematerialnych i prawnych. Należy zauważyć, iż w ramach bieżącego odliczenia VAT jednostki sektora finansów publicznych mogą przyjąć do celów ustalenia prewspółczynnika dane za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy (a zatem inaczej niż pozostali podatnicy, którzy muszą zastosować dane z roku poprzedzającego odliczenie). Wiąże się to ze specyfiką ustalania tego rodzaju danych (wykonanie budżetu i przygotowania sprawozdania dopiero na koniec I kwartału).

Można sobie łatwo wyobrazić, iż zastosowanie klucza przychodowego będzie w oczywisty sposób nieadekwatne, jeśli uzyskana proporcja będzie oscylować w granicach kilku procent, podczas gdy realne zaangażowanie podmiotu (tj. ilości pracowników czy środków przeznaczonych na bieżące funkcjonowanie) okaże się dużo większe. W takim przypadku, jeśli jednostka finansów publicznych uzna, iż klucz

przychodowy nie będzie odpowiadać najbardziej specyficznie jej działalności, możliwe będzie ustalenie bardziej reprezentatywnego sposobu określenia proporcji, w tym jednego z innych wymienionych wprost w przepisach, tj. opartych o średnioroczną liczbę osób, średnioroczną liczbę roboczogodzin bądź średnioroczną powierzchnię – wszystkie te wartości odnoszone w relacji związanej z prowadzoną działalnością gospodarczą do działalności gospodarczej i poza nią.

W tym miejscu należy zauważyć, że podmioty niepubliczne z założenia mogą przyjąć jeden z przewidzianych kluczy alokacji, natomiast w stosunku do podmiotów publicznych domniemanym kluczem jest klucz przychodowy. Może to oznaczać, iż w razie braku potwierdzenia bardziej reprezentatywnego klucza za pomocą interpretacji indywidualnej, w przypadku kontroli rozliczeń ze strony organów podatkowych będą one bardziej skłonne kwestionować odliczenie za pomocą innego klucza.

Otwarte pozostaje pytanie o sens odmiennego kształtowania rozwiązań dla podmiotów publicznych. Jeśli chodzi o sposób wyboru przez te podmioty innego klucza niż przychodowy (przy czym nie musi być on ograniczony do wymienionych w przepisach), będzie to mogło następować w drodze interpretacji indywidualnej, gdyż Ministerstwo Finansów odeszło od wcześniejszych propozycji ustalania proporcji za pomocą postanowienia czy protokołu uzgadnianego z naczelnikiem urzędu skarbowego. Oznacza to, że w celu zabezpieczenia swojego stanowiska podatnik powinien wystąpić do właściwego dyrektora izby skarbowej z wnioskiem o indywidualną interpretację z ujętą w niej propozycją ustalenia bardziej reprezentatywnego klucza niż przychodowy. Poza wskazanymi powyżej kluczami alokacji, przewidzianymi w projekcie zmian do ustawy o VAT, tj. kluczami opartymi o:

- przychody,
 - średnioroczną liczbę osób,
 - średnioroczną liczbę roboczogodzin
 - bądź średnioroczną powierzchnię
- podmiot publiczny może wybrać inne kryterium, gdyż jest to katalog otwarty, a wskazane wprost klucze mają charakter przykładowy.

Ważne

W uzasadnieniu do projektu nowelizacji ustawy wskazano, że za czynności niepodlegające VAT, ale mieszczące się w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, można uznać uzyskiwanie odszkodowań, odsetek za nieterminowe płatności czy sprzedaż „trudnych” wierzytelności. Tymczasem krajowe sądy administracyjne dotychczas nie wypowiedziały się w tych kwestiach tak jednoznacznie i zdarzały się przypadki, gdzie wskazywały na zupełnie inne traktowanie. Rozstrzygnięcie takich dylematów będzie kluczowe do prawidłowego rozliczenia VAT po nowelizacji.

Co więcej, minister finansów uzyska na podstawie delegacji ustawowej prawo do wydania rozporządzenia opisującego inne, również przykładowe klucze, które po uzgodnieniu z naczelnikiem mogłyby stać się podstawą do stosowanego odliczenia (nie opublikowano dotychczas ewentualnego projektu takiego rozporządzenia).

Aktualny projekt zmian poza domniemanym kluczem przychodowym nie wyklucza ustalenia proporcji w oparciu o jeszcze inne dane, niż wskazano powyżej. Biorąc jednak pod uwagę, iż ma on być odstępstwem od klucza przychodowego oraz wskazanie w projektowanych przepisach, że przy ustalaniu sposobu określenia proporcji wykorzystuje się dane, należy pamiętać, że wnioskowanie o klucz alternatywny powinno zawierać uzasadnienie odstąpienia od zasady ogólnej oraz paracie własnej propozycji stosownymi danymi.

Przepisy nie określają w żaden sposób wymogów co do formy tych danych, należy jednak liczyć się z tym, że powinny być one formalnie potwierdzone, gdyż przynajmniej teoretycznie wydaje się możliwe, iż w przypadku zakwestionowania danych, nawet po uzyskaniu interpretacji indywidualnej, organy podatkowe mogłyby kwestionować jej podstawę. Nie można tego wykluczyć także i w stosunku do wskazanych, przykładowych sposobów określenia proporcji, gdyż dane „średnioroczne” będące podstawą przykładowych kluczy z jednej strony nie są konkretnie zdefiniowane, z drugiej – nie są łatwe do uzyskania. Przykładowo, jeśli odnosilibyśmy się do średniorocznej powierzchni, powstaje pytanie: czy należałoby ujmować powierzchnię gruntów, czy tylko budynków i budowli posadowionych na nich? Jak liczyć powierzchnie wspólne? Czy nieruchomości niewykorzystywane do żadnej działalności, lecz jedynie posiadane również powinny być uwzględniane? Jak widać, wątpliwości jest sporo.

Patrząc na kierunek proponowanych rozwiązań oraz odrębność rozwiązań dla podmiotów publicznych w procesie ustalania wartości prewspółczynnika, można się liczyć z tym, że w praktyce organy podatkowe będą chciały ograniczać elastyczność na tym polu. Z pewnością więc nie jest to zmiana korzystna dla tych podmiotów.

Przedsiębiorstwa

W przypadku przedsiębiorstw (całego sektora prywatnego, ale także firm państwowych), inaczej niż w sektorze publicznym, ustawodawca nie narzuca z góry preferowanego modelu, w ramach którego zastosowany ma być sposób określenia proporcji. Co więcej – wydaje się, że w ramach jednego przedsiębiorstwa i w jednym czasie stosować można kilka różnych prewspółczynnika (choć to nie wynika jednoznacznie z przepisów). Nie muszą to być nawet wskaźniki zaproponowane w samej ustawie.

Podstawowe zadanie w ramach rozliczeń VAT, przed jakim staną teraz przedsiębiorstwa, dotyczyć będzie przede wszystkim zidentyfikowania wszystkich istniejących obecnie (ale też możliwych do wystąpienia w niedalekiej przyszłości) przypadków, w których dana firma osiąga przychód nieopodatkowany VAT lub szerzej – prowadzi jakąkolwiek działalność niegenerującą obrotu podlegającego VAT. Do takich sytuacji zaliczyć można przykładowo kary, odszkodowania umowne, przepływy między oddziałami albo między oddziałami a centralą spółki, dywidendy, odsetki z lokat bankowych, odsetki w systemie *cash-pool*, odsetki za nieterminowe płatności, sprzedaż udziałów (o ile nie jest objęta zwolnieniem z VAT), sprzedaż własnych wierzytelności, transakcje finansowe (w tym zabezpieczające, speku-

lacyjne i inne), kaucje, a nawet rezerwy czy wartość pracy własnej podatnika.

Następnie należy zastanowić się, czy z ww. „transakcjami” związane są jakiegokolwiek wydatki zawierające VAT – choćby stosunkowo luźno i pośrednio. Na tak przygotowany grunt trzeba będzie nałożyć dodatkowo przewidziane w ustawie kryterium wykorzystania danych wydatków zarówno do celów prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych (i tu kluczowa okaże się definicja „działalności gospodarczej”). Pojawia się przy tym oczywiście zagadnienie typu czy poprzez „wykorzystanie do celów” należy rozumieć wykorzystanie bezpośrednie, czy także pośrednie.

Warto także wspomnieć, że jednym z kluczowych zadań, które staną przed przedsiębiorstwami posiadającymi udziały lub akcje w spółkach powiązanych, będzie określenie, czy w danym przypadku dywidendy osiągnęte przez te podmioty mieszczą się w ramach działalności gospodarczej, czy też nie. Podobnie można spojrzeć na obrót udziałami i akcjami – jeśli są one w ramach działalności gospodarczej, to są z VAT zwolnione. Jeśli jednak poza działalnością – transakcje nie są objęte podatkiem. Czy oznacza to, że podmioty takie utracą częściowo prawo do odliczenia? Być może. Zagadnienie to należy przeanalizować bardzo szczegółowo i to w odniesieniu do każdej indywidualnej sprawy, ponieważ jest ono dość skomplikowane (co pokazuje również fakt, że w odniesieniu do tych przykładowych kwestii wiele spraw musiało znaleźć swój finał w Trybunale Sprawiedliwości UE, na bazie orzeczeń którego polscy podatnicy będą mogli opierać swoje stanowisko).

Okres przejściowy

Każde zmiany rodzą pewne problemy w okresie przejściowym. Na gruncie proponowanych rozwiązań budzi je przede wszystkim propozycja dotycząca korekty odliczenia – dokonywana obecnie w stosunku do nieruchomości na bazie art. 90a ustawy o VAT. Korekty tej dokonuje się w ciągu 120 miesięcy od oddania jej do użytkowania. Chodzi o zmianę stopnia wykorzystywania nieruchomości jednocześnie do działalności gospodarczej i innych celów.

Zgodnie z propozycją, w stosunku do nieruchomości objętych dzisiaj obowiązkiem korekty (oddanych do użytkowania po ich nabyciu lub wytworzeniu), jej kontynuacja (począwszy od stycznia 2016 roku) powinna odbywać się już na nowych zasadach, uwzględniających istnienie prewspółczynnika. Oznaczałoby to naruszenie zasady praw nabytych, gdyż podatnicy decydując się na nabycie lub wytworzenie nieruchomości nawet na lata przed pierwszym sygnałem ministerstwa o planowanych zmianach, nie będą mogli zrealizować zagwarantowanych im dzisiaj praw, gdyż oczywiste jest, że planowane rozwiązania będą prowadzić do ograniczenia wysokości podatku podlegającego odliczeniu. Co więcej, skomplikowane i budzące już dzisiaj wątpliwości przepisy w zakresie korekty odliczenia (art. 90a i 91 w zw. z art. 90 ustawy o VAT) będą jeszcze trudniejsze do zastosowania.

Podsumowanie

Z pewnością należy zgodzić się z uprawnieniem po stronie polskiego ustawodawcy do wprowadzenia zasad stosowania

prewspółczynnika. Niezależnie od przytoczonych wątpliwości merytorycznych czy technicznych związanych z funkcjonowaniem w przyszłości tego systemu, największe kontrowersje budzi w tej chwili stanowisko ustawodawcy zaprezentowane w uzasadnieniu do projektowanych przepisów, zgodnie z którym odliczenie z uwzględnieniem prewspółczynnika obowiązuje już w tej chwili, a ustawodawca wprowadza jedynie formalnie mechanizm ustalenia jego wysokości.

Innymi słowy ustawodawca twierdzi, że podatnicy już dziś powinni dokonywać wydzielenia podatku naliczonego w odniesieniu do wykonywanej przez nich działalności pozostającej poza sferą VAT, z tym że samodzielnie powinni określić klucz alokacji, gdyż nie został on wprowadzony formalnie, a podatnik najlepiej wie, jak takiego ustalenia dokonać (co jednak kłóci się z wprowadzaniem domniemanego klucza dla podmiotów publicznych). Powyższy pogląd oczywiście narusza podstawowe zasady pewności prawa czy zasady niedziałania prawa wstecz, ale również zasady zaufania podatnika do organów, które akceptowały brak prewspółczynnika w wydawanych interpretacjach, decyzjach czy w trakcie kontroli rozliczeń.

Przyznaje to sam ustawodawca w uzasadnieniu projektu, wskazując, że podatnicy już w chwili obecnej powinni stosować ograniczone odliczenie za pomocą ustalonego przez siebie klucza, jednakże nie dotyczy to podatników, którzy uzyskali odmienną interpretację indywidualną w tym zakresie. W ten sposób minister finansów karze podatników, którzy zawierzyli prezentowanemu przez organy podatkowe stanowisku, ale (sądząc, że nie ma takiej konieczności) nie wystąpili o jego potwierdzenie.

Dopiero ostatnie miesiące, w czasie których trwał już proces projektowania zmian do zasad rozliczeń VAT, przyniosły zmianę stanowiska ministra finansów i pierwsze negatywne interpretacje podatkowe. Czy słusznie? W naszej opinii nie. Już w 2003 roku ustawodawca pracował nad wprowadzeniem

prewspółczynnika, jednak rozwiązanie to zostało odrzucone w procesie ustawodawczym przez Senat. W 2011 roku wprowadzony został swoisty prewspółczynniki, ale tylko w odniesieniu do nieruchomości. Racjonalny ustawodawca nie musiałby takiego przepisu wprowadzać, gdyby prewspółczynniki działał od zawsze i to wobec wszelkich wydatków. Co więcej, wciąż w obiegu prawnym funkcjonują liczne wyroki sądowe (w tym NSA – również w rozszerzonym składzie), które sankcjonują odliczenie VAT bez uwzględnienia prewspółczynnika. Wszystko to daje podstawy do twierdzenia, że dopiero w 2015 roku nastąpiła ta „rewolucja” i faktycznie stosowanie prewspółczynnika będzie powszechne oraz konieczne.

W wyniku konsultacji projektu zmian przepisów uwzględniono postulat wydłużenia *vacatio legis* w zakresie sposobu określenia proporcji – nowe zasady miałyby wejść w życie od 1 stycznia 2016 r. W związku z tym zakładając, że nowe przepisy zostaną wkrótce uchwalone, podatnicy mieliby jeszcze czas na zastanowienie się nad właściwym dla nich kluczem alokacji oraz na wystąpienie do ministra finansów z wnioskiem o interpretację indywidualną w tym zakresie. Podobnie korekta dokonana odliczenia w nowym wydaniu (proponowany art. 90c) również miałyby obowiązywać w stosunku do towarów i usług nabytych od początku 2016 roku, z tym że w stosunku do nakładów poniesionych przed końcem 2015 roku, w stosunku do których zastosowanie znajduje korekta z obowiązującego dziś art. 90a ustawy o VAT (tj. nakłady na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, wytworzenia nieruchomości stanowiącej majątek przedsiębiorstwa danego podatnika), kontynuowana byłaby ona zgodnie z nowymi zasadami.

Mając na uwadze przedstawione wątpliwości co do proponowanych rozwiązań i nieostateczny termin na wejście tych przepisów w życie, wydaje się jeszcze możliwe podjęcie przez resort finansów działań korygujących i przygotowujących do planowanej rewolucji.

Modyfikacje w zakresie kaucji gwarancyjnej wyłączającej solidarną odpowiedzialność w VAT



Dorota Pokrop
dyrektor w Dziale Doradztwa
Podatkowego EY w Zespole
Podatków Pośrednich

Od 1 października 2013 r. obowiązują przepisy ustawy o VAT wprowadzające solidarną odpowiedzialność nabywców za zaległości w VAT dostawców tzw. towarów wrażliwych (tj. towarów wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy o VAT). Przepisy wprowadzające solidarną odpowiedzialność nabywców wprowadziły także mechanizmy umożliwiające jej wyłączenie. Jednym z nich jest wpłacenie przez dostawcę danych towarów wrażliwych kaucji gwarancyjnej w odpowiedniej wysokości. Jeżeli dostawca spełni ten warunek i widnieje w wykazie podmiotów posiadających kaucję gwarancyjną, jego nabywcy są chronieni przed odpowiedzialnością solidarną. Jest to rozwiązanie komfortowe dla nabywców – zamiast w obawie o uczciwość dostawcy dokonywać szczegółowej weryfikacji jego statusu, wystarczy sprawdzić, czy uiszczył on kaucję i w efekcie znalazł się na liście „bezpiecznych sprzedawców”.