



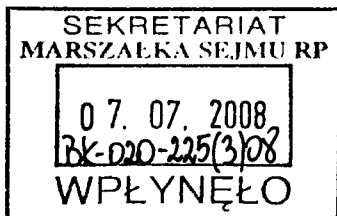
Do druku nr 661

POLSKA KONFEDERACJA PRACODAWCÓW PRYWATNYCH

Lewiatan

member of BUSINESS EUROPE

PKPP/314/MGa/2008



Warszawa, 27 czerwca 2008 r.

Pan
Bronisław KOMOROWSKI
Marszałek Sejmu RP

W odpowiedzi na poselski projekt nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług (druk 661), Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych Lewiatan przekazuje stanowisko do projektu.

Henryka Bochniarz
Prezydent
Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych Lewiatan

**Uwagi PKPP Lewiatan do projektu nowelizacji ustawy o VAT
(druk 661)**

(do pisma przewodniego PKPP/314/MGa/2008)

Uwagi generalne:

Projekt zawiera wiele istotnych i ważnych dla podatnika zmian. W wielu przypadkach prowadzi do usunięcia istniejących dziś niezgodności polskiej ustawy o VAT z Dyrektywą 2006/112.

Większość propozycji (podobnie jak większość propozycji zawartych w projektach przygotowywanych przez MF z 26 lutego 2008 r. oraz 5 czerwca 2008 r.) obejmuje propozycje zawarte w projekcie przygotowanym przez Radę Podatkową PKPP Lewiatan w 2005 r.

Projekt poselski, w odróżnieniu od projektu przygotowywanego przez MF, stanowi próbę kompleksowego poprawienia sytuacji podatników.

Liczymy na to, że nowelizacja poselska stanowi zapowiedź dalszych zmian i wyznacza jednocześnie ich kierunek, jakim będzie stworzenie nowoczesnego systemu podatku VAT.

Niezależnie od generalnej, pozytywnej oceny projektu, pragniemy jednak zwrócić uwagę na kilka wadliwych rozwiązań. **W szczególności na propozycję zmiany definicji momentu powstania obowiązku podatkowego (art. 19 ust. 1).**

Zapewne wbrew intencjom autorów zaproponowano przepis, który w praktyce może istotnie zwiększyć ryzyko podatkowe związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Przepis ten bezwzględnie wymaga poprawy.

Uwagi szczegółowe:

Poprawka 4 – (art. 12a) magazyn konsygnacyjny

Wśród warunków zastosowania tego rozwiązania, projekt przewiduje, iż wyprowadzenie towaru z magazynu musi nastąpić w ciągu 6 miesięcy od dnia ich wprowadzenia do magazynu. Tymczasem projekt przygotowywany w MF odnosi się do 12 miesięcy (wersja z

lutego) lub 24 miesięcy (wersja z czerwca), co jest rozwiązaniem zdecydowanie lepszym, stąd postulat wydłużenia tego okresu.

Poprawka 6 – (art. 14 ustawy) - zwrot nadwyżki podatku naliczonego po rozwiązaniu spółki cywilnej lub spółki handlowej niemającej osobowości prawnej.

Rozwiązanie, co do zasady, należy ocenić pozytywnie. Na poziomie szczegółów należy jednak doprecyzować:

- Komu wspólnicy powinni złożyć „zgodnie oświadczenie”, o którym mowa w proponowanym ustępie 9b. Wydaje się, iż podmiotem tym winien być naczelnik urzędu skarbowego właściwego dla rozwiązywanej spółki, ale kwestię ta postulujemy doprecyzować.
- Co stanie się, jeżeli byli wspólnicy złożą oświadczenie po terminie, a w szczególności po złożeniu kwoty do depozytu (ustęp 9d) – wydaje się, iż organ podatkowy powinien wówczas zwrócić kwotę po jej pomniejszeniu o koszty depozytu – ale nie jest to wprost przewidziane. Postulujemy więc doprecyzowanie.
- Lepszym rozwiązaniem niż depozyt, wydaje się przyjęcie, iż w braku zgodnego oświadczenia byłych wspólników, organ podatkowy zwraca pieniądze wspólnikom w częściach równych.

Poprawka 7 (art. 19) – obowiązek podatkowy

Dzięki wprowadzeniu przepisów art. 19 ust. 23-25 dających podatnikowi możliwość wyboru momentu powstania obowiązku, proponowaną nowelizację należy ocenić pozytywnie. Natomiast negatywne należy ocenić zmianę treści art. 19 ust. 1.

W obecnie obowiązujących przepisach regułą generalną jest, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi. Jeżeli jednak podatnik ma obowiązek wystawienia faktury, wówczas obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, przy czym nie później, niż w 7 dniu od dnia wydania towaru (wykonania usługi). Projektowana nowelizacja ustępu 1 artykułu 19 zrywa z tą zasadą i przewiduje, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi – albo częściowego wykonania usługi (w odniesieniu do tej części), nie później niż z dniem wystawienia faktury lub uregulowania części lub całości należności (w odniesieniu do tej części należności). Oznacza to w praktyce,

iz zgodnie z nowelą obowiązek podatkowy powstanie z chwilą wystawienia faktury w przypadku, gdy faktura będzie wstawiona przed wydaniem towaru (wykonaniem usługi). To poważna zmiana, wymagająca od podatników prac związanych z dostosowaniem stosowanych obecnie systemów księgowych.

Poważną wątpliwość budzi ponadto odniesienie się przez projektodawcę (w projektowanym ustępie 1 artykułu 19) do momentu powstania obowiązku podatkowego w związku z częściowym wykonaniem usługi. Wynika to z faktu, iż moment częściowego wykonania usługi może podlegać różnym ocenom. Jeśli podatnik nie wystawi faktury dokumentującej pewien etap wykonywania usług, wówczas może narazić się na zarzut, iż mimo niewystawienia faktury, powinien był rozpoznać obowiązek podatkowy, albowiem organ podatkowy uzna (na podstawie umowy, doświadczenia, przekonania etc.), iż usługa została w części wykonana. Problem ten nie występuje obecnie, albowiem przepis ustępu 5 artykułu 19 przewiduje, że ustęp 4 (a zatem odnoszący się do powstania obowiązku podatkowego w związku z wystawieniem faktury) stosuje się odpowiednio do faktur za częściowe wykonanie usługi. Tym samym w praktyce prowadzi on do przyjęcia, że obowiązek podatkowy jest, w przypadku częściowego wykonania usługi, de facto, związany z wystawieniem przez podatnika faktury.

Rozwiązanie obowiązujące obecnie jest rozwiązaniem niewątpliwie lepszym, bowiem w przypadku usług ciągłych pozwala podatnikowi na ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego w oparciu o wystawiane faktury, a w przypadku usług jednorazowych, w praktyce sprawdza powstanie obowiązku podatkowego przed wykonaniem usługi tylko do przypadku otrzymania wcześniejszej płatności. Obecne rozwiązanie wprowadza pewność dla podatnika i stabilizuje warunki prowadzenia działalności gospodarczej.

Proponowane rozwiązanie zwiększa znacząco ryzyko podatkowe.

Pozytywną zmianą jest natomiast nowelizacja ustępu 19 artykułu 19 odnoszącego się do obowiązku w imporcie usług. Proponowana regulacja przywraca formułę stosowaną przez ustawodawcę do 30 kwietnia 2004 r. polegającą na określeniu podstawowego momentu powstania obowiązku podatkowego z chwilą dokonania zapłaty (w całości lub części) przez nabywcę usługi. Zmiana ta jest wyjściem naprzeciw potrzebom podatników nabywającym usługi od zagranicznych usługodawców z tego względu, iż w odniesieniu do importu usług, podatnikiem obowiązany do rozliczenia podatku jest polski nabywca tych usług, a zważywszy na to, że zagraniczny podmiot świadczący, nie będący podatnikiem polskiego

podatku, nie jest zobowiązany do wystawiania faktur w sposób określony polskimi regulacjami, nabywca usług ma zazwyczaj problemy z dokładnym określeniem momentu wykonania takiej usługi, zwłaszcza w przypadku tzw. usług niematerialnych. Zmiana ta stanowi niewątpliwie uproszczenie.

Poprawka 12 (art. 27) – miejsce opodatkowania usług

Propozycje w powyższym zakresie, co do zasady, są zmianami właściwymi, dostosowującymi polskie regulacje do reguł wspólnotowych. Zmiana odnosząca się do art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a ustawy wprowadza do katalogu czynności objętych tą regulacją, także szerokie sformułowanie „*usługi podobne do tych usług a także usługi pomocnicze do tych usług*”, tym samym zmieniając katalog czynności z zamkniętego, na otwarty, a zatem przyjmując formułę przewidzianą w art. 52 lit. a) Dyrektywy 2006/112. Dla ścisłości należy podkreślić, iż przepis Dyrektywy odnosząc się do usług podobnych do działalności kulturalnej, rozrywkowej etc. przewiduje, iż obejmuje ona „*działania podejmowane przez organizatorów takiej działalności*”.

Zmiana dotycząca art. 27 ust. 4 pkt 3 jest natomiast nowelizacją, którą zarówno co do treści, jak i co do formy, należy ocenić bardzo wysoko, aczkolwiek z jednym zastrzeżeniem. Przepisy art. 56 ust. 1 lit. c Dyrektywy 2006/112 odnosząc się do analogicznych usług tworzą katalog otwarty, przewidując, iż regulacja dotyczy usług konsultantów, inżynierów, firm konsultingowych, prawników, księgowych oraz innych podobnych usług, tymczasem obecnie obowiązujące przepisy ustawy o VAT tworzą katalog zamknięty. Projekt noweli otwiera katalog w sposób właściwy, co więcej, zachowuje odniesienie do katalogu czynności dziś objętych przepisem poprzez ich wymienienie, jako szczególne przykłady usług objętych tą regulacją. Z tego względu nowelizację należy uznać za wzorcową.

Niewłaściwe jest natomiast ujęcie, jako przykładów usług podobnych do doradczych, księgowych etc. także usług przetwarzania danych, dostarczania informacji oraz usług tłumaczeń (litery f i g). Usługi, te zgodnie z Dyrektywą są odrębną, samodzielną kategorią usług objętych regulacją. Z tego względu należy przyjąć, iż projektowana regulacja wymaga tej kosmetycznej poprawki.

Poprawka 13 (art. 29) – podstawa opodatkowania

Nowelizacja art. 29 ust. 10a jest niestety krokiem wstecz w zakresie proponowanego art. 29 ust. 10a pkt 2, w którym projekt odnosząc się do ceny nabycia i kosztu wytworzenia towarów sformułowanie „określony w momencie dostawy” odnosi jedynie do kosztu wytworzenia, a nie do ceny nabycia. Jest to niczym nieuzasadnione ograniczenie, tym bardziej, że zarówno w art. 29 ust. 10 jak i ust. 10a pkt 1 sformułowanie to odnosi się zarówno do ceny nabycia jak i kosztu wytworzenia.

Poprawka 16 (art. 33a) – rozliczanie VAT od importu towarów w deklaracji rozliczeniowej

W tym przypadku nowelizacja pożądana i od lat oczekiwana.

Projekt jednakże ogranicza zastosowanie omawianego rozwiązania jedynie do importerów/podatników korzystających z procedur uproszczonych określonych w art. 76 ust. 1 lit b lub c rozporządzenia Rady nr 2913/92 ustanawiającej Wspólnotowy Kodeks Celny, a zatem „sprawdzonych” przez organy celne. Wydaje się z nie ma przeszkód, aby możliwością takiego odliczenia objęci byli wszyscy importerzy. Co więcej, przepis w proponowanym brzmieniu (poprzez odniesienie do procedur uproszczonych) wyłącza z możliwości zastosowania ułatwienia rozliczania podatku VAT od importu podatników niemających siedziby, ani miejsca zamieszkania na terytorium Wspólnoty. Tym samym, nie zachęci ich to do wprowadzania towarów na terytorium Wspólnoty przez Polskę, tym bardziej, że w innych państwach członkowskich, takie ułatwienia są stosowane także w przypadku takich właśnie podatników.

W ustępie 2 artykułu 33a projekt uzależnia stosowanie procedury rozliczenia podatku od importu towarów w deklaracji podatkowej od złożenia aktualnego zaświadczenia. Należy jednak podkreślić, iż z samych warunków wynika, iż konieczne będą dwa czy nawet trzy różne zaświadczenia wydawane przez różne organy. Zaświadczenie o braku zaległości podatkowych i rejestracji podatnika jako podatnika VAT czynnego wydane przez organ podatkowy, zaświadczenie o braku zaległości we wpłatach składek na ubezpieczenie społeczne wydane przez stosowny zakład ubezpieczeń społecznych oraz zaświadczenie o stosowaniu przez podatnika procedur celnych wydane przez organ celny, który wyraził zgodę

na stosowanie przedmiotowych procedur. Odniesienie do jednego zaświadczenia w przepisie art. 33a ust. 2 jest więc błędne.

Poprawka 23 (art. 43) zwolnienia przedmiotowe

Zmiana rozszerzającą zwolnienie przedmiotowe także na działalność w zakresie gier losowych, zakładów wzajemnych etc. jest konsekwencją propozycji noweli artykułu 6 i ma charakter dostosowawczy do regulacji art. 135 ust. 1 lit. i Dyrektywy 2006/112.

Zmiana art. 43 ust. 2 pkt 2 dotycząca definicji towarów używanych (innych niż nieruchomości) precyzuje, iż półroczny okres używania towarów przez podatnika warunkujący możliwość uznania ich za używane i w konsekwencji pozwalający na zastosowanie zwolnienia przy ich dostawie, należy liczyć od dnia, w którym podatnik dokonujący ich dostawy uzyska prawo do rozporządzania tymi towarami jak właściciel. Tym samym wyłączone więc możliwość zastosowania zwolnienia przypadku, gdy podatnik używał towarów np. na podstawie umowy najmu przez okres dłuższy niż 6 miesięcy, następnie nabył je i od razu odprzedał. Jest to rozwiązanie lepsze, niż obowiązujące obecnie.

Poprawka 24 (art. 86) podatek naliczony

Proponowana zmiana art. 86 ust. 10 pkt 5 i 6 wprowadza niedopuszczalne na gruncie przepisów Dyrektywy 2006/112 ograniczenie prawa podatnika do odliczenia podatku naliczonego. Proponowane przepisy przewidują, iż w przypadku stosowania w imporcie towarów procedury uproszczonej (pkt 5) prawo do odliczenia powstaje w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonał wpisu do rejestru, ale pod warunkiem dokonania zapłaty podatku, a w przypadku podatku wynikającego z decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz w art. 34 (pkt 6), prawo do obniżenia podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał decyzję, jednak „*pod warunkiem dokonania przez podatnika zapłaty podatku wynikającego z decyzji*”. **Warunek taki należy uznać za absolutnie niezgodny z regulacjami Dyrektywy 2006/112.** Zgodnie z art. 178 lit. e Dyrektywy, jedynym warunkiem jaki jest stawiany podatnikom dokonującym importu towarowi chcącym odliczyć podatek naliczony od importu towarów, jest posiadanie dokumentu importowego, „w którym podatnik jest wskazany jako odbiorca lub importer i w którym określona jest kwota VAT należnego lub informacje w nim zawarte pozwalają na jej obliczenie”. **Dyrektywa nie daje państwom**

członkowskim możliwości uzależnienia odliczenia podatku naliczonego od dokonania płatności podatku wynikającego z dokumentu celnego.

Stąd w tej części proponowana nowelizacja art. 86 ust. 10 poprzez dodanie punktów 5 i 6 w proponowanym brzmieniu (w części po średniku) narusza przepisy Dyrektywy 2006/112.

Zmiana dotycząca art. 86 ust. 11 umożliwia podatnikowi odliczenia podatku naliczonego nie tylko w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał fakturę lub dokument celny, ale także „w deklaracji za następne okresy rozliczeniowe, jednak nie później niż za ostatni miesiąc roku podatkowego”. Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami, podatnik może dokonać odliczenia podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał fakturę/dokument celny, jeżeli jednak tego nie uczynił, przepis ustępu 11 pozwala mu na dokonanie odliczenia podatku naliczonego w rozliczeniu za kolejny okres.

Proponowana zmiana jest bez wątpienia rozwiązaniem korzystniejszym niż rozwiązanie obecne, niemniej jednak bardziej racjonalnym rozwiązaniem byłoby wydłużenie terminu rozliczenia np. do 6 lub 12 miesięcy od otrzymania faktury/dokumentu celnego.

Jeżeli jednak propozycja miałaby zostać przyjęta w brzmieniu przedłożonym w projekcie, powinna bezwzględnie zostać uzupełniona o regulację pozwalającą podatnikowi, który otrzymał fakturę lub dokument celny w ostatnim okresie rozliczeniowym roku podatkowego, dokonać obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającą z takiej faktury lub dokumentu celnego w deklaracji składanej za pierwszy i następny okres rozliczeniowy kolejnego roku podatkowego..

Istotną zmianę przynosi również propozycja noweli art. 86 ust. 19, który odnosi się do niewykonywania przez podatnika czynności opodatkowanej w danym okresie rozliczeniowym i przewiduje, iż w takim przypadku, kwotę podatku naliczonego można przenieść do rozliczenia za następny okres rozliczeniowy. Dziś przeniesienie to jest automatyczne. Nowela prowadzi więc do sytuacji, w której podatnik będzie mógł dokonać wyboru między przeniesieniem a zwrotem.

Poprawka 25 (art. 87) – zwrot nadwyżki

Projekt zmian dotyczących artykułu 87, a zatem przepisów o zwrocie bezpośrednim nadwyżki podatku naliczonego, należy ocenić pozytywnie. Co do zasady, projektodawca proponuje

likwidację dwóch terminów zwrotu (60 i 180 dni) i zastąpienie ich jednym, 50-dniowym terminem. Wyjątkiem są podatnicy, którzy rozpoczynają wykonywanie działalności lub wykonują ją w okresie krótszym niż 12 miesięcy. Dla nich bowiem nowela przewiduje 180 dniowy termin zwrotu. Podatnicy ci mogą jednak uzyskać zwrot w terminie 50 dni, jeżeli złożą w urzędzie skarbowym zabezpieczenie w wysokości równej kwocie żądanego zwrotu. Oceniając pozytywnie skrócenie terminu zwrotu, stoimy jednak na stanowisku, iż nie jest uzasadnione różnicowanie podstawowych uprawnień podatników już istniejących i dopiero rozpoczynających działalność, utrudniające prowadzenie działalności tym, którzy dopiero rozpoczynają działalność gospodarczą. Przeciwno możliwości różnicowania zasad odliczania i zwrotu podatku pomiędzy podatnikami w zależności od długości prowadzenia przez nich działalności gospodarczej wypowiedział się niejednokrotnie ETS. Zwracamy uwagę, iż jeśli zasadność zwrotu budzi zastrzeżenia, czy wątpliwości, zgodnie z ogólnymi zasadami (projektowany art. 87 ust. 2) naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć termin zwrotu do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia w ramach czynności sprawdzających.

Poprawka 32 (art. 99) – deklaracje kwartalne

Wydaje się, iż nie ma uzasadnienia dla przyjęcia jako standardu deklaracji kwartalnych dla wszystkich podatników (art. 99 ust. 2) przy umożliwieniu składania deklaracji miesięcznych po stosownym zawiadomieniu organu podatkowego. Zważywszy na to, iż obecnie obowiązujące przepisy nie dają możliwości stosowania deklaracji kwartalnych, wydaje się, że rozwiązaniem właściwszym byłoby przyjęcie deklaracji miesięcznej jako standardu, z możliwością zastosowania rozliczenia kwartalnego po stosownym zawiadomieniu organu podatkowego.

Poprawka 33 (art. 103) zaliczkowe rozliczenie przy deklaracjach kwartalnych

Zgodnie z projektowanym ustępem 2a artykułu 103 podatnicy mają obowiązek wpłacania zaliczek za pierwsze dwa miesiące kwartału w wysokości 1/3 zobowiązania podatkowego za poprzedni kwartał (w terminie do 25 dnia następnego miesiąca). Jednocześnie, zgodnie z ustępem 2b, jeżeli w poprzednim kwartale podatnik nie wykazał nadwyżki podatku należnego, kwotę należnego zobowiązania przyjmuje się za zerową (a co za tym idzie, zgodnie z ustępem 2c nie powstaje obowiązek zapłaty zaliczek).

Tym samym podatnik rozliczający się kwartalnie dokonuje rozliczenia zaliczek nie na podstawie rzeczywistych obrotów i prowadzonej w tym okresie działalności gospodarczej, ale na podstawie danych historycznych (z ubiegłego kwartału).

Projekt nie określa, co stanie się w sytuacji, gdy podatnik płacił zaliczki w pierwszych 2 miesiącach podczas, gdy w skali całego kwartału nie powstało zobowiązanie podatkowe. Prawdopodobnie należy przyjąć, iż mamy do czynienia z nadpłatą, o której mowa w art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Procedura zwrotu (rozliczenia) nadpłaconej kwoty powinna jednak być uregulowana w ustawie o VAT.

Poprawka 38 (art. 111) – kasy rejestrujące

Zmiana art. 111 ust. 2 dotyczy zmiany formuły stosowanej sankcji. Formuła stosowana obecnie (utrata 30% podatku naliczonego) w rażący sposób narusza przepisy Dyrektywy 2006/112. Proponowane rozwiązanie eliminuje tę niezgodność. Wydaje się jednak, iż dla czystości formy należy wprost przyjąć, iż w przepisie mamy do czynienia z sankcją, a nie z dodatkowym zobowiązaniem podatkowym. Charakter regulacji ustępu 2 artykułu 111 jest bowiem ewidentnie sankcyjny i nie ma nic wspólnego z zobowiązaniem podatkowym

Poprawka 40 (art. 114a-e) - ryczałt

Projekt wprowadza nową formułę rozliczenia podatku, jaką jest rozliczenie w formie ryczałtu. Formuła ta jest dopuszczalna na gruncie art. 281 Dyrektywy 2006/112, jednakże warunkiem jej zastosowania jest przeprowadzenie konsultacji z Komitetem ds. VAT.

W odniesieniu do proponowanego ustępu 1 artykułu 114a nie jest jasne, dlaczego projekt posługuje się stwierdzeniem „łącznie” w odniesieniu do wartości sprzedaży.

Zwracają także uwagę ograniczenia możliwości stosowania ryczałtu określone w ustępie 3, w szczególności w pkt 3 przewidującym, iż ryczałt nie ma zastosowania do podatników, którzy „poza usługami, o których mowa w ust. 1 wykonują również jako wspólnik w spółce cywilnej lub handlowej w ramach tych spółek działalność gospodarczą”. W ocenie Lewiatana należy doprecyzować, iż w odniesieniu do spółki handlowej, mowa jest o spółce osobowej. Inaczej może powstać problem interpretacyjny dotyczący sytuacji, w której podatnik jest wspólnikiem lub akcjonariuszem spółki kapitałowej.

W art. 114e ust. 7 w odniesieniu do terminu, w którym podatnik powinien zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego o ponownym wyborze ryczałtu, wydaje się, iż zasadne byłoby doprecyzowanie, iż chodzi o koniec kwartału, w którym podatnik rozliczał się na zasadach ogólnych (postulujemy dodać słowo „ostatniego” po słowie „końca”).

