Projekt z dnia 04 sierpnia 2022 r.

**Uzasadnienie**

# Wprowadzenie

Zmiany wprowadzane tym projektem dotyczą przede wszystkim ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług[[1]](#footnote-1).

Celem proponowanych rozwiązań jest dalsze uproszczenie rozliczania przez podatników podatku od towarów i usług – tzw. pakiet Slim VAT 3 (*Simple Local And Modern VAT*). Jest to już kolejna odsłona o tym charakterze.

Pierwszą część pakietu Slim VAT stanowiła ustawa z dnia 27 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw[[2]](#footnote-2), drugi pakiet w postaci Slim VAT 2 wprowadziła do polskiego systemu podatkowego ustawa z dnia 11 sierpnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo bankowe[[3]](#footnote-3). Oba te pakiety z powodzeniem wprowadziły wiele rozwiązań korzystnych dla podatników.

Dodatkowe rozwiązania z pakietu Slim VAT 2 w zakresie uproszczenia fakturowania wprowadziła ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw[[4]](#footnote-4), regulująca zasady funkcjonowania Krajowego Systemu e-Faktur (tzw. KSeF). Celem dokonanej tą ustawą nowelizacji było także dalsze uproszczenie rozliczania podatku od towarów i usług, dotyczące modyfikacji zasad wystawiania faktur korygujących, w tym zmniejszenie liczby elementów takiej faktury, a także faktur zaliczkowych oraz fakultatywnego stosowania duplikatów faktur.

Realizując kolejne postulaty zgłaszane przez podatników oraz kontynuując rozpoczęty proces upraszczania i ułatwiania stosowania przepisów ustawy o VAT proponuje się w niniejszym projekcie następujące zmiany:

1. zmiany w ustawie o VAT:
* podwyższenie limitu sprzedaży małego podatnika do 2 000 000 euro,
* doprecyzowanie zasad stosowania kursu przeliczeniowego dla faktur korygujących w przypadku gdy faktura została wystawiona w walucie obcej,
* doprecyzowanie okresu, za który deklarowana jest WDT, w przypadku gdy podatnik otrzymuje dokumenty potwierdzające WDT po okresie 3 miesięcy (moment powstania obowiązku podatkowego zamiast momentu dostawy),
* konsolidacja wydawania wiążących informacji - wiążące informacje stawkowe (WIS), wiążące informacje akcyzowe (WIA), wiążące informacje taryfowe (WIT) oraz wiążące informacje o pochodzeniu (WIP) - poprzez wyznaczenie dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej - jako organu właściwego do wydawania WIT, WIP i WIA w ramach I instancji oraz rozpatrywania spraw odwoławczych w ramach II instancji (obecnie WIS są wydawane przez dyrektora KIS, WIA – przez dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, a WIT oraz WIP – przez dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, a organem odwoławczym w zakresie WIS jest dyrektor KIS, w zakresie WIA – dyrektor IAS w Warszawie, natomiast w zakresie WIT i WIP – Szef Krajowej Administracji Skarbowej) – zapewni to przedsiębiorcom uzyskanie wiążących informacji za pośrednictwem tego samego organu oraz zapewnienia jednolitości ww. wiążących informacji w skali kraju;
* ujednolicenie systemu podatkowego w obszarze dotyczącym wydawania WIS i WIA - przy uwzględnieniu tych aspektów, które są specyficzne dla poszczególnych rodzajów instrumentów, co przyczyni się do uproszczenia zasad i usprawnienia procesu ich wydawania,
* rozszerzenie zwolnienia od VAT usług zarządzania funduszami inwestycyjnymi na fundusze inwestycyjne z siedzibą w innych państwach członkowskich UE,
* wprowadzenie możliwości odstąpienia przed upływem 3 lat samochodu osobowego lub innego pojazdu zaimportowanego uprzednio ze zwolnieniem od VAT przez uprawnionego członka personelu dyplomatycznego obcych placówek dyplomatycznych i organizacji międzynarodowych, w sytuacji gdy będzie to uzasadnione okolicznościami związanymi z ważnym interesem służby, dotyczącymi przesiedlenia uprawnionego członka personelu dyplomatycznego w celu podjęcia pracy w innym państwie,
* rezygnacja z formalnego wymogu posiadania faktury dotyczącej WNT przy odliczaniu podatku naliczonego z tego tytułu,
* liberalizacja warunków szybszego zwrotu VAT dla tzw. podatników bezgotówkowych oraz wzmocnienie ram proceduralnych tego zwrotu,
* likwidacja obowiązku uzgadniania z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu proporcji do odliczenia podatku naliczonego w przypadku podatników, którzy w poprzednim roku podatkowym nie osiągnęli obrotów, lub u których obrót ten w poprzednim roku podatkowym był niższy niż 30 000 zł, i w to miejsce wprowadzenia wymogu zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o przyjętej proporcji,
* likwidacja obowiązku uzgadniania z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu prognozy w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadku podatników obowiązanych do stosowania tzw. prewspółczynnika, którzy rozpoczynają w danym roku wykonywanie działalności, i w to miejsce wprowadzenie wymogu zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o przyjętych danych wyliczonych szacunkowo,
* zwiększenie kwoty pozwalającej na uznanie, że proporcja określona przez podatnika wynosi 100%, w sytuacji gdy proporcja ta przekroczyła u niego 98%, z obecnych 500 zł do 10 000 zł,
* wprowadzenie opcji rezygnacji z dokonania korekty, jeżeli różnica pomiędzy proporcją wstępną a ostateczną nie przekracza 2 punktów procentowych oraz w przypadku gdy proporcja ostateczna jest mniejsza niż proporcja wstępna, a podatek naliczony niepodlegający odliczeniu wynikający z różnicy między tymi proporcjami oraz tzw. korekty wieloletniej nie przekracza 10 000 zł,
* wprowadzenie możliwości rezygnacji z obowiązku wystawienia faktury zaliczkowej i ograniczenia się do wystawienia faktury rozliczeniowej, w której uwzględni się całość dokonanej dostawy towarów lub świadczenia usług (łącznie z kwotą otrzymanej zaliczki lub zaliczek), w przypadku gdy obowiązek podatkowy z tytułu otrzymania zaliczki i dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług powstaje w tym samym okresie rozliczeniowym (miesiącu/kwartale),
* wprowadzenie nowej, dodatkowej możliwości uwolnienia się od odpowiedzialności solidarnej w sytuacji zmiany faktora,
* wprowadzenie możliwości rezygnacji z obowiązku drukowania dokumentów fiskalnych wystawianych przy zastosowaniu kas rejestrujących przez podatników prowadzących ewidencję sprzedaży przy ich zastosowaniu,
* doprecyzowanie zasad dokonywania korekt podatku należnego od dostawy towarów dokonanej dla podróżnego,
* wprowadzenie przepisów stanowiących podstawę do określenia wzorów elektronicznych deklaracji korygujących, które będą składane poza systemem OSS i IOSS bezpośrednio do Łódzkiego Urzędu Skarbowego**.**

Niniejszy projekt realizuje również wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „Trybunał”) w sprawie C-935/19. Trybunał w powołanym wyroku uznał, że przepisy prawa unijnego stoją na przeszkodzie stosowaniu obowiązujących w Polsce rozwiązań w zakresie 20% sankcji. Trybunał stwierdził, że tryb stosowania sankcji wykracza poza to, co jest niezbędne do realizacji celów polegających na zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu oszustwom podatkowym, gdyż sankcja VAT jest stosowana automatycznie, a przepisy nie dają organom podatkowym możliwości zindywidualizowania nałożonej sankcji (dostosowania do okoliczności danej sprawy). Niezbędna jest w tym zakresie zmiana przepisów polegająca na umożliwieniu organom podatkowym ustalania sankcji VAT w sposób zindywidualizowany uwzględniający konkretne okoliczności danej sprawy.

II. zmiany w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji[[5]](#footnote-5):

• rozszerzenie katalogu dokumentów stanowiących podstawę egzekucji administracyjnej o korekty deklaracji składane poza procedurami szczególnym w Polsce jako państwie członkowskim konsumpcji,

• wyłączenie obowiązku zamieszczania w ww. korektach deklaracji pouczenia o tym, że stanowią one podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego oraz obowiązku przesyłania upomnień poprzedzających wszczęcie egzekucji administracyjnej do należności pieniężnych z tytułu podatku od towarów i usług rozliczanego na podstawie korekty deklaracji składanej poza procedurą szczególną bezpośrednio w Polsce,

• wprowadzenie zasady przeliczania należności pieniężnej wynikającej z korekty deklaracji na walutę polską (w złotych).

1. zmiany w ustawie Prawo bankowe[[6]](#footnote-6):
* umożliwienie przekazywania środków z rachunku VAT na rachunek VAT przedstawiciela Grupy VAT celem zapłaty do urzędu skarbowego należnych podatków,
* rozszerzenie możliwości przeznaczenia środków zgromadzonych na rachunku VAT na kolejne podatki oraz opłaty (podatek od wydobycia niektórych kopalin, podatek od sprzedaży detalicznej, opłata od środków spożywczych /tzw. podatek cukrowy/, zryczałtowany podatek od wartości sprzedanej produkcji /tzw. podatek od produkcji okrętowej/, opłata za zezwolenie na obrót hurtowy w kraju napojami alkoholowymi oraz za zezwolenie na wyprzedaż posiadanych zapasów napojów alkoholowych, dla przedsiębiorcy zaopatrującego przedsiębiorcę posiadającego zezwolenie na sprzedaż detaliczną napojów alkoholowych przeznaczonych do spożycia poza miejscem sprzedaży w napoje alkoholowe w opakowaniach jednostkowych o ilości nominalnej napoju nieprzekraczającej 300 ml/ tzw. opłata od „małpek”/ oraz podatek tonażowy).
1. zmiany w ustawie Ordynacja podatkowa[[7]](#footnote-7):
* dostosowanie zakresu kompetencji dyrektora KIS i szefa KAS do procesu konsolidacji wiążących informacji.
1. zmiany w ustawie Prawo celne[[8]](#footnote-8):
* wprowadzenie krajowych regulacji dotyczących miejsc uznanych i wyznaczonych (wykorzystywanych zarówno przedstawianiu towarów wprowadzanych na obszar UE, jak i przedstawianych do wywozu),
* wprowadzenie możliwości odstąpienia przed upływem 3 lat samochodu osobowego lub innego pojazdu przywiezionego uprzednio ze zwolnienia z należności celnych przywozowych przez uprawniony personel dyplomatyczny w sytuacji, gdy będzie to uzasadnione okolicznościami związanymi z ważnym interesem służby dyplomatycznej dotyczącym przesiedlenia uprawnionego członka personelu w celu podjęcia pracy w innym państwie i wiążą się ze zmianą zaproponowaną w ustawie o podatku od towarów i usług (art. 80 ustawy o VAT),
* dostosowanie kompetencji dyrektora KIS w związku z procesem konsolidacji wiążących informacji.

# zmiany w ustawie o podatku akcyzowym[[9]](#footnote-9):

* konsolidacja wydawania wiążących informacji - wiążące informacje stawkowe (WIS), wiążące informacje akcyzowe (WIA), wiążące informacje taryfowe (WIT) oraz wiążące informacje o pochodzeniu (WIP) - poprzez wyznaczenie dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej - jako organu właściwego do wydawania WIT, WIP i WIA w ramach I instancji oraz rozpatrywania spraw odwoławczych w ramach II instancji - zapewni to przedsiębiorcom uzyskanie wiążących informacji za pośrednictwem tego samego organu oraz zapewnienia jednolitości ww. wiążących informacji w skali kraju;
* ujednolicenie systemu podatkowego w obszarze dotyczącym wydawania WIS i WIA - przy uwzględnieniu tych aspektów, które są specyficzne dla poszczególnych rodzajów instrumentów, co przyczyni się do uproszczenia zasad i usprawnienia procesu ich wydawania.

Odnosząc się do **konsolidacji** wiążących informacji zauważenia wymaga, że klasyfikacja towarów w Nomenklaturze scalonej (CN) podlega pewnym warunkom określającym zasady, na których jest oparta oraz ogólnym regułom zapewniającym jednolitą interpretację, co oznacza, że określony towar zawsze jest klasyfikowany wyłącznie do jednej i tej samej pozycji lub podpozycji z wyłączeniem innych, które mogłyby być brane pod uwagę. Zatem do każdego towaru jest przypisany odpowiedni i tylko jeden kod. Nomenklatura celna, która stanowi część wspólnej taryfy celnej (WTC), stosowana jest przede wszystkim do pobierania ceł, aczkolwiek wykorzystywana jest również do innych celów, takich jak gromadzenie zewnętrznych statystyk handlowych, identyfikacja produktów podlegających ograniczeniom w przywozie i wywozie, identyfikacja produktów, dla których przyznawane są refundacje wywozowe lub pomoc w produkcji, określanie reguł pochodzenia, **definiowanie produktów podlegających akcyzie** **oraz – tak jak w przypadku Polski od 1 lipca 2020 r. – wykorzystanie w stosowaniu obniżonych stawek podatku VAT**. W tym kontekście klasyfikacja oraz **jednolita interpretacja i stosowanie nomenklatur celnych** odgrywają kluczową rolę nie tylko w obrocie krajowym ale przede wszystkim w handlu międzynarodowym.

Unia Europejska jest nie tylko unią gospodarczą, ale również unią celną, która zapewnia równe traktowanie przedsiębiorców w ich kontaktach z organami celnymi państw członkowskich. Mając to na uwadze, organy celne są prawnie zobowiązane do stosowania przepisów prawa celnego w sposób jednolity. Przy braku takiej jednolitości przedsiębiorcy nie byliby pewni, w jakiej wysokości muszą uiścić należności, gdyż potencjalnie różniłyby się one w poszczególnych państwach członkowskich. Potencjalnie mogłoby to prowadzić do sytuacji, w której towary byłyby przywożone z państw trzecich poprzez państwo członkowskie, stosujące najniższą – lub zerową – stawkę celną, a następnie korzystałyby z zasady swobodnego obrotu w UE. Artykuł 28 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej dotyczący swobodnego przepływu towarów między państwami członkowskimi wyraźnie przewiduje przyjęcie „wspólnej taryfy celnej w stosunkach z państwami trzecimi”.

W celu zapewnienia podmiotom gospodarczym pewności prawnej przy kalkulacji cen operacji przywozu lub wywozu, ułatwienia pracy administracji celnej oraz zapewnienia bardziej jednolitego stosowania wspólnej taryfy celnej wprowadzono Europejski System Wiążącej Informacji Taryfowej (EBTI-3), którego częścią są również polskie organy celne i wydawane przez nich wiążące informacje taryfowe (WIT). Zarówno wprowadzona w 2015 r. WIA, jak
i wprowadzona w 2019 r. WIS, wzorowane są w dużej mierze na wskazanym wyżej Europejskim Systemie Wiążącej Informacji Taryfowej (WIT). WIA i WIS – tak jak WIT – zawiera w odniesieniu do konkretnego towaru jego klasyfikację według działu, pozycji, podpozycji lub kodu Nomenklatury scalonej (CN), niezbędną do określenia stawki podatku VAT[[10]](#footnote-10) oraz stawki podatku akcyzowego właściwej dla tego towaru[[11]](#footnote-11). Różnica w klasyfikacji
w zakresie tych instytucji polega na tym, że w WIT klasyfikacji dokonuje się na poziomie pełnego kodu Nomenklatury scalonej (8 cyfr) lub kodu TARIC (10 cyfr), natomiast klasyfikacji w WIS i WIA dokonuje się na takim poziomie szczegółowości, jaki przewidują przepisy ustawy o VAT albo ustawy o podatku akcyzowym.

Wprowadzając zasadniczo od 2020 r., a w określonych przypadkach – od 1 listopada 2019 r., Nomenklaturę scaloną do polskiego systemu stawek VAT ustawodawca „zaimplementował” zatem do tego systemu automatycznie cały dorobek legislacyjny Unii Europejskiej oraz dorobek orzeczniczy TSUE w zakresie Nomenklatury scalonej. Tym samym, oznacza to podporządkowanie WIS, a także i wcześniej wprowadzonej WIA oraz zawartych w tych wiążących informacjach rozstrzygnięć, **zharmonizowanej instytucji WIT[[12]](#footnote-12) oraz ustalonej unijnej praktyce w zakresie klasyfikacji.**

Konsolidacja obsługi wiążących informacji zapewni przedsiębiorcom uzyskanie wiążących informacji w jednym miejscu, za pośrednictwem tego samego organu, bez konieczności każdorazowego ustalania, który organ KAS jest właściwy dla uzyskania wiążącej informacji
w pożądanym zakresie. Najbardziej właściwe wydaje się powierzenie tego zadania dyrektorowi KIS, jako organowi wyspecjalizowanemu w zapewnianiu jednolitej i powszechnie dostępnej informacji podatkowej i celnej. Powierzenie takich zadań dyrektorowi KIS zapewni lepsze zarządzanie systemem wiążących informacji, zarówno pod względem prawnym, jak i organizacyjnym, z uwagi na potencjał kadrowy i merytoryczny oraz ogromne doświadczenie tej instytucji w zarządzaniu systemem interpretacji indywidualnych oraz systemem udzielania telefonicznej informacji podatkowej i celnej.

W zakresie **ujednolicenia** wiążących informacji wskazać należy, że normy w zakresie wydawania WIT i WIP wynikają z unijnego porządku prawnego[[13]](#footnote-13), zaś w prawie krajowym zostały uregulowane niektóre kwestie szczegółowe (w zakresie trybu odwoławczego[[14]](#footnote-14)). Instytucje te są wiążącymi informacjami o charakterze celnym. Natomiast WIS i WIA, instytucje o charakterze podatkowym, w całości regulują krajowe przepisy – ustawa o VAT oraz ustawa o podatku akcyzowym oraz w kwestiach nieuregulowanych w tych ustawach – Ordynacja podatkowa, przy czym uregulowania te zawierają pewne różnice (np.
w zakresie ich wydawania, uchylania czy zmiany).

Ujednolicenie systemów ww. wiążących informacji – przy uwzględnieniu tych ich aspektów, które są specyficzne dla poszczególnych rodzajów instrumentów – przyczyni się do uproszczenia zasad i usprawnienia procesu ich wydawania. WIS i WIA są w przeważającym zakresie wydawane na potrzeby transakcji krajowych, a więc wykorzystywane przez podatników w najszerszym zakresie. Tym samym zasadne jest, aby zawierały jak najmniej różnic i w efekcie były jak najprostsze dla podatnika.

Zbieżność procedowania spraw dotyczących WIA i WIS będzie miała również wymierny wpływ na podniesienie jakości wydawanych wiążących informacji w zakresie spraw podatkowych. Zatem celem niniejszych zmian jest takie ukształtowanie systemu podatkowego
w obszarze wiążących informacji, aby był on jak najbardziej wydajny, przy zachowaniu wysokiej jakości wydawanych rozstrzygnięć. Intencją ustawodawcy jest uproszczenie
i ujednolicenie zasad procedowania przy jednoczesnej poprawie efektywności wydawania takich decyzji, co przełoży się na wzmocnienie zasad szybkości i prostoty postępowania.

Projektowane zmiany mające charakter systemowy pozytywnie wpłyną zatem nie tylko na organizację i funkcjonowanie instytucji wydającej wiążące informacje, ale również na sytuację podatników. Jasny, nieskomplikowany i jednolity system podatkowy w zakresie dotyczącym wydawania WIA oraz WIS, stanowił będzie bowiem dla wszystkich przedsiębiorców wsparcie w prowadzeniu działalności gospodarczej. Proponowane zmiany w całości wpisują się w ogólną koncepcję upraszczania systemu podatkowego. Ukształtowanie spójnych, jednolitych zasad procedowania wiążących informacji zapewni przedsiębiorcom równy, nieuciążliwy
i sprawiedliwy dostęp do niezbędnych dla prowadzenia działalności gospodarczej informacji podatkowych. Proponowana zmiana jest również realizacją zasad pogłębiania zasad: zaufania obywatela do organów podatkowych, efektywnego działania administracji oraz pewności prawa.

1. Zmiany w ustawie o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw[[15]](#footnote-15):
* dostosowania art. 90 ust. 10d i ust. 10f ustawy o VAT wchodzących w życie od 1 stycznia 2023 r. do zmian projektowanych w art. 90 ust. 8 tej ustawy związanych z zastąpieniem wymogu uzgadniania prognozy proporcji i sporządzania protokołu przez naczelnika urzędu skarbowego, zawiadomieniem naczelnika urzędu skarbowego o przyjętej proporcji. Konsekwencją zmiany w art. 90 ust. 8 ustawy o VAT jest potrzeba odpowiedniego dostosowania ust. 10d i ust. 10f dla przypadków związanych z funkcjonowaniem grupy VAT.

# Szczegółowy zakres regulacji w ustawie o VAT (art. 1 ustawy)

**Art. 2 pkt 25 lit. a**

Zgodnie z art. 167a akapit drugi dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347, z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.), zwanej dalej „dyrektywą VAT”, państwa członkowskie stosujące system fakultatywny, ustalają dla podatników korzystających z tego systemu na ich terytorium próg na podstawie rocznego obrotu podatnika, obliczonego zgodnie z art. 288. Próg ten nie może przekroczyć 2 000 000 EUR lub równowartości tej kwoty w walucie krajowej.

Regulacje w zakresie podatku od towarów i usług wykorzystują możliwość przewidzianą dyrektywą VAT i dają podatnikom, którzy spełniają określone w art. 2 pkt 25 ustawy o VAT, kryteria do uznania ich za tzw. małych podatników. Spełnienie tego kryterium oznacza uzyskanie prawa do stosowania kasowego, zamiast powszechnie stosowanego memoriałowego, rozliczenia tego podatku oraz uzyskanie prawa do stosowania rozliczeń kwartalnych w VAT.

Aktualnie uprawnieni do stosowania metody kasowej są podatnicy, u których wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej 1 200 000 euro lub 45 000 euro – w przypadku m.in. podatników prowadzących przedsiębiorstwa maklerskie oraz zarządzających funduszami inwestycyjnymi, których wynagrodzenie stanowi kwota prowizji – art. 2 pkt 25 ustawy o VAT. Te same limity sprzedaży obowiązują w przypadku stosowania kwartalnego rozliczenia VAT.

Art. 167a dyrektywy VAT daje Polsce możliwość podwyższenia tego limitu do 2 000 000 euro.

Planowane podwyższenie limitu wartości sprzedaży (wraz z kwotą podatku) z 1 200 000 euro do 2 000 000 euro uprawniającego do posiadania statusu małego podatnika spowoduje zatem zwiększenie liczby podatników uprawnionych do stosowania metody kasowej oraz kwartalnego rozliczenia w VAT.

**Art. 22**

Przepisy regulujące alokację transportu w dostawach łańcuchowych (ust. 2-2d w art. 22 ustawy o VAT) nie mają zastosowania do dostaw towarów objętych reżimem tzw. uznanego dostawcy określonym w art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT. Wynika to z faktu, że do takich transakcji zastosowanie ma szczególna reguła alokacji, zgodnie z którą wysyłka lub transport towarów są przyporządkowane dostawie dokonanej przez podatnika, który ułatwia dostawę towarów poprzez użycie interfejsu elektronicznego (np. platformy handlowej działającej w sektorze e-commerce). Ta szczególna reguła ma również zastosowanie do towarów, o których mowa w art. 22 ust. 2e ustawy o VAT, jeżeli jednocześnie są one przedmiotem dostaw objętych reżimem tzw. uznanego dostawcy. Przykładem takiej transakcji może być wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość dokonywana przez podatnika nieposiadającego siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Unii Europejskiej do nabywcy na terytorium kraju za pośrednictwem (operatora) interfejsu elektronicznego ułatwiającego tę dostawę zgodnie z art. 7a ust. 2 ustawy o VAT. Zmiana w art. 22 ust. 3b ustawy o VAT ma zatem charakter doprecyzowujący.

**Art. 31b**

Projektowany art. 31b stanowi doprecyzowanie zasad stosowania kursu przeliczeniowego dla faktur korygujących, w przypadkach gdy pierwotna faktura została wystawiona w walucie obcej. Dotychczas materia ta nie była objęta regulacją ustawy o VAT, co mogło sprzyjać niepewności prawa u podatników przy korektach zmniejszających i zwiększających wartość transakcji. Przyjęte w projekcie ustawy rozwiązanie stanowi znaczne uproszczenie dotychczasowej praktyki przyjmowanej w zakresie kursu przeliczenia waluty obcej w fakturach korygujących.

Projektowany art. 31b ust. 1 będzie stanowił generalną zasadę w zakresie przeliczenia kursu waluty obcej zarówno w wystawianych fakturach korygujących in plus, jak też in minus. Kurs przyjmowany do przeliczenia kwoty korekty podstawy opodatkowania na fakturze korygującej będzie zasadniczo powieleniem kursu przyjmowanego dla pierwotnego rozliczenia. Przykładowo podatnik, który zastosował dla świadczonej usługi kurs z 1 października 2021 r., ten sam kurs zastosuje w przypadku wystawienia faktury korygującej pierwotne rozliczenie (dotyczy to korekt in plus oraz in minus).

Przyjęcie zasady przeliczania kursu waluty (dla potrzeb ustalenia podstawy opodatkowania) w oparciu o moment powstania obowiązku podatkowego (tzw. kurs historyczny) będzie w pełni odzwierciedlało regulacje unijne. Zgodnie bowiem z art. 91 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT, w przypadku gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania transakcji innej niż import towarów są wyrażone w walucie innej niż waluta państwa członkowskiego, w którym następuje określenie tej wartości, jako kurs wymiany stosuje się ostatni zanotowany kurs sprzedaży, w chwili gdy VAT staje się wymagalny, na najbardziej reprezentatywnym rynku lub rynkach walutowych danego państwa członkowskiego, lub też kurs ustalony przez odniesienie do takiego rynku lub rynków, na warunkach określonych przez to państwo członkowskie. Przy przeliczaniu walut prawo UE odnosi się bowiem wprost do chwili wymagalności podatku, dlatego też zasadę tą należy również stosować w przypadku faktur korygujących (obok faktur pierwotnych).

W sytuacji gdy podatnik zgodnie z art. 106j ust. 3 ustawy o VAT zdecyduje się na wystawienie zbiorczej faktury korygującej, z tytułu opustu lub obniżki ceny, nie będzie wówczas musiał stosować pierwotnego kursu zastosowanego do każdej z korygowanych transakcji. Przeliczenia na złote podatnik dokona według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury korygującej (odpowiednio zastosuje kurs średni EBC) - w takim przypadku stosowany będzie jeden zbiorczy kurs do wszystkich korygowanych transakcji.

Przyjęte rozwiązanie stanowi dla podatników znaczne uproszczenie zasad przeliczania kursów walut – zasadniczo utrzymuje dotychczasową praktykę organów i podatników w zakresie przeliczania kursów walut w przypadku wystawienia zbiorczych faktur korygujących.

Projektowane przepisy art. 31b ust. 1-2 nie będą miały zastosowania w przypadku korekt dokonywanych przez podatników stosujących przeliczenie z podatku dochodowego (obowiązujący art. 31a ust. 2a-2d ustawy o VAT). Podatnik stosujący zasady z podatku dochodowego powinien stosować je również w przypadku ustalenie kursu do przeliczenia stosowanego przy korekcie.

Analogicznie jak w zakresie transakcji krajowych, projekt zawiera propozycję doprecyzowania zasad stosowania kursu walutowego w przypadku przyznania opustu lub obniżki i otrzymania przez podatnika zbiorczej faktury korygującej takie transakcje, dokonane w warunkach o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4-5 ustawy o VAT oraz w przypadku dokonania przez tego podatnika wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Podatnik nie będzie zobowiązany stosować pierwotnego kursu w odniesieniu do każdej z korygowanych transakcji. Jeżeli wystawiona zostanie faktura zbiorcza korygująca dokonane w danym okresie transakcje, podatnik będzie mógł dokonać przeliczenia na złote kwot wykazanych na tej fakturze według kursu średniego waluty obcej na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury korygującej. W przypadku transakcji dokonanych w warunkach, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4-5 ustawy o VAT, możliwa jest sytuacja, iż kontrahent spoza Unii Europejskiej nie wystawi faktury (np. dlatego, iż w kraju jego siedziby nie obowiązuje podatek o podobnym charakterze do podatku od wartości dodanej). W odniesieniu do takiej sytuacji nie znajdą zastosowania powyższe zasady przeliczania kursów walut. W sytuacji bowiem, gdy taki zagraniczny kontrahent nie wystawi faktury dokumentującej udzielenie opustu lub obniżkę ceny, co oczywiste nie będzie też istniała data, w oparciu o którą należałoby ustalić kurs przeliczeniowy waluty (tj. ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury korygującej).

**Art. 42**

Zgodnie z obecnymi regulacjami, jeżeli podatnik w określonym czasie nie posiada wymaganych dokumentów potwierdzających wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (WDT), obowiązany jest wykazać w ewidencji taką transakcję jako dostawę krajową (i w konsekwencji zastosować właściwą stawkę podatku, np. w wysokości 23%). Jednakże po otrzymaniu dokumentów potwierdzających dokonanie WDT, podatnik ma prawo do odpowiedniego skorygowania tej transakcji i zastosowania stawki 0%. W takim przypadku przepisy zobowiązują podatnika do wykazania transakcji WDT w rozliczeniu za okres, w którym dostawa została dokonana.

Odniesienie się do momentu dokonania dostawy może powodować szereg wątpliwości praktycznych i prawnych. Z uwagi na powyższe, w zmienianym art. 42 ust. 12a ustawy o VAT proponuje się, aby dana transakcja była deklarowana za okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy. W przypadku WDT ww. okresy rozliczeniowe mogą być różne: moment dokonania dostawy (który powstaje z chwilą fizycznego przesunięcia towaru na terytorium kraju) może wystąpić miesiąc/kwartał wcześniej niż moment powstania obowiązku podatkowego (który powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu dokonania WDT). W praktyce zdarzają się bowiem sytuacje, w których faktura zostaje wystawiona dopiero w następnym miesiącu po dokonaniu dostawy albo faktura nie zostaje wystawiona do 15 dnia tego miesiąca, co w obu przypadkach powoduje powstanie obowiązku podatkowego w następnym okresie rozliczeniowym (niż okres, w którym dokonano dostawy).

W wyniku projektowanej zmiany podatnik będzie miał prawo do wykazania/skorygowania WDT w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy, co uprości obowiązek korygowania tej transakcji.

**Art. 42a pkt 3**

Zmiana zawarta w tym przepisie polega na zróżnicowaniu obligatoryjnych elementów WIS w zależności od celu, dla jakiego złożono wniosek o jej wydanie. Pozostawiając zatem w niezmienionej formie dotychczasowy przepis wskazujący elementy WIS, w przypadku, gdy zostanie ona wydana na potrzeby określenia stawki podatku VAT dla towaru albo usługi albo świadczenia kompleksowego (taka WIS będzie zawierała opis towaru/usługi, symbol odpowiedniej klasyfikacji oraz stawkę podatku VAT), w zmienianym pkt 3 wskazano elementy decyzji wydawanych dla celów określonych w art. 42b ust. 4 ustawy o VAT, czyli wykorzystania WIS na potrzeby innych niż dotyczące stawki VAT przepisów ustawy o VAT i przepisów wykonawczych do tej ustawy. Katalog ten nie będzie zawierał stawki podatku VAT (w takich przypadkach bowiem podatnicy zasadniczo są zainteresowani klasyfikacją towaru/usługi). Projektowa zmiana pozwoli wyeliminować ryzyko kilkukrotnego procedowania wniosków dotyczących tych samych towarów i usług pod kątem określenia stawki VAT, a tym samym wydawania w zakresie określania stawki VAT takich samych rozstrzygnięć wielokrotnie.

**Art. 42b** **ust. 1 pkt 4-5**

Proponowanazmiana polega na uzupełnieniu katalogu podmiotów uprawnionych do wystąpienia z wnioskiem o wydanie WIS. O WIS będą mogły wystąpić – oprócz podmiotów dokonujących lub zamierzających dokonywać czynności podlegających opodatkowaniu VAT i zamawiających w rozumieniu ustawy Prawo zamówień publicznych – również podmioty publiczne w rozumieniu ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym – w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia wynagrodzenia w związku z zawieraną umową o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz zamawiający w rozumieniu ustawy z dnia 21 października 2016 r. o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi – w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia wynagrodzenia koncesjonariusza wraz z ewentualną płatnością od zamawiającego w związku z zawieraną umową koncesji na roboty budowlane lub usługi. Możliwość wystąpienia o wydanie WIS przez podmiot publiczny oraz przez zamawiającego w rozumieniu ustawy o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi, pozwoli na wyeliminowanie niepewności tych podmiotów związanej z klasyfikacją oraz określeniem właściwej stawki podatku VAT (lub stosowania innych przepisów w zakresie VAT) w związku z zawieraną umową o partnerstwie publiczno-prywatnym lub zawieraną umową koncesji na roboty budowalne lub usługi. Możliwość otrzymania WIS przez te podmioty będzie miała istotne znaczenie i ułatwi znacząco realizowane przez te podmioty działania. Wskazania wymaga, że podmioty te, nieposiadające statusu podatnika w odniesieniu do zawieranej umowy, podobnie jak zamawiający w rozumieniu Prawa zamówień publicznych, w odniesieniu do wydanej WIS będą korzystały z ochrony prawnej przewidzianej przepisami Ordynacji podatkowej (art. 14k-14m). W tym przypadku nie może bowiem znaleźć zastosowania moc wiążąca WIS, z uwagi na fakt, że może ona dotyczyć tylko i wyłącznie podmiotu, dokonującego dostawy, importu lub wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru lub świadczącego usługę, będących przedmiotem WIS, czyli posiadających w stosunku do tego towaru lub usługi status podatnika (**art. 42c ust. 3**). W związku z tym, podmioty te nie będą również zobowiązane do złożenia oświadczenia o toczącym się postępowaniu podatkowym lub kontrolnym albo wydanym rozstrzygnięciu co do istoty (art. 42b ust. 3).

**Art. 42b ust. 2 i ust. 6, art. 42d i uchylenie art. 42f**

Projektowane przepisy mają na celu likwidację opłaty należnej od wniosku o wydanie WIS w wysokości 40 zł.

Zniesienie opłaty wiąże się z uproszczeniem procedury wydawania WIS i zredukowaniem obciążeń dla podatników. Wysokość opłaty jest i tak niewspółmiernie niska w odniesieniu do kosztów administracyjnych prowadzenia postępowania o wydanie WIS. Dodatkowo należy mieć na uwadze, że w toku wydawania WIS wnioskodawcy są zobligowani do wnoszenia opłat z tytułu przeprowadzanych badań lub analiz, jeżeli rozpatrzenie wniosku o wydanie WIS wymaga przeprowadzenia takich działań. Uwzględniając zatem powyższe okoliczności uzasadnione jest zniesienie opłaty za wydanie WIS w wysokości 40 zł od wniosku.

Rozwiązanie jest korzystne dla podatników.

Pozostałe zmiany w art. 42b ust. 2 w zakresie elementów jakie zawiera wniosek mają charakter doprecyzowujący i ujednolicający z WIA.

**Art. 42b ust. 7a**

Projektowa zmiana ma charakter doprecyzowujący i wprowadza do przepisów szczegółowych dotyczących WIS normę uprawniającą organ do wezwania do uzupełnienia wniosku o wydanie WIS o dodatkowe dokumenty odnoszące się do towaru, usługi lub świadczenia kompleksowego niezbędne do dokonania prawidłowej ich klasyfikacji. Zgodnie bowiem z art. 42b ust. 7 ustawy o VAT do wniosku o wydanie WIS wnioskodawca może dołączyć dokumenty odnoszące się do towaru albo usługi, w szczególności fotografie, plany, schematy, katalogi, atesty, instrukcje, informacje od producenta lub inne dostępne dokumenty umożliwiające organowi wydającemu WIS dokonanie właściwej klasyfikacji towaru albo usługi. Jeśli jednak takie dokumenty nie zostaną dołączone, a okażą się niezbędne do klasyfikacji towaru lub usługi, bądź dołączone do wniosku dokumenty okażą się niewystarczające do tego, aby organ podatkowy mógł określić właściwą klasyfikację towaru lub usługi – organ ten będzie mógł wezwać wnioskodawcę do dostarczenia dodatkowych dokumentów. W przypadku niedostarczenia wymaganych dokumentów w określonym terminie (7 dni od dnia doręczenia wezwania) organ wydający WIS wyda postanowienie o pozostawieniu wniosku o wydanie WIS bez rozpatrzenia, na które służy wnioskodawcy zażalenie. Obecnie obowiązujące przepisy ustawy o VAT nie regulują wprost tej kwestii, co może rodzić problemy interpretacyjne w kontekście odpowiedniego zastosowania przepisów Ordynacji podatkowej.

**Art. 42b ust. 8**

Zmiana ma charakter uzupełniający. Zgodnie z przepisem art. 42b ust. 8 ustawy o VAT organ wydający WIS, w przypadku stwierdzenia konieczności przeprowadzenia dodatkowych badań towaru w przypadku, gdy jest to niezbędne dla dokonania prawidłowej klasyfikacji towaru, może wezwać wnioskodawcę do dostarczenia, w terminie 7 dni od dnia doręczenia wezwania, próbki towaru. W przypadku niedostarczenia próbki towaru w terminie określonym w wezwaniu organ wydający WIS wydaje postanowienie o pozostawieniu wniosku o wydanie WIS bez rozpatrzenia. Proponowana zmiana ww. przepisu ma na celu uzupełnienie go o możliwość zaskarżenia postanowienia o pozostawieniu wniosku o wydanie WIS bez rozpatrzenia w sytuacji niedostarczenia w wymaganym przepisami prawa terminie próbki towaru. Proponowana zmiana realizuje zasadę praworządności w postępowaniu podatkowym. Na postanowienie będzie służyć zażalenie.

**Art. 42b ust. 9**

Zmiana ma charakter doprecyzowujący i ujednolicający z WIA.

**Art. 42c**

Proponowane zmiany dotyczą doprecyzowania mocy wiążącej WIS oraz przysługującej podatnikom (nie tylko adresatom WIS) ochrony prawnej po dokonaniu zmiany lub uchyleniu WIS. Planuje się również uregulować kwestie stosowania WIS w praktyce, co
w jasny sposób wskaże sposób postępowania organu wydającego WIS w różnych sytuacjach.

Zmiana przewidzianaw **ust. 1** polega na doprecyzowaniu związania WIS – oprócz organów podatkowych – WIS wiąże także adresatów WIS. W związku z podobnym doprecyzowaniem wprowadzonym od 1 maja 2021 r. do ustawy o podatku akcyzowym[[16]](#footnote-16) (na wzór związania wprowadzonego w art. 33 ust. 2 UKC) mogą bowiem pojawić się wątpliwości interpretacyjne odnośnie związania WIS-em adresata tej decyzji. Doprecyzowano również związanie zarówno adresatów, jak i organów podatkowych, decyzją o zmianie WIS. Podkreślić należy, że moc wiążąca WIS dotyczy podatników oraz podmiotów dokonujących lub zamierzających dokonywać czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, tylko te podmioty wykorzystują bowiem WIS bezpośrednio do celów opodatkowania tym podatkiem, pozostałe grupy wnioskodawców, a więc podmioty wskazane w art. 42b ust. 1 pkt 3–5 ustawy o VAT wykorzystują (będą wykorzystywać) WIS do celów innych niż opodatkowanie VAT prowadzonej przez nie działalności.

W związku z wprowadzeniem od 1 stycznia 2021 r. 5-letniego okresu ważności WIS pojawiła się potrzeba wyraźnego zakreślenia okresu obowiązywania mocy wiążącej WIS (**ust. 1
i ust. 1a**). Wprost zatem będzie już wynikało – w świetle projektowanych przepisów – że WIS wiąże organy podatkowe oraz podatnika, dla którego wydano WIS, w odniesieniu do dostawy, importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz świadczenia usług **dokonanych**
w okresie od dnia następnego po dniu doręczenia WIS odpowiednio do dnia:

* doręczenia decyzji o zmianie WIS albo decyzji o uchyleniu WIS,
* upływu okresu ważności WIS,
* poprzedzającego dzień, w którym WIS wygasła z mocy prawa (wskutek zmiany przepisów prawa), jeśli to wygaśnięcie nastąpiło przed upływem okresu ważności WIS.

Zasady te znajdą odpowiednie zastosowanie w odniesieniu do mocy wiążącej decyzji o zmianie WIS, a mianowicie decyzja o zmianie WIS będzie wiązała w odniesieniu do czynności dokonanych w okresie od dnia następnego po dniu doręczenia decyzji o zmianie WIS odpowiednio do dnia upływu okresu ważności tej decyzji lub dnia poprzedzającego dzień,
w którym ona wygasła z mocy prawa, jeśli wygaśnięcie to nastąpiło przed upływem okresu ważności decyzji o zmianie WIS bądź też do dnia doręczenia decyzji o kolejnej zmianie WIS (takie zmiany mogą występować np. w związku ze zmianami w zakresie Nomenklatury scalonej – vide uzasadnienie w części dotyczącej projektowanych zmian w art. 42h) lub decyzji o uchyleniu decyzji o zmianie WIS. Moc wiążąca obowiązuje w stosunku do czynności dokonanych w tym okresie niezależnie od tego, kiedy organ podatkowy będzie weryfikował rozliczenie podatnika, czy to w czasie trwania okresu ważności WIS, czy też po upływie tego okresu albo po wygaśnięciu WIS z mocy prawa (z uwzględnieniem oczywiście okresu przedawnienia wynikającego z Ordynacji podatkowej).

Zakreślenie w bardzo precyzyjny sposób okresu związania WIS oraz uszczegółowienie przepisów dotyczących zmiany i uchylenia WIS (**vide projektowane zmiany w art. 42h**) wymaga odpowiedniego doprecyzowania regulacji w zakresie mocy ochronnej tego instrumentu w ww. sytuacjach (**ust. 2a-2b**).

Jak już wskazano powyżej, WIS wiąże organy podatkowe i podatników, dla których została wydana i w odniesieniu do konkretnego towaru albo usługi, których dotyczy. Oznacza to, że organ podatkowy nie będzie miał możliwości kwestionowania np. wysokości stawki podatku VAT stosowanej przez podatnika w oparciu o uzyskaną WIS, oczywiście, w przypadku, gdy sprzedawany towar będzie odpowiadał opisowi zawartemu w WIS (cechy i właściwości towaru będą odpowiadały opisowi towaru przedstawionemu przez adresata WIS w złożonym wniosku o jej wydanie oraz zweryfikowanego przez dyrektora KIS w trakcie przeprowadzonego postępowania dowodowego). Również podatnik nie będzie miał możliwości zastosowania stawki podatku VAT innej niż wynikająca z otrzymanej WIS.

Zgodnie z obecnie obowiązującym art. 42c ust. 2 ustawy o VAT w przypadku zmiany lub uchylenia WIS podatnik, dla którego została ona wydana, będzie mógł zastosować się do wydanej dla niego WIS przez okres do końca okresu rozliczeniowego następującego po okresie rozliczeniowym, w którym nastąpiła zmiana/uchylenie WIS. W tym zakresie będzie on objęty ochroną, o której mowa w art. 14k-14m Ordynacji podatkowej (art. 42c ust. 2).

Projektowane przepisy **art. 42c ust. 2a - 2c** modyfikują obowiązujące w tym zakresie zasady
i przewidują „wyłączenie” mocy wiążącej WIS i zastąpienie jej ochroną, o której mowa
w art. 14k-14m Ordynacji podatkowej.

Takie rozwiązanie dotyczy następujących przypadków:

* zmiany WIS z powodu zmian dotyczących Nomenklatury scalonej (przesłanki wskazane w art. 42h ust. 3 pkt 1-3 ustawy o VAT); w takim przypadku podatnik będzie mógł się zastosować (w odniesieniu do dokonanych czynności) do decyzji o zmianie WIS wstecz (moc wiążąca zostanie „wyłączona”), jednakże tylko od dnia wystąpienia przesłanek, będących istotą decyzji o zmianie WIS (**ust. 2a**). W przypadku art. 42h ust. 3 pkt 1 będzie to data wejścia w życie zmian w CN, z uwzględnieniem ewentualnych przepisów przejściowych, w przypadku art. 42h ust. 3 pkt 2 – data wejścia w życie rozporządzenia klasyfikacyjnego Komisji Europejskiej, natomiast w przypadku art. 42h ust. 3 pkt 3 – data publikacji zmian lub wyroku TSUE w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej i innych przesłanek wynikających z ustawy.

Przykładowo, jeśli wydana WIS została doręczona podatnikowi 1 maja 2022 r., następnie decyzja o zmianie WIS dokonana na podstawie art. 42h ust. 3 pkt 1-3 ustawy o VAT została doręczona podatnikowi 1 maja 2023 r., (a np. zmiana w zakresie CN weszła w życie 1 stycznia 2022 r.) to podatnik będzie mógł stosować rozstrzygnięcie wynikające ze zmienionej WIS już od 1 stycznia 2023 r. Przy czym to podatnik będzie decydował, czy wstecznie zastosuje zmienioną WIS, czy też do czasu doręczenia decyzji o zmianie WIS będzie stosował WIS pierwotną.

* zmiany WIS z powodu błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego (przesłanki wskazane w art. 42h ust. 3 pkt 4 ustawy o VAT); w takim przypadku podatnik będzie mógł się zastosować (w odniesieniu do dokonanych czynności) do decyzji o zmianie WIS wstecz (moc wiążąca zostanie „wyłączona”), jednakże tylko od dnia następnego po dniu doręczenia WIS, która została zmieniona (od tego momentu bowiem wiązała podatnika pierwotna WIS, która została zmieniona).

Przykładowo, jeśli wydana WIS została doręczona podatnikowi 1 maja 2022 r., następnie decyzja o zmianie WIS wydana na podstawie art. 42h ust. 3 pkt 4 ustawy o VAT została doręczona podatnikowi 1 maja 2023 r., to podatnik będzie mógł stosować rozstrzygnięcie wynikające ze zmienionej WIS już od 2 maja 2022 r. Przy czym, to podatnik będzie decydował, czy wstecznie zastosuje zmienioną WIS, czy też do czasu doręczenia decyzji o zmianie WIS będzie stosował WIS pierwotną.

Analogicznie z ochrony takiej jak została zaproponowana w art. 42c ust. 2b będzie mógł skorzystać posiadacz WIS w postępowaniu odwoławczym w przypadku, gdy WIS zostanie uchylona i wydana zostanie w tym zakresie decyzja orzekająca co do istoty sprawy, albo gdy WIS (lub decyzja o zmianie WIS) zostanie uchylona przez organ drugiej instancji i przekazana organowi pierwszej instancji do ponownego rozpatrzenia, wskutek czego organ pierwszej instancji wyda nową WIS. W takiej sytuacji podatnik będzie mógł się zastosować (w odniesieniu do dokonanych czynności) do decyzji wydanej w ramach postępowania odwoławczego (czyli w istocie „nowej” WIS) wstecz (moc wiążąca zostanie „wyłączona”). Decyzja o stosowaniu WIS wydanej w postępowaniu odwoławczym albo WIS uchylonej – w odniesieniu do czynności wykonanych w okresie od dnia doręczenia pierwotnej WIS do dnia doręczenia nowej WIS – pozostanie w gestii podatnika.

Wskazane zasady znajdą także zastosowanie do każdej kolejnej decyzji o zmianie WIS (odnośnie zmiany decyzji o zmianie WIS vide uzasadnienie do projektowanego **art. 42h**).

W celu skorzystania z ochrony we wskazanych przypadkach nie będzie wymagany formalny wniosek, wystarczające będzie zastosowanie przez podatnika w praktyce stawki VAT wskazanej w decyzji o zmianie WIS. W tych przypadkach znajdą odpowiednie zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej w zakresie zasady nieszkodzenia (art. 14k Ordynacji podatkowej). Podkreślić należy, że proponowane rozwiązania ochronne są korzystne dla posiadaczy WIS, którzy będą mogli stosować otrzymane decyzje w tym zakresie – w określonych sytuacjach – w sposób w pewnym stopniu elastyczny i dostosowany do sytuacji. Przyczynią się też one znacząco do pogłębienia zaufania do instytucji WIS i organów podatkowych.

Zmiany doprecyzowujące w zakresie okresu związania WIS oraz zmiany i uchylenia WIS wskazane w ust. 1-1a wymagają również odpowiedniego dostosowania zakresu i czasu ochrony przewidzianej dla podmiotów innych niż adresaci WIS (**ust. 3**). Podmioty inne niż adresaci WIS będą mogły skorzystać z ochrony przewidzianej przepisami Ordynacji podatkowej
w zakresie czynności dokonanych od dnia następującego po dniu, w którym WIS (decyzja
o zmianie WIS) została zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych (zwanym dalej „BIP MF”) do dnia upływu okresu ważności WIS (decyzji o zmianie WIS) albo zamieszczenia w tym Biuletynie decyzji o uchyleniu WIS (decyzji o zmianie WIS) albo dnia poprzedzającego dzień, w którym WIS (decyzja o zmianie WIS) wygasła z mocy prawa. Przepis ust. 3 został również dostosowany do projektowanych zmian w zakresie WIA, mianowicie adresat WIA (lub decyzji o zmianie WIA) może zastosować – na potrzeby VAT – klasyfikację określoną dla danego towaru w WIA do czasu upływu jej aktualności, tj. upływu okresu ważności, momentu wygaśnięcia, uchylenia lub zmiany (**pkt 2 w ust. 3**).

Dodawany art. 42c ust. 4 ma na celu doprecyzowanie, że możliwość zastosowania przez adresata WIA – na potrzeby VAT – klasyfikacji określonej w posiadanej WIA ma zastosowanie do czynności dokonanych po dniu doręczenia WIA do jej zmiany albo uchylenia, albo upływu okresu ważności albo wygaśnięcia.

W związku ze zmianami w art. 42c ust. 3, w celu możliwości realizacji uprawnień przez podmiot inny niż adresat WIS, zostały również zaproponowane zmiany odnośnie zamieszczania WIS i decyzji o zmianie albo uchyleniu WIS w BIP MF (**vide projektowane zmiany w art. 42i**).

**Art. 42e ust. 2**

W celu doprecyzowania zakresu i ujednolicenia z ustawą o podatku akcyzowym (art. 7f ust. 2 tej ustawy) wśród podmiotów, które mogą przeprowadzać badania lub analizy w zakresie postępowań o WIS wskazano wprost Centrum Łukasiewicz i instytuty działające w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz.

**Art. 42e ust. 4 i 5 oraz uchylenie art. 42f**

Zmiana ma charakter uzupełniający. Zgodnie z obowiązującym art. 42e ust. 4, w przypadku, gdy organ wydający WIS podejmie decyzję o konieczności przeprowadzenia dodatkowych badań towaru, niezbędnych do prawidłowego ich sklasyfikowania, wzywa wnioskodawcę do uiszczenia, w terminie 7 dni od dnia doręczenia wezwania, zaliczki na pokrycie opłaty za takie badania. W przypadku nieuiszczenia zaliczki w terminie określonym w wezwaniu organ wydający WIS wydaje postanowienie o pozostawieniu wniosku o wydanie WIS bez rozpatrzenia. W obecnym stanie prawnym podmiotom składającym wniosek o wydanie WIS nie przysługuje prawo do wniesienia zażalenia na postanowienie o pozostawieniu wniosku o wydanie WIS bez rozpatrzenia w sytuacji nieuiszczenia zaliczki na pokrycie opłaty za dodatkowe badania. Zasada praworządności oraz prawo do wniesienia zażalenia wskazują, że kwestia ta powinna znaleźć swoją regulację w przepisach.

Ponadto zmianie ulega termin wniesienia zaliczki, co stanowi ujednolicenie z WIA – art. 42e ust. 4 zawiera regulację zgodnie z którą termin na uiszczenie zaliczki będzie określany w wezwaniu i nie będzie krótszy niż 7 dni (w wezwaniu zatem organ będzie miał możliwość określić dłuższy termin).

W art. 42e ust. 5 uzupełnia się regulację dotyczącą postanowienia organu wydającego WIS w ww. zakresie o sposób uiszczenia ww. zaliczki w związku z usunięciem upoważnienia dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia w tym zakresie (uchylenie art. 42f).

Projektowane przepisy w zakresie **art. 42h** modyfikują zasady zmiany i uchylania WIS. Ich celem jest usprawnienie i uelastycznienie funkcjonowania systemu WIS, w świetle zaobserwowanych w dotychczasowej praktyce potrzeb i wyzwań. Generalnie sprowadzają się one do przesunięcia ciężaru działań w tym zakresie na dyrektora KIS, pozostawiając przy tym możliwość działania w zakresie nadzoru Szefowi KAS. Zmiany doprecyzowują również lub też artykułują wprost pewne kwestie proceduralne, dzięki czemu zasady zmiany i uchylenia WIS staną się bardziej jasne i zrozumiałe dla podmiotów posługujących się tymi instrumentami.

**Art. 42h ust. 1**

Proponowana zmiana ma na celu doprecyzowanie, że WIS oraz decyzja o zmianie WIS może wygasnąć z mocy prawa przed upływem jej okresu ważności.

Zmiana w art. 42h ust. 1 ma również na celu doprecyzowanie, w jakich przypadkach niezgodności WIS z przepisami prawa podatkowego nastąpi wygaśnięcie tej WIS.

Będzie to miało miejsce w sytuacji, gdy w wyniku zmian w przepisach prawa podatkowego zmieni się klasyfikacja towaru albo usługi według odpowiedniej klasyfikacji lub stawka podatku właściwa dla towaru albo usługi lub podstawa prawna wskazanej w WIS stawki podatku, z zastrzeżeniem sytuacji, kiedy WIS takiej stawki nie będzie określała, bowiem została wydana na potrzeby stosowania przepisów innych niż określenie stawki podatku (art. 42a pkt 3).

Jeżeli zatem zmianie ulegnie przykładowo stawka VAT na określony towar objęty preferencyjną stawką VAT z 8% do 5% WIS - określająca stawkę podatku dla tego towaru - staje się niezgodna z przepisem prawa podatkowego, ponieważ wskazuje niewłaściwą stawkę VAT. Podobnie w przypadku zmian w klasyfikacji prowadzących do niezgodności WIS z klasyfikacją wskazaną w przepisach o VAT. Jeżeli więc przykładowo z zakresu stawek preferencyjnych VAT usunięta zostanie kategoria towarów zidentyfikowana w przepisach dotyczących VAT przez wskazanie odpowiedniego symbolu CN (np. usunięta zostanie jedna z pozycji wymienionych w załączniku nr 3 lub 10 do ustawy), wygasną WIS wskazujące na stosowny CN oraz stawkę preferencyjną.

Ostatnią przesłanką wygaśnięcia WIS jest zmiana w podstawie prawnej (tytuł prawny stosowania preferencji w VAT), która również musi być zgodna z aktualnie obowiązującymi przepisami na podstawie których stosowana jest w szczególności stawka obniżona VAT.

**Art. 42h ust. 2**

Proponuje się uchylenie tego przepisu (zgodnie z którym Szef KAS z urzędu zmienia albo uchyla wydaną WIS, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, w określonych sytuacjach) ze względu na propozycję przyznania kompetencji do uchylenia WIS dyrektorowi KIS. Równocześnie zostaje utrzymana kompetencja dyrektora KIS do dokonywania zmian WIS, przy czym przepisy w tym zakresie zostaną przekształcone i uzupełnione o nowe przesłanki (**ust. 3**). Niemniej jednak Szef KAS, w ramach posiadanych kompetencji nadzorczych, o których mowa w dalszych przepisach – tak jak dotychczas – będzie mógł przejąć i prowadzić wszczęte przez dyrektora KIS z urzędu postępowanie w sprawie zmiany ostatecznej WIS oraz uzyska uprawnienie do przejęcia wszczętego przez dyrektora KIS z urzędu postępowania w sprawie uchylenia ostatecznej WIS. Przejęcie to będzie następowało – tak jak dotychczas – w drodze postanowienia (**art. 42h ust. 4**). Uprawnienie dyrektora KIS do wszczęcia postępowania w sprawie zmiany albo uchylenia WIS będzie dotyczyło tylko decyzji ostatecznej.

**Art. 42h ust. 3**

Projektowany przepis zwiększa kompetencje dyrektora KIS w zakresie wszczęcia postępowania w celu zmiany ostatecznej WIS i przyznaje kompetencje do uchylenia ostatecznej WIS. Zasadniczo to dyrektor KIS będzie dokonywał wszystkich zmian i uchyleń WIS. W przypadku wystąpienia albo uzasadnionego przypuszczenia wystąpienia przesłanek powodujących nieprawidłowość WIS albo jej niezgodność z prawem, dyrektor KIS będzie wszczynał z urzędu postępowanie w sprawie zmiany albo uchylenia ostatecznej WIS albo ostatecznej decyzji o zmianie WIS.

Zgodnie z obecnymi regulacjami dyrektor KIS może zmienić wydaną WIS w przypadku wystąpienia przesłanek określonych w pkt 1-4 tego przepisu. Oprócz dotychczasowych przesłanek uzasadniających zmianę (związanych z wszelkimi zmianami w CN bądź z błędem wykładni lub niewłaściwą oceną co do zastosowania przepisu prawa materialnego) proponuje się poszerzenie katalogu przesłanek o możliwość uchylenia WIS:

* jeśli w dniu jej wydania istniały przesłanki odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania WIS, odmowy wydania WIS albo umorzenia postępowania;
* w przypadku wystąpienia przesłanek wymienionych w art. 240 § 1 oraz art. 247 § 1 Ordynacji podatkowej.

Zasady te będą również obowiązywały w odniesieniu do ostatecznej decyzji o zmianie WIS.
Z uwagi na 5-letni okres obowiązywania WIS albo decyzji o zmianie WIS (kolejne 5 lat ważności), nie można wykluczyć, że w tym czasie może dojść kilkukrotnie do zmian w zakresie CN, przyjęcia przez Komisję Europejską środków w celu określenia klasyfikacji taryfowej towarów, zmiany not wyjaśniających do CN[[17]](#footnote-17), czy też wydania wyroków TSUE dotyczących tej klasyfikacji, mogą też nastąpić zmiany decyzji klasyfikacyjnych, opinii klasyfikacyjnych czy zmian not wyjaśniających do Nomenklatury Zharmonizowanego Systemu Oznaczania i Kodowania Towarów[[18]](#footnote-18). W efekcie może oznaczać to konieczność kilkukrotnych zmian wydanych w zakresie WIS rozstrzygnięć. Przepisy muszą zatem umożliwiać dostosowanie treści wydanej lub zmienionej WIS do zmieniających się okoliczności prawnych, tak aby nie doszło do zakłóceń konkurencji na rynku, spowodowanych rozbieżnymi WIS. Jak już bowiem wcześniej wskazano, podatnik posługujący się WIS (z mocą wiążącą wszystkie organy podatkowe), z której wynika nieprawidłowa (preferencyjna lub podstawowa) stawka podatku VAT dla danego towaru, uwarunkowana klasyfikacją, która wskutek zmieniających się okoliczności prawnych powinna zostać zmodyfikowana, może znaleźć się w lepszej albo gorszej sytuacji ekonomicznej niż podmioty dokonujące obrotu takimi samymi towarami, co może skutkować przewagą konkurencyjną jednych lub drugich podmiotów na rynku.

**Art. 42h ust. 3a**

Proponuje się, aby po wszczętym z urzędu i przeprowadzonym postępowaniu w celu zmiany albo uchylenia ostatecznej WIS albo decyzji o zmianie WIS (na podstawie art.  42h ust. 3) dyrektor KIS był uprawniony do wydania – w zależności od ustaleń dokonanych
w trakcie tego postępowania – decyzji wskazanych w proponowanym przepisie. Zgodnie zatem
z projektowanym przepisem, po przeprowadzeniu wszczętego postępowania dyrektor KIS –
w zależności od sytuacji wyda:

1. decyzję o uchyleniu WIS, w której uchyli WIS albo decyzję o zmianie WIS i w tym zakresie orzeknie co do istoty sprawy albo uchylając WIS albo decyzję o zmianie WIS umorzy postępowanie w sprawie, albo
2. decyzję o zmianie WIS, w której zmieni WIS albo decyzję o zmianie WIS i w tym zakresie orzeknie co do istoty sprawy, albo
3. decyzję o umorzeniu postępowania, w której umorzy postępowanie w sprawie, jeżeli
w wyniku uchylenia mogłaby zostać wydana wyłącznie decyzja rozstrzygająca istotę sprawy tak jak WIS albo decyzja o zmianie WIS albo jeżeli postępowanie stało się bezprzedmiotowe.

Decyzja o zmianie WIS – oprócz elementów wskazujących na wystąpienie przesłanek do zmiany – będzie zawierać także elementy wymagane art. 42a (**ust. 3b**). Oznacza to, że decyzja zmieniająca wydaną WIS będzie zawierała również takie elementy jak: opis towaru albo usługi będących przedmiotem WIS, klasyfikację towaru/usługi według odpowiedniej nomenklatury oraz stawkę VAT w przypadku WIS, o których mowa w projektowanym art. 42a ust. 1 ustawy o VAT albo opis towaru/usługi i ich odpowiednią klasyfikację – w przypadku wydania WIS na potrzeby stosowania przepisów o VAT, innych niż dotyczące określenia stawki podatku (projektowany art. 42a ust. 2 ustawy o VAT). Decyzja o zmianie WIS będzie więc niejako „nową” WIS wydaną dla towaru/usługi, którą podatnik będzie mógł posługiwać się przez 5 lat (z zastrzeżeniem możliwości jej wygaśnięcia w związku ze zmianą przepisów
w zakresie VAT). Każda ewentualna kolejna zmiana (związana np. z kolejnymi zmianami
w zakresie CN) będzie zmianą „nowej” WIS.

**Art. 42h ust. 3c**

Proponuje się aby w ramach sprawowanego nadzoru Szef KAS mógł zlecić dyrektorowi KIS wszczęcie z urzędu postępowania w sprawie uchylenia albo zmiany WIS albo decyzji o zmianie WIS, jeżeli uzna, że w danej sprawie występują przesłanki powodujące nieprawidłowość albo niezgodność z prawem wydanej WIS, albo też istnieje uzasadnione przypuszczenie wystąpienia takich przesłanek.

**Art. 42h ust. 3d**

W związku z żądaniem Szefa KAS, o którym mowa w projektowanym **art. 42h ust. 3c,** dyrektor KIS będzie obowiązany do niezwłocznego wszczęcia postępowania w celu zmiany albo uchylenia WIS albo decyzji o zmianie WIS. Jeśli postępowanie to nie zostanie przejęte przez Szefa KAS do dalszego prowadzenia (vide projektowany **ust. 4**), dyrektor KIS – po przeprowadzeniu wszczętego postępowania – wyda stosowną decyzję,
o której mowa w projektowanym **ust. 3a**.

**Art. 42h ust. 4**

W obowiązującym stanie prawnym Szef KAS może przejąć do dalszego prowadzenia, w drodze postanowienia, wszczęte przez dyrektora KIS (z własnej inicjatywy) postępowanie w sprawie zmiany WIS. Projektowana zmiana zakłada, że Szef KAS będzie nadal dysponował uprawnieniem do przejęcia i dalszego prowadzenia wszczętego przez dyrektora KIS postępowania w sprawie zmiany WIS, przy czym – z uwagi na przyznane kompetencje do uchylenia WIS przez dyrektora KIS – uprawnienie przejęcia postępowania zostanie rozszerzone o przejęcie postępowania w sprawie uchylenia WIS. Szef KAS będzie mógł również przejąć postępowanie wszczęte przez dyrektora KIS na podstawie zgłoszonego przez Szefa KAS żądania wszczęcia takiego postępowania (dodawany **ust. 3c**), przy czym co do zasady takie postępowanie będzie prowadzone przez dyrektora KIS.

**Art. 42h ust. 5**

Przejęte przez Szefa KAS do dalszego prowadzenia postępowanie w sprawie zmiany albo uchylenia WIS albo decyzji o zmianie WIS uprawnia Szefa KAS do wydania –
w zależności od ustaleń dokonanych w trakcie tego postępowania – decyzji wymienionych
w projektowanym **art. 42h ust. 3a**.

**Art. 42h ust. 6**

Zaprojektowany przepis umożliwia wzruszenie, innych niż decyzje WIS, ostatecznych rozstrzygnięć wydawanych w sprawach WIS (np. decyzji o odmowie wydania WIS) w sytuacji, w której zaistnieją przesłanki powodujące ich nieprawidłowość albo niezgodność z prawem. W takim przypadku znajdzie odpowiednie zastosowanie tryb zmiany lub uchylenia WIS przewidziany dla dyrektora KIS, z wyłączeniem jednak możliwości żądania wszczęcia takiego postępowania i późniejszego jego przejęcia przez Szefa KAS.

**Art. 42ha**

Zmiana o charakterze legislacyjnym i ujednolicającym z WIA.

**Art. 42i**

Od 4 października 2021 r.  informacje zawarte w wyszukiwarce wiążących informacji stawkowych są zamieszczone w[Systemie Informacji Celno-Skarbowej EUREKA](https://www.podatki.gov.pl/wyszukiwarki/eureka/)**.** System jest zamieszczony na podatki.gov.pl[[19]](#footnote-19). W związku z powyższym zaistniała potrzeba dostosowania przepisu do tych zmian (w miejsce Biuletynu Informacji Publicznej Krajowej Informacji Publicznej wprowadza się BIP na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych – dalej „BIP MF”).

Kolejna zmiana tego artykułu ma na celu doprecyzowanie zasad zamieszczania w BIP MF informacji i rozstrzygnięć dotyczących wydawanych WIS. Kompletność i prawidłowość tych informacji ma istotne znaczenie z punktu widzenia prawidłowego korzystania z rozstrzygnięć zawartych w decyzjach w zakresie WIS przez podmioty inne niż posiadacze tych decyzji. Proponowane zmiany sprowadzają się do zamieszczania w BIP MF tylko wydanych WIS oraz decyzji o zmianie albo uchyleniu WIS. W projektowanym brzmieniu przepisu proponuje się odstąpienie od obowiązku zamieszczania w BIP MF danych, które zawarte są w zanonimizowanym wniosku o wydanie WIS. Zawarta we wniosku treść, po jej weryfikacji w trakcie postępowania oraz dokonaniu anonimizacji i wyeliminowaniu treści zastrzeżonych przez wnioskodawcę, jest bowiem zamieszczana w decyzji WIS. Wprowadza się również obowiązek zamieszczania w BIP MF innych istotnych informacji w zakresie WIS, tj. o dacie jej ważności i dacie ważności zmiany WIS oraz dacie ich wygaśnięcia oraz uchylenia. Dla celów realizacji funkcji ochronnej dla podmiotów innych niż adresaci WIS (vide **art. 42c ust.**  **3)** w BIP MF będzie również zamieszczana data publikacji WIS w tym Biuletynie oraz data publikacji jej zmiany i uchylenia. Powyższe zasady dotyczą także odpowiednio decyzji o zmianie albo uchyleniu WIS, wydawanych przez Szefa KAS.

**Art. 43**

Obecnie zwolnieniu od VAT podlegają usługi zarządzania funduszami inwestycyjnymi określonymi w ustawie o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi. Tak określony zakres podmiotowy zwolnienia oznacza, że w praktyce zwolnione od VAT są wyłącznie usługi zarządzania funduszami z siedzibą w Polsce.

Projektowana zmiana w art. 43 ustawy o VAT będzie skutkować rozszerzeniem zwolnienia z podatku na usługi zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi, którymi zarządzanie podlega zwolnieniu od podatku od wartości dodanej w państwach członkowskich innych niż Rzeczpospolita Polska. Taki zakres zwolnienia wynika z przepisów dyrektywy VAT.

Podkreślić należy, iż prawo unijne wymaga jednolitego stosowania tego zwolnienia przez wszystkie państwa członkowskie UE. Państwo członkowskie nie może wyróżnić spośród specjalnych funduszy inwestycyjnych tych, które korzystają ze zwolnienia, i tych, którym ono nie przysługuje, gdyż oznaczałoby to zaprzeczenie samej istocie pojęcia „specjalnych funduszy inwestycyjnych”. Prawo unijne pozwala więc państwom członkowskim jedynie wskazać w prawie wewnętrznym fundusze odpowiadające pojęciu „specjalnych funduszy inwestycyjnych, na co wskazuje orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE[[20]](#footnote-20). Pojęcie „specjalnego funduszu inwestycyjnego” powinno być zatem w ten sam sposób definiowane przez wszystkie państwa członkowskie.

 Zmiana ma zatem na celu zapewnienie zgodności przepisów krajowych z przepisami prawa unijnego.

**Art. 80**

Obecnie obowiązujące przepisy w zakresie podatku VAT[[21]](#footnote-21) przewidują określone preferencje z tytułu importu towarów (zwolnienie od VAT) dla przedstawicielstw dyplomatycznych i ich personelu dyplomatycznego na zasadzie wzajemności i pod warunkiem nieodstępowania zaimportowanych towarów przez okres 3 lat osobom innym niż uprawnionemu personelowi dyplomatycznemu. Dotyczy to towarów przeznaczonych (i) do użytku urzędowego obcych przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych oraz misji specjalnych w Rzeczypospolitej Polskiej, a także organizacji międzynarodowych mających siedzibę lub placówkę w Rzeczypospolitej Polskiej oraz (ii) do użytku osobistego personelu dyplomatycznego i personelu organizacji międzynarodowych.

Dodanie ust. 2 w art. 80 ustawy ma na celu wprowadzenie możliwości odstąpienia importowanych samochodów osobowych lub innych pojazdów zwolnionych z podatku VAT przed upływem trzech lat bez konieczności zapłaty stosownych należności, jeżeli niezachowanie tego terminu spowodowane będzie uzasadnionymi okolicznościami związanymi z ważnym interesem służby dyplomatycznej dotyczącym przesiedlenia uprawnionego członka personelu w celu podjęcia pracy w innym państwie (członkowskim lub w państwie trzecim) pod warunkiem jednakże, że pobyt członka personelu dyplomatycznego nie był krótszy niż 2 lata.

Zmiana będzie dotyczyła członków personelu wszystkich obcych placówek dyplomatycznych i organizacji międzynarodowych, które mają siedzibę w Polsce.

**Art. 86**

Zgodnie z obecnym stanem prawnym, prawo do odliczenia VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT) powstaje pod warunkiem, że podatnik otrzyma fakturę dokumentującą taką transakcję w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy. W przypadku niedotrzymania powyższego terminu, podatnik jest obowiązany do odpowiedniego pomniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym upłynął ten termin.

Powyższe zasady powodują, iż podatnicy ponoszą negatywne konsekwencje finansowe w postaci konieczności pomniejszenia podatku naliczonego, jeżeli w okresie 3 miesięcy od zadeklarowania WNT nie otrzymali faktury VAT. W przypadku nieotrzymania faktury w ww. okresie 3 miesięcy od rozliczenia WNT pomniejszenie podatku naliczonego dokonywane jest zgodnie z art. 86 ust. 10g, tj. w bieżącej deklaracji podatkowej. Takie pomniejszenie podatku ma zasadniczo charakter czasowy. Późniejsze otrzymanie faktury, np. po upływie okresu 5 miesięcy, powoduje, że podatnik ponownie nabywa prawo do wykazania podatku naliczonego z tytułu WNT.

Należy zwrócić przy tym uwagę, że zgodnie z wyrokiem TSUE w sprawie C-895/19 (A) prawo do odliczenia podlega wykonaniu co do zasady w tym samym okresie, w którym powstało, tj. z chwilą, gdy podatek stał się wymagalny. Oznacza to, że podatnikowi przysługuje zasadniczo prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu WNT **w okresie rozliczeniowym, w którym zadeklarował podatek należny z tytułu WNT**. W opinii TSUE, państwa członkowskie mogą na podstawie art. 273 dyrektywy wdrożyć środki w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobiegania oszustwom podatkowym. Jednakże środki te nie mogą podważać neutralności VAT i wykraczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tych celów.

W przypadku gdy podatnik po upływie 3 miesięcy od zadeklarowania WNT jest obowiązany do przejściowego (tj. do czasu uzyskania faktury) pomniejszenia podatku naliczonego, może to po pierwsze powodować wątpliwości odnośnie zgodności z zasadą neutralności podatku. **Po drugie może to skłaniać podatników do deklarowania podatku należnego z tytułu WNT już po terminie, tj. dopiero w przypadku gdy podatnik uzyska fakturę, poprzez korektę odpowiedniej deklaracji podatkowej.**

Projektowane zmiany w art. 86 ustawy o VAT zakładają rezygnację z wymogu posiadania faktury dotyczącej WNT przy odliczaniu podatku naliczonego z tego tytułu. Zatem po zmianie faktura nie będzie formalnym warunkiem odliczenia podatku. Powyższe spowoduje, iż podatek naliczony i należny z tytułu WNT będą zawsze rozliczane dokładnie w tym samym okresie rozliczeniowym, a w konsekwencji VAT od WNT będzie mógł być w pełni neutralny dla podatnika. W konsekwencji zmiana zlikwiduje konieczność monitorowania czy termin 3 miesięcy na otrzymanie faktury został przekroczony. Tym samym nowelizacja ma na celu pełniejsze urzeczywistnienie unijnej zasady neutralności VAT, jak również stanowić będzie istotne uproszczenie dla przedsiębiorców.

**Art. 86 ust. 2e oraz art. 90 ust. 8**

Aktualnie wymóg uzgadniania z naczelnikiem urzędu skarbowego prognozy w formie protokołu w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego do odliczenia funkcjonuje na gruncie art. 86 ust. 2e ustawy o VAT (tzw. prewspółczynnik) oraz na gruncie art. 90 ust. 8 ustawy o VAT (proporcja odliczenia).

W przypadku prewspółczynnika wymóg dotyczy podatników obowiązanych do stosowania prewspółczynnika, którzy rozpoczynają w danym roku wykonywanie działalności (podlegającej VAT i pozostającej poza VAT) lub takich, którzy uznają że stosowany przez nich prewspółczynnik za poprzedni rok okazałby się niereprezentatywny.

W przypadku proporcji odliczenia, o której mowa w art. 90 ust. 8 ustawy o VAT do przyjęcia proporcji wyliczonej szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego, w formie protokołu są obowiązani podatnicy, którzy w poprzednim roku podatkowym nie osiągnęli obrotu, o którym mowa w art. 90 ust. 3, lub u których obrót ten w poprzednim roku podatkowym był niższy niż 30 000 zł.

Proponowane rozwiązanie polega na likwidacji wymogu uzgadniania prognozy proporcji lub prognozy prewspółczynnika i sporządzania protokołu przez naczelnika urzędu skarbowego. W to miejsce zostanie wprowadzone zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego o przyjętych przez podatnika proporcji lub prewspółczynniku. Stanowi to istotne odformalizowanie procedury ustalania proporcji wstępnej przez tych podatników ułatwiając funkcjonowanie zarówno samym podatnikom jak również organom skarbowym.

Podatnicy, rozpoczynający wykonywanie działalności gospodarczej, którzy w poprzednim roku podatkowym nie osiągnęli obrotu, o którym mowa w ust. 3, lub u których obrót ten w poprzednim roku podatkowym był niższy niż 30 000 zł, będą samodzielnie ustalali proporcję prognozowaną. Naczelnik urzędu skarbowego będzie zawiadamiany o proporcji przyjętej przez takiego podatnika w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym ta proporcja została zastosowana po raz pierwszy, nie później jednak niż w dniu przesłania pliku JPK. Do zawiadomienia o przyjętej proporcji będą miały zastosowanie ogólne zasady dotyczące doręczeń obowiązujące na gruncie Ordynacji podatkowej, w tym za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Zmiana art. 90 ust. 8 ustawy o VAT jest odpowiedzią na postulaty formułowane zarówno przez przedsiębiorców, jak również organy podatkowe, którzy dostrzegali potrzebę odformalizowania procedury ustalania proporcji wstępnej.

Analogiczne zmiany zostały zaproponowane w przypadku ustalania prewspółczynika przez podatników. Zmiany w art. 90 ust. 8 oraz art. 86 ust. 2e mają na celu przyjęcie w ustawie o VAT jednolitych zasad w odniesieniu do współczynnika oraz prewspółczynnika proporcji.

Zmiany z jednej strony będą miały charakter upraszczający dla podatników poprzez zmniejszenie obowiązków związanych z realizacją prawa do odliczenia podatku naliczonego, z drugiej strony powinny również odciążyć organy podatkowe w związku z rezygnacją z obowiązku uzgadniania prognozy proporcji z naczelnikiem urzędu skarbowego i sporządzania protokołu. Proponowane zapisy zapewniają zachowanie minimalnego wymogu w postaci poinformowania przez podatnika organu podatkowego o przyjętej proporcji albo przyjętych danych wyliczonych szacunkowo.

Jeżeli organ podejmie wątpliwości w zakresie złożonego zawiadomienia, stosownie do przepisu art. 155 § 1 Ordynacji podatkowej, może w postępowaniu podatkowym lub w ramach czynności sprawdzających w zakresie określonym w art. 272 pkt 3 O.p. - wezwać stronę do złożenia wyjaśnień, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy.

**Art. 87 ust. 6e, art. 146k oraz przepis przejściowy**

Zmiany proponowane w art. 87 ust. 6e ustawy o VAT są związane z liberalizacją warunków szybszego zwrotu VAT dla tzw. podatników bezgotówkowych.

Przepisy dotyczące zwrotu podatku VAT dla tzw. podatników bezgotówkowych zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 2022 r. Ich podstawowym założeniem była popularyzacja obrotu bezgotówkowego w Polsce poprzez stworzenie zachęty podatkowej adresowanej do podatnika bezgotówkowego przyjmującego w zdecydowanej większości płatności bezgotówkowe.

Zgodnie z tymi rozwiązaniami preferencja podatkowa (art. 87 ust. 6d ustawy o VAT) oznacza możliwość uzyskania zwrotu podatku VAT w terminie 15 dni licząc od dnia:

1) w którym upłynął termin do złożenia deklaracji, o której mowa w art. 99 ust. 1-3, w przypadku złożenia:

a. deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku,

b. korekty deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku, jeżeli jej złożenie nastąpiło przed upływem terminu do złożenia deklaracji;

2) złożenia korekty deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku, jeżeli jej złożenie nastąpiło po upływie terminu do złożenia deklaracji.

Powyższa możliwość jest obwarowana szeregiem warunków (wynikające z art. 87 ust. 6e ustawy o VAT warunki ekonomiczne oraz tzw. bezpieczniki podatkowe), które zostały wprowadzone dla zapewnienia bezpieczeństwa budżetu państwa przy jednoczesnym wyważeniu interesów przedsiębiorców i samego budżetu państwa.

Uwzględniając informacje pozyskane po pierwszych okresach funkcjonowania preferencji związanej z szybszym 15-dniowym terminem zwrotu podatku VAT dotyczące spełnialności szczegółowych warunków zwrotu, oraz postulaty płynące w tym zakresie ze środowiska przedsiębiorców proponuje się liberalizację części warunków wprowadzonych z początkiem stycznia 2022 r.

Projekt ustawy przewiduje dwie formy wskazanej liberalizacji warunków zwrotu: stałą oraz czasową.

W zakresie stałej liberalizacji warunków zwrotu analizy przeprowadzone przez Ministerstwo Finansów oraz Krajową Administrację Skarbową wskazują na możliwość skrócenia czasu badania warunków dot. posiadania wyłącznie kas fiskalnych online lub wirtualnych oraz skrócenia czasu badania spełnienia warunku wartości sprzedaży osiąganych na tych kasach przy jednoczesnym obniżeniu progu wartości do 40 tys. zł miesięcznie.

Zmiany proponowane w art. 87 ust. 6e pkt 2 i pkt 4 polegają na obniżeniu z 12 miesięcy do 6 miesięcy okresu, który jest badany dla ustalania warunku:

- osiągania przez podatnika łącznej wartości sprzedaży wraz z podatkiem, zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kas rejestrujących online lub wirtualnych, za każdy okres rozliczeniowy nie niższej niż 50 tys. zł (po zmianie nie niższej niż 40 tys. zł), oraz

- prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu wyłącznie kas rejestrujących, które umożliwiają połączenie i przesyłanie danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas (tzw. kasy online lub wirtualne).

Zmiana jest związana ze stopniową rosnącą ilością kas online i wirtualnych wprowadzanych do używania przez podatników, która oddziałuje na coraz większą spełnialność tych warunków przez przedsiębiorców. Ograniczenie związane z okresem 12 miesięcy posiadania wyłącznie kas online lub wirtualnych może powodować nieuzasadnione ograniczenie dla podatników, którzy już posiadają wyłącznie wymagane przepisami kasy rejestrujące, jednak barierą dla szybszego zwrotu pozostaje długi czas ich posiadania. Skrócenie okresu badania powinno wpłynąć na zwiększeniu ilości podatników spełniających oba warunki. Nie zweryfikowano jednocześnie zagrożeń po stronie budżetu państwa, które mogłyby się okazać kluczowe dla utrzymania 12-miesięcznego okresu badania tych warunków zwrotu.

Jednocześnie jak już zostało wskazane stałemu obniżeniu ulegnie próg łącznej wartości sprzedaży wraz z podatkiem, zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kas rejestrujących online lub wirtualnych, za każdy okres rozliczeniowy – z 50 tys. zł do 40 tys. zł.

Pozostałe zmiany w art. 87 ust. 6e mają charakter doprecyzowujący i są związane ze skróceniem terminu badania warunków dotyczących posiadania kas online lub wirtualnych.

Obok zmian mających charakter stały przewidziano również zmiany o charakterze czasowym – umożliwiające podatnikom korzystanie z preferencji szybszego zwrotu VAT po spełnieniu wprowadzonych przejściowo (w okresie 2 lat) obniżonych progów dla 2 ekonomicznych warunków zwrotu.

Zgodnie ze zmianami do art. 146k ustawy o VAT w okresie dwóch lat od wejścia w życie zmienionych przepisów podatnik ma możliwość skorzystania z preferencyjnych warunków zwrotu VAT pod warunkiem, że:

- udział procentowy łącznej wartości sprzedaży wraz z podatkiem zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kas rejestrujących (online lub wirtualnych), w danym okresie rozliczeniowym w całkowitej wartości sprzedaży wraz z podatkiem dokonanej przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym, był nie niższy niż 70% (po okresie dwóch lat warunek wzrośnie do wymaganych 80%),

- udział procentowy otrzymanych płatności zrealizowanych z wykorzystaniem instrumentów płatniczych, w tym również przy użyciu usługi polecenia przelewu w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych, z tytułu sprzedaży wraz z podatkiem, zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kas rejestrujących (online lub wirtualnych), dokumentowanej paragonami z oznaczeniem, z którego wynika, że płatność została dokonana przy użyciu karty płatniczej, przez wykonanie płatności mobilnej lub usługi polecenia przelewu, zgodnym z formą otrzymanej płatności, w stosunku do łącznej wartości sprzedaży wraz z podatkiem zaewidencjonowanej przy zastosowaniu tych kas w danym okresie rozliczeniowym, był nie niższy niż 55% (po okresie dwóch lat warunek wzrośnie do wymaganych 80%).

We wskazanym okresie do łącznej wartości sprzedaży wraz z podatkiem zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kas rejestrujących, o której mowa w art. 146k ust. 1 pkt 1 i 2 nie wlicza się wartości sprzedaży dokumentowanej fakturami, o których mowa w art. 106h ust. 2 i ustala w oparciu o dane gromadzone w Centralnym Repozytorium Kas (art. 146k ust. 2).

Natomiast całkowitą wartość sprzedaży wraz z podatkiem, o której mowa w art. 146k ust. 1 pkt 1, ustala się w oparciu o dane z JPK\_VAT (dodawany art. 146k ust. 3).

Zmiany mają charakter czasowy i dają podatnikom czas m.in. na zwiększenie poziomu płatności bezgotówkowych, rejestrowanych przy użyciu kas online lub wirtualnych w całości sprzedaży osiąganej przez podatników. Po okresie przejściowym czasowe progi powrócą do wartości założonych w przepisach art. 87 ust. 6e ustawy o VAT.

Zmiany proponowane w art. 87 ust. 6e oraz do art. 146k ustawy o VAT będą miały zastosowanie do okresów rozliczeniowych przypadających od dnia 1 stycznia 2023 r. **(projektowany art. 11)**. Wprowadzany przepis przejściowy dla warunków ekonomicznych zwrotu stosuje się poczynając od deklaracji za pierwszy okres rozliczeniowy 2023 r., tj. rozliczenie za styczeń 2023 lub I kwartał 2023.

Dodawany przepis art. 87 ust. 6m stanowi doprecyzowanie zasad proceduralnych dotyczących zwrotu VAT w terminie 15-dniowym.

Przepisy art. 87 ust. 6j-6l stanowią szczególną zasadę doręczania postanowień o przedłużeniu terminu 15-dniowego zwrotu VAT albo decyzji o odmowie dokonania zwrotu VAT w terminie 15 dni. Przewidują one fikcję doręczenia dla przypadków, gdy takie postanowienie lub decyzja nie zostaną podjęte albo odebrane w terminie 4 dni od dnia określonego w ust. 6j pkt 1-3.

Wprowadzenie odrębnych reguł doręczeń przy zwrotach w terminie 15 dni było uzasadnione wyjątkowym charakterem rozwiązań w zakresie szybkiego zwrotu VAT. Aktualnie proponuje się wzmocnienie ram proceduralnych szybkiego zwrotu VAT, tak żeby podatnik miał w każdej sytuacji zapewnioną możliwość skutecznego wniesienia zażalenia na postanowienie o przedłużeniu 15-dniowego terminu zwrotu VAT, lub odwołania od decyzji o odmowie zwrotu niezależnie od trybu jego doręczenia oraz okoliczności czy postanowienie zostało następnie przez niego podjęte albo odebrane.

Zgodnie z projektowanym ust. 6m jeżeli postanowienie o przedłużeniu 15-dniowego terminu zwrotu VAT zostałoby doręczone na zasadach określonych w ust. 6j-6l, z zastosowaniem tzw. fikcji doręczenia postanowienia, tj. z upływem 4 dni od dnia określonego w ust. 6j pkt 1-3, zażalenie wnosi się w terminie 17 dni od dnia dokonania doręczenia z upływem terminu tych 4 dni.

W przypadku natomiast gdy decyzja o odmowie zwrotu VAT w 15-dniowym terminie zostałaby doręczona na zasadach określonych w ust. 6j-6l, z zastosowaniem tzw. fikcji doręczenia postanowienia, tj. z upływem 4 dni od dnia określonego w ust. 6j pkt 1-3, odwołanie wnosi się w terminie 24 dni od dnia dokonania doręczenia z upływem terminu tych 4 dni.

Zasada miałaby zastosowanie do wszystkich przypadków dokonania doręczenia w trybie ust. 6j-6l. Przykładowo jeżeli postanowienie o przedłużeniu 15-dniowego terminu zwrotu nie zostanie odebrane w terminie 4 dni od dnia rozpoczęcia przechowywania pisma w placówce pocztowej, doręczenie uważa się za dokonane z upływem terminu tych 4 dni (art. 87 ust. 6j pkt 1). Termin 17 dni na wniesienie zażalenia byłby liczony od upływu 4 dni od pierwszego awiza (fikcja prawna doręczenia) niezależnie od tego czy w późniejszym czasie podatnik odbierze postanowienie z placówki pocztowej czy nieodebrane pismo zostanie zwrócone do organu.

Wydłużenie z 7 do 17 dni terminu na wniesienie zażalenia w przypadku dodatkowej weryfikacji zasadności zwrotu przez organ, lub z 14 do 24 dni w przypadku odwołania na decyzję organu, uzasadnione jest szczególnym charakterem tej preferencji podatkowej oraz wyważeniem praw proceduralnych podatnika.

Przyjęte terminy powinny zrównać sytuację proceduralną podatników ubiegających się o zwrot VAT w trybie 15-dniowym z sytuacją podatników wnioskujących o zwrot VAT w innych trybach. Zaproponowane terminy uwzględniają szczególne zasady doręczeń przewidziane dla potrzeb szybkiego zwrotu VAT w kontekście generalnych reguł doręczeń dla pozostałych trybów zwrotu VAT, tak żeby możliwości działania dla podatników były porównywalne niezależnie od procedury zwrotu.

**Art. 90 ust. 10 pkt 1 i ust. 12**

Zmiana projektowana w art. 90 ust. 10 pkt 1 polega na zwiększeniu kwoty pozwalającej na uznanie, że proporcja określona przez podatnika wynosi 100%, w sytuacji gdy proporcja ta przekroczyła u niego 98%, z obecnych 500 zł do 10 000 zł.

Obecnie obowiązujące przepisy pozwalają uznać, że proporcja określona przez podatnika wynosi 100%, pod warunkiem że proporcja przekroczyła 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku była mniejsza niż 500 zł. Wskazana kwota ograniczenia została wprowadzona w wyniku nowelizacji ustawy o VAT, która weszła w życie 1 kwietnia 2011 r. Wprowadzony w tamtym czasie próg wynoszący 500 zł obowiązuje do dnia dzisiejszego w niezmienionej wysokości.

Przykładowo zatem podatnik, który ustalił że wskaźnik proporcji wynosi u niego 98,5% a kwota VAT z tytułu dokonanych zakupów, która nie może zostać odliczona w skali roku wyniosła 500 zł obecnie ma obowiązek stosowania odliczenia proporcjonalnego do zakupów związanych z jego działalnością opodatkowaną i zwolnioną - nie może skorzystać z prawa do odliczenia 100 % podatku VAT.

Po zwiększeniu kwoty obowiązującego progu do 10 000 zł podatnik będzie natomiast mógł uznać, że jego proporcja w tym przypadku wynosi 100 % - odliczy zatem całość podatku VAT. Projektowana zmiana stanowi zatem dwudziestokrotne zwiększenie progu ograniczającego stosowanie zaokrąglenia proporcji do 100 %.

Proponowane rozwiązanie pozostaje zgodne z przepisami prawa UE. W art. 173 ust. 2 lit. a–e dyrektywy VAT, gdzie wskazane zostały środki jakie państwa członkowskie mogą przedsięwziąć w celu ustalenia wartości podatku naliczonego, który może zostać odliczony przez podatników. Zgodnie z art. 173 ust. 2 lit. e dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą m.in. postanowić, że w przypadkach gdy VAT, który nie podlega odliczeniu przez podatnika, jest nieznacznej wartości, będzie on uważany za zerowy.

Podniesienie progu 500 zł do 10 000 zł pozwoli nadal zachować zgodność w tym zakresie z regulacjami prawa UE. Nadal zachowany zostaje ustalony na poziomie przekraczającym 98 % wskaźnik pozwalający na przyjęcie 100 % odliczenia VAT. Osiągnięcie przez podatnika wskaźnika na poziomie niższym lub równym 98% nadal będzie oznaczało, że nie może on zaokrąglić tego wskaźnika proporcji do 100%. Podwyższany jest natomiast limit kwoty VAT niepodlegającej odliczeniu od wydatków do czynności opodatkowanych i zwolnionych, które podatnik może posiadać przy wskaźniku proporcji na poziomie wyższym niż 98 % – aby zaokrąglić ten wskaźnik do 100 % i uzyskać w efekcie pełne prawo do odliczenia VAT. Przyjęta konstrukcja wykluczy sytuacje, w których kwota odliczonego w ten sposób VAT osiągała by znaczne wartości.

W prowadzenie proponowanych rozwiązań oznacza odciążenie działów księgowych firm oraz zmniejszenie liczby korekt wykazywanych w deklaracji VAT.

Odnosząc się do zmian w art. 90 ust. 12 należy wskazać, że zmieniany przepis stanowi delegację ustawową dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych dotyczącą możliwości wprowadzenia odstępstwa od zasad określonych w ust. 10. Uprawnienie, o którym mowa w tym przepisie nie zostało do tej pory wykorzystane.

**Art. 91 ust. 1a i 1b oraz przepis przejściowy**

W obecnym brzmieniu art. 91 ust. 1 ustawy o VAT każda (nawet wynosząca jeden punkt procentowy) różnica między proporcją wstępną podatku naliczonego do odliczenia, a proporcją ostateczną dotyczącą tego odliczenia, obliguje podatnika do przeprowadzenia korekty rocznej odliczonego podatku. Wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi.

Do dnia 31 marca 2011 r. art. 91 ust. 1 ustawy o VAT w istocie wyłączał podatnikom korzystanie z prawa do korekty, jeżeli różnica pomiędzy wstępnie ustaloną proporcją a proporcją ostateczną nie przekraczała 2 punktów procentowych. Takie rozwiązanie, jako ograniczające prawo do odliczenia, budziło poważne wątpliwości co do zgodności z dyrektywą VAT i od 1 kwietnia 2011 r. zostało usunięte z przepisów ustawy o VAT.

Rozwiązania proponowane w dodawanym art. 91 ust. 1a i 1b, w przeciwieństwie do obowiązującego do 31 marca 2011 r., byłyby fakultatywne. Podatnicy zyskają opcję rezygnacji z dokonania korekty, jeżeli różnica nie przekracza 2 punktów procentowych oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu nie przekraczałaby 10 000 zł (drugi warunek dotyczy wyłącznie przypadku gdy rzeczywisty wskaźnik proporcji jest mniejszy od wskaźnika prognozowanego). Kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu oznacza w tym przypadku sumę kwot, które wynikają z różnicy pomiędzy proporcją wstępną a ostateczną w danym roku podatkowym oraz kwot wynikających z zastosowania tzw. korekty wieloletniej (korekta 5-letnia lub 10-letnia).

Podatnik, który po wyliczeniu proporcji dla zakończonego roku stwierdzi, że różnica pomiędzy proporcją prognozowaną a faktyczną nie przekracza 2 punktów procentowych powinien zliczyć wartość podatku naliczonego, którego nie mógłby odliczyć w przypadku pomniejszenia proporcji uwzględniając w tym wyliczeniu również wartości podatku naliczonego wynikające z ewentualnych korekt wieloletnich.

Przykładowo jeżeli podatnik jest w trakcie korekty 10-letniej z tytułu nabycia nieruchomości to w limicie 10 tys. zł uwzględnia również wartość 1/10 podatku naliczonego wynikającej z różnicy pomiędzy proporcją zastosowaną w momencie skorzystania z prawa do odliczenia a proporcja dla zakończonego roku podatkowego.

*A contrario,* w przypadku gdy podatnikowi będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego w większym zakresie niż wynikało to z pierwotnego odliczenia, podatnik zadecyduje czy skorzysta z tego prawa. Pozwoli to swobodnie weryfikować opłacalność podejmowanej decyzji w ujęciu biznesowym.

Możliwość decydowania o rezygnacji z dokonania korekty stanowi istotne uproszczenie rozliczeń podatników. Aktualnie podatnicy są zobligowani do dokonywania korekty nawet jeżeli różnica między proporcją wstępną a ostateczną jest bardzo niewielka. Wprowadzenie opcji rezygnacji z dokonania korekty powinno minimalizować obciążenia administracyjne związane ze stosowaniem prawa do odliczenia VAT oraz eliminować uciążliwe obowiązki dla wskazanych powyżej sytuacji.

Proponowane rozwiązanie pozostaje zgodne z przepisami prawa UE. Zgodnie z art. 184 dyrektywy VAT wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi. W myśl art. 186 dyrektywy VAT państwa członkowskie określają szczegółowe przepisy wykonawcze dla art. 184 i 185 dyrektywy VAT. Wprowadzenie prawa do odliczenia wyższej kwoty podatku naliczonego, gdy ustalona wstępnie proporcja jest wyższa od proporcji ostatecznej, ma umocowanie w dyrektywie VAT, o ile różnica pomiędzy tymi proporcjami jest nieznaczna.

Wprowadzenie opcji rezygnacji z dokonania korekty w przypadku różnicy pomiędzy proporcją wstępną a ostateczną, która nie przekracza 2 punktów procentowych oraz kwotą podatku naliczonego niepodlegającego odliczeniu nie przekraczającą 10 000 zł (w przypadku proporcji ostatecznej mniejszej od proporcji wstępnej), jest korzystna dla podatników, zachowuje zgodność z regulacjami prawa UE oraz zabezpiecza budżet Państwa (wprowadzony próg kwoty 10 tys. zł).

Analogiczne rozwiązania obowiązujące w innych państwach członkowskich UE w odniesieniu do możliwości odstąpienia od korekty w przypadku niewielkiej różnicy w proporcji również wskazują, że proponowane rozwiązanie wpisuje się w otoczenie prawne funkcjonujące w tym zakresie w UE.

Przy różnicy między proporcją wstępną a ostateczną wynoszącą 2 %, podatnik co do zasady nie będzie obowiązany do dokonania korekty rocznej. Różnica przekraczająca 2 punkty procentowe będzie skutkowała koniecznością dokonania korekty. Jednocześnie wprowadzenie progu kwoty podatku naliczonego niepodlegającej odliczeniu wykluczy sytuacje, w których kwota odliczonego w ten sposób VAT osiągałaby znaczne wartości.

Dodawane przepisy art. 91 ust. 1a i 1b ustawy o VAT będą stosowane, począwszy od korekt dokonywanych za 2022 r. (tj. dokonywanych w pierwszym okresie rozliczeniowym roku 2023). Pozwoli to na uniknięcie wątpliwości, od jakiego okresu przepis ma być stosowany. Ponieważ co do zasady korekty dokonuje się za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku, w którym dokonano odliczenia VAT, niewprowadzenie przepisu przejściowego mogłoby powodować wątpliwość czy podatnik dokonując ostatniego rozliczenia za 2022 r. może zastosować przepisy w nowym brzmieniu.

**Art. 106b ust. 1a i 1b**

Zgodnie z obecnym stanem prawnym podatnik jest obowiązany wystawić fakturę zaliczkową, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT.

Proponowany przepis art. 106b ust. 1a ustawy o VAT wprowadza fakultatywne rozwiązanie pozwalające na odstąpienie od obowiązku wystawiania faktury zaliczkowej, jeżeli podatnik otrzyma całość lub część zapłaty z tytułu tej czynności, w tym samym miesiącu, w którym dokonał tej czynności. Zmiana ta ma na celu uproszczenie obowiązków dokumentacyjnych podatników.

Regulacja wynikająca z zapisów art. 106b ust. 1a ustawy o VAT dotyczy przypadków otrzymania zaliczki w tym samym miesiącu, w którym dokonano czynności związanych z tą zapłatą, jeśli termin wystawienia faktury jest określany na ogólnych zasadach tj.: nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu w którym dokonano czynności (otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy).

Proponowanym art. 106b ust. 1b ustawy o VAT wykluczono zastosowanie proponowanego uproszczenia wynikającego z ust. 1a w przypadkach wynikających z regulacji zawartych w art. 106i ust. 3–8 ww. ustawy, dotyczących szczególnego terminu wystawiania faktur.

**Art. 106h ust. 1 i 3**

W art. 106h ust. 1-4 zawarte są obecnie regulacje w zakresie faktur dotyczących sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej. Proponuje się zmianę brzmienia ust. 1 i ust. 3  poprzez uregulowanie przypadku dołączenia do takiej faktury danych identyfikujących paragon w postaci elektronicznej, tj. numer paragonu, numer unikatowy kasy rejestrującej. Wprowadzenie tych zmian związane jest z dostosowaniem do regulacji dotyczących e-paragonów.

**Art. 108a ust. 6**

W art. 108a proponuje się zmianę w ust. 6, który reguluje kwestię uwolnienia się od odpowiedzialności solidarnej przez „osoby trzecie” w sytuacji otrzymania przez nie płatności na rachunek VAT.

Obecnie uwolnienie się od odpowiedzialności solidarnej przez „osoby trzecie” jest możliwe poprzez dokonanie płatności na rachunek VAT dostawcy towarów lub usługodawcy lub przez zwrot otrzymanej płatności na rachunek VAT podatnika, od którego otrzymano płatność. Proponuje się dodanie trzeciego sposobu pozwalającego uwolnić się od odpowiedzialności solidarnej, który byłby dedykowany instytucjom finansowym w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, czyli głównie faktorom. Dodawany sposób uwolnienia się od odpowiedzialności solidarnej byłby stosowany w sytuacji zmiany przez podatnika faktora, tj. po zawarciu porozumienia (umowy) pomiędzy faktorami a klientem, prowadzącego do zmiany wierzyciela wierzytelności wynikających z umowy dostaw towarów lub świadczenia usług przez dostawcę, objętych umową faktoringu.

W praktyce dość często ma miejsce sytuacja, gdy dostawca (klient) korzystający już z faktoringu na podstawie umowy z faktorem, dąży do zmiany tego faktora na inny podmiot świadczący te same usługi. Wówczas, na podstawie porozumienia (umowy) między faktorami a klientem, dochodzi do zmiany wierzyciela wierzytelności wynikających z umów dostaw towarów lub świadczenia usług objętych umową faktoringową.

Wskazane porozumienie (umowa) reguluje relacje wzajemnie pomiędzy faktorami i klientem, określa m.in. sposoby rozliczania wierzytelności objętych umową faktoringową wraz z należnościami wynikającymi z umowy faktoringowej, określa moment rozwiązania umowy faktoringowej z pierwszym faktorem (pierwotnym cesjonariuszem), kwestie cesji zwrotnej wierzytelności oznaczonych w porozumieniu, zaprzestania nabywania wierzytelności przez pierwszego faktora oraz zawarcia umowy faktoringowej o dokonaniu przez klienta przelewu wierzytelności (istniejących i przyszłych) wynikających z umów dostaw towarów/ świadczenia usług na rzecz drugiego faktora (obecnego cesjonariusza).

Na mocy porozumienia, po spłaceniu przez drugiego faktora zobowiązań klienta wobec pierwotnego faktora, faktor ten wystawia oświadczenia w zakresie cesji zwrotnej wierzytelności objętych umową faktoringu, które automatycznie są cedowane na drugiego faktora (przejmującego klienta). Klient, w oparciu o otrzymane oświadczenia, zobowiązuje się do powiadomienia odbiorców o zmianie wierzyciela wierzytelności wynikających z umów dostawy towarów lub świadczenia usług, o dokonanej cesji wierzytelności na rzecz drugiego faktora, zatem po otrzymaniu pisemnego powiadomienia o cesji wierzytelności, które zostaje przez niego potwierdzone, odbiorca zostaje poinformowany i jest świadomy zmiany podmiotu, wobec którego jest obowiązany do zapłaty za wystawione przez dostawcę faktury wynikające z umów dostawy towarów lub świadczenia usług.

Należy mieć jednakże na względzie, że w okresie pomiędzy zawarciem opisanego powyżej porozumienia a otrzymaniem przez odbiorców zawiadomienia o cesji i powzięciem przez odbiorców informacji o zmianie wierzyciela (faktora), odbiorcy zasadniczo wciąż dokonują płatności wierzytelności wynikających z faktur przy zastosowaniu mechanizmu podzielonej płatności na rzecz pierwszego faktora. Zatem u pierwszego faktora powstaje z tego tytułu odpowiedzialność solidarna.

W związku z powyższym faktorzy - w celu zwolnienia się z solidarnej odpowiedzialności za należności VAT - z reguły przekazują środki netto na rachunek drugiego faktora, a środki odpowiadające wpłaconej kwocie VAT na rachunek VAT dostawcy, żeby ten przekazał je na rachunek VAT drugiego faktora. Powyższa sytuacja generuje czasochłonne prace techniczne polegające na rozdzielaniu płatności od odbiorców na podstawie faktur, celem przekazania odpowiednio kwoty netto wynikającej z faktury na rachunek drugiego faktora, a kwoty VAT na rachunek VAT dostawcy, która to kwota zostaje następnie przekazana przez klienta na rachunek VAT drugiego faktora. Zachodzi tu zbędne wydłużenie przepływu środków VAT.

W opisanej sytuacji, czyli zmiany faktora, w zasadzie jedyną stosowaną metodą na uwolnienie się dotychczasowego faktora od odpowiedzialności jest przesłanie kwoty odpowiadającej kwocie VAT na rachunek VAT dostawcy lub usługodawcy, który następnie przekazuje ten VAT na rachunek VAT nowego faktora. Drugi sposób, czyli zwrot otrzymanej płatności do nabywcy, nie jest stosowany z uwagi na obawę, że nabywca może ponownie nie dokonać płatności na rachunek nowego faktora.

Mając na uwadze powyższe proponuje się dodanie nowej możliwości uwolnienia się od odpowiedzialności, która mogłaby być stosowana właśnie w sytuacji zmiany jednego faktora na drugiego. Dotychczasowy faktor uwalniałby się od odpowiedzialności poprzez przekazanie kwot VAT bezpośrednio na rachunek VAT nowego faktora. Dostawca nie byłby angażowany w ten proces, co zasadniczo ułatwi całą procedurę.

**Art. 108c**

W art. 108c proponuje się dodanie ust. 2a, zgodnie z którym „przywileje” wynikające z zastosowania mechanizmu podzielonej płatności (niestosowanie sankcji VAT oraz podwyższonych odsetek od zaległości) są stosowane również w przypadku, gdy zapłata kwoty odpowiadającej kwocie podatku wynikającej z otrzymanej faktury zostanie zapłacona z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności przez podatnika innego niż wskazany na fakturze, np. przez faktora (przykładowo w faktoringu odwróconym).

W przypadku korzystania z faktoringu odwróconego faktura wystawiona przez dostawcę opłacana jest nie przez nabywcę lecz poprzez faktora. Jeżeli regulując należność faktor zastosuje mechanizm podzielonej płatności wówczas w wyniku jego działania dochodzi nie tylko do zaspokojenia wierzytelności wynikającej ze sprzedaży towarów lub świadczenia usług, ale poprzez zastosowanie mechanizmu podzielonej płatności kwota odpowiadająca kwocie podatku VAT trafia na rachunek VAT dostawcy. Spełniony zostaje zatem cel w jakim mechanizm podzielonej płatności został wprowadzony, czyli zapewnienie większej stabilności wpływów z tytułu podatku od towarów i usług oraz zapobieganie unikaniu płacenia tego podatku.

Proponuje się zatem aby w sytuacji kiedy płatność za fakturę realizowana przy zaangażowaniu faktora w ramach tzw. faktoringu odwrotnego dokonana zostanie w mechanizmie podzielonej płatności, nabywca (klient faktora) mógł korzystać z wymienionych w art. 108c ustawy o VAT szczególnych rozwiązań.

**Art. 111 ust. 5a i 5b**

Podatnicy zwolnieni od podatku, aby uzyskać zwrot kwoty wydanej na zakup kasy rejestrującej, o której mowa w art. 111 ust. 4 ustawy o VAT muszą złożyć, w miesiącu następującym po miesiącu, w którym rozpoczęli prowadzenie ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej, wniosek w tej sprawie do właściwego naczelnika urzędu skarbowego.

W celu usprawnienia procesu rozpatrywania takiego wniosku, i co za tym idzie szybszego zwrotu ww. kwoty proponuje się wprowadzenie regulacji, aby organ podatkowy, w przypadku wniosku, który nie budzi wątpliwości, dokonywał zwrotu kwoty wydanej na zakup kasy rejestrującej bez wydawania decyzji. Wprowadzenie proponowanej regulacji nie narusza praw podatników, ponieważ sprawdzenie wniosku odbywać się będzie zgodnie z warunkami przewidzianymi w Ordynacji podatkowej, a zwrot należnej kwoty wydatkowanej na zakup kasy rejestrującej nastąpi (tak jak dotychczas) na rachunek podatnika. Liczba wydanych decyzji przez urzędy skarbowe na podstawie art. 111 ust. 5 ustawy, w 2019 roku to ok. 26 000, przy zaangażowaniu ok. 660 pracowników urzędów skarbowych.  W związku z tym rozwiązanie to ma stanowić uproszczenie całego procesu, zarówno dla podatników jak i organów skarbowych, które będą musiały poświęcić mniej czasu na załatwienie tej konkretnej procedury.

Zatem podobnie jak w przypadku postępowania o stwierdzenie nadpłaty, gdy prawidłowość skorygowanego zeznania nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji (art. 75 par. 4 ustawy – Ordynacja podatkowa), tak i w tej sytuacji, jeżeli prawidłowość wniosku, o zwrot kwoty określonej w art. 111 ust. 4 ustawy o VAT, nie budzi wątpliwości, organ podatkowy dokonuje jej zwrotu bez wydawania decyzji. W takim przypadku wniosek złożony przez podatnika wywołuje skutki prawne.

**Art. 111 ust. 3a pkt 8, ust. 7a pkt 1; art. 111b ust. 3 pkt 2; art. 145a ust. 15 pkt 1**

Zgodnie z obecnym stanem prawnym podatnicy prowadzący ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących są obowiązani dokonać wydruku dokumentów fiskalnych wystawianych przy zastosowaniu kas rejestrujących, z wyjątkiem dokumentów, o których mowa w art. 111 ust. 3a pkt 1 lit. b ustawy o VAT, tj. paragonów fiskalnych, a w przypadku kas rejestrujących on-line również faktur, które za zgodą nabywcy, są przesyłane w sposób z nim uzgodniony w postaci elektronicznej.

Proponowana zmiana w art. 111 ust. 3a pkt 8 wprowadza rezygnację z obowiązku drukowania dokumentów wystawianych przy zastosowaniu kas rejestrujących – tj.: raportów fiskalnych i dokumentów niefiskalnych wystawianych przez podatników prowadzących ewidencję sprzedaży przy ich zastosowaniu. Rozwiązanie to będzie miało zastosowanie **tylko** do kas online, w tym kas wirtualnych. Powyższe pozwoli podatnikom na wybór, czy decydują się na przechowywanie raportów fiskalnych oraz innych dokumentów niefiskalnych w postaci papierowej, czy też wyłącznie elektronicznej. Mimo, że wprowadzane rozwiązanie oznacza, że podatnicy nie będą mieli obowiązku drukowania tych dokumentów, dokumenty te nadal będą wystawiane, tak jak do tej pory, tj. w postaci elektronicznej. Rozwiązanie takie stanowi ułatwienie oraz zmniejszenie kosztów wywiązywania się z obowiązków ewidencyjnych.

Proponowane zmiany nie mają wpływu na konstrukcję kas rejestrujących, polegają jedynie na doprecyzowaniu przepisów dotyczących e-paragonu oraz przepisów w zakresie dokumentowania transakcji za pośrednictwem maszyn vendingowych, np. w myjniach samochodowych. Z wprowadzaną zmianą w art. 111 ust. 3a pkt 8, wiąże się również potrzeba odpowiedniego dostosowania delegacji zawartej w art. 111 ust. 7a pkt 1, art. 111b ust. 3 pkt 2 i art. 145a ust. 15 pkt 1 ustawy o VAT oraz wprowadzenia przepisu przejściowego i związanego z tym odpowiedniego wydania rozporządzeń w oparciu o te delegacje.

Wprowadzenie zmian w delegacjach ustawowych wpisuje się w trend nowoczesnych rozwiązań polegających na stopniowym przejściu z wystawiania dokumentów w postaci papierowej na wystawianie dokumentów w postaci elektronicznej.

**Art. 112b i 112c**

W obecnych regulacjach prawnych stosowanie sankcji VAT przewidzianej w art. 112b i 112c ma miejsce w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości skutkujących błędnym rozliczeniem podatku.

Nieprawidłowości te mogą być efektem błędnego rozliczenia:

* + popełnionego przez podatnika, którego moglibyśmy uznać za starannie dokonującego rozliczeń, np. w wyniku oparcia się o jakąś popularną interpretację prawną, która okaże się niezgodna z linią orzeczniczą,
	+ popełnionego przez podatnika, który staranności nie wykazał dokonując rozliczenia, np. z powodu zaniedbania faktura sprzedażowa nie trafiła do ewidencji a następnie nie została uwzględniona w deklaracji,
	+ wynikającego z nadużycia prawa – tu przypadki z reguły przyjmują skomplikowany, złożony charakter,
	+ błędnego rozliczenia będącego efektem oszustwa.

Stosowanie sankcji ma charakter obligatoryjny niezależnie od przyczyny stwierdzonej nieprawidłowości. Obecnie wysokość sankcji może jedynie zmienić uznanie nieprawidłowości przez podatnika i ich skorygowanie przy jednoczesnym wpłaceniu kwoty zobowiązania (lub zwrotu nienależnie pobranej kwoty zwrotu).

W związku z wyrokiem TSUE z 15.04.2021r. w sprawie nr C-935/19 Grupa Warzywna sp. z o.o. dotyczącym zgodności z prawem unijnym polskich regulacji dotyczących dodatkowego zobowiązania podatkowego wystąpiła konieczność zmiany dostosowującej sankcję VAT do ww. wyroku.

W wyroku TSUE C-935/19 wskazano, że zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT państwa członkowskie są upoważnione do przyjęcia przepisów w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym. To państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie. Państwa członkowskie są jednak zobowiązane wykonywać swe kompetencje z poszanowaniem prawa Unii w tym z poszanowaniem zasady proporcjonalności (to co niezbędne do osiągnięcia celu). Dla dokonania oceny, czy sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności, należy uwzględnić w szczególności charakter i wagę naruszenia, którego ukaraniu służy ta sankcja, oraz sposób ustalania jej kwoty.

Zdaniem TSUE sankcja administracyjna w wysokości 50% kwoty VAT, jaką podatnik jest zobowiązany zapłacić organom podatkowym, lecz której stawkę można obniżyć stosownie do okoliczności danej sprawy, co do zasady pozwala na zapewnienie, aby sankcja ta nie wykraczała poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku.

Podkreślić również należy, że w przedmiotowym wyroku TSUE nawiązał do wyroku z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15 w którym zaaprobowano zawarte w prawie węgierskim warunki nakładania i odstępowania od sankcji jako zgodne z zasadą proporcjonalności. W ww. wyroku zauważono, że: *„Zgodnie z § 170 ust. 1 tej ustawy kwota sankcji została standardowo ustalona na 50% kwoty VAT, jaką podatnik jest zobowiązany zapłacić organom podatkowym. Paragraf 171 ust. 1 tejże ustawy wyjaśnia, że można obniżyć stawkę grzywny lub grzywnę tę umorzyć, z urzędu lub na wniosek, w wypadku szczególnych okoliczności, z których można wywnioskować, że w szczególności podatnik, który ponosi odpowiedzialność za zaległość podatkową, działał z rozwagą, jakiej można było od niego oczekiwać w danej sytuacji. Przepis ten przewiduje również ustalenie obniżenia kwoty grzywny przy rozważeniu wszystkich okoliczności sprawy, w szczególności rozmiaru zaległości podatkowej, okoliczności jej powstania, ciężaru i częstotliwości bezprawnego zachowania podatnika. Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 63 opinii, owe sposoby ustalania rzeczonej sankcji co do zasady pozwalają na zapewnienie, aby nie wykraczała ona poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów polegających na zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu przestępstwom podatkowym.”*.

W polskim systemie prawnym sankcja nie może zostać obniżona stosownie do konkretnych okoliczności danego przypadku (z zastrzeżeniem przypadków, w których nieprawidłowość wynika z drobnych błędów). Sposób ustalania sankcji, stosowany automatycznie, nie daje organom podatkowym możliwości zindywidualizowania nałożonej sankcji (dostosowania jej wysokości do konkretnych okoliczności danej sprawy) w celu zapewnienia, by nie wykraczała ona poza to, co jest niezbędne do realizacji celów polegających na zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu oszustwom podatkowym.

W ww. wyroku C-935/19 TSUE uznał za niezgodne z art. 273 dyrektywy VAT i zasadą proporcjonalności przepisy krajowe, które nakładają na podatnika, który błędnie zakwalifikował transakcję zwolnioną z VAT jako transakcję podlegającą temu podatkowi, sankcję VAT, w zakresie, w jakim sankcja ta ma zastosowanie bez rozróżnienia:

* + zarówno w sytuacji, w której nieprawidłowość wynika z błędu podatnika co do podlegania przez dostawę opodatkowaniu (czyli w sytuacji gdy błąd w rozliczeniu nie był efektem oszustwa), a dodatkowo zdaniem sądu odsyłającego błąd ten nie spowodował uszczuplenia należności podatkowych,
	+ jak i w sytuacji, w której nieprawidłowość byłaby skutkiem oszustwa.

Kluczowym zatem aspektem dla implementacji wyroku TSUE C-935/19, w obszarze sentencji, jest zatem likwidacja sytuacji, w której podatnicy dokonujący błędów (mniej lub bardziej istotnych), są na gruncie sankcji VAT traktowani identycznie jak podatnicy dokonujący oszustw. Natomiast w warstwie argumentacyjnej TSUE wskazał na potrzebę skonstruowania regulacji w taki sposób, by stawkę można obniżyć stosownie do okoliczności danej sprawy.

Podkreślić nadto należy, że TSUE nie stwierdził jednoznacznie, że sytuacja opisana w stanie faktycznym nie może (nie powinna) być objęta sankcją VAT. Sąd ten wskazał, na konieczność rozróżnienia przy stosowaniu sankcji przypadków jak w sprawie będącej przedmiotem rozpatrywania i przypadków w których dochodzi do oszustw (i w konsekwencji uszczupleń należności podatkowych). Rozróżnienie to zdaniem TSUE powinno dawać swobodę decyzyjną organom tak by mogły obniżyć sankcję stosownie do okoliczności danej sprawy.

Pomimo, że wyrok TSUE dotyczył sankcji z art. 112b, zmianami należy objąć również art. 112c ustawy o VAT, tak by 100% sankcji VAT odnosiło się tylko do podmiotów świadomie dopuszczających się oszustwa, aby osoby które nie dopełnią należytej staranności mogły zostać objęte sankcją z art. 112b ustawy o VAT. Stosowanie bowiem wobec tej grupy podatników sankcji tożsamej co względem osób dokonujących oszustw, w świetle przedstawionych wyżej tez wyroku nie może mieć miejsca. Nie powoduje to zarazem konieczności dalszych/szerszych zmian w art. 112c ustawy o VAT. Celem wyroku TSUE nie było bowiem w żadnym razie objęcie ochroną podmiotów biorących w sposób świadomy udział w oszustwie.

Warto w tym miejscu wskazać na wyrok NSA z 22 października 2021 r. sygn. I FSK 489/21 w którym wskazano:

*„6.5. Przenosząc powyższe uwagi Trybunału Sprawiedliwości na grunt niniejszej sprawy i regulacji zawartej w art. 112c ustawy o VAT należy wskazać, że norma ta nie różnicuje stanów faktycznych, uzasadniających nałożenie dodatkowego zobowiązania podatkowego. Ustawodawca przyjął automatyzm. W każdej sytuacji określonej w tym przepisie, gdy obniżenie kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego wynika z faktur, które: 1) zostały wystawione przez podmiot nieistniejący, 2) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane - w części dotyczącej tych czynności, 3) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością - w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością, 4) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i art. 83 Kodeksu cywilnego - w części dotyczącej tych czynności, wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego określa się w wysokości 100 % podatku naliczonego wynikającego z powyższych faktur. Zatem sankcja ta dotyczy każdej sytuacji faktycznej bez względu na sposób postępowania podatnika. Takie same konsekwencje miałoby zachowanie podatnika polegające na świadomym udziale w oszustwie podatkowym poprzez jego organizowanie i kierowanie, jak i niedopełnienie aktów staranności, podmiotu, który w ten proceder został wciągnięty przez nieuczciwych kontrahentów. Zatem nie rozróżnia się charakteru i wagi naruszenia. Nie uwzględnia się okoliczności sprawy. Tymczasem Trybunał Sprawiedliwości w wyżej wskazanym wyroku wskazał, że "Sankcje takie nie mogą zatem wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów obejmujących zapewnienie prawidłowego poboru podatku i zapobieganie oszustwom podatkowym. Dla dokonania oceny, czy sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności, należy uwzględnić w szczególności charakter i wagę naruszenia, którego ukaraniu służy ta sankcja, oraz sposób ustalania jej kwoty (wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., [...], C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 60)" (pkt 27).”*

W zakresie tematyki stosowania administracyjnej kary pieniężnej jaką pozostaje sankcja VAT warto odwołać się również do rozwiązań przewidzianych w kodeksie postępowania administracyjnego (KPA). Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej do KPA m.in. przepisy odnoszące się do kar administracyjnych (druk sejmowy nr 1183; VIII kadencja) - pod wpływem orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego i Naczelnego Sądu Administracyjnego, ukształtował się pogląd, że administracyjna kara pieniężna powinna być karą sprawiedliwą, adekwatną do wagi i naruszenia i odpowiadającą celom, dla których jest stosowana (orzeczenie TK z dnia 1 marca 1994 r., sygn. U 7/93, OTK 1994, nr 1, poz. 5). Podkreślono, że sankcje administracyjne przybierają w wielu przypadkach bardziej rygorystyczną postać niż sankcje karne, np. gdy nie przewidziano przedawnienia nałożenia administracyjnej kary pieniężnej. Ponadto automatyzm nakładania kar i brak uwzględniania okoliczności danej sprawy nie sprzyja zapewnieniu sprawiedliwego – w odczuciu społecznym – działania administracji. Stan taki budzi również zastrzeżenia z uwagi na zasady obowiązujące w demokratycznym państwie prawnym, w szczególności na zasadę proporcjonalności. Z tego względu w orzecznictwie i doktrynie postuluje się, aby w przypadkach, gdy wyraźne brzmienie przepisu nie stoi temu na przeszkodzie, wykładać przepisy dotyczące kar administracyjnych, dążąc do rozszerzenia gwarancji procesowych praw obywatela oraz obowiązywania zasady zaufania do organów państwa. Ponadto niejednokrotnie nakładanie kar administracyjnych cechuje automatyzm oraz nieuwzględnianie przyczyn i okoliczności dopuszczenia się naruszenia.

W orzecznictwie Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazuje się ponadto na konieczność uwzględniania poglądów Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, wyrażonych w oparciu o art. 6 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmienionej następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełnionej Protokołem nr 2[[22]](#footnote-22) w zakresie, w jakim dochodzi do nałożenia administracyjnej kary pieniężnej.

Powyższe założenia stanowiły podstawę do sformułowania ogólnych zasad nakładania i wymierzania administracyjnych kar pieniężnych w prawie administracyjnym zamieszczonych w KPA (dział IVa). Dzięki temu zapewniono jednolite standardy traktowania jednostek oraz zagwarantowano wymierzanie kar racjonalnych i odpowiadających wadze popełnionego naruszenia.

W art. 189d KPA przewidziano w związku z powyższym katalog dyrektyw wymiaru administracyjnej kary pieniężnej dotyczące kar administracyjnych, rozumianych jako sankcje, przy wymierzaniu których organ działa w ramach uznania administracyjnego. W tym zakresie przewidziano konieczność wzięcia pod uwagę przy wymierzaniu kary administracyjnej m.in. wysokości uzyskanej korzyści, dobrowolnego działania w celu uniknięcia skutków naruszenia prawa, czy okoliczności naruszenia prawa.

Z uwagi jednak na występujący rozdział w zakresie prawa publicznego ww. ogólne regulacje zawarte w KPA nie znajdują zastosowania do materii prawa podatkowego, dla którego właściwa w zakresie procedury pozostaje Ordynacja podatkowa.

Uwzględniając powyższe uwarunkowania należy dokonać zmian w zakresie stosowania regulacji dotyczących dodatkowego zobowiązania podatkowego o którym mowa w art. 112b i 112c ustawy o VAT w kierunku jaki wyznaczyło orzeczenie TSUE C-935/19, a jaki został już zastosowany w polskim systemie prawnym na gruncie zmian w KPA.

Idąc w ślad za przedstawionym sposobem rozumienia ww. wyroku TSUE, najbardziej właściwym sposobem jego realizacji pozostaje umożliwienie organom nakładającym sankcję VAT obniżenia jej wysokości w sposób uwzględniający charakter i wagę naruszenia, w czym pomocne pozostają regulacje węgierskie, które były przedmiotem oceny w wyroku z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C 564/15.

Należy mieć na względzie, że pozostawiona organom swoboda w określaniu wysokości sankcji ma charakter uznania administracyjnego, które na gruncie prawa podatkowego występuje w odniesieniu do ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Stąd charakter (sposób) docelowej kontroli sądowoadministracyjnej decyzji nakładających sankcję w warunkach swobody organu będzie miał zbliżony charakter do funkcjonowania uznania administracyjnego w odniesieniu do ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

Propozycja zmian w zakresie art. 112b ustawy o VAT przewiduje w pierwszej kolejności wprowadzenie możliwości ustalenia wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego w formule pozostawionego do uznania organu zakresu w miejsce sztywnych i jedynie możliwych do zastosowania wysokości (art. 112b ust. 1, 2 i 2a).

Następnie w celu ustawowego wyznaczenia kierunku dokonywanego uznania administracyjnego w celu uniknięcia sytuacji, w której mogłoby dojść do nieakceptowanego „swobodnego uznania administracyjnego” przewidziano podobnie jak ma to miejsce w KPA katalog dyrektyw wymiaru dodatkowego zobowiązania podatkowego, którymi ma się kierować organ w celu ustalenia sankcji jaka dotknie w indywidualnej sprawie podatnika, który dopuścił się nieprawidłowości.

W tym zakresie przewidziano (art. 112b ust. 2b), że wymierzając dodatkowe zobowiązanie podatkowe naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego bierze pod uwagę:

1) okoliczności powstania nieprawidłowości,

2) rodzaj i stopień naruszenia ciążącego na podatniku obowiązku,

3) wagę i częstotliwość stwierdzanych dotychczas nieprawidłowości,

4) kwotę stwierdzonych nieprawidłowości,

5) sposób zachowania się po stwierdzeniu nieprawidłowości.

W zakresie w jakim stosowane będą powyższe dyrektywy należy wyjaśnić, że do dotychczasowego nakładania (ustalania) dodatkowego zobowiązania podatkowego dojdzie obowiązek wymierzenia sankcji co oznacza konieczność określenia wysokości nakładanej kary w granicach przewidzianych w przepisie prawa. Innymi słowy, jest to czynność mająca na celu wskazanie konkretnej wartości procentowej która przełoży się na kwotę pieniężną, którą strona będzie obowiązana zapłacić w konsekwencji naruszenia prawa, którego się dopuściła.

Pierwszą z dyrektyw pozostają okoliczności powstania nieprawidłowości. Chodzi w tym miejscu o okoliczności, z których można wywnioskować, że podatnik, jego przedstawiciel, pracownik, wspólnik lub pełnomocnik, który ponosi odpowiedzialność za działania podatnika, działał z rozwagą, jakiej można było od niego oczekiwać w danej sytuacji. Stwierdzenie takich okoliczności będzie decydowało o możliwości niższego wymiaru dodatkowego zobowiązania podatkowego. Z drugiej strony brak podejmowania racjonalnych działań w celu właściwego wypełnienia obowiązków podatkowych będzie wpływał na możliwość określenia wyższej sankcji.

Kolejna dyrektywa skłania do uwzględnienia jaki obwiązek został przez podatnika naruszony i stopień tego naruszenia. Można w tym przypadku mówić o takich zdarzeniach jak nie ujęcie w ewidencji faktury, brak wystawienia faktury, nie dochowanie należytej staranności, dokonania odliczenie podatku naliczonego w błędnej wysokości, przypisanie błędnej stawki do czynności opodatkowanej.

Następnie należy odnieść się do wagi i częstotliwości stwierdzanych dotychczas nieprawidłowości. Waga naruszonych przez sprawcę obowiązków to nic innego jak ich istotność, ta zaś jest determinowana zarówno przez rodzaj naruszonego obowiązku, jak i przez stopień jego naruszenia. Na wymiar dodatkowego zobowiązania podatkowego powinna mieć wpływ również częstotliwość, z jaką u podatnika stwierdza się nieprawidłowości skutkujące zastosowaniem dodatkowego zobowiązania podatkowego wskazanego w art. 112b czy też art. 112c ustawy o VAT. Celem tych sankcji jest bowiem doprowadzenie do właściwego wypełniania swoich obowiązków przez podatnika, tak by zapewnić prawidłowy pobór podatku i zapobiec oszustwom podatkowym. Jeśli u danego podatnika częstotliwość nieprawidłowości jest nadmierna powinno to taka okoliczność powinna przekładać się na wyższy wymiar sankcji.

Kwota stwierdzonych nieprawidłowości jest dość klarowną dyrektywą w stosowaniu. Należy mieć na względzie, że dokonując rozliczenia wysokich kwot podatnik powinien z dodatkową starannością zadbać o prawidłowość i rzetelność rozliczeń.

Ostatnią wskazaną dyrektywą pozostaje sposób zachowania się po stwierdzeniu nieprawidłowości. Kluczowe w tym elemencie będzie odwołanie się do obowiązku skorygowania rozliczeń, tego czy kwota nieprawidłowości została wpłacona bądź czy zwrócono nienależną kwotę zwrotu. W tym miejscu należy jednak również pamiętać o takich aspektach jak współpraca z organem w zakresie rozwiania wszelkich wątpliwości związanych z naruszeniem, czyli z wyjaśnieniem sprawy. W granicach stosowania dodatkowego zobowiązania podatkowego, w którym górna granica wymiaru sankcji to 20% i 15%, kwestia skorygowania i wpłacenia kwoty nieprawidłowości bądź zwrotu nienależnej kwoty zwrotu nie będzie miała znaczenia przy obniżaniu wysokości sankcji, gdyż określona tam preferencja opiera się o dokonanie działań w tej mierze. Inaczej mówiąc w tych przypadkach okoliczność skorygowania i wpłacenia kwoty nieprawidłowości stanowi już z mocy ustawy, zgodnie z brzmieniem przepisów art. 112b ust. 2 i 2a ustawy o VAT, o obniżeniu górnej granicy sankcji z uwagi na wystąpienie tych okoliczności.

W pełni natomiast zastosowanie tej dyrektywy będzie miało miejsce w odniesieniu do dodatkowego zobowiązania podatkowego, w którym górna granica wymiaru sankcji wynosi 30%. Należy mieć na względzie, że będzie to miało miejsce między innymi w sytuacji, gdy podatnik skoryguje w pełni swoje rozliczenie, ale jednocześnie nie dokona wpłaty kwoty nieprawidłowości.

Kolejna regulacja dotycząca wymiaru kary ma na celu spowodowanie by podatnicy dokonujący oszustwa, świadomie biorący w nim udział byli traktowani z pełną surowością, przez co należy rozumieć wymierzanie dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalanego na podstawie art. 112b ustawy o VAT w górnej granicy zagrożenia sankcją (art. 112b ust. 2c ustawy o VAT).

Jak wskazano wyżej zapewnienie zgodności prawa polskiego z orzeczeniem TSUE wymaga również dokonania zmiany w art. 112c ustawy o VAT. Zmiana w tym artykule spowoduje, że najbardziej dotkliwa sankcja będzie miała zastosowanie tylko w przypadku stwierdzenia, że działanie podatnika było związane z oszustwem lub świadomym udziale w oszustwie. W ten sposób przypadki w których dojdzie co prawda do odliczenia z wadliwych faktur, ale będzie to związane z brakiem należytej staranności, nie będą objęte taką samą sankcją jak w przypadku oszustwa. W tym zakresie zmiana zrealizuje założenia TSUE i wspomniane przypadki zostaną tym samym objęte podstawową regulacją dotyczącą dodatkowego zobowiązania podatkowego jaką stanowi art. 112b ustawy o VAT. Należy mieć na względzie, że art. 112c stanowi lex specialis względem art. 112b ustawy o VAT.

**Art. 129 ust. 2**

Od 1 stycznia 2022 r. w systemie TAX FREE obowiązuje elektroniczny obieg dokumentów i elektroniczne potwierdzanie przez organy celne wywozu towarów poza terytorium UE. Oznacza to, że co do zasady sprzedawca otrzymuje elektroniczne potwierdzenie wywozu towarów poza UE w dniu, w którym nastąpił ten wywóz.

Aby uzyskać zwrot podatku w formie gotówkowej podróżny musi przyjechać ponownie do Polski w celu osobistego odbioru zwracanego podatku. W takim przypadku dokument, na których podróżny potwierdził własnoręcznym czytelnym podpisem otrzymanie zwrotu kwoty podatku, ze wskazaniem daty otrzymania zwrotu, sprzedawca co do zasady może otrzymać po terminie do złożenia deklaracji podatkowej pomimo posiadania już elektronicznego potwierdzenia wywozu. W konsekwencji do danej dostawy towarów sprzedawca nie może zastosować stawki 0%.

W celu wyeliminowania wątpliwości co do możliwości dokonywania korekt podatku należnego od dostawy towarów dokonanej dla podróżnego w sytuacji gdy zwrot podatku podróżnemu nastąpił w formie wypłaty gotówkowej po upływie terminu do złożenia deklaracji podatkowej, w której rozliczona została dana dostawa, proponuje się zmianę ust. 2 w art. 129 ustawy o VAT, polegająca na przeniesieniu obecnego przepisu do pkt 1 i dodanie pkt 2. Zgodnie z proponowaną zmianą w przypadku gdy sprzedawca dokona zwrotu podatku w gotówce i uzyska dokument, na którym podróżny potwierdził własnoręcznym czytelnym podpisem otrzymanie zwrotu kwoty podatku po upływie terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy podatnik będzie mógł dokonać korekty podatku należnego od tej dostawy w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym otrzymał ten dokument. Prawo do dokonania korekty będzie możliwe gdy sprzedawca będzie w posiadaniu tego dokumentu nie później niż przed upływem 10 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy. Termin ten jest analogiczny jak w sytuacji otrzymania po terminie do złożenia deklaracji podatkowej dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej i potwierdza obowiązujące dotychczas rozwiązania gdzie zwrot podatku w gotówce w praktyce następuje w dniu przedstawienia przez podróżnego dokumentu zawierającego potwierdzenie wywozu.

**Art. 130ca**

Korygowanie transakcji rozliczonych poprzez One Stop Shop (OSS) następuje zasadniczo w bieżącej deklaracji, składanej w tym systemie. Jednakże w określonych sytuacjach wskazanych w art. 61 ust. 2 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[[23]](#footnote-23) (upływ 3 lat po terminie złożenia deklaracji) i art. 61a ww. rozporządzenia (zaprzestanie korzystania z procedury szczególnej, zmiana państwa członkowskiego identyfikacji) korekta taka może być złożona wyłącznie bezpośrednio do państwa członkowskiego konsumpcji (poza systemem OSS). Obecnie obowiązujące przepisy ustawy o VAT nie regulują wprost kwestii korygowania deklaracji w ww. przypadkach. Dotyczy to również transakcji, które zostały rozliczone w ramach systemu Mini One Stop Shop (MOSS). Obowiązujący od 1 lipca 2022 r. przepis art. 130c ust. 5a ustawy o VAT określił sposób i ostateczny termin dokonywania korekt deklaracji VAT w ramach procedury unijnej (korekta jest dokonywana w kolejnej deklaracji w terminie trzech lat od dnia upływu terminu złożenia pierwotnej deklaracji), czyli nie obejmuje sytuacji określonej w art. 61 ust. 2 rozporządzenia 282/2011.

Przykład: Przedsiębiorca z Niemiec zarejestrowany do procedury unijnej w państwie członkowskim swojej siedziby zaprzestał stosowania tej procedury. Ostatnią deklarację złożył za III kwartał 2021 r., w której wykazał podatek należny do zapłacenia w Polsce jako państwu członkowskiemu konsumpcji. Następnie podatnik chce skorygować tę deklarację. Korekta powinna być złożona bezpośrednio do państwa członkowskiego konsumpcji, tj. do organów podatkowych w Polsce (korygowana deklaracja będzie składana poza systemem OSS). Obecnie nie ma formalnej możliwości złożenia takiej korekty w Polsce, ponieważ brak jest wzoru korekty deklaracji, w której zagraniczny podatnik mógłby dokonać korekty.

Aby umożliwić podatnikom złożenie w takich przypadkach korekty deklaracji, proponuje się wprowadzenie odpowiednich przepisów w ustawie o VAT, a mianowicie:

* **art. 130ca ust. 1** ustawy o VAT zgodnie z którym podatnik, dla którego państwem członkowskim konsumpcji jest Polska, składa korektę deklaracji VAT drogą elektroniczną, za pomocą aplikacji informatycznej udostępnionej na portalu podatkowym, do Łódzkiego Urzędu Skarbowego. Z uwagi na to, że podatnik składając korektę deklaracji może już nie być zidentyfikowany na potrzeby procedury szczególnej rozliczania VAT, a art. 3 ust. 3 pkt 3 tej ustawy określa Łódzki Urząd Skarbowy jako właściwy organ podatkowy dla podatników dla których państwem członkowskim konsumpcji jest Polska, zidentyfikowanych na potrzeby tej procedury, bezpośrednio w przepisie konieczne jest doprecyzowanie właściwego urzędu do którego będą składane takie korekty;
* **art. 130ca ust. 2** ustawy o VAT, który określa jakie dane będzie zawierała korekta deklaracji;
* **art. 130ca ust. 3** ustawy o VAT, który reguluje kwestie waluty w jakiej należy sporządzić korektę deklaracji oraz sposób przeliczania waluty krajowej na euro. Zgodnie z projektowanym przepisem w tym przypadku odpowiednie zastosowanie będą miały przepisy art. 130c ust. 6 i 7. Oznacza to, że korekty będą sporządzane w euro, natomiast w sytuacji gdyby konsumenci dokonywali płatności w innych walutach niż euro, do ich przeliczenia na euro należałoby zastosować kurs wymiany opublikowany przez Europejski Bank Centralny w ostatnim dniu danego okresu rozliczeniowego (tj. ostatni dzień kwartału) albo – jeżeli nie zostanie opublikowany w tym dniu – kurs wymiany opublikowany następnego dnia.

Należy zauważyć, że przepisy unijne nie regulują kwestii w jakiej walucie należy sporządzać korekty deklaracji składane poza systemem MOSS/OSS bezpośrednio do państwa członkowskiego konsumpcji. Zgodnie z dyrektywą VAT deklaracje VAT składane w procedurach szczególnych są sporządzane w euro. Państwa członkowskie, które nie przyjęły euro, mogą jednak wymagać sporządzenia deklaracji VAT w swoich walutach krajowych. Spośród państw spoza strefy Euro, jedynie trzy państwa (Dania, Węgry i Chorwacja) wymagają sporządzania deklaracji w ich walutach krajowych. Zatem zdecydowana większość państw członkowskich sporządza deklaracje i wpłaca VAT w ramach procedur szczególnych w euro, dlatego też dostosowanie systemów informatycznych KAS byłoby podyktowane potrzebami pojedynczych państw, co byłoby nieproporcjonalnym nakładem prac względem potrzeb niewielkiej części zagranicznych podatników z tych pojedynczych państw;

* **art. 130ca ust. 4** ustawy o VAT zgodnie z którym kwoty VAT, w odniesieniu do której dokonywana jest korekta należy wpłacić w euro, na rachunek bankowy Łódzkiego Urzędu Skarbowego.

Przykład: Przedsiębiorca z Niemiec zarejestrowany do procedury unijnej w państwie członkowskim swojej siedziby zaprzestał stosowania tej procedury. Ostatnią deklarację złożył za III kwartał 2021 r., w której wykazał podatek należny do zapłacenia w Polsce jako państwu członkowskiemu konsumpcji. Następnie podatnik chce skorygować tę deklarację. Po wprowadzeniu proponowanej zmiany będzie miał możliwość złożenia korekty deklaracji bezpośrednio do państwa członkowskiego konsumpcji, tj. bezpośrednio do Łódzkiego Urzędu Skarbowego w Polsce.

**Art. 133a**

Uwagi zawarte w odniesieniu do art. 130ca ustawy o VAT znajdują analogiczne zastosowanie do projektowanego art. 133a ustawy o VAT. W przypadku bowiem transakcji rozliczonych uprzednio w procedurze nieunijnej w ramach systemu One Stop Shop (OSS) przewiduje się identyczne zasady składania korekt deklaracji. Korekta składana jest bezpośrednio do państwa członkowskiego konsumpcji, przy czym następuje to poza systemem OSS. Ponadto należy wskazać, że obowiązujący od 1 lipca 2022 r. przepis art. 133 ust. 4a ustawy o VAT określił sposób i ostateczny termin dokonywania korekt deklaracji VAT w ramach procedury nieunijnej (korekta jest dokonywana w kolejnej deklaracji w terminie trzech lat od dnia upływu terminu złożenia pierwotnej deklaracji), czyli nie obejmuje sytuacji określonej w art. 61 ust. 2 rozporządzenia 282/2011.

**Art. 138ga**

Korygowanie transakcji rozliczonych poprzez Import One Stop Shop (IOSS) następuje zasadniczo w bieżącej deklaracji, składanej w tym systemie. Jednakże w określonych sytuacjach wskazanych w art. 61 ust. 2 rozporządzenia nr 282/2011 (upływ 3 lat po terminie złożenia deklaracji) i art. 61a ww. rozporządzenia (zaprzestanie korzystania z procedury szczególnej, zmiana państwa członkowskiego identyfikacji) korekta taka może być złożona wyłącznie bezpośrednio do państwa członkowskiego konsumpcji (poza systemem IOSS).

Aby umożliwić podatnikom, a w przypadku podatników reprezentowanych przez pośrednika – pośrednikowi, w sytuacji gdy podatnik zaprzestaje stosowania procedury importu albo zostaje z niej wykluczony albo zmienia państwo członkowskie identyfikacji zgodnie z art. 57f rozporządzenia 282/2011, złożenie w takich przypadkach korekty deklaracji, proponuje się wprowadzenie odpowiednich przepisów w ustawie o VAT. Skorygowane deklaracje będą składane poza systemem IOSS bezpośrednio do Łódzkiego Urzędu Skarbowego.

Podobnie, gdy pośrednik zostanie wykreślony z rejestru lub zmieni państwo członkowskie identyfikacji, wówczas w przypadku, gdy musi dokonać korekty złożonych deklaracji,
w odniesieniu do podatników, których reprezentował w procedurze importu - taka korekta może być złożona również wyłącznie bezpośrednio do państwa członkowskiego konsumpcji (poza systemem IOSS).

W przypadku transakcji rozliczonych uprzednio w systemie Import One Stop Shop (IOSS) przewiduje się analogiczne zasady składania korekt deklaracji jak w przypadku OSS. Korekta składana jest bezpośrednio do państwa członkowskiego konsumpcji, przy czym następuje to poza systemem IOSS. Zaproponowane przepisy zawierają analogiczne rozwiązania jak te przewidziane w art. 130ca oraz 133a ustawy o VAT, dlatego wyjaśnienia do tych przepisów pozostają aktualne również do art. 138ga ustawy o VAT.

# Szczegółowy zakres regulacji w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 2 ustawy)

Dodawane w ustawie o VAT przepisy art. 130ca, art. 133a i art. 138ga umożliwią podatnikom, a w przypadku podatnika reprezentowanego przez pośrednika – pośrednikowi, złożenie w stosownych przypadkach korekt deklaracji bezpośrednio w Polsce. Zmiany te pociągają za sobą konieczność zmiany przepisów ustawy o postepowaniu egzekucyjnym w administracji w celu umożliwienia dochodzenia podatku od towarów i usług, który będzie rozliczony w tych korektach deklaracji.

**Art. 3a § 1 pkt 1a**

W aktualnym stanie prawnym brak jest możliwości przymusowego dochodzenia podatku od towarów i usług, który będzie rozliczony w korektach deklaracji składanych poza procedurami szczególnymi w Polsce jako państwie członkowskim konsumpcji, w przypadku gdy miejscem opodatkowania transakcji jest Rzeczpospolita Polska, natomiast państwem jego identyfikacji do procedury szczególnej jest lub było inne państwo i w tym państwie została złożona deklaracja dla celów tej procedury.

W związku z powyższym proponuje się dodanie do katalogu dokumentów stanowiących podstawę egzekucji administracyjnej również korekty deklaracji, o której mowa w art. 130ca ust. 1, art. 133a ust. 1 i art. 138ga ust. 1 ustawy o VAT, złożonej w Polsce jako państwie członkowskim konsumpcji i wykazującej należność pieniężną z tytułu podatku od towarów i usług.

**Art. 3a § 4**

Korekty deklaracji będą składane w Polsce i nie będą zawierać pouczenia o tym, że mogą stanowić podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego. Zaproponowano zatem wyłączenie stosowania przepisu art. 3a § 2 o należności pieniężne wynikające z korekty deklaracji VAT, o której mowa w art. 130ca ust. 1, 133a ust. 1 i 138ga ust. 1 ustawy o VAT, dzięki czemu warunkiem wszczęcia egzekucji administracyjnej w tym przypadku nie będzie przesłanie zobowiązanemu upomnienia (art. 2 pkt 1 lit. b projektu ustawy).

**Art. 15 § 3b**

W konsekwencji powyższej zmiany w art. 2 pkt 2 projektu ustawy zaproponowano także zmianę art. 15 § 3b ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji polegającą na wyłączeniu obowiązku przesyłania upomnień poprzedzających wszczęcie egzekucji administracyjnej do należności pieniężnych z tytułu podatku od towarów i usług rozliczanego na podstawie korekty deklaracji składanej poza procedurą szczególną bezpośrednio w Polsce.

**Art. 27 § 1c**

Ponadto w związku z tym, że korekty deklaracji składane bezpośrednio w Polsce jako państwie członkowskim konsumpcji będą zawierały należność podaną w walucie innej niż waluta polska, w dodawanym § 1c w art. 27 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wprowadzono zasadę przeliczania należności pieniężnej wynikającej z tej korekty deklaracji na walutę polską (w złotych). Przeliczenie to nastąpi według kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny w ostatnim dniu danego okresu rozliczeniowego, a jeżeli kurs nie zostanie opublikowany w tym dniu – według kursu wymiany opublikowanego w najbliższym po nim dniu. Rozwiązanie to umożliwi ujęcie tej należności pieniężnej w złotych w tytule wykonawczym kierowanym do wykonania do organu egzekucyjnego.

# Szczegółowy zakres regulacji w ustawie Prawo bankowe (art. 2 ustawy)

**Art. 62b**

W zakresie tego artykułu proponuje się cztery zmiany.

Pierwsza zmiana dotyczy wprowadzenia regulacji w zakresie przekazania środków między rachunkami VAT w ramach grupy VAT, czyli nowego rodzaju podatnika wprowadzonego do ustawy o VAT ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2105). Z uwagi na fakt, że odpowiedzialnym za zapłatę do urzędu skarbowego należnych podatków w ramach grupy VAT jest przedstawiciel grupy VAT, powstała konieczność wprowadzenia możliwości przepływu środków z rachunku VAT poszczególnych członków takiej grupy na rachunek VAT przedstawiciela grupy VAT. Proponuje się zatem uregulowanie tej kwestii poprzez dodanie **pkt 3a** w art. 62b w ust. 1, w którym wskazuje się nowy tytuł do uznania rachunku VAT.

Zaproponowana w pkt 3a zmiana nierozerwalnie wiąże się z propozycją dodania **pkt 6a** w art. 62b ust. 2, czyli nowego tytułu do obciążenia rachunku VAT. W dodawanym pkt 6a proponuje się równocześnie uregulowanie kwestii danych jakie będą wskazywane w komunikacie przelewu przy przesyłaniu przez członka grupy VAT środków ze swojego rachunku VAT na rachunek VAT przedstawiciela grupy.

Proponuje się, aby członek grupy VAT w polu przeznaczonym na:

* kwotę odpowiadającą całości albo części kwoty podatku wynikającej z faktury, która ma zostać zapłacona w mechanizmie podzielonej płatności jak i polu przeznaczonym na kwotę odpowiadającą całości albo części wartości sprzedaży brutto wpisywał kwotę przekazywanych środków,
* wskazanie numeru faktury wpisywał wyrazy „przekazanie – grupa VAT”,
* wskazanie NIP dostawcy lub usługodawcy wskazywał numer, za pomocą którego grupa VAT jest zidentyfikowana na potrzeby podatku od towarów i usług.

Dodatkowo w art. 62b w ust. 2 **pkt 2** proponuje się rozszerzenie katalogu podatków i należności jakie mogą być regulowane środkami z rachunku VAT. W tym zakresie proponuje się wprowadzenie możliwości uregulowania środkami z rachunku VAT dodatkowo:

* podatku od wydobycia niektórych kopalin oraz odsetek za zwłokę w tym podatku,
* podatku od sprzedaży detalicznej oraz odsetek za zwłokę w tym podatku,
* opłaty od środków spożywczych oraz odsetek za zwłokę od tej opłaty,
* zryczałtowanego podatku od wartości sprzedanej produkcji oraz odsetek za zwłokę w tym podatku,
* podatku tonażowego oraz odsetek za zwłokę w tym podatku oraz
* opłaty, o której mowa w art. 92 ust. 11 ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz. U. z 2021 r. poz. 1119, z późn. zm.) wraz z odsetkami za zwłokę od tej opłaty (tzw. podatku od małpek).

Powyższa zmiana ma istotne znaczenie w konsekwentnym zmniejszaniu ewentualnego ryzyka pogorszenia się płynności finansowej podatników wynikających z ograniczonej dyspozycyjności środków zgromadzonych na rachunku VAT.

Czwarta zmiana dotyczy art. 62b ust. 2 **pkt 4a** i jest konsekwencją wprowadzonego w ustawie o VAT dodatkowego sposobu uwolnienia się od odpowiedzialności solidarnej w sytuacji zmiany faktora. Zmiana polegająca do dodaniu pkt 4a rozszerza zatem katalog czynności, z tytułu których może być obciążony rachunek VAT.

# Szczegółowy zakres regulacji w ustawie Ordynacja podatkowa (art. 4 ustawy)

Projektowana zmiana (art. 13 Ordynacji podatkowej) nadaje status organu podatkowego dyrektorowi KIS, w związku z obsługą (wydawaniem) WIA, w pierwszej i drugiej instancji (**§ 2a pkt 2 lit. b i pkt 3)**, doprecyzowując równocześnie przepisy dotychczasowe w zakresie kompetencji związanych z obsługą WIS (**§ 2a pkt 2 lit. a i pkt 3)**. Ponadto niezbędne jest dostosowanie przepisów Ordynacji podatkowej w związku z modyfikacją i uszczegółowieniem zasad zmian i uchylania WIS i WIA przez dyrektora KIS i Szefa KAS (**§ 2 pkt 2 i 9 i § 2a pkt 3 i 4)**.

Ponadto, ustawa przewiduje zmiany dostosowujące w art. 20zza i 20zt, które były konieczne w związku z konsolidacją i ujednoliceniem wiążących informacji.

Dodatkowo wprowadzono zmianę ujednolicającą wiążące informacje stawkowe (WIS i WIA) W art. 14b §1a dodano, że w zakresie objętym WIA nie wydaje się interpretacji indywidualnych – tak jak ma to miejsce w przypadku WIS.

# Szczegółowy zakres regulacji w ustawie Prawo celne (art. 5 ustawy)

**Art. 18a i art. 70 ust. 1**

Wyniki przeprowadzonych konsultacji wskazały na konieczność wprowadzenia krajowych regulacji dotyczących miejsc uznanych i wyznaczonych (wykorzystywanych zarówno przy przedstawianiu towarów wprowadzanych na obszar UE, jak i przedstawianych do wywozu). Przepisy takie – podobnie jak miało to miejsce w prawie krajowym przed zmianami związanymi z wejściem w życie UKC – pozwoliłyby uregulować istotne kwestie, w szczególności związane z wywozem towarów, zwłaszcza że przepisy unijne nie regulują kwestii miejsc uznanych dla przedstawienia towarów do procedury wywozu.

**Art. 41**

Obecnie obowiązujący art. 41 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (Dz. U. z 2021 r. poz. 1856) przewiduje określone preferencje (zwolnienie od należności przywozowych) z tytułu przywozu z państw trzecich do Polski towarów przeznaczonych dla przedstawicielstw dyplomatycznych i ich personelu dyplomatycznego na zasadzie wzajemności i pod warunkiem nieodstępowania tych towarów przez okres 3 lat od dnia dopuszczenia do obrotu osobom innym niż uprawnionemu personelowi dyplomatycznemu. Dotyczy to towarów przeznaczonych (i) do użytku urzędowego obcych przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych oraz misji specjalnych w Rzeczypospolitej Polskiej, a także organizacji międzynarodowych mających siedzibę lub placówkę w Rzeczypospolitej Polskiej oraz (ii) do użytku osobistego personelu dyplomatycznego i personelu organizacji międzynarodowych. Dodanie ust. 2 w art. 41 ustawy – Prawo celne ma na celu wprowadzenie możliwości odstąpienia importowanych samochodów osobowych lub innych pojazdów zwolnionych z należności celnych przywozowych przed upływem trzech lat bez konieczności zapłaty stosownych należności, jeżeli niezachowanie tego terminu spowodowane będzie uzasadnionymi okolicznościami związanymi z ważnym interesem służby dyplomatycznej dotyczącym przesiedlenia uprawnionego członka personelu w celu podjęcia pracy w innym państwie pod warunkiem jednakże, że pobyt członka personelu dyplomatycznego nie był krótszy niż 2 lata. Zmiana będzie dotyczyła członków personelu wszystkich obcych placówek dyplomatycznych i organizacji międzynarodowych, które mają siedzibę w Polsce.

**Art. 69 i 70**

Zaproponowany przepis w zakresie art. 69 i 70 ust. 2 i 2a ustawy Prawo celne wpisuje się w ogólną koncepcję konsolidacji wiążących informacji mających na celu wyznaczenie dyrektora KIS jako organu właściwego do kompleksowej obsługi wszystkich wiążących informacji. Zmiana ta jest korzystna dla przedsiębiorców, ponieważ w znaczny sposób upraszcza system wiążących informacji. Na podstawie zaproponowanego przepisu dyrektor KIS zyska dodatkowe kompetencje do wydawania WIT i WIP oraz do rozpatrywania odwołań od tych decyzji.

# Szczegółowy zakres regulacji w ustawie o podatku akcyzowym (art. 6)

**Art. 3 ust. 1**

W związku z projektowanymi w ustawie o podatku akcyzowym zmianami niezbędne jest doprecyzowanie, że nie tylko w odniesieniu do WIA, ale także w odniesieniu do decyzji o zmianie WIA stosuje się Nomenklaturę scaloną.

**Art. 7d ust. 3**

Proponowana zmiana ma na celu podkreślenie związania organów podatkowych oraz podmiotu wskazanego w tym przepisie nie tylko WIA, lecz także decyzją o zmianie WIA.

**Art. 7d ust. 3a-3c**

W związku z wprowadzeniem 5-letniego okresu ważności WIA pojawiła się konieczność wyraźnego zakreślenia okresu obowiązywania mocy wiążącej WIA albo decyzji o zmianie WIA (**ust. 3a**). Wprost zatem będzie już wynikało – w świetle projektowanych przepisów – że moc wiążąca WIA ma zastosowanie w odniesieniu do czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą, których przedmiotem są wyroby akcyzowe albo samochody osobowe, od dnia następnego po dniu w którym WIA stała się ostateczna – odpowiednio do dnia:

* w którym decyzja o zmianie albo uchyleniu WIA stała się ostateczna,
* upływu okresu ważności WIA,
* poprzedzającego dzień, w którym WIA wygasła z mocy prawa (wskutek zmiany przepisów prawa), jeśli to wygaśnięcie nastąpiło przed upływem okresu ważności WIA albo decyzji o zmianie WIA.

Zasady te znajdą również zastosowanie w odniesieniu do mocy wiążącej decyzji o zmianie WIA, a mianowicie decyzja o zmianie WIA będzie wiązała w odniesieniu do czynności dokonanych od dnia następnego po dniu, w którym decyzja o zmianie WIA stała się ostateczna odpowiednio do dnia upływu okresu ważności tej decyzji lub dnia poprzedzającego dzień,
w którym ona wygasła z mocy prawa, jeśli wygaśnięcie to nastąpiło przed upływem okresu ważności decyzji o zmianie WIA bądź też do dnia następnego po dniu, w którym decyzja
o kolejnej zmianie WIA lub decyzja o uchyleniu decyzji o zmianie WIA stanie się ostateczna. Moc wiążąca obowiązuje w stosunku do tego okresu niezależnie od tego, kiedy organ podatkowy będzie weryfikował rozliczenie podatnika, czy to w czasie trwania okresu ważności WIA, czy też po upływie tego okresu albo po wygaśnięciu WIA z mocy prawa
(z uwzględnieniem oczywiście okresu przedawnienia wynikającego z Ordynacji podatkowej).

Zakreślenie bardzo precyzyjnego okresu związania WIA oraz uszczegółowienie przepisów dotyczących zmiany i uchylenia WIA (**vide projektowane zmiany w art. 7ha**) wymagało odpowiedniego dostosowania instrumentów ochronnych (**ust. 3b-3c**).

WIA wiąże organy podatkowe i podatników, dla których została wydana i w odniesieniu do konkretnego wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego, których dotyczy. Oznacza to, że organ podatkowy nie będzie miał możliwości kwestionowania klasyfikacji stosowanej przez podatnika w oparciu o uzyskaną WIA, oczywiście, w przypadku, gdy sprzedawany towar będzie odpowiadał opisowi zawartemu w WIA (cechy i właściwości towaru będą odpowiadały opisowi towaru przedstawionemu przez adresata WIA w złożonym wniosku o jej wydanie oraz zweryfikowanemu przez dyrektora KIS w trakcie przeprowadzonego postępowania dowodowego). Również podatnik nie będzie miał możliwości zastosowania klasyfikacji innej niż wynikająca z otrzymanej WIA.

Projektowane przepisy **art. 7d ust. 3b-3c** modyfikują obowiązujące w tym zakresie zasady
i przewidują „wyłączenie” mocy wiążącej WIA i zastąpienie jej ochroną, o której mowa w art. 14k-14m Ordynacji podatkowej.

Takie rozwiązanie dotyczy następujących przypadków:

* zmiany WIA z powodu zmian dotyczących Nomenklatury scalonej (przesłanki wskazane w art. 7ha ust. 1 pkt 1-3); w takim przypadku podatnik będzie mógł się zastosować
(w odniesieniu do dokonanych czynności) do decyzji o zmianie WIA wstecz (moc wiążąca zostanie „wyłączona”), jednakże tylko od dnia wystąpienia przesłanek, będących istotą decyzji o zmianie WIA (**ust. 3b**). W przypadku art. 7ha ust. 1 pkt 1 będzie to data wejścia w życie zmian, z uwzględnieniem ewentualnych przepisów przejściowych, w przypadku art. 7ha ust. 1 pkt 2 – data wejścia w życie rozporządzenia klasyfikacyjnego Komisji Europejskiej, natomiast w przypadku art. 7ha ust. 1 pkt 3 – data publikacji zmian lub wyroku TSUE w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej i innych przesłanek wynikających z ustawy.

Przykładowo, jeśli wydana WIA stała się ostateczna 1 maja 2022 r., następnie decyzja
o zmianie WIA dokonana na podstawie art. 7ha ust. 1 pkt 1-3 ustawy o podatku akcyzowym stała się ostateczna 1 maja 2023 r., (zmiana w zakresie CN, data wejścia w życie rozporządzenia klasyfikacyjnego, data publikacji np. wyroku TSUE nastąpiła 1 stycznia
2023 r.) to podatnik będzie mógł stosować rozstrzygnięcie wynikające ze zmienionej WIA już od 1 stycznia 2023 r. Przy czym, to podatnik będzie decydował, czy wstecznie zastosuje zmienioną WIA, czy też do czasu kiedy decyzja o zmianie WIA stanie się ostateczna będzie stosował WIA pierwotną.

* zmiany WIA z powodu błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego (przesłanki wskazane w art. 7ha ust. 1 pkt 4); w takim przypadku podatnik będzie mógł się zastosować (w odniesieniu do dokonanych czynności) do decyzji o zmianie WIA wstecz (moc wiążąca zostanie „wyłączona”), jednakże tylko od dnia następnego po dniu, w którym WIA, która następnie została zmieniona, stała się ostateczna (**ust. 3c**).

Przykładowo, jeśli wydana WIA stała się ostateczna 1 maja 2022 r., następnie decyzja
o zmianie WIA dokonana na podstawie art. 7ha ust. 1 pkt 4 stała się ostateczna 1 maja
2023 r., to podatnik będzie mógł stosować rozstrzygnięcie wynikające ze zmienionej WIA już od 2 maja 2022 r. Przy czym, to podatnik będzie decydował, czy wstecznie zastosuje zmienioną WIA, czy też do czasu, kiedy decyzja o zmianie WIA stanie się ostateczna będzie stosował WIA pierwotną.

Wskazane zasady znajdą także zastosowanie do każdej kolejnej decyzji o zmianie WIA (odnośnie zmiany decyzji o zmianie WIA vide uzasadnienie do projektowanego **art. 7ha**).

We wskazanych przypadkach nie będzie wymagany formalny wniosek, wystarczające będzie zastosowanie przez podatnika klasyfikacji wskazanej w decyzji o zmianie WIA.
W tych przypadkach znajdą odpowiednie zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej
w zakresie zasady nieszkodzenia (art. 14k Ordynacji podatkowej). Podkreślić należy, że proponowane rozwiązania ochronne są korzystne dla posiadaczy WIA, którzy będą mogli stosować otrzymane decyzje w tym zakresie – w określonych sytuacjach – w sposób w pewnym stopniu elastyczny i dostosowany do sytuacji. Przyczynią się też one znacząco do pogłębienia zaufania do instytucji WIA i organów podatkowych.

**Art. 7d ust. 4**

Proponowana zmiana ma na celu usunięcie ewentualnych wątpliwości
w zakresie liczenia terminu obowiązywania decyzji o zmianie WIA. Zgodnie z zaproponowanym brzmieniem rozpocznie on swój nowy bieg od dnia wydania decyzji o zmianie WIA.

**Art. 7e ust. 2 pkt 1**

Zmiana ma charakter ujednolicający z regulacjami w zakresie WIS. Polega ona na zastąpieniu w przepisie sformułowania „powinien zawierać w szczególności” zwrotem „zawiera co najmniej” oraz dodaniu do danych, które zawiera wniosek o wydanie WIA informacji dotyczącej numeru identyfikacji podatkowej (NIP) lub innego numeru umożliwiającego identyfikację wnioskodawcy.

**Art. 7e** **ust. 2a-2c**

Proponowana zmiana polegająca na dodaniu w art. 7e ust. 2a-2c uzupełnia przepisy ustawy o podatku akcyzowym w zakresie wydawania WIA. Zgodnie z **art. 7e ust. 2a** wnioskodawca występujący o wydanie WIA będzie składał oświadczenie – pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń – że w dniu złożenia wniosku, w zakresie przedmiotowym wniosku, nie toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa ani celno-skarbowa oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego. W razie złożenia fałszywego oświadczenia nie znajdzie zastosowania moc wiążąca WIA. Projektowany natomiast przepis **ust. 2b** stanowi wprost, że w przypadku zaistnienia ww. okoliczności (tj. gdy zakres przedmiotowy wniosku pokrywa się z przedmiotem toczącego się postępowania lub sprawa została rozstrzygnięta w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego) WIA nie będzie wydawana, co zostanie stwierdzone w stosownym postanowieniu organu wydającego WIA.

Podobne rozwiązanie funkcjonuje w ramach systemu wiążących informacji stawkowych oraz systemu indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, wydawanych na podstawie art. 14b–14s Ordynacji podatkowej. Rozwiązanie to wykazało swoją efektywność, uniemożliwiając po wszczęciu kontroli lub postępowania podatkowego składanie wniosków
w celu uzyskania interpretacji indywidualnej o treści sprzecznej z ustaleniami kontroli lub treścią decyzji albo postanowienia.

Analogicznie w przypadku WIA proponowane regulacje mają na celu zapobieganie wydawaniu rozbieżnych rozstrzygnięć przez organy podatkowe – należy podkreślić, iż dyrektor KIS nie jest organem prowadzącym kontrolę lub postępowania wymiarowe, zatem nie dysponuje wiedzą o wszczętych wobec wnioskodawcy kontrolach i postępowaniach lub o wydanych decyzjach, a także o tym, czy zakres przedmiotowy wniosku o WIA pokrywa się z przedmiotem tego postępowania, kontroli lub wydanej decyzji albo postanowienia. Taką wiedzą dysponuje natomiast wnioskodawca, który z zasady otrzymuje postanowienie o wszczęciu postępowania lub kontroli oraz któremu są doręczane pisma w sprawach – w tym decyzje i postanowienia. Tym samym, przedmiotowa regulacja ma służyć ujednoliceniu stosowania prawa podatkowego.

Ponadto zgodnie z projektowanym art. 7e ust. 2c WIA nie będzie również wydawana, jeżeli zakres przedmiotowy wniosku o wydanie WIA, w dniu złożenia tego wniosku jest przedmiotem zawartego porozumienia inwestycyjnego, o którym mowa w art. 20zt pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. Wprowadzana regulacja ma charakter ujednolicający z rozwiązaniem już funkcjonującym w tym zakresie na gruncie wiążącej informacji stawkowej.

**Art. 7e ust. 3**

Zmiana przepisu ma na celu jego doprecyzowanie poprzez dopisanie w jego treści po wyrazie „dokumenty” wyrazów „lub materiałów”. Spowoduje to, że przepis będzie wewnętrznie spójny w kontekście wynikającej z niego możliwości dołączenia do wniosku o wydanie WIA próbek wyrobów akcyzowych, które nie stanowią dokumentów.

**Art. 7e ust. 4**

Zmiana ma charakter techniczny, związany z koniecznością rozszerzenia wskazanych w nim przypadków (ust. 2, 2a i 3), w których organ będzie zobowiązany wezwać wnioskodawcę do uzupełnienia braków formalnych złożonego wniosku o wydanie WIA. Ponadto zaproponowano doprecyzowanie tego przepisu poprzez wskazanie, że termin 7 dni na uzupełnienie braków formalnych wniosku będzie liczony od dnia otrzymania przez wnioskodawcę wezwania.

**Art. 7e ust. 5**

Zmieniana regulacja przewiduje, że w nowo zdefiniowanych przypadkach, w których nie wydaje się WIA (ust. 2b i 2c) oraz w sytuacji pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia (ust. 4) organ rozpatrujący wniosek w sprawie WIA będzie wydawał postanowienie, na które służyć będzie zażalenie.

**Art. 7e ust. 6**

Zmiana przepisu upoważniającego do określenia przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych wzoru wniosku o wydanie WIA ma charakter ujednolicający z przepisem funkcjonującym w tym zakresie na gruncie WIS. W przepisie rozszerzono wytyczne dotyczące treści rozporządzenia poprzez dodanie w jego treści wyrazów „oraz zapewnienie sprawnej obsługi wnioskodawców”.

**Art. 7f ust. 1 i 2**

Zmiany przepisów mają charakter redakcyjny wynikający z ich ujednolicenia analogicznie do rozwiązań funkcjonujących w zakresie WIS i nie wpływają na merytoryczną treść tych regulacji. Zmiany polegają na wykreśleniu z treści tych przepisów wyrazów „wyrobów akcyzowych albo samochodów osobowych”.

**Art. 7f ust. 3, 5 i 6**

Zmiany przepisów mają charakter ujednolicający z regulacjami funkcjonującymi w zakresie WIS. Polegają na zastąpieniu w ust. 5 i 6 wyrazów „kwota opłaty” wyrazami „wysokość opłaty”.

Ponadto w ust. 3 i 6 wprowadzana zmiana wynika z konieczności zastąpienia wskazanych w tych przepisach laboratoriów celnych laboratoriami jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej. Zmiana ta ma na celu wskazanie aktualnie funkcjonujących laboratoriów w strukturach Krajowej Administracji Skarbowej.

**Art. 7 ust. 7**

Zmiana polega na skróceniu terminu zwrotu uiszczonej zaliczki na pokrycie opłaty za badania lub analizy wyrobów akcyzowych albo samochodów osobowych z 3 miesięcy do 30 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie WIA. Przepis ujednolica rozwiązanie dotyczące zwrotu uiszczonej zaliczki analogicznie jak ma to miejsce w zakresie WIS.

**Art. 7g ust. 1 i 2**

Zmiana polega na ujęciu dotychczasowej treści przepisu określającego termin na wydanie WIA w jego ust. 1 oraz dodaniu w ust. 2, regulacji, która ma na celu ujednolicenie zasad procedowania wiążących informacji (WIS i WIA), poprzez wyłączenie również w zakresie WIA stosowania tzw. trybów nadzwyczajnych z Ordynacji podatkowej, z uwagi na uregulowanie ich w sposób szczególny w odniesieniu do WIS i WIA, zarówno w ustawie o VAT, jak i w ustawie o podatku akcyzowym.

**Art. 7h ust. 1**

Zmiana brzmienia przepisu ma na celu wskazanie, że w przypadku zmiany przepisów prawa podatkowego w zakresie akcyzy, powodującej, że WIA albo decyzja o zmianie WIA staje się niezgodna z tymi przepisami, wygasa ona z mocy prawa. Aktualnie obowiązujące brzmienie, które stanowi, że WIA traci ważność przed upływem okresu ważności w przypadku zmiany przepisów prawa podatkowego, nie wskazuje w sposób jednoznaczny przyczyny i skutku sytuacji, wobec której ta norma znajdzie zastosowanie. Przepis ujednolica analogicznie jak ma to miejsce w zakresie WIS, iż wobec WIA w przypadku zmiany przepisów prawa podatkowego, w wyniku której staje się ona niezgodna z tymi przepisami w miejsce utraty ważności stosowana będzie instytucja wygaśnięcia tej decyzji.

**Art. 7ha**

Projektowy przepis porządkuje tryb postępowania w sprawie zmiany albo uchylenia ostatecznej WIA albo ostatecznej decyzji o zmianie WIA (**ust. 1**). W związku z proponowaną zmianą dyrektor KIS, w sposób analogiczny jak ma to miejsce w zakresie WIS, zostaje wyposażony w kompetencje do wszczęcia z urzędu postępowania w zakresie zmiany lub uchylenia WIA albo decyzji o zmianie WIA w przypadku wystąpienia (bądź uzasadnionego przypuszczenia wystąpienia) przesłanek powodujących jej nieprawidłowość albo niezgodność z prawem.

W proponowanym brzmieniu, podobnie jak ma to miejsce w przypadku WIS, dokonano równieżposzerzenia katalogu tych przesłanek (**ust. 1 pkt 4-6**). Oprócz bowiem dotychczasowych przesłanek uzasadniających zmianę (związanych z szeroko pojmowanymi zmianami dotyczącymi CN) proponuje się poszerzenie otwartego katalogu o możliwość:

* zmiany WIA w przypadku błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego,

oraz uchylenia WIA:

* jeśli w dniu jej wydania istniały przesłanki odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania WIA, odmowy wydania WIA albo umorzenia postępowania, lub
* w przypadku wystąpienia przesłanek wymienionych w art. 240 § 1 oraz art. 247 § 1 Ordynacji podatkowej.

Zasady te będą również obowiązywały w odniesieniu do ostatecznej decyzji o zmianie WIA.
Z uwagi na 5-letni okres obowiązywania WIA albo decyzji o zmianie WIA (kolejne 5 lat ważności), nie można wykluczyć, że w tym czasie może dojść kilkukrotnie do zmian w zakresie przepisów wstępnych, uwag lub uwag dodatkowych do sekcji lub działów w Nomenklaturze scalonej, przyjęcia przez Komisję Europejską środków w celu określenia klasyfikacji taryfowej towarów, zmiany not wyjaśniających do CN[[24]](#footnote-24), czy też wydania wyroków TSUE dotyczących tej klasyfikacji, mogą też nastąpić zmiany decyzji klasyfikacyjnych, opinii klasyfikacyjnych czy zmian not wyjaśniających do Nomenklatury Zharmonizowanego Systemu Oznaczania
i Kodowania Towarów[[25]](#footnote-25). W efekcie może to oznaczać konieczność kilkukrotnych zmian wydanych w zakresie WIA rozstrzygnięć. Przepisy muszą zatem umożliwiać dostosowanie treści wydanej lub zmienionej już WIA do zmieniających się okoliczności prawnych, tak aby nie doszło do zakłóceń konkurencji na rynku, spowodowanych rozbieżnymi WIA. Jak już bowiem wcześniej wskazano, podatnik posługujący się WIA (z mocą wiążącą wszystkie organy podatkowe), z którą jest związane, np. niewłaściwe opodatkowanie akcyzą danego wyrobu akcyzowego (albo samochodu osobowego) uwarunkowane klasyfikacją, która wskutek zmieniających się okoliczności prawnych powinna zostać zmodyfikowana, może znaleźć się
w lepszej albo gorszej sytuacji ekonomicznej niż podmioty dokonujące obrotu takimi samymi towarami, co może skutkować przewagą konkurencyjną jednych lub drugich podmiotów na rynku.

**Art. 7ha ust. 3-9**

Proponuje się, aby po wszczętym i przeprowadzonym postępowaniu w celu zmiany albo uchylenia ostatecznej WIA albo ostatecznej decyzji o zmianie WIA dyrektor KIS był uprawniony do wydania – w zależności od ustaleń dokonanych w trakcie tego postępowania – decyzji wskazanych w proponowanym przepisie. Zgodnie zatem z projektowanym przepisem, po przeprowadzeniu wszczętego postępowania dyrektor KIS – w zależności od sytuacji wyda:

1. decyzję o uchyleniu WIA, w której uchyli WIA albo decyzję o zmianie WIA i w tym zakresie orzeknie co do istoty sprawy albo uchylając WIA albo decyzję o zmianie WIA umorzy postępowanie w sprawie, albo
2. decyzję o zmianie WIA, w której zmieni WIA albo decyzję o zmianie WIA i w tym zakresie orzeknie co do istoty sprawy, albo
3. decyzję o umorzeniu postępowania, w której umorzy postępowanie w sprawie, jeżeli
w wyniku uchylenia mogłaby zostać wydana wyłącznie decyzja rozstrzygająca istotę sprawy tak jak WIA albo decyzja o zmianie WIA albo jeżeli postępowanie stało się bezprzedmiotowe,
4. decyzję o odmowie zmiany WIA albo uchylenia WIA albo o odmowie zmiany decyzji o zmianie WIA albo o odmowie uchylenia tej decyzji, z powodu niewystąpienia przesłanek powodujących jej nieprawidłowość albo niezgodność z prawem
w przypadku, gdy z żądaniem zmiany albo uchylenia WIA albo decyzji o zmianie WIA wystąpi podmiot, na rzecz którego WIA została wydana.

Decyzja o zmianie WIA – oprócz elementów wskazujących na wystąpienie przesłanek do zmiany – będzie zawierać także elementy wymagane art. 7d ust. 1, tj. klasyfikację wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego w układzie odpowiadającym CN albo rodzaj wyrobu akcyzowego przez opis tego wyrobu w takim stopniu szczegółowości, który jest wystarczający do określenia opodatkowania wyrobu akcyzowego akcyzą, organizacji obrotu wyrobami akcyzowymi lub oznaczania znakami akcyzy tych wyrobów (**ust. 4**). Decyzja o zmianie WIA będzie zatem swego rodzaju „nową” WIA.

W nowym brzmieniu przepisu pozostawiono podmiotowi, na rzecz którego wydana została WIA albo decyzja o zmianie WIA, możliwość wystąpienia do dyrektora KIS z żądaniem jej zmiany w przypadku wystąpienia określonych przesłanek (**ust. 2**). W takim przypadku dyrektor KIS po przeprowadzeniu postępowania – w zależności od ustaleń dokonanych w trakcie tego postępowania – będzie uprawniony do wydania decyzji o odmowie zmiany albo uchylenia WIA albo decyzji o zmianie WIA, jeśli nie wystąpią przesłanki powodujące jej nieprawidłowość albo niezgodność z prawem (**ust. 3 pkt 4**).

Ponadto nowe brzmienie przepisu **art. 7ha** przyznaje Szefowi KAS uprawnienie do polecenia dyrektorowi KIS dokonania wszczęcia z urzędu postępowania w sprawie uchylenia albo zmiany WIA albo decyzji o zmianie WIA, jeżeli uzna, że w danej sprawie występują przesłanki powodujące nieprawidłowość albo niezgodność z prawem wydanej WIA, albo też istnieje uzasadnione przypuszczenie wystąpienia takich przesłanek. Uprawnienie to ma związek
z przyznaną Szefowi KAS funkcją nadzorczą nad WIA (**ust. 5**). W związku z tym żądaniem dyrektor KIS będzie obowiązany do niezwłocznego wszczęcia postępowania w celu zmiany albo uchylenia WIA albo decyzji o zmianie WIA (**ust. 6**). To rozwiązanie będzie miało duży wpływ na usprawnienie postępowania w zakresie zmiany i uchylenia WIA. Projektowa zmiana uprawnia Szefa KAS również do przejęcia, do dalszego prowadzenia, postępowania na każdym jego etapie (**ust. 7**). Przejęte przez Szefa KAS do dalszego prowadzenia postępowanie
w sprawie zmiany albo uchylenia WIA albo decyzji o zmianie WIA uprawnia Szefa KAS do wydania – w zależności od ustaleń dokonanych w trakcie tego postępowania – decyzji wymienionych w projektowanym **art. 7ha ust. 3 pkt 1-3** **(ust. 8)**. Podkreślić zatem należy, że w każdym przypadku nieprawidłowości WIA Szef KAS, w ramach sprawowanego nadzoru nad prawidłowością wiążących informacji akcyzowych, będzie posiadał narzędzie do dokonania jej zmiany albo uchylenia.

Zaprojektowane przepisy umożliwiają również wzruszenie innych niż decyzje WIA ostatecznych rozstrzygnięć wydawanych w sprawach WIA (np. decyzji o odmowie wydania WIA czy decyzji o przedłużeniu okresu ważności WIA), w sytuacji w której zaistnieją przesłanki powodujące ich nieprawidłowość albo niezgodność z prawem (**ust. 9**). W takim przypadku znajdzie odpowiednie zastosowanie tryb zmiany lub uchylania WIA albo decyzji
o zmianie WIA przewidziany dla dyrektora KIS, z wyłączeniem jednak możliwości żądania wszczęcia takiego postępowania i późniejszego jego przejęcia przez Szefa KAS.

Przyjęcie powyższych, zbieżnych rozwiązań (z pewnymi drobnymi odstępstwami) w zakresie zarówno WIS, jak i WIA, jest uzasadnione dotychczasowymi doświadczeniami w zakresie wydawanych interpretacji indywidualnych dotyczących stawek VAT. Wyposażenie organu wydającego wiążące informacje w kompetencję do zmiany wydanej WIS lub WIA z urzędu ma zapobiec sytuacji, w której jeden podmiot działałby w warunkach rynkowych stosując się do korzystnego dla niego rozstrzygnięcia WIS lub WIA, co zakłócałoby konkurencję
i prowadziłoby do odmiennego traktowania pozostałych podatników.

Ponadto możliwość zmiany lub uchylenia WIS i WIA z urzędu jest uzasadniona specyficznym charakterem wiążących informacji i będzie miała pozytywny wpływ na jednolitość rozstrzygnięć.

**Art. 7hb ust. 2 pkt 4**

Zmiana jest konsekwencją zaproponowanego doprecyzowania art. 7e ust. 3 w zakresie dopisania w jego treści po wyrazie „dokumenty” wyrazów „lub materiałów”. W związku z tym przepis wskazujący elementy, które zawiera wniosek o przedłużenie okresu ważności WIA w zakresie składanego przez wnioskodawcę oświadczenia o aktualności dokumentów dołączonych do wniosku o wydanie WIA należało zmienić w ślad za zmianą art. 7e ust. 3 poprzez dodanie w jego treści wyrazów „lub materiałów”.

**Art. 7i**

Konieczność zmiany przepisu regulującego instytucję odmowy wydania WIA wynika z odrębnego uregulowania sytuacji, gdy zakres przedmiotowy wniosku o wydanie WIA jest przedmiotem zawartego porozumienia inwestycyjnego, o którym mowa w art. 20zt pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. W takiej sytuacji zgodnie z zaprojektowanym w art. 7e ust 2c rozwiązaniem, WIA nie będzie wydawana. Zamiast decyzji odmawiającej wydania WIA wydawane będzie w tej sprawie postanowienie, na które będzie służyło zażalenie.

Ponadto w zaprojektowanym przepisie art. 14b § 1a ustawy Ordynacja podatkowa zaproponowano rozwiązanie, zgodnie z którym w zakresie objętym wiążącymi informacjami akcyzowymi, o których mowa w przepisach ustawy o podatku akcyzowym nie będzie wydawało się interpretacji indywidualnych. Oznacza to, że jeśli podatnik będzie chciał uzyskać informację na temat rodzaju wyrobu akcyzowego, będzie to możliwe jedynie w formie wystąpienia o WIA. Wobec czego przesłanka odmowy wydania WIA dotycząca posiadania przez wnioskodawcę interpretacji indywidualnej w zakresie informacji o rodzaju wyrobu akcyzowego będącego przedmiotem wniosku o wydanie WIA stanie się bezprzedmiotowa.

W konsekwencji wprowadzenia ww. rozwiązań należało z instytucji odmowy wydania WIA uregulowanej w art. 7i uchylić przypadki określone w pkt 3 i 4.

Oznacza to, że w zmienianym przepisie pozostanie jedna przesłanka dająca podstawę odmowy wydania WIA. Dotyczy ona sytuacji, gdy przedmiot wniosku o wydanie WIA nie będzie stanowił wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego.

**Art. 7j**

Zmiana ma na celu usunięcie przepisu o przetwarzaniu danych zawartych we wniosku
o wydanie WIA. Przepis ten jest zbędny z uwagi na to, że zasady i tryb przetwarzania danych zostały uregulowane odrębnymi przepisami. Sam obowiązek określenia w przepisach prawa podstawy przetwarzania danych przez organy publiczne wynika m.in. z art. 6 ust. 3 ogólnego rozporządzenia o ochronie danych osobowych (RODO). Jednakże przepisy RODO nie nakładają obowiązku, aby dla każdego przypadku przetwarzania istniało szczegółowe uregulowanie prawne. Zgodnie z brzmieniem motywu 45 preambuły RODO, podstawa prawna przetwarzania danych może wynikać z obowiązku prawnego, któremu podlega administrator, lub z konieczności wykonania zadania realizowanego w interesie publicznym lub w ramach sprawowania władzy publicznej.

Wystarczy zatem, że przepisy regulują obowiązek prawny ciążący na administratorze danych i nie ma możliwości realizacji tego obowiązku bez przetwarzania danych osobowych. Jako przykład podaje się przepisy o postępowaniu podatkowym i administracyjnym, gdzie nie ma wprost wyrażonej podstawy przetwarzania danych osobowych, a pomimo to przetwarzanie danych osobowych przez organ prowadzący postępowanie jest zgodne z prawem, biorąc pod uwagę, że przetwarzanie to jest niezbędne do wykonania jego kompetencji przyznanych mu w przepisach Ordynacji podatkowej czy Kodeksu postępowania administracyjnego[[26]](#footnote-26). Przedstawiona wykładnia przepisów RODO pozostaje spójna z wymogami wynikającymi
z art. 51 ust. 1 Konstytucji RP nakładającym wymóg wprowadzania w drodze ustawy obowiązków ujawniania informacji organom władzy publicznej. Ponadto art. 7j nie określa zakresu ani szczegółowych zasad przetwarzania danych zatem uznać należy, że posiada znikomą wartość normatywną. Wartość ta ogranicza się do zalegalizowania przetwarzania przez organ podatkowy danych wnioskodawcy na etapie postępowania w sprawie wydania WIA. Przyznanie ogólnego uprawnienia do przetwarzania danych może budzić wątpliwości co do zasadności jego wprowadzania w odniesieniu do wiążących informacji wydawanych
w zakresie poszczególnych podatków.

**Art. 7k**

Od 4 października 2021 r.  informacje zawarte w wyszukiwarce wiążących informacji akcyzowych są zamieszczone w[Systemie Informacji Celno-Skarbowej EUREKA](https://www.podatki.gov.pl/wyszukiwarki/eureka/)**.** System jest zamieszczony na podatki.gov.pl[[27]](#footnote-27). W związku z powyższym zaistniała potrzeba dostosowania przepisu do tych zmian (w miejsce Biuletynu Informacji Publicznej organu podatkowego właściwego w zakresie WIA wprowadza się BIP na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych – dalej „BIP MF”).

Kolejna zmiana tego artykułu wynika z potrzeby umieszczania w BIP MF pełnych informacji o WIA, okresu jej ważności, w tym także przedłużeniu okresu ważności oraz uchyleniu i zmianie. Zmiana wpłynie pozytywnie na warunki prowadzenia działalności gospodarczej przez przedsiębiorców. Dzięki tej regulacji podatnicy zyskują dostęp wyłącznie do aktualnych informacji w zakresie WIA.

**Art. 14**

Zmiana, polegająca na nadaniu nowego brzmienia **ust. 1a** oraz uchyleniu **ust. 12**, stanowi konsekwencję przejęcia spraw z zakresu WIA przez dyrektora KIS oraz Szefa KAS.

1. **Zmiany w ustawie o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (art. 8 ustawy)**

Zmiana polega na dostosowaniu art. 90 ust. 10d i ust. 10f ustawy o VAT, wchodzących w życie od 1 stycznia 2023 r. do zmian projektowanych w art. 90 ust. 8 tej ustawy związanych z zastąpieniem wymogu uzgadniania prognozy proporcji i sporządzania protokołu przez naczelnika urzędu skarbowego, zawiadomieniem naczelnika urzędu skarbowego o przyjętej proporcji. Konsekwencją zmiany w art. 90 ust. 8 ustawy o VAT jest potrzeba odpowiedniego dostosowania ust. 10d i ust. 10f dla przypadków związanych z funkcjonowaniem grupy VAT.

# Przepisy przejściowe i końcowe

**Art. 8**

Celem tego przepisu jest zagwarantowanie płynnego przejęcia przez dyrektora KIS
(z dniem wejścia w życie projektowanych przepisów) spraw dotyczących WIA, WIT oraz WIP toczących się (w dniu wejścia w życie tych przepisów) zarówno w pierwszej, jak i w drugiej instancji, jak również przed sądami, oraz zadań związanych z zakończonymi sprawami w zakresie WIA, WIT oraz WIP.

Żeby dyrektor KIS mógł realizować zadania związane z zakończonymi sprawami w zakresie WIA, WIT oraz WIP, przyznano temu organowi dostęp do akt dotyczących tych spraw, będących w dyspozycji organów właściwych w tych sprawach przed dniem wejścia w życie projektowanych przepisów.

**Art. 9 -** reguluje kwestie intertemporalne związane z WIS.

Postępowania w sprawie wydania WIS wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia przepisów będą kontynuowane na podstawie przepisów w nowym brzmieniu (**ust. 1**), natomiast postępowania wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie przepisów w sprawie zmiany albo uchylenia WIS albo decyzji o zmianie WIS będą kontynuowane na podstawie przepisów dotychczasowych (**ust. 3**). Do wniosków o wydanie WIS złożonych przed 1 kwietnia 2023 r. będą miały zastosowanie obecnie obowiązujące przepisy dotyczące opłaty – w szczególności w zakresie zwrotu tej opłaty, uregulowanej w art. 42d ust. 4 i 5 ustawy o VAT (art. 9 ust. 2 projektowanej ustawy). WIS wydane przed dniem wejścia w życie przepisów dla celów stosowania innych niż dotyczące stawek przepisów o VAT oraz decyzje o zmianie tych WIS pozostają w obrocie prawnym do czasu upływu terminu ich ważności albo wygaśnięcia z mocy prawa, jeśli nastąpi to przed datą utraty ważności (**ust. 4**). Oznacza to, że do upływu okresu ważności WIS (o ile wcześniej nie nastąpi zmiana odpowiednich przepisów podatkowych) w obrocie prawnym będą pozostawały dwa rodzaje WIS wydawane dla celów stosowania przepisów o VAT: wydawane przed dniem wejścia w życie przepisów zawierające stawkę VAT oraz wydawane w nowym stanie prawnym – bez tego elementu.

W odniesieniu do WIS i decyzji o zmianie WIS wydanych przed dniem wejścia w życie przepisów znajdą również zastosowanie następujące przepisy w brzmieniu nadanym nowelą (**ust. 5**):

* doprecyzowane przepisy w zakresie mocy wiążącej WIS, ochrony przysługującej podatnikom wskutek zmiany albo uchylenia WIS oraz ochrony dla podmiotów innych niż adresat WIS, jak również przepisy związane ze stosowaniem WIS (art. 42c),
* nowe, zmodyfikowane i uszczegółowione zasady zmiany albo uchylania WIS albo decyzji o zmianie WIS (art. 42h), oraz
* zmodyfikowane zasady publikacji w BIP MF wydanych WIS, decyzji o zmianie albo uchyleniu WIS (art. 42i).

W związku z modyfikacją zasad publikacji WIS zdecydowano o pozostawieniu w BIP wniosków o wydanie WIS, zamieszczonych przed dniem wejścia w życie przepisów (**ust. 6**), przy czym DKIS będzie zobowiązany do uzupełnienia nowych wymaganych przepisem art. 42i ustawy o VAT elementów niezbędnych do zamieszczenia w BIP w odniesieniu do już zamieszczonych WIS w terminie dwóch miesięcy od dnia wejścia w życie przepisów (**ust. 7**).

**Art. 10** – reguluje kwestie intertemporalne związane z WIA.

W odniesieniu do WIA zarówno postępowania w sprawie wydania WIA wszczęte
i niezakończone przed dniem wejścia w życie przepisów, jak i postępowania wszczęte i niezakończone przed tą datą w sprawie zmiany WIA, będą kontynuowane na podstawie przepisów dotychczasowych (**ust. 1**).

W odniesieniu do WIA wydanych przed dniem wejścia w życie przepisów znajdą również zastosowanie następujące przepisy w brzmieniu nadanym nowelą (**ust. 2**):

* doprecyzowane przepisy w zakresie mocy wiążącej WIA oraz ochrony przysługującej podatnikom wskutek zmiany albo uchylenia WIA, jak również przepisy związane ze stosowaniem WIA (art. 7d ust. 3-3d i ust. 4 i art. 7h ust. 1),
* nowe, zmodyfikowane i uszczegółowione zasady zmiany albo uchylania WIA, w tym wyłączenie tzw. trybów nadzwyczajnych z Ordynacji podatkowej (art. 7g ust. 2 i art. 7ha) oraz
* zmodyfikowane zasady publikacji w BIP MF wydanych WIA, decyzji o zmianie albo uchyleniu WIA (art. 7k).

W związku z modyfikacją zasad publikacji WIA dyrektor KIS będzie zobowiązany do uzupełnienia nowych wymaganych przepisem art. 7k ustawy o podatku akcyzowym elementów niezbędnych do zamieszczenia w BIP MF w odniesieniu do już zamieszczonych WIA
 (**ust. 3**).

**Art. 13**

Przepis przejściowy dotyczący zmian w art. 112b i art. 112c ustawy o VAT kształtuje stosowanie przepisów w brzmieniu zmienianym, by objąć nimi również sytuacje, w których podmioty, wobec których zainicjowano procedury kontrolne, a które na dzień wdrożenia znowelizowanych przepisów pozostają w terminie na dokonanie czynności, o których mowa w przepisach warunkujących zastosowanie stawek obniżonych lub dla których termin ten jeszcze się nie rozpoczął.

Wskazany przepis przejściowy usuwa również wątpliwość jakie mogłyby powstać w zakresie stosowania przepisów umożliwiających odstąpienie od stosowania sankcji w sprawach w których postępowania podatkowe, kontrole podatkowe lub kontrole celno-skarbowe, zostały wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

**Art. 14**

Proponuje się wprowadzenie przepisu przejściowego, zgodnie z którym  dodawany pkt 2 w art. 129 ust. 2 będzie miał zastosowanie od 1 stycznia 2022 r. Rozwiązanie to ma na celu wyeliminowanie wątpliwości i uniknięcie ewentualnych sporów co do możliwości skorzystania od tej daty z prawa do dokonania korekty podatku należnego od dostawy towarów dokonanej dla podróżnego w sytuacji, gdy sprzedawca dokona zwrotu podatku w gotówce i uzyska  dokument, na którym podróżny potwierdził własnoręcznym czytelnym podpisem otrzymanie zwrotu kwoty podatku po upływie terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy. Podatnik będzie mógł dokonać korekty podatku należnego od tej dostawy w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym otrzymał ten dokument, ale nie później niż przed upływem 10 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy.

**Art. 15**

Przepis przejściowy umożliwiający podatnikom, dla których państwem członkowskim konsumpcji jest Rzeczpospolita Polska, złożenie korekty deklaracji VAT bezpośrednio do Łódzkiego Urzędu Skarbowego, również za okresy rozliczeniowe przypadające przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

**Art. 16**

Zaproponowano wprowadzenie analogicznego przepisu przejściowego, jaki wprowadzono w art. 5 projektu ustawy o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (UD143). W projekcie tym w celu ułatwienia identyfikacji zobowiązanego zaproponowano w art. 27 § 1 pkt 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji dodatkowe oznaczenie zobowiązanego w tytule wykonawczym, tj. numer, za pomocą którego zobowiązany został zidentyfikowany na potrzeby podatku w innym kraju. Nowe wzory tytułów wykonawczych, uwzględniające zmieniany tym projektem przepis art. 27 § 1 pkt 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, zostaną określone po wejściu w życie tego przepisu. Na podstawie bowiem art. 17 projektu UD143, ustawa wejdzie w życie po upływie 12 miesięcy od dnia ogłoszenia, z wyjątkiem przepisów umożliwiających przymusowe dochodzenie podatku od towarów i usług rozliczonego w procedurze szczególnej, które wejdą w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia.

Projektowany art. 16 wprowadzi zatem obowiązek, by wierzyciel wraz z przekazaniem wniosku egzekucyjnego i tytułu wykonawczego zawiadomił organ egzekucyjny o danych zobowiązanego, o których mowa w art. 27 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nieujętych w tym tytule wykonawczym, a stanowiących numer, za pomocą którego zobowiązany został zidentyfikowany na potrzeby podatku w innym kraju. Podanie dodatkowych danych identyfikujących zobowiązanego w innym państwie (tj. numeru, za pomocą którego zobowiązany został zidentyfikowany na potrzeby podatku w innym kraju) może decydować o możliwości wszczęcia i prowadzenia postępowania egzekucyjnego.

**Art. 17 i 20 –** zaproponowane przepisy przejściowe zachowując moc rozporządzeń umożliwiają posługiwanie się przez podatników obecnie obowiązującym wzorem wniosku o wydanie WIS i WIA do końca 2023 roku. W zakresie WIS wzór wniosku o wydanie WIS określony jest w rozporządzeniu Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 29 października 2019 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie wiążącej informacji stawkowej (Dz. U. poz. 2109), natomiast w zakresie WIA – w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2014 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie wiążącej informacji akcyzowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 985).

**Art. 18**

Zgodnie z zaproponowanym przepisem przejściowym dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 111 ust. 7a, art. 111b ust. 3 pkt 2 oraz art. 145a ust. 15 ustawy zmienianej zachowują moc do dnia wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 111 ust. 7a, art. 111b ust. 3 pkt 2 oraz art. 145a ust. 15 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, jednak nie dłużej niż przez 24 miesiące od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, i mogą być w tym okresie zmieniane.

**Art. 19**

Z uwagi na fakt, że projekt ustawy przewiduje uchylenie art. 70 ust. 2 pkt 2 Prawa celnego – aby zatem wykluczyć wątpliwość co do uchylenia pośredniego rozporządzeń wydanych na podstawie art. 70 ust. 3 i 4 Prawa celnego proponuje się dodanie przepisu przejściowego utrzymującego w mocy dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 70 ust. 3 i 4 ustawy Prawo celne do dnia wejścia w życie nowych przepisów wykonawczych, jednak nie dłużej niż do dnia 31 grudnia 2023 r., z zastrzeżeniem, że mogą być w tym okresie zmieniane.

**Art. 21**

Zakłada się, że projektowana ustawa co do zasady wejdzie w życie 1 stycznia 2023 r.

Wyjątek stanowią zmiany dotyczące realizacji wyroku TSUE w zakresie sankcji (art. 1 pkt 25 i 26 oraz art. 13) oraz dotyczące systemu Tax Free (art. 1 pkt 27 i art. 14), których wejście w życie proponuje się, by nastąpiło z dniem następującym po dniu ogłoszenia.

Przesunięty o 3 miesiące został również termin wejścia w życie przepisów wprowadzających zmiany w zakresie konsolidacji i ujednolicenia wiążących informacji (art. 1 pkt 5-12, art. 4, art. 5 pkt 3 i pkt 4 lit. b i c, art. 6, art. 8-10, art. 17, art. 19 i art. 20 projektowanej ustawy), które wchodzą w życie z dniem 1 kwietnia 2023 r.

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

Zakłada się pozytywny wpływ projektowanych regulacji na funkcjonowanie polskich przedsiębiorstw.

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2022 r. poz. 348), projekt ustawy zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji z chwilą przekazania projektu do uzgodnień z członkami Rady Ministrów.

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

Ustawa jest zgodna z prawem Unii Europejskiej.

1. Dz. U. z 2022 r. poz. 931, z późn. zm., zwana dalej „ustawą o VAT”. [↑](#footnote-ref-1)
2. Dz. U. z 2020 r. poz. 2419. [↑](#footnote-ref-2)
3. Dz. U. z 2021 r. poz. 1626. [↑](#footnote-ref-3)
4. Dz. U. z 2021 poz. 2076 [↑](#footnote-ref-4)
5. Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2022 r. poz. 479 i 1301). [↑](#footnote-ref-5)
6. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2021 r. poz. 2439 i 2447), zwana dalej „prawem bankowym”. [↑](#footnote-ref-6)
7. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, z późn. zm.). [↑](#footnote-ref-7)
8. Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (Dz. U. z 2021 r. poz. 1856). [↑](#footnote-ref-8)
9. Ustawia z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2022 r. poz. 143). [↑](#footnote-ref-9)
10. Z pewnymi wyjątkami wskazanymi w przepisach ustawy o VAT. [↑](#footnote-ref-10)
11. WIS zawiera stawkę podatku właściwą dla danego towaru, natomiast WIA zawiera tylko klasyfikację,
z wykorzystaniem której podatnik podatku akcyzowego samodzielnie ustala wysokość opodatkowania podatkiem akcyzowym. [↑](#footnote-ref-11)
12. Z pewnymi odstępstwami wynikającymi ze specyfiki danego podatku, przykładowo dotyczącymi koncepcji świadczeń jednolitych w podatku VAT. [↑](#footnote-ref-12)
13. Art. 33 i 34 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013 r., str. 1, z późn. zm.), zwanego dalej UKC, oraz art. 16-23 rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 343 z 29.12.2015 r., str. 558, z późn. zm.) i art. 19-22 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniającego rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz. Urz. UE L 343 z 29.12.2015 r., str. 1, z późn. zm.). [↑](#footnote-ref-13)
14. Art. 73 Prawa celnego. [↑](#footnote-ref-14)
15. Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2105, z późn. zm.). [↑](#footnote-ref-15)
16. ##  Ustawa z dnia 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 694).

 [↑](#footnote-ref-16)
17. O których mowa w art. 9 ust. 1 lit. a tiret drugie rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca
1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej. [↑](#footnote-ref-17)
18. Przyjętej przez organizację ustanowioną na podstawie Konwencji o utworzeniu Rady Współpracy Celnej, sporządzonej w Brukseli dnia 15 grudnia 1950 r. (Dz. U. z 1978 r. poz. 43). [↑](#footnote-ref-18)
19. https://www.podatki.gov.pl/wyszukiwarki/eureka/ [↑](#footnote-ref-19)
20. Wyrok w sprawie C-464/12 ATP PensionService, pkt 40-41 i powołane tam orzecznictwo, a także wyroki w sprawach C-169/04 Abbey National, C-363/05 JP Morgan Fleming, C-424/11 Wheels, C-231/19 Blackrock Investment Management. [↑](#footnote-ref-20)
21. Art. 80 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2021 r. poz. 685, z późn. zm.) i § 2 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 września 2005 r. w sprawie przypadków i trybu zwrotu podatku od towarów i usług przedstawicielstwom dyplomatycznym, urzędom konsularnym oraz członkom personelu tych przedstawicielstw i urzędów, a także innym osobom zrównanym z nimi na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych (Dz. U. poz. 1618). [↑](#footnote-ref-21)
22. Dz. U. z 1993 r. poz. 284, z późn. zm. [↑](#footnote-ref-22)
23. (Dz. Urz. UE L nr 77 z 23.03.2011, str. 1, z późn. zm.). [↑](#footnote-ref-23)
24. O których mowa w art. 9 ust. 1 lit. a tiret drugie rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca
1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej. [↑](#footnote-ref-24)
25. Przyjętej przez organizację ustanowioną na podstawie Konwencji o utworzeniu Rady Współpracy Celnej, sporządzonej w Brukseli dnia 15 grudnia 1950 r. (Dz. U. z 1978 r. poz. 43). [↑](#footnote-ref-25)
26. Por. komentarz do artykułu 6 RODO red. Litwiński 2021, wyd. 1/Barta/Kawecki/Litwiński. [↑](#footnote-ref-26)
27. https://www.podatki.gov.pl/wyszukiwarki/eureka/ [↑](#footnote-ref-27)