

Szanowni Państwo,

niniejszym przedstawiamy uwagi do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (projekt z dnia 4 sierpnia 2022 r.; dalej: „**Projekt ustawy**”).

Uwagi dotyczą projektowanych zmian do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 z późn. zm.; dalej: „**ustawa o VAT**”).

Podmiot zgłaszający uwagi: ALTO TAX Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością

I. Uwagi ogólne

Proponowane zmiany są korzystne dla podatników oraz mogą przyczynić się do uproszczeń dokonywania rozliczeń podatkowych. Pozytywnie należy przy tym ocenić wszystkie projektowane zmiany. W przeciwieństwie do poprzednich pakietów SLIM VAT, naszym zdaniem, żaden z proponowanych przepisów (w razie ich wejścia w życie) nie skomplikuje rozliczeń, a przyniesie realne uproszczenia. Wśród zmian szczególnie korzystnych można wskazać:

- doprecyzowanie zasad stosowania kursu przeliczeniowego dla faktur korygujących,
- rezygnację z wymogu posiadania faktury dokumentującej wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów przy odliczaniu VAT naliczonego,
- wprowadzenie dodatkowej możliwości uwolnienia się od odpowiedzialności solidarnej w przypadku zmiany faktora,
- zmiany w zakresie nakładania sankcji VAT.

Jednocześnie nie sposób nie zauważyć, że projektowane regulacje są raczej zachowawcze – nie wprowadzają zmian o dużym znaczeniu. Nie zmienia to jednak pozytywnej oceny przedstawionych propozycji.

Mimo to uważamy, że niektóre projektowane przepisy są niewystarczające. Choć ich wejście w życie wprowadzi pewne uproszczenia, naszym zdaniem, zmiany powinny być dalej idące. Regulacje, które wymagają pewnych modyfikacji, zostały opisane w dalszej części dokumentu.

II. Uwagi dot. wybranych zmian

Lp.	Tematy	Przepis Ustawy o VAT, którego dotyczy zmiana	Uwagi do planowanych Objaśnień	Propozycja komentarza
1.	Rezygnacja z obowiązku posiadania faktury dokumentującej wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jako warunku obniżenia podatku należnego o podatek naliczony	Art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. a – uchylenie regulacji	Projekt ustawy zakłada uchylenie art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. a Ustawy o VAT. Tym samym, jeżeli proponowana zmiana wejdzie w życie, umożliwi ona obniżenie podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów także w przypadku nieotrzymania przez podatnika faktury. Jednocześnie Projekt ustawy nie zakłada zmiany następujących przepisów: art. 86 ust. 10b pkt 2 (wprowadzenie do wyliczenia) oraz art. 86 ust. 10 Ustawy o VAT, zgodnie którymi prawo do obniżenia kwoty podatku	Proponowaną zmianę należy ocenić pozytywnie – brak obowiązku posiadania faktury przy WNT uprości rozliczenie VAT, w tym pozwoli na uniknięcie dokonywania licznych korekt podatku naliczonego w przypadkach otrzymania faktury ze znacznym opóźnieniem. Niemniej jednak uważamy, że wejście w życie regulacji w projektowanym kształcie nie pozwoli na całkowite wyeliminowanie korekt – także w przypadkach, gdy pierwotnie dokonywane rozliczenia na dzień ich dokonania były prawidłowe. Wobec tego sugerujemy dodanie regulacji, zgodnie z którą nie będzie konieczności dokonywania korekt rozliczeń w przypadku późniejszego otrzymania faktury. Jednocześnie zwracamy uwagę, że dodanie stosownej regulacji jedynie w odniesieniu do podatku naliczonego (np. poprzez dodanie art. 86 ust. 11a lub modyfikację art. 86 ust. 11 Ustawy o VAT) jedynie częściowo rozwiązywałoby problem.

			należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy; art. 20 ust. 5 Ustawy o VAT, zgodnie z którym w wewnątrzwspólnotowy m nabyciu towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia. Tym samym, zakładając, że zmiany przepisów wejdą w życie w	Wobec tego sugerujemy (oprócz wprowadzenia zmiany przewidzianej w Projekcie ustawy) modyfikację regulacji określających moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu WNT poprzez wskazanie, że późniejsze otrzymanie faktury (już po rozliczeniu transakcji – prawidłowym na dzień jego dokonania) nie zmienia momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu WNT – np. zmiana art. 20 ust. 5 lub dodanie art. 20 ust. 5a Ustawy o VAT. Taka zmiana przepisów pozwoliłaby uniknąć korekt rozliczeń WNT po stronie podatku należnego i naliczonego. Niemniej jednak sama proponowana zmiana ustawy o VAT poprzez uchylenie art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. a będzie bez wątpienia zmianą korzystną dla podatników i realnie przyczyni się do uproszczenia rozliczeń VAT.
--	--	--	---	--

			projektowanym kształcie, możliwe będzie wystąpienie sytuacji, w których podatnik niedysponujący fakturą dokumentującą WNT dokona obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu tej transakcji w rozliczeniu za miesiąc następujący po miesiącu, w którym nastąpiła dostawa towarów, a następnie będzie zmuszony do dokonania korekty rozliczeń wskutek otrzymania faktury wystawionej w miesiącu wcześniejszym (obowiązek wykazania podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym została wystawiona faktura).	
--	--	--	---	--

2.	Zmiany w odliczeniu VAT w przypadku stosowania proporcji	Art. 90 ust. 10 pkt 1; Art. 90 ust. 12; dodanie art. 91 ust. 1b	Projektowane przepisy zakładają zmianę zasad dokonywania odliczenia podatku VAT w przypadku stosowania proporcji. Zgodnie z art. 90 ust. 10 pkt 1 Ustawy o VAT w przypadku, gdy proporcja przekroczyła 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji w skali roku była mniejsza niż 500 zł - podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%. Nowe regulacje mają pozwolić przyjąć, że proporcja wynosi 100% w przypadku, gdy kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu wg wyliczonej proporcji wynosi do 10.000 zł. Tym samym Projekt ustawy przewiduje zwiększenie progu kwotowego. Dodatkowo, obecnie każda różnica między ustaloną proporcją wstępną stosowaną w trakcie roku a proporcją ostateczną	Proponowaną zmianę należy ocenić pozytywnie – konieczność stosowania proporcji VAT oraz dokonywania korekt odliczenia jest dla podatników uciążliwa. Dodatkowo obecnie możliwość przyjęcia uproszczenia polegającego na zastosowaniu proporcji na poziomie 100% wydaje się być dla olbrzymiej części podatników teoretyczna – limit 500 zł jest zdecydowanie zbyt niski. Tym samym wszelkie regulacje pozwalające uniknąć konieczności stosowania proporcji oraz dokonywania korekt odliczenia są w pełni uzasadnione. Niemniej jednak limit 10.000 zł także wydaje się niski. Tym samym wciąż wielu podatników nie uniknie konieczności stosowania proporcji i dokonywania korekt. Warto przy tym wskazać, że wątpliwości budzi brak analiz dotyczących znaczenia zmian – przede wszystkich szacunków, ilu podatników faktycznie skorzysta na zmianach. Także wobec tego faktu proponowany limit 10.000 zł budzi istotne wątpliwości. Wobec tego postulujemy w pierwszej kolejności dokładniejsze przeanalizowanie zagadnienia, a następnie, w zależności od wyników analizy, odpowiednie zwiększenie limitu.
----	--	---	--	--

			ustaloną po jego zakończeniu wymaga dokonania korekty rocznej odliczenia. Projektowane przepisy mają dać podatnikowi możliwość rezygnacji z dokonywania korekty, jeżeli różnica nie przekracza dwóch punktów procentowych oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu nie przekracza 10.000 zł (gdy rzeczywista proporcja okaże się mniejsza). Projektowana zmiana może ułatwić dokonywanie rozliczeń podatkowych oraz ograniczyć liczbę przypadków, gdy dokonywanie korekty będzie konieczne. Regulacje mogą okazać się jednak nieznaczące dla dużych podmiotów, gdyż proponowany próg 10.000 zł wydaje się zbyt niski.	
--	--	--	--	--

3.	Sankcje VAT	Art. 112b ust. 1-2a, dodanie art. 112b ust. 2b	Obecne regulacje ustawy o VAT przewidują przypadki, w których na podatników nakładana jest sankcja w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego. Stosowanie sankcji jest dla organów podatkowych obligatoryjne, a jej wysokość jest niezależna od przyczyny nieprawidłowości w rozliczeniach VAT. Przepisy ustawy o VAT zostały uznane za niezgodne z Dyrektywą VAT w zakresie, w jakim sankcja ma zastosowanie bez rozróżnienia sytuacji, w której nieprawidłowość wynika z błędu popełnionego przez strony transakcji i sytuacji, w której dochodzi do świadomego oszustwa podatkowego (wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 15 kwietnia 2021 r., C-935/19). Projektowane zmiany zakładają ustalenie maksymalnej wysokości	Także te propozycje zmian są korzystne i powinny zostać ocenione pozytywnie. Wydaje się jednak, że nie są one wystarczające, a uwagi wynikające z wskazywanego wyroku TSUE nie zostały w pełni uwzględnione. Wydaje się, że proponowane zmiany nie w pełni rozróżniają przypadki nieświadomego błędu podatników i celowego działania skierowanego na wyłudzenie VAT. W obu bowiem przypadkach wymierzanie sankcji pozostanie obligatoryjne, choć różna może być jej wysokość. Tymczasem na konieczność rozróżnienia tych właśnie przypadków wskazuje przywoływany wyrok TSUE. Wobec tego sugerujemy wprowadzenie do ustawy następujących zmian: • rezygnację z obligatoryjności nakładania sankcji na podatników – wskazanie w art. 112b ust. 1-2a ustawy o VAT, że sankcja może być nałożona, • ewentualnie wprowadzenie regulacji pozwalającej na odstąpienie od wymierzenia sankcji. Dodatkowo wydaje się, że ustawa powinna także przewidywać przypadki, kiedy sankcja nie jest (nie może być) nakładana – wskazać tu należy przede wszystkim sytuacje, w których dochodzi do błędu, który nie może przyczynić się do uszczuplenia podatku – nie naraża budżetu na niższe wpływy podatkowe.
----	-------------	---	--	--

			sankcji VAT – w zależności od sytuacji 30, 20 lub 15% kwoty zawyżenia zwrotu VAT/odliczenia VAT oraz wprowadzenie kryteriów oceny – okoliczności branych pod uwagę przez organy podatkowe przy ustalaniu wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego. Projektowane przepisy nie rezygnują jednak z pewnego automatyzmu – regulacje wciąż będą wskazywały, kiedy kara jest wymierzana (a nie na przykład może zostać wymierzona) bez możliwości odstąpienia od jej wymierzenia, a jedynie jej wysokość będzie podlegała miarkowaniu.	
--	--	--	--	--

Z poważaniem

Sylwia Kulczycka
Partner, tax advisor

Katarzyna Adamowicz
Senior Tax Manager, tax advisor

Przemysław Kaczmarek
Senior Consultant, attorney-at-law