

## Uzasadnienie

W niniejszym projekcie proponuje się zmiany w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>1</sup>, zwanej dalej „ustawą o VAT”, oraz w ustawie z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników<sup>2</sup>, zwanej dalej „ustawą o NIP”.

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

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

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

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

2. wprowadzenie zmian ułatwiających prowadzenie działalności, np.:

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

3. zmiany doprecyzowujące, np.:

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

---

<sup>1</sup> Dz. U. z 2025 r. poz. 775, 894, 896, 1203, 1541 i 1811

<sup>2</sup> Dz. U. z 2026 r. poz. 151.

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

#### 4. rozwiązania uszczelniające, np.:

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

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

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

Szczegółowe omówienie projektowanych zmian:

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

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

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

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

Likwidacja obowiązku składania odrębnej informacji o dokonanych spisach z natury wymaga zatem wprowadzenia zmiany w zdaniu drugim zawartym w ust. 5 art. 14 ustawy o VAT, co stanowi racjonalne rozwiązanie z punktu widzenia podatników podatku VAT oraz pracowników urzędów skarbowych.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 1) rodzaju i wartości dostarczanych produktów rolnych oraz świadczonych usług rolniczych, wysokości kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku, w tym wartości jego korekty;
- 2) rodzaju i wartości nabywanych towarów i usług;
- 3) kontrahentów, w tym imię i nazwisko lub nazwę, adres zamieszkania lub adres siedziby, numer identyfikacji podatkowej lub inny numer umożliwiający ich identyfikację, jeżeli taki posiadają;
- 4) dowodów sprzedaży i nabycia.

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

Dodatkowo w dodawanym art. 117 ust. 4 wprowadzono obowiązek przechowywania ewidencji przez okres 5 lat od zakończenia roku, w którym rolnik ryczałtowy dokonał sprzedaży bądź nabycia towarów lub usług ujętych w ewidencji. Okres ten jest skorelowany z wynikającym z Ordynacji podatkowej<sup>3</sup> okresem przedawnienia zobowiązań podatkowych i odnosi się do całej ewidencji za dany rok podatkowy.

Niewywiązanie się z obowiązku prowadzenia stosownej ewidencji będzie oceniane w świetle odpowiednich przepisów ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy<sup>4</sup>.

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

Zmiana dotyczy warunków formalnych nowej umowy przedłużającej okres funkcjonowania grupy VAT i poprawia nieprawidłowe odwołanie do art. 15a ust. 7 ustawy o VAT. Właściwe

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm.).

<sup>4</sup> Dz. U. z 2024 r. poz. 628, z późn. zm.

w tym zakresie jest odwołanie do regulacji dotyczącej warunków formalnych umowy o utworzeniu grupy VAT przewidzianej w ust. 10.

**4) Doprecyzowanie przepisów w zakresie miejsca dostawy energii elektrycznej – zmiana art. 17 ust. 1 pkt 5 lit. a tiret pierwsze i lit. b tiret pierwsze, art. 22 ust. 1 pkt 5 i 6, art. 45 ust. 1 pkt 10, tytułu rozdziału 1c w dziale XIII, art. 145e ust. 1 ustawy o VAT**

Proponowana zmiana ma na celu dokładniejsze odwzorowanie przepisów prawa unijnego w zakresie określenia miejsca świadczenia w przypadku dostawy energii elektrycznej. W przepisach prawa unijnego (artykuły 38 i 39 dyrektywy VAT<sup>5</sup>) szczególne zasady określania miejsca świadczenia w przypadku dostawy energii elektrycznej nie zawierają zastrzeżenia, że dostawa powinna odbywać się wyłącznie w systemie elektroenergetycznym. Przepisy krajowe ograniczają natomiast ww. szczególne zasady określania miejsca świadczenia dla energii elektrycznej do dostaw dokonanych w systemie elektroenergetycznym. Wobec rozwoju branży energetycznej, w tym elektromobilności, następują zmiany w przepisach prawnych pozwalające na dokonywanie dostaw energii elektrycznej także poza systemem elektroenergetycznym. Aby takie dostawy były opodatkowane zgodnie z zasadami określonymi w dyrektywie VAT, proponuje się usunięcie odesłań do systemu elektroenergetycznego w przepisach ustawy dotyczących miejsca dostawy towarów (zmiany w art. 22 w ust. 1 w pkt 5 oraz w art. 22 w ust. 1 w pkt 6) oraz w przepisach dotyczących stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia (zmiany w art. 17 w ust. 1 w pkt 5 w lit. a w tiret pierwsze, w art. 17 w ust. 1 w pkt 5 w lit. b w tiret pierwsze, w dziale XIII w tytule rozdziału 1c, w art. 145e w ust. 1). Jednocześnie w związku z koniecznością dostosowania brzmienia art. 22 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT po usunięciu odesłania do systemu elektroenergetycznego, zaproponowano zmianę redakcyjną tego przepisu.

Ponadto należy wyjaśnić, że w niektórych przepisach ustawy o VAT regulujących miejsce świadczenia, tj. w art. 281 pkt 11 i pkt 12 lit. b), pozostawiono odwołanie do pojęcia „systemu elektroenergetycznego”. Pozostawienie odwołania do pojęcia „systemu elektroenergetycznego” w art. 281 pkt 11 i pkt 12 lit. b) jest niezbędne, gdyż takie odwołanie opisuje i doprecyzowuje usługi wymienione w tym przepisie. Należy zwrócić uwagę, że przepisy art. 281 pkt 11 i pkt 12 lit. b) regulują kwestię miejsca świadczenia usług (nie dostawy towarów) polegających na zapewnieniu dostępu m.in. do systemów elektroenergetycznych oraz usług przesyłowych energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym. Przepisy te stanowią implementację art. 59 lit. h) dyrektywy VAT, który mówi o usługach dostępu do systemu energii elektrycznej oraz usługach transportu lub przesyłu poprzez te systemy.

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

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

W obecnym stanie prawnym dla uznania za podatnika, w związku z nabyciem towaru lub usługi w rozumieniu powyższych przepisów, nie ma znaczenia fakt, że nabywane świadczenie

---

<sup>5</sup> Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.).

korzysta ze zwolnienia od podatku VAT. Oznacza to, że w przypadku dokonania nabycia towaru lub usługi objętej zwolnieniem od podatku VAT, na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113a ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT, po spełnieniu pozostałych warunków określonych w art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5 ustawy o VAT, nabywca zostaje uznany za podatnika, co wiąże się z konsekwencjami polegającymi na odpowiednim rozliczeniu takiej transakcji.

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

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

Przykładowo, dotychczas podatnik VAT, nabywając usługę zwolnioną od podatku w ramach procedury SME od podatnika nieposiadającego w Polsce siedziby działalności gospodarczej i stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, miał obowiązek rozliczenia w Polsce importu usług na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 2 pkt 9 ustawy o VAT. Jednocześnie dokonany import usług w związku z tym, że sprzedawca zdecydował się na stosowanie zwolnienia podmiotowego z VAT w Polsce, był zwolniony od podatku. Rozliczenie tej usługi po stronie nabywcy polegało zatem na wykazaniu wyłącznie podstawy opodatkowania, tj. bez naliczania VAT należnego z tytułu nabycia tego świadczenia.

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

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

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

Zmiana wprowadzana w art. 17 ustawy o VAT nie wpływa na wyłączenie wskazanych czynności z opodatkowania VAT – zatem czynności te nadal podlegają opodatkowaniu VAT, jako zwolnione z VAT, po stronie podatnika dokonującego takich czynności (usługodawcy, dostawcy towarów), co może mieć znaczenie m.in. w zakresie braku konieczności rozliczania podatku od czynności cywilnoprawnych (PCC). Dla stosowania wyłączenia od PCC neutralny jest bowiem fakt, która ze stron czynności cywilnoprawnej z tytułu jej dokonania korzysta ze zwolnienia z VAT.

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

Zmiana w art. 19a ust. 1 ustawy o VAT związana jest z projektowanymi przepisami w zakresie składów VAT (opisane szczegółowo w pkt 25) i wprowadza wyłączenie stosowania ogólnych zasad ustalania obowiązku podatkowego w odniesieniu do towarów objętych procedurą składu

VAT. Obowiązek podatkowy w przypadku zakończenia procedury składu VAT będzie określany wg zasad przewidzianych w art. 138x ust. 2 projektu ustawy.

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

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

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

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

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

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

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

Zmiana w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT związana jest z projektowanymi przepisami w zakresie składów VAT (opisane szczegółowo w pkt 25) i wprowadza wyłączenie stosowania ogólnych zasad ustalania podstawy opodatkowania w przypadkach wyprowadzenia towarów ze składu VAT. Podstawa opodatkowania w przypadku wyprowadzenia towarów ze składu VAT będzie określana wg zasad przewidzianych w art. 138x ust. 2 projektu ustawy.

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

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

W związku z wdrożeniem w dniu 19 czerwca 2025 r. systemu AIS/IMPORT PLUS, zmianie uległ m.in. zakres danych wymaganych dla zgłoszeń uproszczonych. Zgłoszenie uproszczone nie będzie zawierało danych w zakresie należności celnych i podatkowych. Należności będą wyliczone dopiero w zgłoszeniu uzupełniającym, analogicznie, jak ma to obecnie miejsce w zgłoszeniach realizowanych w ramach pozwolenia na wpis do rejestru zgłaszającego. Proponowana zmiana w art. 33 ust. 1 ustawy o VAT ma na celu doprecyzowanie katalogu dokumentów, w których podatnik obowiązany jest do obliczania i wykazywania kwoty podatku z tytułu importu towarów i jednoznaczne wskazanie, że w przypadku stosowania uproszczeń, o których mowa w art. 166 i art. 182 Unijnego Kodeksu Celnego, zwanego dalej „UKC”, podatnik obowiązany jest do obliczenia i wykazania kwoty podatku w zgłoszeniu uzupełniającym w rozumieniu przepisów celnych. W konsekwencji analogiczne zmiany polegające na dodaniu wyrazów „zgłoszenie uzupełniające” zostały wprowadzone w art. 33 ust. 2a i 3 oraz w art. 33a w ust. 2 pkt 3, ust. 5, 7 i 8 ustawy o VAT.

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

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

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

Odsetki określone w art. 37 ust. 1a ustawy o VAT są odsetkami podobnymi do odsetek pobieranych na podstawie przepisów art. 114 ust. 2 UKC. Są one pobierane w przypadku, gdy kwota podatku z tytułu importu towarów została określona w decyzjach, o których mowa w art.

33 ust. 2–3 oraz w art. 34 ustawy o VAT, z uwzględnieniem wysokości i zasad obowiązujących na potrzeby odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, z tym że ich wysokość jest liczona od dnia następującego po dniu powstania obowiązku podatkowego do dnia powiadomienia o wysokości należności podatkowych. Oznacza to, że odsetki te pobierane są w każdym przypadku, gdy zostanie wydana decyzja określająca podatek VAT z tytułu importu towarów lub decyzja domiarowa.

Natomiast przepisy UKC ograniczają obowiązek naliczenia odsetek liczonych od kwoty należności celnych od dnia powstania długu celnego do dnia powiadomienia o tym długu do przypadku, gdy dług celny powstał na podstawie art. 79 lub 82 UKC<sup>6</sup> lub jeżeli powiadomienie o długu celnym jest wynikiem kontroli po zwolnieniu towarów. Ograniczenie to powoduje, że w przypadkach wydawania decyzji w sytuacjach retrospektywnego księgowania należności celnych mającego charakter „wymiaru pierwotnego” (wymiar dokonywany dopiero po opublikowaniu rozporządzenia Komisji Europejskiej na podstawie art. 105 ust. 3 UKC obligującego organy celne do poboru cła antydumpingowego/wyrównawczego z mocą wsteczną od zarejestrowanego przywozu, poboru cła ostatecznego poprzedzonego cłem tymczasowym bądź wymiaru cła w związku z niezaliczeniem wnioskowanej ilości na poczet kontyngentu taryfowego), płatność należności celnych następuje w terminie 10 dni od dnia powiadomienia o długu (tj. doręczenia decyzji określającej te należności). W takim przypadku od należności celnych wynikających z decyzji nie są pobierane odsetki liczone od dnia powstania długu celnego (tj. od przyjęcia zgłoszenia celnego) do dnia powiadomienia o tych należnościach (doręczenia decyzji).

---

<sup>6</sup> Art. 79 1. Jeżeli towary podlegają należnościom celnym przywozowym, dług celny w przywozie powstaje w przypadku niewypełnienia:

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

2. Dług celny powstaje z chwilą, gdy:

- a) nie zostaje wypełniony lub przestaje być wypełniany obowiązek, którego niewypełnienie powoduje powstanie długu celnego;
- b) przyjęte zostaje zgłoszenie celne o objęcie towarów procedurą celną, a następnie zostaje stwierdzone, że warunek wymagany do objęcia towarów tą procedurą lub przyznania zwolnienia z cła lub obniżonej stawki celnej przywozowej ze względu na końcowe przeznaczenie towarów nie został faktycznie wypełniony.

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

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

2. Dług celny powstaje z chwilą, gdy:

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

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

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

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

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

Projektowana zmiana ma na celu doprecyzowanie przepisów dotyczących stawki VAT, którą należy przyjąć dla rozliczenia niezwróconej kaucji za opakowania objęte systemem kaucyjnym.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Zgodnie z obowiązującym art. 88 w ust. 3a w pkt 4 lit. c ustawy o VAT nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne, w przypadku gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego<sup>7</sup> - w części dotyczącej tych czynności.

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

W wyroku wskazano, że: „*Artykuł 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., w świetle zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności, należy interpretować w ten sposób, że: stoją one*

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2024 r. poz. 1061 i 1237).

*na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których podatnik jest pozbawiony prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej z tego tylko powodu, że podlegająca opodatkowaniu transakcja gospodarcza jest uważana za pozorną i dotknięta nieważnością na podstawie przepisów krajowego prawa cywilnego, bez konieczności wykazania, iż zostały spełnione przesłanki pozwalające na zakwalifikowanie, w świetle prawa Unii, tej transakcji jako pozornej lub, w przypadku gdy rzeczona transakcja została faktycznie dokonana, że jest ona wynikiem oszustwa w zakresie podatku od wartości dodanej lub nadużycia prawa.”*

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

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

Na podstawie art. 88 w ust. 3a w pkt 4 lit. c ustawy o VAT nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku, gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne potwierdzają czynności sprzeczne z ustawą, mające na celu obejście ustawy, sprzeczne z zasadami współżycia społecznego albo czynności pozorne. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c ustawy o VAT należy interpretować zgodnie z celem tej regulacji, którym jest zapobieganie nadużyciom prawa podatkowego, związanym z wyłudzeniem podatku od towarów i usług (por. wyroki NSA z 13 grudnia 2023 r., sygn. akt I FSK 650/18, z 24 czerwca 2021 r., sygn. akt I FSK 314/18, z 14 marca 2017 r. sygn. akt I FSK 1325/15).

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

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

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

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

Natomiast w przypadku zaistnienia transakcji o charakterze pozornym, czynności takie na gruncie ustawy o VAT należy zrównać z czynnościami niemającymi faktycznie miejsca, o których mowa w art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT (por. wyroki NSA z 8 grudnia 2020 r. sygn. akt I FSK 1071/20 i z 1 grudnia 2022 r. sygn. akt I FSK 520/18).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

W przypadku niezłożenia deklaracji podatkowych jedynym sposobem pozwalającym na określenie prawidłowej podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku jest przeprowadzenie kontroli podatkowej, a następnie postępowania podatkowego zakończonego wydaniem decyzji.

Zaproponowane rozwiązanie przyczyni się do zmniejszenia liczby podmiotów typowanych do kontroli i prowadzonych w ich następstwie postępowań podatkowych.

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

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

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

Celem wprowadzanej zmiany w art. 96 ust. 6 ustawy o VAT polegającej na dodaniu ust. 6a jest ułatwienie i przyspieszenie przedsiębiorcom wpisanym do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG) oraz Krajowego Rejestru Sądowego (KRS) załatwienia formalności związanych z zakończeniem działalności. Obecnie podatnicy są obowiązani złożyć wnioski o wykreślenie działalności gospodarczej z rejestru CEIDG i KRS oraz odrębnie dokonać zgłoszenia naczelnikowi urzędu skarbowego o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na formularzu VAT-Z. Jest to niezbędne do wykreślenia podatnika przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego z rejestru podatników VAT. Wprowadzana zmiana umożliwi, wraz ze złożeniem wniosku o wykreślenie z rejestru CEIDG, a w przypadku podmiotu wpisanego do KRS, który złoży wniosek o wykreślenie z tego rejestru i dla którego wpis o wykreśleniu z rejestru został przekazany do Centralnego Rejestru Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników, wykreślenie z rejestru VAT bez konieczności zgłaszania informacji o likwidacji działalności na formularzu VAT-Z.

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

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

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

W dodawanym ust. 6b wprowadza się uprawnienie dla naczelnika urzędu skarbowego do wykreślenia z rejestru jako podatnika VAT podatnika, który na podstawie projektowanego ust. 6a nie będzie miał obowiązku zgłaszania zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu.

Obecnie, jeżeli naczelnik urzędu skarbowego otrzyma informację z CEIDG lub KRS, że podatnik zakończył wykonywanie działalności gospodarczej, a podatnik nie złożył VAT-Z, wykreśla takiego podatnika z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o VAT. Przepis ust. 8 obejmuje wykreślenia z rejestru przez naczelnika urzędu skarbowego tych

podatników, którzy zakończyli działalność i nie dopełnili obowiązku zgłoszenia zaprzestania tej działalności wynikającego z ust. 6. W związku z wprowadzaną w ust. 6a regulacją dotyczącą braku obowiązku składania VAT-Z przez podatników wpisanych do CEIDG i KRS zasadne jest dodanie ust. 6b, na podstawie którego naczelnik urzędu skarbowego dokona z urzędu wykreślenia tych podatników z rejestru podatników VAT w sytuacji, gdy obowiązek zgłoszenia zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu na podstawie projektowanego ust. 6a nie będzie występował.

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

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

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

Dodawany pkt 7 w ust. 9 w art. 96 zakłada możliwość wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT w sytuacji, gdy zrezygnuje jeden przedstawiciel podatkowy, a podatnik pomimo takiego obowiązku nie ustanowił kolejnego przedstawiciela. Dodanie w takim przypadku kolejnej przesłanki do wykreślenia z rejestru podatnika jest logiczną konsekwencją braku działania po stronie podatnika, gdy ustanowienie przedstawiciela podatkowego jest obowiązkowe. Zauważyć przy tym należy, że czynność wyrejestrowywania powinna być poprzedzona zbadaniem okoliczności sprawy przez organ podatkowy. Stąd wykreślenie powinno następować tylko w takiej sytuacji, gdy podatnik nie podjął czynności w kierunku ustanowienia nowego przedstawiciela. Dodatkowo należy wskazać na korelację przedmiotowej zmiany z dodawanym art. 96 ust. 9ja ustawy o VAT przewidującym przesłankę przywrócenia do rejestru w sytuacji, gdy podatnik już po wykreśleniu ustanowił przedstawiciela podatkowego.

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

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

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

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

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

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

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

Zmiana w art. 96 w ust. 12 ustawy o VAT polegająca na skreśleniu zdania trzeciego dotyczy odstąpienia od konieczności składania przez podatnika zgłoszenia aktualizacyjnego VAT-R w związku ze zmianą właściwości organu podatkowego będącą następstwem aktualizacji danych adresowych. Z uwagi na fakt, że zarówno informacja o rejestracji do VAT, jak i informacja o zmianie danych adresowych, trafia do systemu centralnego, nie ma potrzeby obciążania podatnika dodatkowymi obowiązkami w zakresie złożenia zgłoszenia aktualizacyjnego, jeżeli zmiana w VAT-R będzie dotyczyła jedynie zmiany właściwego organu podatkowego będącej następstwem zmiany danych adresowych.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Od 1 stycznia 2015 r. w przepisach Prawo o ruchu drogowym uchylono obowiązek przedkładania przy rejestracji pojazdu zaświadczenia o uiszczeniu VAT lub o braku takiego

obowiązku, a w ustawie o VAT uchylono przepisy regulujące kwestię wydawania takich zaświadczeń (VAT-25). Pozostawiono jednakże obowiązek zapłaty VAT w terminie 14 dni.

W świetle aktualnych przepisów, nie ma potrzeby przedkładania przy rejestracji pojazdu zaświadczenia o uiszczeniu VAT lub o braku takiego obowiązku, tym samym brak jest dalszej konieczności wymagania od podatnika zapłaty podatku VAT z tytułu WNT środka transportu w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego. Transakcja ta jest bowiem i tak rozliczana w jednej z deklaracji podatkowych, o których mowa w art. 99 ust. 1–3 albo 8, składanych przez podatnika.

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

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

W związku z uchyleniem art. 103 ust. 4 ustawy o VAT konieczne jest odpowiednie uporządkowanie techniczne przepisów związanych z obowiązkiem składania informacji o wewnątrzwspólnotowym nabyciu środka transportu (VAT-23) w ustawie o VAT. W tym celu, w art. 103 proponuje się uchylenie ust. 5 (obowiązek składania VAT-23) oraz ust. 7 (delegacja określająca wzór) oraz uregulowanie w art. 99 ustawy o VAT zagadnień dotychczas zawartych w uchylanych przepisach.

Przepis dodawanego art. 99 ust. 10a ma na celu zachowanie konieczności składania informacji o wewnątrzwspólnotowym nabyciu środka transportu (VAT-23) przez podmioty dokonujące wewnątrzwspólnotowego nabycia środka transportu i rozliczające się zgodnie z art. 99 ust. 1–3, 8 ustawy o VAT (JPK\_V7M, JPK\_V7K oraz VAT-8), jeżeli środek transportu ma być przez nabywcę zarejestrowany na terytorium kraju lub jeżeli nie podlega rejestracji, a jest użytkowany na terytorium kraju, oraz przez podmioty dokonujące wewnątrzwspólnotowego nabycia środka transportu i rozliczające się zgodnie z art. 99 ust. 10, tj. składających VAT-10. Informacja o wewnątrzwspólnotowym nabyciu środka transportu (VAT-23), będzie składana wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Powyższa zmiana pozwoli na eliminację trudności związanych z wprowadzaniem deklaracji w wersji papierowej do systemu teleinformatycznego przez urząd skarbowy, wzrost satysfakcji podatników oraz wzmocnienie pozytywnego wizerunku KAS.

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

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

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

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

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

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

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

Obecnie w celu uwolnienia się od odpowiedzialności solidarnej wystarczające jest uregulowanie płatności z wykorzystaniem mechanizmu podzielonej płatności. Ponad czteroletnie funkcjonowanie tej instytucji wykazało, że mechanizm podzielonej płatności w niektórych przypadkach jest wykorzystywany niezgodnie z pierwotnymi założeniami. Identyfikowane są przypadki, w których środki z rachunku VAT, celem ich wyprowadzenia i „oczyszczenia” rachunku, są przeznaczane na zapłatę m.in. za fikcyjne faktury. Celem wyeliminowania takich praktyk proponuje się, aby ochrona, jaką daje zastosowanie mechanizmu podzielonej płatności została wyłączona m.in. w przypadku, gdy podatnik (nabywca towaru lub usługi) wiedział, że faktura dokumentująca czynność, za którą należność została zapłacona z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, została wystawiona przez podmiot nieistniejący, stwierdza czynności, które nie zostały dokonane albo podaje kwoty niezgodne z rzeczywistością. Będą to zatem wyłącznie sytuacje szeroko rozumianego oszustwa i nadużycia prawa.

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

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

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

Lista usług niematerialnych podlegających odpowiedzialności solidarnej powstała na bazie analizy przeprowadzonej przez Krajową Administrację Skarbową. Analiza ta wykazała, że nieuczciwi przedsiębiorcy stosunkowo często posługują się tzw. „pustymi fakturami”, których przedmiotem są te konkretne usługi niematerialne. O szerokim wykorzystywaniu usług niematerialnych przy wystawianiu tzw. „pustych faktur” świadczy również bogate

orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące wykluczenia prawa do odliczenia VAT wykazanego na fakturach dokumentujących fikcyjne usługi niematerialne.

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

W przypadku usług niematerialnych odpowiedzialność solidarna dotyczyć będzie usług, o których mowa w załączniku nr 16 do ustawy, jeżeli należność ogółem wynikająca z faktury VAT jest kwotą przekraczającą kwotę 15 000 zł lub jej równowartość wyrażoną w walucie obcej (art. 105a ust. 3 pkt 7 ustawy VAT). Odpowiedzialność solidarna będzie również dotyczyć sytuacji, gdy wartość usług, nabywanych od jednego podmiotu świadczącego te usługi, bez kwoty podatku w danym miesiącu będzie wyższa niż 50 000 zł. Zatem w przypadku przekroczenia limitu obrotu odpowiedzialność solidarna będzie stosowana w odniesieniu do wszystkich nabywanych usług, bez względu na wartość faktury je dokumentującej.

### **Przykład 1**

W listopadzie podatnik nabył usługi reklamowe udokumentowane fakturą w kwocie brutto 17 000 zł. Uwzględniając warunek wskazany w art. 105a ust. 3 pkt 7 ustawy VAT, w odniesieniu do tego świadczenia będzie stosowana odpowiedzialność solidarna.

### **Przykład 2**

W grudniu podatnik nabył od jednego podmiotu:

- usługi reklamowe udokumentowane fakturą w kwocie brutto 13 000 zł
- usługi badania rynku udokumentowane fakturą w kwocie brutto 25 000 zł
- usługi związane z zatrudnieniem udokumentowane fakturą w kwocie brutto 40 000 zł

Biorąc pod uwagę, że łączna wartość usług wymienionych w załączniku nr 16, nabytych w grudniu od jednego podmiotu, bez kwoty podatku jest wyższa niż 50 000 zł odpowiedzialność solidarna będzie mogła być zastosowana w odniesieniu do wszystkich ww. transakcji.

Do przeliczania na złote kwot wyrażonych w walucie obcej zastosowanie będą miały zasady przeliczania kwot stosowane w celu określenia podstawy opodatkowania.

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

Odpowiedzialność solidarna będzie mieć zastosowanie do usług, dla których obowiązek podatkowy powstał od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy (**art. 3 projektu**).

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

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

W związku z wprowadzoną zmianą ewidencja będzie przechowywana przez okres 5 lat od zakończenia roku, w rozliczeniu za który wykazano podstawę opodatkowania wynikającą z różnicy między wartością pobranej kaucji za opakowania objęte systemem kaucyjnym

wprowadzone do obrotu w danym roku a wartością zwróconej kaucji za opakowania lub odpady opakowaniowe objęte systemem kaucyjnym w danym roku.

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

Jednocześnie w związku ze zmianą brzmienia art. 109 ust. 11ic, wprowadzono przepis przejściowy (art. 4), zgodnie z którym przepis art. 109 ust. 11ic w brzmieniu zmienianym stosuje się począwszy od ewidencji, prowadzonej za 2025 rok. Oznacza to, że okres przechowywania ewidencji określony w niniejszej ustawie będzie miał zastosowanie również do ewidencji prowadzonej przez wprowadzających produkty w opakowaniach na napoje oraz przez podmioty reprezentujące w 2025 roku, tj. przed zmianą tego przepisu. Zmiana ma na celu ujednolicenie okresu przechowywania ewidencji z okresem przedawnienia zobowiązania podatkowego, dzięki czemu, również w przypadku roku 2025, podmioty zobowiązane do jej prowadzenia będą musiały ją posiadać również w ostatnim roku przed przedawnieniem zobowiązania podatkowego.

## **21) Zmiany w zakresie przepisów dotyczących kas rejestrujących**

### **a) Wprowadzenie obowiązku złożenia do właściwego dla podatnika naczelnika urzędu skarbowego wniosku o wyrejestrowanie kasy rejestrującej w określonym terminie - zmiana do art. 111 ust. 3a pkt 13**

Proponuje się w art. 111 ust. 3a ustawy o VAT określającym podstawowe obowiązki podatników prowadzących ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących zmienić pkt 13. W przypadku zakończenia używania tej kasy, przepis ten będzie nakładał na podatników obowiązek złożenia do właściwego dla podatnika naczelnika urzędu skarbowego wniosku o wyrejestrowanie kasy rejestrującej w terminie określonym w przepisach wydanych na podstawie art. 111 ust. 7a pkt 1 ustawy o VAT.

### **b) Wprowadzenie kar za brak wyrejestrowania nieużywanej kasy rejestrującej – dodany art. 111 ust. 6kb, zmiana do art. 111 ust. 6l oraz art. 145a ust. 11 oraz dodany ust. 10a w art. 145a**

Przewiduje się, że wprowadzany w art. 111 ust. 3a pkt 13 obowiązek, zostanie objęty sankcjami w przypadku braku jego wykonania.

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

Obowiązek dla podatnika w zakresie wyrejestrowania kasy rejestrującej powinien być powiązany z sankcją w przypadku braku jego realizacji. Wprowadzenie sankcji w sytuacji niespełnienia takiego obowiązku wyeliminuje nieprawidłowości związane ze stosowaniem kas rejestrujących. Obecnie podatnicy zwlekają z wyrejestrowaniem kasy, pomimo że są do tego zobowiązani. Skutkuje to nadużyciami z wykorzystaniem kas starego typu.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Przykładowo, czynności te nie będą obejmować przypadków przemieszczenia, o których mowa w art. 13 ust. 4 ustawy o VAT, przy czym, gdy ustaną okoliczności, o których mowa w art. 13

ust. 4, przemieszczenie towarów zostanie uznane za dokonane i będzie wliczać się do wartości sprzedaży.

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

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

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

Zgodnie z projektowanym przepisem przejściowym (art. 5 projektu) na potrzeby stosowania zwolnień, o których mowa w art. 113 oraz art. 113a ustawy zmienianej w art. 1, do określenia wartości sprzedaży za 2026 rok stosuje się przepis art. 113 oraz art. 113a ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym. Uwzględniając, że podatnik dla korzystania ze zwolnienia w podatku VAT musi brać pod uwagę również wartość sprzedaży osiągniętą w poprzednim roku, należało przyjąć, że dla roku 2026 zastosowanie powinny znaleźć przepisy w ich dotychczasowym brzmieniu. Oznacza to, że w tym przypadku do limitu określanego dla 2026 roku nie wlicza się wartości realizowanych przez podatnika korzystającego ze zwolnienia w VAT przemieszczeń własnych towarów, o których mowa w art. 13 ust. 3 ustawy o VAT.

Projektowana zmiana wejdzie w życie od 1 stycznia 2027 r.

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

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

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

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

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

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

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

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

Obserwowany i utrzymujący się od lat wysoki poziom sprzedaży towarów podróżnym spoza Unii Europejskiej, dynamiczny rozwój technologii cyfrowych umożliwiających dokonywanie szybkich i bezpiecznych transferów dużych partii danych oraz oczekiwania przedsiębiorców w zakresie zapewnienia przez państwo równych dla wszystkich, bezpiecznych, innowacyjnych oraz stabilnych warunków prowadzenia działalności gospodarczej były podstawą do wprowadzenia elektronicznego obiegu dokumentów elektronicznych TAX FREE. W zakresie zwrotu VAT trend ten należy kontynuować. Należy również zakładać, że liczba podróżnych przyjeżdżających do Polski i chcących skorzystać ze zwrotu VAT nie będzie ulegać zmniejszeniu. Ponadto warto zwrócić uwagę, że już teraz są zauważalne w transporcie lotniczym tendencje do wzrostu przewożonej liczby pasażerów. W konsekwencji część podróżnych będzie opuszczać terytorium Unii Europejskiej drogą lotniczą z wykorzystaniem lotnisk – tak jak to miało miejsce przed pandemią COVID-19. Odpowiedzią na tego rodzaju uwarunkowania są proponowane zmiany legislacyjne w postaci e-Odprawy TAX FREE.

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

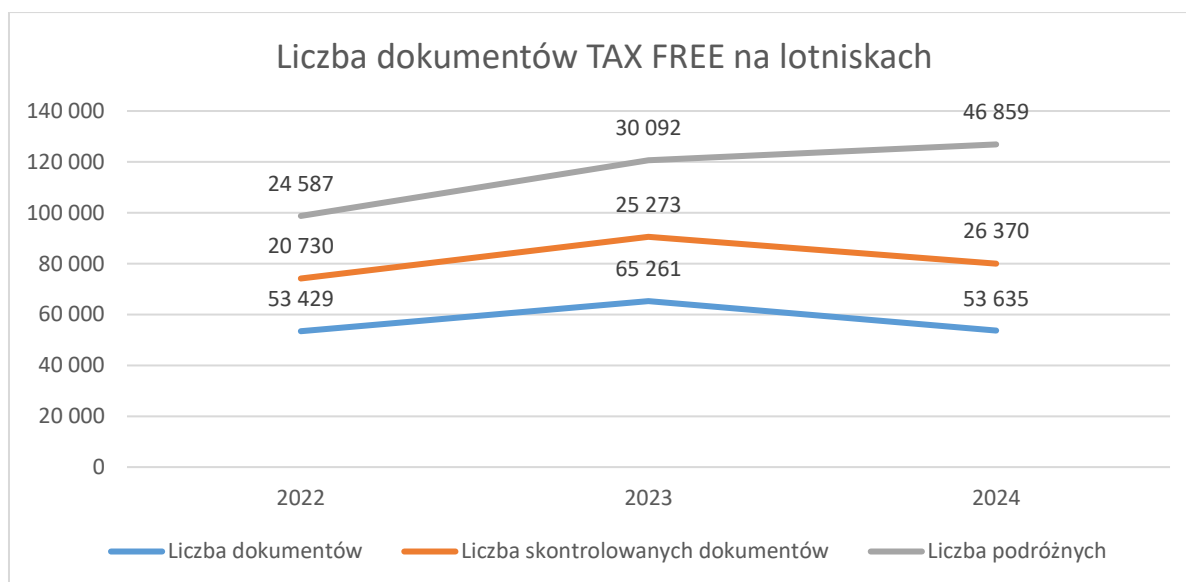
Ujęcie statystyczne na lotniskach przedstawiają dane obejmujące lata 2022–2024 w zakresie obsługi dokumentów TAX FREE. W portach lotniczych można zauważyć utrzymujący się trend wzrostowy w ruchu podróżnych wywożących towary w procedurze TAX FREE. Szczególnie widoczne jest to w obszarze wartości brutto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

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

<b>Lotnicze OC</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>	<b>2024</b>	<b>Razem</b>
Liczba dokumentów	53 429	65 261	53 635	<b>172 325</b>
Wartość dokumentów w zł	210 903 764,87	190 578 787,70	612 668 551	<b>1 014 151 103,57</b>

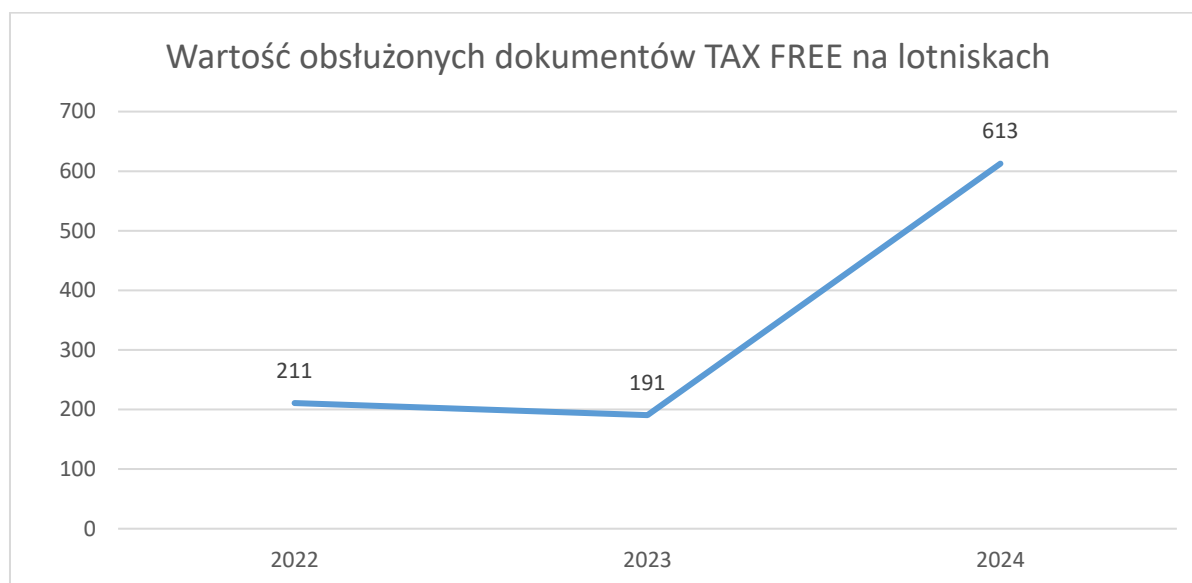
Liczba skontrolowanych dokumentów	20 730	25 273	26 370	<b>72 373</b>
Liczba podróżnych z dokumentami TAX FREE	24 587	30 092	46 859	<b>101 538</b>

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



Odnotowano skokowy wzrost wartości nabywanych przez podróżnych towarów na terenie naszego kraju, co w sposób korzystny wpływa na przychody podmiotów gospodarczych prowadzących działalność w zakresie sprzedaży towarów w systemie TAX FREE. Powyższe również w sposób korzystny wpływa na finanse państwa, chociażby poprzez wyższe wpływy podatkowe (podatek dochodowy) oraz generowanie dodatkowych miejsc pracy dla osób zatrudnianych przez sprzedawców.

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



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

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

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

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

Proponowana e-Odprawa TAX FREE usprawni obsługę dokumentów elektronicznych TAX FREE przez Krajową Administrację Skarbową poprzez co do zasady brak konieczności udziału funkcjonariuszy celno-skarbowych w uzyskaniu przez podróżnego potwierdzenia, o którym

mowa w art. 128 ust. 2 ustawy o VAT. Takie rozwiązanie ma na celu skrócenie czasu obsługi podróżnych. Ponadto wprowadzenie e-Odprawy TAX FREE poprzez automatyzację procesu potwierdzania dokumentów elektronicznych TAX FREE wpłynie dodatkowo na uproszczenie całego procesu obsługi podróżnych, zwiększy komfort podróżnych korzystających z oddziałów celnych granicznych, przyspieszy proces ich obsługi oraz zwiększy wolumen zakupów w TAX FREE.

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

W art. 2 pkt 46a wprowadza się definicję terminala TAX FREE, który jest narzędziem teleinformatycznym udostępnionym przez KAS umożliwiającym uzyskanie elektronicznego potwierdzenia wywozu towarów ujętych w dokumentach elektronicznych TAX FREE poza terytorium Unii Europejskiej. Obecne regulacje wprowadzają elektroniczny obieg dokumentów TAX FREE i elektroniczne potwierdzenie wyłącznie w systemie TAX FREE<sup>8</sup> przez urząd celno-skarbowy. Nowa funkcjonalność w postaci terminala TAX FREE będzie umożliwiała podróżnemu uzyskanie potwierdzenia wywozu towarów poprzez zadeklarowanie i potwierdzenie do wywozu towarów ujętych w dokumentach elektronicznych TAX FREE wystawionych podróżnemu. W przypadku narzędzi stacjonarnych będą one udostępniane przez KAS w miejscach do tego wyznaczonych z uwzględnieniem warunków logistycznych, technicznych i organizacyjnych poszczególnych granicznych oddziałów celnych. Rozmieszczenie z zachowaniem wspomnianych kryteriów ma na celu ograniczenie popełniania oszustw z wykorzystaniem TAX FREE poprzez możliwość uzyskania potwierdzenia wywozu towarów poza terytorium Unii Europejskiej ujętych w dokumencie elektronicznym TAX FREE przy pomocy terminala TAX FREE.

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

---

<sup>8</sup> Nazwa „System TAX FREE” jest nazwą własną usługi informatycznej i systemu teleinformatycznego. Korzystanie z elektronicznego systemu TAX FREE jest możliwe po dokonaniu przez sprzedawcę rejestracji oraz założeniu konta w elektronicznym systemie TAX FREE. Sprzedawca, który dokonuje dostaw towarów podróżnym ma obowiązek dokonania rejestracji na Platformie Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC) w celu korzystania z systemu TAX FREE (por. art. 127 ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### Oddział 1 „Przepisy ogólne”

Projektowany art. 138k wprowadza katalog definicji przeznaczonych do stosowania w odniesieniu do nowej procedury szczególnej składu VAT. Zgodnie z punktem 1) tego przepisu przez skład VAT rozumie się miejsce na terytorium kraju, wskazane w zezwoleniu na prowadzenie składu VAT, do którego określone towary są wprowadzane, w którym są składowane i z którego są wyprawdane, zgodnie z warunkami określonymi w rozdziale 1 ustawy o VAT. Dalsze wymogi odnoszące się do składu VAT zostały zawarte w projektowanym art. 138l ust. 6 pkt 3).

W punkcie 2) wprowadzono definicję prowadzącego skład VAT. Przez prowadzącego skład VAT rozumie się podmiot, któremu wydano zezwolenie na prowadzenie składu VAT.

W punkcie 3. zdefiniowano co należy rozumieć pod pojęciem procedury składu VAT wyjaśniając, iż rozumie się przez to składowanie towarów, dla których prowadzący skład VAT wystawił dokument potwierdzający ich wprowadzenie do składu VAT, i obrót tymi towarami, zgodnie z warunkami określonymi w rozdziale 11 ustawy o VAT.

### Oddział 2 „Skład VAT”

W nowym art. 138l uregulowano kwestię przyznawania zezwolenia na prowadzenie składu VAT, które to zezwolenie wydaje, na wniosek zainteresowanego podmiotu, naczelnik urzędu skarbowego (ustęp 1). Zgodnie z ustępem 2, wniosek ten powinien zawierać dane dotyczące podmiotu oraz prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, takie jak imię i nazwisko lub nazwę podmiotu, adres jego siedziby lub zamieszkania, numer identyfikacji podatkowej oraz określenie jakie towary będą przyjmowane do składu przez wnioskujący podmiot, jak również wskazanie planowanej lokalizacji składu VAT. We wniosku należy również podać informacje jakie towary będą obejmowane procedurą składu VAT oraz czy w składzie VAT będą składowane również towary nieobjęte procedurą składu VAT.

Do wniosku załącza się wskazane w przepisie dokumenty potwierdzające spełnienie wymaganych warunków (ustęp 3). Nie wprowadza się jednolitych wzorów takich wniosków, ponieważ projektowane przepisy jednoznacznie wskazują wymagane dane, jakie podatnik powinien zamieścić we wniosku oraz jakie dokumenty powinien do niego załączyć.

W ustępie 4 wprowadzono udogodnienie dla podatników, polegające na możliwości złożenia wyłącznie oświadczenia o spełnieniu powyższych warunków. Oświadczenie składa się pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań (ustęp 5).

W ustępie 6 określono warunki, które muszą zostać kumulatywnie spełnione, aby organ wydał zezwolenie na prowadzenie składu VAT. W przepisie wskazano również, iż zezwolenie jest wydawane w formie decyzji administracyjnej. Warunki te dotyczą podmiotu, który ubiega się o zezwolenie, oraz obszaru, na którym planowana jest lokalizacja składu VAT. Podmiot wnioskujący o zezwolenie na prowadzenie składu VAT powinien:

- a) posiadać siedzibę działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej,
- b) posiadać tytuł prawny do miejsca, w którym ma być prowadzony skład VAT,
- c) być co najmniej od 12 miesięcy poprzedzających miesiąc złożenia wniosku o wydanie zezwolenia na prowadzenie składu VAT zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
- d) przez ostatnie 24 miesiące nie zalegać z wpłatami poszczególnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa, przekraczającymi odrębnie w każdym podatku odpowiednio 3% kwoty należnych zobowiązań podatkowych w poszczególnych podatkach. Udział zaległości w kwocie podatku ustala się w stosunku do kwoty należnych wpłat za okres rozliczeniowy, którego dotyczy zaległość (szczegóły w tym zakresie zostały doprecyzowane w ustępie 5 niniejszego artykułu),
- e) nie powinno być wobec niego prowadzone postępowanie egzekucyjne, likwidacyjne lub upadłościowe lub restrukturyzacyjne.

Dodatkowo, podmiot, o którym mowa w ust. 1, będący osobą fizyczną, a w przypadku podmiotów niebędących osobami fizycznymi - osoba będąca współnikiem spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej, członkiem władz zarządzających, głównym księgowym, nie została prawomocnie skazana za przestępstwo przeciwko wiarygodności dokumentów, mieniu, obrotowi gospodarczemu, obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowym lub przestępstwo skarbowe oraz nie orzeczono w stosunku do niej zakazu prowadzenia działalności gospodarczej. Powyższy warunek niekaralności jest wzorowany na już obowiązującym warunku, który należy spełnić przy uzyskiwaniu statusu przedstawiciela podatkowego w VAT. Zaznaczyć również należy, iż projektowany przepis nie obejmuje wymogiem niekaralności osób wykonujących funkcje nadzorcze.

W odniesieniu do obszaru na którym planowana jest lokalizacja składu VAT (art. 138l ust. 6 pkt 3) projektu),, miejsce to powinno znajdować się na terytorium kraju, posiadać adres, tworzyć oznaczoną i fizycznie wydzieloną całość oraz posiadać zaplecze techniczne odpowiednie dla określonego rodzaju towarów znajdujących się w składzie VAT, jeżeli takie zaplecze jest wymagane przez odrębne przepisy.

Odwołanie się w art. 138l ust. 6 pkt 3) projektu do adresu jednoznacznie określa obszar przeznaczony pod skład VAT. Jeden skład może być usytuowany na obszarze dwóch lub większej liczbie działek (adresów), jeżeli tworzy taką zamkniętą całość. Analogicznie, na jednej działce (pod jednym adresem) może być usytuowanych dwa lub więcej składów VAT, jeżeli tylko będą odpowiednio wyodrębnione zgodnie z art. 138l ust. 6 pkt 3) projektowanej ustawy. Z kolei tytuł prawny oznacza nie tylko prawo własności do każdego z obszarów objętych składem VAT, lecz każdy inny stosunek prawny pozwalający na wykorzystanie danego obszaru pod ustanowienie składu VAT, np. na podstawie umowy najmu lub dzierżawy od osób trzecich.

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

W ustępie 7 wskazano okoliczności, w których zainteresowany podmiot, pomimo, że posiada zaległości podatkowe, to będzie mógł nadal ubiegać się o uzyskanie zezwolenia na prowadzenie składu VAT.

W ustępie 8 uregulowano przypadki, w których organ podatkowy odmówi (w formie decyzji administracyjnej) wydania zezwolenia na prowadzenie składu VAT. Po pierwsze, odmowa nastąpi, jeżeli wnioskodawca nie spełnia warunków wymaganych w art. 138l ust. 6. Przepis wprowadza też swoistą sankcję w postaci niemożności ubiegania się o uzyskanie kolejnego zezwolenia przez okres 2 lat. Jeżeli zatem podatnik nie przekaze informacji, zgodnie z obowiązkiem wynikającym z art. 138n ust. 3, lub nie sporządzi spisu z natury, zgodnie z obowiązkiem wynikającym z art. 138n ust. 4, to w konsekwencji przez okres 2 lat od dnia cofnięcia zezwolenia naczelnik urzędu skarbowego odmawia wydania kolejnego zezwolenia na prowadzenie składu VAT. Powyższa sankcja ma również zastosowanie w przypadku cofnięcia zezwolenia na prowadzenia składu VAT w przypadku powtarzającego się naruszenia przez podatnika przepisów dot. procedury składu VAT. Tożsamy skutek wystąpi, jeżeli w okresie prowadzenia składu VAT przestaje być spełniony którykolwiek z warunków, o których mowa w art. 138l ust. 6.

Jak uregulowano w ustępie 9, w wydanym zezwoleniu naczelnik urzędu skarbowego określi dane dotyczące podmiotu, miejsce prowadzenia składu VAT, kwestię, czy w składzie VAT będą składowane wyłącznie towary własne prowadzącego skład VAT oraz czy w składzie VAT mogą być składowane towary nieobjęte procedurą składu VAT. W konsekwencji, w składzie VAT możliwe będzie składowanie towarów własnych podmiotu, który posiada zezwolenie na prowadzenie składu VAT, jak również możliwe będzie składowanie towarów na podstawie umowy zawartej pomiędzy podmiotem posiadającym zezwolenie na stosowanie procedury składu VAT a podmiotem prowadzącym skład VAT (skład usługowy).

W ustępie 10 wskazano, iż zezwolenie wydawane jest na czas nieoznaczony.

Na prowadzącego skład VAT projektowany ustęp 11 nakłada obowiązek zgłoszenia naczelnikowi urzędu skarbowego zmian w stanie faktycznym lub prawnym objętym zezwoleniem, w terminie 14 dni od dnia ich zaistnienia.

Z kolei na podstawie zaproponowanego art. 138m naczelnik urzędu skarbowego decyzją zmienia zezwolenie w przypadku zmiany danych identyfikacyjnych podmiotu uprzednio zawartych w wydanym zezwoleniu (punkt 1). W punkcie 2 przewidziano również tryb zmiany zezwolenia na wniosek prowadzącego skład VAT dotyczący miejsca prowadzenia składu VAT oraz informacji w zakresie towarów składowanych w składzie VAT.

Jednocześnie, jak uregulowano w art. 138n ust. 1, naczelnik urzędu skarbowego obligatoryjnie cofa (w formie decyzji) zezwolenie na prowadzenie składu VAT w następujących sytuacjach:

- 1) na wniosek podmiotu posiadającego zezwolenie na prowadzenie składu VAT,
- 2) jeżeli w okresie prowadzenia składu VAT przestaje być spełniony którykolwiek z warunków udzielenia omawianego zezwolenia.

Jak z kolei uregulowano w ustępie 2, organ podatkowy może również cofnąć zezwolenie w przypadku powtarzającego się naruszenia przez podatnika wskazanych przepisów dotyczących procedury składu VAT, tj. art. 138o (nieprawidłowości związane z prowadzeniem ewidencji)

lub art. 138v (nieprawidłowości związane z wystawieniem potwierdzenia wprowadzenia towarów do składu).

Projektowany ustęp 3 obliguje prowadzącego skład VAT do poinformowania podmiotów, na rzecz których wykonuje usługi składowania, iż cofnięto mu zezwolenie na prowadzenie składu VAT. Powyższy obowiązek wiąże się z faktem, iż w wyniku cofnięcia tego zezwolenia towary uprzednio objęte procedurą składu VAT w danym składzie przestają podlegać tej procedurze. Właściciele tych towarów powinni zostać powiadomieni o tym fakcie, aby terminowo rozliczyć VAT z tytułu tego zdarzenia. Oprócz powyższego obowiązku, prowadzący skład VAT sporządza spis z natury składowanych w procedurze składu VAT towarów na dzień cofnięcia tego zezwolenia oraz dokonuje wyceny towarów objętych tym spisem w terminie 7 dni od dnia cofnięcia zezwolenia (ustęp 4). Obowiązek sporządzania spisu nie dotyczy pozostałych towarów znajdujących się w składzie (tj. nieobjętych procedurą składu VAT). Spis ten ułatwi organom podatkowym skuteczny nadzór nad prawidłowością rozliczenia VAT w wyniku cofnięcia powyższego zezwolenia.

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

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

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

Ewidencję udostępnia się na żądanie naczelnika urzędu skarbowego (ustęp 7), jak również przechowuje przez 5-letni okres od zakończenia roku, w którym nastąpiło zakończenie procedury składu VAT (ustęp 8). Okres ten jest skorelowany z wynikającym z Ordynacji podatkowej okresem przedawnienia zobowiązań podatkowych i odnosi się do całej ewidencji za dany rok podatkowy.

Wyjaśnić również należy, iż uchybienie obowiązkowi prowadzenia ewidencji, zgodnie z powyższymi zasadami, będzie podlegać sankcjom karnoskarbowym. Zgodnie z art. 53 § 21 Kodeksu karnego skarbowego księgami są: 1) księgi rachunkowe; 2) podatkowa księga przychodów i rozchodów; 3) ewidencja; 4) rejestr; 5) inne podobne urządzenia ewidencyjne, do których prowadzenia zobowiązuje ustawa, a w szczególności zapisy kasy rejestrującej. Stąd też podatnik niewypełniający obowiązków względem ksiąg (ewidencji) będzie podlegać odpowiedzialności na podstawie art. 60 (nieprowadzenie ksiąg) lub art. 61 (prowadzenie ksiąg nierzetelnie albo wadliwie) Kodeksu karnego skarbowego.

Z kolei zgodnie z proponowanym art. 138p, w składzie VAT jednocześnie mogą znajdować się zarówno towary objęte procedurą składu VAT, jak również towary nieobjęte tą procedurą. Warunkiem takiego łącznego składowania jest, aby towary objęte procedurą składu VAT były składowane oddzielnie, a miejsce ich składowania było wskazane w ewidencji, którą sporządza podmiot prowadzący skład VAT. W takim przypadku sposób i organizacja składowania towarów powinna umożliwić jednoznaczną identyfikację towarów objętych procedurą składu VAT oraz pozostałych towarów. Mieszanie towarów objętych procedurą składu VAT

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

### Oddział 3 „Procedura składu VAT”

W artykułe 138q zdefiniowano zakres przedmiotowy procedury składu VAT wskazując, że omawianą procedurą mogą być objęte wyłącznie towary określone w rozporządzeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych (wskazane spośród towarów wymienionych w załączniku nr 17 do ustawy o VAT).

W ustępie 2 uregulowany zakres czasowy procedury. Zgodnie z nim towary będą objęte procedurą składu VAT przez okres maksymalnie 24 miesiące.

W ustępie 3 doprecyzowano nieprodukcyjny charakter składowanych towarów, wskazując, że na towarach objętych procedurą składu VAT mogą być wykonywane wyłącznie czynności, w wyniku których nie nastąpi zmiana klasyfikacji towaru według Nomenklatury scalonej (CN) lub klasyfikacji wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej.

W ustępie 4 zawarto delegację ustawową, na podstawie której minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia wyznaczy towary, spośród towarów wymienionych w załączniku nr 17, do których będzie mogła mieć zastosowanie procedura składu VAT. Określając towary spośród wymienionych w załączniku nr 17 do ustawy, do których będzie mogła mieć zastosowanie procedura składu VAT, rzezony minister zobowiązany będzie uwzględnić takie przesłanki jak wspieranie określonych dziedzin działalności gospodarczej, rozwój handlu międzynarodowego oraz przebieg realizacji budżetu państwa.

Art. 138r wprowadza kategoryczny zakaz prowadzenia sprzedaży detalicznej ze składu VAT oraz zużycia towarów w składzie VAT. Pierwszy z powyższych zakazów wynika z art. 157 ust. 2 dyrektywy VAT. Jeżeli podatnik zamierza w kolejnej fazie obrotu sprzedać towar na rzecz konsumenta, to powinien odpowiednio wcześniej wyprowadzić towar ze składu VAT (zakończyć procedurę składu VAT) i dopiero w następnej kolejności przeznaczyć taki towar do obrotu detalicznego. Drugi natomiast uwarunkowany jest charakterem projektowanych rozwiązań, tj. skład VAT nie będzie składem produkcyjnym, lecz przeznaczonym wyłącznie na tymczasowe składowanie towarów handlowych (do 24 miesiące, o czym stanowi art. 138q ustęp 2).

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

Należy również wyjaśnić, że użyty w art. 138s ust. 1 zwrot „towary obejmowane procedurą składu VAT” dotyczy towarów, które w danym momencie są wprowadzane do składu VAT (a zatem obejmowane procedurą). Wykorzystanie takiej formy jest konieczne, ponieważ istotny pozostaje moment obejmowania towaru procedurą (w tym momencie zastosowanie ma stawka 0%). Z kolei zwrot „towary objęte procedurą składu VAT” dotyczy towarów, które już znajdują się tej procedurze (zwrot ten jest jednolicie używany we wszystkich pozostałych przepisach projektu).

W ustępie 1 zawarto również szczegółowe warunki, po których spełnieniu podmiot będzie uprawniony do zastosowania preferencyjnej formy opodatkowania w przypadku dokonywania dostawy towarów (w tym również wewnątrz składu VAT) oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Procedura składu VAT dotyczy zasadniczo transakcji towarowych, jednak w projektowanym art. 138s ust. 2 pkt 2 przewidziano zastosowanie stawki 0% w odniesieniu do usług świadczonych w składzie VAT, bezpośrednio związanych z towarami objętymi procedurą składu VAT. Wyjaśnić należy, iż świadczenie innych usług, tj. takich, które nie są bezpośrednio związane z towarami objętymi procedurą składu VAT, nie spowoduje zakończenia tej procedury. Świadczenie takich usług będzie jednak podlegać opodatkowaniu na zasadach ogólnych, z wyłączeniem możliwości zastosowania preferencyjnej stawki 0% VAT, o której mowa w art. 138s ust. 2 pkt 2.

Z kolei inny skutek będzie pociągało za sobą wyświadczenie usługi, która doprowadzi do zmiany klasyfikacji CN albo klasyfikacji wynikających z przepisów o statystyce publicznej. Po wyświadczeniu takiej usługi następuje zakończenie procedury składu VAT na towarze objętym tą procedurą, ponieważ zmienił się kod CN towaru (przypadek przewidziany w projektowanym art. 138x ust. 3 pkt 3).

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

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

W ustępie 4 wprowadzono udogodnienie dla podatników, polegające na możliwości złożenia wyłącznie oświadczenia o spełnieniu powyższych warunków. Oświadczenie składa się pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań (ustęp 5).

W ustępie 6 określono warunki, które podmiot ten powinien kumulatywnie spełnić, aby organ podatkowy wydał decyzję o zezwoleniu na stosowanie procedury składu VAT, tj.:

- 1) podmiot jest co najmniej od 12 miesięcy poprzedzających złożenie wniosku o wydanie zezwolenia na stosowanie procedury składu VAT zarejestrowany jako podatek VAT czynny;
- 2) podmiot przez ostatnie 24 miesiące nie zalegał z wpłatami poszczególnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa, przekraczających odrębnie w każdym podatku odpowiednio 3% kwoty należnych zobowiązań podatkowych w poszczególnych podatkach (udział zaległości w kwocie podatku ustala się w stosunku do kwoty należnych wpłat za okres rozliczeniowy, którego dotyczy zaległość). Szczegóły w tym zakresie zostały doprecyzowane w ustępie 7 niniejszego artykułu;

- 3) nie jest wobec niego prowadzone postępowanie egzekucyjne, likwidacyjne lub upadłościowe lub restrukturyzacyjne;
- 4) roczne sprawozdanie finansowe podmiotu za poprzedni rok obrotowy podlegało badaniu ustawowemu, o którym mowa w ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym lub obowiązkowemu badaniu w innym niż Polska państwie członkowskim<sup>9</sup>, zwanej dalej „ustawą o biegłych rewidentach”;
- 5) podmiot, o którym mowa w ust.1, będący osobą fizyczną, a w przypadku podmiotów niebędących osobami fizycznymi – osoba będąca współnikiem spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej, członkiem władz zarządzających, głównym księgowym, nie została prawomocnie skazana za przestępstwo przeciwko wiarygodności dokumentów, przeciwko mieniu, przeciwko obrotowi gospodarczemu, przeciwko obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi lub przestępstwo skarbowe oraz nie orzeczono w stosunku do niej zakazu prowadzenia działalności gospodarczej.

Wyjaśnić należy, iż dopuszczenie do stosowania procedury składu VAT jest przewidziane jedynie dla podatników, których roczne sprawozdania finansowe podlegają obowiązkowym badaniom, tj. badaniu ustawowemu, o którym mowa w art. 2 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach. Chodzi zatem o obowiązkowe badanie sprawozdania finansowego na podstawie art. 64 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, przepisów innych ustaw lub przepisów prawa Unii Europejskiej, przeprowadzane zgodnie z krajowymi lub innymi standardami badania, a także badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej przeprowadzane zgodnie ze standardami innymi niż krajowe standardy badania. Z kolei do procedury składu VAT nie są dopuszczone podmioty, których sprawozdanie finansowe zostało zbadane dobrowolnie, tj. na podstawie decyzji badanej jednostki, pomimo braku takiego obowiązku wynikającego z powyższych przepisów. Z uwagi na to, że obowiązek badania sprawozdania finansowego dotyczy, obok podmiotów o szczególnym znaczeniu dla interesu publicznego, głównie dużych jednostek, dopuszczenie takich właśnie podmiotów do możliwości skorzystania z procedury składu VAT jest świadomym zabiegiem ustawodawcy, który w ten sposób pragnie zapewnić rzetelność i wiarygodność podatników kwalifikujących się do preferencji.

Jeżeli chodzi natomiast o warunek niekaralności (punkt 5), to jest on wzorowany na już obowiązującym warunku, który należy spełnić przy uzyskiwaniu statusu przedstawiciela podatkowego w VAT. Zaznaczyć również należy, iż projektowany przepis nie obejmuje wymogiem niekaralności osób wykonujących funkcje nadzorcze.

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

W ustępie 7 wskazano okoliczności, w których zainteresowany podmiot, pomimo, że posiada zaległości podatkowe, to będzie mógł nadal ubiegać się o uzyskanie zezwolenia na stosowanie procedury składu VAT.

W ustępie 8 uregulowano przypadki, w których organ podatkowy odmówi (w formie decyzji administracyjnej) wydania zezwolenia na stosowanie procedury składu VAT. Po pierwsze, odmowa nastąpi, jeżeli wnioskodawca nie spełnia warunków wymaganych w art. 138t ust. 6. W punkcie 2 przepis wprowadza swoistą sankcję w postaci niemożności ubiegania się o uzyskanie kolejnego zezwolenia przez okres 2 lat. Powyższe nastąpi w przypadku uprzedniego cofnięcia zezwolenia na stosowanie procedury składu VAT w następstwie

---

<sup>9</sup> Dz. U. z 2024 r. poz. 1035, z późn. zm.

powtarzającego się naruszania przez podatnika przepisów dot. procedury składu VAT, tj. art. 138w ust. 1 (nieprawidłowości związane ze zgłoszeniem podsumowującym), art. 138y ust. 1 (nieprawidłowości związane z deklaracją o zakończeniu procedury) lub art. 138z ust. 1 (nieprawidłowości związane z wpłatą podatku). W konsekwencji przez okres 2 lat od dnia cofnięcia tego pierwszego zezwolenia naczelnik urzędu skarbowego odmawia wydania kolejnego zezwolenia na stosowanie procedury składu VAT.

Zezwolenie na stosowanie procedury składu VAT zawiera dane identyfikacyjne wnioskodawcy oraz termin obowiązywania danego zezwolenia (ustęp 9). Zezwolenie wydawane jest na okres 36 miesięcy (ustęp 10).

Na podmiot posiadający zezwolenie na stosowanie procedury składu VAT projektowany ustęp 11 nakłada obowiązek zgłoszenia naczelnikowi urzędu skarbowego zmiany w stanie faktycznym lub prawnym objętym zezwoleniem, w terminie 14 dni od dnia ich zaistnienia.

Jednocześnie w art. 138u w ustępie 1 wymieniono sytuację, w których naczelnik urzędu skarbowego obligatoryjnie wydaje decyzję o cofnięciu zezwolenia na stosowanie procedury składu VAT, tj.:

- 1) na wniosek podmiotu posiadającego zezwolenie na stosowanie procedury składu VAT;
- 2) jeżeli w okresie stosowania procedury składu VAT przestaje być spełniony którykolwiek z warunków, o których mowa w art. 138t ust. 6;
- 3) w przypadku dokonania sprzedaży towarów objętych procedurą składu VAT na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych albo zużycia takich towarów, w tym przeznaczenia ich do produkcji w składzie VAT.

Jak z kolei uregulowano w ustępie 2, organ podatkowy cofa to zezwolenie w przypadku powtarzającego się naruszania przez podatnika przepisów dotyczących procedury składu VAT, tj. art. 138w ust. 1 (nieprawidłowości związane ze zgłoszeniem podsumowującym), art. 138y ust. 1 (nieprawidłowości związane z deklaracją o zakończeniu procedury) lub art. 138z ust. 1 (nieprawidłowości związane z wpłatą podatku).

W projektowanym art. 138v uregulowano obowiązki dokumentacyjne związane z wprowadzeniem towarów do składu VAT. W ustępie 1 wskazano, że dokument potwierdzający wprowadzenie towaru do składu wystawia prowadzący skład VAT i przekazuje odpowiednio dostawcy i nabywcy. Przekazanie dokumentu będzie miało miejsce zarówno w przypadku tzw. transakcyjnego wprowadzenia towaru do składu, tj. gdy wprowadzenie towarów następuje w związku z transakcją podlegającą opodatkowaniu VAT, jak również w przypadku tzw. nietransakcyjnego wprowadzenia towaru do składu VAT (tj. krajowego przemieszczenia do składu towarów będących własnością danego podatnika bez związku z dostawą towarów lub inną transakcją podlegającą opodatkowaniu VAT). W tym drugim przypadku dokument będzie wydawany odpowiednio właścicielowi towarów.

Dokument wystawiany jest w postaci papierowej lub elektronicznej (ustęp 2). W ustępie 3 wskazano dane, które powinny zostać uwzględnione w omawianym dokumencie, tj. dane dotyczące dostawcy, nabywcy lub odpowiednio właściciela, określenie towarów i ich ilości, datę wprowadzenia towaru oraz dane identyfikujące środek transportu. Z kolei w ustępie 4 uregulowano zakres czasowy przechowywania dokumentu poświadczającego przyjęcie towaru do składu VAT. Podmiot prowadzący skład VAT będzie zobowiązany przechowywać ten dokument przez okres 5 lat, licząc od zakończenia roku, w którym nastąpiło wprowadzenie towarów do składu VAT.

W projektowanym artykule 138w ust. 1 uregulowano, iż podmiot wprowadzający towar do składu VAT składa do naczelnika urzędu skarbowego zgłoszenie podsumowujące zawierające informacje o towarach wprowadzonych do składu VAT. Zgłoszenie dotyczy okresów tygodniowych i powinno być złożone w terminie do 3. dnia tygodnia następującego po tygodniu, w którym wprowadzono towary do składu VAT. Obowiązek złożenia zgłoszenia jest powiązany z konkretnym zdarzeniem faktycznym, tj. z wprowadzeniem towaru do składu. Zatem w przypadku, gdy w danym tygodniu nie nastąpiło wprowadzenie towarów, podmiot prowadzący skład VAT nie składa zgłoszenia (brak obowiązku składania „zerowych” zgłoszeń podsumowujących). W ustępie 2 zawarto szereg informacji, które powinny być zawarte w takim zgłoszeniu. Z kolei ustęp 3 zawiera delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych, na podstawie której zobowiązany on jest udostępnić na swojej stronie internetowej wzór powyższego zgłoszenia podsumowującego.

W przepisie art. 138x ust. 1 uregulowano, iż podatnikiem z tytułu zakończenia procedury składu VAT jest podmiot stosujący tę procedurę w momencie jej zakończenia (w praktyce będzie to co do zasady aktualny właściciel towaru).

W art. 138x ust. 2 uregulowano szczególny sposób powstania obowiązku podatkowego. Przewiduje się, że powyższe nastąpi w momencie zakończenia procedury składu VAT. W konsekwencji, zakończenie procedury składu VAT powoduje powstanie obowiązku podatkowego oraz obowiązku zapłaty należnego podatku VAT od towarów objętych uprzednio procedurą składu VAT<sup>10</sup>. Wyjaśnić również należy, iż w odniesieniu do pozostałych zdarzeń/transakcji wewnątrz składu VAT znajdują zastosowanie zasady ogólne przewidziane w ustawie o VAT dotyczące definicji podatnika, obowiązku podatkowego oraz momentu jego powstania. Dotyczy to w szczególności wprowadzenia towaru do składu VAT (co następuje na skutek dokonania dostawy krajowej, importu bądź WNT do składu, ewentualnie krajowego nietransakcyjnego przemieszczenia towarów własnych). Powyższe znajduje analogiczne zastosowanie do dostaw towarów wewnątrz składu VAT (dostawa krajowa) oraz świadczenia usług w składzie VAT.

W projektowanym art. 138x ust. 3 zawarto enumeratywny katalog przypadków, w których następuje zakończenie procedury składu VAT. Podstawowym sposobem zakończenia tej procedury jest wyprowadzenie towarów ze składu VAT (punkt 1). Nadmienić należy, iż nie będzie możliwe dokonywanie zwrotów towarów do składu VAT (np. na skutek reklamacji towaru, odstąpienia od umowy itp.). Każdorazowe wyprowadzenie towarów ze składu wiąże się z zakończeniem procedury. Ewentualne ponowne wprowadzenie towarów do składu jest możliwe i wymaga przeprowadzenia od początku całego procesu wprowadzania towaru do składu VAT.

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

Punkt 5 akcentuje z kolei upływ terminu (24 miesiące) przewidzianego na składowanie. W tym miejscu należy wyjaśnić, iż termin 24 miesiące powinien być liczony łącznie od dnia

---

<sup>10</sup> Zob. art. 202 Dyrektywy VAT.

pierwotnego objęcia towaru procedurą składu VAT, bez względu na fakt jego dalszej odsprzedaży wewnątrz tego składu. Bieg terminu nie ulega zawieszeniu bądź przerwaniu. W przypadku zakończenia procedury składu VAT w odniesieniu do danego towaru oraz ponownego wprowadzenia tego samego towaru do składu VAT powyższy termin zaczyna biec od początku.

Procedura składu VAT przestanie obowiązywać również na skutek cofnięcia zezwolenia na prowadzenie składu VAT - w odniesieniu do wszystkich towarów, które znajdowały się w tym składzie na ten moment (punkt 6). Analogiczny skutek został powiązany z cofnięciem zezwolenia na stosowanie procedury składu VAT – w odniesieniu do wszystkich towarów, które były objęte procedurą u podatnika, który stracił powyższe zezwolenie (punkt 7). Ostatni przypadek zakończenia omawianej procedury dotyczy upływu okresu 36 miesięcy, na jaki wydawane jest zezwolenie na stosowanie procedury składu VAT. Jednakże procedura składu VAT nie zostanie zakończona, jeżeli przed tym terminem podmiot otrzyma kolejne zezwolenie na stosowanie tej procedury (punkt 8).

Na mocy projektowanego art. 138y ust. 1, zakończenie omawianej procedury wiąże się z koniecznością złożenia do organu deklaracji o zakończeniu procedury składu VAT. Deklarację złoży podatnik, u którego powstanie obowiązek podatkowy z tytułu zakończenia tej procedury. Deklaracja będzie składana za okresy miesięczne, w terminie do 5. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło zakończenie procedury składu VAT. Podatnik, który nie złoży tej deklaracji, podlega odpowiedzialności na gruncie Kodeksu karnego skarbowego. W przypadku gdy podatnik nie wywiąże się z tego obowiązku lub poda nieprawdziwe dane, poniesie odpowiedzialność na podstawie art. 54 (uchylanie się od obowiązku podatkowego) lub art. 56 (nieprawdziwe dane podatkowe) Kodeksu karnego skarbowego.

W ustępie 2 zawarto szereg informacji, które powinny być zawarte w takiej deklaracji. Wzór deklaracji zostanie udostępniony podatnikom na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych (ustęp 3).

Projektowany przepis art. 138z ust. 1 przewiduje podstawowy sposób rozliczenia podatku w związku z zakończeniem procedury składu VAT: podatnik jest obowiązany, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku na rachunek urzędu skarbowego w terminie 5 dni od dnia zakończenia procedury składu VAT (z wyjątkiem sytuacji unormowanej w ustępie 3). Do zapłaty VAT będzie zatem zobowiązany podatnik, który stosuje tę procedurę w momencie jej zakończenia. Co do zasady będzie to podatnik – właściciel towarów, który zgłasza zakończenie procedury składu VAT i dokonuje wyprowadzenia towarów ze składu VAT. Podatek należny w związku z zakończeniem procedury składu VAT będzie wpłacany do urzędu skarbowego w terminie 5 dni od dnia zakończenia procedury składu VAT. Będzie to zatem model analogiczny, jak już stosowany w przypadku wpłat podatku VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw, które przewiduje art. 103 ust. 5a ustawy o VAT. W przypadku uporczywego niewpłacania w terminie podatku zgodnie z art. 138z ust. 1 sprawca może odpowiadać karnie zgodnie z art. 57 Kodeksu karnego skarbowego.

W ustępie 2 uregulowano zakres odpowiedzialności finansowej podmiotu, który prowadzi skład VAT: odpowiada on bowiem solidarnie wraz z podatnikiem, który zakończył procedurę składu VAT. Zakres tej odpowiedzialności dotyczy zaległości podatkowych wynikających z wyprowadzenia towarów ze składu. Podmiot prowadzący skład VAT może uniknąć tej odpowiedzialności, jeżeli będzie pozostawał w dobrej wierze, tj. jeżeli w momencie dokonania tego wyprowadzenia towarów prowadzący skład VAT nie wiedział lub nie miał uzasadnionych podstaw do tego, aby przypuszczać, że cała kwota zaległości podatkowych lub jej część nie

zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego. Powyższe wynika wprost z orzeczenia TSUE z dnia 21 grudnia 2011 r., nr C-499/10 Vlaamse Oliemaatschappij NV.

Ustęp 3 przewiduje szczególne preferencje w zakresie rozliczania podatku VAT dla podmiotów dokonujących eksportu towarów lub wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Podatnik, którego towary są przedmiotem eksportu lub wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, nie będzie zobowiązany do dokonywania wpłaty podatku w terminie 5 dni od dnia zakończenia procedury składu VAT.

Warunkiem zastosowania tego trybu będzie posiadanie przez podatnika przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej (czyli pliku JPK\_VAT z deklaracją) za okres rozliczeniowy, w którym została zakończona procedura składu VAT, dokumentów lub dowodów uprawniające do zastosowania stawki 0% z tytułu dokonania eksportu towarów lub wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Ten preferencyjny sposób rozliczenia VAT przeznaczony jest wyłącznie do dokonywanych dostaw transgranicznych, tj. WDT i eksportu (co musi być udowodnione stosownymi dokumentami, o których mowa odpowiednio w art. 41 ust. 6 lub art. 42 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT). Powyższe pozytywnie wpłynie na płynność finansową eksporterów korzystających z procedury składu VAT, ponieważ nie będą oni zobowiązani do wpłacania podatku w podstawowym, 5-dniowym, terminie zgodnie z ustępem 1.

Z kolei w ustępie 4 przewidziano mechanizm odliczenia podatku wykazanego w omawianej deklaracji i zapłaconego. Zgodnie z tym przepisem kwota podatku zapłacona z tytułu zakończenia procedury składu VAT zwiększa u podatnika kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu zakończenia procedury składu VAT. Zatem wskazana w przepisie kwota podatku zapłaconego z tytułu zakończenia procedury składu VAT będzie odliczana według zasad ogólnych, tj. w zakresie, w jakim towary (co do których zakończono procedurę składu VAT) są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych przez danego podatnika. Jeżeli jednak podatek VAT nie zostanie zapłacony, zgodnie z opcją wynikającą z ustępu 3, to nie będzie podlegał odliczeniu.

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

Zgodnie z punktem 1, w przypadku towarów, które zostały objęte procedurą składu VAT w wyniku dostawy lub wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów do składu, podstawę opodatkowania stanowić będzie podstawa opodatkowania z tytułu tej dostawy lub tego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów do składu VAT, powiększona o wartość podstawy opodatkowania z tytułu nabytych przez podatnika usług świadczonych bezpośrednio na składowanych towarach (jeżeli wystąpiły). Przepis dotyczy sytuacji, w której towary po wprowadzeniu do składu VAT, nie były przedmiotem dalszych dostaw wewnątrz składu, lecz w stosunku do których nastąpiło zakończenie procedury na skutek wystąpienia któregoś ze zdarzeń wskazanych w projektowanym art. 138x ust. 3.

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

opodatkowane stawką 0%, wykonane w składzie VAT i nabyte przez podatnika, który kończy procedurę składu VAT. Usługi dotyczące towarów w składzie VAT, wykonane na rzecz poprzednich właścicieli towaru, nie będą wliczane do podstawy opodatkowania. Wynika to z tego, że poprzedni właściciel tego towaru, dokonując dostawy towaru w składzie VAT, co do zasady, uwzględnia już wartość tych usług w cenie (wartości) towaru. Innymi słowy, poprzedni właściciel towaru, kierując się przesłankami ekonomicznymi, skalkuluje cenę towaru w taki sposób, aby cena uwzględniała poniesione przez niego koszty m.in. na wykonanie na towarze usług.

Punkt 3 dotyczy określania podstawy opodatkowania w przypadku krajowego przemieszczenia towarów własnych do składu, które skutkowało objęciem ich procedurą składu VAT, jeżeli tak wprowadzone towary nie były przedmiotem dalszych dostaw wewnątrz składu. W takim przypadku podstawą opodatkowania tych towarów w momencie, w którym nastąpiło zakończenie procedury na skutek wystąpienia któregoś ze zdarzeń wskazanych w projektowanym art. 138x ust. 2, jest wartość usług (wykonanych na rzecz podatnika, u którego nastąpiło zakończenie procedury składu VAT) świadczonych bezpośrednio na składowanych towarach. Jednocześnie zauważyć należy, iż w przypadku przemieszczenia towarów własnych do składu podstawa opodatkowania z tego tytułu nie występuje. Możliwa jest również sytuacja, iż po wprowadzeniu towarów własnych do składu VAT podatnik nie nabył żadnych usług bezpośrednio związanych z tymi towarami. W takim przypadku podstawa opodatkowania będzie równa zero (brak podstawy opodatkowania z uwagi na niewystąpienie transakcji podlegającej podatkowi od towarów i usług). Jeżeli natomiast podatnik po wprowadzeniu do składu VAT towarów własnych nie nabył usług bezpośrednio związanych z towarami, lecz dokonał dostawy wewnątrz składu VAT, to w takim przypadku podstawę opodatkowania ustala się zgodnie z punktem 2 omawianego artykułu.

## **26) Wprowadzeniu zakazu wymiany pamięci fiskalnej w kasach rejestrujących z elektronicznym zapisem kopii - zmiana art. 145a ustawy o VAT (zmieniany ust. 5 oraz dodawany ust. 10a)**

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

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

W dodawanym ust. 10a wprowadza się regulację dotyczącą możliwości nałożenia przez naczelnika urzędu skarbowego, w drodze decyzji, na podatnika kary pieniężnej w wysokości 300 zł, w sytuacji gdy podatnik nie złoży do właściwego dla podatnika naczelnika urzędu skarbowego wniosku o wyrejestrowanie kasy rejestrującej w terminie określonym w przepisach wydanych na podstawie art. 145a ust. 15 pkt 1 ustawy o VAT.

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

Obecnie obniżoną stawką VAT w wysokości 8 % objęte są m.in. środki odkażające o właściwościach bakteriobójczych, grzybobójczych i wirusobójczych, mające zastosowanie wyłącznie w ochronie zdrowia, na które zostało wydane pozwolenie tymczasowe albo dokonany wpis do rejestru produktów biobójczych w rozumieniu ustawy z dnia 9 października 2015 r. o produktach biobójczych<sup>11</sup> – poz. 15 załącznika nr 3 do ustawy o VAT.

Z uwagi na fakt, że przepisy ustawy z dnia 9 października 2015 r. o produktach biobójczych nie posługują się pojęciem rejestru produktów biobójczych, należałoby zmienić ww. brzmienie poz. 15 załącznika nr 3 do ustawy o VAT, tak by odpowiadało aktualnej nomenklaturze wynikającej z przepisów ustawy o produktach biobójczych i rozporządzenia unijnego 528/2012<sup>12</sup>.

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

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

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

### **1. Środki dezynfekujące**

#### **Grupa 1: Higiena ludzi**

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

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

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

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

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

---

<sup>11</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 24.

<sup>12</sup> Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 528/2012 z dnia 22 maja 2012 r. w sprawie udostępniania na rynku i stosowania produktów biobójczych (Tekst mający znaczenie dla EOG) (Dz.U. L 167 z 27.6.2012, s. 1).

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

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

#### Grupa 3: Higiena weterynaryjna

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

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

#### Grupa 4: Dziedzina żywności i pasz

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

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

#### Grupa 5: Woda przeznaczona do spożycia

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

### 2. Produkty konserwujące

Grupa 6: Środki do konserwacji produktów podczas przechowywania

Grupa 7: Środki do konserwacji błon

Grupa 8: Środki stosowane do konserwacji drewna

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

Grupa 10: Środki konserwujące do materiałów budowlanych

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

Grupa 12: Slimicydy (produkty zapobiegające powstawaniu śluzu)

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

### 3. Zwalczanie szkodników

Grupa 14: Rodentycydy

Grupa 15: Awicydy

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

Grupa 17: Pisycydy

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

Grupa 19: Repelenty i atraktanty

Grupa 20: Produkty do zwalczania innych kręgowców

#### 4. Inne produkty biobójcze

Grupa 21: Produkty przeciwporostowe

Grupa 22: Płyny do balsamowania i preparowania

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Wprowadzane zmiany dotyczą:

- odejścia od konieczności wydawania decyzji o uchyleniu NIP na rzecz czynności materialno-technicznej,

- rozszerzenia katalogu podstaw uchylenia NIP,
- rozszerzenia katalogu podstaw przywrócenia NIP.

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

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

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

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

Zasadnym jest także odstąpienie od konieczności wydawania przez naczelnika urzędu skarbowego decyzji o uchyleniu NIP na rzecz wykonania czynności materialno-technicznej, bez konieczności zawiadamiania o tym podatnika. Jak już wspomniano wcześniej – uchylenie NIP pełni jedynie funkcję informacyjną i nie decyduje w żadnym stopniu o prawach i obowiązkach podatnika. Rozszerzenie przesłanek dotyczących uchylenia NIP oraz pozostawienie konieczności wydawania decyzji w tym zakresie spowodowałoby również istotne zwiększenie nakładu pracy naczelników urzędów skarbowych. Zauważyć należy, że prawa strony do wyrażenia ewentualnego sprzeciwu w zakresie uchylenia NIP są zabezpieczone poprzez możliwość wniesienia skargi na czynność organu podatkowego w oparciu o przepisy ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2026 r. poz. 143).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Przewidziane w nowelizowanym art. 8c ust. 4 ustawy o NIP rozwiązanie w postaci możliwości uchylenia NIP w formie czynności materialno-technicznej, bez zawiadamiania podatnika, jest analogiczne do rozwiązania zawartego w obowiązujących już obecnie przepisach – art. 96 ust. 9 ustawy o podatku od towarów i usług, które przewidują możliwość wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT bez uprzedniego zawiadomienia, we wskazanych w tym przepisie przypadkach (np. jeżeli podatnik nie istnieje, nie ma możliwości skontaktowania się z nim, dane podane w zgłoszeniu rejestracyjnym okażą się niezgodne z prawdą, podatnik nie stawia się na wezwania właściwego organu itd.). Podkreślenia

wymaga, że obecnie istnieje możliwość uchylenia NIP podatnikowi (art. 8c ust. 4 ustawy o NIP) w przypadku posługiwania się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej.

W przypadku ustalenia przez organ podatkowy, że dane adresowe siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej podatnika są fałszywe lub fikcyjne nie wszczyna się postępowania i nie wydaje postanowienia w tej sprawie oraz nie zapoznaje się podmiotu z zebrany materiał dowodowy (art. 165 § 2 i 4 i art. 200 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa – art. 8d ust.2 ustawy o NIP).

Proponowane rozwiązanie, zmieniające zapis art. 8 c ust. 4 ustawy o NIP na wzór obecnych rozwiązań zawartych w art. 96 ust. 9 ustawy o VAT, nie wprowadza całkowicie nowych rozwiązań a jedynie skraca procedury urzędowe i rozszerza katalog przesłanek do uchylenia NIP. Zarówno obecnie obowiązujące przepisy, jak i proponowane, mają na celu zapewnienie organom podatkowym mechanizmu chroniącego obrót gospodarczy przed działaniami nieuczciwych podmiotów, które posługują się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi dotyczącymi adresu siedziby lub miejsca wykonywania działalności i w związku z powyższym nie można z nimi nawiązać kontaktu. Tym samym nieskuteczne i niezasadne byłoby wydawanie postanowienia o wszczęciu postępowania i podejmowanie próby jego doręczenia stronie w takiej sytuacji, jak również wyznaczanie stronie terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, w przypadku ustalenia przez organ podatkowy, że dane adresowe podmiotu są fałszywe lub fikcyjne oraz nie ma kontaktu z podmiotem.

Nieuczciwe działanie podmiotu w obrocie skutkujące uchyleniem nadanego NIP nie musi wykluczać uczciwego funkcjonowania tego podmiotu w przyszłości, więc przewiduje się w art. 8c ust. 5 ustawy o NIP możliwość przywrócenia podmiotowi NIP uchylonego przez naczelnika urzędu skarbowego, o ile podmiot dokona zmiany w zakresie danych adresowych we właściwym rejestrze lub ewidencji, albo wystąpi o przywrócenie NIP.

Zatem uchylenie NIP, podobnie jak wykreślenie z rejestru VAT w przypadkach, o których mowa w art. 96 ust. 9 ustawy o VAT, stanowi czynność materialnotechniczną, której celem jest aktualizacja rejestru podatników w oparciu o obiektywne przesłanki. Czynność ta nie pozbawia podatnika prawa do ponownego uzyskania NIP, ani nie stanowi sankcji administracyjnej (np. podatnik może wystawiać faktury z NIP uchylonym).

### **30) Zmiany porządkujące i redakcyjne w ustawie o NIP**

#### **Art. 9 ust. 1d**

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

#### **Art. 14 ust. 4**

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

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

#### **Art. 22**

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

#### **Przepis przejściowy – art. 6 projektu ustawy:**

W związku ze zmianami klasyfikacji wprowadzonymi w załączniku nr 15 proponuje się (w art. 6 projektu) uregulowanie zasad dotyczących stosowania załącznika 15 do czynności, które miały miejsce przed wejściem w życie niniejszej ustawy, a których skutki wystąpią już po wejściu w życie niniejszej ustawy.

Proponuje się, aby do dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, dla których faktura została wystawiona po wejściu w życie projektowanej ustawy, zastosowanie miały dotychczasowe zasady dotyczące stosowania MPP.

Ponadto na dotychczasowych zasadach będą traktowane dostawy towarów lub świadczenie usług dokonane po wejściu w życie niniejszej ustawy, dla których wystawiono fakturę przed wejściem w życie projektowanej ustawy.

#### **Termin wejścia w życie ustawy (art. 7 projektu ustawy)**

W art. 7 projektu określono termin wejścia w życie przepisów ustawy. Zgodnie z nim ustawa wchodzi w życie z dniem **1 października 2026 r.**, z wyjątkiem przepisów:

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

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

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

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

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

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

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

Projekt ustawy jest zgodny z prawem Unii Europejskiej.

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

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