

Uzasadnienie

Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług przewiduje wprowadzenie zmian w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹, zwanej dalej „ustawą o VAT”, mających na celu implementację:

- 1) dyrektywy Rady (UE) 2016/1065 z dnia 27 czerwca 2016 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary lub usługi², zwanej dalej „dyrektywą 2016/1065”;
- 2) dyrektywy Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość³, zwanej dalej „dyrektywą 2017/2455”, w zakresie art. 1 tej dyrektywy.

Obie dyrektywy mają zostać zaimplementowane do dnia 31 grudnia 2018 r.

Implementacja dyrektywy 2016/1065

Przyczyny przyjęcia dyrektywy 2016/1065

Celem dyrektywy 2016/1065 jest uproszczenie, modernizacja i ujednoczenie przepisów dotyczących VAT mających zastosowanie do bonów na towary lub usługi.

W dyrektywie Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴, zwanej dalej „dyrektywą 2006/112/WE”, określono zasady dotyczące momentu i miejsca dostawy towarów i świadczenia usług, podstawy opodatkowania, wymagalności podatku od wartości dodanej (VAT) oraz prawa do odliczenia podatku. Zasady te nie są jednak wystarczająco jasne ani kompleksowe, by zapewnić spójność w kwalifikacji podatkowej transakcji obejmujących bony, w zakresie, który wywołuje niepożądane skutki dla funkcjonowania rynku wewnętrznego⁵.

Obecnie - wobec braku uregulowania na szczeblu unijnym oraz nielicznego orzecznictwa TSUE - państwa członkowskie stosują niejednolite zasady opodatkowania bonów na towary lub usługi.

Przykładowo, w niektórych państwach członkowskich⁶ bony (vouchery) są traktowane jako zaliczka, jeżeli mogą być powiązane z konkretną czynnością podlegającą VAT (np. Dania,

¹ Dz. U. z 2017 r. poz. 1221, z późn. zm.

² Dz. Urz. UE L 177 z 1.07.2016, str. 9.

³ Dz. Urz. UE L 348 z 29.12.2017, str. 7.

⁴ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

⁵ Zob. motyw pierwszy preambuły dyrektywy 2016/1065.

⁶ Na podstawie informacji na stronie Komisji Europejskiej Information on selected national VAT rules, including VAT rates and contact points –

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services_en#new_rules

Finlandia, Niemcy, Chorwacja). Część państw wprost rozróżnia bony SPV⁷ oraz MPV⁸ (Francja, Niemcy, Szwecja, Wielka Brytania oraz w odniesieniu do kart telefonicznych - Holandia). W wielu przypadkach (np. we Włoszech, w Hiszpanii, na Malcie, w Austrii) nie istnieją szczególne rozwiązania w tym zakresie i każdy przypadek jest rozpatrywany indywidualnie. W Polsce co do zasady opodatkowaniu VAT podlega dopiero dostawa towarów lub świadczenie usług w zamian za bon.

Niektóre państwa członkowskie zwracają szczególną uwagę na zagadnienie opodatkowania kart telefonicznych prepaid. Część z nich (np. Holandia, Niemcy, Grecja) wprowadziły w swoich przepisach szczególne uregulowania w odniesieniu do ich opodatkowania. Jednakże również w tej kwestii występują zasadnicze rozbieżności w ich podatkowym traktowaniu. Część państw traktuje sprzedaż karty telefonicznej jako świadczenie usług telekomunikacyjnych (np. Czechy, Francja), natomiast część opodatkowuje usługę dopiero w momencie jej wykonania (np. Luksemburg). W Polsce obowiązek podatkowy z tytułu sprzedaży kart prepaid (tzw. doładowań) powstaje na zasadach właściwych dla usług telekomunikacyjnych.

Na mocy obowiązujących przepisów unijnych nie ma niejasności co do tego, że świadczenie stanowiące podstawę do wydania bonu, a zatem dostawa towarów lub świadczenie usług, stanowi świadczenie podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT. Jednak nie jest jasne, czym dokładnie jest bon, w przypadku gdy VAT pobierany jest przy transakcjach realizowanych z wykorzystaniem bonu oraz od jakiej kwoty powinien być naliczony VAT. Potrzeba wyjaśnienia tych kwestii jest jeszcze bardziej wyraźna, gdy bony stosowane są w obrocie międzynarodowym. Przy braku konkretnych przepisów dotyczących bonów w dyrektywie 2006/112/WE, w przypadku transgranicznego korzystania z bonów dochodzi czasem do podwójnego opodatkowania lub niezamierzonego braku opodatkowania. Zwiększa to zagrożenie uchylania się podatników od podatku i prowadzi do zakłóceń konkurencji, których nie można akceptować. Przykładem takiego zakłócenia może być sytuacja, w której bon sprzedawany jest w państwie członkowskim A, a następnie jest wymieniany na towary lub usługi w państwie członkowskim B. Państwo członkowskie A nalicza podatek VAT w chwili emisji lub sprzedaży bonu, a państwo członkowskie B nalicza podatek VAT w chwili wymiany go na towary lub usługi. W wyniku powyższego VAT od bonu jest naliczany zarówno w państwie członkowskim A, jak i B. W sytuacji odwrotnej (bon jest sprzedawany w państwie członkowskim B, a wymieniany na towary lub usługi w państwie członkowskim A) państwo członkowskie A nie nalicza podatku VAT przy wymianie bonu na towary lub usługi, a państwo członkowskie B nie nalicza podatku VAT w chwili jego emisji lub sprzedaży. A zatem dla takiego bonu VAT nie zostaje naliczony ani w państwie członkowskim A, ani w państwie członkowskim B.

Rozbieżności w kwestii zasad opodatkowania bonów przez poszczególne państwa członkowskie nie wyjaśnia ponadto orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej również „TSUE”). O bonach mogących mieć cechy bonów objętych dyrektywą 1065/2016 Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wypowiedział się głównie w wyrokach w sprawie C-40/09 Astra Zeneca oraz w sprawie C-288/94 Argos. Wskazówki TSUE nie doprowadziły do ujednoczenia opodatkowania bonów w państwach członkowskich.

Aby zapewnić pewne i jednolite podejście, zachować spójność z zasadami ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług oraz uniknąć niespójności, zakłóceń konkurencji, podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania oraz

⁷ Bony jednego przeznaczenia (ang. single-purpose voucher).

⁸ Bony różnego przeznaczenia (ang. multi-purpose voucher).

aby ograniczyć ryzyko unikania opodatkowania, konieczne okazało się ustanowienie szczególnych przepisów mających zastosowanie do opodatkowania bonów na towary lub usługi podatkiem VAT.⁹ Wprowadzenie zasad precyzujących opodatkowanie bonów podatkiem VAT jest istotne również z uwagi na zasady dotyczące miejsca świadczenia usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych i usług świadczonych drogą elektroniczną mające zastosowanie od dnia 1 stycznia 2015 r. Konieczne jest zapewnienie, aby nie pojawiały się niespójności w odniesieniu do bonów dostarczanych między państwami członkowskimi.¹⁰

Zasady dotyczące bonów wprowadzane dyrektywą 2016/1065

Dyrektywa 2016/1065 wprowadza definicję bonów na towary lub usługi i rozróżnia ich rodzaje oraz reguluje zasady opodatkowania transakcji z użyciem bonów, jak również określa podstawę opodatkowania dla bonów różnego przeznaczenia.

Wprowadzane dyrektywą 2016/112/WE regulacje dotyczące bonów mają zastosowanie wyłącznie do bonów wyemitowanych po dniu 31 grudnia 2018 r.¹¹ Przepisy dotyczące opodatkowania bonów podatkiem VAT nie powinny wpływać na ważność prawodawstwa i interpretacji przyjętych uprzednio¹².

Definicja bonu

Bon ma zazwyczaj określony cel handlowy lub promocyjny, taki jak stymulowanie sprzedaży określonych towarów lub usług i/lub ułatwianie płatności za takie towary lub usługi. W ten sposób można rozwijać rynek dla określonych towarów lub usług, można budować lojalność klientów lub ułatwiać proces dokonywania płatności. Konsumentom oferuje się bony zwykle w drodze zakupu, choć niektórzy oferenci towarów lub usług mogą oferować darmowe bony. W codziennej praktyce bony występują w wielu formach.

Dyrektywa 2016/1065 odnosi się do bonu na towary lub usługi definiowanego jako instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenie lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, i w przypadku którego towary lub usługi, które mają zostać dostarczone lub wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji (w tym w warunkach wykorzystania takiego instrumentu)¹³.

Wprowadzenie definicji bonu na towary lub usługi, zwanego dalej również „bonem”, jest nie tylko istotne ze względu na potrzebę harmonizacji opodatkowania podatkiem VAT w odniesieniu do transakcji z wykorzystaniem bonów w UE, lecz także ze względu na potrzebę unikania zakłóceń konkurencji. Celem tej definicji jest również rozróżnienie pomiędzy bonami a instrumentami płatniczymi, które służą tylko i wyłącznie do realizacji płatności¹⁴. Neutralność

⁹ Zob. motyw drugi preambuły dyrektywy 2016/1065.

¹⁰ Zob. motyw trzeci preambuły dyrektywy 2016/1065.

¹¹ Art. 1 pkt 2 dyrektywy 2016/1065 (dodawany art. 410a dyrektywy 2006/112/WE).

¹² Motyw piętnasty preambuły dyrektywy 2016/1065.

¹³ Art. 1 pkt 1 dyrektywy 2016/1065 (dodawany art. 30a pkt 1 dyrektywy 2006/112/WE).

¹⁴ W motywie szóstym preambuły dyrektywy 2016/1085 wskazano „Aby jasno określić, co stanowi bon na towary lub usługi do celów VAT, oraz odróżnić bony od instrumentów płatniczych, konieczne jest zdefiniowanie bonów, które mogą występować w formie fizycznej lub elektronicznej, określając ich istotne cechy, w szczególności charakter uprawnienia, które wiąże się z danym bonem, oraz obowiązek przyjęcia go jako wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług.”

podatku VAT wymaga takiego wyraźnego rozróżnienia, gdyż opodatkowanie bonów podatkiem VAT jako specyficznego środka płatniczego i instrumentów płatniczych jest różne.

Bony w praktyce będą nabierać coraz więcej cech, które charakteryzują instrumenty płatnicze. Przy tego typu instrumentach należy indywidualnie sprawdzać, czy spełniona zostaje definicja bonu. O ile płatności, przy których skorzystać można z takiego instrumentu, dotyczą ograniczonej liczby oznaczonych co do nazwy towarów lub usług lub gdy tożsamość potencjalnych oferentów dostaw towarów lub usług jest znana z góry, wówczas taki instrument zachowuje swój charakter bonu. Jeżeli jednak za pomocą tego instrumentu można zapłacić co do zasady za wszystkie towary lub usługi od każdego dostawcy, wówczas nie zostanie spełniona już definicja bonu (przykładem może być karta kredytowa wydana przez dom handlowy).

Wymiana bonu na towary lub usługi nie jest płatnością, lecz stanowi wykonanie prawa będącego następstwem płatności, której dokonano w chwili wydania bonu przez emitenta lub przejścia go przez kolejnego posiadacza. W sytuacjach zaś, gdy środki przechowywane lub przedpłacone wykorzystywane są do pokrycia kosztów towarów lub usług, prawo do takich towarów lub usług powstaje dopiero przy dokonaniu płatności. Różni się to jednak od wykonania prawa nabytego przez posiadacza bonu.

Przy korzystaniu z bonu w zależności od jego rodzaju, VAT będzie naliczany w chwili transferu bonu albo w chwili skorzystania z bonu. Naliczony podatek VAT powiązany z bonem, np. z tytułu poniesionych kosztów projektu i druku bonu może w związku z tym co do zasady kwalifikować się do odliczenia przez emitenta bonu na zasadach ogólnych dotyczących podatku VAT.

Jak wskazano w motywie czwartym preambuły dyrektywy 2016/1065, nowe zasady dotyczą wyłącznie bonów, które można wymienić na towary lub usługi. Zasadom tym nie powinny podlegać zatem instrumenty uprawniające posiadacza do zniżki przy zakupie towarów lub usług, ale nieuprawniające do otrzymania takich towarów lub usług. A zatem definicja ta nie obejmuje kuponów zniżkowych czy rabatowych, które uprawniają do np. 10% zniżki przy zakupie towarów lub usług, jednakże same w sobie nie dają prawa do uzyskania towarów lub usług. Innym przykładem może być karta rabatowa, którą można zakupić za określoną kwotę (np. 100 zł) i która przez określony czas daje prawo do zniżki od ceny zakupu określonych towarów lub usług. Takie zniżki nie stanowią części świadczenia wzajemnego za określone towary lub usługi, dają jedynie prawo do wykonania świadczenia w niższej kwocie.

Bon może mieć formę materialną lub elektroniczną¹⁵. Przykładem formy materialnej jest klasyczny papierowy bon np. na zakup książki. Natomiast przykładem formy elektronicznej bonu może być odbierany drogą elektroniczną kod kreskowy, który zobowiązuje dostawcę określonych towarów lub usług do dostarczenia towarów lub usług posiadaczowi bonu za jego okazaniem.

Przepisy dyrektywy 2016/1065 nie wywołują zmian w opodatkowaniu podatkiem VAT biletów za transport, biletów wstępu do kin, muzeów, znaczków pocztowych i tym podobnych.¹⁶

Przepisy dyrektywy 2016/112/WE nie dotyczą sytuacji, w których bon różnego przeznaczenia nie zostaje zrealizowany przez konsumenta końcowego w terminie ważności bonu, a wynagrodzenie otrzymane za taki bon zatrzymuje sprzedawca.¹⁷

¹⁵ Motyw szósty preambuły dyrektywy 2016/1065.

¹⁶ Motyw piąty preambuły dyrektywy 2016/1065.

¹⁷ Motyw 12 preambuły dyrektywy 2016/1065.

Rodzaje bonów i moment opodatkowania

Opodatkowanie podatkiem VAT w przypadku transakcji związanych z bonami zależy od specyficznych cech danego bonu. Dlatego też należało rozróżnić poszczególne rodzaje bonów, a rozróżnienie takie określić w przepisach unijnych.¹⁸

W dyrektywie 2016/1065 wprowadzono definicje bonu jednego przeznaczenia (bon SPV) i bonu różnego przeznaczenia (bon MPV), co jest związane z odmiennym traktowaniem tych bonów w świetle VAT. Istotą tego rozróżnienia jest to, czy w momencie emisji bonu dostępnych jest wystarczająco dużo informacji, by stwierdzić, gdzie ma nastąpić opodatkowanie podatkiem VAT i w jakiej kwocie, w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług, na które bon ostatecznie zostanie wymieniony.

Przez bon jednego przeznaczenia (SPV) jest rozumiany bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których dany bon dotyczy, oraz VAT należny z tytułu tych towarów lub usług są znane w chwili emisji¹⁹. Za bony SPV będą zatem uznane bony, w przypadku których w momencie ich emisji wiadomo już w jakim państwie członkowskim należy odprowadzić należny podatek VAT w chwili wymiany bonu na towary lub usługi, wiadomo też, jaka jest kwota należnego podatku.

W przypadku gdy sposób opodatkowania podatkiem VAT związany z jednostronną dostawą towarów lub świadczeniem usług można z całą pewnością określić już w chwili emisji bonu jednego przeznaczenia, VAT powinien zostać pobrany od każdego transferu, również w chwili emisji bonu jednego przeznaczenia. Faktycznego przekazania towarów lub faktycznego świadczenia usług w zamian za bon jednego przeznaczenia nie należy uznawać za niezależną transakcję.²⁰

W przypadku bonów jednego przeznaczenia, które będą opodatkowywane przy transferze, także w chwili emisji takiego bonu przez podatnika działającego we własnym imieniu, każdy transfer, także w chwili emisji danego bonu, uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon jednego przeznaczenia dotyczy. Podatnik taki musiałby w tym przypadku rozliczyć VAT od wynagrodzenia otrzymanego za dany bon jednego przeznaczenia zgodnie z art. 73 dyrektywy 2006/112/WE. W przypadku gdy, z drugiej strony, bony jednego przeznaczenia są emitowane lub dystrybuowane przez podatnika działającego w imieniu innej osoby, uznawano by, że podatnik ten nie bierze udziału w dostawie towarów lub świadczeniu usług, których dotyczy bon.²¹ Nowe zasady dotyczące bonów SPV zostaną szczegółowo omówione w części uzasadnienia dotyczącej implementacji dyrektywy 2016/1065 do polskiej ustawy o VAT.

Przez bon różnego przeznaczenia (MPV) jest rozumiany bon inny niż bon jednego przeznaczenia²². W przypadku bonów różnego przeznaczenia konieczne jest doprecyzowanie, że VAT powinien zostać pobrany, gdy zostaną dostarczone towary lub wykonane usługi, których dany bon dotyczy. W tym kontekście ewentualny wcześniejszy transfer bonów różnego przeznaczenia nie powinien podlegać VAT.²³ Podatkowi VAT podlegałyby wyłącznie usługi pośrednictwa lub odrębne świadczenie usług, takich jak usługi dystrybucji lub promocji. W związku z tym, w przypadku gdy podatnik, który nie działa we własnym imieniu, otrzyma

¹⁸ Motyw siódmy preambuły dyrektywy 2016/1065.

¹⁹ Art. 1 pkt 1 dyrektywy 2016/1065 (dodawany art. 30a pkt 2 dyrektywy 2016/112/WE).

²⁰ Motyw 8 zdanie pierwsze i drugie preambuły dyrektywy 2016/1065.

²¹ Motyw 9 preambuły dyrektywy 2016/1065.

²² Art. 1 pkt 1 dyrektywy 2016/1065 (dodawany art. 30a pkt 3 dyrektywy 2016/112/WE).

²³ Motyw 8 zdanie trzecie i czwarte preambuły dyrektywy 2016/1065.

jakiegokolwiek odrębne wynagrodzenie przy transferze bonu, wynagrodzenie to powinno być opodatkowane na zasadach ogólnych VAT²⁴.

Podstawa opodatkowania

W przypadku podstawy opodatkowania w zakresie bonów kwestią istotną jest to, od jakiej kwoty obliczać należy podatek VAT, w momencie gdy VAT staje się wymagalny.

W sytuacji podstawowej, w której przedsiębiorca sprzedaje konsumentowi bon do wykorzystania u tego przedsiębiorcy, odpowiedź na to pytanie jest stosunkowo prosta. W przypadku bonu jednego przeznaczenia, dyrektywa 2016/1065 nie określa w sposób szczególny podstawy opodatkowania dla bonów SPV, co oznacza, że znajdują zastosowanie zasady ogólne (podstawą opodatkowania jest kwota zapłacona przez konsumenta, pomniejszona o ujęty w tej kwocie VAT). Tak obliczona kwota stanowi wynagrodzenie za dostarczone towary lub usługi. W przypadku bonu różnego przeznaczenia jest podobnie. Jedyną różnicą jest to, że w przypadku bonu jednego przeznaczenia VAT jest należny w momencie sprzedaży bonu, a w przypadku bonu różnego przeznaczenia - w momencie wymiany bonu na towary lub usługi.

Należy jednak mieć na uwadze, że istnieje możliwość sprzedaży bonów w łańcuchu dystrybucji. Jak wskazano powyżej, w odniesieniu do bonów jednego przeznaczenia obowiązuje zasada, że przy każdej sprzedaży takich bonów w łańcuchu dystrybucji ma miejsce opodatkowanie podatkiem VAT. Przy tym podstawę opodatkowania zgodnie z zasadami ogólnymi w zakresie podatku VAT stanowi wynagrodzenie za towary i usługi (pomniejszone o kwotę VAT). Jeśli chodzi o bony różnego przeznaczenia sprzedawane w łańcuchu dystrybucji, obowiązuje zasada jednokrotnego opodatkowania podatkiem VAT w momencie dostawy towarów lub usług, na które konsument wykorzystuje bon. W odniesieniu do podstawy opodatkowania takich dostaw towarów lub świadczonych usług ustanowiono następujące zasady. Zgodnie z dyrektywą 2016/1065, bez uszczerbku dla art. 73 dyrektywy 2016/112/WE, podstawa opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług w odniesieniu do bonu różnego przeznaczenia jest równa wynagrodzeniu zapłaconemu za taki bon lub – lub gdy informacje dotyczące tego wynagrodzenia są niedostępne – wartości pieniężnej wskazanej na samym bonie różnego przeznaczenia lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę VAT związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami²⁵.

Termin implementacji dyrektywy i obowiązki sprawozdawcze

Państwa członkowskie są zobowiązane przyjąć i opublikować, najpóźniej do dnia 31 grudnia 2018 r., przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania dyrektywy. Państwa członkowskie mają obowiązek niezwłocznego przekazania Komisji tekstu tych przepisów.

Państwa członkowskie stosują te przepisy od dnia 1 stycznia 2019 r.²⁶

Dyrektywa 2016/1065 zawiera regulację, zgodnie z którą Komisja Europejska nie później niż 31 grudnia 2022 r. musi przedłożyć Parlamentowi Europejskiemu i Radzie - sporządzone w oparciu o informacje przedstawione przez państwa członkowskie - sprawozdanie

²⁴ Motyw 10 preambuły dyrektywy 2016/1065.

²⁵ Art. 1 pkt 3 dyrektywy 2016/1065 (dodawany art. 73a dyrektywy 2006/112/WE). Zobacz również motyw jedenasty preambuły dyrektywy 2016/1065.

²⁶ Art. 2 dyrektywy 2016/1065.

ze stosowania przepisów tej dyrektywy, ze szczególnym uwzględnieniem definicji bonów, zasad VAT dotyczących opodatkowania bonów w łańcuchu dystrybucji i bonów niezrealizowanych, w razie konieczności wraz z odpowiednim wnioskiem w celu zmiany stosownych przepisów.²⁷

Implementacja dyrektywy 2016/1065 do ustawy o VAT

Obecne regulacje ustawy o VAT nie zawierają definicji bonów na towary i usługi, bonów jednego przeznaczenia oraz bonów różnego przeznaczenia. Nie regulują również zasad opodatkowania w zależności od tego, czy mamy do czynienia z bonami SPV, czy MPV, jak również nie zawierają szczególnych regulacji dotyczących określania podstawy opodatkowania dla bonów MPV.

Zgodnie z obecnie obowiązującymi w Polsce przepisami ustawy o VAT, odpłatne wydanie bonu co do zasady nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Bony traktowane są zasadniczo jako znaki legitymacyjne uprawniające ich nabywcę do odbioru określonego świadczenia (nabycia towaru lub skorzystania z usługi). W momencie odpłatnego wydania bonu nie powstaje obowiązek podatkowy w podatku VAT, ponieważ sprzedaż bonów nie mieści się w katalogu czynności opodatkowanych (samo wydanie bonu nie spełnia przesłanek definicji dostawy towarów ani świadczenia usług). Opodatkowaniu podatkiem VAT podlega natomiast dostawa towarów lub świadczenie usług w zamian za kwotę wynikającą z realizacji bonu. Jeżeli jednak przed dostawą towarów/świadczeniem usług następuje zapłata zaliczki, rodzi to obowiązek podatkowy z chwilą otrzymania zapłaty, z tym że, aby zaliczka rodziła obowiązek podatkowy, wszelkie okoliczności dla zaistnienia przyszłego świadczenia muszą być znane, w szczególności w momencie dokonania wpłaty zaliczki, a towary i usługi powinny być precyzyjnie określone.

W przypadku natomiast kart prepaid obowiązek podatkowy z tytułu ich sprzedaży (tj. sprzedaży starterów i doładowań) powstaje obecnie na zasadach właściwych dla usług telekomunikacyjnych (pojęcie usługi telekomunikacyjnej obejmuje również usługi o podwyższonej opłacie, o których mowa w art. 64 ustawy z dnia 16 lipca 2004 r. Prawo telekomunikacyjne^{28,29}).

Projektowana ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług zawiera przepisy mające na celu implementację dyrektywy 2016/1065. W celu zapewnienia prawidłowej implementacji dyrektywy 2006/112/WE dążono do tego, by zapisy ujęte w projekcie ustawy jak najdokładniej odzwierciedlały brzmienie ww. dyrektywy. W niektórych przypadkach niezbędne okazało się jednak zamieszczenie dodatkowych przepisów mających na celu doprecyzowanie regulacji wynikających z dyrektywy.

Ponadto w projektowanej ustawie zaproponowano wprowadzenie przepisów regulujących kwestie opodatkowania VAT-em w przypadku niewykorzystania bonów różnego

²⁷ Art. 1 pkt 2 dyrektywy 2016/1065 (dodawany art. 410b dyrektywy 2006/112/WE).

²⁸ Dz.U. z 2017 r. poz. 1907.

²⁹ Zobacz również „VAT na karty prepaid – wyjaśnienia” zawarte na stronie www.mf.gov.pl pod linkiem: http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/6Wwm/content/vat-na-karty-prepaid-wyjasnienia?redirect=http%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fkomunikaty%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_6Wwm%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26_101_INSTANCE_6Wwm_advancedSearch%3Dfalse%26_101_INSTANCE_6Wwm_keywords%3D%26_101_INSTANCE_6Wwm_delta%3D20%26_101_INSTANCE_6Wwm_cur%3D20%26_101_INSTANCE_6Wwm_andOperator%3Dtrue#p_p_id_101_INSTANCE_6Wwm

przeznaczenia w okresie ich ważności, jeżeli wynagrodzenie otrzymane za taki bon zatrzymuje sprzedawca (pomimo nieobjęcia tego zagadnienia dyrektywą 2016/1065).

Poniżej zostały omówione zmiany wprowadzane we wskazanym zakresie.

Definicje bonów

Do słowniczka pojęć zawartego w art. 2 ustawy o VAT proponuje się dodanie pkt 38-42, w których zawarto definicje: bonu, bonu jednego przeznaczenia, bonu różnego przeznaczenia, emisji bonu oraz transferu bonu (**art. 1 pkt 1 projektu ustawy**).

Przez bon należy rozumieć instrument, w postaci bonu na towary lub usługi, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług i w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone lub usługi, które mają zostać wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu (dodany **pkt 38 w art. 2 ustawy o VAT**).

Tak skonstruowana definicja bonu na towary lub usługi ma na celu, o czym już była mowa, odróżnienie bonu od instrumentu płatniczego, co jest istotne, gdyż dla każdego z tych instrumentów przewidziano inne opodatkowanie podatkiem VAT.

W świetle tej definicji nie będą uznane za bony na towary lub usługi bony dające posiadaczowi prawo do zniżki przy zakupie towarów lub usług, ale niedające mu prawa do otrzymania takich towarów lub usług.

Do słowniczka pojęć zawartego w art. 2 ustawy o VAT dodano również definicję bonu jednego przeznaczenia. Za bon jednego przeznaczenia będzie uznawany bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku od towarów i usług z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia usług są znane w chwili emisji tego bonu (dodany **pkt 40 w art. 2 ustawy o VAT**).

Przez emisję bonu będzie rozumiane pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu (dodany **pkt 39 w art. 2 ustawy o VAT**). W dyrektywie 2016/1065 pojęcie to nie zostało wprost zdefiniowane, jednakże w celu zapewnienia prawidłowego stosowania nowych zasad opodatkowania bonów zasadne jest wprowadzenie definicji emisji bonów do projektu ustawy w proponowanym brzmieniu.

Generalnie, jeżeli w momencie emisji bonu jest znane miejsce opodatkowania dostawy towarów/świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota VAT z tytułu nabycia tych towarów/usług, mamy do czynienia z bonem SPV, co oznacza, że w przypadku każdorazowego transferu tego bonu wystąpi transakcja opodatkowana VAT. Często będą to bony związane z jednym konkretnym świadczeniem. Mogą wystąpić przypadki, gdy bon jednego przeznaczenia może zostać wykorzystany na więcej niż jedno świadczenie. Możliwa jest sytuacja, w której bon może zostać wymieniony w określonej sieci handlowej na terenie Polski na określone towary lub usługi, przy czym wiadomo, że są to wyłącznie towary/usługi opodatkowane określoną stawką podatku (np. stawką podstawową). Wówczas taki bon jest bonem SPV, bowiem w momencie emisji można określić sposób jego opodatkowania VAT (tj. miejsce dostawy towarów/świadczenia usług oraz kwotę podatku należnego).

Projektowana ustawa wprowadza również definicję bonu różnego przeznaczenia, za który będzie uznany bon inny niż bon jednego przeznaczenia (dodany **pkt 41 w art. 2 ustawy o VAT**). W przypadku braku spełnienia choćby jednego z warunków charakteryzujących bon SPV, taki bon na towary lub usługi będzie uznany za bon MPV, którego przekazanie nie będzie

rodziło skutków dla VAT. Przy emisji lub sprzedaży bonów MPV nie wiadomo jeszcze, jakie będzie opodatkowanie podatkiem VAT dostawy towarów lub świadczenia usługi, na które bon zostanie wykorzystany. Może tak być, ponieważ miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług nie jest jeszcze znane lub ponieważ nie wiadomo jeszcze, jaka jest wysokość podatku VAT należnego od dostarczonych towarów lub usług. Opodatkowana VAT-em będzie dopiero dostawa towarów lub świadczenie usług w zamian za ten bon. Przykładem takiego bonu może być bon wyemitowany przez międzynarodową sieć hoteli uprawniający do skorzystania z zakwaterowania w pokoju w hotelach znajdujących się w kilku państwach członkowskich, w których sieć prowadzi działalność.

W słowniczku pojęć zawartym w ustawie o VAT dodano również definicję transferu bonu, przez który rozumie się emisję bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji (dodany **pkt 42 w art. 2 ustawy o VAT**). Ze względu na to, że ustawa posługuje się będzie terminem „transfer bonu”, należało go zdefiniować (pomimo, że dyrektywa 2016/1065 odwołując się w swoich regulacjach do transferu bonu, nie definiuje wprost tego pojęcia). Istotne jest tutaj to, że w przypadku bonów SPV, w związku z którymi VAT pobierany jest od każdego transferu, także emisja bonu jednego przeznaczenia będzie musiała zostać uznana za transfer bonu podlegający opodatkowaniu.

Opodatkowanie podatkiem VAT bonów SPV i bonów MPV

W dziale II po rozdziale 2 dodaje się rozdział 2a „Opodatkowanie bonów”, w którym uregulowano zasady dotyczące opodatkowania transferu bonów SPV i MPV (**art. 1 pkt 2 projektu ustawy dot. dodanego art. 8a i 8b ustawy o VAT**).

Opodatkowanie podatkiem VAT bonów jednego przeznaczenia określono w dodanym **art. 8a do ustawy o VAT**.

Zgodnie z projektowanym art. 8a ust. 1 ustawy o VAT transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy (zasada ta będzie stosowana do emisji bonu oraz każdego przekazania tego bonu po jego emisji).

Oznacza to, że emitent bonu jednego przeznaczenia ma obowiązek odprowadzenia podatku VAT od pierwszego wprowadzenia bonu do obrotu, tak jakby towary objęte bonem zostały dostarczone lub usługi objęte bonem zostały wykonane.

To samo dotyczy dystrybutorów, którzy w imieniu własnym i na rachunek własny sprzedają (odsprzedają) bony jednego przeznaczenia. Tacy dystrybutorzy mają obowiązek odprowadzenia podatku VAT od sprzedaży tych bonów, tak jakby otrzymane przez nich wynagrodzenie za te bony było wynagrodzeniem za towary lub usługi objęte bonem.

Transfer bonu SPV będzie co do zasady związany ze sprzedażą bonu.

Podstawa opodatkowania z tytułu sprzedaży bonów jednego przeznaczenia zarówno przez emitenta, jak i przez dystrybutora działającego w imieniu własnym określana jest z zastosowaniem ogólnych zasad zawartych w artykule 29a ustawy o VAT.

Na podstawie dodanego **art. 8a ust. 2 do ustawy o VAT** w sposób jednoznaczny realizuje się zasadę, zgodnie z którą nie uznaje się za niezależną transakcję (w części, w której wynagrodzenie stanowił bon) faktycznego przekazania towarów lub faktycznego świadczenia usług w zamian za bon jednego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia. Dostawa towarów/świadczenie usług w zamian za ten bon nie będą uznawane za niezależną transakcję. Oznacza to, że faktyczne przekazanie

towarów lub faktyczne świadczenie usługi, przy skorzystaniu z bonu jednego przeznaczenia, nie jest uważane za czynność autonomiczną. Wynika to z faktu, że przy zakupie wymienionego bonu konsument zapłacił już za dostawę towarów lub usług z uwzględnieniem podatku VAT. A zatem przy faktycznym skorzystaniu z bonu konsument nie musi płacić podatku VAT ponownie. Dotyczy to oczywiście braku opodatkowania w zakresie, w jakim wynagrodzenie za dostawę towarów/świadczenie usług zostało pokryte bonami.

Możliwa jest sytuacja gdy wynagrodzenie za dostawę towarów/świadczenie usług będzie wyższe niż wartość bonu i pozostałą kwotę konsument zapłaci w formie pieniężnej lub innej na rzecz faktycznego sprzedawcy. W takiej sytuacji kwota nadwyżki, która nie została pokryta bonem będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT. Oznacza to że sprzedawca będzie obowiązany w tej części rozpoznać obowiązek podatkowy i rozliczyć podatek należny z tego tytułu (znajdą tu zastosowanie ogólne regulacje ustawy o VAT) oraz będzie stosowana stawka podatku właściwa dla faktycznie dostarczonego towaru/faktycznie wykonanej usługi.

Dodany **art. 8a ust. 3 do ustawy o VAT** stanowi, że jeżeli transferu bonu jednego przeznaczenia dokonuje podatnik działający w imieniu innego podatnika, uznaje się, że taki transfer stanowi dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy, dokonane przez tego innego podatnika, w imieniu którego działa podatnik.

Przepis ten dotyczy sytuacji, w której dystrybutor sprzedaje bon jednego przeznaczenia w imieniu i na rachunek osoby trzeciej, na przykład emitenta. W takiej sytuacji prawo własności do bonu przechodzi bezpośrednio ze zleceniodawcy dystrybutora, w tym przykładzie z emitenta na kolejnego dystrybutora, działającego we własnym imieniu i na rachunek własny, lub na konsumenta. Oznacza to, że w przypadku gdy dystrybutor będzie działał w imieniu i na rachunek osoby trzeciej (np. emitenta bonu SPV), wówczas dystrybutor taki realizuje jedynie usługę dystrybucji na rzecz emitenta. Od wynagrodzenia za taką usługę dystrybucji dystrybutor musi odprowadzić VAT na zasadach ogólnych. Własność bonu jednego przeznaczenia jest w takich przypadkach przenoszona bezpośrednio z emitenta na kolejnego dystrybutora, działającego w imieniu własnym lub na konsumenta.

W dodanym **art. 8a ust. 4 do ustawy o VAT** uregulowano sytuację, w której faktyczny dostawca towarów lub usługodawca nie wyemitował bonu jednego przeznaczenia. W przypadku, gdy dostawca towarów lub usługodawca nie jest podatnikiem, który – działając we własnym imieniu – wyemitował bon jednego przeznaczenia, uznaje się, że ten dostawca lub usługodawca dokonał odpowiednio dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy, na rzecz podatnika, który wyemitował ten bon.

Opodatkowanie podatkiem VAT bonów różnego przeznaczenia określono w dodanym **art. 8b do ustawy o VAT**.

W przypadku bonów różnego przeznaczenia konieczne jest doprecyzowanie, że VAT powinien zostać pobrany, gdy zostaną dostarczone towary lub wykonane usługi, których dany bon dotyczy. W tym kontekście ewentualny wcześniejszy transfer bonów różnego przeznaczenia nie powinien podlegać VAT.

W związku z tym w projektowanym art. 8b ust. 1 ustawy o VAT wskazano, że faktyczne przekazanie towarów lub faktyczne świadczenie usług dokonane w zamian za bon różnego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Nie podlega natomiast opodatkowaniu podatkiem VAT wcześniejszy transfer tego bonu.

W przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT (tj. faktycznego przekazania towarów lub faktycznego świadczenia usługi), opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można wskazać (zidentyfikować), takie jak usługi dystrybucji lub promocji dotyczące tego bonu (projektowany **art. 8b ust. 2 ustawy o VAT**). Usługi te będą opodatkowane na ogólnych zasadach.

Jak wynika z projektowanych przepisów, faktyczne przekazanie towarów lub faktyczne wyświadczenie usług w zamian za bon różnego przeznaczenia podlega podatkowi VAT. Każde wcześniejsze przekazanie bonu różnego przeznaczenia - na przykład konsumentowi lub dystrybutorowi - nie podlega podatkowi VAT. Pod tym względem przeniesienie bonów różnego przeznaczenia różni się od bonów jednego przeznaczenia. W przypadku bonów jednego przeznaczenia, o czym już była mowa, przekazanie bonów jest (za każdym razem) opodatkowane, a faktyczne przekazanie towarów lub faktyczne wyświadczenie usługi dla konsumenta nie podlega opodatkowaniu.

Należy zauważyć, że projektowany art. 8b ust. 1 ustawy o VAT dotyczy sytuacji, w których własność bonu przechodzi na przykład z emitenta na dystrybutora działającego w imieniu i na rachunek własny lub bezpośrednio na konsumenta. Niniejszy przepis nie dotyczy sytuacji, w której dystrybutor dystrybuje bony różnego przeznaczenia w imieniu i na rzecz emitenta. W takiej sytuacji dystrybutor realizuje opodatkowaną podatkiem VAT usługę dystrybucji na rzecz emitenta. Własność bonu różnego przeznaczenia przechodzi w tej sytuacji bezpośrednio z emitenta na konsumenta (lub na dystrybutora działającego w imieniu i na rachunek własny).

Jak wskazano w projektowanym art. 8b ust. 2 ustawy o VAT, wszelkie usługi pośrednictwa związane z transferem bonu różnego przeznaczenia, oraz inne usługi, które można zidentyfikować takie jak usługi dystrybucji lub promocji podlegają podatkowi VAT. W praktyce będzie trzeba sprawdzać na podstawie ogólnych przepisów w zakresie podatku VAT, czy usługi takie są realizowane (z umowy pomiędzy emitentem a dystrybutorem wynikać może, że dystrybutor świadczy usługi dystrybucji dla emitenta).

Obowiązek podatkowy

Jak wskazano w art. 8a ust. 1 ustawy o VAT, transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego w imieniu własnym uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy. W przypadku gdy podatnik dokonując transferu bonu działa w imieniu innego podatnika, to zgodnie z art. 8a ust. 3 uznaje się, że taki transfer bonu stanowi dostawę towarów lub świadczenie usług, przez podatnika zlecającego transfer. W dodanym **ust. 1a do art. 19a ustawy o VAT** określono moment powstania obowiązku podatkowego w takich przypadkach. Wprowadza się zasadę, że obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów/świadczenia usług, do których dochodzi na skutek transferu bonu jednego przeznaczenia, powstaje z chwilą dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia. Jednocześnie w **ust. 1 art. 19a ustawy o VAT** dodano zastrzeżenie dotyczące nowego ust. 1a w art. 19a ustawy o VAT, mające na celu wyłączenie tego przepisu ze stosowania ogólnych zasad powstania obowiązku podatkowego.

Natomiast w dodanym **ust. 4a do art. 19a ustawy o VAT**, wskazano, w którym momencie ww. dostawę towarów/świadczenie usług należy uznać dla celów VAT za dokonane. W każdym przypadku nastąpi to z chwilą dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia.

Przyjęta definicja bonu jednego przeznaczenia sprawia, że mogą wystąpić przypadki, gdy bon jednego przeznaczenia zostanie wykorzystany na więcej niż jedno świadczenie. Możliwa jest

sytuacja, w której bon może zostać wymieniony w określonej sieci handlowej na terenie Polski na określone towary lub usługi, przy czym wiadomo, że są to wyłącznie towary/usługi opodatkowane określoną stawką podatku (np. stawką podstawową). W przypadku gdyby dotyczyło to towarów/usług, dla których obowiązek podatkowy powstawałby w różnym terminie rodziłoby to problemy z prawidłowym określeniem obowiązku podatkowego w związku z transferem takiego bonu. Dlatego przyjęto zasadę, że obowiązek podatkowy na podstawie proponowanych regulacji będzie powstawał z chwilą transferu bonu SPV.

W związku z tą zmianą dokonano również zmiany w **art. 21 ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT** polegającej na uznaniu, że w przypadku małych podatników rozliczających się kasowo, transakcje z wykorzystaniem bonów jednego przeznaczenia będą wyłączone z metody kasowej.

Zasady fakturowania

Ze względu na wskazane wyżej konsekwencje uzasadniające ujednoczenie momentu powstania obowiązku podatkowego dla transferów bonów jednego przeznaczenia uznanych za dostawę towarów/świadczenie usług zasadne jest również wyłączenie w tych przypadkach szczególnych zasad fakturowania. W związku z tym w **ust. 9 dodanym w art. 106i ustawy o VAT** wprowadza się regulację, zgodnie z którą art. 106i ust. 3, 4 i 8 nie będzie dotyczył wystawiania faktur w zakresie dostawy towarów lub świadczenia usług, o których mowa art. 8a ust. 1 i 3 ustawy o VAT. W związku z tą zmianą dokonano również modyfikacji **art. 106i ust. 1 ustawy o VAT**.

Dodana zmiana spowoduje wyłączenie szczególnych zasad fakturowania przewidzianych np. dla dostawy książek drukowanych w sytuacji gdy dostawa jest realizowana za pośrednictwem bonu jednego przeznaczenia.

Podstawa opodatkowania w przypadku bonów różnego przeznaczenia

W dodanych **ust. 1a i 1b w art. 29a ustawy o VAT**, zawarto regulacje dotyczące określania podstawy opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług w zamian za bony różnego przeznaczenia, w odniesieniu do tego bonu.

Zgodnie z tym przepisem podstawa opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia realizowany w całości, w odniesieniu do tego bonu jest równa wynagrodzeniu zapłaconemu za ten bon pomniejszonemu o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami lub wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami - w przypadku gdy informacje dotyczące tego wynagrodzenia są niedostępne.

W związku z tym przy dostawie towarów lub świadczeniu usług, za które konsument płaci w całości za pomocą bonu różnego przeznaczenia, jako podstawę opodatkowania w odniesieniu do tego bonu należy przyjąć wynagrodzenie płacone za ten bon przez konsumenta, przy czym wynagrodzenie to należy pomniejszyć o kwotę podatku VAT. Realizuje to zasadę wyrażoną w motywie drugim preambuły dyrektywy 2016/1065 - stanowiącą, że pobór podatku VAT musi następować tak, by zachować spójność z zasadami ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług. Jeżeli przedsiębiorca nie posiada informacji o tym, ile konsument zapłacił za dany bon różnego przeznaczenia, wówczas podstawa opodatkowania towarów lub świadczonych w zamian za bon, jest równa wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie (lub w powiązanej z nim dokumentacji), pomniejszonej o kwotę VAT od dostawy towarów lub świadczenia usług.

Zgodnie natomiast z dodanym **ust. 1b w art. 29a ustawy o VAT** podstawa opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług, dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia realizowany w części, w odniesieniu do tego bonu jest równa odpowiedniej części wynagrodzenia zapłaconego za ten bon (pomniejszonej o VAT) lub odpowiedniej części wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie lub powiązanej dokumentacji pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami. Celem tego przepisu jest określenie podstawy opodatkowania w odniesieniu do bonu w sytuacji kiedy bon różnego przeznaczenia jest realizowany częściowo, a w pozostałej części termin ważności bonu pozostaje zachowany, a tym samym posiadacz bonu ma w dalszym ciągu możliwość realizacji niewykorzystanej części bonu. W tej sytuacji w momencie częściowego wykorzystania bonu podstawa opodatkowania obejmuje tylko część wykorzystaną pomniejszoną o wartość podatku.

W sytuacji natomiast, gdy wartość dostarczonych towarów lub świadczonych usług przewyższa wartość realizowanego bonu różnego przeznaczenia i w pozostałej części jest regulowana w inny sposób np. forma pieniężna. Wówczas do kwoty przewyższającej wartość bonu zastosowanie znajdują ogólne zasady opodatkowania wyrażone w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.

Bony niezrealizowane

Jeśli konsument w terminie ważności bonu nie skorzysta z bonu, zwykle bon taki traci swoją ważność. W przypadku bonu jednego przeznaczenia każdy transfer bonu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy, i nie zmienia tego okoliczność, że konsument nie zrealizował bonu SPV.

Szczególnym przypadkiem w tym zakresie jest niewykorzystany bon jednego przeznaczenia, który emitent bonu przyjmuje z powrotem i za który zwraca konsumentowi pieniądze. W takich przypadkach emitent bonu może dokonać odpowiedniej korekty należnego podatku VAT.

Gdy konsument posiada bon różnego przeznaczenia, przy jego zakupie nie jest naliczany VAT. W przypadku niewykorzystania tego bonu nie dochodzi do dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy.

Przepisy dyrektywy 2016/112/WE nie dotyczą sytuacji, w których bon różnego przeznaczenia nie zostaje zrealizowany przez konsumenta końcowego w terminie ważności bonu, a wynagrodzenie otrzymane za taki bon zatrzymuje sprzedawca.

Okoliczność, że kwestia ta nie została uregulowana w dyrektywie 2016/1065, nie oznacza jednak, że poszczególne państwa członkowskie nie mogą wprowadzić własnych regulacji mających na celu ograniczenie strat we wpływach z tytułu podatku VAT.

W związku z tym w dodanym **art. 8c do ustawy o VAT** wprowadza się regulację, że w przypadku gdy bon różnego przeznaczenia nie zostanie w całości lub części zrealizowany w terminie ważności tego bonu i wynagrodzenie z tego tytułu zostanie zatrzymane, uznaje się, że podatnik, który zatrzymał to wynagrodzenie wyświadczył usługę gotowości do realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy na rzecz ostatniego posiadacza bonu (zwaną dalej „usługą gotowości do realizacji bonu”).

Należy wskazać, że usługa gotowości do realizacji bonu obejmuje nie tylko gotowość do faktycznej realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług za bon, ale może polegać na zapewnieniu możliwości (warunków) realizacji tego bonu w okresie jego ważności.

Zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem TSUE, w ramach systemu podatku VAT czynnościami podlegającymi opodatkowaniu są transakcje między stronami, przewidujące zapłatę ceny lub inne wynagrodzenie. Zatem jeżeli czynność polega jedynie na świadczeniu

jednej ze stron, bez bezpośredniego wynagrodzenia, nie ma podstawy opodatkowania, w związku z czym świadczenie takie nie podlega podatkowi VAT (zob. np. pkt 31 wyroku w sprawie C-494/12 Dixons Retail, a także wyroki: w sprawie C-93/10 GFKL Financial Services, pkt 17 oraz w sprawie C-246/08 Komisja przeciwko Finlandii, pkt 43).

Z powyższego wynika, że określone świadczenie nie podlega VAT i tym samym brak jest podstaw do określenia podstawy opodatkowania, jeżeli nie jest dokonywane za bezpośrednim wynagrodzeniem. W pozostałych przypadkach, tj. jeżeli istnieje wynagrodzenie to zawsze istnieją podstawy do opodatkowania takiego wynagrodzenia, pod warunkiem spełnienia wskazywanych przez TSUE kryteriów.

Z orzecnictwa TSUE wynika, że istnieją trzy warunki uznawania określonych czynności za dokonane za wynagrodzeniem:

- istnienie stosunku prawnego pomiędzy świadczącym usługę a usługobiorcą, zgodnie z którym istnieje wzajemne świadczenie, a wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi wartość faktycznie uzyskaną w zamian za usługi świadczone na rzecz odbiorcy (zob. np. wyroki: w sprawie Tolsma, pkt 14; w sprawie C-93/10 GFKL Financial Services, pkt 18);
- istnienie bezpośredniego związku pomiędzy wynagrodzeniem a świadczeniem (zob. np. wyroki w sprawie C-93/10 GFKL Financial Services, pkt 19; w sprawie C 40/09 Astra Zeneca UK, pkt 27);
- możliwość wyrażenia wynagrodzenia w pieniądzu (zob. np. pkt 13 wyroku C-154/80).

Odnosząc się do kwestii istnienia świadczenia wzajemnego do wynagrodzenia zatrzymanego przez podatnika w przypadku gdy bon różnego przeznaczenia nie zostanie w całości lub części zrealizowany, należy wskazać na wyrok TSUE w sprawie C-174/00 Kennemer Golf & Country Club. W wyroku tym TSUE rozpatrywał m.in. kwestię, czy art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować jako oznaczający, że roczne opłaty członkowskie członków stowarzyszenia sportowego mogą stanowić wynagrodzenie za usługi świadczone przez stowarzyszenie, nawet jeśli członkowie, którzy nie korzystają lub korzystają nieregularnie z obiektów stowarzyszenia, muszą mimo to opłacać roczną opłatę członkowską. TSUE stwierdził, że fakt, iż w sprawie przed sądem krajowym ustalono, że roczna opłata członkowska jest stałą kwotą, która nie ma związku z użyciem pola golfowego przez konkretne osoby, nie zmienia kwestii, że istnieje wzajemne świadczenie pomiędzy członkami stowarzyszenia sportowego, o którym mowa w postępowaniu przed sądem krajowym, a samym stowarzyszeniem. Usługi świadczone przez stowarzyszenie polegają na udostępnianiu jego członkom na stałe obiektów sportowych oraz powiązanych korzyści, a nie na konkretnych usługach świadczonych na żądanie członków. Zatem występuje bezpośrednie powiązanie pomiędzy rocznymi opłatami członkowskimi uiszczanymi przez członków stowarzyszenia sportowego, o którym mowa w postępowaniu przed sądem krajowym, oraz usługami, jakie ono świadczy.

Analizując wyrok w sprawie C-174/00 należy zwrócić uwagę, że dotyczył on opodatkowania rocznych opłat członkowskich, niezwiązanych bezpośrednio z wykonywaniem jakichkolwiek świadczeń na rzecz osób wnoszących te opłaty.

W tezie wyroku TSUE wskazał, że art. 2(1) szóstej dyrektywy należy interpretować jako oznaczający, że roczne opłaty członkowskie członków stowarzyszenia sportowego, do którego odnosi się postępowanie przed sądem krajowym, mogą stanowić wynagrodzenie za usługi świadczone przez stowarzyszenie, nawet jeśli członkowie, którzy nie korzystają lub korzystają nieregularnie z obiektów stowarzyszenia, muszą mimo to opłacać roczną opłatę członkowską.

Kwestia opodatkowania gotowości do wykonania świadczenia była również poruszana w wyrokach C-151/13 Le Rayon d'Or oraz C-463/14 Asparuchowo Lejk Investmynt Kympani OOD. W sprawie C-463/14 TSUE wskazał, że w ramach spraw zakończonych, odpowiednio, wyrokami C 174/00 i C 151/13 zbadał już stosowanie podatku VAT, po pierwsze, do rocznej zryczałtowanej składki uiszczanej na rzecz stowarzyszenia sportowego w celu korzystania z infrastruktury sportowej obejmującej pole golfowe, i po drugie, do opłaty ryczałtowej za świadczenia z tytułu opieki zdrowotnej dla osób niesamodzielnych (zob. pkt 37 wyroku C-463/14). W pkt 40 wyroku C 174/00 i w pkt 36 wyroku C 151/13 Trybunał orzekł zasadniczo, że w przypadku gdy rozpatrywane świadczenie usług charakteryzuje się w szczególności ciągłą gotowością usługodawcy do udzielenia w odpowiednim momencie świadczeń wymaganych przez usługobiorcę, to aby uznać, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy wspomnianym świadczeniem oraz otrzymywanym w zamian świadczeniem wzajemnym, nie jest konieczne ustalenie, że zapłata odnosi się do zindywidualizowanego i ściśle określonego świadczenia udzielonego na żądanie usługobiorcy.

TSUE dopuszcza zatem opodatkowanie otrzymanego wynagrodzenia w przypadku, gdy nie doszło do faktycznego (w znaczeniu fizycznego) wykonania świadczenia. W takim przypadku za świadczenie zostało uznane udostępnienie możliwości wykonania konkretnego świadczenia, a nie sam fakt jego wykonania.

Przenosząc tezy powyższego wyroku na grunt projektowanych rozwiązań, należy uznać ze do wynagrodzenia zatrzymanego z tytułu niewykorzystanego bonu MPV można przypisać świadczenie w postaci gotowości do realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług (spełnione są warunki jej uznania jako odpłatnej, a tym samym podlegającej opodatkowaniu).

Należy podkreślić, że koncepcja istnienia odpłatnej usługi w przypadku przyjęcia wynagrodzenia i nie wykonania żadnego faktycznego (fizycznego) świadczenia, jako usługi gotowości do wykonania tego świadczenia, stanowi fikcję prawną. Jak wynika z cyt. powyżej orzecznictwa, TSUE dopuszcza na gruncie przepisów prawa unijnego istnienie takiej fikcji prawnej. Wynika to z bardzo szerokiej definicji pojęcia świadczenia usług, za które uznaje się każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów (art. 24 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE).

W dodanym **ust. 4b w art. 19a ustawy o VAT** wprowadza się zasadę, że usługa gotowości do realizacji bonu zostanie uznana za wykonaną z chwilą upływu terminu ważności bonu różnego przeznaczenia. Obowiązek podatkowy z tytułu jej świadczenia powstanie na zasadach ogólnych wynikających z art. 19a ust. 1 ustawy o VAT (tj. biorąc pod uwagę art. 19a ust. 1 w związku z ust. 4b, obowiązek podatkowy dla usługi gotowości do realizacji bonu powstanie z chwilą upływu terminu ważności bonu). W przypadku tej usługi wyłączono regulacje dotyczące powstania obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania zaliczki (zmiana w **art. 19a ust. 8 ustawy o VAT**).

W dodanym **ust. 1c w art. 29a ustawy o VAT** zaproponowano, że podstawa opodatkowania z tytułu usługi gotowości do realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług, o której mowa w art. 8c ustawy o VAT, jest równa wynagrodzeniu zapłaconemu za bon, pomniejszonemu o kwotę podatku związaną ze świadczoną usługą gotowości do realizacji bonu, lub – gdy informacje dotyczące tego wynagrodzenia są niedostępne – wartości pieniężnej wskazanej na bonie lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę podatku związaną ze świadczoną usługą gotowości.

W przypadku, gdy bon różnego przeznaczenia nie zostanie w części zrealizowany w terminie jego ważności, w podstawie opodatkowania nie będą uwzględniane kwoty wynikające z realizacji części tego bonu w jego terminie ważności, pomniejszone o kwotę podatku (dodany **ust. 1d w art. 29a ustawy o VAT**).

Bilety za transport, bilety wstępu do kin, muzeów i innych miejsc o podobnym charakterze oraz do znaczków pocztowych

Przepisy dyrektywy 2016/1065 nie wywołują zmian w opodatkowaniu podatkiem VAT biletów za transport, biletów wstępu do kin, muzeów, znaczków pocztowych i tym podobnych. Wynika to z motywu piątego preambuły dyrektywy 2016/1065. Oznacza to, że w tym zakresie znajdują zastosowanie zasady obecnie obowiązujące.

Przepisy przejściowe

Przepisy wprowadzane projektowaną ustawą nie znajdują zastosowania do bonów wyemitowanych przed 1 stycznia 2019 r. (**art. 2 projektu ustawy**). Przepisy dotyczące opodatkowania bonów podatkiem VAT nie powinny wpływać na ważność prawodawstwa i interpretacji przyjętych uprzednio (co zostało potwierdzone w pkt 15 preambuły do dyrektywy 2016/1065).

Implementacja dyrektywy 2017/2455

Przyczyny przyjęcia dyrektywy 2017/2455

Przepisy ujęte w art. 1 dyrektywy 2017/2455 są przede wszystkim nakierowane na zmniejszenie kosztów i uciążliwości związanych z rozliczaniem podatku VAT od usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, zwanych dalej zbiorczo „usługami elektronicznymi”, świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami (konsumentów) zlokalizowanych w innych państwach członkowskich niż usługodawca. Konieczność realizacji złożonych obowiązków w obszarze podatku VAT i związane z tym koszty wymieniane są wśród głównych czynników zniechęcających przedsiębiorców, zwłaszcza z segmentu małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP) oraz takich, którzy niedawno rozpoczęli swoją działalność (tzw. podmioty typu start-up), do podejmowania działalności transgranicznej (wewnątrzunijnej) w przedmiocie sprzedaży usług elektronicznych. Sytuacja taka ma negatywny wpływ na rozwój przedsiębiorczości, a w szerszym wymiarze także jednolitego rynku.

Wprawdzie przepisy rozdziału 6a i 7 działu XII ustawy o VAT, zawierające dwie procedury szczególne rozliczania VAT od usług elektronicznych w tzw. małym punkcie kompleksowej obsługi (Mini-One Stop Shop – MOSS), umożliwiają zadeklarowanie i rozliczenie VAT z tytułu świadczenia ww. usług w państwie członkowskim siedziby (identyfikacji) usługodawcy zamiast w państwie usługobiorcy (państwo członkowskie konsumpcji), niemniej korzystanie z tej procedury szczególnej stwarza pewne uciążliwości dla MŚP i podmiotów typu start-up, ponoszących proporcjonalnie wyższe koszty związane z wypełnianiem obowiązków określonych w przepisach o VAT niż podmioty większe bądź posiadające bardziej ugruntowaną pozycję. Z tego też względu dyrektywa 2017/2455 wprowadza próg w kwocie 10 000 euro lub równowartości tej kwoty w walucie krajowej, odnoszący się do wartości usług elektronicznych, do wysokości którego unijni podatnicy będą mogli rozliczać VAT z tytułu wykonywania takich usług według reguł obowiązujących dla transakcji krajowych w państwie członkowskim ich siedziby.

W praktyce podatnik zarejestrowany w MOSS w danym państwie członkowskim identyfikacji składa drogą elektroniczną kwartalną deklarację VAT z wyszczególnieniem usług elektronicznych wykonanych na rzecz osób niebędących podatnikami w innych państwach członkowskich wraz z należną kwotą VAT obliczoną przy zastosowaniu stawki właściwej dla danego państwa członkowskiego konsumpcji. Następnie państwo członkowskie identyfikacji przekazuje tę deklarację wraz z zapłaconą kwotą VAT do odpowiednich państw członkowskich konsumpcji. Podatnicy korzystający z MOSS są jednak obecnie zobligowani do stosowania przepisów w zakresie fakturowania obowiązujących w państwach członkowskich odbiorców ich usług. Konieczność zaznajomienia się z zasadami występującymi w każdym państwie członkowskim, w którym znajduje się konsument stanowi istotne obciążenie, zwłaszcza dla MŚP i podmiotów typu start-up. Dlatego dyrektywą 2017/2455 zastępuje się ten obowiązek, wymogiem wystawiania faktur w oparciu o przepisy państwa członkowskiego siedziby (identyfikacji) usługodawcy.

Ponadto podatnicy niemający siedziby na terytorium UE, ale zarejestrowani dla celów VAT w jednym lub większej liczbie państw członkowskich (np. dlatego, że prowadzą tam okazjonalne transakcje podlegające opodatkowaniu) nie mogą obecnie korzystać z procedury MOSS do rozliczania VAT od usług elektronicznych świadczonych na rzecz unijnych konsumentów. Istnienie tej przesłanki stanowi przykład nadmiernej regulacji, niedostosowanej do potrzeb podmiotów z państw trzecich prowadzących transgraniczną działalność. Uwzględnienie tych potrzeb wymaga zniesienia tej negatywnej przesłanki.

Implementacja dyrektywy 2017/2455 do ustawy o VAT

Zmiana proponowana w **art. 28k ust. 2 ustawy o VAT** przewiduje wprowadzenie progu w kwocie 42 000 zł, odnoszącego się do rocznej wartości netto usług elektronicznych świadczonych konsumentom z innych niż Polska państw UE, do wysokości którego podatnicy z siedzibą w Polsce, po spełnieniu określonych w tym przepisie warunków, będą mogli rozliczać VAT z tytułu wykonywania takich usług według reguł obowiązujących dla transakcji krajowych. Wyłączenie zastosowania art. 28k ust. 1 ustawy o VAT oznacza, że należy odwołać się do zasad ogólnych dotyczących miejsca świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami określonych w art. 28c ust. 1-3 ustawy o VAT, z uwzględnieniem okoliczności i warunków wskazanych w art. 28k ust. 2 ustawy o VAT. W myśl art. 28c ust. 1 ustawy o VAT miejscem świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, co do zasady, jest miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej. Natomiast zgodnie z art. 28c ust. 3 ustawy o VAT w przypadku gdy usługodawca nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym posiada on stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Z kolei projektowany art. 28k ust. 2 ustawy o VAT przewiduje następujące warunki, które muszą zostać spełnione łącznie w celu wyłączenia zastosowania art. 28k ust. 1 ustawy o VAT i opodatkowania usług elektronicznych na terytorium kraju (tj. w Polsce): (i) posiadanie przez usługodawcę siedziby działalności gospodarczej, stałego miejsca zamieszkania lub zwykłego miejsca pobytu tylko na terytorium kraju (a zatem tego warunku nie będą spełniać m.in. podatnicy mający siedzibę działalności gospodarczej /stałe miejsce zamieszkania /zwykłe miejsce pobytu lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium innego państwa członkowskiego niż Polska); (ii) świadczenie usług elektronicznych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu na terytorium innego państwa UE niż Polska; (iii) całkowita wartość świadczenia tych usług elektronicznych, pomniejszona o kwotę podatku VAT, nie przekroczyła

w trakcie bieżącego roku podatkowego ani w poprzednim roku podatkowym kwoty 42 000 zł. A zatem miejscem świadczenia usług elektronicznych przez podatników spełniających powyższe warunki będzie miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, względnie stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu.

Jeżeli w trakcie roku podatkowego wskazany próg zostanie przekroczony, to od chwili tego przekroczenia do określenia miejsca świadczenia usług elektronicznych zastosowanie znajdzie reguła przewidziana w art. 28k ust. 1, co oznacza konieczność rozliczania tych usług w państwie członkowskim, w którym znajduje się ich odbiorca, z możliwością skorzystania z uproszczenia jakim jest MOSS – **art. 28k ust. 3 ustawy o VAT**. Należy podkreślić, że zmiana miejsca świadczenia nastąpi począwszy od usługi, w związku ze świadczeniem której nastąpi przekroczenie kwoty 42 000 zł (z wyłączeniem VAT).

Zmiany projektowane w **art. 28k ust. 4-6 ustawy o VAT** wynikają z fakultatywnego charakteru rozwiązania w zakresie ww. progu. Podatnicy będą mogli dobrowolnie zdecydować się na rozliczanie VAT w państwach członkowskich odbiorców ich usług, składając naczelnikowi urzędu skarbowego stosowne pisemne zawiadomienie do 10. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonali tego wyboru, co jest spójne z terminem na zarejestrowanie się przez nich do systemu MOSS. Decyzja o takim wyborze będzie wiązała podatnika przez okres dwóch kolejnych lat, licząc od dnia wykonania pierwszej usługi w tym trybie. Powrót do rozliczania VAT od tych usług w Polsce (przy spełnieniu kryterium progu) będzie zatem możliwy najwcześniej po dwóch latach, po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego.

Zmiany zaproponowane w **art. 106a pkt 3, art. 106b ust. 4, art. 106e ust. 4 pkt 4 oraz art. 106i ust. 6a ustawy o VAT** są konsekwencją rozwiązania przewidzianego w dyrektywie 2017/2455, zgodnie z którym, w drodze odstępstwa, fakturowanie podlega przepisom mającym zastosowanie w państwie członkowskim, w którym jest zidentyfikowany usługodawca korzystający z jednej z procedur szczególnych służących rozliczaniu podatku VAT od usług elektronicznych (w systemie MOSS).

Zmiana w **art. 106a pkt 3 ustawy o VAT** przewiduje, że podatnicy zarejestrowani w MOSS na procedurę unijną, a także podmioty zagraniczne zarejestrowane w MOSS na procedurę nieunijną, dla których państwem identyfikacji jest Polska, do wystawiania faktur dokumentujących usługi elektroniczne rozliczane dla celów VAT w MOSS będą stosowali przepisy obowiązujące w Polsce.

W przypadku usług elektronicznych świadczonych na rzecz konsumentów z innych niż Polska państw członkowskich przez podatników zidentyfikowanych w MOSS zasadniczo chodzić będzie o możliwość wystawiania faktury na żądanie unijnego konsumenta, dlatego też projektowany **art. 106b ust. 4 ustawy o VAT** przewiduje w takiej sytuacji odpowiednie stosowanie art. 106b ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT. Oznacza to, że na żądanie konsumenta z innego państwa UE niż Polska, podatnik zidentyfikowany w MOSS będzie zobowiązany do wystawienia faktury (zgodnie z polskimi regulacjami) dokumentującej, w szczególności, świadczenie usług nadawczych i elektronicznych (obowiązek ten nie będzie dotyczył usług telekomunikacyjnych, co wynika z wyłączenia przewidzianego w art. 106b ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT). Innymi słowy, podatnik zidentyfikowany w MOSS w Polsce usługi elektroniczne świadczone unijnym konsumentom będzie dokumentował w analogiczny sposób, jak wykonywanie tego rodzaju usług na rzecz polskich usługobiorców.

Projektowany **art. 106e ust. 4 pkt 4 ustawy o VAT** precyzuje, że w przypadku gdy obowiązany do wystawienia faktury jest podmiot zagraniczny (spoza Unii Europejskiej) zarejestrowany do MOSS w Polsce, podmiot ten nie musi wskazywać na fakturze numeru,

za pomocą którego jest zidentyfikowany na potrzeby podatku. Wynika to z faktu, że podmiot taki nie musi dokonywać „ogólnej” rejestracji dla celów VAT w Polsce ani w innym państwie członkowskim, przez co może nie posiadać numeru identyfikacji, o którym mowa w art. 106e ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT.

W **art. 106i ustawy o VAT** proponuje się dodanie **ust. 6a**, który w odniesieniu do faktury wystawianej na żądanie nabywcy usług elektronicznych świadczonych przez usługodawcę zarejestrowanego na jedną z procedur szczególnych MOSS w Polsce przewiduje odpowiednie stosowanie istniejących przepisów w zakresie terminu na wystawienie faktury na żądanie nabywcy.

Dodanie **ust. 11a w art. 109 ustawy o VAT** ma na celu uchwycenie momentu przekroczenia przez podatnika progu sprzedaży usług elektronicznych na rzecz konsumentów unijnych (niepodatników) w wysokości 42 000 zł, warunkującego zmianę miejsca świadczenia tych usług, zgodnie z art. 28k ust. 3. Innymi słowy chodzi o możliwość wyodrębnienia usługi, w związku ze świadczeniem której doszło do przekroczenia ww. progu. Proponuje się zatem wprowadzenie obowiązku prowadzenia odrębnej ewidencji, na podstawie której można określić wartość świadczonych przez podatnika usług elektronicznych.

Zmiany w **art. 131b ust. 1 i 132 ust. 1 ustawy o VAT** mają charakter wyłącznie dostosowujący do zmiany art. 28k, w którym rozbito na ustępy przypadki związane z określaniem miejsca świadczenia usług elektronicznych.

Z kolei rozwiązanie zaproponowane w **art. 131 pkt 2** i związana z tym zmiana dostosowująca w **art. 132 ust. 4 ustawy o VAT** polega na dopuszczeniu do procedury szczególnej rozliczania VAT przewidzianej dla podmiotów zagranicznych takich podmiotów, które pomimo braku siedziby gospodarczej, czy też stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, nie mogły skorzystać z uproszczenia jakim jest MOSS, z uwagi na zarejestrowanie się do celów VAT w którymś z państw członkowskich (np. z racji okazjonalnego dokonania transakcji podlegających VAT). Przeszkoda ta zostanie zatem usunięta.

Przepis przejściowy art. 3 umożliwia podatnikom zarejestrowanym do rozliczania VAT od usług elektronicznych w procedurze szczególnej, o której mowa w dziale XII w rozdziale 6a ustawy o VAT (MOSS unijny), do pozostania w niej i rozliczania podatku, pomimo spełniania warunków do określania miejsca świadczenia usług elektronicznych w kraju a nie w państwach członkowskich. Nie będzie to zatem rodziło po stronie podatnika obowiązku składania specjalnego oświadczenia o takim wyborze, zgodnie z projektowanym art. 28k ust. 4. Należy mieć przy tym na względzie, że do takich podatników będą miały również zastosowanie regulacje przewidziane w projektowanym art. 28k ust. 5 i 6 ustawy o VAT, co oznacza pozostawanie w reżimie rozliczania podatku VAT w miejscu, gdzie znajduje się konsument usług przez co najmniej dwa lata.

Z kolei podatnicy, którzy z uwagi na spełnienie warunków z projektowanego art. 28k ust. 2, w tym nieprzekroczenia w 2018 r. progu sprzedaży usług elektronicznych w wysokości 10 tys. euro, chcieliby określać miejsce ich świadczenia w Polsce z początkiem 2019 r., zobligowani byłiby do wyrejestrowania się z MOSS. Termin na taką decyzję proponuje się określić do 10 lutego 2019 r.

Termin implementacji dyrektywy 2016/1065 i 2017/2455 i obowiązki sprawozdawcze

Państwa członkowskie są zobowiązane przyjąć i opublikować, najpóźniej do dnia 31 grudnia 2018 r. przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania dyrektywy

2016/1065 i art. 1 dyrektywy 2017/2455. Państwa członkowskie mają obowiązek niezwłocznego przekazania Komisji tekstu tych przepisów. Państwa członkowskie stosują te przepisy od dnia 1 stycznia 2019 r.

Dodatkowo należy odnotować, że art. 2 i 3 dyrektywy 2017/2455, zawierające zmiany, których implementacja związana jest m.in. z dostosowaniem systemów informatycznych, zostanie transponowany do polskiego porządku prawnego w kolejnym etapie prac legislacyjnych. Dyrektywa określa termin tej implementacji do dnia 31 grudnia 2020 r.

Termin wejścia w życie ustawy

Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. (**art. 4 projektu ustawy**), co jest spójne z datą określoną w dyrektywach 2016/1065 i 2017/2455 wyznaczającą państwom członkowskim termin, od którego zastosowanie mają zmienione uregulowania unijne.

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r., poz. 1006, z późn. zm.), projekt ustawy zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji z chwilą przekazania projektu do uzgodnień z członkami Rady Ministrów.

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

Projekt ustawy jest zgodny z prawem Unii Europejskiej.