



Warszawa, dnia 1 marca 2021 r.

**Pan Jan Sarnowski**  
Podsekretarz Stanu

**Ministerstwo Finansów**  
Ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa

ASB Tax Sp. z o. o.  
ul. Złota 59, 00-120 Warszawa, Poland  
phone / +48 22 222 33 55  
email / warsaw@asbgroup.eu

[www.asbgroup.eu](http://www.asbgroup.eu)

Szanowny Panie Ministrze,

W związku z ogłoszonymi prekonsultacjami podatkowymi w sprawie zmian podatkowych **w zakresie wprowadzenia pakietu rozwiązań „SLIM VAT 2”** (dalej jako „SLIM VAT 2”), poniżej przedstawiamy listę naszych spostrzeżeń.

Mamy nadzieję, że okażą się one pomocne w trakcie dalszych prac nad dokumentem.

\*\*\*

Uwagi do proponowanych zmian podatkowych w zakresie pakietu rozwiązań „Slim VAT 2”.

1. Art. 22 ust. 2e i ust. 3 - wyrazne określenie, w ramach transakcji łańcuchowej, której dostawie należy przypisać wysyłkę lub transport gdy podmiotem organizującym transport jest pierwszy w kolejności dostawca

Dotyczy punktu: Art. 22 ust. 2e i ust. 3 (strony 4-6)

Proponowana zmiana ma na celu wprowadzenie zasady, zgodnie z którą w sytuacji, gdy w eksport towarów lub wewnątrzspółnotowa dostawa towarów jest organizowana przez pierwszy podmiot w łańcuchu – w każdej sytuacji wysyłka lub transport towarów będzie przypisana jego dostawie. Projektowany przepis art. 22 ust. 2e ustawy VAT wskazuje, że: *„W przypadku towarów, o których mowa w ust. 2, które są wysyłane lub transportowane z terytorium kraju na terytorium państwa trzeciego albo z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa*

**NIP 5252531001 / KRS 0000423733**

Spółka zarejestrowana w Sądzie Rejonowym dla m. st. Warszawy w Warszawie, XII Wydział Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego, kapitał zakładowy: 5000 PLN. The company is registered in the National Court Register by the District Court of Warsaw, XII Economic Division of the National Court Register, share capital: 5000 PLN.

członkowskiego **przez pierwszego dostawcę**, przyjmuje się, że wysyłka lub transport są przyporządkowane jego dostawie.”.

#### Uwagi:

W naszej ocenie, przepis ten może być sprzeczny z intencjami związanymi z wejściem w życie Dyrektywy Rady (UE) 2020/1756 z dnia 20 listopada 2020 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w zakresie identyfikacji podatników w Irlandii Północnej (Dz. Urz. UE L 396 z 25.11.2020, str. 1)<sup>1</sup>, zwłaszcza w kontekście Not wyjaśniających w sprawie zmian w zakresie unijnego podatku VAT w odniesieniu do procedur magazynu typu call-off stock, transakcji łańcuchowych i zwolnień wewnątrzspółnotowych dostaw towarów z grudnia 2019 r.

Na stronie 60. polskiej wersji językowej Not wskazano, że „Podmiot pośredniczący może transportować towary samodzielnie lub za pośrednictwem innej osoby działającej na jego rzecz. Strona transportująca towary na rzecz podmiotu pośredniczącego nie musi być konieczne osobą trzecią spoza łańcucha czy też przedsiębiorstwem specjalizującym się w transporcie towarów. Może to być którykolwiek z pozostałych dostawców uczestniczących w transakcji łańcuchowej lub nawet ostatni klient. Na przykład, jeden z dostawców pośredniczących w łańcuchu **może poprosić pierwszego dostawcę o przetransportowanie towarów do ostatniego klienta**. W tej sytuacji ważnym elementem będzie stwierdzenie, który z podatników w ramach łańcucha spełnia warunki określone w sekcji 3.6.5.”.

Jednocześnie w sekcji 3.6.5 Not wyjaśniono, że istotą uznania za podmiot pośredniczący, tj. podmiot, który „wysyła lub transportuje towar samodzielnie albo za pośrednictwem osoby trzeciej działającej na jego rzecz” jest:

- 1) Ponoszenie ryzyka utraty lub zniszczenia towarów w trakcie transportu, zaś gdyby to kryterium było niejasne należy wziąć pod uwagę
- 2) kryterium podatnika w łańcuchu, który samodzielnie transportuje towary lub dokonuje niezbędnych uzgodnień z osobą trzecią w zakresie transportu towarów i zawiera z tą osobą trzecią umowę. Chyba że w takich przypadkach podatek ten jest w stanie wykazać w sposób zadowalający dla organów podatkowych, że w rzeczywistości transport został dokonany lub umowa została zawarta na rzecz innego podatnika w łańcuchu, który w rzeczywistości ponosił ryzyko przypadkowej utraty towarów podczas transportu.

---

<sup>1</sup> Dalej: „Quick Fixes 2020”

Noty, rzecz jasna, nie mają charakteru wiążącego. W naszej jednak ocenie należy je brać pod uwagę w procesie tworzenia i wykładni prawa - w celu zapewnienia jednolitego podejścia do regulacji VAT na terytorium Unii.

Dokonując wykładni w tym kontekście należy zauważyć, że **przepis w zaproponowanym brzmieniu nie uwzględnia sytuacji, w której pierwszy podmiot w łańcuchu co prawda wysyła lub transportuje towary, ale wykonuje to na rzecz innego podmiotu w łańcuchu, który ponosi ryzyko utraty towarów.** Nakazuje on bowiem przyporządkować transakcję ruchomą do pierwszej dostawy w łańcuchu, niezależnie od tego kto faktycznie ponosić będzie ryzyko utraty towaru.

W naszej ocenie - bardziej odpowiadające istocie regulacji unijnej byłoby następujące brzmienie art. 22 ust. 2e:

*„W przypadku towarów, o których mowa w ust. 2, które są wysyłane lub transportowane z terytorium kraju na terytorium państwa trzeciego albo z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego przez pierwszego dostawcę, przyjmuje się, że wysyłka lub transport są przyporządkowane jego dostawie – chyba, że pierwszy dostawca dokonuje wysyłki lub transportu towarów na rzecz innego podmiotu uczestniczącego w transakcji.”*

W naszej ocenie takie brzmienie przepisu bardziej odpowiada intencji unijnego prawodawcy, jak również umożliwia zachowanie zgodności z treścią Not.

## 2. Art. 29a ust. 13a, art. 30a ust. 1a i art. 86 ust. 19c - faktury korygujące „in minus” w przypadku transakcji importu usług oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT)

Dotyczy punktu: Art. 29a ust. 13a, art. 30a ust. 1a i art. 86 ust. 19c (strony 6-8)

Pakiet SLIM VAT 2 proponuje uregulowanie zasad rozliczania faktur korygujących obniżających podstawę opodatkowania w przypadku importu usług oraz WNT. Aktualnie podatnicy bazują na praktyce organów podatkowych i orzecznictwie sądów administracyjnych.

Planowane rozwiązanie na celu uporządkować praktykę. W ustawie o VAT mają znaleźć się przepis wiążący moment ujęcia korekty z momentem powstania jej przyczyny:

- korekta spowodowana jest przyczynami powstałymi już na etapie zawarcia danej transakcji (np. błędnie określona cena, ilość) to powinna ona zostać rozliczona w deklaracji podatkowej za okres, w którym rozliczona została pierwotna transakcja;
- korekta jest spowodowana przyczynami zaistniałymi po dokonaniu transakcji (przykładowo zaistniały nowe okoliczności transakcji takie jak udzielenie dodatkowego rabatu czy skonta itp.), korekta powinna być dokonana „na bieżąco”, w deklaracji podatkowej za miesiąc, w którym zaistniała przyczyna obniżenia podstawy opodatkowania;

W przypadku transakcji importu usług i WNT, korekta po stronie VAT należnego wiąże się z obowiązkiem dokonania analogicznej korekty po stronie VAT naliczonego w tym samym okresie. A zatem dodano art. 86 ustępu 19c, zgodnie z którym w przypadkach obniżenia podstawy opodatkowania, o których mowa w art. 29a ust. 13a i art. 30a ust. 1a, nabywca towaru lub usługi jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego, w rozliczeniu za okres, w którym dokonał korekty podstawy opodatkowania. Celem art. 86 ust. 19c jest ujednoczenie okresu wykazywania korekt podstawy opodatkowania *in minus* w rozliczeniach VAT zarówno po stronie podatku VAT należnego jak i naliczonego. Tym samym, podatnik dokonując obniżenia podstawy opodatkowania VAT i w rezultacie podatku należnego, w tym samym okresie rozliczeniowym zobowiązany jest jednocześnie do zmniejszenia kwoty podatku VAT naliczonego.

#### Uwagi:

- Z naszej praktyki wynika, że uproszczenie rozliczeń w zakresie transakcji rozliczanych na zasadzie odwrotnego obciążenia tzw. *reverse charge mechanism* powinno dążyć do rozliczania takich transakcji w dacie wystawienia korekty dokumentu/faktury przez dostawcę.
- Warto zauważyć, że w przypadku korekty dokumentów/faktur *in minus* wystawianych przez podmioty zagraniczne dla transakcji rozliczanych w Polsce na zasadach odwrotnego obciążenia, takich jak import usług czy WNT, przepisów art. 86 ust. 10b pkt 2 i 3 ustawy o VAT nie stosuje się (tj. terminu 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów lub usług powstał obowiązek podatkowy). W związku z powyższym, uproszczenie dające możliwość rozliczenia takich korekt w dacie ich wystawienia nie powodowałoby, w naszej ocenie, ryzyka uszczerplenia dla budżetu Państwa w żaden sposób.
- Podobna konkluzja nasuwa się w stosunku do korekt dokumentów/faktur *in plus* w zakresie transakcji rozliczanych na zasadzie odwrotnego obciążenia. Przepisy

te (przede wszystkim art. 30a ust. 1 w związku z art. 29a ust. 17 ustawy o VAT) wprowadzono pakietem tzw. SLIM VAT 1 i obowiązują od 1 stycznia 2021 r. W tym zakresie, w naszej ocenie, również zasadne byłoby uproszczenie przepisów poprzez wprowadzenie regulacji umożliwiającej ujmowanie korekt w dacie ich wystawienia.

- Na marginesie pragniemy wskazać, że nowy ust. 19c w art. 86 ustawy o VAT został już przewidziany w przygotowanej do wejścia w życie w październiku 2021 r. nowelizacji dotyczącej faktur ustrukturyzowanych. W toku prac nad SLIM VAT 2 należałoby wprowadzić zmiany w numeracji nowych przepisów dla dwóch projektów.

### **3. Art. 33a ust. 6a i 7 ustawy o VAT – nowelizacja przepisów w zakresie importu towarów w procedurze uproszczonej z art. 33a ustawy o VAT**

Dotyczy punktu: Art. 33a ust. 6a i 7 (strony 8-10)

Proponowana zmiana ma na celu umożliwienie podatnikowi rozliczającemu podatek z tytułu importu towarów bezpośrednio w deklaracji podatkowej dokonania korekty deklaracji w sytuacji, gdyby podatnik w pierwotnej deklaracji nie rozliczył w prawidłowej wysokości tego podatku. Podatnik będzie mógł złożyć stosowną korektę deklaracji w terminie 4 miesięcy po miesiącu, w którym miał rozliczyć podatek z tytułu importu towarów.

*W art. 33a po ust.6 dodaje się ust. 6a w brzmieniu: „6a. W przypadku gdy podatnik nie rozliczył w prawidłowej wysokości podatku na zasadach określonych w ust. 1 w deklaracji podatkowej złożonej za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów, może dokonać korekty tej deklaracji w terminie 4 miesięcy licząc od miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu tych towarów”.*

#### **Uwagi:**

- Z naszej praktyki wynika, że okres ten powinien zostać wydłużony do 6 miesięcy. Umożliwiłoby to dokonywanie ewentualnych korekt dwa razy do roku, co niewątpliwie zoptymalizowałoby proces rozliczania podatku VAT, zwłaszcza dla podmiotów świadczących usługi w tym zakresie.
- W art. 33a w ust. 7 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie: „Podatnik, który wybrał rozliczenie podatku należnego z tytułu importu towarów na zasadach określonych w

*ust. 1, i nie rozliczył tego podatku w całości lub w części na tych zasadach w terminie, o którym mowa w ust. 6a, traci prawo do rozliczania w deklaracji podatkowej podatku należnego z tytułu importu towarów wykazanego w zgłoszeniu celnym, w odniesieniu do którego nie rozliczył w całości podatku w deklaracji podatkowej."*

- W naszej ocenie, w dobie pandemii, należy wziąć pod rozwagę stworzenie przepisu, który w swojej konstrukcji byłby analogiczny do obecnych rozwiązań w zakresie WNT oraz importu usług. Przepis taki niewątpliwie pozwoliłby na poprawę płynności finansowej podatników VAT. Tym samym po przekroczeniu ustawowego terminu z art. 33a ust 6a ustawy o VAT podatnik, zamiast fizycznych rozliczeń podatku VAT z organami celnymi, mógłby wykazać podatek należny wstecznie – w dacie powstania obowiązku podatkowego z tytułu importu towarów, a podatek naliczony na bieżąco. Takie rozwiązanie pozwoliłoby na odciążenie podatników z kosztów ekonomicznych podatku VAT – w miejsce obciążenia ich odsetkami od zaległości podatkowych.

#### **4. Art. 86 ust. 10b – uproszczeniem zasad odliczania podatku naliczonego z tytułu importu usług**

Dotyczy punktu: Art. 86 ust. 10b (strony 14-16)

Zmianę postrzegamy jako pozytywną. Niemniej, w naszej ocenie, obowiązujący od dnia 1 stycznia 2017 r. sposób rozliczania podatku naliczonego w przypadku nie tylko importu usług, WNT za wynagrodzeniem, ale też innych transakcji rozliczanych na zasadzie odwróconego obciążenia, uważamy za nadmiernie skomplikowany w praktyce – wymusza dokonywanie przez podatników częstych korekt, niejednokrotnie z powodów niezawinionych przez podatnika.

Jednocześnie zwracamy uwagę, że przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej w dniu 18 marca 2021 r. zostanie rozstrzygnięte pytanie prejudycjalne w sprawie C-895/19, zadane przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w dniu 4 listopada 2019 r., sygn. ISA/GI 495/19, Dantrade B.V. w Amsterdamie. Wyrok ten może spowodować konieczność systemowej nowelizacji nie tylko sposobu rozliczania importu usług, ale również WNT oraz transakcji rozliczanych na zasadzie odwróconego obciążenia.

#### **5. Art. 86 ust. 13 – uproszczenie w rozliczaniu podatku naliczonego**

Dotyczy punktu: Art. 86 ust. 13 oraz przepis przejściowy (strony 16-18)

W naszej ocenie jest to zmiana w dobrym kierunku. Warto jednak rozważyć rozwiązania idące dalej.

**Uwagi:**

- W naszej ocenie warto rozważyć wprowadzenie rozwiązania, zgodnie z którym podatnik miałby możliwość rozliczenia nie ujętej wcześniej faktury dokumentującej zakup w bieżących okresach rozliczeniowych.
- Takie rozwiązanie mogłoby zostać obwarowane limitem kwotowym, powyżej którego nadal istniałby obowiązek wykazania nie rozliczonej wcześniej faktury w przeszłych okresach rozliczeniowych. Działanie miałoby wpływ na zmniejszenie ilości korekt.
- W naszej ocenie takie rozwiązanie nie spowoduje negatywnych zmian we wpływach budżetowych, ponieważ niezwykle szczegółowe raportowanie wynikające ze struktury JPK\_V7 i tak pozwala organom podatkowym na bieżącą kontrolę i weryfikację rozliczeń przez podatników.

**6. Art. 89a ust. 2a – nowo projektowany przepis w zakresie możliwości zastosowania tzw. ulgi na złe długi wobec dłużników będących osobami fizycznymi (konsumentami)**

Dotyczy punktu: Art. 89a i 89b (strony 21-24)

Ministerstwo Finansów po art. 89a ust. 2 ustawy o VAT dodaje się ust. 2a w brzmieniu: „2a. Korekta, o której mowa w ust. 1, w przypadku dostawy towaru lub świadczenie usług dokonanych na rzecz podmiotu innego niż podatnik, o którym mowa w art. 15 ust. 1, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, może zostać dokonana, jeżeli:

- 1) wierzytelność została potwierdzona prawomocnym orzeczeniem sądu i skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego, lub
- 2) wierzytelność została wpisana do rejestru długów prowadzonego na poziomie krajowym, lub

3) wobec dłużnika ogłoszono upadłość konsumencką na podstawie odrębnych przepisów."

**Uwagi:**

- W naszej ocenie warto rozważyć zmianę proponowanego katalogu zamkniętego możliwości skorzystania z ulgi na katalog otwarty poprzez dodanie zwrotu "w tym w szczególności:"?
- Życie gospodarcze niejednokrotnie udowodniało, iż zostają wypracowane przez podatników różnego rodzaju mechanizmy/dowody które mogą stanowić podstawę do skorzystania z ww. ulgi, niekoniecznie tylko na bazie wskazanych w proponowanych przepisach. W naszej ocenie utworzenie katalogu otwartego pozwoli na bardziej pełne skorzystanie z tego przepisu przez podatników.

**7. Art. 106j ust. 3 – usunięcie wymogu wskazania przyczyny korekty**

Dotyczy punktu: Art. 106j (strony 24-26)

Ministerstwo Finansów art. 106j proponuje usunięcie, jako elementu obligatoryjnego faktury korygującej, przyczyny korekty.

**Uwagi:**

- W naszej ocenie usunięcie obowiązku umieszczenia przyczyny korekty, jakkolwiek może być uproszczeniem na etapie wystawiania faktur korygujących, w praktyce może się okazać zmianą, która zadziała na niekorzyść podatnika.
- Praktyka pokazuje, że w warunkach: zmieniającej się kadry księgowej zarówno podatników, jak i podmiotów wykonujących usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, wymiany sprzętu komputerowego, archiwizowania lub usuwania danych ze skrzynek poczty elektronicznej po kilku latach - wiedza o przyczynie dokonania korekty zanika.
- Brak informacji o przyczynie korekty po kilku latach może spowodować, że ani podatnik, ani organ podatkowy nie będzie w stanie dociec, jaka była przyczyna tego obniżenia. Po stronie podatnika będącego wystawcą faktury taka sytuacja może rodzić istotne ryzyko podatkowe - brak bowiem wskazania przyczyny



