



Frontiers in tax

Edycja polska

Grudzień 2019

W tym numerze:

- Wiążące informacje stawkowe
- Dokumentacja uprawniająca do stawki 0% VAT przy dostawach wewnątrzwspólnotowych
- Numer VAT UE nabywcy jako wymóg do stawki 0% VAT dla dostaw wewnątrzwspólnotowych
- Nowe przepisy dotyczące wewnątrzwspólnotowych transakcji łańcuchowych
- Procedura magazynu call-off stock
- Mechanizm Podzielonej Płatności – kontrowersyjne narzędzie do walki z wyłudzeniami VAT
- Zmiany w strukturach JPK VAT oraz FA 2019-2020

KPMG.pl



W tym numerze

Wstęp

5

Wiążące informacje stawkowe

6

Dokumentacja uprawniająca do stawki 0% VAT przy dostawach wewnątrzwspólnotowych

11

Numer VAT UE nabywcy jako wymóg do stawki 0% VAT dla dostaw wewnątrzwspólnotowych

14

Nowe przepisy dotyczące wewnątrzwspólnotowych transakcji łańcuchowych

19

Procedura magazynu call-off stock

24

Mechanizm Podzielonej Płatności – kontrowersyjne narzędzie do walki z wyłudzeniami VAT

29

Zmiany w strukturach JPK VAT oraz FA 2019-2020

32

Publikacje KPMG

36

Kontakt

37



Wstęp



Tomasz Beldyga

Partner w dziale doradztwa
podatkowego w zespole ds. VAT
w KPMG w Polsce

Końcówka roku 2019 i początek 2020 to dla podatników VAT gorący okres. Od dawna już nie mieliśmy do czynienia z tak dużą liczbą zmian w przepisach dotyczących tego podatku. Przystosowanie rozliczeń podatników do nowych przepisów jest trudne, tym bardziej, że nie są one wprowadzane jednym aktem prawnym, ale należy je wyszukiwać w prawdziwym gąszczu nowych regulacji. Co istotne, wiele z tych zmian wymusza modyfikację rozwiązań w systemach finansowo-księgowych stosowanych przez podatników. Wymaga to odpowiednio wczesnego podjęcia prac wdrożeniowych, tak aby naliczanie i raportowanie VAT według nowych zasad mogło przebiegać bez zakłóceń.

W niniejszym numerze *Frontiers in Tax* zebraliśmy i omówiliśmy najistotniejsze zmiany w zakresie VAT, aby przekazać Państwu „w pigułce” maksimum wiedzy o nowych regulacjach VAT w możliwie przystępny sposób.

Najszybciej, bo już od 1 stycznia 2020 r. zaczną obowiązywać zmiany wynikające z przepisów unijnych w zakresie m.in. dokumentowania transakcji wewnątrzwspólnotowych dla potrzeb zastosowania stawki 0% VAT.

Od 1 kwietnia 2020 r. wprowadzona zostanie nowa matryca stawek VAT, która spowoduje podwyższenie lub obniżenie, stawek VAT na niektóre towary i usługi. W związku z tą zmianą, już od 1 listopada br. istnieje możliwość wystąpienia do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, z wnioskiem o wydanie wiążącej informacji stawkowej potwierdzającej prawidłowość stosowanych stawek VAT.

Również od 1 kwietnia 2020 r., początkowo tylko dla dużych przedsiębiorców obowiązywać zaczną nowe schematy JPK_V7M – dla podatników rozliczających się miesięcznie oraz JPK_V7K – dla podatników rozliczających się kwartalnie.

Zachęcam do zapoznania się ze szczegółami dotyczącymi nowych regulacji.

Życzę przyjemnej lektury!

Wiążące informacje stawkowe

Od 1 listopada 2019 roku, istnieje możliwość wystąpienia do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, z wnioskiem o wydanie wiążącej informacji stawkowej („WIS”).



WIS to decyzja organu, klasyfikująca towar lub usługę zgodnie z Nomenklaturą scaloną (CN), Polską Klasyfikacją Obiektów Budowlanych (PKOB) czy Polską Klasyfikacją Wyrobów i Usług (PKWiU). Ma ona stanowić ochronę w zakresie prawidłowości dokonanych klasyfikacji towarów i usług, a co za tym idzie, również w zakresie prawidłowości stosowanych stawek VAT. Zawierać ona bowiem będzie:

1. Opis towaru albo usługi;
2. Klasyfikację towaru według działu, pozycji, podpozycji lub kodu CN albo według sekcji, działu, grupy lub klasy PKOB albo usługi według działu, grupy, klasy, kategorii, podkategorii lub pozycji PKWiU;
3. Stawkę podatku właściwą dla towaru lub usługi.

Co istotne, WIS może także zawierać klasyfikację towaru lub usługi na potrzeby przepisów innych niż te dotyczące określenia stawki VAT, jak chociażby dla potrzeb stosowania mechanizmu podzielonej płatności.

Przedmiotem wniosku o WIS mogą być również tzw. świadczenia złożone. Zgodnie z utrwalonym już orzecznictwem są to świadczenia, w których dwie lub więcej czynności wykonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno niepodzielne zdarzenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Ustalenie w takim przypadku jednego właściwego kodu PKWiU, a co za tym idzie, właściwej stawki VAT, sprawiało podatnikom sporo trudności. Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach odmawiały dokonania klasyfikacji, odsyłając wnioskodawców do Urzędu Statystycznego. Ten z kolei, wprawdzie dokonywał klasyfikacji, jednak zgodnej z zasadami statystyki publicznej, a nie specyficznymi regulacjami w zakresie VAT. Nowe przepisy, które obligują Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej do wydawania WIS (a więc zarówno przypisania właściwego kodu PKWiU lub CN, oraz właściwej stawki

VAT) także w zakresie świadczeń złożonych, można więc uznać za krok w dobrym kierunku. Do wniosku o WIS będzie można dołączyć dodatkowe dokumenty odnoszące się do towaru czy usługi, takie jak np. fotografie, instrukcje, atesty itp., ułatwiające organowi dokonanie właściwej klasyfikacji.

Pomimo, iż z wnioskiem można wystąpić już od 1 listopada br., to, co do zasady (z niewielkimi tylko wyjątkami dla np. określonych książek i e-booków, czasopism, gazet czy dzienników), WIS wiąże organy podatkowe dopiero od 1 kwietnia 2020 roku. WIS mają być bowiem wydawane w związku z wprowadzeniem właśnie od 1 kwietnia 2020 roku, tzw. nowej matrycy stawek VAT.

Nowa matryca stawek VAT

Od 1 kwietnia 2020 roku zacznie obowiązywać nowa matryca stawek VAT. Zmianie ulegną w związku z tym zasady klasyfikowania towarów i usług dla celów opodatkowania VAT. Obecnie stosowana Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług (PKWiU) z 2008 roku, zostanie zamieniona - w zakresie usług - na PKWiU z 2015 roku, natomiast w zakresie towarów - na Nomenklaturę Scaloną (CN). Zmianie, zarówno podwyższeniu jak i obniżeniu, ulegną także stawki VAT na niektóre towary i usługi.

I tak dla przykładu, obniżeniu ulegną stawki VAT na żywność homogenizowaną i dietetyczną, owoce tropikalne i cytrusowe, niektóre przyprawy przetworzone (np. pieprz, gałka muszkatołowa, tymianek), czy też pieczywo oraz ciastka, niezależnie od ich rodzaju.

Podwyższeniu natomiast ulegną stawki m.in. na owoce morza, lód - używany do celów spożywczych i innych celów chłodniczych, przyprawy nieprzetworzone takie jak kmin, szafran, kurkuma, gałka muszkatołowa.

Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej nową matrycę, celem zmian ma być





— ” —

Od 1 kwietnia 2020 roku zacznie obowiązywać nowa matryca stawek VAT. Zmianie ulegną w związku z tym zasady klasyfikowania towarów i usług dla celów opodatkowania VAT.

— ” —

przede wszystkim uproszczenie systemu. „Wieloletnia praktyka stosowania PKWiU pokazała, że oparty na niej istniejący w Polsce system stawek podatku VAT w istocie jest rozbudowany i skomplikowany, co powoduje znaczne utrudnienia w prowadzeniu działalności gospodarczej. (...) Obecny system jest systemem nieefektywnym i krytykowanym za skomplikowanie oraz brak ochrony dla podatników w zakresie stosowania przez nich przepisów VAT opartych na PKWiU (z uwagi na brak wiążącej mocy opinii klasyfikacyjnych wydawanych przez Główny Urząd Statystyczny)”.

Proponowane zmiany mają więc przyczynić się do uproszczenia systemu stawek VAT i zapewnienia jego prostoty i przejrzystości, a w konsekwencji do poprawy warunków prowadzenia działalności gospodarczej.



Agnieszka Laskowska
dyrektor w dziale doradztwa
podatkowego, w zespole ds. VAT
w KPMG w Polsce





Dokumentacja uprawniająca do stawki 0% VAT przy dostawach wewnątrzwspólnotowych

Od 1 stycznia 2020 r. zaczną obowiązywać zmiany wynikające z przepisów unijnych w zakresie transakcji międzynarodowych. Celem zmian będzie przede wszystkim ułatwienie rozliczeń dla podatników. Wprowadzane zmiany dotyczą m.in. dokumentowania transakcji wewnątrzwspólnotowych dla potrzeb zastosowania stawki 0%.

Temat dokumentacji do transakcji wewnątrzwspólnotowych od zawsze wywoływał problemy praktyczne. Jednym z ustawowych wymogów do zastosowania stawki 0% VAT do dostaw wewnątrzwspólnotowych jest m.in. posiadanie dowodów, że towary zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium innego państwa członkowskiego. Przepisy ustawy o VAT, a konkretnie art. 42 ust. 3 ustawy precyzują, iż dowodami takimi są: dokumenty przewozowe, z których jednoznacznie wynika, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego oraz specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku. Ustawa o VAT zawiera również katalog dokumentów uzupełniających, którymi można się posłużyć gdy dokumenty przewozowe i specyfikacja nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia towarów do nabywcy w innym państwie członkowskim (art. 42 ust. 11).

W przeszłości, na tej podstawie organy podatkowe twierdziły, że dokument przewozowy CMR (w szczególności podpisany przez odbiorcę w pozycji 24) jest niezbędnym dokumentem do zastosowania stawki 0% VAT, a jego brak, nawet w sytuacji zgromadzenia dokumentacji alternatywnej, dowodzącej wywozu towaru poza terytorium Polski, nie daje prawa do zastosowania stawki 0% VAT. Z pomocą wówczas przyszła uchwała NSA z dnia 11 października 2010 roku (I FPS 1/10), zgodnie z którą dla zastosowania stawki 0% przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów wystarczającym jest, aby podatnik posiadał jedynie niektóre dowody, o jakich mowa w art. 42 ust. 3 ustawy, uzupełnione dokumentami, wskazanymi w art. 42 ust. 11 ustawy lub innymi dowodami, o ile łącznie potwierdzają fakt wywieżenia i dostarczenia towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju. Na podstawie uchwały ugruntowała się praktyka, iż brak dokumentu CMR (lub też niepodpisany CMR w pozycji 24, uzupełniony inną dokumentacją) nie oznacza automatycznie kłopotów ze stawką 0% VAT na dostawach wewnątrzwspólnotowych.

Aktualnie wprowadzane na poziomie unijnym zmiany w zakresie dokumentacji do dostaw wewnątrzwspólnotowych, gdzie jednym z dokumentów wskazanych w przepisach jako dających prawo do stawki 0% VAT jest podpisany dokument CMR, nakazują zastanowić się czy dorobek polskiego orzecznictwa, potwierdzający możliwość dokumentowania dostaw wewnątrzwspólnotowych dla potrzeb stawki 0% VAT innymi dowodami nadal będzie respektowany przez organy podatkowe.

Nowe przepisy w zakresie dokumentowania dostaw wewnątrzwspólnotowych wynikają z rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) 2018/1912 z dnia 4 grudnia 2018 roku zmieniającego rozporządzenie wykonawcze UE nr 282/2011 w odniesieniu do niektórych zwolnień związanych z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi („Rozporządzenie”). Przepisy Rozporządzenia nie wymagają implementacji w drodze ustawy do krajowego porządku prawnego – obowiązują one bezpośrednio.

Zgodnie z Rozporządzeniem, dla zastosowania zwolnienia (w Polsce – stawki 0% VAT) do dostaw wewnątrzwspólnotowych wprowadzono instytucję domniemania, pozwalającą uznać, że towary zostały przetransportowane z jednego państwa członkowskiego do drugiego. Przepisy unijne kładą nacisk na dokumenty wydane przez inne podmioty, niż nabywca i sprzedawca. Nowe przepisy wymagają bowiem, aby dowody dające podstawy do domniemania były wydane przez dwie różne strony, niezależne od nabywcy i od sprzedawcy i od siebie nawzajem. Dużą rolę w spełnieniu wymogów domniemania będą odgrywały więc firmy transportowe i logistyczne. Instytucja domniemania nie będzie miała zastosowania gdy sprzedawca lub nabywca transportują towary własnymi środkami transportowymi (nie zostaną wypełnione przesłanki domniemania).

Przykładowo, domniemanie wywozu będzie miało zastosowanie gdy podatnik udokumentuje wywóz

Ramka 1.

W przypadku gdy transport zleca sprzedawca

- Sprzedawca wskaże, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez niego lub przez osobę trzecią działającą na jego rzecz,

oraz

- jest w posiadaniu co najmniej dwóch niebędących ze sobą w sprzeczności dowodów opisanych w Grupie A bądź jednego dowodu z Grupy A i jednego z Grupy B, wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy.

W przypadku gdy transport zleca nabywca

- Sprzedawca będzie w posiadaniu pisemnego oświadczenia nabywcy potwierdzającego, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez nabywcę lub przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy, oraz wskazującego państwo członkowskie przeznaczenia towarów,

oraz

- sprzedawca będzie w posiadaniu co najmniej dwóch niebędących ze sobą w sprzeczności dowodów opisanych w Grupie A bądź jednego dowodu z Grupy A i jednego z Grupy B, wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy.

dwoma dowodami takimi jak podpisany dokument CMR (w poz. 24) oraz bankowe potwierdzenie zapłaty za transport towarów. Patrz Ramka 1. i Ramka 2.

Spełnienie warunków domniemania będzie dawało podatnikowi pewność co do możliwości zastosowania stawki 0% VAT do dokonanej dostawy. Ciężar dowodu, iż towary nie zostały

Grupa A

- Dokumenty odnoszące się do wysyłki lub transportu towarów, takie jak:
 - Podpisany list przewozowy CMR,
 - Konosament,
 - Faktura za towarowy przewóz lotniczy lub faktura od przewoźnika towarów.

Grupa B

- Polisa ubezpieczeniowa w odniesieniu do wysyłki lub transportu towarów lub dokumenty bankowe potwierdzające zapłatę za wysyłkę lub transport towarów,
- Dokumenty urzędowe wydane przez organ władzy publicznej, na przykład notariusza, potwierdzające przybycie towarów do państwa członkowskiego przeznaczenia,
- Poświadczenie odbioru wystawione przez prowadzącego magazyn w państwie członkowskim przeznaczenia, potwierdzające składowanie towarów w tym państwie członkowskim.

wywiezione tj. obalenie domniemania będzie spoczywało na organie podatkowym.

Co istotne –wprowadzane przepisy unijne w zakresie domniemania nie przekreślają możliwości udowodnienia wywozu na podstawie aktualnie obowiązujących przepisów krajowych.

Takie podejście potwierdza uzasadnienie do zmian do ustawy o VAT. Zgodnie z uzasadnieniem: „*niespełnienie warunków domniemania nie oznacza automatycznie, że stawka 0% nie będzie miała zastosowania. W takiej sytuacji na dostawcy ciąży obowiązek udowodnienia w inny sposób, zgodnie z przepisami ustawy o VAT, że warunki zastosowania stawki 0% zostały spełnione*”.

Analogiczne stanowisko zostało zaprezentowane w projektowanych Wyjaśnieniach Komisji Europejskiej („Explanatory notes on 2020 Quick Fixes”, GFV no. 89).

W konsekwencji, należy uznać, że co do zasady, nowe przepisy unijne nie powinny mieć wpływu na zakres wymaganych przez organy podatkowe dokumentów uprawniających podatników do stawki 0% VAT przy dostawach wewnątrzwspólnotowych. Zalecane jest jednak sprawdzenie stosowanej dotychczas dokumentacji pod kątem wypełnienia przesłanek wynikających z krajowych przepisów, zwłaszcza gdy podatnik posługuje się inną dokumentacją niż potwierdzony dokument CMR. Można bowiem spodziewać się bardziej restrykcyjnego podejścia organów podatkowych w tym zakresie.

„Aktualnie wprowadzane na poziomie unijnym zmiany w zakresie dokumentacji do dostaw wewnątrzwspólnotowych, gdzie jednym z dokumentów wskazanych w przepisach jako dających prawo do stawki 0% VAT jest podpisany dokument CMR, nakazują zastanowić się czy dorobek polskiego orzecznictwa, potwierdzający możliwość dokumentowania dostaw wewnątrzwspólnotowych dla potrzeb stawki 0% VAT innymi dowodami nadal będzie respektowany przez organy podatkowe.



Agnieszka Smolińska-Wiśnioch
dyrektor w dziale doradztwa podatkowego w zespole ds. VAT w KPMG w Polsce

”



Numer VAT UE nabywcy jako wymóg do stawki 0% VAT dla dostaw wewnątrzwspólnotowych

Zgodnie z projektem zmian do ustawy o VAT z 7 października 2019 roku wdrażającym dyrektywę Rady (UE) 2018/1910 z 4 grudnia 2018 roku, od 1 stycznia 2020 roku aby móc zastosować stawkę 0% VAT konieczne będzie m.in. podanie przez nabywcę numeru VAT UE kontrahentowi oraz wykazanie przez sprzedawcę transakcji w informacji podsumowującej.



Podanie numeru VAT UE przez nabywcę stanie się warunkiem materialnym do zastosowania stawki 0% VAT przy dostawach wewnątrzwspólnotowych. Należy przypomnieć, że taki warunek istniał już w krajowych przepisach w przeszłości tj. przed kwietniem 2013 roku. Według obowiązujących wówczas przepisów do zastosowania stawki 0% VAT konieczne było dokonanie dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer VAT UE, a także podanie tego numeru na fakturze stwierdzającej dostawę.

Następnie, na skutek orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a także sądów krajowych uznającego fakt podania numeru VAT UE za przesłankę formalną do zastosowania stawki 0%, której brak spełnienia, przy jednoczesnym spełnieniu przesłanek materialnych tj. wywozu towarów do innego państwa członkowskiego, nie przekreślał możliwości zastosowania stawki 0% VAT, polskie przepisy zostały zmodyfikowane, a warunek podania numeru VAT UE nabywcy na fakturze jako materialna przesłanka do stawki 0% VAT usunięty (wymóg utrzymano w charakterze formalnym jako niezbędny element faktury).

Znowelizowane przepisy unijne nakładają obowiązek podania numeru VAT UE przez nabywcę jako warunek niezbędny do zastosowania stawki 0%. Brak podania numeru VAT UE będzie skutkował koniecznością potraktowania dostawy jako krajowej w Polsce.

Sposób podania przez nabywcę numeru VAT UE kontrahentowi nie został wprost wskazany w przepisach. Pomocne w zakresie interpretowania nowych regulacji są Wyjaśnienia przygotowywane przez Komisję Europejską – „Explanatory notes on 2020 Quick Fixes” (GFV no. 89), dalej: „Wyjaśnienia Komisji Europejskiej”. Zgodnie z projektowanymi Wyjaśnieniami wskazanie numeru VAT UE nabywcy na fakturze będzie wystarczające do uznania, iż taki numer został przekazany sprzedawcy.

Jak czytamy w Wyjaśnieniach Komisji Europejskiej, sytuacja gdy nabywca będzie w trakcie uzyskiwania numeru VAT UE na moment fakturowania sprzedaży przez kontrahenta, będzie



oznaczała konieczność zastosowania stawki krajowej przez sprzedawcę. Późniejsze uzyskanie numeru VAT UE przez kontrahenta będzie uprawniało sprzedawcę do korekty.

Należy również pamiętać, że opodatkowanie stawką krajową dostawy z uwagi na brak numeru VAT UE kontrahenta nie będzie wyłączało potencjalnych obowiązków nabywcy do rozliczenia wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w kraju docelowym.

Kolejna wprowadzana przesłanka materialna do opodatkowania dostawy wewnątrzwspólnotowej stawką 0% VAT to prawidłowe wykazanie transakcji w składanej informacji podsumowującej. Aktualnie transakcje wewnątrzwspólnotowe są wykazywane w informacji podsumowującej,

jednakże błędy czy braki w tym zakresie nie mają wpływu na możliwość stosowania stawki 0% VAT. Po nowelizacji, w przypadku popełnienia błędu w wykazanej informacji podsumowującej, zastosowanie znajdzie kara w postaci krajowej stawki. Wyjątek będzie stanowiła sytuacja gdy podatnik należycie pisemnie wyjaśni uchybienie naczelnikowi urzędu skarbowego.

Zgodnie z uzasadnieniem do zmienianej ustawy, przykładami przypadków, w których organy podatkowe uznałyby, że dostawca należycie uzasadnił swoje uchybienie są:

- wykazanie przez dostawcę wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w informacji podsumowującej w błędnym okresie,

- popełnienie przez dostawcę niezamierzonego błędu w odniesieniu do wartości danej dostawy,
- omyłkowe podanie przez dostawcę starego numeru identyfikacji podatkowej nabywcy, który uległ zmianie w wyniku – przykładowo – restrukturyzacji.

Analogiczne przesłanki zostały zaprezentowane w projektowanych Wyjaśnieniach Komisji Europejskiej.

Mając na uwadze wprowadzane zmiany, kluczowe jest zweryfikowanie przez podatników czy posiadają oni właściwe i ważne numery VAT UE swoich kontrahentów i czy zostały one zapisane w systemie fakturowym. Zalecany jest zatem kontakt z kontrahentami w celu potwierdzenia prawidłowości stosowanych numerów VAT UE. Brak podania właściwego numeru VAT UE kontrahenta na fakturze będzie skutkował koniecznością opodatkowania dostawy stawką krajową. Mimo, że przepis wprost nie stanowi, iż podanie numeru VAT UE przez nabywcę można wykazać wyłącznie poprzez wskazanie tego numeru na fakturze, to jednak należy uznać to za najprostszy sposób udokumentowania tego faktu.

Należy również pilnować obowiązków raportowych tj. prawidłowego i terminowego składania informacji podsumowujących.

Mając na uwadze wprowadzane zmiany, kluczowe jest zweryfikowanie przez podatników czy posiadają oni właściwe i ważne numery VAT UE swoich kontrahentów i czy zostały one zapisane w systemie fakturowym. Zalecany jest zatem kontakt z kontrahentami w celu potwierdzenia prawidłowości stosowanych numerów VAT UE. Brak podania właściwego numeru VAT UE kontrahenta na fakturze będzie skutkował koniecznością opodatkowania dostawy stawką krajową.



Agnieszka Smolińska-Wiśnioch
dyrektor w dziale doradztwa
podatkowego w zespole ds. VAT
w KPMG w Polsce







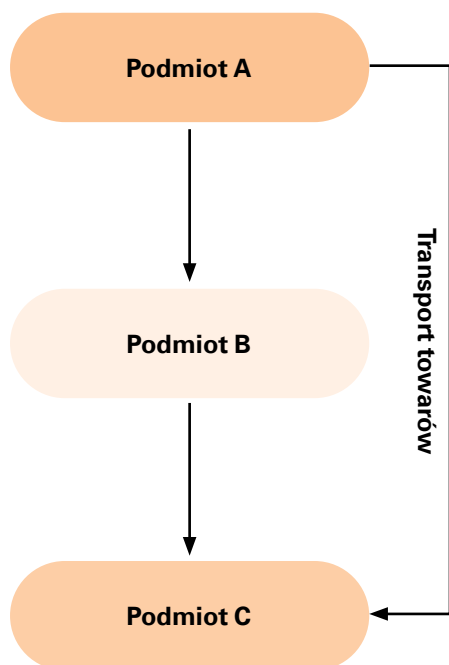
Nowe przepisy dotyczące wewnątrzwspólnotowych transakcji łańcuchowych

Od 1 stycznia 2020 r. zaczną obowiązywać zmiany wynikające z przepisów unijnych w zakresie transakcji międzynarodowych. Jedną z tych zmian jest uroszczenie rozliczania VAT w transakcjach łańcuchowych.

Wprowadzenie

Z transakcją łańcuchową mamy do czynienia wówczas, gdy co najmniej trzy podmioty (nazwijmy je A, B i C) uczestniczą w sprzedaży towaru w ten sposób, że podmiot A wystawia fakturę na podmiot B, podmiot B wystawia fakturę za ten sam towar na podmiot C, przy czym towar jest wysyłany bezpośrednio przez podmiot A do podmiotu C. Mimo że występuje tylko jeden transport towarów, każdy z podmiotów biorących udział w takiej transakcji jest zobowiązany wykazać dla celów VAT dostawę towarów (w transakcji z trzema podmiotami mamy zatem dwie dostawy towarów – patrz rys. 1).

Rys. 1.



Transport musi być przypisany do jednej z dostaw w łańcuchu, aby możliwe było określenie konsekwencji VAT dla każdej z dostaw (dostawa, do której przypisany jest transport jest uznawana za tzw. dostawę ruchomą). Przypisanie transportu do danej dostawy ma szczególne znaczenie w przypadku transakcji łańcuchowych o charakterze międzynarodowym, w których towar jest przemieszczany pomiędzy różnymi państwami. Bowiem tylko dostawa ruchoma może być potraktowana jako wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (przy transporcie towaru pomiędzy państwami UE), a w konsekwencji opodatkowana stawką

VAT 0% – pozostałe dostawy w łańcuchu opodatkowane są odpowiednimi stawkami lokalnymi (właściwymi dla kraju wysyłki – dla dostaw poprzedzających dostawę ruchomą albo właściwymi dla kraju przeznaczenia – dla dostaw następujących po dostawie ruchomej).

W celu ustalenia, która dostawa w łańcuchu dostaw może zostać uznana za dostawę ruchomą, należy ustalić który podmiot jest odpowiedzialny za organizację transportu. Jeżeli organizatorem transportu jest podmiot A, wówczas to jego dostawa jest dostawą ruchomą (przykładowo: przy transporcie towarów z Polski do Francji, podmiot A wykaże wewnątrzwspólnotową dostawę towarów w Polsce, podmiot B zraportuje wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów we Francji oraz dostawę krajową we Francji za rzecz podmiotu C – o ile oczywiście we Francji nie znajdzie zastosowanie żadne uproszczenie). Natomiast gdyby podmiot C sam odebrał towar (lub zlecił odbiór przewoźnikowi) od podmiotu A, wówczas dostawą ruchomą byłaby dostawa dokonana przez podmiot B na rzecz podmiotu C (przykładowo: przy transporcie towarów z Polski do Francji,

podmiot A wykaże dostawę krajową w Polsce na rzecz podmiotu B, podmiot B wykaże wewnątrzwspólnotową dostawę towarów w Polsce, a podmiot C zraportuje wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów we Francji).

Najtrudniejszą w praktyce do rozstrzygnięcia jest sytuacja, w której transport organizuje podmiot znajdujący się w środku łańcucha (podmiot B). Obecne przepisy (art. 22 ust. 2 ustawy o VAT) stanowią, że przyjmuje się wtedy, iż transport jest przypisany dostawie dokonanej przez podmiot A na rzecz podmiotu B, chyba że z warunków dostawy wynika, że transport towaru należy przyporządkować dostawie dokonanej przez podmiot B na rzecz podmiotu C. Nie precyzują jednak co rozumieć pod pojęciem „warunków dostawy”, które decydują o przypisaniu transportu w dany sposób.

Dotychczasowa praktyka

Powyższe zagadnienie (przypisanie transportu w sytuacji, gdy organizuje go podmiot B) było przedmiotem licznych kontrowersji zarówno w Polsce jak i innych krajach UE. Co więcej, rozbieżność w podejściu



między poszczególnymi krajami może skutkować podwójnym opodatkowaniem VAT lub brakiem opodatkowania VAT dostaw wykonywanych w ramach transakcji łańcuchowych (szczególnie, że Dyrektywa VAT nie zawierała żadnych wytycznych w tym zakresie).

Problemem tym kilkakrotnie zajmował się Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W wyroku z 16 grudnia 2010 roku w sprawie C-430/09 (Euro Tyre Holding BV) Trybunał sformułował dwa podstawowe warunki, które muszą być łącznie spełnione, aby transport przypisać dostawie dokonanej przez podmiot A:

1. podmiot B wskazuje na zamiar przetransportowania towarów do innego kraju i podaje numer identyfikacji podatkowej kraju przeznaczenia towarów,
2. prawo do rozporządzania towarem jak właściciel pomiędzy podmiotem B a podmiotem C przechodzi w kraju przeznaczenia towaru.

W praktyce uznaje się, iż przejście prawa do rozporządzania towarem jak właściciel następuje w kraju, w którym zgodnie z wolą kontrahentów oraz w świetle rzeczywistego przebiegu danej transakcji na nabywcę przechodzą korzyści i ciężary związane z towarem oraz ryzyka przypadkowej utraty lub uszkodzenia towaru. Pomocne w określeniu tego miejsca mogą być reguły INCOTERMS. Często to właśnie warunek wskazany w punkcie 2 ma decydujące znaczenie.

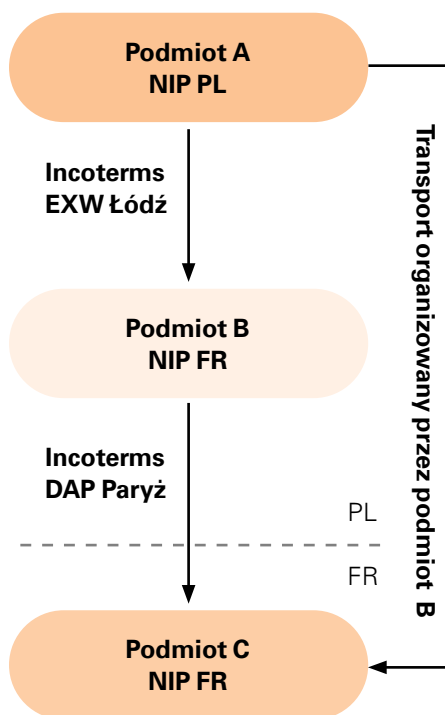
W przykładzie przedstawionym na Rys. 2 transport mógłby być przypisany dostawie dokonanej przez podmiot A (stanowiłaby ona wewnątrzwspólnotową dostawę towarów w Polsce, opodatkowaną stawką 0% - przy spełnieniu innych warunków formalnych), ponieważ prawo do rozporządzania towarem jak właściciel przechodzi na podmiot B w Polsce, ale na podmiot C dopiero we Francji (na co wskazuje zasada INCOTERMS DAP stanowiąca, że kupujący nie ponosi żadnego ryzyka ani obowiązków związanych z towarem aż do momentu, gdy odbierze towar w miejscu zakończenia transportu).

”

Od 1 stycznia 2020 roku zaczną obowiązywać zmiany wynikające z przepisów unijnych w zakresie transakcji międzynarodowych. Jedną z tych zmian jest uroszczenie rozliczania VAT w transakcjach łańcuchowych.

”

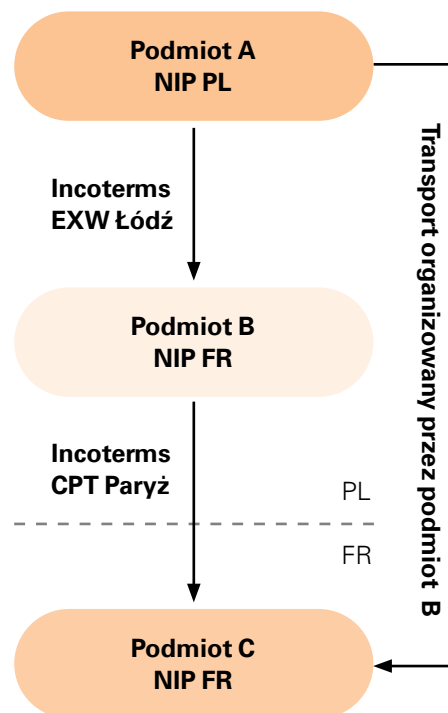
Rys. 2.



Z kolei w przykładzie przedstawionym na Rys. 3 transport mógłby być przypisany dostawie dokonanej przez podmiot B (co oznacza, że dostawa od podmiotu A do podmiotu B byłaby dostawą krajową w Polsce, opodatkowaną krajową stawką VAT), ponieważ prawo do rozporządzania towarem jak właściciel przechodzi w Polsce zarówno z podmiotu A na podmiot B, jak i z podmiotu B na podmiot C (na co wskazuje zasada INCOTERMS CPT stanowiąca, że sprzedawca opłaca transport do określonego miejsca

przeznaczenia, ale ryzyka związane z towarem przechodzą na kupującego w momencie przekazania towarów pierwszemu przewoźnikowi; zatem kraj, w którym przekazano towar pierwszemu przewoźnikowi - a nie miejsce przeznaczenia, do którego opłacony został transport - stanowi miejsce przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel).

Rys. 3.



Oczywiście powyższe przykłady stanowią uproszczenie, gdyż nadal pozostaje pewne pole do interpretacji, a więc i wątpliwości, w zakresie przypisania transportu (choćby ze względu na interpretację samego pojęcia „organizowania transportu” czy w odniesieniu do okoliczności wskazujących na „zamiar przetransportowania towarów do innego kraju”).

Zmiany w Dyrektywie VAT i przepisach krajowych

Wątpliwości te mogą ograniczyć przepisy ustanowione przez Radę Unii Europejskiej w dniu 4 grudnia 2018 roku zmieniające Dyrektywę VAT, które mają być implementowane i stosowane od 1 stycznia 2020 roku (projekt ustawy wprowadzającej odpowiednie przepisy do polskiego porządku prawnego został opublikowany 7 października 2019 roku).

Zgodnie z nowymi przepisami, w przypadku dostawy łańcuchowej obejmującej transport towaru pomiędzy krajami UE, wysyłka lub transport tego towaru są przyporządkowane wyłącznie do dostawy dokonanej do podmiotu pośredniczącego. Jednakże w drodze odstępstwa od tej zasady, wysyłkę lub transport przypisuje się wyłącznie do dostawy towarów dokonanej przez podmiot pośredniczący, w przypadku gdy podmiot ten przekazał swojemu dostawcy numer identyfikacyjny VAT nadany mu przez państwo członkowskie, z którego towary są wysyłane lub transportowane. „Podmiot pośredniczący” jest zaś zdefiniowany jako dostawca w łańcuchu inny niż pierwszy dostawca w łańcuchu, który wysyła lub transportuje towar samodzielnie albo za pośrednictwem osoby trzeciej działającej na jego rzecz.

Wydaje się zatem, że od 1 stycznia 2020 roku zarówno w sytuacji przedstawionej na Rys. 2 jak i na Rys. 3 transport powinien być przypisany dostawie dokonanej przez podmiot A (będzie ona stanowiła wewnątrzwspólnotową dostawę towarów w Polsce). Okolicznością mogącą zmienić taką

„Dostawcą, który transportuje lub wysyła towar” jest dostawca, który przewozi towar samodzielnie lub dokonuje uzgodnień z podmiotem trzecim w zakresie transportu towaru, zawierając z tym podmiotem umowę.

klasyfikację analizowanych transakcji łańcuchowych będzie podanie przez podmiot B swojego polskiego numeru VAT podmiotowi A. W takim przypadku podmiot A będzie musiał opodatkować swoją dostawę stawką krajową, a podmiot B wykaże w Polsce wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Taka konkluzja może jednak budzić wątpliwości, szczególnie w zakresie założenia, że w obu przykładach podmiot B spełnia definicję „podmiotu pośredniczącego”.

Oczywistym jest, że podmiot A i podmiot C nie mogą być uznane za podmiot pośredniczący, ale nie zawsze prawidłowe będzie założenie, że jest nim - w takiej konfiguracji transakcji łańcuchowej - podmiot B. Nie wystarczy bowiem być w łańcuchu jednocześnie kupującym i sprzedającym, żeby spełniać definicję podmiotu pośredniczącego – konieczne jest jeszcze wykonywanie transportu towaru (samodzielnie lub z wykorzystaniem przewoźnika).

Kluczowe jest zatem ustalenie co oznacza „wysyłanie lub transportowanie towaru”. Nie jest to pojęcie tożsame z poniesieniem kosztu transportu. Już w dotychczasowej praktyce organy podatkowe, zmiernie do ustalenia który podmiot w łańcuchu organizuje transport towaru, zwracali raczej uwagę na to, kto operacyjnie organizuje transport (np. kontaktuje się z przewoźnikiem, ustala termin odbioru, miejsce, rozmiary oraz wagę dostarczanych towarów, sposób załadunku towarów, wymogi, jakie muszą spełniać środki transportu, itp.), a nie kto dostaje fakturę od firmy transportowej. Pod nowymi przepisami kluczowa może się okazać inna okoliczność. Świadczy o tym projekt Wyjaśnień Komisji Europejskiej (dokument ten zawiera wskazówki interpretacyjne do przepisów unijnych, wydawane przez Dyрекcję Generalną ds. Podatków i Unii Celnej Komisji Europejskiej – nie ma mocy prawnie wiążącej, ale stanowi istotny argument przemawiający za interpretowaniem przepisów w określony sposób, gdyż jest uzgadniany przez Ministrów Finansów poszczególnych państw członkowskich).

W projekcie Wyjaśnień Komisji Europejskiej wskazano, że co do zasady przypisanie transportu do danej dostawy w łańcuchu powinno opierać się na ustaleniu który podmiot ponosi ryzyko utraty lub zniszczenia towaru w czasie transportu. Zauważono jednak, że to kryterium może w pewnych przypadkach rodzić praktyczne trudności w zidentyfikowaniu podmiotu pośredniczącego. Można sobie bowiem wyobrazić sytuację, w której podmiot B zleca transport



Przenosząc powyższe podejście na grunt podanych przykładów można dojść do wniosku, że nowe przepisy będą rzeczywiście miały zastosowanie zarówno do transakcji łańcuchowej przedstawionej na Rys. 2, jak i tej z Rys. 3, przy założeniu, że w obu przypadkach podmiot B zawarł umowę z przewoźnikiem na własną rzecz. Wydaje się, że jest to bardzo rozsądne podejście, które w praktyce może znacznie uprościć analizę, zważywszy że kryterium zawarcia umowy z przewoźnikiem jest obiektywne i łatwe do zweryfikowania. Na ten moment trudno jednak przewidzieć jaką linię interpretacyjną będą prezentować polskie organy podatkowe. Nie można wykluczyć, że będą rozumieć pojęcie „wysyłania lub transportowania towaru” w sposób odmienny od wskazanego w Wyjaśnieniach Komisji Europejskiej (lub że ostateczna wersja Wyjaśnień Komisji Europejskiej okaże się inna – już raz projekt został zmieniony w sposób bardzo istotny dla transakcji łańcuchowych).

Podsumowując, zmiana przepisów na pewno przyczyni się do ujednolicenia rozliczenia transakcji łańcuchowych w ramach UE. Zdecydowanie pozytywnie należy ocenić możliwość uznania pierwszej dostawy za krajową poprzez samo podanie odpowiedniego numeru VAT przez podmiot pośredniczący – umożliwi to w wielu przypadkach uniknięcie obowiązku rejestracji i rozliczenia VAT przez podmiot pośredniczący w kraju docelowym. Niemniej istnieją aspekty nowych regulacji, które budzą wątpliwości i mogą stanowić pole do sporów z organami podatkowymi.

przewoźnikowi, ale zgodnie z warunkami dostawy ryzyko utraty lub zniszczenia towaru przechodzą na podmiot C w momencie wydania towaru przewoźnikowi (zatem podmiot C ponosi ryzyko w czasie transportu). Zatem przy zastosowaniu jedynie kryterium ponoszenia ryzyka w transporcie, w takiej transakcji łańcuchowej żaden podmiot nie spełniałby definicji podmiotu pośredniczącego, a więc nie miałyby do niej zastosowania przedstawione wyżej domniemania.

Zgodnie z Wyjaśnieniami, w takich przypadkach najbardziej odpowiednie będzie przyjęcie, że „dostawcą, który transportuje lub wysyła towar” jest dostawca, który przewozi towar samodzielnie lub dokonuje uzgodnień z podmiotem trzecim w zakresie transportu towaru, zawierając z tym podmiotem umowę. Chyba że dostawca ten udowodni, że przewoził towar lub zawarł umowę na rzecz innego podatnika w łańcuchu, który w rzeczywistości ponosił ryzyko utraty lub zniszczenia towaru w transporcie.



Marek Bielawski

starszy menedżer w dziale doradztwa podatkowego w zespole ds. VAT w KPMG w Polsce



Procedura magazynu call-off stock

Zgodnie z projektem zmian do ustawy o VAT z 7 października 2019 roku wdrażającym dyrektywę Rady (UE) 2018/1910 z 4 grudnia 2018 roku, od 1 stycznia 2020 roku wprowadzone zostaną nowe regulacje dotyczące procedury magazynu call-off stock, które zastąpią istniejące obecnie uproszczenia w zakresie magazynów konsygnacyjnych.



Co do zasady, przemieszczanie przez podatnika własnych towarów pomiędzy krajami UE uznaje się za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (WDT) w kraju wysyłki i wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT) w kraju przeznaczenia, dokonywane przez tego podatnika. Ustawa o VAT przewiduje jednak szereg wyjątków od tej reguły m.in. dla towarów przemieszczanych do tzw. magazynów konsygnacyjnych.

Mechanizm funkcjonowania magazynu konsygnacyjnego opiera się na następujących zasadach:

- podmiot A przemieszcza swoje towary do innego kraju UE, gdzie przechowywane są przez podmiot B w wyodrębnionym miejscu – w magazynie konsygnacyjnym (pozostając własnością podmiotu A),
- podmiot B w miarę potrzeb pobiera towary z magazynu konsygnacyjnego, co wiąże się z przeniesieniem własności towaru z podmiotu A na podmiot B,
- w momencie pobrania towaru przez podmiot B, podmiot A wykazuje WDT w kraju, z którego towary zostały wysłane do magazynu konsygnacyjnego, a podmiot B wykazuje WNT w kraju nabycia.

Zastosowanie tego schematu pozwala podmiotowi A uniknąć konieczności wykazania WNT w kraju przeznaczenia towarów, a następnie wykazania dostawy krajowej na rzecz podmiotu B, a w konsekwencji umożliwia uniknięcie rejestracji dla celów VAT w kraju, w którym znajduje się magazyn konsygnacyjny.

Obecne przepisy przewidują liczne warunki, które ograniczają w istotny sposób stosowanie powyższego uproszczenia. Ponadto, dotychczasowe przepisy Dyrektywy VAT dawały państwom członkowskim swobodę we wprowadzaniu takich regulacji. Skutkowało to tym, że przepisy w poszczególnych państwach były niespójne lub nie było ich wcale. Od 1 stycznia 2020 roku mają obowiązywać nowe zasady, które powinny zostać implementowane

”

Od 1 stycznia 2020 roku mają obowiązywać nowe zasady, które powinny zostać implementowane w takim samym zakresie we wszystkich państwach członkowskich. Polski ustawodawca zawarł przepisy implementujące w projekcie ustawy z 11 czerwca 2019 r. zmieniającej ustawę o VAT. W projekcie proponowane jest dodanie nowego rozdziału dotyczącego procedury magazynu typu call-off stock.

”

w takim samym zakresie we wszystkich państwach członkowskich. Polski ustawodawca zawarł przepisy implementujące w projekcie ustawy z 11 czerwca 2019 roku zmieniającej ustawę o VAT. W projekcie

proponowane jest dodanie nowego rozdziału dotyczącego procedury magazynu typu call-off stock. Poniżej prezentowane jest porównanie najistotniejszych warunków stosowania dotychczasowych i nowych regulacji.

Magazyn konsygnacyjny (do 31.12.2019 roku)	Magazyn typu call-off stock (od 1.1.2020 roku)
Podmiot A nie może być zarejestrowany na VAT w kraju, w którym prowadzony jest magazyn konsygnacyjny.	Podmiot A może być zarejestrowany na VAT w kraju, w którym prowadzony jest magazyn typu call-off stock – nie może jedynie posiadać w nim siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności.
Przechowywane w magazynie konsygnacyjnym towary muszą być przeznaczone do działalności produkcyjnej lub usługowej podmiotu B (nie mogą być sprzedane przez podmiot B).	Brak ograniczeń co do sposobu wykorzystania towarów przez podmiot B – mogą być przeznaczone do dalszej sprzedaży.
Magazyn konsygnacyjny musi być prowadzony przez podmiot B.	Magazyn typu call-off stock może być prowadzony również przez podmiot trzeci.
Podmiot B musi złożyć pisemne zawiadomienie do naczelnika urzędu skarbowego o zamiarze prowadzenia magazynu konsygnacyjnego przed pierwszym wprowadzeniem towarów do magazynu, zawierające dodatkowo oświadczenie podmiotu A, że zamierza dokonywać przemieszczenia towarów do magazynu.	Podmiot B, w terminie 14 dni od dnia pierwszego wprowadzenia towarów do magazynu, składa za pomocą środków komunikacji elektronicznej naczelnikowi urzędu skarbowego zawiadomienie o prowadzeniu magazynu wykorzystywanego w procedurze magazynu typu call-off stock.
Podmiot B prowadzi ewidencję towarów wprowadzanych do magazynu, zawierającą datę ich wprowadzenia, datę pobrania towarów z magazynu, dane pozwalające na identyfikację towarów, a także dane dotyczące powrotnego przemieszczenia towarów.	Podmiot A, podmiot B oraz ewentualnie podmiot trzeci prowadzą szczegółową ewidencję towarów zgodnie z art. 54a Rozporządzenia Wykonawczego Rady (UE) 282/2011.
Maksymalny okres przechowywania towarów w magazynie bez powstania obowiązku podatkowego: 24 miesiące.	Maksymalny okres przechowywania towarów w magazynie bez powstania obowiązku podatkowego: 12 miesięcy.
Upływ maksymalnego okresu przechowywania / utrata lub zniszczenie towaru jest zrównane z pobraniem towaru przez podmiot B (brak konsekwencji dla podmiotu A).	Upływ maksymalnego okresu przechowywania/utrata lub zniszczenie towaru oznacza konieczność wykazania WNT z tytułu przemieszczenia własnych towarów przez podmiot A.
Brak.	Obowiązek złożenia Informacji Podsumowującej VAT-UE przez podmiot A w kraju wysyłki w momencie przemieszczenia towarów z podaniem numeru VAT przyszłego nabywcy towaru (nowy rodzaj Informacji Podsumowującej).
Brak.	Możliwość zastąpienia podmiotu B przez innego nabywcę w odniesieniu do towarów znajdujących się już w magazynie typu call-off stock bez utraty uproszczenia wynikającego z tego schematu.



Marek Bielawski
starszy menedżer w dziale doradztwa podatkowego w zespole ds. VAT w KPMG w Polsce

Mechanizm Podzielonej Płatności – kontrowersyjne narzędzie do walki z wyłudzeniami VAT

1 listopada 2019 roku weszły w życie przepisy w zakresie obowiązku stosowania mechanizmu podzielonej płatności (MPP lub też po ang. *split payment*) przy sprzedaży tzw. towarów i usług wrażliwych. Pomimo, że obowiązkowy split payment jest stosowany w Polsce już od ponad miesiąca, w dalszym ciągu zasady stosowania mechanizmu są niejasne i budzą wiele wątpliwości i pytań. W niniejszym artykule przedstawiamy najważniejsze problemy praktyczne związane ze stosowaniem MPP, z którymi musi mierzyć się duża grupa podatników.

Na czym polega MPP?

Split payment to mechanizm płatności, w ramach którego płatność za towar lub usługę dokonywana jest przez nabywcę na dwa rachunki bankowe dostawcy:

- kwota sprzedaży netto wpływa na zasadniczy rachunek rozliczeniowy dostawcy,
- kwota VAT trafia natomiast na dedykowany rachunek VAT – tworzony przez bank automatycznie, jako dodatkowe konto do każdego firmowego rachunku rozliczeniowego.

Pieniądze zgromadzone na rachunku VAT nadal pozostają własnością podatnika, ale nie może on nimi swobodnie dysponować. Środki mogą być wykorzystane jedynie do płacenia VAT za usługi lub towary i wpłacania zobowiązań podatkowych do urzędu skarbowego. Podatnik ma również możliwość złożenia wniosku o uwolnienie środków, tj. przekazanie środków z konta VAT na rachunek rozliczeniowy. Naczelnik urzędu skarbowego ma 60 dni na rozpatrzenie wniosku i wydanie decyzji o uwolnieniu środków z rachunku VAT.

Obowiązkowy MPP z założenia jest narzędziem do walki z wyłudzeniami VAT, tj. ma przeciwdziałać sytuacjom, w których nieuczciwi podatnicy pobierając VAT od nabywcy, nie odprowadzają go do urzędu skarbowego. Niemniej, sankcje przewidziane w ustawie za niestosowanie MPP, zwłaszcza sankcja

w podatkach dochodowych, uderzają również w uczciwych podatników (także wtedy, gdy transakcja została prawidłowo rozliczona i VAT został zapłacony).

Zakres stosowania MPP

Obowiązkowy split payment obejmuje płatności za dostawy towarów i usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT. W tej grupie znajdują się towary i usługi, które do 1 listopada 2019 roku były objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia (np. dostawy prętów stalowych, telefonów komórkowych, odpadów, surowców wtórnych) oraz odpowiedzialnością solidarną nabywcy (jak np. dostawy paliwa, rur stalowych). Obowiązkowy split payment obejmuje także usługi budowlane oraz nowe grupy towarowe, m.in. części i akcesoria do pojazdów silnikowych, węgiel i produkty węglowe, czy też odbiorniki telewizyjne.

Zgodnie z przepisami ustawy o VAT, obligatoryjny MPP ma zastosowanie do faktur, których kwota brutto przekracza 15 tys. PLN (lub równowartość tej kwoty w walucie obcej). Wątpliwości budzi kalkulacja progu 15 tys. zł w sytuacji, gdy faktura obejmuje zarówno towary i usługi podlegające pod MPP, jak również te, które pod mechanizm nie podlegają. Zgodnie z wyjaśnieniami Ministerstwa Finansów, wyznacznikiem stosowania MPP jest ogólna wartość brutto na fakturze, a nie jedynie wartość towarów czy usług podlegających pod MPP. Przykład: w sytuacji gdy

faktura obejmuje towary podlegające pod MPP o wartości 1 zł oraz towary niepodlegające pod MPP o wartości 15 tys. zł, obowiązek zastosowania MPP powstanie, niemniej jedynie w zakresie towarów podlegających pod MPP (tj. podatnik w opisanym przykładzie będzie musiał dokonać zapłaty w MPP w stosunku do towaru o wartości 1 zł).

W praktyce obrotu gospodarczego często zdarzają się sytuacje, gdy dostawca koryguje wcześniej wystawione faktury. W kontekście MPP problematyczne mogą okazać się faktury korygujące *in plus*. W praktyce często może wystąpić sytuacja, gdzie wartość brutto z faktury pierwotnej nie przewyższa progu 15 tys. zł, ale korekta *in plus* spowoduje, że próg zostanie przekroczony. W takim przypadku zapłata faktury pierwotnej poza MPP może niestety grozić sankcjami.

Potrącenia a MPP

Duże kontrowersje wzbudza kwestia zastosowania MPP do wzajemnych kompensat wierzytelności. Zgodnie ze znowelizowanymi przepisami art. 108a ust. 1d ustawy o VAT, split payment nie ma zastosowania do potrąceń, o którym mowa w art. 498 kodeksu cywilnego, w zakresie w jakim kwoty należności są potrącone. Chodzi zatem o potrącenie między dwoma podmiotami; kompensowane wierzytelności muszą być również wymagalne.

W związku z tym, że ww. przepis odnosi się do „potrącenia” w rozumieniu art.



Obowiązkowy MPP z założenia jest narzędziem do walki z wyłudzeniami VAT, tj. ma przeciwdziałać sytuacjom, w których nieuczciwi podatnicy pobierając VAT od nabywcy, nie odprowadzają go do urzędu skarbowego.





498 Kodeksu cywilnego, powstają wątpliwości co do objęcia tym przepisem innego rodzaju instytucji kompensat. Przykładem mogą być płatności rozliczane poprzez netting wielostronny, będący częstą formą rozliczeń pomiędzy podmiotami będącymi członkami zagranicznych grup kapitałowych. Jak sama nazwa wskazuje, w ramach tego rodzaju rozliczeń dochodzi do kompensaty wzajemnych należności i zobowiązań pomiędzy wieloma podmiotami. Często również potrącanie wierzytelności nie są jeszcze wymagalne. Czy to oznacza, że tego typu kompensaty nie będą możliwe w przypadku obrotu towarami i usługami podlegającymi pod split payment?

Trudno jest znaleźć racjonalne wytłumaczenie, dlaczego taka forma rozliczeń miałaby być traktowana przez ustawodawcę inaczej niż potrącenie uregulowane w art. 498 Kodeksu cywilnego. Niemniej, biorąc pod uwagę literalne brzmienie przepisów, należy liczyć się z ryzykiem restrykcyjnego stanowiska organów podatkowych w tym zakresie.

Płatności kartą a MPP

Kolejna kontrowersja związana z obowiązkowym MPP dotyczy możliwości zapłaty kartą płatniczą za faktury powyżej 15 tys. zł, za towary lub usługi podlegające pod MPP.

Aktualnie nie ma technicznej możliwości zastosowania mechanizmu podzielonej płatności przy dokonywaniu płatności kartą płatniczą. Czy zatem podatnicy nabywający towary wrażliwe podlegające pod MPP zostali pozbawieni możliwości takiej formy płatności?

Niestety wyjaśnienia Ministerstwa Finansów nie pozostawiają wątpliwości w tym zakresie. Zgodnie z wyjaśnieniami opublikowanymi na stronie Ministerstwa Finansów: *„za zakupy towarów objętych obowiązkowym MPP, opiewające na ponad 15 tys. zł brutto, nie będzie można płacić kartą płatniczą. Przedsiębiorca będzie musiał zapłacić przelewem, bo transakcja będzie objęta MPP.”*

Powyższe stanowisko należy ocenić zdecydowanie negatywnie. Pozbawienie przedsiębiorców możliwości zapłaty kartą i zmuszenie do przejścia na płatności przelewowe pogorszy płynność finansową firm obracających towarami wrażliwymi. Co więcej, stanowisko resortu finansów jest niewątpliwie sprzeczne z decyzją derogacyjną uzyskaną przez Polskę, zgodnie z którą Polska została upoważniona do stosowania obowiązkowego MPP wyłącznie w odniesieniu do płatności dokonywanych elektronicznym przelewem bankowym.

Przelewy zbiorcze

Wiele wątpliwości praktycznych budzą również regulacje wprowadzające możliwość zbiorczych przelewów w MPP. Zgodnie z ustawą, nabywca ma możliwość dokonania zbiorczego przelewu w MPP za faktury wystawione przez danego dostawcę w okresie nie krótszym niż jeden dzień i nie dłuższym niż jeden miesiąc. Co ważne, jeżeli nabywca zdecyduje się na zbiorczą płatność, będzie zobowiązany do zapłaty wszystkich faktur wystawionych przez danego dostawcę w danym okresie, bez względu na to czy faktury dokumentują transakcje podlegające pod MPP czy też nie.

Przepis nie precyzuje natomiast, czy przy takich zbiorczych płatnościach można uwzględnić również faktury korygujące wystawione przez dostawcę w danym okresie rozliczeniowym i pomniejszyć wartość przelewu o kwoty wynikające z faktur korygujących.

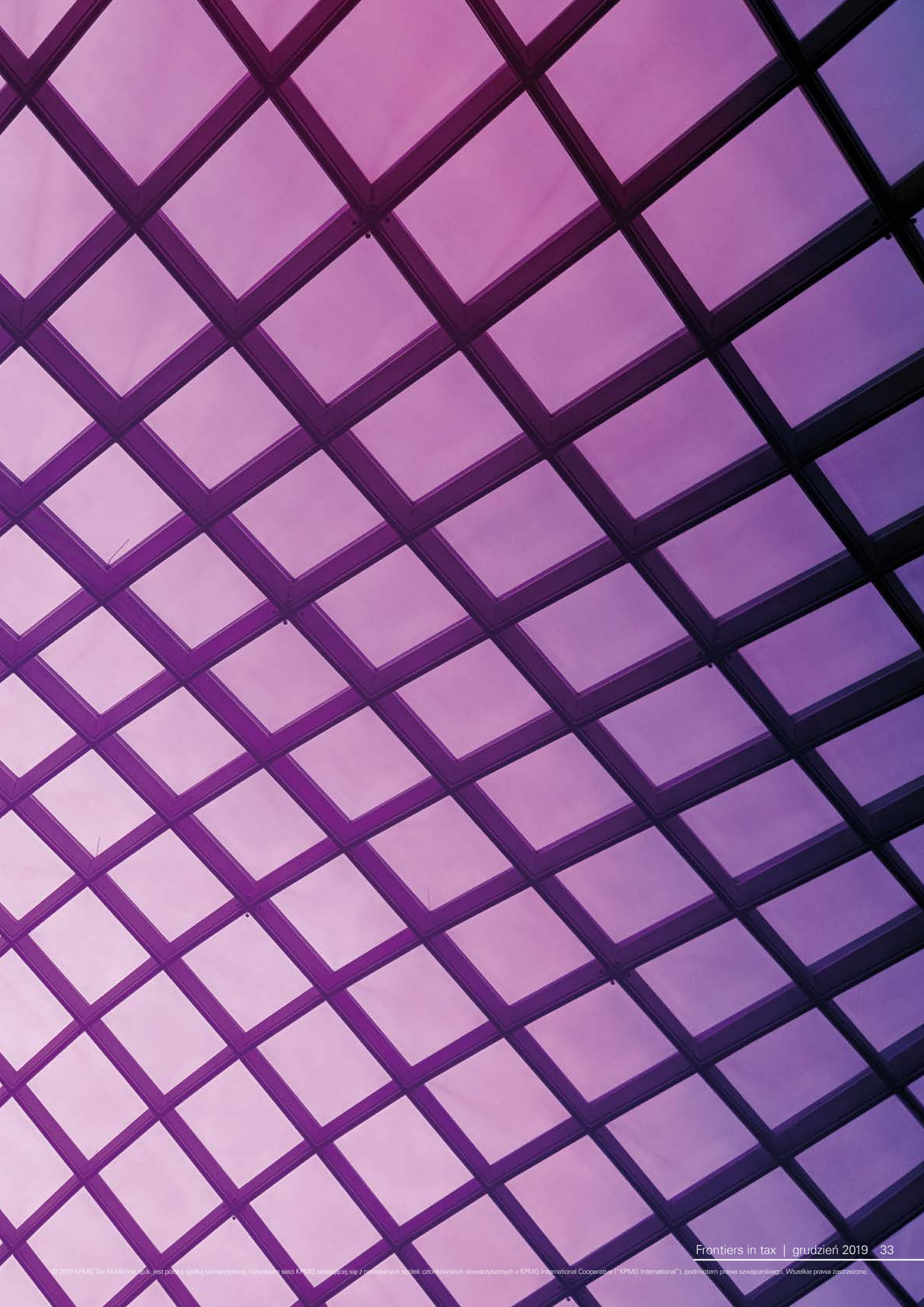
Wiele z powyższych pytań pozostaje niestety w dalszym ciągu bez odpowiedzi – odpowiedzi nie znajdziemy w nieprecyzyjnych przepisach, nie dostarczają ich również wyjaśnienia zamieszczone na stronie Ministerstwa Finansów. Najbliższa przyszłość pokaże, jak ukształtuje się praktyka organów podatkowych w zakresie stosowania MPP. Niewątpliwie, sankcje za niestosowanie MPP są dotkliwe, warto zatem rozważyć wystąpienie z wnioskiem o interpretację indywidualną w celu zabezpieczenia się przed negatywnymi konsekwencjami błędnego stosowania MPP.



Małgorzata Chociaj-Årøen
menedżer w dziale doradztwa podatkowego w zespole ds. VAT w KPMG w Polsce

Zmiany w strukturach JPK VAT oraz FA 2019-2020

Moment, od którego miała obowiązywać nowa struktura JPK VAT (początkowo nazywana JPK VDEK) był kilkakrotnie zmieniany. Ostatecznie pod nowymi nazwami, tj. JPK V_7M dla podatników rozliczających się miesięcznie oraz JPK V_7K dla podatników rozliczających się kwartalnie, ma ona wejść w życie w dniu 1 kwietnia 2020 roku dla tzw. dużych przedsiębiorców i 1 lipca 2020 roku dla pozostałych. Podatnicy mają zatem prawie pół roku na przygotowanie do nadchodzących zmian, a tych jest sporo.



O ile dotychczasowy plik JPK VAT(3) miał status informacji, to JPK_V7M oraz JPK V_7K są deklaracjami. Oba pliki łączą w sobie dotychczasową strukturę JPK VAT(3), właściwą deklarację VAT oraz dodatkowe informacje.

W porównaniu do JPK VAT(3) ustawodawca zrezygnował jedynie z pól adres nabywcy oraz adres kontrahenta. Wydaje się, że jest to decyzja słuszna, przy czym warto podkreślić, że początkowo oba pola pojawiały się w projektach nowych struktur.

Natomiast, jedną z ważniejszych zmian dokonanych przez prawodawcę jest wprowadzenie do węzła „SprzedazWiersz” – węzła „Oznaczenie dotyczące dostawy i świadczenia usług”, w którego skład wchodzi 13 grup towarów i usług, oznaczonych skrótem GTU z dodanym kolejnym numerem, np. GTU_01 dotyczy dostawy napojów alkoholowych.

Powyższy podział na grupy opiera się na różnych źródłach, do których zalicza się m.in. pojęcia ogólne, kody nomenklatury scalonej, pozycje załącznika nr 15 do ustawy VAT. Wspomniane grupy dotyczą jedynie grup towarów bądź usług o charakterze wrażliwym, przez co nie wyczerpują całości towarów czy usług będących przedmiotem obrotu w Polsce.

Warto zauważyć, iż dla podatników powyższy podział może w praktyce nieść ze sobą poważne konsekwencje. Mianowicie, brak wspólnego mianownika wymienionych wyżej grup GTU i oparcie ich na różnych źródłach, z pewnością nie ułatwi procesu ich tworzenia, a potem pobierania z systemów księgowych właściwych informacji do plików JPK V_7M oraz JPK V_7K.

Kolejną dużą zmianą jest dodanie węzła „Oznaczenia dotyczące procedur”, na który składa się trzynastą typów transakcji, jednym z nich jest np. pole „SW” – sprzedaż wysyłkowa. Również w tym wypadku, podatnik przed kwietniem 2020 roku powinien sprawdzić, czy jego system księgowy pozwala na prawidłowe przyporządkowanie jednego z trzynastu typów transakcji do poszczególnych transakcji sprzedażowych.

— ” —

Nieskorygowanie błędów
lub niezłożenie wyjaśnień
albo dokonanie powyższych
czynności po wskazanym
terminie będzie skutkowało
nałożeniem w drodze decyzji
kary 500 PLN za każdy
stwierdzony w wezwaniu
organu błąd.

— ” —

Poza tym węzłem znalazło się pole „KorektaPodstOpodt”, dotyczące korekty podstawy opodatkowania oraz podatku należnego, o której mowa w art. 89a ust. 1 i 4 ustawy VAT. Podobnie, jak wcześniej wymienione typy transakcji, również to pole jest nieobowiązkowym polem wyboru, czyli jest ono wypełniane tylko wtedy, gdy mamy do czynienia z transakcjami objętymi przepisami art. 89a ust. 1 i 4 ustawy VAT.

W węzłach „SprzedazWiersz” oraz „ZakupWiersz” zostały dodane pola dotyczące typu dokumentu (nazwane odpowiednio: „TypDokumentu” tj. oznaczenie dowodu sprzedaży oraz „DokumentZakupu” czyli oznaczenie dowodu zakupu). W każdym z tych pól zostały enumeratywnie wymienione po trzy typy dokumentów, które i tym razem nie wyczerpują jednak wszystkich możliwości. Po stronie sprzedaży mamy następujące

typy dokumentów: RO (dokument zbiorczy wewnętrzny zawierający sprzedaż z kas rejestrujących), WEW (dokument wewnętrzny) oraz FP (faktura wystawiona do sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej). Natomiast, po stronie zakupów są to: MK (faktura wystawiona przez małego podatnika), VAT_RR (faktura wystawiona przez rolnika ryczałtowego) oraz WEW (dokument wewnętrzny).

Dodatkowo w węźle „ZakupWiersz” poza polem DokumentZakupu, wskazano jeszcze dwa typy transakcji, które nabywca będzie musiał oznaczać w swoim systemie, jeśli tej transakcji będzie dotyczył dany wiersz plików JPK V_7M czy JPK V_7K, są to transakcje objęte mechanizmem podzielonej płatności (MPP) oraz importowe (IMP) – w tym import uproszczony, o którym mowa w art. 33a ustawy VAT.

Jak zostało wspomniane na wstępie, ustawodawca wprawdzie zrezygnował z pól adresów kontrahentów, jednak dodał pola dotyczące kodu kraju nadania numeru identyfikacji podatkowej kontrahenta, zarówno po stronie sprzedaży, jak i zakupów.

W naszej ocenie pewne wątpliwości praktyczne może budzić, czy w przypadku krajów Unii Europejskiej numer NIP kontrahenta należy podawać wraz z kodem kraju (plus dodatkowo kod kraju w odpowiednim polu), czy też osobno, tj. dwuliterowy kod kraju w osobnym polu, a pozostała część numeru w polu numer kontrahenta.

Pragniemy również zauważyć, iż pomyłki w przygotowywaniu nowych plików JPK_V7M oraz JPK_V7K mogą mieć niebagatelne skutki, gdyż zgodnie z nowym art. 109 ust. 3g. ustawy VAT – podatnik będzie miał 14 dni na skorygowanie błędów wskazanych przez organ w wezwaniu lub złożenie wyjaśnień, że ewidencja nie zawiera błędów, o których mowa w wezwaniu. Nieskorygowanie błędów lub niezłożenie wyjaśnień albo dokonanie powyższych czynności po wskazanym terminie będzie skutkowało nałożeniem w drodze decyzji kary 500 PLN za każdy stwierdzony w wezwaniu organu błąd. Termin na uiszczenie kary to 14 dni od dnia doręczenia decyzji nakładającej karę.

Kara określona w przepisach ustawy VAT za błędy w składanych plikach JPK_V7M oraz JPK_V7K ma sprawić, że liczba błędów w danych trafiających do systemu będzie mniejsza niż dotychczas. Z punktu widzenia organów podatkowych będzie to duży postęp, który być może zwiększy efektywność działań służb kontrolnych.

Dodatkowo chcielibyśmy zauważyć, że lektura schematów nowych struktur prowadzi do wniosku, że będą one dotyczyć lat 2020-2030. W tej sytuacji należy wnosić, iż korekty rozliczeń za okresy przed 1 kwietnia 2020 roku, a po 1 lipca 2016 roku będą dokonywane w oparciu o właściwą deklarację VAT oraz plik JPK VAT(3).

Na sam koniec pragniemy podkreślić, że dużą zmianą na plus w porównaniu do obecnego stanu prawnego jest





fakt, że treść nowych struktur JPK V_7M oraz JPK V_7K ma swoje oparcie w rozporządzeniu w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług z dnia 18 października 2019 roku (Dz.U. 2019 poz. 1988).

JPK FA(3) od 1 grudnia 2019 r.

W gąszczu zmieniających się przepisów VAT, można było przeoczyć fakt, iż po raz drugi w tym roku jest zmieniana struktura jednolitego pliku kontrolnego dla faktur VAT (dalej: „JPK FA”).

Zmiany te są podyktowane, przede wszystkim, nowymi regulacjami odnoszącymi się do faktur VAT w zakresie mechanizmu podzielonej płatności, które zostały wprowadzone na mocy ustawy z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 13 września 2019 r. poz. 1751).

Dodatkowo prawodawca wprowadził szereg innych zmian w strukturze JPK FA. Nowe regulacje w tym zakresie dotyczą wyłącznie faktur wystawionych po 1 listopada 2019 r. W praktyce organy podatkowe będą mogły żądać plików zgodnych z nową strukturą po 27 grudnia 2019 r., tj. po terminie złożenia deklaracji VAT za listopad 2019 r.

Na uwagę zasługuje fakt, iż w najnowszej wersji struktury węzeł „StawkiPodatku” został usunięty. Zmieniono również umiejscowienie pola „KodWaluty”, które z węzła Nagłówków zostało przeniesione do węzła „FakturaWiersz”. Dzięki temu podatnicy będą generować jeden plik JPK FA dla wielu walut. Jest to duże ułatwienie, ponieważ pierwotnie jeden JPK FA mógł dotyczyć tylko faktur wystawionych w tej samej walucie. Mogło się zatem zdarzyć, że podatnik wystawiający faktury w różnych walutach, musiał wygenerować wiele plików JPK FA za ten sam okres.

Ponadto istotnym modyfikacją poddano raportowanie faktur VAT zaliczkowych, dla których dodano dwa elementy odnoszące się do faktur zaliczkowych tj. pole „NrFaZaliczkowej” (numer faktury zaliczkowej), dotyczące wszystkich faktur zaliczkowych wystawionych wcześniej oraz węzły „Zamowienie”, ze szczegółami dotyczącymi faktur zaliczkowych, a także „ZamowienieCtrl” z sumami kontrolnymi dla zamówień lub umów.

Dodatkowo w samej strukturze określono sposób raportowania faktur wystawionych w walutach obcych, wskazując iż wartości sprzedaży i kwoty podatku wypełnia się w walucie, w której wystawiono fakturę, z wyjątkiem pól, w których kwoty podatku zostały

przeliczone zgodnie z art. 31a w związku z art. 106e ust. 11 ustawy VAT.

Jak wskazuje Ministerstwo Finansów powyższe zmiany w zakresie raportowania faktur w walutach obcych i faktur zaliczkowych były postulowane przez podatników.



Kamil Chmielewski

supervisor w dziale doradztwa podatkowego w zespole ds. VAT w KPMG w Polsce



Maciej Jarosz

konsultant w dziale doradztwa podatkowego w zespole ds. VAT w KPMG w Polsce



Kongres Podatków i Rachunkowości KPMG

Największe coroczne wydarzenie tego typu w Polsce skierowane do prezesów, członków zarządów oraz przedstawicieli kadry zarządzającej odpowiedzialnej za obszary podatkowe i rachunkowe w przedsiębiorstwach.

Warszawa, 16 stycznia 2020 r.

home.kpmg/pl/kongreskpmg



Publikacje KPMG

Analizy i raporty KPMG tworzone są dzięki wiedzy i doświadczeniu naszych ekspertów. Publikacje te podejmują problemy istotne dla przedsiębiorców prowadzących działalność w Polsce i na świecie.



Regulation and supervision of fintech

Raport KPMG International prezentuje analizę ryzyka generowanego przez fintechy dla podmiotów na rynkach finansowych. Publikacja koncentruje się także na zagadnieniu regulacji i nadzoru nad działalnością fintechów.



Branża motoryzacyjna, Edycja Q3/2019

Raport należy do serii raportów kwartalnych, których celem jest przedstawienie bieżących trendów w branży motoryzacyjnej w Polsce, rozumianej zarówno jako rynek motoryzacyjny, jak i produkcja przemysłowa oraz motoryzacyjne usługi finansowe. Analiza oparta jest o najnowsze dostępne dane rejestracyjne, statystyczne i rynkowe. Publikacja jest wspólnym przedsięwzięciem Polskiego Związku Przemysłu Motoryzacyjnego oraz KPMG w Polsce.



Easing the pressure points: The state of intelligent automation

Raport prezentuje coraz większą gotowość rynku do inteligentnej automatyzacji. Prawie 600 liderów biznesowych, w tym 100 dyrektorów najwyższego szczebla w sześciu branżach i 13 krajach, zostało przebadanych pod kątem ich doświadczenia w rozwiązywaniu problemów związanych z inteligentną automatyzacją.



Barometr nastrojów menedżerów firm motoryzacyjnych

Barometr nastrojów menedżerów sektora motoryzacyjnego jest badaniem ankietowym przeprowadzonym przez Polski Związek Przemysłu Motoryzacyjnego i KPMG w Polsce w czerwcu 2019 r. Jego celem było poznanie opinii kadry zarządzającej firm motoryzacyjnych na temat bieżącej i przyszłej sytuacji branży w Polsce. Ankieta skierowana była do menedżerów firm produkcyjnych i dystrybutorów pojazdów, przyczep i naczep, zabudów lub podzespołów, części i akcesoriów



Transport tracker. Global trade – the new normal

„Transport tracker” jest publikacją KPMG International, w której eksperci KPMG podsumowują wyniki międzynarodowego sektora transportowego. X edycja badania opisuje obecny status handlu światowego w obliczu transformacji, który warunkuje sytuację w branży transportowej i logistycznej.

Kontakt



Tomasz Beldyga

**Partner w dziale
doradztwa podatkowego
w zespole ds. VAT
w KPMG w Polsce**

E: tbeldyga@kpmg.pl



Piotr Żurowski

**Partner
Szef działu
doradztwa podatkowego
w gdańskim biurze
w KPMG w Polsce**

E: pzurowski@kpmg.pl



Agnieszka Laskowska

**Dyrektor w dziale
doradztwa podatkowego
w zespole ds. VAT
w KPMG w Polsce**

E: alaskowska@kpmg.pl



Agnieszka Smolińska-Wiśnioch

**Dyrektor w dziale
doradztwa podatkowego
w zespole ds. VAT
w KPMG w Polsce**

E: asmolinska@kpmg.pl

**Interesujesz się podatkami?
SPRAWDŹ:**



home.kpmg/pl/blogpodatkowy
home.kpmg/pl/podatki
home.kpmg/pl/taxalerts
home.kpmg/pl/frontiersintax
home.kpmg/pl/ppt
abcplatnika.pl
taxownik.pl

Znajdź nas:

facebook.com/kpmgpoland

twitter.com/kpmgpoland

linkedin.com/company/kpmg_poland

youtube.com/kpmgpoland

instagram.com/kpmgpoland

pinterest.com/kpmgpoland



KPMG Poland

Biura KPMG w Polsce

Warszawa

ul. Inflancka 4A
00-189 Warszawa
T: +48 22 528 11 00
F: +48 22 528 10 09
E: kpmg@kpmg.pl

Kraków

ul. Opolska 114
31-323 Kraków
T: +48 12 424 94 00
F: +48 12 424 94 01
E: krakow@kpmg.pl

Poznań

ul. Roosevelta 22
60-829 Poznań
T: +48 61 845 46 00
F: +48 61 845 46 01
E: poznan@kpmg.pl

Wrocław

ul. Szczytnicka 11
50-382 Wrocław
T: +48 71 370 49 00
F: +48 71 370 49 01
E: wroclaw@kpmg.pl

Gdańsk

al. Zwycięstwa 13A
80-219 Gdańsk
T: +48 58 772 95 00
F: +48 58 772 95 01
E: gdansk@kpmg.pl

Katowice

ul. Francuska 36
40-028 Katowice
T: +48 32 778 88 00
F: +48 32 778 88 10
E: katowice@kpmg.pl

Łódź

ul. Składowa 35
90-127 Łódź
T: +48 42 232 77 00
F: +48 42 232 77 01
E: lodz@kpmg.pl

© 2019 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone. Wydrukowano w Polsce.

Nazwa i logo KPMG są zastrzeżonymi znakami towarowymi bądź znakami towarowymi KPMG International.

Informacje zawarte w niniejszej publikacji mają charakter ogólny i nie odnoszą się do sytuacji konkretnej firmy. Ze względu na szybkość zmian zachodzących w polskim prawodawstwie prosimy o upewnienie się w dniu zapoznania się z niniejszą publikacją, czy informacje w niej zawarte są wciąż aktualne. Przed podjęciem konkretnych decyzji proponujemy skonsultowanie ich z naszymi doradcami.

kpmg.pl