

U S T A W A

z dnia

o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług¹⁾

Art. 1. W ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221, z późn. zm.²⁾) wprowadza się następujące zmiany:

- 1) w art. 2 w pkt 40 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 41–45 w brzmieniu:
„41) bonie – rozumie się przez to instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, 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;
- 42) emisji bonu – rozumie się przez to pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu;
- 43) bonie jednego przeznaczenia – rozumie się przez to bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze, z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu;
- 44) bonie różnego przeznaczenia – rozumie się przez to bon inny niż bon jednego przeznaczenia;
- 45) transferze bonu – rozumie się przez to emisję bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji.”;

¹⁾ Niniejsza ustawa w zakresie swojej regulacji:

- 1) wdraża dyrektywę Rady (UE) 2016/1065 z dnia 27 czerwca 2016 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary lub usługi (Dz. Urz. UE L 177 z 01.07.2016, str. 9);
- 2) częściowo wdraża dyrektywę Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość (Dz. Urz. UE L 348 z 29.12.2017, str. 7).

²⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2017 r. poz. 2491 oraz z 2018 r. poz. 62, 86, 650, 1499, 1629 i 1669.

2) w dziale II po rozdziale 2 dodaje się rozdział 2a w brzmieniu:

„Rozdział 2a

Opodatkowanie w przypadku stosowania bonów

Art. 8a. 1. Transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy.

2. Faktycznego przekazania towarów lub faktycznego świadczenia usług w zamian za bon jednego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia nie uznaje się za niezależną transakcję w części, w której wynagrodzenie stanowił bon.

3. 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 podatnika, w imieniu którego działa podatnik.

4. 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.

Art. 8b. 1. 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. Nie podlega opodatkowaniu podatkiem wcześniejszy transfer tego bonu.

2. W przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem zgodnie z ust. 1, opodatkowaniu podatkiem podlegają usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, dotyczące tego bonu.”;

- 3) w art. 17:
- a) w ust. 1 w pkt 8 w lit. b kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 9 w brzmieniu:
 - „9) nabywające bony jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem dostawy towarów lub świadczenia usług, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:
 - a) podmiotem dokonującym transferu bonów jednego przeznaczenia jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju,
 - b) podmiotem nabywającym bony jednego przeznaczenia jest podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4.”,
 - b) ust. 2 otrzymuje brzmienie:
 - „2. W przypadkach wymienionych w ust. 1 pkt 4, 5 i 7–9, usługodawca, dokonujący dostawy towarów lub podmiot dokonujący transferu bonów jednego przeznaczenia nie rozlicza podatku należnego.”;
- 4) w art. 19a:
- a) w ust. 1 wyrazy „z zastrzeżeniem ust. 5 i 7–11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1” zastępuje się wyrazami „z zastrzeżeniem ust. 1a, 5 i 7–11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1”,
 - b) po ust. 1 dodaje się ust. 1a w brzmieniu:
 - „1a. W przypadku, o którym mowa w art. 8a ust. 1 i 3, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia.”,
 - c) po ust. 4 dodaje się ust. 4a w brzmieniu:
 - „4a. W przypadku, o którym mowa w art. 8a ust. 1 i 3, dostawę towarów uznaje się za dokonaną, a usługę uznaje się za wykonaną z chwilą dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia.”;
- 5) w art. 21 w ust. 6 pkt 2 otrzymuje brzmienie:
- „2) nie ma zastosowania do:
 - a) dostawy towarów i świadczenia usług, o których mowa w art. 8a ust. 1 i 3,
 - b) dostawy towarów, o której mowa w art. 20 ust. 1–4 i art. 20a.”;

- 6) w art. 28k dotychczasowe brzmienie otrzymuje oznaczenie ust. 1 i dodaje się ust. 2–6 w brzmieniu:

„2. Przepis ust. 1 nie ma zastosowania w przypadku gdy usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu tylko na terytorium kraju i świadczy usługi, o których mowa w ust. 1, na rzecz podmiotów niebędących podatnikami posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, a całkowita wartość świadczenia tych usług, pomniejszona o kwotę podatku, nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego ani w poprzednim roku podatkowym kwoty 42 000 zł.

3. Jeżeli w trakcie roku podatkowego kwota, o której mowa w ust. 2, zostanie przekroczona, przepis ust. 1 stosuje się począwszy od usługi, w związku ze świadczeniem której przekroczono tę kwotę.

4. Podatnicy, do których ma zastosowanie ust. 2, mogą wskazać jako miejsce świadczenia usług miejsce, o którym mowa w ust. 1, przez złożenie naczelnikowi urzędu skarbowego pisemnego zawiadomienia o takim wyborze do 10. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tego wyboru.

5. W przypadku, o którym mowa w ust. 4, podatnik nie może zmienić określania miejsca świadczenia usług wcześniej niż po upływie dwóch kolejnych lat, licząc od dnia wykonania pierwszej usługi, dla której miejsce świadczenia zostało określone zgodnie z ust. 1.

6. Powrót do określania miejsca świadczenia usług, zgodnie z ust. 2, następuje po uprzednim pisemnym zawiadomieniu przez podatnika naczelnika urzędu skarbowego o rezygnacji z dokonanego wyboru, o którym mowa w ust. 4, przed początkiem miesiąca, w którym podatnik rezygnuje z określania miejsca świadczenia usług zgodnie z ust. 1.”;

- 7) w art. 29a po ust. 1 dodaje się ust. 1a i 1b w brzmieniu:

„1a. 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:

- 1) wynagrodzeniu zapłaconemu za ten bon, pomniejszonemu o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami;

- 2) 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 wynagrodzenia są niedostępne.

1b. 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:

- 1) wynagrodzenia zapłaconego za ten bon, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami;
- 2) 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 wynagrodzenia są niedostępne.”;

- 8) w art. 97 w ust. 3 w pkt 2 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 3 w brzmieniu:

„3) nabywają bony jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem dostawy towarów lub świadczenia usług, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju, a podmiot dokonujący transferu bonów jednego przeznaczenia jest podatnikiem nieposiadającym siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju.”;

- 9) w art. 106a w pkt 2 w lit. b kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 3 w brzmieniu:

„3) świadczenia usług przez podatników, o których mowa w art. 130a pkt 2, lub podmioty zagraniczne, o których mowa w art. 131 pkt 2, zidentyfikowanych na potrzeby procedury szczególnej rozliczania VAT, o której mowa w dziale XII w rozdziałach 6a i 7, dla których państwem członkowskim identyfikacji jest Rzeczpospolita Polska.”;

- 10) w art. 106b dodaje się ust. 4 w brzmieniu:

„4. Do świadczenia usług, o których mowa w art. 106a pkt 3, przepis ust. 3 pkt 1 stosuje się odpowiednio.”;

- 11) w art. 106e w ust. 4 w pkt 3 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 4 w brzmieniu:
- „4) w przypadku, o którym mowa w art. 106a pkt 3, jeżeli usługodawcą jest podmiot zagraniczny, o którym mowa w art. 131 pkt 2, zidentyfikowany na potrzeby procedury szczególnej rozliczania VAT, o której mowa w dziale XII w rozdziale 7 – danych określonych w ust. 1 pkt 4.”;
- 12) w art. 106i:
- a) w ust. 1 wyrazy „z zastrzeżeniem ust. 2–8” zastępuje się wyrazami „z zastrzeżeniem ust. 2–9”,
- b) po ust. 6 dodaje się ust. 6a w brzmieniu:
- „6a. W przypadku, o którym mowa w art. 106b ust. 4, przepisy ust. 6 stosuje się odpowiednio.”,
- c) dodaje się ust. 9 w brzmieniu:
- „9. Przepisy ust. 3, 4 i 8 nie dotyczą wystawiania faktur w zakresie dostawy towarów lub świadczenia usług, o których mowa w art. 8a ust. 1 i 3.”;
- 13) w art. 109 po ust. 11 dodaje się ust. 11a w brzmieniu:
- „11a. Podatnicy, o których mowa w art. 28k ust. 2, są obowiązani prowadzić ewidencję, na podstawie której można określić wartość świadczonych przez nich usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych i usług elektronicznych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju. Ewidencja powinna zapewnić wskazanie usługi, w związku ze świadczeniem której nastąpiło przekroczenie kwoty, o której mowa w art. 28k ust. 2.”;
- 14) w art. 130b w ust. 1 we wprowadzeniu do wyliczenia po wyrazach „art. 28k” dodaje się wyrazy „ust. 1”;
- 15) w art. 131 pkt 2 otrzymuje brzmienie:
- „2) podmiotach zagranicznych – rozumie się przez to osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nieposiadające siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, wykonujące czynności podlegające opodatkowaniu VAT na terytorium Unii Europejskiej;”;
- 16) w art. 132:
- a) w ust. 1 po wyrazach „art. 28k” dodaje się wyrazy „ust. 1”,

b) ust. 4 otrzymuje brzmienie:

„4. W przypadku, o którym mowa w ust. 3, zgłoszenie powinno zawierać w szczególności: nazwę podmiotu zagranicznego, jego adres wraz z kodem pocztowym, adres poczty elektronicznej, adres strony internetowej należącej do tego podmiotu, numer podatkowy przyznany mu w państwie siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, jeżeli jest tam nadawany oraz oświadczenie podmiotu zagranicznego, że nie posiada on siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej.”.

Art. 2. Przepisów art. 8a, art. 8b, art. 17 ust. 1 pkt 9 i ust. 2, art. 19a ust. 1, 1a i 4a, art. 21 ust. 6 pkt 2, art. 29a ust. 1a i 1b, art. 97 ust. 3 pkt 3 i art. 106i ust. 1 i 9 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, nie stosuje się do bonów na towary lub usługi wyemitowanych przed dniem 1 stycznia 2019 r.

Art. 3. W przypadku podatników zidentyfikowanych na potrzeby procedury szczególnej rozliczania VAT, o której mowa w dziale XII w rozdziale 6a ustawy zmienianej w art. 1, którzy w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy spełniają warunki określone w art. 28k ust. 2 ustawy zmienianej w art. 1, uznaje się, że dokonali oni wyboru określania miejsca świadczenia usług, zgodnie z art. 28k ust. 4 ustawy zmienianej w art. 1, chyba że do dnia 10 lutego 2019 r. złożą zawiadomienie do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, że od dnia 1 stycznia 2019 r. nie korzystają z tej procedury szczególnej rozliczania VAT.

Art. 4. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.

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 i dyrektywę 2009/132/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⁾.

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

²⁾ Dz. Urz. UE L 177 z 01.07.2016, 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.

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, 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 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 obecnie 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

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

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

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

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 2016/1065 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 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⁾

⁹⁾ Zob. motyw drugi preambuły dyrektywy 2016/1065.

¹⁰⁾ Zob. motyw trzeci preambuły dyrektywy 2016/1065.

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 2016/1065 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

¹¹⁾ Art. 1 pkt 3 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).

i wyłącznie do realizacji płatności¹⁴⁾. Neutralność 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 związku z emisją bonu przez emitenta lub przejęciem 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

¹⁴⁾ W motywie szóstym preambuły dyrektywy 2016/1065 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.”

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 2016/1065 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⁾

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.

¹⁵⁾ Motyw szósty preambuły dyrektywy 2016/1065.

¹⁶⁾ Motyw piąty preambuły dyrektywy 2016/1065.

¹⁷⁾ Motyw 12 preambuły dyrektywy 2016/1065.

¹⁸⁾ Motyw siódmy preambuły dyrektywy 2016/1065.

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 odnośną 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⁾

¹⁹⁾ Art. 1 pkt 1 dyrektywy 2016/1065 (dodawany art. 30a pkt 2 dyrektywy 2006/112/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 2006/112/WE).

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

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 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. Jediną 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 2006/112/WE, podstawa opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług w odniesieniu do bonu różnego

²⁴) Motyw 10 preambuły dyrektywy 2016/1065.

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 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).

²⁵⁾ Art. 1 pkt 2 dyrektywy 2016/1065 (dodawany art. 73a dyrektywy 2006/112/WE). Zobacz również motyw jedenasty preambuły dyrektywy 2016/1065.

²⁶⁾ Art. 2 dyrektywy 2016/1065.

²⁷⁾ Art. 1 pkt 3 dyrektywy 2016/1065 (dodawany art. 410b dyrektywy 2006/112/WE).

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 telekomunikacyjne²⁸⁾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.

Poniżej zostały omówione zmiany wprowadzane we wskazanym zakresie.

Definicje bonów

Do słowniczka pojęć zawartego w art. 2 ustawy o VAT proponuje się dodanie pkt 41–45, w których zawarto definicje: bonu, bonu jednego przeznaczenia, bonu

²⁸⁾ Dz. U. z 2017 r. poz. 1907, z późn. zm.

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_

różnego przeznaczenia, emisji bonu oraz transferu bonu (**art. 1 pkt 1 projektu ustawy**).

Przez bon należy rozumieć instrument, 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 41 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, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze, z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia usług są znane w chwili emisji tego bonu (**dodany pkt 43 w art. 2 ustawy o VAT**). Przykładem bonu jednego przeznaczenia może być bon, który uprawnia konsumenta do „otrzymania” określonej usługi (np. usługi fryzjerskiej) w konkretnym państwie członkowskim. Nie będziemy mieli natomiast do czynienia z bonem jednego przeznaczenia, w przypadku gdy międzynarodowa sieć fryzjerska promuje swoje usługi poprzez wydawanie bonów na usługi fryzjerskie, które można zrealizować w salonie fryzjerskim znajdującym się w jednym z kilku państw członkowskich, w których sieć prowadzi swoją działalność. W chwili emisji tych bonów nie jest spełniona definicja bonu SPV, gdyż nie wiadomo, w jakim kraju usługa zostanie wykonana (nieznane miejsce świadczenia), co z kolei powoduje, że w chwili emisji nie można określić kwoty podatku należnego.

Zgodnie z proponowaną definicją bonu jednego przeznaczenia, bonem takim będzie również bon, w przypadku którego znana jest kwota podatku od wartości dodanej lub

podatku o podobnym charakterze. Regulacja ta ma na celu wskazanie, że bon taki, mimo że nie będzie podlegał opodatkowaniu w Polsce, może podlegać opodatkowaniu w innym państwie członkowskim lub w kraju trzecim.

Przez emisję bonu będzie rozumiane pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu (dodany **pkt 42 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. Tak zdefiniowane pojęcie emisji nie obejmuje samego wytworzenia bonów. Nie należy bowiem utożsamiać emisji z czynnościami technicznymi związanymi z samym tylko wytworzeniem instrumentu. Przykładowo emisją nie będzie wydrukowanie bonów przez drukarnię na zlecenie emitenta ani też przekazanie tak wydrukowanych bonów emitentowi. Drukarnia świadczy w tym przypadku odrębną usługę na rzecz emitenta w postaci wykonania zamówionych bonów. Istota emisji bonów jest związana z przekazaniem bonu przez emitenta pierwszemu posiadaczowi (co do zasady w związku ze sprzedażą bonu). Emisja bonu SPV (tak jak późniejsze transfery) oznacza dokonanie dostawy towarów/świadczenia usługi, których bon dotyczy.

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 44 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 45 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 w przypadku stosowania bonów”, w którym uregulowano zasady dotyczące opodatkowania transferu bonów SPV i MPV (**art. 1 pkt 2 projektu ustawy dot. dodanego art. 8a i art. 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, z wyłączeniem przekazania bonu do realizacji).

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. W przypadku nieodpłatnego transferu bonu SPV (transfer bonu SPV dokonany przez podatnika działającego w imieniu własnym uznaje się za dostawę towarów/świadczenie usług, których ten bon dotyczy) mamy do czynienia z nieodpłatną dostawą towarów/nieodpłatnym świadczeniem usług oraz skutkami w zakresie podatku od towarów i usług, tak jak przy czynnościach nieodpłatnych. W szczególności zastosowanie znajdą przepisy art. 7 ust. 2–4 oraz art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT (nieodpłatny transfer bonów SPV będzie rodził określone konsekwencje na gruncie VAT w zależności od spełnienia przesłanek wskazanych w ww. przepisach). Podstawa opodatkowania z tytułu sprzedaży bonów jednego przeznaczenia zarówno przez emitenta, jak i przez dystrybutora działającego w imieniu własnym określana jest z zastosowaniem zasad zawartych w art. 29a ust. 2 albo ust. 5 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 dostawy towarów/świadczenie usług zostało pokryte bonami.

Możliwa jest sytuacja, gdy wynagrodzenie za dostawy 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 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. Wobec braku odmiennego uregulowania tej kwestii w projekcie ustawy, obowiązek podatkowy

z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług przez dostawcę towarów lub usługodawcę na rzecz podatnika, który działając w imieniu własnym wyemitował bon SPV, będzie powstawał na ogólnych zasadach określonych w art. 19a ustawy o VAT.

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 bono różnego przeznaczenia w imieniu i na rzecz emitenta. W takiej sytuacji dystrybutor realizuje opodatkowaną podatkiem VAT usługę dystrybucji na rzecz emitenta. Własność bono 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 bono 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 bono jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego w imieniu własnym uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bono dotyczy. W przypadku gdy podatnik dokonując transferu bono działa w imieniu innego podatnika, to zgodnie z art. 8a ust. 3 uznaje się, że taki transfer bono 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 bono jednego przeznaczenia, powstaje z chwilą dokonania transferu bono 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 bono 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.

Zmiany w art. 17 i art. 97 ustawy o VAT

W **art. 17 w ust. 1 proponuje się dodanie pkt 9**, który będzie regulował kwestię podmiotu dokonującego opodatkowania w przypadku transferu bonów jednego przeznaczenia przez podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju (bez względu na to, czy podatnik taki jest czy też nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny na terytorium kraju). Wprowadzenie tej regulacji związane jest zasadniczo z tym, że bon jednego przeznaczenia może dotyczyć zarówno dostawy towarów, jak i świadczenia usług, a w momencie jego transferu podatnik może nie posiadać informacji odnośnie tego, czy potraktować bon jako dostawę towarów, czy jako świadczenie usług. Należy podkreślić, że transfer bonu jednego przeznaczenia zgodnie z proponowanym art. 8a ust. 1 dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy. Zważywszy, że przepisy art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5 ustanawiają różne warunki ich zastosowania, niezbędne jest określenie jednolitych zasad w tym zakresie. Konieczne jest zatem wprowadzenie szczególnych regulacji odpowiadających ww. przepisom, które będą miały zastosowanie w przypadku transferu bonów (gdzie regulacja ta – w celu uproszczenia – obejmie wszystkie bony jednego przeznaczenia, tj. dotyczące

wyłącznie towarów, dotyczące wyłącznie usług, jak również dotyczące towarów i usług). Z wprowadzonej zmiany wynika, że w przypadku gdy bon SPV transferuje podmiot zagraniczny (nieposiadający siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej) podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia VAT będzie nabywca zarejestrowany lub obowiązany do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4. W przypadkach, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT, podmiot dokonujący transferu bonów jednego przeznaczenia nie rozlicza podatku należnego (zmiana w **art. 17 ust. 2 ustawy o VAT**).

Proponowane **dodanie pkt 3 w art. 97 ust. 3 ustawy o VAT** wynika z propozycji zmiany art. 17 ust. 1 pkt 9. W **dodawanym pkt 3 w art. 97 ust. 3** uregulowano, że obowiązek rejestracji jako podatnika VAT UE będzie dotyczył również podatników, którzy nabywają bony jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem dostawy towarów lub świadczenia usług, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju, a podmiot transferujący bony jednego przeznaczenia jest podatnikiem nieposiadającym siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju.

Należy podkreślić, że nie będzie miało znaczenia, czy nabywca bonów jednego przeznaczenia będzie podmiotem krajowym czy zagranicznym. Tytułem przykładu można wskazać transakcję transferu bonów jednego przeznaczenia, które dotyczą towarów lub usług wykonywanych na terytorium Polski, pomiędzy podatnikiem z Niemiec a podatnikiem z Francji (np. podatnik z Niemiec emituje bony do dystrybutora z Francji). W takim przypadku, na mocy proponowanego art. 17 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 97 ust. 3 pkt 3, VAT z tytułu transakcji pomiędzy podatnikiem z Niemiec a podatnikiem z Francji zobowiązany będzie rozliczyć podatnik z Francji z wykorzystaniem mechanizmu odwrotnego obciążenia. Podatnik z Francji, jako nabywca bonów jednego przeznaczenia od podmiotu nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, będzie zatem zobowiązany do dokonania rejestracji na terytorium Polski.

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 w 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 dodanym **ust. 1a w art. 29a ustawy o VAT**, zawarto regulacje dotyczące określania podstawy opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług w zamian za bonu 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, aby 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 znajdą ogólne zasady opodatkowania wyrażone w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.

W przypadku natomiast dostaw towarów lub świadczenia usług dokonywanych w zamian za bony MPV wydawane nieodpłatnie (np. emitent wydaje konsumentom nieodpłatnie bony MPV, które może zrealizować u tego emitenta) znajdą zastosowanie przepisy art. 7 ust. 2–4 oraz art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT (o ile zostaną spełnione przesłanki wskazane w tych przepisach). Podstawa opodatkowania dla ww. dostaw towarów/świadczenia usług będzie określana odpowiednio na podstawie art. 29a ust. 2 albo ust. 5 ustawy o VAT.

Przepisy przejściowe

Przepisy wprowadzane projektowaną ustawą nie znajdą 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.

Wprowadzie 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 zwykle 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 obowiązującym 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. 130b 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 umożliwi 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 dnia 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 art. 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.

Oceniając wpływ projektowanej ustawy na mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców należy wskazać, że:

- 1) prowadzenie regulacji w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług bonów na towary i usługi zagwarantuje podatnikom pewność prawną i jednolite podejście co do zasad dotyczących opodatkowania VAT obowiązujących w przypadku emisji i dystrybucji bonów oraz sprzedaży dokonywanej przy użyciu tego instrumentu; będzie to sprzyjać zachowaniu spójności z zasadami ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, unikaniu zakłóceń konkurencji, podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania oraz ograniczeniu ryzyka unikania opodatkowania VAT-em;
- 2) zmiana kwalifikacji traktowania niektórych kart prepaid (tzw. starterów i doładowań) z bonów SPV na bony MPV wiązałaby się z koniecznością poniesienia kosztów wdrożenia tego rozwiązania po stronie przedsiębiorców, wymagałoby modyfikacji systemów billingowych i komputerowych oraz opracowania nowych modeli rozliczeń z podmiotami tworzącymi sieć dystrybucyjną. Z drugiej strony wpłynęłoby na dynamikę rozwoju usług oferowanych przez operatorów;
- 3) wprowadzenie progu w wysokości 10 000 euro (42 000 zł) w zakresie usług elektronicznych w znaczny sposób uprości obowiązki w zakresie VAT związane z transgranicznym świadczeniem usług elektronicznych, dzięki czemu wzrośnie konkurencyjność przedsiębiorców z segmentu MŚP w obszarze tego rodzaju działalności.

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 został 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.

<p>Nazwa projektu Ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług</p> <p>Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące Ministerstwo Finansów</p> <p>Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu Pan Leszek Skiba – Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów</p> <p>Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu Wojciech Śliz Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług tel. 22 694-36-21, email: wojciech.sliz@mf.gov.pl</p>	<p>Data sporządzenia 18.09.2018 r.</p> <p>Źródło: Prawo UE:</p> <p>1) dyrektywa Rady (UE) 2016/1065 zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary lub usługi oraz</p> <p>2) dyrektywa Rady (UE) 2017/2455 zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość</p> <p>Nr w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów: UC 123</p>
--	--

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Wobec braku uregulowania na szczeblu unijnym oraz nielicznego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej obecnie państwa członkowskie stosują niejednolite zasady opodatkowania bonów na towary lub usługi. 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.

Dyrektywa Rady (UE) 2017/2455 stanowi odpowiedź na problem relatywnie wysokich kosztów wynikających z konieczności wypełniania obowiązków określonych w przepisach VAT, jakie ponoszą przedsiębiorcy, zwłaszcza z segmentu małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP) oraz podmioty typu start-up, prowadzące działalność w zakresie transgranicznego świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych (zwanych dalej zbiorczo „usługami elektronicznymi”) na rzecz podmiotów niebędących podatnikami VAT (konsumentów) zlokalizowanych w innych państwach członkowskich niż usługodawca. Pomimo możliwości korzystania przez tych przedsiębiorców z uproszczonego rozliczania VAT od usług elektronicznych za pośrednictwem portalu internetowego – tzw. małego punktu kompleksowej obsługi (Mini-One Stop Shop – MOSS) we własnym kraju, wielu z nich nie decyduje się na rozpoczęcie działalności transgranicznej. Ma to negatywny wpływ na rozwój przedsiębiorczości, a w szerszym wymiarze także na rozwój jednolitego rynku.

2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

Konieczność zmiany ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”, w związku z implementacją do polskiego porządku prawnego przepisów:

- 1) dyrektywy Rady (UE) 2016/1065 z dnia 27 czerwca 2016 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary lub usługi;
- 2) dyrektywy Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość, w części która wymaga transpozycji do końca 2018 r.

W zakresie implementacji dyrektywy 2016/1065 projekt wprowadza definicje: bonu, bonu jednego przeznaczenia i bonu różnego przeznaczenia oraz regulacje w zakresie zasad opodatkowania bonów (w szczególności w łańcuchu dystrybucji) oraz w zakresie podstawy opodatkowania w przypadku bonów

różnego przeznaczenia. Oczekiwany efekt to uproszczenie, modernizacja i ujednoczenie przepisów dotyczących VAT mających zastosowanie do bonów na towary lub usługi.

Z kolei, implementacja dyrektywy 2017/2455 wprowadza zmiany nakierowane na zmniejszenie kosztów i uciążliwości związanych z rozliczaniem podatku VAT od usług elektronicznych świadczonych na rzecz konsumentów z innych niż Polska państw członkowskich UE. Projektowane rozwiązania zakładają:

1. Wprowadzenie progu w kwocie 10 000 euro (42 000 zł), odnoszącego się do rocznej wartości netto usług elektronicznych świadczonych unijnym konsumentom spoza Polski, do wysokości którego podatnicy będą mogli rozliczać VAT z tytułu takich usług według reguł obowiązujących dla transakcji krajowych. Rozwiązanie to ma charakter fakultatywny, co oznacza, że podatnicy będą mogli zdecydować się na rozliczanie VAT w państwach członkowskich odbiorców ich usług.
2. Dopuszczenie podatników nieposiadających siedziby na terytorium UE, ale zarejestrowanych dla celów VAT w jednym lub więcej państw członkowskich do rozliczania usług elektronicznych w małym punkcie kompleksowej obsługi (MOSS).

Ustalenie zasad fakturowania dla tej kategorii usług w przypadku gdy usługodawcy rozliczają je w małym punkcie kompleksowej obsługi (MOSS), zgodnie z przepisami krajowymi.

Zmiany zakładają uproszczenie obowiązków w zakresie VAT związanych ze świadczeniem usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych (zwanymi dalej zbiorczo „usługami elektronicznymi”) na rzecz podmiotów niebędących podatnikami (konsumentów) zlokalizowanych w innych państwach członkowskich UE niż usługodawca.

3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

Wszystkie państwa członkowskie UE są zobowiązane zaimplementować do swoich porządków prawnych przepisy dyrektywy 2016/1065 oraz dyrektywy 2017/2455, które mają obowiązywać od dnia 1 stycznia 2019 r.

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Podatnicy podatku od towarów i usług	Proponowane rozwiązanie, może dotyczyć pośrednio wszystkich podatników podatku od towarów i usług, tj. ok. 1 667 941 (stan na koniec 2016 r.)	Hurtownia SPR wg stanu na dzień 17.05.2017 r.	Podatnicy podatku od towarów i usług, którzy zajmują się emisją i dystrybucją bonów oraz sprzedają przy użyciu tych instrumentów, będą zobowiązani do stosowania zharmonizowanych regulacji do bonów wyemitowanych po dniu 31 grudnia 2018 r.
Polscy podatnicy zarejestrowani w MOSS, których wartość sprzedaży usług elektronicznych unijnym konsumentom jest wyższa niż 0 i nie przekracza 10 000 euro w skali roku.	311	Baza danych VAT Mini One Stop Shop (MOSS) – portal urzędnika wydanie 2.2.0.	Ta grupa podatników nie będzie zobligowana do rozliczania VAT w państwie konsumenta (spoza Polski), a zgodnie z zasadami opodatkowania w kraju.

5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

Projekt nie był przedmiotem pre-konsultacji.

Projekt został udostępniony w BIP RCL. Projekt był przedmiotem uzgodnień, opiniowania i konsultacji publicznych (termin na zajęcie stanowiska – 21 dni od dnia udostępnienia projektu).

W ramach konsultacji publicznych wystąpiono o uwagi do 104 organizacji: Business Centre Club, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Naczelna Rada Adwokacka, Polska Izba Biegłych Rewidentów,

Naczelna Rada Zrzeszeń Handlu i Usług, Krajowa Izba Doradców Podatkowych, Krajowa Izba Gospodarcza, Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, Konfederacja LEWIATAN, Krajowa Izba Radców Prawnych, Polska Rada Biznesu, Polska Izba Handlu, Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji, Konferencja Przedsiębiorstw Finansowych w Polsce, Krajowa Rada Komornicza, Polski Związek Zarządzania Wierzytelnościami, Polska Izba Paliw Płynnych, Polska Organizacja Gazu Płynnego, Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego, Związek Importerów i Producentów Sprzętu Elektrycznego i Elektronicznego Branży RTV i IT – ZIPSEE „Cyfrowa Polska”, Polska Izba Informatyki i Telekomunikacji, Izba Gospodarki Elektronicznej, Krajowa Izba Gospodarcza Elektroniki i Telekomunikacji, Polska Izba Komunikacji Elektronicznej, Związek Pracodawców Branży Internetowej IAB Polska, CECED Polska – Członek Europejskiego Stowarzyszenia Producentów AGD, Związek Pracodawców Mediów Elektronicznych i Telekomunikacji Mediakom, Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, Federacja Przedsiębiorców Polskich, Związek Rzemiosła Polskiego, Ogólnopolska Federacja Przedsiębiorców i Pracodawców Przedsiębiorcy.pl, Europejska Unia Małych i Średnich Przedsiębiorstw oraz Klasy Średniej – UNICORN, Związek Pracodawców Kłasy Polskie, Polskie Towarzystwo Gospodarcze, Krajowa Rada Spółdzielcza, Izba Przemysłowo-Handlowa Inwestorów w Polsce, Polska Izba Gospodarcza Importerów, Eksporterów i Kooperacji, Stowarzyszenie Eksporterów Polskich, Krajowe Stowarzyszenie Eksporterzy Rzeczypospolitej Polskiej, Polska Rada Centrów Handlowych, Ogólnopolskie Stowarzyszenie Kupców i Drobnej Wytwórczości, Polski Związek Pracodawców Budownictwa, Polska Izba Przemysłowo-Handlowa Budownictwa, Konfederacja Budownictwa i Nieruchomości, Polska Unia Dystrybutorów Stali, Izba Gospodarcza Metali Nieżelaznych i Recyklingu, Hutnicza Izba Przemysłowo-Handlowa, Polska Federacja Rynku Nieruchomości, Polska Federacja Producentów Żywności, Krajowy Związek Rewizyjny Spółdzielni Spożywców „Społem”, Federacja Gospodarki Żywnościowej RP, POLBISCO – Stowarzyszenie Polskich Producentów Wyrobów Czekoladowych i Cukierniczych, Krajowa Izba Gospodarcza „Przemysłu Spożywczego i Opakowań”, Krajowy Związek Spółdzielni Mleczarskich Związek Rewizyjny, Izba Gospodarcza „Wodociągi Polskie”, Izba Gospodarcza Hotelarstwa Polskiego, Rada Krajowa Federacji Konsumentów, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Naczelna Organizacja Techniczna, Izba Pracodawców Polskich, Polska Organizacja Francyzodawców, Rada Gospodarcza Strefy Wolnego Słowa, Stowarzyszenie Samozatrudnieni, UNICORN Europejska Unia Małych i Średnich Przedsiębiorstw, Giełda Papierów Wartościowych, Izba Domów Maklerskich, Izba Zarządzających Funduszami i Aktywami, Krajowa Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-Kredytowa, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Krajowe Stowarzyszenie Funduszy Poręczeńowych, Krajowy Związek Banków Spółdzielczych, Polska Izba Pośredników Ubezpieczeniowych i Finansowych, Polska Izba Ubezpieczeń, Polska Organizacja Niebankowych Instytucji Płatności – Związek Pracodawców, Polski Związek Funduszy Pożyczkowych, Polski Związek Instytucji Pożyczkowych, Stowarzyszenie Polskich Brokerów Ubezpieczeniowych i Reasekuracyjnych, Związek Banków Polskich, Związek Polskiego Leasingu, Krajowa Rada Notarialna, Krajowe Stowarzyszenie Przemysłu Tytoniowego, Polska Unia Dystrybutorów Stali,

Związek Pracodawców Przemysłu Odzieżowego i Tekstylnego, Izba Gospodarcza „FARMACJA POLSKA”, Polska Izba Zielarsko-Medyczna i Drogerijna, Polski Związek Pracodawców Przemysłu Farmaceutycznego, Polski Związek Przemysłu Kosmetycznego, Polskie Stowarzyszenie Przemysłu Kosmetycznego i Detergentowego, Krajowa Izba Lekarsko-Weterynaryjna, Naczelna Izba Aptekarska, Naczelna Izba Lekarska, Związek Pracodawców Hurtowni Farmaceutycznych, Ogólnopolski Związek Pracodawców Niepublicznych Operatorów Poczтовых, Polska Izba Turystyki, Izba Przemysłowo-Handlowa Gospodarki Złotem, Polska Izba Komunikacji Elektronicznej, Polska Izba Druku, Polska Izba Książki, Europejskie Centrum Konsumentek w Polsce, Federacja Konsumentów, Stowarzyszenie Konsumentów Polskich, Fundacja Małych i Średnich Przedsiębiorstw, Fundacja Republikańska, Sodexo Benefits & Rewards Services Polska Sp. z o.o.

Uwagi zgłosiło 8 organizacji: Business Centre Club, Izba Gospodarcza „Wodociągi Polskie”, Konfederacja LEWIATAN, Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji, Polska Izba Informatyki i Telekomunikacji, Polska Izba Paliw Płynnych, Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo S.A., Związek Pracodawców Branży Internetowej IAB Polska.

Uwagi w trybie art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego zgłosiła zainteresowanie pracami nad projektem ustawy. Podmiot nie jest wpisany do rejestru podmiotów wykonujących zawodową działalność lobbingsową.

Projekt został przekazany również w celu wyrażenia opinii do Prezesa Narodowego Banku Polskiego, Prezesa Prokuratury Generalnej Skarbu Państwa, Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej, Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”, Ogólnopolskiego Porozumienia Związków Zawodowych, Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego, Forum Związków Zawodowych. Uwag nie zgłoszono.

Omówienie uwag zawiera dokument „Raport z konsultacji projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od

towarów i usług”.

6. Wpływ na sektor finansów publicznych

(ceny stałe z ... r.)	Skutki w okresie 10 lat od wejścia w życie zmian [mln zł]											
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Łącznie (0–10)
Dochody ogółem	-2,3	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-33,3
budżet państwa	-2,3	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-33,3
JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												
Wydatki ogółem												
budżet państwa												
JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												
Saldo ogółem	-2,3	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-33,3
budżet państwa	-2,3	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-3,1	-33,3
JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												
Źródła finansowania	Projektowana regulacja będzie miała negatywny wpływ na wysokość dochodów budżetowych i w rezultacie negatywnie wpłynie na saldo budżetu i sektora finansów publicznych. Projektowane rozwiązania nie będą miały wpływu na wydatki sektora finansów publicznych.											
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	<p>Skutki zmiany związanej z implementacją dyrektywy 2017/2455 w zakresie usług elektronicznych wyszacowano na kwotę -3,1 mln zł w skali roku. Z uwagi na przesunięcie czasowe skutki dla 2019 r. wyniosą ok. -2,3 mln zł (3,1 mln/4*3). Szacunek oparto na danych za 2017 r. pozyskanych z bazy danych VAT Mini One Stop Shop (MOSS) – portal urzędnika wydanie 2.2.0. Do warunków 2019 r. doprowadzono za pomocą wskaźników. Założono, że wszyscy podatnicy, których sprzedaż rozliczana w ramach MOSS (bez kwoty podatku) nie przekroczyła w 2017 r. 10 000 euro, będą rozliczać się na ogólnych zasadach w państwach swojej siedziby. Przedstawione skutki są wynikiem elementu pozytywnego i negatywnego.</p> <p>Element pozytywny stanowi kwota VAT, która zostanie rozliczona w kraju przez polskich podatników, których sprzedaż rozliczana w ramach MOSS w 2017 r. nie przekroczyła 10 000 euro (skutek w skali roku +0,7 mln zł).</p> <p>Natomiast negatywny element stanowi kwota VAT, która nie zostanie wpłacona przez podmioty mające siedzibę na terytorium innego niż Polska państwa członkowskiego UE, których sprzedaż rozliczana w ramach MOSS na terytorium UE nie przekroczyła 10 000 euro (skutek w skali roku -3,8 mln zł). Założono przy tym, że kwota podatku od tych podatników stanowi ok. 1,4% całej kwoty podatku brutto wpłacanej obecnie do polskiego budżetu. Z danych za 2017 r. wynika, że 1,48% dochodów z VAT pochodziła od podmiotów, których wartość sprzedaży kierowana do odbiorców polskich nie przekroczyła 10 000 euro. W przypadku sprzedaży dokonywanej przez podmioty polskie do konsumentów unijnych, udział sprzedaży, której wielkość nie przekroczyła 10 000 euro, w sprzedaży ogółem wszystkich polskich podmiotów (zarejestrowanych w MOSS) wyniósł w 2017 r. 2,68%.</p> <p>Natomiast w przypadku zmian w zakresie opodatkowania bonów, związanych z obowiązkiem implementacji dyrektywy 2016/1065, przewiduje się, że będą one co</p>											

do zasady neutralne dla sektora finansów publicznych. Projektowane zmiany bowiem działają w dwóch kierunkach, i tak:

- Mogą wystąpić dodatkowe wpływy w VAT w przypadku niewykorzystania bonów, w stosunku do których zostało zatrzymane wynagrodzenie przez sprzedawcę bonu (obecnie opodatkowanie co do zasady nie występuje).

Wiąże się to z tym, że w przypadku bonów, które zostaną zaklasyfikowane jako bony jednego przeznaczenia opodatkowanie VAT-em nastąpi w momencie przekazania bonu, a nie w momencie realizacji bonu.

W związku z zaklasyfikowaniem niektórych bonów jako bony jednego przeznaczenia, może wystąpić przyspieszenie wpływów z VAT, w związku z tym, że opodatkowanie nastąpi w momencie przekazania bonu, a nie w momencie skorzystania z bonu, co może spowodować w roku wprowadzenia tych przepisów niewielkie dodatnie skutki budżetowe z podatku VAT.

- W związku z uznaniem części kart prepaid za bony różnego przeznaczenia:
 - 1) może wystąpić opóźnienie wpływów z VAT, co wynikałoby z przesunięcia opodatkowania VAT dopiero na moment realizacji konkretnych usług za pomocą karty, co spowoduje jednorazowe w roku wprowadzenia zmian, ujemne skutki budżetowe.
 - 2) mogą wystąpić ujemne skutki budżetowe w związku z realizacją za pomocą karty prepaid również usług zwolnionych z VAT, np. usług ubezpieczeniowych, finansowych (obecnie usługi realizowane za pomocą kart prepaid opodatkowane są stawką podstawową).

Z uwagi na brak możliwości oszacowania skali tych zmian oraz braku danych, nie jest możliwe szczegółowe oszacowanie skutków finansowych tych zmian.

7. Wpływ na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców oraz na rodzinę, obywateli i gospodarstwa domowe

Skutki

Czas w latach od wejścia w życie zmian		0	1	2	3	5	10	Łącznie (0-10)
W ujęciu pieniężnym (w mln zł, ceny stałe z ... r.)	duże przedsiębiorstwa							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
W ujęciu niepieniężnym	duże przedsiębiorstwa							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
Niemierzalne		<p>Wprowadzenie regulacji w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług bonów na towary i usługi zagwarantuje podatnikom pewność prawną i jednolite podejście co do zasad dotyczących opodatkowania VAT obowiązujących w przypadku emisji i dystrybucji bonów oraz sprzedaży dokonywanej przy użyciu tego instrumentu. Będzie to sprzyjać zachowaniu spójności z zasadami ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, unikaniu zakłóceń konkurencji, podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania oraz ograniczeniu ryzyka unikania opodatkowania VAT-em.</p> <p>Zmiana kwalifikacji traktowania niektórych kart prepaid (tzw.</p>						

		starterów i doładowań) z bonów SPV na bony MPV wiązałyby się z koniecznością poniesienia kosztów wdrożenia tego rozwiązania po stronie przedsiębiorców, wymagałoby modyfikacji systemów billingowych i komputerowych oraz opracowania nowych modeli rozliczeń z podmiotami tworzącymi sieć dystrybucyjną. Z drugiej strony wpłynęłaby na dynamikę rozwoju usług oferowanych przez operatorów.
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw	Wprowadzenie progu w wysokości 10 000 euro (42 000 zł) w zakresie usług elektronicznych w znaczny sposób uprości obowiązki w zakresie VAT związane z transgranicznym świadczeniem usług elektronicznych, dzięki czemu wzrośnie konkurencyjność przedsiębiorców z segmentu MŚP w obszarze tego rodzaju działalności.

Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń

8. Zmiana obciążeń regulacyjnych (w tym obowiązków informacyjnych) wynikających z projektu

nie dotyczy

Wprowadzane są obciążenia poza bezwzględnie wymaganymi przez UE (szczegóły w odwróconej tabeli zgodności).

tak
 nie
 nie dotyczy

zmniejszenie liczby dokumentów
 zmniejszenie liczby procedur
 skrócenie czasu na załatwienie sprawy
 inne:

zwiększenie liczby dokumentów
 zwiększenie liczby procedur
 wydłużenie czasu na załatwienie sprawy
 inne:

Wprowadzane obciążenia są przystosowane do ich elektroniczacji.

tak
 nie
 nie dotyczy

Wprowadzenie progu w kwocie 42 000 zł dla świadczenia usług elektronicznych spowoduje zmniejszenie liczby dokumentów oraz procedur, ponieważ podatnicy świadczący takie usługi na rzecz konsumentów z innych państw członkowskich nie będą zobligowani do wypełniania obowiązków administracyjnych (np. w zakresie rejestracji i deklaracji VAT) w systemie MOSS bądź w związku z rozliczaniem VAT bezpośrednio w państwach, w których znajdują się odbiorcy ich usług.

Możliwe zwiększenie obowiązków dokumentacyjnych w związku z implementacją dyrektywy 2016/1065 (w przypadku bonów jednego przeznaczenia opodatkowany zostanie każdy transfer takiego bonu dokonany przez podatnika działającego w imieniu własnym, podczas gdy obecnie opodatkowana jest faktyczna dostawa towarów lub świadczenie usług w zamian za bon).

9. Wpływ na rynek pracy

Charakter proponowanych zmian nie powinien wpłynąć na zmianę układu funkcjonowania rynku pracy.

10. Wpływ na pozostałe obszary

środowisko naturalne
 sytuacja i rozwój regionalny
 inne:

demografia
 mienie państwowe

informatyzacja
 zdrowie

Omówienie wpływu

Charakter proponowanych zmian nie będzie miał wpływu na pozostałe obszary.

11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Ustawa powinna wejść w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.

12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?

Nie później niż do dnia 31 grudnia 2022 r. Komisja Europejska – na podstawie informacji otrzymanych od państw członkowskich – przedstawi Parlamentowi Europejskiemu i Radzie sprawozdanie z oceny stosowania dyrektywy 2016/1065 w odniesieniu do opodatkowania bonów podatkiem VAT, 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.

W zakresie implementacji dyrektywy 2017/2455, ewaluacja efektów projektu nie jest wymagana. Dyrektywa nie przewiduje takiej ewaluacji w stosunku do wprowadzanego uproszczenia (próg 10 tys. EUR), skutkującego rozliczaniem podatku w kraju siedziby usługodawcy a nie w państwie, w którym znajduje się konsument usługi.

13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)

Brak.

RAPORT Z KONSULTACJI

projektu z dnia 5 lipca 2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (numer w wykazie UC 123)

1. Omówienie wyników przeprowadzanych konsultacji publicznych i opiniowania.

Lp.	Jednostka redakcyjna projektu ustawy	Podmiot, który przedstawił stanowisko/ opinię	Stanowisko/opinia podmiotu	Stanowisko MF
1.	Art. 1 pkt 1 projektu ustawy (dot. art. 2 pkt 38 ustawy o VAT)	Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji	Z definicji bonu w ustawie nie można w sposób jednoznaczny określić czy bon jest środkiem płatniczym czy rabatem. Przykład: bon rabatowy na kwotę 100zł z warunkiem zakupu na wartość >100 zł (np.100,01 zł) – czy jest to w świetle projektu zmian bon rabatowy pozostający poza przedmiotem opodatkowania VAT. Wyjaśnienia w uzasadnieniu nie są prawem lecz tylko wskazówką interpretacyjną i dlatego zapis w ustawie że bon uprawniający do zniżki (% czy wartościowej) przy zakupie nie podlega opodatkowaniu VAT.	Uwaga nie została uwzględniona. Projektowana definicja bonu znajduje odzwierciedlenie w definicji bonu na towary lub usługi (bonu) zawartej w dyrektywie 2016/1065. Dyrektywa 2016/1065 odnosi się do bonu na towary lub usługi (bonu) 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). Jak wskazano w motywie czwartym preambuły dyrektywy 2016/1065, nowe zasady dotyczą wyłącznie bonów, które można wymienić na towary lub usługi. Zasadam 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. Należy wskazać, że bony powinny zawsze wiązać się z dostawą

				<p>towarów lub usług. Wymiana bonu na towary lub usługi nie jest płatnością, lecz stanowi raczej wykonanie prawa będącego następstwem płatności, której dokonano w związku z emisją bonu lub przejęciem go przez kolejnego posiadacza.</p> <p>Również w motywie 4 preambuły dyrektywy 2016/1065 wskazano „Zasady te powinny dotyczyć wyłącznie bonów, w zamian za które można uzyskać towary lub usługi. Zasadom tym nie powinny jednak podlegać instrumenty uprawniające posiadacza do zniżki przy zakupie towarów lub usług, ale nie uprawniające do otrzymania takich towarów lub usług.”.</p> <p>W przypadku zaistnienia wątpliwości z klasyfikacją bonu w konkretnych sprawach, podatnik może wystąpić z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2018 r. poz. 800).</p>
2.	<p>Art. 1 pkt 1 projektu ustawy (dot. art. 2 pkt 38 ustawy o VAT)</p> <p>Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8a ust. 1 ustawy o VAT)</p>	<p>Konfederacja Lewiatan</p>	<p>Definicja bonu powinna zostać doprecyzowana w taki sposób, aby jasno wynikało z niej, że instrument ten może zostać wykorzystany także na usługi lub towary inne niż oferowane przez emitenta bonu (tzn. towary lub usługi oferowane przez podmioty trzecie, w odniesieniu do których emitent umożliwia płatność poprzez wyemitowany przez siebie bon). Definicja powinna przesądzać, że przez bon rozumie się także instrument emitowany w formie niematerialnej (w tym np. doładowanie karty prezentowej czy konta przedpłaconego, o ile w danym wypadku karta/konto nie stanowią metody płatności), oraz że przyjęcie jako wynagrodzenia nie dotyczy bonów przekazywanych nieodpłatnie, albo przekazywanych w cenie produktu.</p> <p>W szczególności treść projektu ustawy nie wskazuje jednoznacznie czy nieodpłatny transfer bonu podlega przepisom ustawy, w tym czy jest w ogóle objęty definicją bonu i czy podlega opodatkowaniu na podstawie nowego art. 8a ust. 1. Konfederacja postuluje doprecyzowanie, że opodatkowaniu podlega wyłącznie odpłatny transfer bonu SPV.</p> <p>Dodatkowo, istnieje potrzeba doprecyzowania kiedy dany instrument stanowi bon w rozumieniu proponowanych regulacji, a kiedy metodę płatności, w szczególności w odniesieniu do instrumentów o szerokiej (ale ograniczonej) sieci akceptantów. W tym kontekście szczególnie istotne jest</p>	<p>Uwaga nie została uwzględniona.</p> <p>Zaproponowane w projekcie brzmienie definicji bonu znajduje odzwierciedlenie w dyrektywie 2016/1065. Przepis ten wprowadza wymóg, aby towary/usługi, których bon dotyczy lub tożsamość potencjalnych dostawców były wskazane w bonie lub określone w powiązanej dokumentacji. Natomiast kto będzie podatnikiem dokonującym dostawy towarów/świadczenia usług za bon (emitent bonu czy inny podmiot) będzie wynikać z postanowień umownych między stronami. Dodatkowym potwierdzeniem, że dostawcą towarów/usług w zamian za bon może być inny podmiot niż emitent, jest uregulowanie w art. 8a ust. 4 ustawy o VAT skutków VAT takiej sytuacji. Dlatego wnioskowane doprecyzowanie należy uznać za zbędne.</p> <p>W zakresie uwagi dotyczącej przesądzenia w definicji bonu, że przez bon rozumie się także instrument emitowany w formie niematerialnej należy wskazać, że takie doprecyzowanie jest zbędne. W świetle projektowanej definicji bonu, forma w której bon jest emitowany nie wpływa na uznanie takiego instrumentu za bon. Bon może mieć zatem postać fizyczną (materialną) lub formę elektroniczną. Definicja bonu zawarta w projekcie ustawy znajduje odzwierciedlenie w dyrektywie 2016/1065, która również nie wprowadza do definicji bonu doprecyzowania co do formy, w której bon może występować. Natomiast w motywie 6 preambuły dyrektywy 2016/1065 wskazano, że „bony mogą</p>

			<p>wyjaśnienie/doprecyzowanie czy w sytuacji, w której wartość bonu w momencie jego realizacji zasila ‘elektroniczne konto’ np. w serwisie dostawcy usług elektronicznych, z którego to konta’ następuje wymiana na usługi elektroniczne (np. aplikację, muzykę), to: taki instrument stanowi bon w rozumieniu projektowanych przepisów, a wymiana/’zasilenie konta’ jest jedynie techniczną modyfikacją bonu niestanowiącą transferu bonu;</p> <p>a) nie stanowi bonu tylko inny instrument niepodlegający opodatkowaniu VAT;</p> <p>b) nie stanowi bonu, ale metodę płatności niezależnie od kwalifikacji tego instrumentu na gruncie przepisów ustawy o usługach płatniczych.</p> <p>Należy jednocześnie wskazać, że z punktu widzenia nabywcy bonu np. umożliwiającego nabycie usług elektronicznych, sposób realizacji bonu bezpośrednio w zamian za usługę elektroniczną czy w sposób opisany powyżej nie wpływa na postrzeganie takiego bonu jako bonu na usługi elektroniczne. Z tego względu Konfederacja postuluje zastosowanie rozwiązania opisanego powyżej w lit. a) (z wyłączeniem sytuacji, w których „konto elektroniczne” podlega odrębnym regulacjom w zakresie usług płatniczych i w rezultacie powinno raczej być kwalifikowane jako metoda płatności).</p>	<p>występować w formie fizycznej lub elektronicznej”.</p> <p>Uwaga dotycząca doprecyzowania, że opodatkowaniu podlega wyłącznie odpłatny transfer bonów jednego przeznaczenia¹ nie może zostać uwzględniona. Transfer bonu SPV dokonany przez podatnika działającego w imieniu własnym uznaje się za dostawę towarów/świadczenie usług, których ten bon dotyczy. W przypadku nieodpłatnego transferu bonu SPV mamy do czynienia z nieodpłatną dostawą towarów/nieodpłatnym świadczeniem usług oraz skutkami w zakresie podatku od towarów i usług, tak jak przy czynnościach nieodpłatnych. W szczególności zastosowanie znajdują przepisy art. 7 ust. 2-4 oraz art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT (nieodpłatny transfer bonów SPV będzie rodził określone konsekwencje na gruncie VAT w zależności od spełnienia przesłanek wskazanych w ww. przepisach). Dlatego też projektowane przepisy nie wyłączają nieodpłatnego przekazania bonu SPV z wprowadzanych zasad opodatkowania VAT-em tych bonów. Również w dyrektywie 2016/1065 nie ma takiego wyłączenia. Uwzględnienie postulowanej uwagi mogłoby powodować skutek w postaci braku opodatkowania transferu bonów SPV w sytuacji gdy podatnik nabył bon dla celów prowadzonej działalności opodatkowanej, odliczył podatek naliczony wynikający z otrzymanej faktury, a następnie przekazał bon nieodpłatnie na cele osobiste pracowników. Prowadziłoby to do naruszenia zasad VAT.</p> <p>W zakresie uwagi dotyczącej doprecyzowania definicji bonu w celu odróżnienia bonu od środka płatniczego należy wskazać, że projektowana definicja spełnia ten wymóg. Celem wprowadzenia definicji bonów do dyrektywy 2016/1065 było rozróżnienie pomiędzy bonami a instrumentami płatniczymi, które służą tylko i wyłącznie do realizacji płatności. Sama wymiana bonu na towary lub usługi nie jest płatnością, lecz stanowi wykonanie prawa będącego następstwem płatności, której dokonano w związku z emisją bonu lub przejęciem go przez kolejnego posiadacza. Prawo do określonego asortymentu towarów (szerszego lub węższego) zostało nabyte już w momencie nabycia bonu. Inną kwestią jest natomiast sytuacja gdzie środki przedpłacone lub przechowywane są wykorzystywane do pokrycia kosztów towarów i usług. W tym</p>
--	--	--	---	--

¹ Bon jednego przeznaczenia zwany dalej „bonem SPV”.

				<p>przypadku przechowywane środki nie generują prawa do towarów lub usług ponieważ prawo to powstaje dopiero przy dokonaniu płatności za pomocą tych środków. Powoduje to, że środki te nie mogą zostać uznane za bon w rozumieniu projektowanych przepisów. Bon powinien ściśle wiązać się z dostawą towarów lub usług i na ogół jest emitowany w celu promowania sprzedaży produktów danego dostawcy lub grupy dostawców lub aby ułatwić dokonywanie zakupów. Powyższe przesłanki powinny pozwolić na rozróżnienie bonów od bardziej ogólnych środków płatniczych. Kwestia uznania konkretnego instrumentu za bon bądź za inny instrument wymaga indywidualnej analizy w odniesieniu do konkretnych umów zawieranych między podmiotami uczestniczącymi w danej transakcji. W przypadku wystąpienia wątpliwości w indywidualnych sprawach podatnik może wystąpić z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej.</p>
3.	Art. 1 pkt 1 projektu ustawy (dot. art. 2 pkt 38 ustawy o VAT)	Polska Izba Informatyki i Telekomunikacji	<p>Definicja bonu powinna zostać doprecyzowana w taki sposób, aby jasno wynikało z niej, że instrument ten może zostać wykorzystany na usługi lub towary inne niż oferowane przez emitenta bonu (tzn. towary lub usługi oferowane przez podmioty trzecie, w odniesieniu do których emitent umożliwia płatność poprzez wyemitowany przez siebie bon).</p>	<p>Uwaga nie została uwzględniona. Zaproponowane w projekcie brzmienie definicji bonu znajduje odzwierciedlenie w dyrektywie 2016/1065. Przepis ten wprowadza wymóg, aby towary/usługi, których bon dotyczy lub tożsamość potencjalnych dostawców były wskazane w bonie lub określone w powiązanej dokumentacji. Natomiast kto będzie podatnikiem dokonującym dostawy towarów/świadczenia usług za bon (emitent bonu czy inny podmiot) będzie wynikać z postanowień umownych między stronami. Dodatkowym potwierdzeniem, że dostawcą towarów/usług w zamian za bon może być inny podmiot niż emitent, jest uregulowanie w art. 8a ust. 4 ustawy o VAT skutków VAT takiej sytuacji. Dlatego wnioskowane doprecyzowanie należy uznać za zbędne.</p>
4.	Art.1 pkt 1 projektu ustawy (dot. art. 2 pkt 38 ustawy o VAT)	Związek Pracodawców Branzy Internetowej IAB Polska	<p>Zgodnie z celem Dyrektywy, należy jasno określić, co stanowi bon na towary lub usługi dla celów VAT poprzez zdefiniowanie bonu. Definicja ta powinna być jasna i nie budzić wątpliwości interpretacyjnych. Definicja zawarta w projektowanym przepisie obarczona jest błędem logicznym idem per idem, gdyż w definicji zawiera odwołanie do przedmiotu definicji, tj. bonu. Dodatkowo, jak wskazano powyżej, aby uniknąć wątpliwości interpretacyjnych w zakresie instrumentów, które uznaje się za bon, w definicji należy doprecyzować, że chodzi o instrument, który jest transferowany za wynagrodzeniem (a</p>	<p>Zaproponowane w projekcie brzmienie definicji bonu znajduje odzwierciedlenie w dyrektywie 2016/1065. W związku z uwagą definicję bonu nieznacznie zmodyfikowano (usunięto wyrazy „w postaci bonu na towary lub usługi”).</p> <p>Uwaga dotycząca doprecyzowania, że bon jest instrumentem, który jest transferowany za wynagrodzeniem, nie może zostać uwzględniona. Transfer bonu SPV dokonany przez podatnika działającego w imieniu własnym uznaje się za dostawę towarów/świadczenie usług, których ten bon dotyczy. W przypadku nieodpłatnego transferu bonu SPV mamy do</p>

			<p>więc nie są objęte zakresem tej definicji instrumenty wydane nieodpłatnie, jak na przykład punkty w programach lojalnościowych), jak również, że bon to instrument, który może być przyjęty jako wynagrodzenie wyłącznie za dostawę towarów lub świadczenie usług.</p>	<p>czynienia z nieodpłatną dostawą towarów/nieodpłatnym świadczeniem usług oraz skutkami w zakresie podatku od towarów i usług, tak jak przy czynnościach nieodpłatnych. W szczególności zastosowanie znajdują przepisy art. 7 ust. 2-4 oraz art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT (nieodpłatny transfer bonów SPV będzie rodził określone konsekwencje na gruncie VAT w zależności od spełnienia przesłanek wskazanych w ww. przepisach). Dlatego też projektowane przepisy nie wyłączają nieodpłatnego przekazania bonu SPV z wprowadzanych zasad opodatkowania VAT-em tych bonów. Również w dyrektywie 2016/1065 nie ma takiego wyłączenia. Uwzględnienie postulowanej uwagi mogłoby powodować skutek w postaci braku opodatkowania transferu bonów SPV w sytuacji gdy podatnik nabył bon dla celów prowadzonej działalności opodatkowanej, odliczył podatek naliczony wynikający z otrzymanej faktury, a następnie przekazał bon nieodpłatnie na cele osobiste pracowników. Prowadziłoby to do naruszenia zasad VAT.</p> <p>W zakresie uwagi dotyczącej doprecyzowania, że bon to instrument, który może być przyjęty jako wynagrodzenie wyłącznie za dostawę towarów lub świadczenie usług należy wskazać, że takie doprecyzowanie jest zbędne. Wynika to z projektowanej definicji bonu, która znajduje odzwierciedlenie w definicji bonu zawartej w dyrektywie 2016/1065. Ponadto w motywie 4 preambuły dyrektywy 2016/1065 wskazano, że „Zasady te powinny dotyczyć wyłącznie bonów, w zamian za które uzyskać można towary lub usługi.”</p>
5.	Art. 1 pkt 1 projektu ustawy (dot. art. 2 pkt 38 ustawy o VAT)	Związek Pracodawców Business Centre Club	<p>Projekt implementuje definicję „bonu” na towary lub usługi wskazaną w Dyrektywie. Ponadto tak jak to zostało zaprezentowane w Dyrektywie, tak i w proponowanych w Projekcie zmianach do ustawy o VAT, projektodawca dokonuje rozróżnienia dwóch rodzajów bonów:</p> <ol style="list-style-type: none"> jednego przeznaczenia, różnego przeznaczenia. <p>Proponowana zmiana co do zasady odzwierciedla treść Dyrektywy, niemniej jednak odnosi się jedynie do bonów na towary i usługi, natomiast nie została uregulowana kwestia wymiany bonu na:</p> <ol style="list-style-type: none"> inny bon / voucher darowiznę pieniężną na rzecz organizacji charytatywnej. 	<p>W związku z uwagą definicję bonu nieznacznie zmodyfikowano (usunięto wyrazy „w postaci bonu na towary lub usługi”). Natomiast uwaga dotycząca doprecyzowania definicji bonu, że bon dotyczy instrumentu wymienianego wyłącznie na towary lub usługi nie została uwzględniona. Powyższe wynika z projektowanej definicji bonu, która znajduje odzwierciedlenie w definicji bonu zawartej w dyrektywie 2016/1065. Ponadto w motywie 4 preambuły dyrektywy 2016/1065 wskazano, że „Zasady te powinny dotyczyć wyłącznie bonów, w zamian za które uzyskać można towary lub usługi.”</p> <p>Uwaga dotycząca doprecyzowania, że uregulowania nie dotyczą bonów przekazywanych nieodpłatnie nie została uwzględniona. Transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika</p>

			<p>W warunkach polskiej gospodarki prawdopodobieństwo wystąpienia takich przypadków jest wysokie. Przykładem mogą być programy lojalnościowe typu payback oraz organizowane przez sieci sprzedaży, w ramach których, uczestnicy programów otrzymują nieodpłatnie punkty lojalnościowe przyznawane przy okazji dokonywania zakupów lub w ramach akcji promocyjnych. Punkty takie mogą zostać wymienione na nagrody, wśród których znajdują się nie tylko towary i usługi, ale także ww. bony, czy środki pieniężne dla organizacji pożytku publicznego.</p> <p>W konsekwencji, widzimy konieczność uregulowania tych kwestii w projektowanej ustawie, poprzez doprecyzowanie, że bon dotyczy instrumentu wymienianego wyłącznie na towary lub usługi. Powyższe jest zgodne z założeniami Dyrektywy, w szczególności w pkt 4. preambuły do Dyrektywy wskazano, że zasady dotyczące opodatkowania bonów powinny dotyczyć wyłącznie bonów, w zamian za które uzyskać można towary lub usługi.</p> <p>Dodatkowo, należy doprecyzować, że uregulowania te, zgodnie z założeniami Dyrektywy, nie dotyczą bonów przekazywanych nieodpłatnie.</p> <p>We wniosku o Dyrektywę wprost wskazano, że wymiana bonu na towary lub usługi nie jest płatnością, lecz stanowi raczej wykonanie prawa będącego następstwem płatności, której dokonano w chwili emisji bonu lub przejścia go przez kolejnego posiadacza. Analogiczny fragment znalazł się w uzasadnieniu do Projektu. W konsekwencji należy doprecyzować, że w regulacja ta dotyczy bonów, które niosą ze sobą prawo do otrzymania towarów lub usług, przyznane w wyniku dokonania płatności za bon.</p>	<p>działającego w imieniu własnym uznaje się za dostawę towarów/świadczenie usług, których ten bon dotyczy. W przypadku nieodpłatnego transferu bonu SPV mamy do czynienia z nieodpłatną dostawą towarów/nieodpłatnym świadczeniem usług oraz skutkami w zakresie podatku od towarów i usług, tak jak przy czynnościach nieodpłatnych. W szczególności zastosowanie znajdują przepisy art. 7 ust. 2-4 oraz art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT (nieodpłatny transfer bonów SPV będzie rodził określone konsekwencje na gruncie VAT w zależności od spełnienia przesłanek wskazanych w ww. przepisach). Dlatego też projektowane przepisy nie wyłączają nieodpłatnego przekazania bonu SPV z wprowadzanych zasad opodatkowania VAT-em tych bonów. Również w dyrektywie 2016/1065 nie ma takiego wyłączenia. Uwzględnienie postulowanej uwagi mogłoby powodować skutek w postaci braku opodatkowania transferu bonów SPV w sytuacji gdy podatnik nabył bon dla celów prowadzonej działalności opodatkowanej, odliczył podatek naliczony wynikający z otrzymanej faktury, a następnie przekazał bon nieodpłatnie na cele osobiste pracowników. Prowadziłyby to do naruszenia zasad VAT.</p>
6.	Art. 1 pkt 1 projektu ustawy (dot. art. 2 pkt 38 ustawy o VAT)	Związek Pracodawców Business Centre Club	<p>Zgodnie z celem Dyrektywy, należy jasno określić, co stanowi bon na towary lub usługi dla celów VAT poprzez zdefiniowanie bonu. Definicja ta powinna być jasna i nie budzić wątpliwości interpretacyjnych.</p> <p>Definicja zawarta w projektowanym przepisie obarczona jest błędem logicznym idem per idem, gdyż w definicji zawiera odwołanie do przedmiotu definicji, tj. bonu.</p> <p>Dodatkowo, jak wskazano powyżej, aby uniknąć wątpliwości interpretacyjnych w zakresie instrumentów, które uznaje się za bon, w definicji należy doprecyzować, że chodzi o</p>	<p>W związku z uwagą definicję bonu nieznacznie zmodyfikowano (usunięto wyrazy „w postaci bonu na towary lub usługi”). Natomiast uwaga dotycząca doprecyzowania, że bon jest instrumentem, który jest transferowany za wynagrodzeniem, nie może zostać uwzględniona. Transfer bonu SPV dokonany przez podatnika działającego w imieniu własnym uznaje się za dostawę towarów/świadczenie usług, których ten bon dotyczy. W przypadku nieodpłatnego transferu bonu SPV mamy do czynienia z nieodpłatną dostawą towarów/nieodpłatnym świadczeniem usług oraz skutkami w zakresie podatku od towarów i usług, tak jak przy</p>

			<p>instrument, który jest transferowany za wynagrodzeniem (a więc nie są objęte zakresem tej definicji instrumenty wydane nieodpłatnie, jak na przykład punkty w programach lojalnościowych), jak również, że bon to instrument, który może być przyjęty jako wynagrodzenie wyłącznie za dostawę towarów lub świadczenie usług.</p> <p>Propozycja brzmienia przepisu:</p> <p>„bonie – rozumie się przez to instrument transferowany za wynagrodzeniem, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia wyłącznie za dostawę towarów lub świadczenie usług, w przypadku którego te 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 tego instrumentu;”</p>	<p>czynnościach nieodpłatnych. W szczególności zastosowanie znajdują przepisy art. 7 ust. 2-4 oraz art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT (nieodpłatny transfer bonów SPV będzie rodził określone konsekwencje na gruncie VAT w zależności od spełnienia przesłanek wskazanych w ww. przepisach). Dlatego też projektowane przepisy nie wyłączają nieodpłatnego przekazania bonu SPV z wprowadzanych zasad opodatkowania VAT-em tych bonów. Również w dyrektywie 2016/1065 nie ma takiego wyłączenia. Uwzględnienie postulowanej uwagi mogłoby powodować skutek w postaci braku opodatkowania transferu bonów SPV w sytuacji gdy podatnik nabył bon dla celów prowadzonej działalności opodatkowanej, odliczył podatek naliczony wynikający z otrzymanej faktury, a następnie przekazał bon nieodpłatnie na cele osobiste pracowników. Prowadziłoby to do naruszenia zasad VAT.</p>
7.	Art. 1 pkt 1 projektu ustawy (dot. art. 2 pkt 39 ustawy o VAT)	Związek Pracodawców Branży Internetowej IAB Polska	<p>Należy doprecyzować, że przez emisję bonu rozumie się pierwsze wprowadzenie go do obrotu za wynagrodzeniem, w celu wyeliminowania wątpliwości związanych z bezpłatną emisją bonu.</p>	<p>Uwaga nie została uwzględniona. Emisję bonu SPV (jak również późniejsze transfery) dokonaną przez podatnika działającego w imieniu własnym uznaje się za dostawę towarów/świadczenie usług, których ten bon dotyczy. W przypadku nieodpłatnego transferu bonu SPV (również emisji) mamy do czynienia z nieodpłatną dostawą towarów/nieodpłatnym świadczeniem usług oraz skutkami w zakresie podatku od towarów i usług, tak jak przy czynnościach nieodpłatnych. W szczególności zastosowanie znajdują przepisy art. 7 ust. 2-4 oraz art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT (nieodpłatny transfer bonów SPV będzie rodził określone konsekwencje na gruncie VAT w zależności od spełnienia przesłanek wskazanych w ww. przepisach). Dlatego też projektowane przepisy nie wyłączają nieodpłatnego przekazania bonu SPV z wprowadzanych zasad opodatkowania VAT-em tych bonów.</p>
8.	Art. 1 pkt 1 projektu ustawy (dot. art. 2 pkt 39 ustawy o VAT)	Polska Izba Informatyki i Telekomunikacji	<p>Należy doprecyzować definicję emisji bonu w celu wyeliminowania wątpliwości, czy przez pierwsze wprowadzenia bonu do obrotu należy rozumieć wytworzenie bonów (czy w formie materialnej czy elektronicznej), sprzedaż tych bonów czy też w inny moment.</p>	<p>Zawarta w projekcie definicja emisji bonu stanowi, że rozumie się przez to pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu. Tak zdefiniowane pojęcie emisji nie obejmuje samego wytworzenia bonów. Nie należy bowiem utożsamiać emisji z czynnościami technicznymi związanymi z samym tylko wytworzeniem instrumentu. Przykładowo emisją nie będzie wydrukowanie bonów przez drukarnię na zlecenie emitenta ani też przekazanie tak wydrukowanych bonów emitentowi. Drukarnia świadczy w tym</p>

				<p>przypadku odrębną usługę na rzecz emitenta w postaci wykonania zamówionych bonów. Istota emisji bonów jest związana z przekazaniem bonu przez emitenta pierwszemu posiadaczowi (co do zasady w związku ze sprzedażą bonu). Emisja bonu SPV (tak jak późniejsze transfery) oznacza dokonanie dostawy towarów/świadczenia usługi, których bon dotyczy. Na ocenę czy doszło do emisji bonów nie ma wpływu czy bon jest w formie materialnej czy elektronicznej. Bon może mieć postać fizyczną (materialną) lub formę elektroniczną, a zatem pierwsze wprowadzenie bonu w którejś z tych form do obrotu będzie uznane za emisję.</p>
9.	Art. 1 pkt 1 projektu ustawy (dot. art. 2 pkt 39 ustawy o VAT)	Konfederacja Lewiatan	<p>Należy doprecyzować definicję emisji bonu w celu wyeliminowania wątpliwości, czy przez pierwsze wprowadzenia bonu do obrotu należy rozumieć wytworzenie bonów (czy w formie materialnej, czy elektronicznej), jego aktywację, sprzedaż tych bonów, czy też inny moment.</p>	<p>Zawarta w projekcie definicja emisji bonu stanowi, że rozumie się przez to pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu. Tak zdefiniowane pojęcie emisji nie obejmuje samego wytworzenia bonów. Nie należy bowiem utożsamiać emisji z czynnościami technicznymi związanymi z samym tylko wytworzeniem instrumentu. Przykładowo emisją nie będzie wydrukowanie bonów przez drukarnię na zlecenie emitenta ani też przekazanie tak wydrukowanych bonów emitentowi. Drukarnia świadczy w tym przypadku odrębną usługę na rzecz emitenta w postaci wykonania zamówionych bonów. Istota emisji bonów jest związana z przekazaniem bonu przez emitenta pierwszemu posiadaczowi (co do zasady w związku ze sprzedażą bonu). Emisja bonu SPV (tak jak późniejsze transfery) oznacza dokonanie dostawy towarów/świadczenia usługi, których bon dotyczy. Na ocenę czy doszło do emisji bonów nie ma wpływu czy bon jest w formie materialnej czy elektronicznej. Bon może mieć postać fizyczną (materialną) lub formę elektroniczną, a zatem pierwsze wprowadzenie bonu w którejś z tych form do obrotu będzie uznane za emisję.</p>
10.	Art. 1 pkt 1 projektu ustawy (dot. art. 2 pkt 39 ustawy o VAT)	Związek Pracodawców Business Centre Club	<p>Należy doprecyzować, że przez emisję bonu rozumie się pierwsze wprowadzenie go do obrotu za wynagrodzeniem, w celu wyeliminowania wątpliwości związanych z bezpłatną emisją bonu.</p> <p>Propozycja brzmienia przepisu: „emisji bonu – rozumie się przez to pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu za wynagrodzeniem;”</p>	<p>Uwaga nie została uwzględniona. Emisję bonu SPV (jak również późniejsze transfery) dokonaną przez podatnika działającego w imieniu własnym uznaje się za dostawę towarów/świadczenie usług, których ten bon dotyczy. W przypadku nieodpłatnego transferu bonu SPV (również emisji) mamy do czynienia z nieodpłatną dostawą towarów/nieodpłatnym świadczeniem usług oraz skutkami w zakresie podatku od towarów i usług, tak jak przy czynnościach nieodpłatnych. W szczególności zastosowanie</p>

				znajdą przepisy art. 7 ust. 2-4 oraz art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT (nieodpłatny transfer bonów SPV będzie rodził określone konsekwencje na gruncie VAT w zależności od spełnienia przesłanek wskazanych w ww. przepisach). Dlatego też projektowane przepisy nie wyłączają nieodpłatnego przekazania bonu SPV z wprowadzanych zasad opodatkowania VAT-em tych bonów.
11.	Art. 1 pkt 1 projektu ustawy (dot. art. 2 pkt 40 ustawy o VAT)	Konfederacja Lewiatan	<p>Definicja SPV może rodzić wątpliwości w zakresie jednoznacznej kwalifikacji bonu, tj. kwalifikacji, która jest absolutnie kluczowa dla sposobu traktowania podatkowego takich produktów. Warunki jakie musi spełnić bon jednego przeznaczenia to znane miejsce dostawy/świadczenia usług (<u>bardziej właściwe będzie użycie sformułowania „kraj dostawy/świadczenia usług”</u>) oraz kwota należnego podatku.</p> <p>Wątpliwości Izby budzi klasyfikacja bonu, czy momentem, który definitywnie określa bon jako jednego przeznaczenia, jest moment jego emisji i jego rodzaj zostaje wówczas określony definitywnie? Czy też możliwa będzie jego reklasyfikacja w oparciu o moment zawarcia transakcji, do której zawarcia uprawnia ten bon. Np. sklep emitujący bon na zakupy, prowadzi sprzedaż opodatkowaną różnymi stawkami. Wobec czego wartość podatku na moment emisji nie jest znana nie dając podstawy do uznania za bon jednego przeznaczenia. Wyemitowany bon posiada okres ważności, w trakcie którego może nastąpić zmiana asortymentu sklepu czy nawet przepisów prawa powodująca, że wszystkie towary jakie można nabyć z tytułu na podstawie bonu, będą opodatkowane w jednolity sposób dając tym samym przesłankę do reklasyfikacji bonu na jednego przeznaczenia.</p> <p>Alternatywnie, na moment emisji bonu sklep może prowadzić jedynie sprzedaż opodatkowaną stawką podstawową i na ten moment bon zostanie zakwalifikowany jako bon jednego przeznaczenia (SPV), niemniej jednak, do czasu gdy konsument nabędzie ten bon od jednego z pośredników, sklep może wprowadzić do asortymentu produkty opodatkowane stawkami obniżonymi, np. artykułu spożywcze (takie przypadki miały już miejsce). Konsument może spożytkować</p>	<p>Uwagi nie zostały uwzględnione. W obecnym kształcie ustawa o VAT nie odwołuje się do kraju dostawy czy kraju świadczenia. W projektowanym przepisie (definicja bonu SPV) chodzi o używane już w ustawie o VAT pojęcia miejsce dostawy towarów oraz miejsce świadczenia usług. Sformułowanie „miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których dany bon dotyczy” zostało zaczerpnięte z dyrektywy 2006/112/WE. Odnosi się ono do miejsca dostawy towarów lub świadczenia usług, a więc pojęć uregulowanych w tej dyrektywie. Użyty w przepisie termin „miejsca dostawy towarów lub świadczenia usług” nie dotyczy natomiast potocznego rozumienia tych pojęć. Reasumując, każdy transfer bonu SPV dotyczy czynności opodatkowanej na terytorium jednego kraju, tak jak czynność, której bon dotyczy.</p> <p>W zakresie momentu kwalifikacji bonu do określonej kategorii (jako bon SPV lub bon różnego przeznaczenia²) należy wskazać, że przez bon 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 emisji. Za bony SPV będą zatem uznane bony, w przypadku których w momencie ich emisji wiadomo już, w jakim państwie członkowskim należałoby odprowadzić należny podatek VAT z tytułu dostawy towarów/świadczenia usług, których dotyczy bon, wiadomo też, jaka jest kwota należnego podatku. Jeżeli w chwili emisji któraś z tych informacji (lub obie) nie jest znana wówczas taki bon nie spełnia definicji bonu SPV i powinien zostać uznany za bon MPV. Bon lub powiązana z nim dokumentacja już w chwili emisji powinny jasno określać charakter tego bonu. Przepisy dyrektywy 2016/1065 nie przewidują możliwości zmiany charakteru bonu.</p> <p>Odnosząc się do uwagi dotyczącej zmiany przepisów prawa</p>

² Bon różnego przeznaczenia zwany dalej „bonem MPV”.

		<p>bon w całości lub w części na zakup towarów opodatkowanych stawką obniżoną, co w praktyce doprowadzi do opodatkowania sprzedaży zawyżoną stawką VAT, w przypadku uznania, że dla transakcji sprzedaży bonu przez pośrednika na rzecz konsumenta obowiązująca była klasyfikacja bonu na moment jego emisji jako bonu jednego przeznaczenia (SPV). Czy wówczas przez pośrednika powinna zostać opodatkowana odsprzedaż bonu, czy też powinien on opodatkować prowizję z tytułu dystrybucji? Czy w takiej sytuacji sklep powinien de facto wykazać sprzedaż towarów podlegających obniżonej stawce VAT jako sprzedaż opodatkowaną stawką podstawową? Rozliczenie odbywa się na poziomie kwot brutto, więc w takiej sytuacji w sklepie dojdzie do różnego opodatkowania dostaw tego samego towaru, zależnie czy zostanie on opłacony gotówką (stawka obniżona VAT), czy też przy użyciu bonu (stawka podstawowa VAT). W takiej sytuacji, żeby zapobiec nierównemu opodatkowaniu sprzedaży tych samych towarów emitent powinien móc dokonać korekty podatku VAT w bieżących okresach rozliczeniowych.</p> <p>Kolejną sytuacją, która może rodzić wątpliwości jest możliwość realizacji bonów na dostawę towarów lub świadczenie usług przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą poza granicami polski i będących podatnikami VAT w swoim kraju. Wówczas zarówno miejsce świadczenia usług, jak i potencjalna stawka podatku należnego może być różna. Tj. podmiot świadczący faktycznie usługi niematerialne może nawet nie posiadać wiedzy w zakresie tego gdzie wyżej opisany nabywca posługujący się bonem ma miejsce siedziby i gdzie de facto usługa jest świadczona, lub też w przypadku sprzedaży towarów istnieje możliwość dokonania wywozu nabytego towaru przez nabywcę doprowadzając do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów opodatkowanej stawką 0%. Przykładowo sieć dystrybuująca może dokonać sprzedaży, która zaklasyfikowana może zostać jako WDT ze stawką 0% (wywóz przez nabywcę), a w przypadku zapłaty bonem wyemitowanym przez daną sieć, gdyby taki bon na moment emisji został uznany przez emitenta za bon jednego przeznaczenia (SPV), gdyż co do zasady realizowana jest</p>	<p>skutkujących zmianą stawki podatku VAT na towar objęty bonem SPV należy zwrócić uwagę, że przy każdej zmianie przepisów podatkowych należy analizować konsekwencje, jakie może ona wywołać dla całego systemu i co za tym idzie może zaistnieć konieczność wprowadzenia określonych przepisów przejściowych np. dotyczących transakcji z wykorzystaniem tych bonów.</p> <p>W zakresie możliwości realizacji bonów przez podmioty prowadzące działalność poza terytorium kraju należy wskazać, że uwaga nie jest zasadna. Aby bon był bonem SPV, to miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług oraz należny VAT z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia usług powinny być znane w chwili emisji bonu. Oznacza to, że jeżeli bon dopuszcza sytuację, takie jak w przedstawionych uwagach, tj. możliwość dokonania WDT oraz dostawy krajowej (w ramach jednego bonu), to taki bon nie spełnia definicji bonu SPV.</p>
--	--	---	--

			<p>sprzedaż towarów ze standardową stawką VAT, to dojdzie do niezasadnego opodatkowania.</p> <p>Czy w przypadku WDT towarów nabytych za bon SPV możliwe będzie odzyskanie podatku należnego? W jaki sposób status bonów mają weryfikować pośrednicy?</p> <p>W przypadku usług, których charakter powoduje, iż miejsce ich świadczenia będzie zależne od tego, gdzie ich nabywca posiadać będzie siedzibę lub stałe miejsce pobytu (np. usługi niematerialne świadczone w Internecie, elektroniczne lub telekomunikacyjne), nie zawsze możliwe będzie ustalenie miejsca świadczenia tych usług, a tym samym stawki podatku na moment dokonania emisji bonu, i w konsekwencji dokonanie klasyfikacji bonu jako SPV lub MPV.</p>	
12.	Art. 1 pkt 1 projektu ustawy (dot. art. 2 pkt 40 ustawy o VAT)	Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji	<p>Ustawa w def. bonu jednego przeznaczenia nie precyzuje pojęcia „miejsca dostawy lub świadczenia usług”. W projekcie widać w związku z tym pewne rozbieżności. Wynikają one z tego że w obecnej ustawie VAT jest już zdefiniowane to miejsce (dział V ustawy VAT) i nie jest nim bynajmniej ogólnie teren całej Polski tylko konkretne geograficznie wyznaczone miejsce. Z kolei jak wyjaśniane jest to mglście w uzasadnieniu do zmiany ustawy „w momencie emisji wiadomo już w jakim państwie członkowskim należy odprowadzić należny podatek...”</p>	<p>Uwaga nie została uwzględniona. Sformułowanie „miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których dany bon dotyczy” zostało zaczerpnięte z dyrektywy 2006/112/WE. Odnosi się ono do miejsca dostawy towarów lub świadczenia usług, a więc pojęć uregulowanych w tej dyrektywie. Użyty w przepisie termin „miejsca dostawy towarów lub świadczenia usług” nie dotyczy natomiast potocznego rozumienia tych pojęć. Reasumując, każdy transfer bonu SPV dotyczy czynności opodatkowanej na terytorium jednego kraju, tak jak czynność, której bon dotyczy.</p> <p>Należy również wskazać, że przez bon (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 emisji. Za bony SPV będą zatem uznane bony, w przypadku których w momencie ich emisji wiadomo już w jakim państwie członkowskim należałoby odprowadzić należny podatek VAT z tytułu dostawy towarów/świadczenia usług, których dotyczy bon, wiadomo też, jaka jest kwota należnego podatku. Jeżeli w chwili emisji któraś z tych informacji (lub obie) nie jest znana wówczas taki bon nie spełnia definicji bonu SPV i powinien zostać uznany za bon MPV.</p>

13.	Art. 1 pkt 1 projektu ustawy (dot. art. 2 pkt 40 ustawy o VAT	Związek Pracodawców Branży Internetowej IAB Polska	<p>Definicja SPV może rodzić wątpliwości w zakresie jednoznacznej kwalifikacji bonu, tj. kwalifikacji, która jest absolutnie kluczowa dla sposobu traktowania podatkowego takich produktów. Warunki jakie musi spełnić bon jednego przeznaczenia to znane miejsce dostawy/świadczenia usług (bardziej właściwe będzie użycie sformułowania „kraj dostawy/świadczenia usług”) oraz kwota należnego podatku. Wątpliwości budzi moment klasyfikacji bonu, czy momentem, który definitywnie określa bon jako jednego przeznaczenia, jest moment jego emisji i jego rodzaj zostaje wówczas określony definitywnie? Czy też możliwa będzie jego reklasyfikacja w oparciu o moment zawarcia transakcji, do której zawarcia uprawnia ten bon?</p> <p>Kolejną sytuacją, która może rodzić wątpliwości jest możliwość realizacji bonów na dostawę towarów lub świadczenie usług przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą poza granicami Polski i będące podatnikami VAT w swoim kraju. Wówczas zarówno miejsce świadczenia usług jak i potencjalna stawka podatku należnego praktycznie w każdym przypadku może być różna. Mianowicie, podmiot świadczący faktycznie usługi niematerialne może nawet nie posiadać wiedzy w zakresie tego, gdzie wyżej opisany nabywca posługujący się bonem ma miejsce siedziby i gdzie usługa jest opodatkowana, lub też w przypadku sprzedaży towarów istnieje możliwość dokonania wywozu nabytego towaru przez nabywcę doprowadzając do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów opodatkowanej stawką 0%.</p>	<p>Uwagi nie zostały uwzględnione. W obecnym kształcie ustawa o VAT nie odwołuje się do kraju dostawy czy kraju świadczenia. W projektowanym przepisie (definicja bonu SPV) chodzi o używane już w ustawie o VAT pojęcia miejsce dostawy towarów oraz miejsce świadczenia usług. Sformułowanie „miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których dany bon dotyczy” zostało zaczerpnięte z dyrektywy 2006/112/WE. Odnosi się ono do miejsca dostawy towarów lub świadczenia usług, a więc pojęć uregulowanych w tej dyrektywie. Użyty w przepisie termin „miejsca dostawy towarów lub świadczenia usług” nie dotyczy natomiast potocznego rozumienia tych pojęć. Reasumując, każdy transfer bonu SPV dotyczy czynności opodatkowanej na terytorium jednego kraju, tak jak czynność, której bon dotyczy. W zakresie momentu kwalifikacji bonu do określonej kategorii (jako bon SPV lub bon MPV) należy wskazać, że przez bon 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 emisji. Za bony SPV będą zatem uznane bony, w przypadku których w momencie ich emisji wiadomo już w jakim państwie członkowskim należałoby odprowadzić należny podatek VAT z tytułu dostawy towarów/świadczenia usług, których dotyczy bon, wiadomo też, jaka jest kwota należnego podatku. Jeżeli w chwili emisji któraś z tych informacji (lub obie) nie jest znana wówczas taki bon nie spełnia definicji bonu SPV i powinien zostać uznany za bon MPV. Bon lub powiązana z nim dokumentacja już w chwili emisji powinny jasno określać charakter tego bonu. Przepisy dyrektywy nie przewidują możliwości zmiany charakteru bonu. W zakresie możliwości realizacji bonów przez podmioty prowadzące działalność poza terytorium kraju należy wskazać, że uwaga nie jest zasadna. Aby bon był bonem SPV, to miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług oraz należny VAT z tytułu tych towarów lub usług powinny być znane w chwili emisji bonu. Oznacza to, że jeżeli bon dopuszcza sytuacje, takie jak w przedstawionych uwagach, tj. możliwość dokonania WDT oraz dostawy krajowej (w ramach jednego bonu), to taki bon nie spełnia definicji bonu SPV.</p>
-----	--	---	---	---

14.	Art. 1 pkt 1 projektu ustawy (dot. art. 2 pkt 42 ustawy o VAT)	Związek Pracodawców Branży Internetowej IAB Polska	Należy doprecyzować, że przez transfer bonu należy rozumieć każde przeniesienie prawa do rozporządzania bonem jak właściciel. „Przekazanie” nie jest bowiem czynnością opodatkowaną w rozumieniu art. 5 ustawy o VAT.	Uwaga nie została uwzględniona. Dyrektywa 2016/1065 odnosi się do pojęcia transferu którego nie definiuje. Transfer bonu dotyczy zarówno bonów SPV jak i bonów MPV. Transfer bonu, nie stanowi przeniesienia prawa do rozporządzania jak właściciel bonem (w rozumieniu art. 5 ustawy o VAT), ale jak wskazano w projektowanym art. 8a ust. 1 transfer bonu, w przypadku bonów SPV, uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których bon dotyczy, zaś w przypadku bonów MPV sam transfer bonu nie podlega opodatkowaniu (projektowany art. 8b ust. 1).
15.	Art. 1 pkt 1 projektu ustawy (dot. art. 2 pkt 42 ustawy o VAT)	Związek Pracodawców Business Centre Club	Należy doprecyzować, że przez transfer bonu należy rozumieć każde przeniesienie prawa do rozporządzania bonem jak właściciel. „Przekazanie” nie jest bowiem czynnością opodatkowaną w rozumieniu art. 5 ustawy o VAT. Proponowane brzmienie przepisu: „transferze bonu – rozumie się przez to emisję bonu oraz każde przeniesienie prawa do rozporządzania bonem jak właściciel po jego emisji”	Uwaga nie została uwzględniona. Dyrektywa 2016/1065 odnosi się do pojęcia transferu którego nie definiuje. Transfer bonu dotyczy zarówno bonów SPV jak i bonów MPV. Transfer bonu, nie stanowi przeniesienia prawa do rozporządzania jak właściciel bonem (w rozumieniu art. 5 ustawy o VAT), ale jak wskazano w projektowanym art. 8a ust. 1 transfer bonu, w przypadku bonów SPV, uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których bon dotyczy, zaś w przypadku bonów MPV sam transfer bonu nie podlega opodatkowaniu (projektowany art. 8b ust. 1).
16.	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8a ust. 1 ustawy o VAT)	Konfederacja Lewiatan	Zgodnie z projektowanym art. 8a ust. 1 transfer bonu SPV dokonywany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy. Zwracamy uwagę, że sformułowanie „uznaje się za dostawę towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy” może rodzić wiele wątpliwości interpretacyjnych. W szczególności w przypadku transferu bonu SPV na rzecz zagranicznego dystrybutora bonów SPV (który nie jest agentem lecz nabywa bon SPV ze własnym imieniem) nie ma jasności czy taki transfer stanowi: <ul style="list-style-type: none"> • tzw. „eksport usług” w przypadku gdy bon SPV dotyczy wyłącznie usług, • dostawę towarów na terytorium Polski lub WDT w przypadku gdy bon dotyczy wyłącznie towarów, czy raczej w każdym przypadku rodzaj odrębnej czynności (transferu bonu SPV) zawsze podlegającego opodatkowaniu VAT w Polsce, ponieważ końcowa dostawa towarów/usług w zamian za bon podlegać będzie opodatkowaniu w Polsce. Powyższa wątpliwość ma znaczenie zwłaszcza w przypadku mieszanych bonów SPV (tzw. bonów SPV dotyczących	Uwagi nie zostały uwzględnione. W przypadku transferu bonu SPV transakcją podlegającą opodatkowaniu jest dostawa towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy. Oznacza to, że podatnik, który we własnym imieniu dokonuje transferu bonu SPV, dokonuje dostawy towarów lub świadczenia usług, o których mowa w bonie SPV. Z definicji bonu SPV wynika, że miejsce świadczenia (miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług) jest znane w chwili emisji bonu. Każdy zatem transfer bonu SPV dokonany we własnym imieniu oznacza dla celów VAT wykonanie czynności, o której mowa w bonie (np. świadczenie usług), mającej ściśle określone miejsce świadczenia oraz należny z tytułu tej czynności VAT. Miejsce świadczenia usług (dostawy towarów) nie może ulec zmianie, gdyż w przeciwnym przypadku bon nie stanowiłby bonu SPV (znane miejsce świadczenia w chwili emisji bonu). Należy również wskazać, że w przypadku transferu bonu SPV na rzecz zagranicznego dystrybutora, w każdym przypadku będzie to dostawa towarów lub świadczenie usług na terytorium kraju (jeżeli nie poczynimy takiego założenia to transfer SPV nie będzie podlegał opodatkowaniu w Polsce). Zagraniczny dystrybutor dokonując kolejnego transferu SPV również dokonuje dostawy

			<p>zarówno towarów jak i usług).</p> <p>W związku z powyższym postulujemy doprecyzować w projekcie czy dla celów określania konsekwencji podatkowych transferu, o którym mowa w art. 8a ust. 1, należy odwołać się:</p> <p>(i) wyłącznie do okoliczności końcowej dostawy towarów/usług w zamian za bon SPV, czy też (ii) należy uwzględnić, że transfer SPV dotyczącego przykładowo wyłącznie usług następuje na rzecz zagranicznego dystrybutora (i jako taki powinien stanowić tzw. „eksport usług”). Przy czym należy podkreślić, że w razie przyjęcia podejścia (i) zagraniczni kontrahenci będą zobowiązani do rejestracji dla celów VAT w Polsce z tytułu nabywania i odsprzedaży bonów SPV. Biorąc jednak pod uwagę, że jednym z celów dyrektywy 2016/1065 było uproszczenie, modernizacja i ujednolicenie przepisów dotyczących VAT mających zastosowanie do bonów na towary i usługi (punkt 13 preambuły) nie wydaje się, aby przyjęcie rozwiązania (i) realizowało te cele (w szczególności w zakresie uproszczenia).</p>	<p>towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju (brak takiego założenia i możliwość zmiany miejsca świadczenia na inny kraj powoduje bowiem to, że bon traci status SPV – nie jest znane miejsce świadczenia). Jeżeli zagraniczny dystrybutor dokonuje transferu bonu SPV, to oznacza, że świadczy usługi lub dokonuje dostawy towarów na terytorium kraju i powinien co do zasady dokonać rejestracji jako podatnik VAT.</p> <p>Sformułowanie „miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których dany bon dotyczy” zostało zaczerpnięte z dyrektywy 2006/112/WE. Odnosi się ono do miejsca dostawy towarów lub świadczenia usług, a więc pojęć uregulowanych w tej dyrektywie. Użyty w przepisie termin „miejsca dostawy towarów lub świadczenia usług” nie dotyczy natomiast potocznego rozumienia tych pojęć. Reasumując, każdy transfer bonu SPV dotyczy czynności opodatkowanej na terytorium jednego kraju, tak jak czynność, której bon dotyczy.</p>
17.	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8a ustawy o VAT	Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji	Przepisy nie uwzględniają procedur szczególnych rozliczania VAT, np. VAT marża gdzie na moment emisji, transferu bonu jednego przeznaczenia nie wiadomo jeszcze jaka kwota VAT od nieznannej jeszcze marży będzie płacona.	Przepisy projektowanej ustawy stanowią odzwierciedlenie dyrektywy 2016/1065.
18.	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8a ust. 1 ustawy o VAT	Konfederacja Lewiatan	Przepisy nie precyzują jak definiować przedmiot sprzedaży (nazwa towaru lub usługi) w treści faktury wystawianej do dokonanego transferu lub emisji bonu jednego przeznaczenia.	Zgodnie z art. 106e ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT faktura powinna zawierać nazwę (rodzaj) towaru lub usługi. Są to dane niezbędne do określenia przedmiotu opodatkowania. Przepis ten stanowi implementację art. 226 pkt 6 dyrektywy 2006/112/WE, który nie został zmodyfikowany dyrektywą 2016/1065, co oznacza, że do transakcji realizowanych z wykorzystaniem bonów SPV, będą stosowane dotychczasowe przepisy w zakresie fakturowania, w tym także obowiązek zamieszczania w fakturze danych dotyczących nazwy (rodzaju) towaru lub usługi. Ani przepisy ustawy o VAT, ani dyrektywa 2006/112/WE nie definiują pojęcia nazwa towaru lub usługi. Sposób przedstawienia w fakturze danych niezbędnych do określenia przedmiotu opodatkowania należy do podatnika. Nazwa towaru lub usługi musi jednak być przedstawiona tak, aby umożliwić identyfikację zakupionego towaru lub usługi.

				<p>W przypadku transferu bonu SPV transakcją podlegającą opodatkowaniu jest dostawa towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy. Oznacza to, że podatnik, który we własnym imieniu dokonuje transferu bonu SPV, dokonuje dostawy towarów lub świadczenia usług, których dotyczy bon SPV. W związku z tym w fakturze dokumentującej taką transakcję należy wskazać nazwę towaru lub usługi objętej bonem SPV (możliwe jest doprecyzowanie, że taka dostawa towaru/usługa jest realizowana przy wykorzystaniu bonu SPV). Nazwa towaru lub usługi musi jednak być przedstawiona tak, aby umożliwić identyfikację towaru lub usługi. Podobnie należy postępować w przypadku wykazywania tych danych w paragonie. Dodatkowo należy wskazać, że podatnicy przy konstruowaniu regulaminów i umów dotyczących bonów SPV powinni mieć na uwadze zapewnienie prawidłowej realizacji obowiązków dotyczących wystawiania faktur/paragonów.</p>
19.	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8a ust 2 i 4 ustawy o VAT)	Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji	Jedynym rozwiązaniem dla płatności bonem jednorazowego przeznaczenia w ocenie POHiD jest w możliwość ujęcia tego bonu jako dokumentu korygującego VAT należny lub tworzący VAT naliczony. Czyli proponuje dodać dodatkowy punkt w ustawie VAT w art. 86. Z jednej strony ust 4 określa wymóg wystawienia faktury za otrzymany bon jednorazowy z drugiej strony zgodnie z ust, 2 ma być pomniejszony VAT należny przy dostawie towarów o bon jednorazowy dla klienta.	<p>Uwagi są niezrozumiałe. Jeżeli podmiot, który wyemitował bon SPV jest jednocześnie podmiotem, który przekazał towar lub wyświadczył usługę na rzecz posiadacza bonu uznaje się, że czynności te nie będą niezależną transakcją. Oznacza to że nie nastąpi odrębne opodatkowanie w momencie realizacji bonu SPV (projektowany art. 8a ust. 2 ustawy o VAT). Natomiast projektowany art. 8a ust. 4 ustawy o VAT dotyczy sytuacji, w której dostawca towarów lub usługodawca nie jest jednocześnie emitentem bonu (działającym w imieniu własnym). W takim przypadku wynagrodzenie z tytułu sprzedaży bonu SPV otrzymał emitent bonu. W praktyce emitent w tej sytuacji zapłaci wynagrodzenie przedsiębiorcy, który realizuje dostawę towarów lub usług w zamian za wystawiony przez tego emitenta bon. Dla tych przypadków określono, że przedsiębiorcę dostarczającego towary lub świadczącego usługi objęte bonem SPV, uznaje się za przedsiębiorcę, który dokonał dostawy towarów lub wyświadczył usługi na rzecz emitenta bonu.</p>
20	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8a ust. 2 ustawy o VAT)	Związek Pracodawców Business Centre Club	<p>„Przekazanie” nie jest czynnością opodatkowaną w rozumieniu art. 5 ustawy o VAT. Proponowane brzmienie przepisu: „Faktycznej dostawy towarów lub faktycznego świadczenia usług w zamian za bon jednego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub</p>	<p>Uwaga nie została uwzględniona. Zaproponowane w projekcie brzmienie art. 8a ust. 2 ustawy o VAT znajduje odzwierciedlenie w dyrektywie 2016/1065 (w dodawanym tą dyrektywą do dyrektywy 2006/112/WE art. 30b ust. 1 zdanie drugie również jest mowa o „faktycznym przekazaniu towarów”).</p>

			część wynagrodzenia nie uznaje się za niezależną transakcję w części, w której wynagrodzenie stanowił bon.”	
21.	Art.1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8a ust. 2 ustawy o VAT)	Związek Producentów Branży Internetowej IAB Polska	„Przekazanie” nie jest czynnością opodatkowaną w rozumieniu art. 5 ustawy o VAT.	Uwaga nie została uwzględniona. Zaproponowane w projekcie brzmienie art. 8a ust. 2 ustawy o VAT znajduje odzwierciedlenie w dyrektywie 2016/1065 (w dodawanym tą dyrektywą do dyrektywy 2006/112/WE art. 30b ust. 1 zdanie drugie również jest mowa o „faktycznym przekazaniu towarów”).
22.	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8a ust. 4 ustawy o VAT)	Konfederacja Lewiatan	Brzmienie przepisu powinno być doprecyzowane w ten sposób, aby w jasny sposób wynikało, jaki podmiot uznaje się za dostawcę towarów lub usługodawcę na rzecz podmiotu, który dokonał nabycia towaru lub usługi (jak rozumiemy powinien być to emitent bonu). Zasadne jest także ujednolicenie zwrotów użytych w art. 8a zgodnie z ustawą o VAT. Zamiast sformułowania „faktycznego przekazania towarów” powinno zostać użyty zwrot „wydania towarów” lub „przeniesienia praw do dysponowania jak właściciel”, tzn. istnieje konieczność ujednolicenia zakresu pojęciowego z ustawą o VAT. Pojęcia „wydania towarów” używa ustawodawca w art. 7 ust. 1 pkt 2 implementując art. 14 ust. 2 lit. b) Dyrektywy VAT, który również posługuje się pojęciem „faktycznego przekazania towarów”. Natomiast pojęcie „przeniesienie prawa do dysponowania towarem jak właściciel” jest pojęciem bardziej uniwersalnym i stosowanym w ustawie, więc również zasadne byłoby stosowanie tego pojęcia.	Uwaga nie została uwzględniona. W świetle projektowanego art. 8a ust. 1 ustawy o VAT każdy transfer bonu SPV dokonany przez podatnika działającego w imieniu własnym (zarówno przez emitenta bonu jak również np. dystrybutora działającego w imieniu własnym) uznaje się dostawę towarów/świadczenie usług. Dostawy towarów/świadczenia usług na rzecz posiadacza bonu dokona odpowiednio emitent albo dystrybutor działający w imieniu własnym (jeżeli nabył w imieniu własnym bon SPV od emitenta w celu dalszej odsprzedaży). W przypadku, gdy emitent będzie działał przez pośrednika działającego w imieniu tego emitenta i pośrednik dokonana sprzedaży tego bonu, wówczas należy uznać, że transfer został dokonany przez emitenta (projektowany art. 8a ust. 3 ustawy o VAT). Jeżeli podmiot, który wyemitował bon SPV jest jednocześnie podmiotem, który przekazał towar lub wyświadczył usługę na rzecz posiadacza bonu uznaje się, że czynności te nie będą niezależną transakcją (projektowany art. 8a ust. 2 ustawy o VAT). Oznacza to że nie nastąpi odrębne opodatkowanie w momencie realizacji bonu SPV (wymiany bonu na towar/usługę). Natomiast projektowany art. 8a ust. 4 ustawy o VAT dotyczy sytuacji, w której dostawca towarów lub usługodawca nie jest jednocześnie emitentem bonu (działającym w imieniu własnym). Dla tych przypadków określono, że przedsiębiorcę dostarczającego towary lub świadczącego usługi objęte bonem SPV, uznaje się za przedsiębiorcę, który dokonał dostawy towarów lub wyświadczył usługę, których dotyczy bon na rzecz emitenta bonu. Projektowany art. 8a ust. 4 ustawy o VAT reguluje relację pomiędzy emitentem bonu a dostawcą lub świadczącym usługę w zamian za bon. Będzie to odrębna dostawa towarów/świadczenie usług (przez faktycznego dostawcę/usługodawcę na rzecz emitenta) od dostawy towarów/świadczenia usługi na rzecz posiadacza bonu SPV, do

				<p>której doszło z chwilą transferu bonu SPV.</p> <p>Nie została uwzględniona uwaga dotycząca zastąpienia „faktycznego przekazania towarów” zwrotem „wydanie towarów” lub „przeniesienie praw do dysponowania jak właściciel”</p> <p>Zaproponowane w projekcie brzmienie art. 8a ust. 2 ustawy o VAT znajduje odzwierciedlenie w dyrektywie 2016/1065 (w dodawanym tą dyrektywą do dyrektywy 2006/112/WE art. 30b ust. 1 zdanie drugie również jest mowa o „faktycznym przekazaniu towarów”). Wobec wskazanego przykładu przemawiającego za takim ujednoczeniem należy wskazać, że również w art. 7 ustawy o VAT brak jednolitości w tym zakresie (w art. 7 ust. 1 pkt ustawy o VAT użyto zwrotu „wydanie towarów” podczas gdy w art. 7 ust. 2 użyto zwrotu „przekazanie towarów”).</p>
23.	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8a ust. 4 ustawy o VAT)	Polska Izba Informatyki i Telekomunikacji	Brzmienie przepisu powinno być doprecyzowane w ten sposób, aby w jasny sposób wynikało, jaki podmiot uznaje się za dostawcę towarów lub usługodawcę na rzecz podmiotu, który dokonał nabycia towaru lub usługi (jak rozumiemy powinien być to emitent bonu).	<p>Uwaga nie została uwzględniona. W świetle projektowanego art. 8a ust. 1 ustawy o VAT każdy transfer bonu SPV dokonany przez podatnika działającego w imieniu własnym (zarówno przez emitenta bonu jak również np. dystrybutora działającego w imieniu własnym) uznaje się dostawę towarów/świadczenie usług. Dostawy towarów/świadczenia usług na rzecz posiadacza bonu dokona odpowiednio emitent albo dystrybutor działający w imieniu własnym (jeżeli nabył w imieniu własnym bon SPV od emitenta w celu dalszej odsprzedaży). W przypadku gdy emitent będzie działał przez pośrednika działającego w imieniu tego emitenta i pośrednik dokona sprzedaży tego bonu wówczas należy uznać, że transfer został dokonany przez emitenta (projektowany art. 8a ust. 3 ustawy o VAT).</p> <p>Jeżeli podmiot, który wyemitował bon SPV jest jednocześnie podmiotem, który przekazał towar lub wyświadczył usługę na rzecz posiadacza bonu uznaje się, że czynności te nie będą niezależną transakcją (projektowany art. 8a ust. 2 ustawy o VAT). Oznacza to że nie nastąpi odrębne opodatkowanie w momencie realizacji bonu SPV.</p> <p>Natomiast projektowany art. 8a ust. 4 ustawy o VAT dotyczy sytuacji, w której dostawca towarów lub usługodawca nie jest jednocześnie emitentem bonu (działającym w imieniu własnym). Dla tych przypadków określono, że przedsiębiorcę dostarczającego towary lub świadczącego usługi objęte bonem SPV, uznaje się za przedsiębiorcę, który dokonał dostawy towarów lub wyświadczył usługę, których dotyczy bon na rzecz emitenta bonu. Projektowany art. 8a ust. 4 ustawy o VAT reguluje relację pomiędzy emitentem</p>

				bonu a dostawcą lub świadczącym usługę w zamian za bon. Będzie to odrębna dostawa towarów/świadczenie usług (przez faktycznego dostawcę/usługodawcę na rzecz emitenta) od dostawy towarów/świadczenia usługi na rzecz posiadacza bonu SPV, do której doszło z chwilą transferu bonu SPV.
24.	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8a ust. 4 ustawy o VAT)	Związek Pracodawców Business Centre Club	Projekt, w ślad za Dyrektywą, wprowadza fikcję dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika dokonującego faktycznej dostawy towarów / świadczenia usług w zamian za bon jednego przeznaczenia, na rzecz podmiotu, który wyemitował taki bon. W projektowanych przepisach nie znalazły się jednak przepisy doprecyzowujące moment powstania obowiązku podatkowego w tym zakresie. W praktyce obrotu bonami jednego przeznaczenia, może dochodzić do wielokrotnego transferowania takiego bonu od emitenta, przez kolejne podmioty, aż do podmiotu, który postanowi skorzystać z bonu i dokonać jego realizacji poprzez wymianę na towary/usługi. W konsekwencji należy doprecyzować moment powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do rozliczenia ww. fikcji dostawy towarów / świadczenia usług przez podmiot wydający towary/świadczący usługi w zamian za bon, na rzecz emitenta bonu.	Uwaga nie została uwzględniona. Wobec braku odmiennego uregulowania tej kwestii w projekcie ustawy obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług przez dostawcę towarów lub usługodawcę na rzecz podatnika, który działając w imieniu własnym wyemitował bon SPV będzie powstawał na ogólnych zasadach określonych w art. 19a ustawy o VAT.
25.	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8a ust. 4 ustawy o VAT)	Związek Pracodawców Business Centre Club	Przepis ten wprowadza fikcję dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika dokonującego faktycznej dostawy towarów/świadczenia usług w zamian za bon jednego przeznaczenia, na rzecz podmiotu, który wyemitował taki bon. Należy dodatkowo doprecyzować moment powstania obowiązku podatkowego w tym zakresie.	Uwaga nie została uwzględniona. Wobec braku odmiennego uregulowania tej kwestii w projekcie ustawy obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług przez dostawcę towarów lub usługodawcę na rzecz podatnika, który działając w imieniu własnym wyemitował bon SPV będzie powstawał na ogólnych zasadach określonych w art. 19a ustawy o VAT.
26.	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8a ust. 4 ustawy o VAT)	Związek Producentów Branży Internetowej IAB Polska	Przepis ten wprowadza fikcję dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika dokonującego faktycznej dostawy towarów / świadczenia usług w zamian za bon jednego przeznaczenia, na rzecz podmiotu, który wyemitował taki bon. Należy dodatkowo doprecyzować moment powstania obowiązku podatkowego w tym zakresie.	Uwaga nie została uwzględniona. Wobec braku odmiennego uregulowania tej kwestii w projekcie ustawy obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług przez dostawcę towarów lub usługodawcę na rzecz podatnika, który działając w imieniu własnym wyemitował bon SPV będzie powstawał na ogólnych zasadach określonych w art. 19a ustawy o VAT.
27.	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot.	Związek Pracodawców Business Centre	Przekazanie nie jest czynnością opodatkowaną w rozumieniu art. 5 ustawy o VAT Proponowana treść przepisu:	Uwaga nie została uwzględniona. Zaproponowane w projekcie brzmienie art. 8b ust. 1 ustawy o VAT znajduje odzwierciedlenie w dyrektywie 2016/1065 (w dodawanym tą dyrektywą do

	art. 8b ust. 1 ustawy o VAT)	Club	„Faktyczna dostawa 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. Nie podlega opodatkowaniu podatkiem wcześniejszy transfer tego bonu.”	dyrektywy 2006/112/WE art. 30b ust. 2 również jest mowa o „faktycznym przekazaniu towarów”).
28.	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8b ust. 1 ustawy o VAT)	Związek Producentów Branży Internetowej IAB Polska	Przekazanie nie jest czynnością opodatkowaną w rozumieniu art. 5 ustawy o VAT.	Uwaga nie została uwzględniona. Zaproponowane w projekcie brzmienie art. 8b ust. 1 ustawy o VAT znajduje odzwierciedlenie w dyrektywie 2016/1065 (w dodawanym tą dyrektywą do dyrektywy 2006/112/WE art. 30b ust. 2 również jest mowa o „faktycznym przekazaniu towarów”).
29	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8b ust. 2 ustawy o VAT)	Konfederacja Lewiatan	Konfederacja postuluje o doprecyzowanie w jaki sposób należy weryfikować, czy można zidentyfikować inne usługi w przypadku transferu bonu MPV przez podatnika innego niż podatnika dokonującego czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem zgodnie z ust. 1, w szczególności czy można domniemywać (należy przyjąć domniemanie), że każde wynagrodzenie (także wynikające z różnicy pomiędzy ceną zakupu a ceną odsprzedaży bonu) otrzymane przez podatnika transferującego bon MPV, ale niebędącego akceptantem tego bonu, powinno stanowić wynagrodzenie za zidentyfikowaną usługę pośrednictwa/dystrybucji bonu i w konsekwencji podlegać opodatkowaniu VAT.	Uwaga nie została uwzględniona. W świetle projektowanego art. 8b ust. 2 ustawy o VAT opodatkowaniu VAT podlegać będą usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować takie jak usługi dystrybucji lub promocji dotyczące bonu MPV. W każdym przypadku konieczna będzie indywidualna analiza czy spełnione są przesłanki wynikające z orzecznictwa TSUE do uznania, że mamy do czynienia z usługą dokonaną za wynagrodzeniem.
30.	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8b ust. 2 ustawy o VAT)	Związek Pracodawców Business Centre Club	Należy dostosować brzmienie niniejszego przepisu do brzmienia Dyrektywy. Określenie bowiem, że opodatkowaniu podlegają usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować, może w praktyce prowadzić do nadinterpretacji tego przepisu, poprzez przyjęcie, że przy każdym transferze bonu różnego przeznaczenia występują usługi pośrednictwa. W naszej ocenie, wskazanie, że opodatkowaniu podlegają każde usługi, które można zidentyfikować, powoduje, że również ewentualne usługi pośrednictwa będą mogły zostać opodatkowane w stosownych przypadkach. Propozycja brzmienia przepisu: „W przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem zgodnie z ust. 1, opodatkowaniu podatkiem podlega każde świadczenie usług,	Uwaga nie została uwzględniona. W świetle projektowanego art. 8b ust. 2 ustawy o VAT opodatkowaniu VAT podlegać będą usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować takie jak usługi dystrybucji lub promocji dotyczące bonu MPV. Z przepisu tego wynika, że opodatkowane będą wyłącznie usługi, które można zidentyfikować (jako przykład takich usług wskazano usługi pośrednictwa, dystrybucji lub promocji). W każdym przypadku konieczna będzie indywidualna analiza czy spełnione są przesłanki wynikające z orzecznictwa TSUE do uznania, że mamy do czynienia z usługą dokonaną za wynagrodzeniem.

			które można zidentyfikować, takie jak usługi dystrybucji lub promocji dotyczące tego bonu.”	
31.	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8b ust. 2 ustawy o VAT)	Związek Producentów Branży Internetowej IAB Polska	Należy dostosować brzmienie niniejszego przepisu do brzmienia Dyrektywy. Określenie bowiem, że opodatkowaniu podlegają usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować, może w praktyce prowadzić do nadinterpretacji tego przepisu, poprzez przyjęcie, że przy każdym transferze bonu różnego przeznaczenia występują usługi pośrednictwa. W ocenie Związku, wskazanie, że opodatkowaniu podlegają każde usługi, które można zidentyfikować, powoduje, że również ewentualne usługi pośrednictwa będą mogły zostać opodatkowane w stosownych przypadkach.	Uwaga nie została uwzględniona. W świetle projektowanego art. 8b ust. 2 ustawy o VAT opodatkowaniu VAT podlegać będą usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować takie jak usługi dystrybucji lub promocji dotyczące bonu MPV. Z przepisu tego wynika, że opodatkowane będą wyłącznie usługi, które można zidentyfikować (jako przykład takich usług wskazano usługi pośrednictwa, dystrybucji lub promocji). W każdym przypadku konieczna będzie indywidualna analiza czy spełnione są przesłanki wynikające z orzecznictwa TSUE do uznania, że mamy do czynienia z usługą dokonaną za wynagrodzeniem.
32.	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8c i art. 19a ust. 4a ustawy o VAT)	Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji	Czy nie można tego uprościć stosując się do art. 19a ust 5 pkt 1 – zrównanie z zaliczką.	Uwaga niezrozumiała. Art. 19a ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT nie reguluje obowiązku podatkowego z tytułu otrzymania zaliczki przed dokonaniem dostawy towarów/świadczeniem usługi a dotyczy sytuacji, gdy zapłatę otrzymano po dokonaniu dostawy towarów/wykonaniu usług i z chwilą otrzymania takiej zapłaty ustanawia obowiązek podatkowy dla określonych czynności. W świetle projektowanych regulacji obowiązek podatkowy z tytułu usługi gotowości do realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług, których dotyczy bon MPV będzie powstawał z chwilą wykonania tej usługi, co będzie następować z chwilą upływu terminu ważności bonu MPV, który nie został w całości lub w części zrealizowany do upływu terminu jego ważności. W przypadku tej usługi wyłączono regulacje dotyczące powstania obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania zaliczki (projektowana zmiana w art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).
33.	Art.1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8c ustawy o VAT)	Polska Izba Informatyki i Telekomunikacji	W ocenie Izby kluczową wątpliwością jaka pojawia się na gruncie przedstawionej treści Projektu nowelizacji, jest wyjście Projektodawcy poza implementację Dyrektywy Rady (UE) 2016/1065 z dnia 27 czerwca 2016 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary lub usługi) i próba doregulowania na gruncie krajowym opodatkowania bonów niezrealizowanych w terminie ważności. Należy zwrócić uwagę, że identyfikacja usługi polegającej na pozostawaniu w gotowości do świadczenia usługi nie jest,	Uwagi nie zostały uwzględnione. Proponowana regulacja art. 8c ustawy o VAT jest zgodna z prawem Unii Europejskiej. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w opinii Ministra Spraw Zagranicznych, który uznał projekt w tym zakresie za zgodny z prawem Unii Europejskiej. Propozycja uregulowania wprost w przepisach projektowanej ustawy kwestii opodatkowania VAT w przypadku niezrealizowania bonów MPV, w okresie ich ważności, jeżeli wynagrodzenie otrzymane za taki bon zatrzymuje sprzedawca, pomimo, iż sama dyrektywa 2016/1065 nie dotyczy tej sytuacji,

		<p>wbrew temu co wskazano w uzasadnieniu do Projektu nowelizacji, fikcją prawną, która ma na celu opodatkowanie podatkiem od towarów i usług wszelkich kwot otrzymywanych przez podatników VAT. Pozostawanie w gotowości do świadczenia usług/dokonania dostaw towarów może faktycznie być przedmiotem ustaleń stron i odpłatności ze strony nabywcy towarów (choćby w przypadku sprawy stowarzyszenia sportowego, które w zamian za składkę członkowską obowiązywało się do udostępnienia infrastruktury sportowej) – nie istnieją żadne przeszkody uniemożliwiające ustalenie przez strony np. ryczałtowej opłaty za obsługę prawną (gdzie faktycznie może się okazać, że w danym okresie rozliczeniowym klient ani razu faktycznie z niej nie skorzysta), ryczałtowej opłaty za możliwość korzystania z urządzeń sportowych czy zajęć sportowych na terenie siłowni czy ryczałtowej opłaty za możliwość korzystania z konsultacji lekarskich, itd. W żadnym z powyżej wskazanych przypadków ustawodawca nie określał istnienia żadnej fikcji prawnej, a nie ma obecnie wątpliwości, że kwoty otrzymywane w ramach takich ustaleń podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.</p> <p>Tym samym, wbrew temu co wskazano w uzasadnieniu, nie jest możliwe na gruncie Dyrektywy 2016/112/WE poszerzenie zakresu opodatkowania poprzez tworzenie fikcji istnienia usługi pozostawania w gotowości do świadczenia usług/dostaw towarów. Jakkolwiek projektodawca sam wskazuje, że kreuje fikcję istnienia usługi pozostawania w gotowości do świadczenia usługi, to pro forma należy jednak zwrócić uwagę, że transfer bonu niewątpliwie nie jest zobowiązaniem do pozostawania w gotowości do świadczenia usług/dostaw towarów. Wynika to już z samej istoty bonu, który:</p> <ul style="list-style-type: none"> • jest transferowalny (czyli może nastąpić zmiana podmiotowa stron „transakcji”); • stanowi sposób płatności za nabywane usługi/towary; • dotyczy wyłącznie sytuacji, gdy w momencie nabywania bonu podatnik nie jest w stanie określić jaką stawką VAT i gdzie (w jakim kraju) będą opodatkowane usługi/dostawy, za które można zapłacić przy użyciu bonu. <p>Podsumowując, Izba podkreśla, że:</p> <p>1) w przypadku transferu bonu różnego przeznaczenia nie</p>	<p>nie stanowi przeszkody do uregulowania tej kwestii przez poszczególne państwa członkowskie i wynika z potrzeby kompleksowego uregulowania w projekcie kwestii dotyczących bonów, w tym również w odniesieniu do bonów niezrealizowanych, co ma na celu ograniczenie ryzyka braku lub unikania opodatkowania oraz wyeliminowanie ewentualnych wątpliwości interpretacyjnych.</p> <p>Usługa gotowości do realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług, których dotyczy bon MPV, o której mowa w projektowanym art. 8c ustawy o VAT, zwana dalej „usługą gotowości do realizacji bonu” spełnia przesłanki wynikające z orzecznictwa TSUE do uznania jej za usługę dokonaną za wynagrodzeniem, która podlega opodatkowaniu VAT-em. Są to takie przesłanki, jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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). <p>W przypadku gdy bon MPV nie zostanie zrealizowany do upływu terminu jego ważności, usługa gotowości do realizacji bonu, która obejmuje nie tylko gotowość do faktycznej realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług za bon, ale także zapewnienie możliwości (warunków) realizacji tego bonu w okresie jego ważności, jest świadczona przez sprzedawcę, który zatrzymał wynagrodzenie (część wynagrodzenia) za niezrealizowany bon, na rzecz jego ostatniego posiadacza.</p> <p>Zwrócenia uwagi wymaga również uregulowanie art. 410b dyrektywy 2006/112/WE dodanego na mocy dyrektywy 2016/1065 zgodnie, z którym:</p> <p>„Nie później niż do dnia 31 grudnia 2022 r. Komisja – na podstawie informacji otrzymanych od państw członkowskich – przedstawi Parlamentowi Europejskiemu i Radzie sprawozdanie z</p>
--	--	---	--

			<p>dochodzi do świadczenia usługi pozostawania w gotowości do świadczenia usług/dostaw towarów – co projektodawca przyznaje zresztą w uzasadnieniu;</p> <p>2) tworzenie nowego przedmiotu opodatkowania podatkiem od towarów i usług w drodze fikcji prawnej nie jest dopuszczalne na gruncie Dyrektywy 2006/112/WE.</p>	<p>oceny stosowania niniejszej dyrektywy w odniesieniu do opodatkowania bonów podatkiem VAT, ze szczególnym uwzględnieniem definicji bonów, zasad VAT dotyczących opodatkowania bonów w łańcuchu dystrybucji i bonów niezrealizowanych, w razie konieczności wraz ze odpowiednim wnioskiem w celu zmiany stosownych przepisów.”</p> <p>Zatem kwestia opodatkowania niezrealizowanych bonów jest przedmiotem szczególnego zainteresowania prawodawcy unijnego i będzie przedmiotem sprawozdania Komisji UE na podstawie informacji państw członkowskich.</p> <p>Zobowiązanie do zapewnienia realizacji bonu jest nieodłącznym (stałym) elementem „wkalkulowanym” w obrót bonami MPV. Usługa gotowości do realizacji bonu obejmuje nie tylko gotowość do faktycznej realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług za bon, ale także zapewnienie możliwości (warunków) realizacji tego bonu w okresie jego ważności. Usługa gotowości ma charakter wtórny do powstania zobowiązania do świadczenia. Zatem istnienie gotowości do realizacji dostawy towarów i świadczenia usług, jakich mogą dotyczyć bony MPV nie wynika z mocy ustawy, ale jest efektem występowania rzeczywistej gotowości do realizacji dostawy/świadczenia usługi objętej tym bonem. W przypadku wykorzystania bonu MPV (np. wymiany na określony towar) wystąpi opodatkowana VAT-em dostawa tego towaru (w tym przypadku usługa gotowości do realizacji bonu „wejdzie” do świadczenia zasadniczego, jakim będzie dostawa towaru). W przypadku, gdy posiadacz bonu MPV nie zrealizuje tego bonu do czasu upływu jego terminu ważności wówczas świadczeniem zasadniczym podlegającym opodatkowaniu VAT-em pozostanie usługa gotowości do realizacji bonu. W obu przypadkach usługa gotowości będzie „realizowana”. Tym samym nie będzie dochodzić do opodatkowania transakcji, które w świetle prawa UE takiemu opodatkowaniu nie podlegają. Uzasadnienie do projektu ustawy zostanie zmodyfikowane, aby uwypuklić ten aspekt (w związku z wątpliwościami, jakie pojawiły się na tle użytego sformułowania o „fikcji prawnej” usługi gotowości).</p> <p>Projektowany przepis zostanie również doprecyzowany, aby wyeliminować wątpliwości, kto będzie świadczył usługę gotowości do realizacji bonu. Takie doprecyzowanie jest istotne, aby nie było np. wątpliwości co do charakteru wynagrodzenia otrzymanego np. przez dystrybutora z tytułu świadczenia usług</p>
--	--	--	--	---

				dystrybucji bonów MPV (takie wynagrodzenie będzie zapłatą za usługę dystrybucji).
34.	Art. 1 pkt 2 i 3 projektu ustawy (dot. art. 8c i art. 19a ust. 4b ustawy o VAT)	Izba Gospodarcza Wodociągi Polskie	<p>Izba wskazuje, że obecnie, w przypadku bonów MPV (wielokrotnego przeznaczenia), obowiązek zapłaty podatku VAT następuje dopiero przy dostawie towarów lub usług w zamian za bon. Taki podział wynika wprost z dyrektywy. W przedstawionym projekcie zmiany do ustawy o VAT, projektodawca przewiduje pobieranie podatku VAT także od niewykorzystanych bonów MPV, Izba wskazuje, iż dyrektywa już nie zawiera takiego wymogu. Projektowana regulacja przewiduje na uznaniu za usługę już samej gotowości do dostarczenia towaru lub usługi. Będzie zatem ona uznana za wykonaną z chwilą upływu terminu ważności bonu.</p> <p>W ocenie Izby niezasadne jest założenie, że niezrealizowanie bonu staje się usługą. Jeżeli bon różnego przeznaczenia (MPV) jest rodzajem płatności za towary lub usługi, to wydaje się bezzasadne opodatkowanie niezrealizowanego bonu przez uznanie, że przekształca się on w pewnym momencie w wynagrodzenie za gotowość do świadczenia. Jeśli nie został w terminie ważności wymieniony na konkretną usługę lub towar, to powinien zostać poza zakresem VAT.</p> <p>Izba wskazuje także, iż występują sytuacje, gdzie bony MPV są często wręczane pracownikom w ramach świadczeń ZFŚS. W przypadku konieczności zapłaty VAT z tytułu niewykorzystania bonu (np. podczas zagubienia lub zniszczenia bonu) zwiększy to obciążenia pracodawców i stworzy istotne problemy w przypadku konieczności zwiększenia środków przeznaczonych na ZFŚS.</p>	<p>Uwaga nie została uwzględniona. Proponowana regulacja art. 8c ustawy o VAT jest zgodna z prawem Unii Europejskiej. <u>Stanowisko to znajduje potwierdzenie w opinii Ministra Spraw Zagranicznych, który uznał projekt w tym zakresie za zgodny z prawem Unii Europejskiej.</u></p> <p>Zobacz również wyjaśnienia zawarte w pkt 33 i pkt 36.</p> <p>Odnośnie uwagi dotyczącej zwiększenia obciążeń pracodawców wręczających pracownikom bony MPV w ramach świadczeń ZFŚS w przypadku konieczności zapłaty VAT z tytułu niewykorzystania bonu (np. podczas zagubienia lub zniszczenia bonu) należy wskazać, że jeżeli pracodawca nabędzie bony MPV od emitenta a następnie przekaze bony pracownikom, wówczas w przypadku gdyby doszło do niezrealizowania tych bonów do upływu terminu ich ważności, usługa gotowości będzie świadczona przez emitenta bonów MPV.</p>
35.	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. Rozdz. 2a art. 8c ustawy o VAT)	Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji	<p>Bony których nie udało się zrealizować ze względu na upływ terminu ważności/realizacji nie powinny stanowić przedmiotu opodatkowania VAT.</p> <p>Propozycja zawarta w art. 8c nie wynika z implementacji Dyrektywy jak zostało to również opisane w uzasadnieniu. Założenie, że wynagrodzenie otrzymane za bon staje się wtedy usługą gotowości do realizacji dostawy lub usługi jest nieprawdziwe, bowiem za bon nie można już będzie nic otrzymać i nie dojdzie do jego akceptacji. Przy braku ekwiwalentności świadczeń trudno mówić o spełnieniu definicji usługi przez przeterminowany bon. Dodatkowo</p>	<p>Uwagi nie zostały uwzględnione. Proponowana regulacja art. 8c ustawy o VAT jest zgodna z prawem Unii Europejskiej. <u>Stanowisko to znajduje potwierdzenie w opinii Ministra Spraw Zagranicznych, który uznał projekt w tym zakresie za zgodny z prawem Unii Europejskiej.</u></p> <p>Zobacz również wyjaśnienia zawarte w pkt 33.</p> <p>Usługa gotowości do realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT w wysokości 23%.</p> <p>Odnośnie uwagi dotyczących realizacji bonów MPV po terminie ważności należy wskazać, że taka praktyka może budzić</p>

			<p>ustalenie stawki 23% za takie wirtualne świadczenie jest rażąco niesprawiedliwe. Pozostaje jeszcze nie rozwiązana kwestia realizacji bonu po upływie jego ważności przez sklep, co często dla dobra klienta może mieć miejsce. W takiej sytuacji w związku z wcześniejszym opodatkowaniem usługi wydanie takich towarów powinno konsekwentnie nastąpić poza przedmiotem VAT. Dodamy tylko, że przy rejestracji sprzedaży na kasie fiskalnej jest to na obecną chwilę nierealne.</p> <p>Interesujące jest też to że, w uzasadnieniu nie podano żadnego przykładu kraju w Europie, który takie rozwiązanie wdrożył i spotkało się ono ze zrozumieniem</p>	<p> pewne wątpliwości (czy możliwe jest skuteczne przedłużenie tego terminu po jego wygaśnięciu, jaki jest cel określania terminu realizacji bonu MPV skoro bon może być realizowany również po tym terminie). W przypadku braku realizacji bonu MPV do czasu upływu terminu jego ważności opodatkowaniu VAT-em będzie podlegać usługa gotowości do realizacji bonu (usługę tę uznaje się za wykonaną z chwilą upływu terminu ważności bonu MPV). Jeżeli po upływie terminu ważności bonu MPV dojdzie do nieodpłatnego wydania towaru czy nieodpłatnego wykonania usługi, wówczas czynności te powinny być oceniane pod kątem spełnienia przesłanek, o których mowa w art. 7 ust. 2-4 i art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT.</p> <p>Wskazanych problemów można uniknąć dokonując przedłużenia terminu ważności bonu MPV przed upływem tego terminu.</p> <p>Odnosnie uwagi, że uzasadnienie nie zawiera informacji o sposobie rozwiązania kwestii bonów niezrealizowanych w innych państwach członkowskich należy wskazać, że dyrektywa ta jest dopiero na etapie implementacji przez państwa członkowskie. Pozyskanie danych w tym zakresie będzie możliwe najwcześniej po zakończeniu tego procesu.</p>
36.	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8c ustawy o VAT)	Konfederacja Lewiatan	<p>Konfederacja postuluje o odstąpieniu od opodatkowania usługi gotowości w przypadku bonów różnego przeznaczenia. Z przyjętej w projekcie konstrukcji usługi gotowości, szczegółowo opisanej w uzasadnieniu do projektu, należałoby wnioskować, że usługa gotowości – zamiast w momencie upływu ważności bonu – powinna być raczej uznana za wykonaną w każdym momencie dostępności środków znajdujących się na bonie różnego przeznaczenia lub też w momencie otrzymania wynagrodzenia za taki bon. Takie podejście jest jednak sprzeczne z istotą bonu różnego przeznaczenia i uniemożliwiłoby opodatkowanie takich bonów zgodnie z zasadami wynikającymi z Dyrektywy 2016/1065 (tzn. w momencie faktycznej dostawy towarów lub faktycznego wykonania usług w zamian za bon). W świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej czynności opodatkowane podatkiem VAT mają miejsce, o ile między stronami czynności istnieje stosunek prawny, w ramach którego cena lub wynagrodzenie są oznaczone. W tym przypadku intencją stron nie było wynagrodzenie za usługę gotowości ale rozliczenie się za nabycie towarów</p>	<p>Uwagi nie zostały uwzględnione. Proponowana regulacja art. 8c ustawy o VAT jest zgodna z prawem Unii Europejskiej. <u>Stanowisko to znajduje potwierdzenie w opinii Ministra Spraw Zagranicznych, który uznał projekt w tym zakresie za zgodny z prawem Unii Europejskiej.</u></p> <p>Propozycja uregulowania wprost w przepisach projektowanej ustawy kwestii opodatkowania VAT-em w przypadku niezrealizowania bonów MPV, w okresie ich ważności, jeżeli wynagrodzenie otrzymane za taki bon zatrzymuje sprzedawca, pomimo, iż sama dyrektywa 2016/1065 nie dotyczy tej sytuacji (prawodawca unijny pomimo wstępnych analiz nie uregulował tej kwestii wprost w dyrektywie), nie stanowi przeszkody do uregulowania tej kwestii przez poszczególne państwa członkowskie i wynika z potrzeby kompleksowego uregulowania w projekcie kwestii dotyczących bonów, w tym również w odniesieniu do bonów niezrealizowanych, co ma na celu ograniczenie ryzyka braku lub unikania opodatkowania oraz wyeliminowanie ewentualnych wątpliwości interpretacyjnych.</p> <p>Odnosząc się do uwag należy uznać, że usługa gotowości do realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług, których</p>

		<p>i usług w przyszłości. Strony nie ustalają żadnego wynagrodzenia za gotowość. A nawet gdyby uznać, że mamy do czynienia z wynagrodzeniem, to przecież wartość wynagrodzenia nie jest znana. Może dojść do sytuacji, że ktoś kupił MPV za 100 zł, nic nie wykorzystał, i po roku jak bon wygasa to wynagrodzenie za gotowość wyniesie 100 zł. Inny klient wykorzysta 99zł i wynagrodzeniem za gotowość będzie 1 zł. Za taką samą usługę! Jakie było wynagrodzenie okaże się na końcu. Kolejny wszystko wykorzysta ostatniego dnia. To oznacza, że mieliśmy do czynienia, przez rok, z usługą nieodpłatną?</p> <p>Niejasne jest co stanowi wynagrodzenie w rozumieniu art. 8c projektu? W przypadku dystrybucji MPV, czyli bonów różnego przeznaczenia, wynagrodzeniem jest prowizja z tego tytułu (dla pośredników). Czy projektodawca miał na myśli wartość nominalną bonu różnego przeznaczenia w wysokości, w jakiej bon ten nie został spożytkowany (bądź środki pieniężne otrzymane za dany bon, gdy jego dystrybucja odbyła się za kwotę poniżej jego wartości nominalnej)? Zakładając, że taki był zamysł, to co do zasady rozumiemy, że podmiotem zatrzymującym środki niewykorzystane z wartości kuponu jest emitent danego bonu (choć nie wynika to wprost z treści przepisu). Skąd zatem emitent bonu, jeśli dystrybuuje je za pośrednictwem innych podmiotów, ma wiedzieć kto był ostatnim posiadaczem danego bonu, w szczególności jaki był jego status, m.in. czy był osobą fizyczną, czy może osobą prowadzącą działalność gospodarczą, a może podatnikiem VAT poza Polską. Jak wówczas emitent ma określić miejsce świadczenia usługi, która wskazana została w art. 8c ustawy zmienianej. W takich sytuacjach emitent nie może wiedzieć jak we właściwy sposób udokumentować tę transakcję? Co w przypadku usług elektronicznych, które w przypadku transakcji B2C opodatkowane są w miejscu zamieszkania lub stałego pobytu nabywcy? Czy nabywca będzie ostatnim posiadaczem bonu? Przecież nabywca bonu może go przekazać innej osobie.</p>	<p>dotyczy bon MPV spełnia przesłanki wynikające z orzecznictwa TSUE do uznania jej za usługę dokonaną za wynagrodzeniem, która podlega opodatkowaniu VAT-em. Są to takie przesłanki, jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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). <p>W przypadku gdy bon MPV nie zostanie zrealizowany do upływu terminu jego ważności, usługa gotowości do realizacji bonu, która obejmuje nie tylko gotowość do faktycznej realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług za bon, ale także zapewnienie możliwości (warunków) realizacji tego bonu w okresie jego ważności, jest świadczona przez sprzedawcę, który zatrzymał wynagrodzenie (część wynagrodzenia) za niezrealizowany bon, na rzecz jego ostatniego posiadacza.</p> <p>W kontekście analizowanej kwestii zwrócenia uwagi wymaga również uregulowanie art. 410b dyrektywy 2006/112/WE dodanego na mocy dyrektywy 2016/1065 zgodnie, z którym:</p> <p>„Nie później niż do dnia 31 grudnia 2022 r. Komisja – na podstawie informacji otrzymanych od państw członkowskich – przedstawi Parlamentowi Europejskiemu i Radzie sprawozdanie z oceny stosowania niniejszej dyrektywy w odniesieniu do opodatkowania bonów podatkiem VAT, ze szczególnym uwzględnieniem definicji bonów, zasad VAT dotyczących opodatkowania bonów w łańcuchu dystrybucji i bonów niezrealizowanych, w razie konieczności wraz ze odpowiednim wnioskiem w celu zmiany stosownych przepisów.”</p> <p>Zatem kwestia opodatkowania niezrealizowanych bonów jest przedmiotem szczególnego zainteresowania prawodawcy unijnego i będzie przedmiotem sprawozdania Komisji UE na podstawie informacji państw członkowskich.</p> <p>Zobowiązanie do zapewnienia realizacji bonu jest nieodłącznym</p>
--	--	--	--

				<p>(stałym) elementem „wkalkulowanym” w obrót bonami MPV. Usługa gotowości do realizacji bonu obejmuje nie tylko gotowość do faktycznej realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług za bon, ale także zapewnienie możliwości (warunków) realizacji tego bonu w okresie jego ważności. Usługa gotowości ma zatem charakter wtórny do powstania zobowiązania do świadczenia. Zatem istnienie gotowości do realizacji dostawy towarów i świadczenia usług, jakich mogą dotyczyć bonu MPV nie wynika „z mocy ustawy”, ale jest efektem występowania rzeczywistej gotowości do realizacji dostawy/świadczenia usługi objętej tym bonem. W przypadku wykorzystania bonu MPV (np. wymiany na określony towar) wystąpi opodatkowana VAT-em dostawa tego towaru (w tym przypadku usługa gotowości do realizacji bonu „wejdzie” do świadczenia zasadniczego, jakim będzie dostawa towaru). W przypadku, gdy posiadacz bonu MPV nie zrealizuje tego bonu do czasu upływu jego terminu ważności wówczas świadczeniem zasadniczym podlegającym opodatkowaniu VAT-em pozostanie usługa gotowości do realizacji bonu. W obu przypadkach usługa gotowości będzie „realizowana”. Tym samym nie będzie dochodzić do opodatkowania transakcji, które w świetle prawa UE takiemu opodatkowaniu nie podlegają. Uzasadnienie do projektu ustawy zostanie zmodyfikowane, aby uwypuklić ten aspekt (w związku z wątpliwościami, jakie pojawiły się na tle użytego sformułowania o „fikcji prawnej” usługi gotowości).</p> <p>Projektowany przepis zostanie również doprecyzowany, aby wyeliminować wątpliwości, kto będzie świadczył usługę gotowości do realizacji bonu. Takie doprecyzowanie jest istotne, aby nie było np. wątpliwości co do charakteru wynagrodzenia otrzymanego np. przez dystrybutora z tytułu świadczenia usług dystrybucji bonów MPV (takie wynagrodzenie będzie zapłatą za usługę dystrybucji).</p> <p>W kwestii dokumentowania usługi gotowości do realizacji bonu należy wskazać, że podatnik świadczący tę usługę będzie obowiązany do wystawienia faktury na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem (dany posiadacz niezrealizowanego bonu MPV powinien zgłosić, że występuje w tym charakterze podatnikowi świadczącemu usługę gotowości). W przypadku innych posiadaczy niezrealizowanych bonów MPV – podatnik świadczący usługę</p>
--	--	--	--	--

				<p>gotowości będzie zobowiązany do wystawienia faktury wyłącznie na ich żądanie, jeżeli żądanie wystawienia faktury zostanie zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym wykonano usługę (art. 106b ust. 1 pkt 1 i ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT). Zatem w przypadku, gdy usługa gotowości będzie świadczona na rzecz osób fizycznych niebędących podatnikami nie będzie obowiązku jej dokumentowania fakturą (chyba że wystąpią z takim żądaniem).</p> <p>Nie wystąpią zatem istotne obciążenia administracyjne dla podatników.</p> <p>Odnosnie kwestii prawidłowego określenia miejsca świadczenia w przypadku trudności w uzyskaniu informacji o ostatnim posiadaczu bonu, należy zakładać w takim przypadku świadczenie usługi na rzecz osoby fizycznej, niebędącej podatnikiem (miejsce świadczenia zasadniczo zgodnie z art. 28c ustaw o VAT – w miejscu siedziby usługodawcy). Dopiero w przypadku „ujawnienia” się usługobiorcy jako podatnika można by było zmienić miejsce świadczenia, na zasadę określoną w art. 28b ustawy o VAT. W podobny sposób funkcjonuje to na rynku innych towarów lub usług. Przykładowo nabywając usługę/towar w sklepie, usługodawca nie zna statusu podatnika, wystawia paragon i traktuje usługę zasadniczo jako wykonaną w miejscu swojej siedziby. Jeżeli jednak okaże się, że usługę nabył podatnik, to możliwa byłaby zmiana miejsca świadczenia.</p>
37.	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8c ustawy o VAT)	Związek Producentów Branży Internetowej IAB Polska	<p>Przepis ten wprowadza obowiązek opodatkowania niewykorzystanych bonów różnego przeznaczenia.</p> <p>Jak wskazano w wystąpieniu, z uwagi na to, że:</p> <ul style="list-style-type: none"> - po przeprowadzonej przez ustawodawcę unijnego analizie, w preambule do Dyrektywy wskazano bezpośrednio, że nie dotyczy ona sytuacji, w których bon różnego przeznaczenia nie zostaje zrealizowany; - przyjęcie fikcji wykonania usługi gotowości do realizacji bonu przez podmiot, który zatrzymał wynagrodzenie za bon, będzie rodziło wiele problemów, m.in. w zakresie określenia podmiotu, który w całym łańcuchu dystrybucji bonów różnego przeznaczenia zatrzymuje wynagrodzenie; - proponowane regulacje znacznie obciążą podatników oferujących bony różnego przeznaczenia m.in. ze względu na obowiązki ewidencyjne oraz związane z identyfikacją ostatniego posiadacza bonu; 	<p>Uwagi nie zostały uwzględnione. Proponowana regulacja art. 8c ustawy o VAT jest zgodna z prawem Unii Europejskiej. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w opinii Ministra Spraw Zagranicznych, który uznał projekt w tym zakresie za zgodny z prawem Unii Europejskiej.</p> <p>Propozycja uregulowania wprost w przepisach projektowanej ustawy kwestii opodatkowania VAT-em w przypadku niezrealizowania bonów MPV, w okresie ich ważności, jeżeli wynagrodzenie otrzymane za taki bon zatrzymuje sprzedawca, pomimo, iż sama dyrektywa 2016/1065 nie dotyczy tej sytuacji (prawodawca unijny pomimo wstępnych analiz nie uregulował tej kwestii wprost w dyrektywie), nie stanowi przeszkody do uregulowania tej kwestii przez poszczególne państwa członkowskie i wynika z potrzeby kompleksowego uregulowania w projekcie kwestii dotyczących bonów, w tym również w odniesieniu do bonów niezrealizowanych, co ma na celu</p>

			<p>- Dyrektywa miała za zadanie nie tylko wprowadzenie przepisów dotyczących bonów dających jasne i kompleksowe regulacje, ale również zapewnienie w tym zakresie spójności na poziomie Unii Europejskiej, W ocenie Związku należy odejść od objęcia opodatkowaniem niewykorzystanych bonów różnego przeznaczenia.</p>	<p>ograniczenie ryzyka braku lub unikania opodatkowania oraz wyeliminowanie ewentualnych wątpliwości interpretacyjnych. Odnosząc się do uwag należy uznać, że usługa gotowości do realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług, których dotyczy bon MPV spełnia przesłanki wynikające z orzecznictwa TSUE do uznania jej za usługę dokonaną za wynagrodzeniem, która podlega opodatkowaniu VAT-em. Są to takie przesłanki, jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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). <p>W przypadku gdy bon MPV nie zostanie zrealizowany do upływu jego ważności, usługa gotowości do realizacji bonu, która obejmuje nie tylko gotowość do faktycznej realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług za bon, ale także zapewnienie możliwości (warunków) realizacji tego bonu w okresie jego ważności, będzie świadczona przez sprzedawcę, który zatrzymał wynagrodzenie (część wynagrodzenia) za niezrealizowany bon, na rzecz jego ostatniego posiadacza. Zwrócenia uwagi wymaga również uregulowanie art. 410b dyrektywy 2006/112/WE dodanego na mocy dyrektywy 2016/1065 zgodnie, z którym: „Nie później niż do dnia 31 grudnia 2022 r. Komisja – na podstawie informacji otrzymanych od państw członkowskich – przedstawi Parlamentowi Europejskiemu i Radzie sprawozdanie z oceny stosowania niniejszej dyrektywy w odniesieniu do opodatkowania bonów podatkiem VAT, ze szczególnym uwzględnieniem definicji bonów, zasad VAT dotyczących opodatkowania bonów w łańcuchu dystrybucji i bonów niezrealizowanych, w razie konieczności wraz ze odpowiednim wnioskiem w celu zmiany stosownych przepisów.” Zatem kwestia opodatkowania niezrealizowanych bonów jest</p>
--	--	--	--	---

				<p>przedmiotem szczególnego zainteresowania prawodawcy unijnego i będzie przedmiotem sprawozdania Komisji UE na podstawie informacji państw członkowskich.</p> <p>Zobowiązanie do zapewnienia realizacji bonu jest nieodłącznym (stałym) elementem „wkalkulowanym” w obrót bonami MPV. Usługa gotowości do realizacji bonu obejmuje nie tylko gotowość do faktycznej realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług za bon, ale także zapewnienie możliwości (warunków) realizacji tego bonu w okresie jego ważności. Usługa gotowości ma zatem charakter wtórny do powstania zobowiązania do świadczenia. Zatem istnienie gotowości do realizacji dostawy towarów i świadczenia usług, jakich mogą dotyczyć bony MPV nie wynika z mocy ustawy, ale jest efektem występowania rzeczywistej gotowości do realizacji dostawy/świadczenia usługi objętej tym bonem. W przypadku wykorzystania bonu MPV (np. wymiany na określony towar) wystąpi opodatkowana VAT-em dostawa tego towaru (w tym przypadku usługa gotowości do realizacji bonu „wejdzie” do świadczenia zasadniczego, jakim będzie dostawa towaru). W przypadku, gdy posiadacz bonu MPV nie zrealizuje tego bonu do czasu upływu jego terminu ważności wówczas świadczeniem zasadniczym podlegającym opodatkowaniu VAT-em pozostanie usługa gotowości do realizacji bonu. W obu przypadkach usługa gotowości będzie „realizowana”. Tym samym nie będzie dochodzić do opodatkowania transakcji, które w świetle prawa UE takiemu opodatkowaniu nie podlegają. Uzasadnienie do projektu ustawy zostanie zmodyfikowane, aby uwypuklić ten aspekt (w związku z wątpliwościami, jakie pojawiły się na tle użytego sformułowania o „fikcji prawnej” usługi gotowości).</p> <p>Projektowany przepis zostanie również doprecyzowany, aby wyeliminować wątpliwości, kto będzie świadczył usługę gotowości do realizacji bonu. Takie doprecyzowanie jest istotne, aby nie było np. wątpliwości co do charakteru wynagrodzenia otrzymanego np. przez dystrybutora z tytułu świadczenia usług dystrybucji bonów MPV (takie wynagrodzenie będzie zapłatą za usługę dystrybucji).</p> <p>W kwestii dokumentowania usługi gotowości do realizacji bonu należy wskazać, że podatnik świadczący tę usługę będzie obowiązany do wystawienia faktury na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem</p>
--	--	--	--	--

				<p>(dany posiadacz niezrealizowanego bonu MPV powinien zgłosić, że występuje w tym charakterze podatnikowi świadczącemu usługę gotowości). W przypadku innych posiadaczy niezrealizowanych bonów MPV – podatnik świadczący usługę gotowości będzie zobowiązany do wystawienia faktury wyłącznie na ich żądanie, jeżeli żądanie wystawienia faktury zostanie zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym wykonano usługę (art. 106b ust. 1 pkt 1 i ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT). Zatem w przypadku, gdy usługa gotowości będzie świadczona na rzecz osób fizycznych niebędących podatnikami nie będzie obowiązku jej dokumentowania fakturą (chyba że wystąpią z takim żądaniem).</p> <p>Nie wystąpią zatem istotne obciążenia administracyjne dla podatników.</p> <p>Odnosnie kwestii prawidłowego określenia miejsca świadczenia w przypadku trudności w uzyskaniu informacji o ostatnim posiadaczu bonu, należy zakładać w takim przypadku świadczenie usługi na rzecz osoby fizycznej, niebędącej podatnikiem (miejsce świadczenia zasadniczo zgodnie z art. 28c ustaw o VAT – w miejscu siedziby usługodawcy). Dopiero w przypadku „ujawnienia” się usługobiorcy jako podatnika można by było zmienić miejsce świadczenia, na zasadę określoną w art. 28b ustawy o VAT. W podobny sposób funkcjonuje to na rynku innych towarów lub usług. Przykładowo nabywając usługę/towar w sklepie, usługodawca nie zna statusu podatnika, wystawia paragon i traktuje usługę zasadniczo jako wykonaną w miejscu swojej siedziby. Jeżeli jednak okaże się, że usługę nabył podatnik, to możliwa byłaby zmiana miejsca świadczenia.</p>
38.	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8c ustawy o VAT)	Związek Pracodawców Business Centre Club	<p>Projekt wprowadza fikcję prawną wyświadczenia usługi gotowości do realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz ostatniego posiadacza bonu różnego przeznaczenia w przypadku, gdy bon ten nie zostanie w całości lub części zrealizowany w terminie jego ważności, a wynagrodzenie z tego tytułu zostanie przez podatnika zatrzymane.</p> <p>W pierwszej kolejności należy zauważyć, że w pkt 12. preambuły do Dyrektywy wskazano bezpośrednio, że Dyrektywa nie dotyczy sytuacji, w których bon różnego przeznaczenia nie zostaje zrealizowany przez konsumenta</p>	<p>Uwagi nie zostały uwzględnione. Proponowana regulacja art. 8c ustawy o VAT jest zgodna z prawem Unii Europejskiej. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w opinii Ministra Spraw Zagranicznych, który uznał projekt w tym zakresie za zgodny z prawem Unii Europejskiej.</p> <p>Propozycja uregulowania wprost w przepisach projektowanej ustawy kwestii opodatkowania VAT w przypadku niezrealizowania bonów MPV, w okresie ich ważności, jeżeli wynagrodzenie otrzymane za taki bon zatrzymuje sprzedawca, pomimo, iż sama dyrektywa 2016/1065 nie dotyczy tej sytuacji (prawodawca unijny pomimo wstępnych analiz nie uregulował tej kwestii wprost w dyrektywie), nie stanowi przeszkody do</p>

		<p>końcowego w terminie ważności bonu, a wynagrodzenie otrzymane za taki bon zatrzymuje sprzedawca.</p> <p>Takie wyłączenie w Dyrektywie nie oznacza jednak, że ustawodawca unijny nie rozważał tej kwestii. Wręcz przeciwnie, temat ten był przedmiotem szeregu dyskusji w ramach przygotowania projektu Dyrektywy. Przykładowo, w dokumencie roboczym Komisji Europejskiej określającym wpływ regulacji, uzupełniającym wniosek o Dyrektywę poruszone zostało zagadnienie bonów niewykorzystanych.</p> <p>Po analizie, ustawodawca unijny zrezygnował jednak świadomie z uregulowania niewykorzystanych bonów, wskazując na niski odsetek voucherów, które zostają niezrealizowane oraz łatwą możliwość obejścia takich regulacji przez przedsiębiorców poprzez emitowanie bonów bez terminu ważności. Co więcej, wprowadzenie takich regulacji musiałoby się wiązać również z odpowiednią modyfikacją przepisów dyrektywy 2016/112/EC w odniesieniu do świadczenia usług. W dyrektywie 2016/112/EC nie ma bowiem odpowiedniej czynności podlegającej opodatkowaniu, pod którą można by zaklasyfikować niewykorzystanie bonu.</p> <p>Zatem wprowadzenie analizowanej regulacji jest wyłączną inicjatywą polskiego projektodawcy, niemającą podstawy w dyrektywie 2016/112/EC oraz niezgodną z kierunkiem zmian w zakresie zasad opodatkowania bonów wprowadzonych Dyrektywą.</p> <p>W polskich przepisach implementujących Dyrektywę zaproponowano opodatkowanie niewykorzystanych bonów różnego przeznaczenia w drodze uznania, że podmiot, który zatrzymał wynagrodzenie za bon wyświadczył usługę gotowości do realizacji bonu. W tym względzie polski projektodawca powołuje się na wyrok TSUE w sprawie C-174/00 Kennemer Golf dotyczącej opodatkowania VAT rocznych opłat członkowskich za pole golfowe, pobieranych niezależnie od faktycznego korzystania z obiektu. Należy wskazać, że orzeczenie to dotyczy zupełnie innych sytuacji,</p>	<p>uregulowania tej kwestii przez poszczególne państwa członkowskie i wynika z potrzeby kompleksowego uregulowania w projekcie kwestii dotyczących bonów, w tym również w odniesieniu do bonów niezrealizowanych, co ma na celu ograniczenie ryzyka braku lub unikania opodatkowania oraz wyeliminowanie ewentualnych wątpliwości interpretacyjnych.</p> <p>Odnosząc się do uwag należy uznać, że usługa gotowości do realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług, których dotyczy bon MPV spełnia przesłanki wynikające z orzecznictwa TSUE do uznania jej za usługę dokonaną za wynagrodzeniem, która podlega opodatkowaniu VAT-em. Są to takie przesłanki, jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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). <p>W przypadku gdy bon MPV nie zostanie zrealizowany do upływu terminu jego ważności, usługa gotowości do realizacji bonu, która obejmuje nie tylko gotowość do faktycznej realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług za bon, ale także zapewnienie możliwości (warunków) realizacji tego bonu w okresie jego ważności, będzie świadczona przez sprzedawcę, który zatrzymał wynagrodzenie (część wynagrodzenia) za niezrealizowany bon, na rzecz jego ostatniego posiadacza.</p> <p>Zwrócenia uwagi wymaga również uregulowanie art. 410b dyrektywy 2006/112/WE dodanego na mocy dyrektywy 2016/1065 zgodnie, z którym:</p> <p>„Nie później niż do dnia 31 grudnia 2022 r. Komisja – na podstawie informacji otrzymanych od państw członkowskich – przedstawi Parlamentowi Europejskiemu i Radzie sprawozdanie z oceny stosowania niniejszej dyrektywy w odniesieniu do opodatkowania bonów podatkiem VAT, ze szczególnym uwzględnieniem definicji bonów, zasad VAT dotyczących</p>
--	--	---	--

		<p>bowiem roczna opłata członków klubu golfowego jest czymś zasadniczo odmiennym od bonu różnego przeznaczenia. Bon taki jest bowiem instrumentem transferowalnym i w związku z tym może dotyczyć świadczeń, które mogą być w trakcie jego ważności wykonywane przez różne podmioty.</p> <p>Co więcej, przyjęcie fikcji wykonania usługi gotowości do realizacji bonu przez podmiot, który zatrzymał wynagrodzenie za bon, będzie rodziło wiele problemów, m.in. w zakresie określenia podmiotu, który w całym łańcuchu dystrybucji bonów różnego przeznaczenia zatrzymuje wynagrodzenie. Można bowiem dojść do wniosku, że każdy podmiot w łańcuchu dostaw w praktyce „zatrzymał wynagrodzenie”. Mogłoby to doprowadzić do wielokrotnego opodatkowania tego samego bonu, co zdecydowanie nie było intencją projektodawcy unijnego.</p> <p>Proponowane regulacje dodatkowo znacznie obciążą podatników oferujących bony różnego przeznaczenia. W pierwszej kolejności będą oni zobowiązani do kontrolowania bonów niezrealizowanych, co zmusi ich do prowadzenia szczegółowej ewidencji emitowanych bonów. Dodatkowo podatnicy tacy, będą zobowiązani opodatkować usługę gotowości do realizacji dostawy lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy na rzecz ostatniego posiadacza. Takie zobowiązanie z kolei rodzi problem identyfikacji ostatniego posiadacza bonu. W przypadku bowiem, gdy ostatnim posiadaczem będzie podatek VAT, podmiot dokonujący opodatkowania usługi gotowości do realizacji bonu będzie obowiązany udokumentować ten fakt fakturą, natomiast w przypadku gdy posiadaczem będzie konsument niebędący podatnikiem VAT, podmiot taki powinien wystawić i wydać mu paragon.</p> <p>Biorąc pod uwagę powyższe oraz to, że Dyrektywa miała za zadanie nie tylko wprowadzenie przepisów dotyczących bonów dających jasne i kompleksowe regulacje, ale również zapewnienie spójności na poziomie Unii Europejskiej w kwalifikacji podatkowej transakcji obejmujących bony, w naszej ocenie należy odejść od objęcia opodatkowaniem</p>	<p>opodatkowania bonów w łańcuchu dystrybucji i bonów niezrealizowanych, w razie konieczności wraz ze odpowiednim wnioskiem w celu zmiany stosownych przepisów.”</p> <p>Zatem kwestia opodatkowania niezrealizowanych bonów jest przedmiotem szczególnego zainteresowania prawodawcy unijnego i będzie przedmiotem sprawozdania Komisji UE na podstawie informacji państw członkowskich.</p> <p>Zobowiązanie do zapewnienia realizacji bonu jest nieodłącznym (stałym) elementem „wkalkulowanym” w obrót bonami MPV. Usługa gotowości do realizacji bonu obejmuje nie tylko gotowość do faktycznej realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług za bon, ale także zapewnienie możliwości (warunków) realizacji tego bonu w okresie jego ważności. Usługa gotowości ma zatem charakter wtórny do powstania zobowiązania do świadczenia. Zatem istnienie gotowości do realizacji dostawy towarów i świadczenia usług, jakich mogą dotyczyć bony MPV nie wynika z mocy ustawy, ale jest efektem występowania rzeczywistej gotowości do realizacji dostawy/świadczenia usługi objętej tym bonem. W przypadku wykorzystania bonu MPV (np. wymiany na określony towar) wystąpi opodatkowana VAT-em dostawa tego towaru (w tym przypadku usługa gotowości do realizacji bonu „wejdzie” do świadczenia zasadniczego, jakim będzie dostawa towaru). W przypadku, gdy posiadacz bonu MPV nie zrealizuje tego bonu do czasu upływu jego terminu ważności wówczas świadczeniem zasadniczym podlegającym opodatkowaniu VAT-em pozostanie usługa gotowości do realizacji bonu. W obu przypadkach usługa gotowości będzie „realizowana”. Tym samym nie będzie dochodzić do opodatkowania transakcji, które w świetle prawa UE takiemu opodatkowaniu nie podlegają. Uzasadnienie do projektu ustawy zostanie zmodyfikowane, aby uwypuklić ten aspekt (w związku z wątpliwościami, jakie pojawiły się na tle użytego sformułowania o „fikcji prawnej” usługi gotowości). Projektowany przepis zostanie również doprecyzowany, aby wyeliminować wątpliwości, kto będzie świadczył usługę gotowości do realizacji bonu. Takie doprecyzowanie jest istotne, aby nie było np. wątpliwości co do charakteru wynagrodzenia otrzymanego np. przez dystrybutora z tytułu świadczenia usług dystrybucji bonów MPV (takie wynagrodzenie będzie zapłatą za usługę dystrybucji).</p> <p>W kwestii dokumentowania usługi gotowości do realizacji bonu</p>
--	--	--	---

			niewykorzystanych bonów różnego przeznaczenia.	należy wskazać, że podatnik świadczący tę usługę będzie obowiązany do wystawienia faktury na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem (dany posiadacz niezrealizowanego bonu MPV powinien zgłosić, że występuje w tym charakterze podatnikowi świadczącemu usługę gotowości). W przypadku innych posiadaczy niezrealizowanych bonów MPV – podatnik świadczący usługę gotowości będzie zobowiązany do wystawienia faktury wyłącznie na ich żądanie, jeżeli żądanie wystawienia faktury zostanie zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym wykonano usługę (art. 106b ust. 1 pkt 1 i ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT). Zatem w przypadku, gdy usługa gotowości będzie świadczona na rzecz osób fizycznych niebędących podatnikami nie będzie obowiązku jej dokumentowania fakturą (chyba że wystąpią z takim żądaniem). Nie wystąpią zatem istotne obciążenia administracyjne dla podatników.
39.	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8c ustawy o VAT)	Związek Pracodawców Business Centre Club	Przepis ten wprowadza obowiązek opodatkowania niewykorzystanych bonów różnego przeznaczenia. Jak wskazano powyżej, z uwagi na to, że: - po przeprowadzonej przez ustawodawcę unijnego analizie, w preambule do Dyrektywy wskazano bezpośrednio, że nie dotyczy ona sytuacji, w których bon różnego przeznaczenia nie zostaje zrealizowany; - przyjęcie fikcji wykonania usługi gotowości do realizacji bonu przez podmiot, który zatrzymał wynagrodzenie za bon, będzie rodziło wiele problemów, m.in. w zakresie określenia podmiotu, który w całym łańcuchu dystrybucji bonów różnego przeznaczenia zatrzymuje wynagrodzenie; - proponowane regulacje znacznie obciążą podatników oferujących bony różnego przeznaczenia m.in. ze względu na obowiązki ewidencyjne oraz związane z identyfikacją ostatniego posiadacza bonu; - Dyrektywa miała za zadanie nie tylko wprowadzenie przepisów dotyczących bonów dających jasne i kompleksowe regulacje, ale również zapewnienie w tym zakresie spójności na poziomie Unii Europejskiej, w naszej ocenie należy odejść od objęcia opodatkowaniem	Uwaga nie została uwzględniona. Zobacz wyjaśnienia zawarte w pkt 38.

			niewykorzystanych bonów różnego przeznaczenia. Proponujemy usunąć ten przepis.	
40.	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8c ustawy o VAT)	Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo S.A	W przypadku bonów różnego przeznaczenia wydawanych przez inny podmiot, niż ten, który z nich korzysta, projekt nie wskazuje podmiotu, który byłby podatnikiem VAT w momencie upływu terminu ważności bonu.	Uwaga jest niezrozumiała. Projektowany przepis art. 8c ustawy o VAT zostanie również doprecyzowany, aby wyeliminować wątpliwości, kto będzie świadczył usługę gotowości do realizacji bonu.
41	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8c ustawy o VAT)	Związek Pracodawców Business Centre Club	Planowany art. 8c ustawy o podatku od towarów i usług stwierdza: „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.” W stosunku do wskazanej propozycji mamy następujące uwagi: <ul style="list-style-type: none"> • Nowelizacja przepisów o VAT, implementująca treść Dyrektywy 2006/112/WE, nie powinna skutkować żadnymi zmianami w zakresie traktowania niewykorzystanych voucherów. • Dyrektywa 2016/1065 w punkcie 12 preambuły wskazuje jednoznacznie, że przepisy niniejszej dyrektywy „nie dotyczą sytuacji, w których bon różnego przeznaczenia nie zostaje realizowany przez konsumenta końcowego w terminie ważności bonu a wynagrodzenie otrzymane za taki bon zatrzymuje sprzedawca”. • Wprowadzenie dodatkowych zasad opodatkowania voucherów, które nie są przewidziane w Dyrektywie 2016/1065 narusza jej podstawowy cel - ujednoczenie zasad opodatkowania voucherów. Preambuła Dyrektywy wskazuje że „konieczne jest wspólne rozwiązanie dla bonów w celu zapewnienia, by nie pojawiały się niespójności w odniesieniu do bonów dostarczanych między państwami członkowskimi”. • Dotychczasowa praktyka organów podatkowych sądów administracyjnych, jak również piśmiennictwo wskazuje, że opodatkowanie voucherów różnego przeznaczenia następuje w momencie ich realizacji. Brak realizacji takiego voucheru 	Uwagi nie zostały uwzględnione. Zobacz wyjaśnienia zawarte w pkt 38.

		<p>oznacza brak transakcji opodatkowanej VAT.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Również analizy przedstawiane w trakcie prac legislacyjnych nad Dyrektywą 2016/1065 wskazywały, że zmiana powyższego traktowania niewykorzystanych voucherów wymagałaby modyfikacji zasad opodatkowania świadczenia usług określonych w Dyrektywie 2006/112/WE. W ocenie skutków wprowadzenia przedmiotowej Dyrektywy wskazano, że zmiana dotychczasowych zasad opodatkowania niewykorzystanych voucherów byłaby niezasadna z uwagi na spodziewany minimalny realny efekt tych zmian. • Treść art. 8c ustawy o podatku od towarów i usług wprowadza istotne wątpliwości interpretacyjne w zakresie określenia podatnika, który wykonuje usługę gotowości do realizacji dostawy towarów. Nie definiuje także pojęcia wynagrodzenia, którego zatrzymanie ma być przesłanką opodatkowania. W konsekwencji, proponowana regulacja może skutkować wielokrotnym opodatkowaniem tego samego voucheru. • Naszym zdaniem, nie można przyjąć istnienia fikcji prawnej w stosunku do istnienia świadczenia. Fikcję prawną przepisy Ustawy o VAT wprowadzają np. w zakresie rozpoznania usługi za wyświadczoną przez podatnika (art. 8 ust. 2a Ustawy o VAT w aktualnym brzemieniu); jest to jednak regulacja, który umożliwia rozliczenia świadczeń realizowanych we własnym imieniu na rzecz osoby trzeciej. Przepisy Ustawy o VAT przewidują możliwość rozpoznania świadczenia podlegającego opodatkowaniu wyłącznie w sytuacji istnienia realnego świadczenia oraz wynagrodzenia, które jest otrzymywane w związku z jego wykonywaniem. • Przyjęcie proponowanej fikcji prawnej skutkuje koniecznością rozpoznania usługi, której realizacja jest poza decyzją lub świadomością podatnika - istnienie usługi jest uzależnione od okoliczności niezależnej od podatnika (tj. od decyzji posiadacza voucheru o jego realizacji). W konsekwencji, do momentu upływu terminu ważności vouchera podatnik nie wie, czy świadczy usługę, czy też nie. Wskazany schemat opodatkowania pozostaje więc niezgodny z zasadami opodatkowania VAT świadczenia usług i definicją świadczenia usługi zawartej w art. 8 	
--	--	---	--

		<p>Ustawy o VAT. Zgodnie z treścią wskazanego przepisu jest to każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, prawnej lub jednostki organizacyjnej nie będącej osobą prawną, które nie stanowi dostawy towarów. Przesłanki świadczenia usług mają charakter obiektywny, nie mogą być warunkowe, uzależnione wyłącznie od zachowania potencjalnego nabywcy usługi (np.: wyrok TSUE w sprawie C-653/11 Newey).</p> <ul style="list-style-type: none"> • Przywołane w uzasadnieniu Projektu Ustawy orzecznictwo TSUE dotyczy zasadniczo odmiennych okoliczności stanu faktycznego, w których pozostawanie w gotowości do świadczenia usług było istotnie częścią realizowanych przez podatników czynności opodatkowanych. Należy podkreślić, że w żadnym z tych orzeczeń nie miało miejsca uznanie usługi za zrealizowaną w ramach fikcji prawnej, lecz były to realnie wykonywane usługi. Jednocześnie, TSUE uznał, że w badanych sprawach okoliczności faktyczne sprawy są na tyle sprecyzowane, że uzasadnione jest rozpoznanie czynności opodatkowanej (świadczenia usługi). W związku z tym, że kwestie poruszane we wskazanych orzeczeniach są odmienne od specyfiki rozliczeń z wykorzystaniem voucherów, nie widzimy uzasadnienia dla stosowania analogii w tym względzie. • Koncepcja opodatkowania niewykorzystanego bonu różnego przeznaczenia prowadzi do licznych problemów praktycznych. Istotą wątpliwości odnośnie możliwości rozpoznania sprzedaży jest brak wiedzy o posiadaczu vouchera w momencie upływu terminu jego płatności. Prowadzi to do braku możliwości rzetelnego udokumentowania i raportowania sprzedaży podlegającej opodatkowaniu. • Nie można zgodzić się z założeniem, że wynagrodzenie uiszczone przez konsumenta, który nabywa voucher, stanowi zapłatę za usługę pozostawania w gotowości do realizacji vouchera. Pozostawanie w gotowości do realizacji vouchera nie stanowi w tym względzie odrębnej czynności, nie ma też podstaw do stwierdzenia, że nabywca byłby zainteresowany jej zakupem od danego, konkretnego podatnika. • Świadczenie usług jest dokonywane odpłatnie jedynie 	
--	--	--	--

			<p>wówczas, gdy między usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi faktyczne odzwierciedlenie usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy. Bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym oznacza, że zapłacone kwoty stanowią rzeczywiste wynagrodzenie za możliwą do wyodrębnienia usługę świadczoną w ramach takiego stosunku prawnego (np. wyrok TSUE w sprawie C-11/15 Cesky rozhlas).</p> <p>Mając powyższe na uwadze, jak wskazano powyżej, podtrzymujemy nasze wcześniejsze stanowisko o konieczności wykreślenia proponowanego art. 8c ustawy o podatku od towarów i usług z Projektu Ustawy.</p>	
42.	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. art. 8c ustawy o VAT)	Konfederacja Lewiatan	<p>W naszej ocenie, wskazana propozycja pozostaje w sprzeczności z Dyrektywą Rady (UE) 2016/1065 zmieniającą Dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary i usługi (dalej: Dyrektywa 2016/1065), Dyrektywą 2006/112/WE i określonymi w niej zasadami opodatkowania podatkiem od wartości dodanej.</p> <p>W związku z tym podtrzymując nasze dotychczasowe stanowisko - postulujemy wykreślenie proponowanego art. 8c ustawy o podatku od towarów i usług oraz odpowiednie skorygowanie pozostałych przepisów Projektu Ustawy (m.in. proponowane art. 19a ust. 4b; art. 29a ust. 1c ustawy o podatku od towarów i usług) - poniżej przedstawiamy szczegółowe uzasadnienie naszego stanowiska.</p> <p>1. Uzasadnienie Projektu Ustawy wskazuje, że „Okoliczność, że kwestia ta [tj. kwestia traktowania bonów niezrealizowanych] 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”.</p> <p>Zwracamy uwagę, że Dyrektywa 2016/1065 w punkcie 12 preambuły wskazuje wprost, że przepisy niniejszej dyrektywy „nie dotyczą sytuacji, w których bon różnego przeznaczenia nie zostaje realizowany przez konsumenta końcowego w terminie ważności bonu a wynagrodzenie otrzymane za taki</p>	Uwagi nie zostały uwzględnione. Zobacz wyjaśnienia zawarte w pkt 36.

		<p>bon zatrzymuje sprzedawca”.</p> <p>W trakcie procedowania projektu Dyrektywy 2016/1065 przygotowana została ocena skutków jej wejścia w życie . W dokumencie tym została poruszona m.in. kwestia traktowania bonów niewykorzystanych (s. 24). Przedstawiona w nim analiza wskazuje, że w przypadku gdy voucher nie skutkuje dostawą, płatność dokonana za ów voucher nie jest podlega opodatkowaniu VAT na podstawie aktualnych przepisów. Wskazano, że uzasadnieniem takiego poglądu jest argumentacja przedstawiona przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE”) w sprawie C-277/05 Société thermale d’Eugénie-les-Bains.</p> <p>Wskazana analiza podnosi również, że zmiana powyższego traktowania niewykorzystanych voucherów wymagałaby modyfikacji zasad opodatkowania świadczenia usług określonych w Dyrektywie 2006/112/WE. Potwierdza, że taka zmiana prawdopodobnie prowadziłyby do dodatkowych dochodów budżetowych, niemniej istnieją istotne argumenty przeciwko takim zmianom w Dyrektywie (np. trudności w zdefiniowaniu niewykorzystanego voucheru, spodziewane przesłużenie terminów wykorzystania voucheru na czas nieokreślony). Analiza wskazuje, że zmiana dotychczasowych zasad opodatkowania niewykorzystanych voucherów byłaby niezasadna z uwagi na spodziewany minimalny realny efekt tych zmian.</p> <p>Powyższe prowadzi do wniosku, że nowelizacja Dyrektywy 2006/112/WE wprowadzona Dyrektywą 2016/1065 nie powinna skutkować żadnymi zmianami w zakresie traktowania niewykorzystanych voucherów.</p> <p>Celem Dyrektywy 2016/1065 jest zapewnienie m.in. pewnego i jednolitego podejścia, zachowanie spójności z zasadami VAT, uniknięcie niespójności, zakłóceń konkurencji, podwójnego opodatkowania oraz braku opodatkowania. Preambuła wskazanej Dyrektywy precyzuje (pkt. 3) ponadto, że „konieczne jest wspólne rozwiązanie dla bonów w celu zapewnienia, by nie pojawiały się niespójności w odniesieniu do bonów dostarczanych między państwami członkowskimi”.</p> <p>Dodatkowo, pkt 8 preambuły podkreśla, że „w przypadku bonów różnego przeznaczenia konieczne jest doprecyzowanie, że VAT powinien zostać pobrany, gdy zostaną dostarczone</p>	
--	--	---	--

		<p>towary lub wykonane usługi, których dany bon dotyczy”.</p> <p>W związku z tym wprowadzenie przez polskiego ustawodawcę odrębnych zasad opodatkowania voucherów, nie przewidzianych we wskazanej dyrektywie oraz w Dyrektywie 2006/112/WE byłoby działaniem pozostającym w sprzeczności z cytowanymi powyżej celami Dyrektywy 2016/1065.</p> <p>2. Zwracamy uwagę, że propozycja uznania wynagrodzenia otrzymanego za niewykorzystany voucher za wynagrodzenie z tytułu świadczenia usługi „pozostawania w gotowości do realizacji bonu” jest wewnętrznie niespójna.</p> <p>Zgodnie z uzasadnieniem Projektu Ustawy (s. 13), 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”.</p> <p>Zwraca uwagę fakt, że w ustawodawca nie przewiduje konieczności rozpoznania analogicznej usługi w przypadku, w którym voucher zostanie zrealizowany, mimo iż zakres zobowiązania podatnika względem konsumenta w takim przypadku pozostaje niezmienny. Istotą świadczenia gotowości do wykonania usługi lub zapewnienie możliwości realizacji bonu jest jego ciągły charakter. Natomiast propozycja ustawodawcy oznacza, że do momentu upływu ostatniego dnia terminu usługa nie jest w istocie wykonywana. Prowadzi to do wniosku, że istnienie świadczenia usługi przez podatnika jest warunkowe i uzależnione od zachowania posiadacza vouchera, nie zaś zachowania podatnika. Wniosek taki byłby zaś jednoznacznie sprzeczny z zasadami opodatkowania VAT i definicją czynności podlegających opodatkowaniu. Definicja świadczenia usług w art. 8 ustawy o podatku od towarów i usług wskazuje, że jest to każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, prawnej lub jednostki organizacyjnej nie będącej osobą prawną, które nie stanowi dostawy towarów. Obejmuje więc zarówno aktywne działanie podatnika, ale także zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji. Cechą wspólną tych okoliczności jest zachowanie wynikające z woli podatnika.</p>	
--	--	---	--

		<p>Przesłanki świadczenia usług mają charakter obiektywny, nie mogą być warunkowe, uzależnione wyłącznie od zachowania potencjalnego nabywcy usługi. Pojęcie świadczenie usług powinno być interpretowane niezależnie od celów i wyników danej transakcji, a organy podatkowe nie mają obowiązku prowadzenia dochodzenia w celu ustaleniu zamiaru podatnika, mając na celu jego obiektywny charakter (vide: wyrok TSUE w sprawie C-653/11 Newey).</p> <p>Uznać więc należy, że wprowadzenie proponowanej konstrukcji opodatkowania bonów niewykorzystanych pozostaje niezgodne z zasadami opodatkowania świadczenia usług, określonych w Dyrektywie 2006/112/WE oraz w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług.</p> <p>3. Nie można zgodzić się z założeniem, że wynagrodzenie uiszczone przez konsumenta, który nabywa voucher, stanowi zapłatę za usługę pozostawania w gotowości do realizacji vouchera. Wynagrodzenie uiszczane z tytułu nabycia bonu powinno być bowiem traktowane jako wynagrodzenie z tytułu dostawy towarów lub usług, które są nabywane w momencie realizacji bonu.</p> <p>Świadczenie usług jest dokonywane odpłatnie jedynie wówczas, gdy między usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi faktyczne odzwierciedlenie usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy. Bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym oznacza, że zapłacone kwoty stanowią rzeczywiste wynagrodzenie za możliwą do wyodrębnienia usługę świadczoną w ramach takiego stosunku prawnego (vide: wyrok TSUE w sprawie C37/16 SAWP pkt. 25 - 26).</p> <p>Nie ulega wątpliwości, że świadczeniem wzajemnym, do którego zobowiązuje się emitent vouchera, jest wydanie towaru lub usługi osobie, która przedstawi voucher do realizacji. W tym względzie istnieje bezpośredni związek pomiędzy wzajemnymi świadczeniami stron. Nie ma natomiast żadnych podstaw do stwierdzenia, że wynagrodzenie uiszczane przez nabywcę jest płatnością za gotowość do realizacji bonu. To samo wynagrodzenie nie może być uznawane za bezpośrednio związane z dwoma</p>	
--	--	--	--

		<p>zupełnie odrębnymi czynnościami opodatkowanymi.</p> <p>4. Orzecznictwo TSUE w sprawach C-151/13 Le Rayon d'Or, C-463/14 Asparuchowo Lejk Inwestmynt Kymapni OOD, C-174/00 Kennemer Golf and Country Club wskazuje, że należy analogicznie potraktować usługę pozostawania w gotowości do świadczenia określonych usług oraz ich faktyczne świadczenie. Cechą szczególną świadczenia pozostawania w gotowości do realizacji usług jest jego ciągłość - w określonym okresie czasu podatnik zobowiązuje się do pozostawania do dyspozycji nabywcy usługi. Przywołane orzeczenia potwierdzają, że opodatkowanie jest uzasadnione, z uwagi na wystarczające sprecyzowanie wszelkich okoliczności sprawy</p> <p>5. Nie ma uzasadnienia rozpoznawanie analogicznych skutków podatkowych w odniesieniu do transakcji, których przedmiotem są vouchery różnego przeznaczenia. Przedstawione stany faktyczne różnią się w sposób zasadniczy. Istotą opodatkowania voucheru różnego przeznaczenia w momencie jego realizacji jest możliwość sprecyzowania wszystkich istotnych okoliczności transakcji. Jest to również okoliczność, która powoduje, że bon jednego przeznaczenia podlega opodatkowaniu w momencie jego emisji/ transferu (vide: pkt. 8 i 9 Preambuły). Należy podkreślić, że także w powołanych powyżej orzeczeniach TSUE wszystkie istotne okoliczności transakcji były wystarczające skonkretyzowane.</p> <p>6. Natomiast opodatkowanie niewykorzystanego bonu różnego przeznaczenia zgodnie z założeniem przedstawionym w Projekcie Ustawy miałyby nastąpić pomimo braku wiedzy podatnika na temat nabywcy świadczenia. Nie jest znany jego status podatkowy dla celów VAT, co skutkuje brakiem możliwości rzetelnego udokumentowania i raportowania sprzedaży podlegającej opodatkowaniu. Jak wskazuje orzecznictwo TSUE (vide wyrok C-16/93 Tolsma), nie jest możliwe rozpoznanie sprzedaży opodatkowanej w przypadku braku sprecyzowanego nabywcy świadczenia.</p> <p>7. Zwracamy uwagę, że treść proponowanego art. 8c ustawy o podatku od towarów i usług pozostaje niejasna w</p>	
--	--	--	--

			zakresie określenia podatnika, który wykonuje usługę gotowości do realizacji dostawy towarów. Projekt Ustawy nie precyzuje, co jest „wynagrodzeniem, które zostanie zatrzymane”, a w konsekwencji nie dookreśla podatnika, „który zatrzymał to wynagrodzenie”. Z uwagi na możliwość wielokrotnego zbycia vouchera wielokrotnego przeznaczenia, proponowana regulacja może skutkować wielokrotnym opodatkowaniem tego samego vouchera. Mając powyższe na uwadze, postulujemy zmianę treści Projektu Ustawy we wskazanym zakresie.	
43.	Art. 1 pkt 3 projektu ustawy (dot. art. 19a ust. 4b ustawy o VAT)	Związek Producentów Branży Internetowej IAB Polska	Przepis wprowadzony w celu dookreślenia momentu uznania usługi określonej w art. 8c za wykonaną, który to przepis proponujemy usunąć.	Uwaga nie została uwzględniona. Usługa gotowości do realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług, których dotyczy bon MPV jest zgodna z prawem UE (zobacz wyjaśnienia zawarte w pkt 33). Dlatego też zasadne jest pozostawienie w projekcie dodawanego ust. 4b w art. 19a ustawy o VAT.
44.	Art. 1 pkt 3 projektu ustawy (dot. art. 19a ust. 4b ustawy o VAT)	Związek Pracodawców Business Centre Club	Przepis wprowadzony w celu dookreślenia momentu uznania usługi określonej w art. 8c za wykonaną, który to przepis proponujemy usunąć.	Uwaga nie została uwzględniona. Usługa gotowości do realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług, których dotyczy bon MPV jest zgodna z prawem UE (zobacz wyjaśnienia zawarte w pkt 33). Dlatego też zasadne jest pozostawienie w projekcie dodawanego ust. 4b w art. 19a ustawy o VAT.
45.	Art. 1 pkt 6 projektu ustawy (dot. art. 29a 1c i 1d ustawy o VAT)	Konfederacja Lewiatan	Podstawa opodatkowania za usługę gotowości przewiduje jej kalkulację poprzez pomniejszenie wynagrodzenia zapłaconego za bon (co do zasady wartość nominalna bonu) o kwotę należnego z tego tytułu VAT (liczenie „w stu”). Jednocześnie w pkt. 1d jest mowa o pomniejszeniu tejże podstawy o częściowe zużycia bonu różnego przeznaczenia. Przy czym pomniejszenie ma zostać dokonane o wartość netto sprzedaży zrealizowanej przy użyciu bonu do czasu upływu jego terminu ważności. Takie rozwiązanie spowoduje nieproporcjonalne opodatkowanie części środków otrzymanych za bon MPV w przypadku gdy częściowe zużycie dokonane zostanie na sprzedaż inną niż opodatkowana podstawową stawką VAT, np. obniżoną stawką VAT. Ponadto budzi wątpliwość skąd emitent bonu MPV (który nie dokonuje ostatecznej sprzedaży towarów lub świadczenia usług) ma wiedzieć w jaki sposób opodatkowana została	W związku ze zgłoszonymi uwagami zostanie zmodyfikowany projektowany art. 29a ust. 1d ustawy o VAT (podstawą opodatkowania będzie pomniejszona o kwotę VAT różnica pomiędzy wynagrodzeniem zapłaconym za bon MPV lub wartością pieniężną wskazaną na tym bonie/w powiązanej dokumentacji – gdy informacje dotyczące wynagrodzenia będą niedostępne, a kwotą wynikającą z realizacji bonu MPV). Na uwzględnienie zasługuje uwaga dotycząca zamiany w projektowanym art. 29a ust. 1d ustawy o VAT” sformułowania „w terminie ważności bonu” na sformułowanie „do upływu terminu ważności bonu”.

			<p>transakcja częściowego zużycia bonu. Jako przykład posłużyć może karta podarunkowa portalu internetowego, która może zostać zrealizowana jedynie na danym portalu, przy czym sprzedaż towarów lub wykonanie usług zrealizowane zostanie przez podmioty oferujące towary lub usługi na danym portalu. Sprzedaż towarów lub świadczenie usług opodatkowane może zostać różnymi stawkami VAT, jak również może mieć miejsce w różnych krajach. Analogicznie bon do centrum handlowego, w którym poszczególne sklepy mogą realizować sprzedaż opodatkowaną różnymi stawkami VAT. Podmioty te przekazują sklepom, w odniesieniu do których sprzedaży zużyty (w całości lub częściowo) został dany bon MPV kwotę brutto z tytułu danej transakcji. Dla takich podmiotów wyliczenie podstawy opodatkowania niezucytej części bonu sposobem obecnie wskazanym w projekcie ustawy może okazać się niemożliwe do przeprowadzenia.</p> <p>W naszej ocenie podstawa opodatkowania części takiego bonu powinna być liczona poprzez pomniejszenie wartości brutto „wynagrodzenia” za dany bon (pierwotnego) o wartość brutto transakcji, z tytułu której częściowo zużyto dany bon do momentu upływu jego terminu ważności. Zamiast określenia „w terminie ważności bonu”, który językowo może sugerować dokładnie termin dzienny upływu ważności bonu, sugerujemy użycie terminu „do upływu terminu ważności bonu”, który sugeruje okres od aktywacji bonu do dnia upływu jego ważności.</p> <p>Brak w dyrektywie voucherowej podstawy dla opodatkowania niezucytej części bonu MPV. Zgodnie z orzecznictwem TSUE nie ma podstawy opodatkowania wpłat, gdy nie wiadomo z jakiego tytułu zostały wpłacone i jaka stawka VAT jest należna.</p>	
46.	Art. 1 pkt 6 projektu ustawy (dot. art. 29a ust. 1c ustawy o VAT)	Związek Producentów Branży Internetowej IAB Polska	Przepis wprowadzony w celu dookreślenia podstawy opodatkowania usługi określonej w art. 8c, który to przepis proponujemy usunąć.	Uwaga nie została uwzględniona. Usługa gotowości do realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług, których dotyczy bon MPV jest zgodna z prawem UE (zobacz wyjaśnienia zawarte w pkt 33). Dlatego też zasadne jest pozostawienie w projekcie dodawanego ust. 1c w art. 29a ustawy o VAT.

47.	Art. 1 pkt 6 projektu ustawy (dot. art. 29a ust. 1c i 1d ustawy o VAT)	Związek Pracodawców Business Centre Club	Przepisy wprowadzone w celu dookreślenia podstawy opodatkowania usługi określonej w art. 8c, który to przepis proponujemy usunąć.	Uwaga nie została uwzględniona. Usługa gotowości do realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług, których dotyczy bon MPV jest zgodna z prawem UE (zobacz wyjaśnienia zawarte w pkt 33). Dlatego też zasadne jest pozostawienie w projekcie dodawanego ust. 1c i 1d w art. 29a ustawy o VAT (przepis ust. 1d zostanie zmodyfikowany – zobacz wyjaśnienia zawarte w pkt 45).
48.	Art. 2 projektu ustawy, przepis przejściowy	Konfederacja Lewiatan	Zgodnie z projektowanym przepisem przejściowym, nie stosuje się do bonów wyemitowanych przed dniem 1 stycznia 2019 r. Konfederacja rozszerzenie przepisów przejściowych i dopisanie „z wyłączeniem sytuacji, kiedy bony na towary lub usługi wyemitowane przed dniem 1 stycznia 2019 r. zostały opodatkowane na zasadach odpowiadających zasadom obowiązującym od 1 stycznia 2019 r.” Zapis taki nie będzie sprzeczny z celami Dyrektywy 2016/1065, a podatnicy mieliby w takim przypadku pewność, że pozostające w obrocie środki zapisane na bonach nie będą wymagały odrębnego ewidencjonowania w systemach informatycznych. Konieczność odrębnego ewidencjonowania środków z bonów wyemitowanych przed i po 1 stycznia 2019 r. będzie powodować nie tylko ponoszenie przez emitentów tych bonów znacznych kosztów na obsługę systemową takiego procesu, ale też mogłoby powodować trudności w zakresie umożliwiania klientom wykorzystywania środków znajdujących się w obrocie przed 1 stycznia 2019 r.	Uwaga nie została uwzględniona. Przepis stanowi implementację art. 1 dyrektywy 2016/1065 wprowadzającym art. 410a w dyrektywie 2006/112/WE zgodnie, z którym nowe przepisy mają zastosowanie <u>wyłącznie</u> do bonów wyemitowanych po dniu 31 grudnia 2018 r. Celem tego przepisu jest „nienarzucanie” nowych zasad w odniesieniu do bonów wyemitowanych przed 1 stycznia 2019 r. Tym samym nie ingeruje się w zasady opodatkowania bonów stosowane przed tą datą (w związku z tym należy przyjąć, że do bonów wyemitowanych przed 1 stycznia 2019 r powinno stosować się dotychczas obowiązujące zasady).
49.	Art. 2 projektu ustawy, przepis przejściowy	Polska Izba Informatyki i Telekomunikacji	Zgodnie z Projektem nowelizacji, implementowanych przepisów nie stosuje się do bonów wyemitowanych przed dniem 1 stycznia 2019 r. Należałoby rozszerzyć przepisy przejściowe i dopisać „z wyłączeniem sytuacji, kiedy bony na towary lub usługi wyemitowane przed dniem 1 stycznia 2019 r. zostały opodatkowane na zasadach odpowiadających zasadom obowiązującym od 1 stycznia 2019 r.”. Zapis taki nie byłby sprzeczny z celami Dyrektywy, a podatnicy mieliby w takim przypadku pewność, że pozostające w obrocie środki zapisane na bonach nie będą wymagały odrębnego ewidencjonowania w systemach informatycznych. Konieczność odrębnego ewidencjonowania środków z bonów wyemitowanych przed i po 1 stycznia 2019 r. będzie powodowało nie tylko ponoszenie przez emitentów tych bonów znacznych kosztów	Uwaga nie została uwzględniona. Przepis stanowi implementację art. 1 dyrektywy 2016/1065 wprowadzającym art. 410a w dyrektywie 2006/112/WE zgodnie, z którym nowe przepisy mają zastosowanie <u>wyłącznie</u> do bonów wyemitowanych po dniu 31 grudnia 2018 r. Celem tego przepisu jest „nienarzucanie” nowych zasad w odniesieniu do bonów wyemitowanych przed 1 stycznia 2019 r. Tym samym nie ingeruje się w zasady opodatkowania bonów stosowane przed tą datą (w związku z tym należy przyjąć, że do bonów wyemitowanych przed 1 stycznia 2019 r powinno stosować się dotychczas obowiązujące zasady).

			na obsługę systemową takiego procesu, ale też mogłoby powodować trudności w zakresie umożliwiania klientom wykorzystywania środków znajdujących się w obrocie przed 1 stycznia 2019 r.	
50.	Uwaga dodatkowa	Konfederacja Lewiatan	<p>Zgodnie z projektowanym art. 8a ust. 1 transfer bonu SPV dokonywany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy. Przepisy nie precyzują jednak w jaki sposób podatnik ma wystawić fakturę, w szczególności, jak wypełnić wymóg, zgodnie z którym faktura powinna zawierać „nazwę (rodzaj) towaru lub usługi”. Zwracamy uwagę, że bony SPV mogą dotyczyć różnych grup towarów, a nawet towarów i usług, tak długo jak dostawa/świadczenie podlegają tej samej stawce VAT oraz znane jest miejsce dostawy/świadczenia. Przykładowo jeden bon SPV może być wykorzystany do „zapłaty” za produkt (np. telefon komórkowy) lub usługę (np. usługę przedłużonej gwarancji). W praktyce, na moment transferu bonu SPV oraz na moment wystawienia faktury podatnik może nie mieć jeszcze wiedzy jakie towary lub usługi zostaną dostarczone w zamian za bon SPV.</p> <p>W praktyce nie ma więc możliwości podania na fakturze „nazwy (rodzaju) towary i usługi”. Postulujemy więc doprecyzowanie, że 106e ust. 1 pkt 7 ma zastosowanie wyłącznie jeżeli na moment wystawienia faktury za transfer bonu SPV podatnik ma wiedzę jakich towarów/usług dotyczy bon SPV.</p> <p>Z przyczyn opisanych powyżej, odpowiedniego doprecyzowania wymagają też zasady rejestracji sprzedaży bonów na kasach rejestrujących, w tym w szczególności w zakresie danych umieszczanych na paragonach. Alternatywnie, postuluje się o zwolnienie z ewidencji na kasie rejestrującej sprzedaży (transferu) bonów SPV.</p>	<p>Nie została uwzględniona uwaga dotycząca modyfikacji art. 106e ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT. Przepisy w zakresie podatku od towarów i usług podlegają w Unii Europejskiej harmonizacji. W efekcie przepisy krajowe w zakresie VAT muszą być zgodne z przepisami unijnymi, m.in. dyrektywą 2006/112/WE, w tym także w zakresie stosowania faktur.</p> <p>Dyrektywa 2006/112/WE w art. 226 określa zamknięty katalog danych, jakich państwa członkowskie mogą wymagać od podatników, aby były umieszczane w fakturach. Przepis ten nie został zmodyfikowany dyrektywą 2016/1065, co oznacza, że do transakcji z wykorzystaniem bonów SPV stosuje się dotychczasowe przepisy w zakresie fakturowania, w tym także obowiązek zamieszczania na fakturze danych dotyczących nazwy (rodzaju) towaru lub usługi.</p> <p>W związku z czym, nie jest możliwe wprowadzenie wyłączenia obowiązku wskazywania na fakturze nazwy towarów lub usług (art. 106e ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT), ponieważ byłoby to niezgodne z przepisami dyrektywy 2006/112/WE.</p> <p>W odniesieniu do ewidencji sprzedaży przy użyciu kas rejestrujących, obowiązujące przepisy rozporządzenia z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. poz. 363) wymagają także wskazania na paragonie nazwy (rodzaju) towaru lub usługi będącego przedmiotem sprzedaży.</p> <p>Określenie co jest przedmiotem sprzedaży, jest niezbędne do identyfikacji prawidłowości opodatkowania transakcji wykazanej w fakturze/paragonie oraz do celów kontrolnych. Proponowana zmiana mogłaby więc prowadzić do nadużyć w VAT, niezależnie od tego, że jej wprowadzenie (w odniesieniu do faktur) byłoby niezgodne z dyrektywą 2006/112/WE. Z tych samych względów nie jest dopuszczalne wprowadzenie wyłączenia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej sprzedaży towarów lub usług objętych transferem bonu SPV.</p> <p>Odnosząc się do uwagi, że w momencie transferu bonu SPV nie jest możliwe ustalenie przez sprzedawcę jaki towar lub usługa jest sprzedawana, jeżeli bon SPV dotyczy kilku różnych towarów lub usług wybieranych przez nabywcę po zakupie bonu SPV, należy</p>

				<p>zaznaczyć, że informacje te powinny być możliwe do ustalenia na podstawie samego bonu lub powiązanej z nim dokumentacji.</p> <p>Co do sposobu wykazania tych danych w fakturze, należy wyjaśnić, że ani przepisy ustawy o VAT, ani dyrektywa 2006/112/WE nie definiują pojęcia nazwa towaru lub usługi. Sposób przedstawienia w fakturze danych niezbędnych do określenia przedmiotu opodatkowania należy więc do podatnika. Nazwa towaru lub usługi musi być przedstawiona tak, aby umożliwić identyfikację zakupionego towaru lub usługi.</p> <p>W związku z tym że transfer bonu SPV będzie zrównany z dostawą towarów lub świadczeniem usług, których dotyczy bon SPV, konstrukcja bonu SPV powinna w konsekwencji umożliwić wskazanie odpowiedniej nazwy towaru lub usługi w fakturze lub paragonie. Podatnicy mając na uwadze obowiązujące przepisy powinni dążyć do takiego konstruowania regulaminów i umów dotyczących bonów SPV, aby zapewnić możliwość dopełnienia obowiązków formalnych dotyczących wystawiania faktur. Jednocześnie nie będzie błędem dodatkowa informacja w fakturze lub paragonie, że dostawa towarów lub świadczenie usług będzie realizowane za pomocą bonu.</p>
51.	Uwaga dodatkowa	Polska Izba Paliw Płynnych	<p>W ocenie Izby, przewidziane w projekcie zmiany będą mieć istotne znaczenie dla doprecyzowania zasad obrotu towarami oraz świadczenia usług w oparciu o mechanizm tzw. bonów, tak jak zostały one zdefiniowane w projekcie oraz w Dyrektywie 2016/1065.</p> <p>Zdaniem Izby projektowane regulacje nie powinny mieć wpływu na zasady obrotu paliwami ciekłymi realizowanymi z wykorzystaniem mechanizmów tzw. kart paliwowych, które stanowią popularny w sektorze paliwowym sposób rozliczania transakcji.</p> <p>Izba odczytuje projekt nowych regulacji w ten sposób, iż karty paliwowe (uprawnijające do odbioru paliw na stacjach paliw, z którymi wystawca kart ma zawarte stosowne umowy, a które następnie rozliczane są pomiędzy dostawcą paliw i wystawcą kart paliwowych, a końcowo pomiędzy wystawcą kart i klientem (odbiorcą paliw)) nie spełnią definicji bonów w rozumieniu projektowanych przepisów (ani bonów jednego przeznaczenia (SPV) ani bonów różnego przeznaczenia (MPV)).</p>	<p>Uwaga nie została uwzględniona. Zgodnie z dyrektywą 2010/1065 przez bon należy rozumieć instrument, 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. 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.” Sama wymiana bonu na towary lub usługi nie jest płatnością, lecz stanowi wykonanie prawa będącego następstwem płatności, której dokonano w związku z emisją bonu</p>

			<p>W ocenie Izby tzw. karta paliwowa nie spełni definicji bonu, jako że nie stanowi ona formy wynagrodzenia za dostawę towarów, a jedynie jest mechanizmem wskazującym na sposób rozliczenia takiej transakcji (tj. wskazuje ona sprzedawcy paliwa - np. operatorowi stacji paliw, iż z tytułu dostawy danej partii paliwa ma obciążyć wystawcę karty paliwowej, a nie bezpośrednio danego odbiorcę paliwa dokonującego tankowania na danej stacji).</p> <p>Ponieważ ani w treści samych przepisów, ani w treści uzasadnienia nie wskazano wprost, iż nowe regulacje nie dotyczą mechanizmu kart paliwowych, dla uniknięcia wątpliwości w tej materii Izba zwraca się z prośbą o ujęcie takiej uwagi przynajmniej w treści uzasadnienia.</p>	<p>lub przejęciem go przez kolejnego posiadacza. Prawo do towarów/usług zostało nabyte już w momencie nabycia bonu. Bon powinien ściśle wiązać się z dostawą towarów lub usług i na ogół jest emitowany w celu promowania sprzedaży produktów danego dostawcy lub grupy dostawców lub aby ułatwić dokonywanie zakupów.</p> <p>Ocena czy określone instrumenty mogą być uznane za bony powinna być dokonywana z uwzględnieniem powyższych przesłanek. Dotyczy to również kart paliwowych. Kwestia uznania konkretnej karty paliwowej za bon bądź zaprzeczenia temu twierdzeniu wymaga indywidualnej analizy konkretnych umów zawieranych między podmiotami uczestniczącymi w danej transakcji. W związku z tym rozstrzygnięcia czy określone karty paliwowe spełniają czy też nie definicję bonów należy dokonywać w konkretnym stanie faktycznym. W przypadku zaistnienia wątpliwości podatnik może wystąpić z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej.</p>
52.	Uwaga dodatkowa	Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo S.A	<p>Zgodnie z projektowanymi przepisami w momencie upływu okresu ważności bonu różnego przeznaczenia należy rozpoznać obowiązek podatkowy. Projekt nie określa jednak stawki podatku w takim przypadku. Mając na uwadze fakt, że bony te wydawane są często na poczet zapłaty za usługi żywieniowe lub żywność podlegające stawce 8%, należy jednoznacznie wskazać według jakiej stawki będzie należało obliczyć VAT w takiej sytuacji. Z uwagi na to, że bony te mają zastępować środek płatniczy w transakcjach na rynku objętym stawką 8%, domyślne zastosowanie stawki 23% może zaburzać równowagę na rynku.</p>	<p>Projekt ustawy w art. 8c ustawy o VAT zawiera regulacje dotyczące usługi gotowości do realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług, których dotyczy bon MPV.</p> <p>Usługa gotowości do realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy na rzecz posiadacza bonu będzie podlegać opodatkowaniu stawką VAT w wysokości 23% na podstawie art. 41 ust. 1 w związku z art.146a pkt 1 ustawy o VAT. Odnośnie uwagi, że „bony mają zastępować środek płatniczy” należy wskazać, że celem definicji bonu zawartej w projekcie jest rozróżnienie pomiędzy bonami a instrumentami płatniczymi, które służą tylko i wyłącznie do realizacji płatności. 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.”</p> <p>O ile płatności, przy których skorzystać można z takiego instrumentu, dotyczą ograniczonej liczby oznaczonych co do nazwy towarów lub usług lub gdy tożsamość potencjalnych</p>

				<p>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).</p> <p>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 przejęcia 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.</p>
53.	Uwaga w zakresie podatków dochodowych – konieczność określenia momentu powstania przychodu	Konfederacja Lewiatan	<p>Projekt powinien regulować również moment rozpoznania przychodów podatkowych z tytułu otrzymania wynagrodzenia za bon w podatku dochodowym od osób prawych i osób fizycznych.</p> <p>Z uwagi na dotychczasowe rozbieżności w orzecznictwie dotyczące momentu rozpoznania takich przychodów, podatnicy mogą napotkać znaczne trudności praktyczne w prawidłowym ujęciu kwot otrzymanych w zamian za bon (w szczególności różnego przeznaczenia). W związku z tym należałoby dookreślić reguły momentu rozpoznawania przychodów dla podatku dochodowego.</p>	Uwaga ma charakter ogólny. Nie wskazano potrzeby wprowadzenia przepisu ściśle związanego z proponowanymi w projekcie ustawy rozwiązaniami.
54.	Uwaga w zakresie podatków dochodowych – konieczność określenia momentu powstania przychodu	Polska Izba Informatyki i Telekomunikacji	<p>Projekt nowelizacji powinien regulować również moment rozpoznania przychodów podatkowych z tytułu otrzymania wynagrodzenia za bon w podatku dochodowym od osób prawych i osób fizycznych.</p> <p>Z uwagi na dotychczasowe rozbieżności w orzecznictwie dotyczące momentu rozpoznania takich przychodów, podatnicy mogą napotkać znaczne trudności praktyczne w prawidłowym ujęciu kwot otrzymanych w zamian za bon (w szczególności różnego przeznaczenia). W związku z tym należałoby dookreślić reguły momentu rozpoznawania przychodów dla podatku dochodowego.</p>	Uwaga ma charakter ogólny. Nie wskazano potrzeby wprowadzenia przepisu ściśle związanego z proponowanymi w projekcie ustawy rozwiązaniami.

Uwagi zgłoszone przez podmioty, które zgłosiły zainteresowanie pracami nad projektem w trybie przepisów o działalności lobbgingowej w procesie stanowienia prawa.

L p.	Jednostka redakcyjna	Zgłaszający uwagi	Uwagi	Podjęta decyzja i uzasadnienie
1.	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy (dot. Rozdz. 2a art. 8c ustawy o VAT)	Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego	<p>POPiHN zwraca się z postulatem możliwej rezygnacji z opodatkowania bonów różnego przeznaczenia (MPV) w dniu utraty ich ważności. Projekt nowelizacji przewiduje, że w takim przypadku należy uznać, iż wyświadczono usługę gotowości do realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług (nowy art. 8c). Wprowadzenia tego typu regulacji (co jasno wynika z uzasadnienia) nie wymaga Dyrektywa, więc już z tego powodu wydaje się ono niewskazane. Argumentem za odstąpieniem od tego wprowadzenia jest przede wszystkim to, że regulacja taka powoduje niespójność w systemie podatku VAT. „Usługa” taka jest opodatkowana tylko na ostatnim etapie, mimo że swoim charakterem nie różni się od „gotowości do realizacji” na wcześniejszych etapach.</p> <p>Dodatkowo warto wskazać, że w przypadku np. przepadającej przedpłaty na poczet zakupu niesprecyzowanych towarów i usług nie mamy (i jak zakładamy nie ulegnie to zmianie także po nowelizacji) do czynienia z opodatkowaniem. A skutki ekonomiczne dla obu stron są takie same, jak przy tracącym ważność bonie MPV</p>	<p>Uwagi nie zostały uwzględnione. Proponowana regulacja art. 8c ustawy o VAT jest zgodna z prawem Unii Europejskiej. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w opinii Ministra Spraw Zagranicznych, który uznał projekt w tym zakresie za zgodny z prawem Unii Europejskiej.</p> <p>Propozycja uregulowania wprost w przepisach projektowanej ustawy kwestii opodatkowania VAT w przypadku niezrealizowania bonów MPV, w okresie ich ważności, jeżeli wynagrodzenie otrzymane za taki bon zatrzymuje sprzedawca, pomimo, iż sama dyrektywa 2016/1065 nie dotyczy tej sytuacji, nie stanowi przeszkody do uregulowania tej kwestii przez poszczególne państwa członkowskie i wynika z potrzeby kompleksowego uregulowania w projekcie kwestii dotyczących bonów, w tym również w odniesieniu do bonów niezrealizowanych, co ma na celu ograniczenie ryzyka braku lub unikania opodatkowania oraz wyeliminowanie ewentualnych wątpliwości interpretacyjnych.</p> <p>Usługa gotowości do realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług, których dotyczy bon MPV, o której mowa w projektowanym art. 8c ustawy o VAT, zwana dalej „usługą gotowości do realizacji bonu” spełnia przesłanki wynikające z orzecznictwa TSUE do uznania jej za usługę dokonaną za wynagrodzeniem, która podlega opodatkowaniu VAT-em. Są to takie przesłanki, jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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);

				<p>- 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);</p> <p>- możliwość wyrażenia wynagrodzenia w pieniądzu (zob. np. pkt 13 wyroku C-154/80).</p> <p>W przypadku gdy bon MPV nie zostanie zrealizowany do upływu terminu jego ważności, usługa gotowości do realizacji bonu, która obejmuje nie tylko gotowość do faktycznej realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług za bon, ale także zapewnienie możliwości (warunków) realizacji tego bonu w okresie jego ważności, jest świadczona przez sprzedawcę, który zatrzymał wynagrodzenie (część wynagrodzenia) za niezrealizowany bon, na rzecz jego ostatniego posiadacza.</p> <p>Zwrócenia uwagi wymaga również uregulowanie art. 410b dyrektywy 2006/112/WE dodanego na mocy dyrektywy 2016/1065 zgodnie, z którym:</p> <p>„Nie później niż do dnia 31 grudnia 2022 r. Komisja – na podstawie informacji otrzymanych od państw członkowskich – przedstawi Parlamentowi Europejskiemu i Radzie sprawozdanie do oceny stosowania niniejszej dyrektywy w odniesieniu do opodatkowania bonów podatkiem VAT, ze szczególnym uwzględnieniem definicji bonów, zasad VAT dotyczących opodatkowania bonów w łańcuchu dystrybucji i bonów niezrealizowanych, w razie konieczności wraz ze odpowiednim wnioskiem w celu zmiany stosownych przepisów.”</p> <p>Zatem kwestia opodatkowania niezrealizowanych bonów jest przedmiotem szczególnego zainteresowania prawodawcy unijnego i będzie przedmiotem sprawozdania Komisji UE na podstawie informacji państw członkowskich.</p> <p>Zobowiązanie do zapewnienia realizacji bonu jest nieodłącznym (stałym) elementem „wkalkulowanym” w obrót bonami MPV. Usługa gotowości do realizacji bonu obejmuje nie tylko gotowość do faktycznej realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług za bon, ale także zapewnienie możliwości (warunków) realizacji tego bonu w okresie jego ważności. Usługa gotowości ma charakter wtórny do powstania zobowiązania do świadczenia. Zatem istnienie gotowości do realizacji dostawy towarów i świadczenia usług, jakich mogą dotyczyć bony MPV nie wynika z mocy ustawy, ale jest efektem występowania rzeczywistej gotowości do</p>
--	--	--	--	--

				<p>realizacji dostawy/świadczenia usługi objętej tym bonem. W przypadku wykorzystania bonu MPV (np. wymiany na określony towar) wystąpi opodatkowana VAT-em dostawa tego towaru (w tym przypadku usługa gotowości do realizacji bonu „wejdzie” do świadczenia zasadniczego, jakim będzie dostawa towaru). W przypadku, gdy posiadacz bonu MPV nie zrealizuje tego bonu do czasu upływu jego terminu ważności wówczas świadczeniem zasadniczym podlegającym opodatkowaniu VAT-em pozostanie usługa gotowości do realizacji bonu. W obu przypadkach usługa gotowości będzie „realizowana”. Tym samym nie będzie dochodzić do opodatkowania transakcji, które w świetle prawa UE takiemu opodatkowaniu nie podlegają. Uzasadnienie do projektu ustawy zostanie zmodyfikowane, aby uwypuklić ten aspekt (w związku z wątpliwościami, jakie pojawiły się na tle użytego sformułowania o „fikcji prawnej” usługi gotowości).</p> <p>Projektowany przepis zostanie również doprecyzowany, aby wyeliminować wątpliwości, kto będzie świadczył usługę gotowości do realizacji bonu. Takie doprecyzowanie jest istotne, aby nie było np. wątpliwości co do charakteru wynagrodzenia otrzymanego np. przez dystrybutora z tytułu świadczenia usług dystrybucji bonów MPV (takie wynagrodzenie będzie zapłatą za usługę dystrybucji).</p>
--	--	--	--	---

2. Przedstawienie wyników zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji albo uzgodnienia projektu z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym .

Z uwagi na zakres projektu nie zasięgnięto opinii oraz nie dokonywano konsultacji i uzgodnień z organami oraz instytucjami Unii Europejskiej.

3. Podmioty, które zgłosiły zainteresowanie pracami nad projektem w trybie przepisów o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa.

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414, z późn. zm.) oraz § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M. P. poz. 979), projekt ustawy został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji. Zainteresowanie pracami nad projektem w trybie ww. ustawy zgłosili:

1) Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego (data zgłoszenia 16 maja 2018 r.). Podmiot nie jest wpisany do rejestru podmiotów wykonujących zawodową działalność lobbingową.

(nazwa podmiotu, który zgłosił zainteresowanie pracami nad projektem w trybie przepisów o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa wraz z podaniem daty zgłoszenia; wpisu należy dokonać według kolejności dokonania zgłoszeń)

Omówienie ww. uwag zostało przedstawione załączniku nr 2.

TABELA ZGODNOŚCI I ODWRÓCONA TABELA ZGODNOŚCI DOTYCZĄCE IMPLEMENTACJI DYREKTYWY RADY (UE) 2016/1065

1. TABELA ZGODNOŚCI DOTYCZĄCA IMPLEMENTACJI DYREKTYWY RADY (UE) 2016/1065

TYTUŁ AKTU PRAWNEGO:		USTAWA Z DNIA ... R. O ZMIANIE USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG			
TYTUŁ WDRAŻANEGO AKTU PRAWNEGO/WDRAŻANYCH AKTÓW PRAWNYCH		DYREKTYWA RADY (UE) 2016/1065 z dnia 27 czerwca 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary lub usługi			
Jedn. red.	Treść przepisu UE	Konieczność wdrożenia T / N	Jedn. red.	Treść przepisu ustawy	
Art. 1 pkt 1 dyrektywy 2016/1065	<p>W dyrektywie 2006/112/WE wprowadza się następujące zmiany:</p> <p>1) w tytule IV dodaje się rozdział w brzmieniu: „ROZDZIAŁ 5 Przepisy wspólne dla rozdziałów 1 i 3 <i>Artykuł 30a</i> Do celów niniejszej dyrektywy zastosowanie mają następujące definicje:</p> <p>1) bon na towary lub usługi (bon) oznacza instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia 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;</p> <p>2) bon jednego przeznaczenia oznacza 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 emisji bonu;</p> <p>3) bon różnego przeznaczenia oznacza bon inny niż bon jednego przeznaczenia.</p> <p><i>Artykuł 30b</i> 1. Każdy transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub</p>	T	Art. 1 pkt 1 projektu ustawy dot. art. 2 pkt 41 oraz pkt 43 i 44 ustawy o podatku od towarów i usług	<p>1) w art. 2 w pkt 40 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 41–45 w brzmieniu: „41) bonie – rozumie się przez to instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, 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;</p> <p>43) bonie jednego przeznaczenia – rozumie się przez to bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze, z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu;</p> <p>44) bonie różnego przeznaczenia – rozumie się przez to bon inny niż bon jednego przeznaczenia;</p>	
	<p><i>Artykuł 30b</i> 1. Każdy transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub</p>	T	Art. 1 pkt 2 projektu ustawy dot. art. 8a i 8b	<p>2) w dziale II po rozdziale 2 dodaje się rozdział 2a w brzmieniu: „Rozdział 2a Opodatkowanie w przypadku stosowania bonów Art. 8a. 1. Transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we</p>	

	<p>świadczenie usług, których bon dotyczy. Faktycznego przekazania towarów lub faktycznego świadczenia usług w zamian za bon jednego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia nie uznaje się za niezależną transakcję.</p> <p>Gdy transferu bonu jednego przeznaczenia dokonuje podatnik działający w imieniu innego podatnika, taki transfer uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których bon dotyczy, dokonane przez tego drugiego podatnika, w którego imieniu działa pierwszy podatnik.</p> <p>W przypadku gdy dostawca towarów lub usługodawca nie jest podatnikiem, który – działając we własnym imieniu – wyemitował dany bon jednego przeznaczenia, uznaje się jednak, że dany dostawca lub usługodawca dokonał dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy, na rzecz tego podatnika.</p> <p>2. 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 zgodnie z art. 2, natomiast każdy poprzedzający transfer tego bonu różnego przeznaczenia nie podlega opodatkowaniu VAT.</p> <p>W przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący transakcji podlegającej opodatkowaniu VAT zgodnie z akapitem pierwszym, każde świadczenie usług, które można wskazać, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, podlega opodatkowaniu VAT.”;</p>		ustawy o podatku od towarów i usług	<p>własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy.</p> <p>2. Faktycznego przekazania towarów lub faktycznego świadczenia usług w zamian za bon jednego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia nie uznaje się za niezależną transakcję w części, w której wynagrodzenie stanowił bon.</p> <p>3. 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 podatnika, w imieniu którego działa podatnik.</p> <p>4. 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.</p> <p>Art. 8b. 1. 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. Nie podlega opodatkowaniu podatkiem wcześniejszy transfer tego bonu.</p> <p>2. W przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem zgodnie z ust. 1, opodatkowaniu podatkiem podlegają usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, dotyczące tego bonu.</p>
<p>Art. 1 pkt 2 dyrektywy 2016/1065</p>	<p>2) dodaje się artykuł w brzmieniu: <i>„Artykuł 73a</i> Bez uszczerbku dla art. 73 podstawa opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług w odniesieniu do bonu różnego przeznaczenia jest równa wynagrodzeniu zapłaconemu za taki bon 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 usługami.”;</p>	T	<p>Art. 1 pkt 7 projektu ustawy dot. art. 29a ust. 1a i 1b ustawy o podatku od towarów i usług</p>	<p>7) w art. 29a po ust. 1 dodaje się ust. 1a i 1b w brzmieniu: „1a. 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: 1) wynagrodzeniu zapłaconemu za ten bon, pomniejszonemu o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami; 2) 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 wynagrodzenia są niedostępne. 1b. 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</p>

				odpowiedniej części: 1) wynagrodzenia zapłaconego za ten bon, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami; 2) 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 wynagrodzenia są niedostępne.”;
Art. 1 pkt 3 dyrektywy 2016/1065	1) w tytule XV dodaje się rozdział w brzmieniu: „ROZDZIAŁ 2a <i>Środki przejściowe dotyczące stosowania nowego prawodawstwa</i> Artykuł 410a Art. 30a, 30b i 73a mają zastosowanie wyłącznie do bonów wyemitowanych po dniu 31 grudnia 2018 r. <i>Artykuł 410b</i> Nie później niż do dnia 31 grudnia 2022 r. Komisja – na podstawie informacji otrzymanych od państw członkowskich – przedstawi Parlamentowi Europejskiemu i Radzie sprawozdanie z oceny stosowania niniejszej dyrektywy w odniesieniu do opodatkowania bonów podatkiem VAT, ze szczególnym uwzględnieniem definicji bonów, zasad VAT dotyczących opodatkowania bonów w łańcuchu dystrybucji i bonów niezrealizowanych, w razie konieczności wraz ze odpowiednim wnioskiem w celu zmiany stosownych przepisów.”.	T	Art. 2 projektu ustawy	Art. 2. Przepisów art. 8a, art. 8b, art. 29a ust. 1a i 1b ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, nie stosuje się do bonów na towary lub usługi wyemitowanych przed dniem 1 stycznia 2019 r.
Art. 2 Dyrektywy 2016/1065	1. Państwa członkowskie przyjmują i publikują, najpóźniej do dnia 31 grudnia 2018 r., przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania niniejszej dyrektywy. Państwa członkowskie niezwłocznie przekazują Komisji tekst tych przepisów. Państwa członkowskie stosują te przepisy od dnia 1 stycznia 2019 r. 2. Państwa członkowskie przekazują Komisji tekst podstawowych przepisów prawa krajowego, przyjętych w dziedzinie objętej niniejszą dyrektywą.	T	Art. 4 projektu ustawy	Art. 4. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.

2. ODWRÓCONA TABELA ZGODNOŚCI

POZOSTAŁE PRZEPISY PROJEKTU – zmiany będące konsekwencją implementacji DYREKTYWY RADY (UE) 2016/1065

Jedn. red.	Treść przepisu projektu krajowego	Uzasadnienie wprowadzenia przepisu
Art. 1 pkt 1 projektu ustawy dotyczący art. 2 pkt 42 i 45 ustawy o podatku od towarów i usług	1) w art. 2 w pkt 40 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 41–45 w brzmieniu: 42) emisji bonu – rozumie się przez to pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu; 45) transferze bonu – rozumie się przez to emisję bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji.”;	Przepisy dyrektywy 2016/1065 nie zdefiniowały wprost pojęcia emisji bonu oraz pojęcia transferu bonu. Jednakże w celu zapewnienia prawidłowego stosowania nowych zasad opodatkowania bonów jednego przeznaczenia zasadne jest wprowadzenie obu definicji do projektu ustawy.
Art. 1 pkt 3 projektu ustawy dotyczący art. 17 ust. 1 pkt 9 oraz ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług	3) w art. 17: a) w ust. 1 w pkt 8 w lit b kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 9 w brzmieniu: „9) nabywające bony jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem dostawy towarów lub świadczenia usług, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki: a) podmiotem dokonującym transferu bonów jednego przeznaczenia jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, b) podmiotem nabywającym bony jednego przeznaczenia jest podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4.” b) ust. 2 otrzymuje brzmienie: „2. W przypadkach wymienionych w ust. 1 pkt 4, 5 i 7-9, usługodawca, dokonujący dostawy towarów lub podmiot dokonujący transferu bonów jednego przeznaczenia nie rozlicza podatku należnego.”;	Wprowadzenie regulacji związane jest z tym, że bon jednego przeznaczenia może dotyczyć zarówno dostawy towarów, jak i świadczenia usług, a w momencie jego transferu podatnik może nie posiadać informacji odnośnie tego, czy potraktować bon jako dostawę towarów, czy jako świadczenie usług. Zważywszy, że przepisy art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5 ustanawiają różne warunki ich zastosowania, niezbędne jest określenie jednolitych zasad w tym zakresie. W przypadku gdy bon jednego przeznaczenia transferuje podmiot zagraniczny (nieposiadający siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej) podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia VAT będzie nabywca zarejestrowany lub obowiązany do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4. W przypadkach, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT podmiot dokonujący transferu bonów jednego przeznaczenia nie rozlicza podatku należnego.
Art. 1 pkt 4 lit. a projektu ustawy <u>dot. art. 19a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług</u>	4) w art. 19a: a) w ust. 1 wyrazy „z zastrzeżeniem ust. 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1” zastępuje się wyrazami „z zastrzeżeniem ust. 1a, 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1”;	Zmiana jest związana z wprowadzeniem przepisu, że obowiązek podatkowy w przypadkach, o których mowa w dodawanym art. 8a ust. 1 i 3 ustawy o podatku od towarów i usług, powstaje z chwilą transferu bonu jednego przeznaczenia.
Art. 1 pkt 4 lit. b projektu ustawy <u>dot. art. 19a ust. 1a ustawy o podatku od</u>	4) w art. 19a: b) po ust. 1 dodaje się ust. 1a w brzmieniu: „1a. W przypadku, o którym mowa w art. 8a ust. 1 i 3, obowiązek podatkowy powstaje 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

<u>towarów i usług</u>		których obowiązek podatkowy powstawałby w różnym terminie rodziłoby to problemy z prawidłowym określeniem obowiązku podatkowego w związku z transferem takiego bonu. Dlatego zaproponowano regulację, że obowiązek podatkowy w takich przypadkach będzie powstawał z chwilą transferu bonu jednego przeznaczenia.
Art. 1 pkt 4 lit. c projektu ustawy dot. art. 19a ust. 4a ustawy o podatku od towarów i usług	4) w art. 19a: c) po ust. 4 dodaje się ust. 4a w brzmieniu: „4a. W przypadku, o którym mowa w art. 8a ust. 1 i 3, dostawę towarów uznaje się za dokonaną a usługę uznaje się za wykonaną z chwilą dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia.	Przepis reguluje, w którym momencie należy uznać za dokonaną dostawę towarów/świadczenie usług w przypadkach, o których mowa w art. 8a ust. 1 i 3 ustawy o podatku od towarów i usług. W każdym przypadku nastąpi to z chwilą dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia.
Art. 1 pkt 5 projektu dot. art. 21 ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT	5) w art. 21 w ust. 6 pkt 2 otrzymuje brzmienie: „2) nie ma zastosowania do: a) dostawy towarów i świadczenia usług, o których mowa w art. 8a ust. 1 i 3, b) dostawy towarów, o której mowa w art. 20 ust. 1–4 i art. 20a.”;	W związku z wprowadzeniem regulacji, że obowiązek podatkowy w przypadku transakcji z wykorzystaniem bonów jednego przeznaczenia powstaje z chwilą dokonania transferu tego bonu wprowadza się również zmianę w art. 21 ust. 6 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którą w przypadku małych podatników rozliczających się kasowo, transakcje z wykorzystaniem bonów jednego przeznaczenia będą wyłączone z metody kasowej.
Art. 1 pkt 8 projektu ustawy dot. art. 97 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT	8) w art. 97 w ust. 3 w pkt 2 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 3 w brzmieniu: „3) nabywają bony jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem dostawy towarów lub świadczenia usług, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju, a podmiot dokonujący transferu bonów jednego przeznaczenia jest podatnikiem nieposiadającym siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju.”;	Proponowane dodanie pkt 3 w art. 97 ust. 3 ustawy o VAT wynika z propozycji zmiany art. 17 ust. 1 pkt 9. W dodanym pkt. 3 w art. 97 ust. 3 uregulowano, że obowiązek rejestracji jako podatnika VAT UE będzie dotyczył również podatników, którzy nabywają bony jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem dostawy towarów lub świadczenia usług, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju, a podmiot transferujący bony jednego przeznaczenia jest podatnikiem nieposiadającym siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju.
Art. 1 pkt 12 lit. a i c projektu ustawy dot. art. 106i ust. 1 i 9 ustawy o VAT	12) w art. 106i: a) w ust. 1 wyrazy „z zastrzeżeniem ust. 2–8” zastępuje się wyrazami „z zastrzeżeniem ust. 2–9”, c) dodaje się ust. 9 w brzmieniu: „9. Przepisy ust. 3, 4 i 8 nie dotyczą wystawiania faktur w zakresie dostawy towarów lub świadczenia usług, o których mowa w art. 8a ust. 1 i 3.”;	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 tym w ust. 9 dodanym w art. 106i ustawy o podatku od towarów i usług 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. 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.
Art. 2 projektu ustawy	Art. 2. Przepisów art. 17 ust. 1 pkt 9 i ust. 2, art. 19a ust. 1, 1a i 4a, art. 21 ust. 6 pkt 2, art. 97 ust. 3 pkt 3 i art. 106i ust. 1 i 9 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, nie stosuje się do bonów na towary lub usługi wyemitowanych przed dniem 1 stycznia 2019 r.	W związku z tym, że przepisy implementujące dyrektywę 2016/1065 mają zastosowanie wyłącznie do bonów wyemitowanych po 31 grudnia 2019 r. konieczne było wprowadzenie przepisu przejściowego, zgodnie z którym również regulacje dodatkowe wprowadzane w projekcie ustawy nie będą mieć zastosowania do bonów wyemitowanych przed 1 stycznia 2019 r.

TABELA ZGODNOŚCI I ODWRÓCONA TABELA ZGODNOŚCI DOTYCZĄCE IMPLEMENTACJI DYREKTYWY RADY (UE) 2017/2455

1) TABELA ZGODNOŚCI DOTYCZĄCA IMPLEMENTACJI DYREKTYWY RADY (UE) 2017/2455

TYTUŁ AKTU PRAWNEGO:		USTAWA Z DNIA ... 2018 R. O ZMIANIE USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG		
TYTUŁ WDRAŻANEGO AKTU PRAWNEGO/WDRAŻANYCH AKTÓW PRAWNYCH		DYREKTYWA RADY (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość		
Jedn. red.	Treść przepisu UE	Konieczność wdrożenia T / N	Jedn. red.	Treść przepisu ustawy
Art. 1 pkt 1 dyrektywy 2017/2455 (art. 58 ust. 1, 2 i 6 dyrektywy 2006/112/WE)	<p>art. 58 otrzymuje brzmienie:</p> <p>„1. Miejszem świadczenia następujących usług na rzecz osób niebędących podatnikami jest miejsce, w którym osoba taka ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu:</p> <p>a) usługi telekomunikacyjne;</p> <p>b) usługi nadawcze radiowe i telewizyjne;</p> <p>c) usługi świadczone drogą elektroniczną, w szczególności usługi, o których mowa w załączniku II.</p> <p>W przypadku gdy usługodawca i usługobiorca kontaktują się za pomocą poczty elektronicznej, samo w sobie nie oznacza to, że świadczona usługa jest usługą świadczoną drogą elektroniczną.</p> <p>2. Ust. 1 nie ma zastosowania, gdy spełnione są następujące warunki:</p> <p>a) usługodawca ma siedzibę lub, w przypadku braku siedziby, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu tylko w jednym państwie członkowskim; oraz</p> <p>b) usługi są świadczone na rzecz osób niebędących podatnikami, które mają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu w dowolnym państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie, o którym mowa w lit. a); oraz</p>	T	Art. 1 pkt 6 projektu (art. 28k ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług)	<p>w art. 28k dotychczasowe brzmienie otrzymuje oznaczenie ust. 1 i dodaje się ust. 2–6 w brzmieniu:</p> <p>„2. Przepis ust. 1 nie ma zastosowania w przypadku gdy usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu tylko na terytorium kraju i świadczy usługi, o których mowa w ust. 1, na rzecz podmiotów niebędących podatnikami posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, a całkowita wartość świadczenia tych usług, pomniejszona o kwotę podatku, nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego ani w poprzednim roku podatkowym kwoty 42 000 zł.</p>

	<p>c) całkowita wartość, z wyłączeniem VAT, świadczeń, o których mowa w lit. b), nie przekracza kwoty 10 000 EUR lub równowartości tej kwoty w walucie krajowej w danym roku kalendarzowym ani nie przekroczyła jej w poprzednim roku kalendarzowym.</p> <p>6. Równowartość w walucie krajowej kwoty, o której mowa w ust. 2 lit. c), oblicza się poprzez zastosowanie kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny w dniu przyjęcia dyrektywy Rady (UE) 2017/2455.”</p>			
Art. 1 pkt 1 dyrektywy 2017/2455 (art. 58 ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE)	art. 58 otrzymuje brzmienie: „3. Jeżeli w trakcie roku kalendarzowego próg, o którym mowa w ust. 2 lit. c), zostanie przekroczony, ust. 1 stosuje się od tego momentu.”	T	Art. 1 pkt 6 projektu (art. 28k ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług)	w art. 28k dotychczasowe brzmienie otrzymuje oznaczenie ust. 1 i dodaje się ust. 2–6 w brzmieniu: 3. Jeżeli w trakcie roku podatkowego kwota, o której mowa w ust. 2, zostanie przekroczona, przepis ust. 1 stosuje się począwszy od usługi, w związku ze świadczeniem której przekroczono tę kwotę.
Art. 1 pkt 1 dyrektywy 2017/2455 (art. 58 ust. 4 dyrektywy 2006/112/WE)	art. 58 otrzymuje brzmienie: „4. Państwo członkowskie, na którego terytorium usługodawcy, o których mowa w ust. 2, mają siedzibę lub, w przypadku braku siedziby, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu, przyznaje tym usługodawcom prawo wyboru, aby miejsce świadczenia było określane zgodnie z ust. 1, którym to wybór w każdym przypadku obejmuje okres dwóch lat kalendarzowych.”	T	Art. 1 pkt 6 projektu (art. 28k ust. 4–6 ustawy o podatku od towarów i usług)	w art. 28k dotychczasowe brzmienie otrzymuje oznaczenie ust. 1 i dodaje się ust. 2–6 w brzmieniu: 4. Podatnicy, do których ma zastosowanie ust. 2, mogą wskazać jako miejsce świadczenia usług miejsce, o którym mowa w ust. 1, przez złożenie naczelnikowi urzędu skarbowego pisemnego zawiadomienia o takim wyborze do 10. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tego wyboru. 5. W przypadku, o którym mowa w ust. 4, podatnik nie może zmienić określania miejsca świadczenia usług wcześniej niż po upływie dwóch kolejnych lat, licząc od dnia wykonania pierwszej usługi, dla której miejsce świadczenia zostało określone zgodnie z ust. 1. 6. Powrót do określania miejsca świadczenia usług zgodnie z ust. 2, następuje po uprzednim pisemnym zawiadomieniu przez podatnika naczelnika urzędu skarbowego o rezygnacji z dokonanego wyboru, o którym mowa w ust. 4, przed początkiem miesiąca, w którym podatnik rezygnuje z określania miejsca świadczenia usług zgodnie z ust. 1.”;
Art. 1 pkt 1 dyrektywy 2017/2455 (art. 58 ust. 5 dyrektywy 2006/112/WE)	art. 58 otrzymuje brzmienie: „5. Państwa członkowskie podejmują stosowne środki w celu monitorowania, czy podatnik spełnia warunki, o których mowa w ust. 2, 3 i 4.”	T	Art. 1 pkt 13 projektu (art. 109 ust. 11a ustawy o podatku od towarów i usług)	w art. 109 po ust. 11 dodaje się ust. 11a w brzmieniu: „11a. Podatnicy, o których mowa w art. 28k ust. 2, są obowiązani prowadzić ewidencję, na podstawie której można określić wartość świadczonych przez nich usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych i usług elektronicznych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu na terytorium państwa

				członkowskiego innym niż terytorium kraju. Ewidencja powinna zapewnić wskazanie usługi, w związku ze świadczeniem której nastąpiło przekroczenie kwoty, o której mowa w art. 28k ust. 2.”;
<p>Art. 1 pkt 2 dyrektywy 2017/2455 (art. 219a dyrektywy 2006/112/WE)</p>	<p>art. 219a otrzymuje brzmienie: „1. Fakturowanie podlega przepisom mającym zastosowanie w państwie członkowskim uznawanym za państwo dostawy towarów lub wykonania usług zgodnie z przepisami tytułu V. 2. W drodze odstępstwa od przepisów ust. 1 fakturowanie podlega następującym przepisom: a) przepisom mającym zastosowanie w państwie członkowskim, w którym dostawca lub usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywana jest dostawa towaru lub świadczona jest usługa, lub, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, w państwie członkowskim, w którym dostawca lub usługodawca ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu, w przypadku gdy: (i) dostawca lub usługodawca nie ma siedziby w państwie członkowskim uznawanym za państwo dostawy towarów lub świadczenia usług, zgodnie z przepisami tytułu V, lub gdy jego przedsiębiorstwo w tym państwie członkowskim nie uczestniczy w danej dostawie towarów lub świadczeniu usług w rozumieniu art. 192a lit. b), a osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest osoba, na rzecz której dokonywana jest dostawa towarów lub świadczone są usługi, chyba że nabywca lub usługobiorca wystawiają fakturę</p>	<p>T</p>	<p>Art. 1 pkt 9-11 i 12 lit. b) projektu (art. 106a pkt 3, art. 106b ust. 4, art. 106e ust. 4 pkt 4, art. 106i ust. 6a ustawy o podatku od towarów i usług)</p>	<p>Art. 1 pkt 9: w art. 106a w pkt 2 w lit. b kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 3 w brzmieniu: „3) świadczenia usług przez podatników, o których mowa w art. 130a pkt 2, lub podmioty zagraniczne, o których mowa w art. 131 pkt 2, zidentyfikowanych na potrzeby procedury szczególnej rozliczania VAT, o której mowa w dziale XII w rozdziałach 6a i 7, dla których państwem członkowskim identyfikacji jest Rzeczpospolita Polska.”;</p> <p>Art. 1 pkt 10: w art. 106b dodaje się ust. 4 w brzmieniu: „4. Do świadczenia usług, o których mowa w art. 106a pkt 3, przepis ust. 3 pkt 1 stosuje się odpowiednio.”;</p> <p>Art. 1 pkt 11: w art. 106e w ust. 4 w pkt 3 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 4 w brzmieniu: „4) w przypadku, o którym mowa w art. 106a pkt 3, jeżeli usługodawcą jest podmiot zagraniczny, o którym mowa w art. 131 pkt 2, zidentyfikowany na potrzeby procedury szczególnej rozliczania VAT, o której mowa w dziale XII w rozdziale 7 – danych określonych w ust. 1 pkt 4.”;</p> <p>Art. 1 pkt 12 lit. b): w art. 106i po ust. 6 dodaje się ust. 6a w brzmieniu: „6a. W przypadku, o którym mowa w art. 106b ust. 4, przepisy ust. 6 stosuje się odpowiednio.”;</p>

	<p>(samofakturowanie);</p> <p>(ii) uznaje się, że dostawa towarów lub świadczenie usług nie odbywają się na terytorium Wspólnoty, zgodnie z przepisami tytułu V;</p> <p>b) przepisom mającym zastosowanie w państwie członkowskim, w którym dostawca lub usługodawca korzystający z jednej z procedur szczególnych, o których mowa w tytule XII rozdział 6, jest zidentyfikowany.</p> <p>3. Ust. 1 i 2 niniejszego artykułu mają zastosowanie bez uszczerbku dla art. 244-248.”;</p>			
Art. 1 pkt 3 dyrektywy 2017/2455 (art. 358a pkt 1 dyrektywy 2006/112/WE)	art. 358a pkt 1 otrzymuje brzmienie: „1) „podatnik niemający siedziby na terytorium Wspólnoty” oznacza podatnika, który nie posiada siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Wspólnoty.”;	T	Art. 1 pkt 15 projektu (art. 131 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług)	w art. 131 pkt 2 otrzymuje brzmienie: „2) podmiotach zagranicznych – rozumie się przez to osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nieposiadające siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, wykonujące czynności podlegające opodatkowaniu VAT na terytorium Unii Europejskiej;”;
Art. 1 pkt 4 dyrektywy 2017/2455 (art. 361 ust. 1 lit. e) dyrektywy 2006/112/WE)	art. 361 ust. 1 lit. e) otrzymuje brzmienie: „e) oświadczenie o tym, że podatnik nie posiada siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Wspólnoty.”.	T	Art. 1 pkt 16 lit. b) projektu (art. 132 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług)	w art. 132 ust. 4 otrzymuje brzmienie: „4. W przypadku, o którym mowa w ust. 3, zgłoszenie powinno zawierać w szczególności: nazwę podmiotu zagranicznego, jego adres wraz z kodem pocztowym, adres poczty elektronicznej, adres strony internetowej należącej do tego podmiotu, numer podatkowy przyznany mu w państwie siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, jeżeli jest tam nadawany oraz oświadczenie podmiotu zagranicznego, że nie posiada on siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej.”.
Art. 4 ust. 1 dyrektywy 2017/2455	1. Państwa członkowskie przyjmują i publikują, do dnia 31 grudnia 2018 r., przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania art. 1 niniejszej dyrektywy. Niezwłocznie przekazują Komisji tekst tych przepisów. Państwa członkowskie przyjmują i publikują, do dnia 31 grudnia 2020 r., przepisy ustawowe,	T	Art. 4 projektu	Art. 4. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.

	<p>wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania art. 2 i 3 niniejszej dyrektywy. Niezwłocznie przekazują Komisji tekst tych przepisów.</p> <p>Państwa członkowskie stosują przepisy niezbędne do wykonania art. 1 niniejszej dyrektywy od dnia 1 stycznia 2019 r.</p> <p>Państwa członkowskie stosują przepisy niezbędne do wykonania art. 2 i 3 niniejszej dyrektywy od dnia 1 stycznia 2021 r.</p> <p>Przepisy przyjęte przez państwa członkowskie zawierają odniesienie do niniejszej dyrektywy lub odniesienie takie towarzyszy ich urzędowej publikacji. Metody dokonywania takiego odniesienia określane są przez państwa członkowskie.</p>			
--	--	--	--	--

2) ODWRÓCONA TABELA ZGODNOŚCI

POZOSTAŁE PRZEPISY PROJEKTU – zmiany będące konsekwencją implementacji dyrektywy Rady (UE) 2017/2455

Jedn. red.	Treść przepisu projektu krajowego	Uzasadnienie wprowadzenia przepisu
Art. 1 pkt 14 projektu (art. 130b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług)	w art. 130b w ust. 1 we wprowadzeniu do wyliczenia po wyrazach „art. 28k” dodaje się wyrazy „ust. 1”;	Zmiana o charakterze redakcyjnym, mająca na celu dostosowanie brzmienia przepisu do zmian w projektowanym art. 28k.
Art. 1 pkt 16 lit. a) projektu (art. 132 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług)	w art. 132 w ust. 1 po wyrazach „art. 28k” dodaje się wyrazy „ust. 1”;	Zmiana o charakterze redakcyjnym, mająca na celu dostosowanie brzmienia przepisu do zmian w projektowanym art. 28k.
Art. 3 projektu	Art. 3. W przypadku podatników zidentyfikowanych na potrzeby procedury szczególnej rozliczania VAT, o której mowa w dziale XII w rozdziale 6a ustawy zmienianej w art. 1, którzy w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy spełniają warunki określone w art. 28k ust. 2 ustawy zmienianej w art. 1, uznaje się, że dokonali oni wyboru określania miejsca świadczenia usług, zgodnie z art. 28k ust. 4 ustawy zmienianej w art. 1, chyba że do dnia 10 lutego 2019 r. złożą zawiadomienie do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, że od dnia 1 stycznia 2019 r. nie korzystają z tej procedury szczególnej rozliczania VAT.	Przepis przejściowy, uwzględniający sytuację podatników, którzy w dniu wejścia w życie przedmiotowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług będą zidentyfikowani na potrzeby procedury szczególnej rozliczania VAT, o której mowa w dziale XII w rozdziale 6a ustawy o podatku od towarów i usług i jednocześnie spełniają warunki określone w projektowanym art. 28k ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.



Warszawa, dnia 2 października 2018 r.

KPRM



Minister
Spraw Zagranicznych

DPUE.920.598.2018.akr/17

dot.: RM-10-153-18 z 1.10.2018 r.

-3 2018

RW-92038-2018

Pan
Jacek Sasin
Sekretarz Rady Ministrów

Opinia

o zgodności z prawem Unii Europejskiej projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, wyrażona przez ministra właściwego do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej

Szanowny Panie Ministrze,

w związku z przedłożonym projektem ustawy pozwalam sobie wyrazić poniższą opinię:

Projekt ustawy jest zgodny z prawem Unii Europejskiej.

Z poważaniem

z up. Ministra Spraw Zagranicznych
Piotr Pawrzyk
Podsekretarz Stanu

Do wiadomości:
Pani Teresa Czerwińska
Minister Finansów

