

## Uzasadnienie

### I. Wprowadzenie

Projekt ustawy *o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Kodeks karny skarbowy* przewiduje przede wszystkim wprowadzenie zmian w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. *o podatku od towarów i usług* (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, z późn. zm.<sup>1)</sup>), zwanej dalej „ustawą o VAT”, mających na celu implementację dyrektywy Rady (UE) 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r. *zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi*<sup>2)</sup>, zwanej dalej „dyrektywą 2018/1910”. Zaznaczyć należy, że niniejszy projekt ustawy nie implementuje art. 36a ust. 4 dyrektywy 2018/1910, gdyż przepis ten wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2021 r. i zostanie wdrożony w terminie późniejszym.

Ponadto projekt ustawy przewiduje dostosowanie przepisów ustawy o VAT do zmian wynikających z rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) 2018/1912 z dnia 4 grudnia 2018 r. *zmieniającego rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do niektórych zwolnień związanych z transakcjami wewnątrzspółnotowymi*<sup>3)</sup>, zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym 2018/1912”.

Dyrektywa 2018/1910 ma zostać zaimplementowana do krajowego porządku prawnego do dnia 31 grudnia 2019 r. Natomiast rozporządzenie wykonawcze 2018/1912 stosuje się od dnia 1 stycznia 2020 r.

Wskazane wyżej akty prawne zmieniające funkcjonują łącznie pod nazwą tzw. pakietu Quick Fixes. Oznacza to pakiet zmian naprawczych do dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. *w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*<sup>4)</sup>, zwanej dalej: „dyrektywą VAT” i rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. *ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu*

---

<sup>1)</sup> Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2018 r. poz. 2193, 2215, 2244, 2354, 2392 i 2433 oraz z 2019 r. poz. 675.

<sup>2)</sup> Dz. Urz. L Nr 311 z 7.12.2018, s. 3.

<sup>3)</sup> Dz. Urz. L Nr 311 z 7.12.2018, s. 10.

<sup>4)</sup> Dz. Urz. L Nr 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.

podatku od wartości dodanej<sup>5)</sup> mających na celu wdrożenie środków szybkich i tymczasowych (tj. do czasu przyjęcia definitywnego systemu opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych), głównie o charakterze upraszczającym, w zakresie tych obszarów dyrektywy VAT, które dotyczą transakcji transgranicznych i zostały zidentyfikowane jako takie, które w dużym stopniu utrudniają prowadzenie działalności gospodarczej w handlu unijnym.

Dodatkowo projekt ustawy realizuje wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 28 lutego 2018 r. w sprawie C-307/16 Stanisław Pieńkowski.

Ponadto w związku ze zmianami wprowadzonymi w ustawie o VAT projekt ustawy przewiduje również zmiany w ustawie z dnia 10 września 1999 r. - *Kodeks karny skarbowy* (Dz. U. z 2018 r. poz. 1958, z późn. zm.<sup>6)</sup>) zwanej dalej „ustawą – Kodeks karny skarbowy”.

## **II. Część ogólna**

### **1. Implementacja dyrektywy 2018/1910**

Celem dyrektywy 2018/1910 jest usprawnienie, ujednoczenie i uszczelnienie aktualnego systemu podatku VAT w niżej wymienionych obszarach:

- a) magazynów typu *call-off stock* w handlu transgranicznym,
- b) transakcji łańcuchowych,
- c) dostaw wewnątrzspółnotowych w zakresie przesłanek materialnych uprawniających do zastosowania zwolnienia (stawki 0%) z prawem do odliczenia.

#### **Ad. a)**

##### Stan faktyczny do momentu wejścia w życie dyrektywy 2018/1910

Procedura dotycząca magazynu typu *call-off stock* nie została bezpośrednio uregulowana w przepisach dyrektywy VAT. Możliwość wprowadzenia tego typu uproszczenia w regulacjach krajowych poszczególnych państw członkowskich wynikała z interpretacji przepisów obowiązującej dyrektywy VAT (m.in. art. 14 ust. 1 w zw. z art. 138, art. 17 ust. 1 w zw. z art. 138

---

<sup>5)</sup> Dz. Urz. L Nr 77 z 23.03.2011, s. 1.

<sup>6)</sup> Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2018 r. poz. 1958, 2192, 2193, 2227, 2354.

ust. 2 lit. c, art. 20-21 i 23 oraz art. 63 i art. 68) oraz praktyki poszczególnych państw członkowskich. W związku z brakiem jednolitych regulacji w tym obszarze w ramach Unii Europejskiej zaobserwować można było znaczące różnice między poszczególnymi państwami członkowskimi.

Były bowiem takie państwa, jak Polska, które posiadały regulacje dotyczące magazynów typu *call-off stock* (w Polsce rozwiązanie takie funkcjonowało od 1 grudnia 2008 r., pod nazwą magazynów konsygnacyjnych), były również takie, które takich regulacji w swoim ustawodawstwie krajowym nie posiadały; różnice występowały również w ramach poszczególnych krajowych uregulowań w tym zakresie w tych państwach członkowskich, które z takiego uproszczenia skorzystały.

Przykładowo<sup>7)</sup> w Niemczech, Grecji, Belgii i Hiszpanii przemieszczenie towarów do magazynu znajdującego się w innym państwie członkowskim było rozpoznawane przez dostawcę tych towarów jako wewnątrzspółnotowe nabycie towarów własnych na terytorium innego państwa członkowskiego. Co do zasady zatem regulacje takie nie przewidywały szczególnego uproszczenia o charakterze odstępstwa od przepisów art. 17 dyrektywy VAT (z tym wyjątkiem, że w niektórych z ww. państw przewidziany był mechanizm *reverse charge* w odniesieniu do następującej po przemieszczeniu dostawie krajowej). Inne państwa członkowskie traktowały natomiast przemieszczenie własnych towarów dostawcy do magazynu położonego w innym państwie członkowskim jako wewnątrzspółnotowe nabycie towarów po stronie nabywcy takich towarów, z tym rozróżnieniem, że obowiązek podatkowy z tego tytułu powstawał w momencie przybycia (wprowadzenia) towarów do magazynu (np. Czechy, Litwa, Łotwa, Estonia, Wielka Brytania) lub w momencie ich pobrania z magazynu (np. Polska, Francja, Włochy, Słowacja, Węgry).

Powyższe wskazuje, że brak wyraźnego i jednolitego uregulowania tego obszaru w dyrektywie VAT mógł skutkować niepewnością prawa oraz dodatkowymi kosztami, zarówno po stronie przedsiębiorców prowadzących działalność transgranicznie (np. koszty *compliance*), jak i administracji podatkowych (np. koszty kontroli).

#### Stan prawny do momentu wejścia w życie dyrektywy 2018/1910

---

<sup>7)</sup> Zob. dokument GFV GFV N°039 z dnia 9 stycznia 2014 r., Option 1B – Sub-Groups report – Consignment stock

Tak, jak wskazano wyżej, dyrektywa VAT nie zawierała w swoich przepisach pojęcia „magazyn konsygnacyjny” lub „magazyn typu *call-off stock*” ani nie wprowadziła jednolitej, wyznaczonej zakresem odpowiednich przepisów, instytucji tego rodzaju. Dyrektywa VAT dopuszczała jednak stosowanie takiego uproszczenia, co wynikało z interpretacji poszczególnych jej regulacji.

Zgodnie z nomenklaturą polskiej ustawy o VAT czynność opodatkowana, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5 ww. ustawy jako „wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów” w systematyce dyrektywy VAT została opisana jako dostawa z art. 14 ust. 1, która korzysta ze zwolnienia z prawem do odliczenia (w Polsce stawka 0%), w przypadku gdy zostaną spełnione warunki, o których mowa w art. 138 dyrektywy. Lustrzanym odpowiednikiem takiej dostawy jest w dyrektywie VAT art. 20 definiujący wprost czynność wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Jednocześnie dyrektywa VAT wprowadza w art. 17 tzw. instytucję beztransakcyjnego przemieszczenia towarów własnych podatnika (stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa) z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego. Przemieszczenie, o którym mowa w tym przepisie, stanowi odpłatną dostawę towarów, o której mowa w art. 14 ust. 1 dyrektywy. Z drugiej strony, symetrycznie, dyrektywa VAT w art. 21 definiuje beztransakcyjne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jako czynność odpłatną, przez którą należy rozumieć wykorzystanie przez podatnika do celów działalności jego przedsiębiorstwa towarów wysyłanych lub transportowanych przez podatnika lub na jego rzecz z innego państwa członkowskiego, na terytorium którego towary te zostały wyprodukowane, wydobyte, przetworzone, zakupione lub nabyte, lub do którego zostały one zaimportowane przez tego podatnika w ramach działalności jego przedsiębiorstwa.

Czytając łącznie art. 17 i art. 21 dyrektywy VAT, otrzymujemy wewnątrznijne przemieszczenie i nabycie towarów własnych podatnika, której cechą wspólną jest jej beztransakcyjność (nietransakcyjność), stanowiącą – odpowiednio – dostawę zwolnioną z prawem do odliczenia po stronie podatnika-dostawcy i WNT rozpoznawane przez tego samego podatnika. Przemieszczenie, o którym mowa w art. 17, oraz nabycie z art. 21 dyrektywy VAT są zatem z punktu widzenia VAT czynnościami odpłatnymi, chociaż poszczególnych etapów dokonuje ten sam podatnik (nie następuje przeniesienia ani nabycie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel między

odrębnymi podatnikami), a zatem z księgowego punktu widzenia jest to, co do zasady, jedynie przeksięgowanie w ramach kont księgowych jednego podmiotu.

Polskimi odpowiednikami wspomnianych wyżej przepisów dyrektywy VAT są: art. 13 (wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów), w tym art. 13 ust. 3 (przemieszczenie towarów własnych podatnika), oraz art. 9 (wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów) wraz z art. 11 ust. 1 (beztransakcyjne nabycie wewnątrzwspólnotowe).

Powyżej wskazane przepisy unijne oraz uregulowania krajowe oznaczają, że podatek – dokonując przemieszczenia swoich towarów z terytorium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego – musi przede wszystkim zarejestrować się w państwie członkowskim zakończenia transportu lub wysyłki (obowiązki sprawozdawczo-ewidencyjne) oraz rozliczyć VAT z tytułu takiego nabycia. Celem takich przepisów jest to, aby każdy transport składników majątkowych przedsiębiorstwa określonego podatnika do innego państwa członkowskiego dla potrzeb prowadzenia tam przez tego podatnika działalności gospodarczej został opodatkowany i przynajmniej formalnie rozliczony (zazwyczaj transakcje te „wyzerują się” – co do zasady VAT naliczony przy WNT będzie bowiem podlegał odliczeniu). Jednocześnie, w przypadku dalszej sprzedaży krajowej towarów własnych podatnika, podatek ów będzie musiał rozliczyć taką sprzedaż zgodnie z regulacjami państwa członkowskiego, do którego przemieścił swoje towary i w którym znalazł się jego kontrahent. W taki sposób opisana wyżej transakcja wykorzystująca naturalne możliwości wynikające ze swobody przepływu towarów w ramach Unii Europejskiej mogła stać się dosyć kłopotliwa z punktu widzenia dochowania wymogów wynikających z przepisów dotyczących podatku VAT, w szczególności w związku z konsekwencją w postaci trój etapowości postępowania – przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe, nabycie wewnątrzwspólnotowe i dostawa krajowa.

Niemniej jednak, aby uprościć prowadzenie działalności gospodarczej podatnikom prowadzącym wymianę transgraniczną niektóre państwa członkowskiego zdecydowały się na wprowadzenie instytucji tzw. magazynu konsygnacyjnego lub magazynu *call-off stock*.

#### Uregulowanie magazynu konsygnacyjnego w ustawie o VAT do dnia 31 grudnia 2019 r.

Procedura magazynu konsygnacyjnego została wprowadzona do polskiego porządku prawnego z dniem 1 grudnia 2008 r. W myśl wprowadzonych w 2008 r. przepisów podatek podatku

od wartości dodanej, wprowadzający towar do magazynu konsygnacyjnego znajdującego się na terytorium Polski, nie jest obowiązany rejestrować się w Polsce jako podatnik VAT ani rozliczać wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, a następnie podatku od sprzedaży krajowej towarów znajdujących się w tym magazynie.

W ustawie o VAT, w brzmieniu obowiązującym do końca 2019 r., zawarte zostały definicje legalne magazynu konsygnacyjnego oraz prowadzącego magazyn konsygnacyjny (art. 2 pkt 27c i 27d), a także opis procedury przemieszczania towarów z wykorzystaniem magazynu konsygnacyjnego (art. 12a) oraz moment powstania obowiązku podatkowego (art. 20b).

Przez magazyn konsygnacyjny ustawodawca rozumie wyodrębnione u podatnika zarejestrowanego jako podatnik VAT UE, o którym mowa w art. 97 ust. 4, miejsce przechowywania na terytorium kraju towarów należących do podatnika podatku od wartości dodanej przemieszczonych przez niego lub na jego rzecz z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju do tego miejsca, z którego podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT UE, przechowujący towary, pobiera je, a przeniesienie prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel następuje w momencie ich pobrania.

Dokonując analizy tej definicji legalnej, należy stwierdzić, że magazyn konsygnacyjny wyróżnia się następującymi cechami:

- towary przemieszczone do tego magazynu są przeznaczone dla określonego nabywcy;
- towary należące do podatnika podatku od wartości dodanej są przemieszczane z państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju;
- odroczenie w czasie momentu przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel – obowiązek podatkowy nie powstaje z chwilą przemieszczenia towarów do magazynu, lecz z chwilą pobrania tych towarów z magazynu.

Procedura magazynu konsygnacyjnego szczegółowo została uregulowana w art. 12a ustawy o VAT. W ust. 1 ustawodawca wskazał warunki, które muszą być spełnione łącznie, aby polski podatnik miał możliwość rozliczenia wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w ramach procedury magazynu konsygnacyjnego. Pierwszym warunkiem jest to, że podatnik podatku od wartości dodanej nie może być zarejestrowany na terytorium Polski jako podatnik VAT czynny lub zwolniony. Drugim warunkiem jest, że przechowywane w magazynach towary

są przeznaczone do działalności produkcyjnej lub usługowej prowadzonej przez nabywcę, z wyłączeniem działalności handlowej. Trzeci i czwarty warunek jest związany z wymogami dokumentacyjnymi (zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego o zamiarze prowadzenia magazynu konsygnacyjnego przed pierwszym wprowadzeniem towarów do niego, a także prowadzenia ewidencji przez prowadzącego magazyn zawierającej m.in. datę wprowadzenia towarów do magazynu, datę pobrania lub powrotnego przemieszczenia). W art. 12a ustawy o VAT zawarte są również szczegółowe uregulowania w zakresie postępowania z towarami pozostałymi w magazynie po upływie 24 miesięcy lub gdy towary uległy zniszczeniu, lub stwierdzono ich brak. Podstawowa różnica pomiędzy procedurą magazynu konsygnacyjnego uregulowaną w obecnie obowiązującej ustawie o VAT a zmianami, które są przedmiotem projektowanej ustawy, dotyczy konsekwencji prawnych, które dotyczą towarów znajdujących się w magazynie. Przykładowo, w magazynie konsygnacyjnym upływ 24 miesięcy od momentu wprowadzenia towarów do magazynu powodował powstanie obowiązku podatkowego z tytułu WNT dla nabywcy (prowadzącego magazyn konsygnacyjny). Odmiennie będzie to uregulowane w procedurze magazynu typu *call-off stock*. Po upływie terminu 12 miesięcy (krótszy okres) przebywania towarów w magazynie typu *call-off stock*, w sytuacji braku np. ich poboru, powstaną obowiązki podatkowe dla podatnika podatku od wartości dodanej (a nie polskiego nabywcy) rozliczenia przemieszczenia własnych towarów (art. 11 ust. 1 ustawy o VAT) jako beztransakcyjnego wewnątrzspółnotowego nabycia towarów. Inną różnicą pomiędzy tymi dwoma procedurami jest także to, że towary przemieszczane do magazynu typu *call-off stock* będą mogły być przeznaczone także do działalności handlowej.

W tym miejscu wyjaśnienia wymaga również zmiana w nomenklaturze: do końca 2019 r. w polskiej ustawie o VAT funkcjonowało pojęcie „magazyn konsygnacyjny”, od 2020 r. magazyn taki będzie funkcjonował pod nazwą „magazyn typu *call-off stock*”.

Cechą charakterystyczną magazynu konsygnacyjnego jest to, że towary w nim składowane nie są przeznaczone dla znanego nabywcy. Natomiast magazyn *call-off stock* wyróżnia się tym, że towary są przeznaczone dla z góry określonego „odbiorcy”. Polska ustawa o VAT przyjęła model magazynu *call-off stock*, z tym że do końca 2019 r. funkcjonował on pod nazwą magazynu konsygnacyjnego. Procedowana zmiana ustawy ma na celu wprowadzenie porządku terminologicznego w tym obszarze. Biorąc jednak pod uwagę, że nie funkcjonuje polski odpowiednik terminu „*call-off stock*” (poza terminem „magazyn konsygnacyjny”, ale – jak

zauważono wyżej – termin ten nie odzwierciedla znaczenia tego pojęcia), przyjęto – za polskim tłumaczeniem dyrektywy 2018/1910 – określenie „magazyn typu *call-off stock*”.

Pozostałe różnice między magazynem konsygnacyjnym funkcjonującym do końca 2019 r. a magazynem typu *call-off stock* zostały przedstawione w opisie części szczegółowej niniejszego uzasadnienia.

## **Ad. b)**

### Stan prawny do momentu wejścia w życie dyrektywy 2018/1910

Przepisy dyrektywy VAT w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2019 r. nie zawierają regulacji dotyczących transakcji łańcuchowych. Przepisy krajowe (w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 kwietnia 2013 r.) opierają się na orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który m.in. w wyroku z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-245/04 *EMAG Handel Eder* uznał, że „jeżeli w następstwie dwóch następujących po sobie dostaw tych samych towarów, które zostały zrealizowane odpłatnie między podatnikami działającymi w takim charakterze, ma miejsce pojedyncza wysyłka wewnątrzwspólnotowa lub pojedynczy transport wewnątrzwspólnotowy tych towarów, to owa wysyłka lub transport mogą być przypisane tylko jednej z tych dwóch dostaw”. Z kolei w wyroku z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie C-430/09 *Euro Tyre Holding BV* TSUE stwierdził, że „jeżeli towar jest przedmiotem dwóch następujących po sobie dostaw między różnymi podatnikami, działającymi w takim charakterze, ale jednocześnie jest przedmiotem tylko jednego transportu wewnątrzwspólnotowego, ustalenie czynności, której należy przypisać ten transport, tj. pierwszej lub drugiej dostawy – zważywszy, że czynność ta jest wobec tego objęta pojęciem wewnątrzwspólnotowej dostawy, (...), następuje w świetle całościowej oceny wszystkich okoliczności sprawy w celu ustalenia, która z tych dwóch dostaw spełnia wszystkie przesłanki związane z dostawą wewnątrzwspólnotową”.

### Uregulowanie transakcji łańcuchowych w ustawie o VAT do dnia 31 grudnia 2019 r.

Kluczowym przepisem dotyczącym transakcji łańcuchowych, którego ramy wpisane są w treść wymienionych wyżej wyroków, jest art. 22 ust. 2 ustawy o VAT. Istota tego przepisu sprowadza się do tego, że towar jest fizycznie transportowany pomiędzy pierwszym a ostatnim podmiotem w ogniwie transakcji, przy czym towar ten jest przedmiotem kolejnych dostaw (w transakcji



łańcuchowej uczestniczą co najmniej trzy podmioty). W takiej sytuacji wysyłkę lub transport towaru należy przyporządkować tylko jednej dostawie. Oznacza to, że tylko jedna dostawa ma charakter ruchomy, a pozostałe są nieruchome, co wpływa na ustalenie miejsca dostawy tego towaru. Jeżeli towar jest wysyłany lub transportowany przez nabywcę, który dokonuje jego dostawy (podmiot środkowy), przyjmuje się domniemanie przyporządkowania dostawy ruchomej dla tego nabywcy, chyba że z warunków dostawy wynika, że wysyłkę lub transport należy przyporządkować dostawie dokonanej przez tego nabywcę. Taka konstrukcja powoduje każdorazowe analizowanie treści umów w celu zlokalizowania transakcji ruchomej.

Istotny dla ustalenia miejsca dostawy towarów w ramach transakcji łańcuchowych jest również art. 22 ust. 3 ustawy o VAT. W myśl tego przepisu wszystkie transakcje realizowane przed dostawą ruchomą (do której przypisano wysyłkę lub transport towaru) będą opodatkowane w państwie, z którego towar jest wysyłany lub transportowany. Natomiast wszystkie dostawy mające miejsce po transakcji ruchomej będą opodatkowane w państwie przeznaczenia towaru. Natomiast sama transakcja ruchoma będzie generowała po stronie dostawcy wewnątrzwspólnotową dostawę towaru (lub eksport), a po stronie nabywcy wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru (lub import).

#### Cel zmian wprowadzonych dyrektywą 2018/1910

Opisana wyżej sytuacja prowadziła do niepewności prawa, zwiększonych kosztów przestrzegania prawa, szczególnie w kontekście dostaw transgranicznych. Zgodnie z motywem szóstym dyrektywy 2018/1910 *„Aby uniknąć stosowania przez państwa członkowskie różnych podejść, co mogłoby prowadzić do podwójnego opodatkowania lub nieopodatkowania, a także w celu zwiększenia pewności prawa dla podmiotów gospodarczych, należy ustanowić wspólną zasadę, zgodnie z którą, o ile spełnione są określone warunki, transport towarów należy przypisać jednej dostawie w ramach łańcucha transakcji.”*.

#### **Ad. c)**

#### Stan prawny do momentu wejścia w życie dyrektywy 2018/1910

Obecnie obowiązujące przepisy ustawy o VAT dotyczące zastosowania stawki 0% z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (art. 42 ustawy o VAT) odnoszą się m.in. do warunku dokonania dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla

transakcji wewnątrzspółnotowych nadany w państwie członkowskim właściwym dla nabywcy. Jednakże jest to warunek formalny niezajdujący odzwierciedlenia w przepisach obecnie obowiązującej dyrektywy VAT. Z tego też względu linia orzecznicza Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej prowadzi do konkluzji, że nie można kwestionować prawa podatnika do zwolnienia od podatku (z prawem do odliczenia) transakcji wewnątrzspółnotowej (stawka 0%) w przypadku spełnienia warunków materialnych (wywóz z jednego państwa członkowskiego do drugiego) mimo braku spełnienia warunków formalnych zwolnienia. W tym kierunku został wydany przykładowo wyrok TSUE z dnia 20 października 2016 r. r. w sprawie C-24/15 *Josef Plockl*, w którym Trybunał uznał, że „art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h, a także art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy i art. 28c część A lit. d) tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie odmowie przez organ podatkowy państwa członkowskiego pochodzenia zwolnienia z podatku VAT przemieszczenia wewnątrzspółnotowego na tej podstawie, że podatnik nie przekazał nadanego przez państwo członkowskie przeznaczenia numeru identyfikacji dla celów podatku VAT, jeżeli nie istnieje żadna poważna poszlaka wskazująca na popełnienie oszustwa, jeżeli towar został przemieszczony do innego państwa członkowskiego, a pozostałe przesłanki zwolnienia również są spełnione”.

Przepisy ustawy o VAT obowiązujące do końca 2019 r. regulują wymóg składania informacji podsumowującej przez podatnika dokonującego wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (art. 100 ustawy o VAT). Jednakże – w świetle unijnego i krajowego orzecznictwa – oznaczało to przesłankę formalną, a nie materialną do zastosowania stawki 0%.

#### Cel zmian wprowadzonych dyrektywą 2018/1910

Z powyższych względów dyrektywa 2018/1910 porządkuje dotychczasowy stan prawny i wprowadza wymóg posiadania ważnego numeru identyfikacyjnego VAT przez nabywcę w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym rozpoczyna się transport towarów, jako przesłanki materialnej umożliwiającej dostawcy zastosowanie zwolnienia z prawem do odliczenia (stawki 0%). Co więcej, w świetle przepisów dyrektywy 2018/1910 nabywca jest zobowiązany do podania numeru identyfikacyjnego dostawcy w celu zastosowania przez niego stawki 0% z tytułu wewnątrzspółnotowej dostawy towarów.

Dodatkowo dyrektywa 2018/1910 wprowadza obowiązek złożenia prawidłowej informacji podsumowującej jako przesłanki materialnej do zastosowania zwolnienia (stawki 0%). Złożenie prawidłowej informacji podsumowującej stanowi istotny element kontroli przez organy podatkowe właściwe dla nabywcy towaru. Mają one możliwość porównania informacji zawartych w informacji podsumowującej poprzez system VIES z informacjami zawartymi w deklaracjach składanych przez nabywcę, który jest zobowiązany do rozliczenia wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Złożenie prawidłowej informacji podsumowującej jest narzędziem w walce z oszustwami w transakcjach transgranicznych na terenie Unii Europejskiej. Z tego też względu obowiązek złożenia prawidłowej informacji podsumowującej przez dostawców dokonujących wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów będzie z dniem 1 stycznia 2020 r. przesłanką materialną do zastosowania stawki 0%. (dodany art. 100 ust. 1a ustawy o VAT).

## **2. Realizacja wyroku TSUE z dnia 28 lutego 2018 r. w sprawie C-307/16 Stanisław Pieńkowski**

W wyroku tym TSUE orzekł, że art. 131, art. 146 ust. 1 lit. b) oraz art. 147 i art. 273 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przepisy te stoją na przeszkodzie przepisom krajowym, wedle których w ramach dostaw na eksport towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych, sprzedawca będący podatnikiem powinien osiągnąć minimalny pułap obrotów za poprzedni rok podatkowy lub zawrzeć umowę z podmiotem uprawnionym do zwrotu podatku od wartości dodanej podróżnym, jeżeli sam brak poszanowania tych warunków skutkuje ostatecznym pozbawieniem prawa do zwolnienia tej dostawy z podatku. TSUE podkreślił, że przepisy art. 146 ust. 1 lit. b) oraz art. 147 dyrektywy VAT nie przewidują warunku, zgodnie z którym podatnik powinien osiągnąć minimalny pułap obrotów za poprzedni rok podatkowy lub, w przypadku braku spełnienia tego warunku, zawrzeć umowę z podmiotem uprawnionym do zwrotu VAT podróżnym, aby możliwe było zastosowanie zwolnienia w eksporcie przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. b).

Zgodnie z obecnie obowiązującym przepisem ustawy o VAT w zakresie systemu zwrotu podatku podróżnym (art. 127 ust. 6 ustawy o VAT) sprzedawcy mogą dokonywać zwrotu podatku podróżnym, od towarów nabytych u tego sprzedawcy, pod warunkiem że ich obroty za poprzedni rok podatkowy wyniosły powyżej 400.000 zł. Oznacza to, że przepisy w zakresie określonego

w art. 127 ust. 6 ustawy o VAT warunku osiągnięcia przez sprzedawcę minimalnej wysokości obrotów za poprzedni rok podatkowy naruszają przepisy prawa unijnego.

W związku z powyższym, niezbędna jest zmiana polskiego prawa podatkowego regulującego tzw. system zwrotu podatku podróznym w zakresie postanowień art. 127 ust. 6 ustawy o VAT.

### **III. Część szczegółowa**

#### **1. Implementacja dyrektywy 2018/1910 do ustawy o VAT**

Projektowana ustawa zawiera przepisy mające na celu implementację dyrektywy 2018/1910 oraz ich odpowiednie dostosowanie do rozporządzenia wykonawczego 2018/1912.

Poniżej zostały szczegółowo omówione zmiany wprowadzane w ustawie o VAT.

##### **a) Procedura magazynu typu *call-off stock* i magazyn typu *call-off stock***

W zakresie implementacji dyrektywy 2018/1910 projektowana ustawa wprowadza nowe regulacje dotyczące procedury magazynu typu *call-off-stock* i uchyla regulacje dotyczące magazynów konsygnacyjnych obecnie istniejące w art. 2 pkt 27c i 27d, art. 12a, art. 20a i art. 20b ustawy o VAT.

W tym celu w dziale II po rozdziale 3 dodaje się rozdział 3a „Procedura magazynu typu *call-off stock* znajdującego się na terytorium kraju” i rozdział 3b „Procedura magazynu typu *call-off stock* znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju” (**art. 1 pkt 3 projektu ustawy dot. dodanych art. 13a-13l ustawy o VAT**). Taka systematyka ma na celu odróżnienie magazynu typu *call-off stock* znajdującego się w Polsce od magazynu znajdującego się w innym państwie członkowskim. Zdaniem projektodawcy odróżnienie, o którym mowa – mimo pewnych elementów wspólnych – jest korzystne dla podatników, gdyż zwiększa poziom czytelności przepisów, tym samym zwiększając pewność prawa.

##### **Rozdział 3a „Procedura magazynu typu *call-off stock* znajdującego się na terytorium kraju”**

W rozdziale 3a **uregulowano zasady dotyczące przemieszczania towarów w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* znajdującego się na terytorium kraju.**

Zgodnie z projektowanym **art. 13a ust. 1 ustawy o VAT** przemieszczenia towarów w procedurze magazynu typu *call-off stock* nie uznaje się za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 11 ust. 1. Celem wprowadzenia tej procedury do ustawy o VAT jest uniknięcie przez podatnika podatku od wartości dodanej, który przemieszcza własne towary do magazynu typu *call-off stock* położonego na terytorium Polski, rejestracji do celów VAT w Polsce i rozliczenia wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 11 ust. 1 ustawy o VAT.

Jednakże, zgodnie z **dodanym art. 13a ust. 2 ustawy o VAT**, aby procedura magazynu typu *call-off stock* mogła mieć miejsce, muszą zostać spełnione poniższe warunki:

1. towary są wysyłane lub transportowane przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju, na terytorium kraju w celu ich dostawy na późniejszym etapie i po ich przybyciu innemu podatnikowi, uprawnionemu do nabycia prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel, zwanemu dalej „nabywcą”, zgodnie z zawartym wcześniej porozumieniem między tymi podatnikami;
2. podatnik podatku od wartości dodanej wysyłający lub transportujący towary nie ma siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju;
3. nabywca jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE, a zarówno jego nazwa lub imię i nazwisko, jak i numer identyfikacji podatkowej poprzedzony kodem PL, o którym mowa w art. 97 ust. 10, są znane podatnikowi podatku od wartości dodanej wysyłającemu lub transportującemu towary, w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu;
4. podatnik podatku od wartości dodanej rejestruje przemieszczenie towarów w specjalnie do tego celu prowadzonej ewidencji oraz podaje w informacji odpowiadającej informacji podsumowującej, o której mowa w art. 100 ust. 1a, numer identyfikacji podatkowej, o którym mowa w pkt 3.

Pierwszym z tych warunków jest dokonanie wysyłki lub transportu towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju, na terytorium kraju w celu ich dostawy na późniejszym etapie i po ich przybyciu do nabywcy, zgodnie z zawartym między tymi podmiotami porozumieniem (**dodany art. 13a ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT**). Ponadto, w celu przejrzystości tekstu, podatnika, na rzecz którego ma być

dokonana dostawa towarów, zdefiniowano jako „nabywcę” i takie określenie będzie używane dla celów omawianego rozdziału. Innymi słowy, nabywcą jest polski podatnik zarejestrowany na VAT UE nabywający towary przemieszczone do magazynu położonego na terytorium Polski, który jest zobowiązany do rozliczenia wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy o VAT.

Drugi z warunków dotyczy podmiotu uczestniczącego w tej transakcji. Podmiotem przemieszczającym towary (w rozumieniu podmiotu wysyłającego lub transportującego) do magazynu musi być podatnik podatku od wartości dodanej, nieposiadający siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski. Warunek ten został wprowadzony z tego względu, że procedura magazynu typu *call-off stock* ma uprościć sytuację przedsiębiorców zagranicznych i zwolnić ich z obowiązku rejestracji do celów VAT na terytorium kraju w celu rozliczenia podatku. W przypadku bowiem gdyby podatnik podatku od wartości dodanej posiadał na terytorium kraju siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, musiałby być zarejestrowany na potrzeby VAT w kraju, zatem idea przyświecająca procedurze magazynu typu *call-off stock* nie miałaby racji bytu (**dodany art. 13a ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT**).

Trzeci warunek wymaga, aby nabywca był zarejestrowany jako podatnika VAT UE, a podatnik podatku od wartości dodanej znał jego nazwę lub imię i nazwisko oraz numer identyfikacji podatkowej poprzedzony kodem PL, o którym mowa w art. 97 ust. 10 ustawy o VAT, w chwili rozpoczęcia wysyłki lub transportu (**dodany art. 13a ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT**). Ponieważ nabywca zamierza dokonać wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, które zostały uprzednio przemieszczone (wysłane lub przetransportowane) do magazynu typu *call-off stock*, uznać należy, że powinien on zarejestrować się do celów VAT UE już z chwilą rozpoczęcia wysyłki lub transportu tych towarów i w związku z tym nie ma konieczności dokonywania zmian w brzmieniu art. 97 ust. 1 ustawy o VAT. Jednakże, ponieważ projektowane przepisy nakładają na nabywcę obowiązek posługiwania się numerem identyfikacji podatkowej poprzedzonym kodem PL, **dodano pkt 5 w art. 97 w ust. 10**, zgodnie z którym nabywca będzie obowiązany do posługiwania się takim numerem również przy przemieszczaniu towarów z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju w procedurze magazynu typu *call-off stock*, o której mowa w dziale II rozdziale 3a.

Ostatni, czwarty warunek dotyczy obowiązków ewidencyjno – sprawozdawczych podatnika podatku od wartości dodanej wysyłającego lub transportującego towary i sprowadza się do obowiązku zarejestrowania przemieszczenie towarów w ewidencji zgodnie z wymogami, o których mowa w art. 54a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego 282/2011, oraz podania w informacji podsumowującej numeru identyfikacji podatkowej nabywcy poprzedzonego kodem PL nadanego mu na terytorium kraju. Zaznaczyć należy, że przedmiotowe rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich, nie wymaga zatem implementacji do prawa poszczególnych państw członkowskich. Dlatego też przepis dodanego **art. 13a ust. 2 pkt 4 ustawy o VAT**, wprowadzający warunek zarejestrowania – przez podatnika podatku od wartości dodanej wysyłającego lub transportującego towary – przemieszczenia w ewidencji, odsyła bezpośrednio do przepisu ww. rozporządzenia.

Jeżeli zostaną spełnione kumulatywnie wyżej opisane warunki, zgodnie z projektowanym **art. 13b ustawy o VAT** przemieszczenie towarów w procedurze magazynu typu *call-off stock* uznaje się za wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, u nabywcy, w momencie przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel na nabywcę, o ile przeniesienie to nastąpi w terminie 12 miesięcy od dnia przybycia towarów do magazynu w procedurze magazynu typu *call-off stock*. W literaturze i orzecznictwie TSUE (np. wyrok z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 *Staatssecretaris van Financiën przeciwko Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*) dominuje pogląd, że z przeniesieniem prawa do rozporządzania towarami jak właściciel mamy do czynienia wtedy, gdy przeniesienie to skutkuje tym, że strona uzyskuje możliwość korzystania z rzeczy tak jak właściciel, nawet jeżeli nie wiąże się to z przeniesieniem własności. Oznacza to zatem, że kluczowym elementem przeniesienia jest kontrola nad rzeczą i możliwość dysponowania nią.

Istotą magazynu typu *call-off stock* jest to, że odnosi się do sytuacji, w której nabywca jest znany dostawcy w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów. Pomimo tego ustawodawca dopuszcza możliwość zastąpienia nabywcy przez innego podatnika (**dodany art. 13c ustawy o VAT**). Chodzi tu o taką sytuację, w której w trakcie 12 miesięcy od wprowadzenia towarów do magazynu nabywca zostaje zastąpiony przez innego podatnika (w miejsce dotychczasowego nabywcy, czyli podatnika na rzecz którego towary zostały pierwotnie przemieszczone i na rzecz którego miała być dokonana dostawa, „wstępuje” inny podatnik, i to na jego rzecz ma być dokonana dostawa). Jeżeli takie zastąpienie będzie miało miejsce w terminie 12 miesięcy od dnia

przybycia towarów do magazynu typu *call-off stock* (przy czym zastąpienie nie powoduje, że termin ten ulega wydłużeniu i – przykładowo – 12 m-cy jest liczone od momentu zastąpienia), uznaje się, że w czasie zastąpienia nie miało miejsce wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 11 ust. 1 ustawy o VAT, jeżeli zostaną łącznie spełnione następujące warunki:

1. podatnik podatku od wartości dodanej wysyłający lub transportujący towary nie ma siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju;
2. podatnik zastępujący nabywcę jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE, a zarówno jego nazwa lub imię i nazwisko oraz numer identyfikacji podatkowej poprzedzony kodem PL, o którym mowa w art. 97 ust. 10, są znane podatnikowi podatku od wartości dodanej wysyłającemu lub transportującemu towary, w momencie zastąpienia;
3. podatnik podatku od wartości dodanej podaje w informacji odpowiadającej informacji podsumowującej, o której mowa w art. 100 ust. 1a, numer identyfikacji podatkowej, o którym mowa w pkt 2;
4. podatnik podatku od wartości dodanej zarejestrował zastąpienie w specjalnie do tego celu prowadzonej ewidencji.

Zaznaczyć należy, że jeżeli w terminie 12 miesięcy od dnia wprowadzenia towarów do magazynu typu *call-off stock* którykolwiek z określonych w dodanych art. 13a ust. 2 lub art. 13c ustawy o VAT warunków przestanie być spełniony, wówczas ma miejsce przemieszczenie własnych towarów przez dostawcę, które uznaje się za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów u podatnika podatku od wartości dodanej, o którym mowa w art. 11 ust. 1 ustawy o VAT, z chwilą gdy odpowiedni warunek przestaje być spełniony, skutkujące koniecznością jego rejestracji dla celów VAT na terytorium Polski i rozliczenia podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia w deklaracji VAT (**dodany art. 13d ust. 1 ustawy o VAT**).

Jak wyżej wskazano, jednym z warunków zaistnienia procedury magazynu typu *call off stock* jest dokonanie dostawy na rzecz znanego nabywcy. **W dodanym art. 13d ust. 2 ustawy o VAT** uregulowano sytuację, w której doszło do przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel na podmiot inny niż nabywca lub podatnik go zastępujący. W takim przypadku uznaje



się, że warunki przewidziane w dodanych art. 13a ust. 2 lub art. 13c przestają być spełnione bezpośrednio przed taką dostawą, czyli w dniu dostawy dokonanej przez podatnika podatku od wartości dodanej do tego innego podmiotu, i procedura typu *call-off stock* nie ma zastosowania.

**Dodany art. 13d ust. 3 ustawy o VAT** stanowi, że jeżeli towary są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa innego niż terytorium państwa członkowskiego, z którego zostały pierwotnie przemieszczone, uznaje się, że warunki określone w art. 13a ust. 2 lub art. 13c przestają być spełnione bezpośrednio przed rozpoczęciem tej wysyłki lub transportu, przez co należy rozumieć dzień, w którym rozpoczyna się wysyłkę lub transport do tego innego państwa. Przepis ten dotyczy sytuacji, w której nie nastąpiło przeniesienie prawa do rozporządzania towarami przemieszczonymi do magazynu typu *call-off stock* znajdującego się na terytorium Polski na nabywcę ani na podatnika go zastępującego, a towary zostały wysłane lub przetransportowane do państwa trzeciego lub państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie, z którego pierwotnie zostały przemieszczone.

Możliwa jest sytuacja, gdy towar przemieszczony do magazynu typu *call-off stock* uległ zniszczeniu, utracie lub kradzieży. W takiej sytuacji zgodnie z **dodanym art. 13d ust. 4 ustawy o VAT** uznaje się, że warunki określone w dodanym art. 13a ust. 2 lub art. 13c przestają być spełnione w dniu, w którym towary zostały usunięte lub zniszczone, lub jeżeli określenie takiego dnia nie jest możliwe, w dniu, w którym stwierdzono ich zniszczenie lub brak.

W przypadku, gdy w terminie 12 miesięcy od dnia wprowadzenia towaru do magazynu typu *call-off stock* nie dojdzie do przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel na nabywcę oraz nie zajdzie żadna z okoliczności określonych w art. 13d projektowanej ustawy, wówczas w dniu następującym po upływie tego terminu nastąpi przemieszczenie towarów zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy o VAT i nie będzie miało zastosowania uproszczenie przewidziane w procedurze magazynu typu *call-off stock* (**dodany art. 13e ust. 1 ustawy o VAT**). W takiej sytuacji podatnik podatku od wartości dodanej, który przemieścił towary do magazynu typu *call-off stock* znajdującego się na terytorium Polski, będzie musiał dokonać rejestracji do celów VAT w Polsce oraz rozliczyć wewnątrzspółnotowe nabycie towarów.

**Dodany art. 13e ust. 2 ustawy o VAT** wprowadza wyjątek, zgodnie z którym przemieszczenie, o którym mowa w art. 11 ust. 1 ustawy o VAT, nie zachodzi w sytuacji, gdy w terminie 12 miesięcy od dnia wprowadzenia towaru do magazynu typu *call-off stock* towary zostały powrotnie wysłane

lub przetransportowane do państwa członkowskiego, z którego zostały pierwotnie przemieszczone, oraz podatnik podatku od wartości dodanej zarejestrował powrót tych towarów w ewidencji, o której mowa w art. 54a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego 282/2011.

Dyrektywa VAT w art. 273 daje państwom członkowskim pod pewnymi warunkami możliwość nałożenia na podatników dodatkowych obowiązków. Korzystając z tego upoważnienia, pomimo że dyrektywa 2018/1910 tego nie wymaga, proponuje się, aby podatnik, który prowadzi magazyn typu *call-off stock* był zobowiązany na podstawie **dodanego art. 13f ust. 1 ustawy o VAT** złożyć w terminie 14 dni od dnia pierwszego wprowadzenia towaru do tego magazynu, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, do właściwego dla niego naczelnika urzędu skarbowego zawiadomienie o prowadzeniu magazynu wykorzystywanego w procedurze magazynu typu *call-off stock*. Obowiązek ten ma charakter formalny i jego niespełnienie nie spowoduje, że procedura magazynu typu *call-off stock* nie będzie miała zastosowania. W zawiadomieniu tym podatnik powinien wskazać swoją nazwę lub imię i nazwisko, numer identyfikacyjny stosowany na potrzeby podatku, adres siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej oraz adres, pod którym znajduje się magazyn typu *call-off stock*. Jeżeli zawiadomienie nie będzie spełniało wymogów określonych powyżej, wówczas naczelnik urzędu skarbowego, w terminie 14 dni od dnia otrzymania zawiadomienia, wezwie do jego uzupełnienia (**dodany art. 13f ust. 2 ustawy o VAT**). Nie wskazano terminu, w jakim należy uzupełnić zawiadomienie. Przepis art. 159 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - *Ordynacja podatkowa* (tj. Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.<sup>8)</sup>), zwanej dalej: „Ordynacja podatkowa”, wskazując, jakie informacje powinno zawierać wezwanie, w pkt 5 odnosi się do terminu, pozostawiając praktyce organów podatkowych jego określenie. Zatem brak przepisu, który wskazywałby termin do uzupełniania braków zawiadomienia nie stoi w sprzeczności z przepisami Ordynacji podatkowej. W wezwaniu do uzupełnienia braków naczelnik urzędu skarbowego określa termin, do którego uzupełnienie braków powinno nastąpić (art. 159 .§ 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej w zw. z projektowanym art. 13f ust. 2 ustawy o VAT). Natomiast, jeżeli dane objęte zawiadomieniem ulegną zmianie, podatnik prowadzący magazyn typu *call-off stock* będzie zobowiązany zawiadomić również za pomocą środków komunikacji elektronicznej naczelnika urzędu skarbowego o tych zmianach w terminie 14 dni od dnia ich zaistnienia (**dodany art. 13f ust. 3**

---

<sup>8)</sup> Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2019 r. poz. 924 i 1018.

**ustawy o VAT**). Proponuje się ujednoczyć te trzy terminy (termin na zawiadomienie o prowadzeniu magazynu, termin na wezwanie i termin na zawiadomienie o zmianach). Termin 30 dni na poinformowanie urzędu skarbowego o zmianach danych zawartych w zawiadomieniu, wskazany w obecnie obowiązującym (do końca roku 2019) art. 12a ust. 3 ustawy o VAT, ze względu na to, że w projektowanym przepisie ogranicza się tylko do danych prowadzącego, wydaje się zbyt długi. Z kolei termin 7 dni przewidziany w obowiązującym art. 12a ust. 2 ustawy o VAT na wezwanie prowadzącego magazyn do uzupełnienia złożonego zawiadomienia jest zbyt krótki.

W celu umożliwienia i jednocześnie ułatwienia podatnikom realizacji obowiązku złożenia zawiadomienia o prowadzeniu magazynu, w **dodanym art. 13g ustawy o VAT** zawarto podstawę prawną do określenia powszechnie obowiązującego wzoru takiego zawiadomienia. We wspomnianym przepisie zawarto obligatoryjne upoważnienie ustawowe dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych, który w drodze rozporządzenia określi wzór zawiadomienia, z uwzględnieniem potrzeby zapewnienia kontroli prawidłowości rozliczania podatku w procedurze magazynu typu *call-off stock*. Na podstawie tego upoważnienia zostanie wydane rozporządzenie, które wejdzie w życie wraz z ustawą.

Na podstawie dodanego **art. 109 ust. 11b ustawy o VAT** nabywca, któremu towary są dostarczane w ramach procedury typu *call-off stock*, obowiązany jest prowadzić ewidencję tych towarów. Szczegółowe informacje, jakie musi zawierać ewidencja prowadzona przez nabywcę na potrzeby procedury magazynu typu *call-off stock*, zostały określone w art. 54a ust. 2 rozporządzenia wykonawczego 282/2011. Dodany przepis jedynie odsyła do przepisu ww. rozporządzenia, gdyż – jak już wspomniano przy omawianiu dodanego art. 13a ust. 2 ustawy o VAT – przedmiotowe rozporządzenie jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich i nie wymaga implementacji do krajowego porządku prawnego. Ponadto, nabywcy w celu prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej są zobligowani do prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 109 ust 3 ustawy o VAT.

Obowiązek ewidencyjny będzie spoczywał również na podatniku prowadzącym magazyn, do którego wprowadzane są towary w procedurze magazynu typu *call-off stock*. Zgodnie z **dodanym art. 109 ust. 11d ustawy o VAT** podatnik, który prowadzi magazyn typu *call-off stock*, niebędący nabywcą, jest obowiązany prowadzić ewidencję towarów przybyłych do tego magazynu zawierającą następujące dane:

- 1) opis i ilość towarów wprowadzonych do magazynu oraz datę ich wprowadzenia,
- 2) opis i ilość towarów wyprowadzonych z magazynu oraz datę ich wyprowadzenia,
- 3) opis i ilość towarów zniszczonych, utraconych lub skradzionych oraz datę zniszczenia, utraty lub kradzieży towarów, które uprzednio przybyły do magazynu, lub jeżeli określenie takiej daty nie jest możliwe, datę stwierdzenia ich zniszczenia lub braku.

W projektowanej ustawie zmianie ulega brzmienie **art. 20 ust. 5 ustawy o VAT** regulującego moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Powyższa zmiana ma charakter jedynie techniczny i wynika z uchylecia **art. 20b ustawy o VAT**, który do dnia 31 grudnia 2019 r. reguluje moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów przemieszczonych do magazynu konsygnacyjnego, o którym mowa – do końca 2019 roku – w art. 12a ustawy o VAT.

Z kolei przepisy **art. 20b ustawy o VAT** z dniem 1 stycznia 2020 r. stracą rację bytu. Obowiązek podatkowy z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów przemieszczonych do magazynu typu *call-off stock* powstanie zgodnie z art. 20 ust. 5 ustawy o VAT, czyli z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia. Natomiast kwestie poruszane w art. 20b ust. 2 i 3 ustawy o VAT zostały uregulowane w dodanym rozdziale 3a ustawy o VAT.

#### Rozdział 3b „Procedura magazynu typu *call-off stock* znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju”

W celu implementacji dyrektywy 2018/1910 w ustawie o VAT z dniem 1 stycznia 2020 r. zamierza się wprowadzić rozdział 3b regulujący procedurę magazynu typu *call-off stock* znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

Zgodnie z projektowanym **art. 13h ust. 1 ustawy o VAT** przemieszczenia towarów w procedurze magazynu typu *call-off stock* nie uznaje się za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, o której mowa w art. 13 ust. 3.

Celem wprowadzenia tej procedury do ustawy o VAT jest uniknięcie rozliczenia wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, o której mowa w art. 13 ust. 3 ustawy o VAT, rejestracji

dostawcy będącego podatnikiem VAT-UE, na terytorium państwa członkowskiego, do którego ten dostawca przemieszcza te towary, oraz rozliczenia na terytorium tego państwa beztransakcyjnego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Aby doszło u dostawcy do transakcyjnej wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, o której mowa w art. 13 ust. 1 ustawy o VAT, w procedurze magazynu typu *call-off stock*, muszą być spełnione kumulatywnie warunki określone w  **dodanym art. 13h ust. 2 ustawy o VAT**:

1. towary są wysyłane lub transportowane przez podatnika, o którym mowa w art. 15, zarejestrowanego jako podatek VAT UE, zwanego dalej „dostawcą”, lub na jego rzecz, z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju w celu ich dostawy na późniejszym etapie i po ich przybyciu do podatnika podatku od wartości dodanej uprawnionemu do nabycia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel zgodnie z zawartym wcześniej porozumieniem między tymi podatnikami;
2. dostawca nie ma siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego, do którego przemieszcza towary z terytorium kraju;
3. podatek podatku od wartości dodanej, na którego rzecz towary są przemieszczane (wysyłane lub transportowane), jest zidentyfikowany na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, a jego nazwa lub imię i nazwisko oraz numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych nadany mu na terytorium tego państwa członkowskiego są znane dostawcy, w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu;
4. dostawca rejestruje przemieszczenie towarów w specjalnie do tego celu prowadzonej ewidencji, o której mowa w dodanym art. 109 ust. 11c, oraz podaje w informacji podsumowującej numer identyfikacyjny, o którym mowa w pkt 3.

Na wzór poprzednio omawianego rozdziału, w celu większej przejrzystości tekstu przepisów, podatnika, o którym mowa w art. 15, dokonującego dostawy towarów, zdefiniowano jako „dostawcę”. Innymi słowy, dostawcą jest polski podatek przemieszczający swoje towary do takiego magazynu położonego na terytorium innego państwa członkowskiego, który jest

zobowiązany do rozliczenia wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, o której mowa w art. 13 ust. 1 ustawy o VAT, po spełnieniu ściśle określonych warunków, o których mowa wyżej.

Ponieważ dostawca zamierza dokonać wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, które zostały uprzednio przemieszczone (wysłane lub przetransportowane) do magazynu typu *call-off stock*, uznać należy, że powinien on zarejestrować się do celów VAT UE już z chwilą rozpoczęcia wysyłki lub transportu tych towarów i w związku z tym nie ma konieczności dokonywania zmian w brzmieniu art. 97 ust. 1 ustawy o VAT. Jednocześnie ponieważ projektowane przepisy nie nakładają na dostawcę obowiązku posługiwania się numerem identyfikacji podatkowej poprzedzonym kodem PL, o którym mowa w art. 97 ust. 10, nie wprowadzono przepisu symetrycznego do dodanego pkt. 5 w art. 97 ust. 10.

Jeżeli zostaną spełnione kumulatywnie wyżej opisane warunki, zgodnie z projektowanym **art. 13i ustawy o VAT**, przemieszczenie towarów w procedurze magazynu typu *call-off stock* uznaje się za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, u dostawcy, w momencie przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel na podatnika podatku od wartości dodanej, o ile przeniesienie to nastąpi w terminie 12 miesięcy od dnia wprowadzenia towarów do magazynu typu *call-off stock*.

Przepis **art. 13j** projektowanej ustawy o VAT wprowadza instytucję podatnika, który zastępuje podatnika podatku od wartości dodanej w nabyciu towarów przemieszczonych do magazynu typu *call-off stock*. Chodzi o taką sytuację, w której w trakcie 12 miesięcy od wprowadzenia towarów do magazynu w miejsce dotychczasowego nabywcy, czyli podatnika podatku od wartości dodanej na rzecz którego towary zostały pierwotnie przemieszczone i na rzecz którego miała być dokonana dostawa, „wstępuje” inny podatnik, , na którego nastąpi przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Jeżeli takie zastąpienie będzie miało miejsce, wówczas uznaje się, że w czasie zastąpienia nie nastąpiła wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, o której mowa w art. 13 ust. 3 ustawy o VAT. Jednakże opisana wyżej sytuacja obostrzona jest spełnieniem następujących warunków:

1. dostawca nie ma siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego, do którego przemieszcza towary z terytorium kraju;

2. podatnik zastępujący podatnika podatku od wartości dodanej, na którego rzecz towary zostały pierwotnie przemieszczane, jest zidentyfikowany na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, a jego nazwa lub imię i nazwisko oraz numer identyfikacyjny nadany mu na terytorium tego państwa członkowskiego są znane dostawcy, w momencie zastąpienia;
3. dostawca podaje w informacji podsumowującej numer identyfikacyjny podatnika zastępującego podatnika podatku od wartości dodanej;
4. dostawca rejestruje przemieszczenie towarów w specjalnie do tego celu prowadzonej ewidencji, o której mowa w dodanym art. 109 ust. 11c.

W tym miejscu należy zaznaczyć, że jeżeli którykolwiek z warunków określonych w art. 13h ust. 2 lub art. 13j przestanie być spełniony, beztransakcyjne przemieszczenie własnych towarów dostawcy uznaje się u niego za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, o której mowa w art. 13 ust. 3 ustawy o VAT skutkujące potrzebą jego rejestracji dla celów VAT w państwie członkowskim, do którego towary zostały wywiezione. Stanowi o tym **dodany art. 13k ust. 1 ustawy o VAT**.

**Dodany art. 13k ust. 2-4 ustawy o VAT** wprowadza przesłanki negatywne, przy spełnieniu których nie będzie miała zastosowania procedura magazynu typu *call-off stock*. Przesłankami tymi są:

1. przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel następuje na osobę inną niż podatnik podatku od wartości dodanej – w takiej sytuacji warunki wymienione w art. 13h ust. 2 lub art. 13j projektowanej ustawy o VAT przestają być spełnione bezpośrednio przed taką czynnością. Jak wyżej wskazano, przemieszczenie towarów do magazynu typu *call-off stock* następuje w celu nabycia ich przez konkretnego podatnika podatku od wartości dodanej. Zatem, jeśli przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel nastąpi na podmiot inny niż podatnik podatku od wartości dodanej lub podmiot go zastępujący, wówczas nie ma procedury magazynu typu *call-off stock* i następuje wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, o której mowa w art. 13 ust. 3 ustawy o VAT.
2. wywóz towarów na terytorium państwa innego niż terytorium kraju, z którego zostały pierwotnie przemieszczone – w takiej sytuacji warunki wymienione w art. 13h ust. 2 lub art.

13j projektowanej ustawy o VAT przestają być spełnione bezpośrednio przed rozpoczęciem tej wysyłki lub transportu. Chodzi tutaj o taki przypadek, w którym towary są wywożone, np. na terytorium Niemiec, do magazynu typu *call-off stock* i nie następuje przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel na rzecz podatnika podatku od wartości dodanej. Towary są wywożone z terytorium Niemiec, ale nie trafiają z powrotem na terytorium Polski, lecz do innego państwa członkowskiego lub państwa trzeciego.

3. kradzież, zniszczenie lub utrata towarów przemieszczonych do magazynu typu *call-off stock* - w takiej sytuacji warunki wymienione w art. 13h ust. 2 lub art. 13j projektowanej ustawy o VAT przestają być spełnione z chwilą kradzieży, utraty lub zniszczenia, a jeżeli takiego dnia nie można ustalić – z chwilą stwierdzenia faktu ich utraty lub zniszczenia.

W projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Kodeks karny skarbowy wprowadza się **art. 13l ust. 1 ustawy o VAT** regulujący skutki upływu terminu 12 miesięcy od dnia wprowadzenia towarów do magazynu typu *call-off stock*. Jeżeli w tym okresie nie nastąpi przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel na podatnika podatku od wartości dodanej lub podatnika go zastępującego (oraz nie zajdą żadne z przesłanek negatywnych określonych w art. 13k projektowanej ustawy o VAT), przemieszczenie własnych towarów dostawcy, o którym mowa w art. 13 ust. 3 ustawy o VAT, ma skutek w dniu następującym po upływie tego terminu. Wiąże się to z rejestracją dostawcy w państwie członkowskim położenia magazynu typu *call-off stock* i rozliczeniem na jego terytorium wewnątrzspółnotowego nabycia towarów. Co istotne, **dodany art. 13l ust. 2 ustawy o VAT** wprowadza wyjątek, że wewnątrzspółnotowa dostawa towarów, o której mowa w art. 13 ust. 3 ustawy o VAT, nie zachodzi w przypadku, gdy w terminie 12 miesięcy od dnia wprowadzenia towarów do magazynu typu *call-off stock* dostawca powrotnie przemieścił te towary na terytorium kraju oraz zarejestrował powrót w ewidencji, do której prowadzenia jest zobligowany przez projektowany art. 109 ust. 11c ustawy o VAT.

W projektowanej ustawie zmianie ulega brzmienie **art. 20 ust. 1 ustawy o VAT** regulującego moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu wewnątrzspółnotowej dostawy towarów. Jest to zmiana o charakterze technicznym związana z uchynieniem **art. 20a ust. 1 ustawy o VAT**, który do dnia 31 grudnia 2019 r. reguluje moment powstania obowiązku z tytułu przemieszczania



towarów do miejsca odpowiadającego magazynowi konsygnacyjnemu położonemu na terytorium innego państwa członkowskiego.

Z kolei przepisy **art. 20a ustawy o VAT** z dniem 1 stycznia 2020 r. stracą rację bytu. Obowiązek podatkowy z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów przemieszczonych do magazynu typu *call-off stock* powstanie zgodnie z art. 20 ust. 1 ustawy o VAT, czyli z chwilą wystawienia faktury przez podatnika, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru. Natomiast kwestie poruszane w art. 20a ust. 2 i 3 ustawy o VAT zostały uregulowane w dodanym rozdziale 3b ustawy o VAT.

Zmiana przepisu **art. 21 ust. 6 pkt 2 lit. b** ustawy o VAT jest zmianą o charakterze technicznym związaną z uchynieniem **art. 20a** ustawy o VAT.

Zmiana przepisu **art. 29a ust. 4** ustawy o VAT jest również zmianą o charakterze technicznym związaną z uchynieniem **art. 20a** ustawy o VAT. Podobnie zmiana **art. 29a ust. 3** ustawy o VAT związana jest ze zmianą w **art. 29a ust. 4** ustawy o VAT.

Zmiana przepisu **art. 30a ust. 1** ustawy o VAT jest podyktowana uchynieniem art. 12a ust. 4-6 ustawy o VAT regulującego wystąpienie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9 ust. 1 ustawy o VAT, w przypadku pozostania towarów w magazynie konsygnacyjnym po upływie 24 miesięcy, stwierdzenia ich braku, zniszczenia, użycia lub ich wykorzystania przed pobraniem z magazynu konsygnacyjnego. Regulacje te nie będą obowiązywały po 31 grudnia 2019 r. Zmiana polega na wykreśleniu „w tym również dokonywanego na podstawie art. 12a ust. 4-6”.

Zgodnie z **dodanym art. 100 ust. 1a** ustawy o VAT podatnicy oprócz informacji zawartych w ust. 1 (WDT, WNT, transakcja trójstronna, wewnątrzwspólnotowe świadczenie usług) obowiązani będą składać w urzędzie skarbowym zbiorcze informacje o dokonanych przemieszczeniach towarów w ramach procedury magazynu typu *call-off stock* oraz o wszelkich zmianach zawartych w tych informacjach, mających miejsce w przypadku zastąpienia. W tym miejscu trzeba podkreślić, że art. 100 ust. 1 odnosi się do transakcji dokonanych, natomiast przemieszczenie, o którym mowa w dodanym ust. 1a jest beztransakcyjne (nie można tutaj jeszcze mówić o transakcji, jaką w przyszłości będzie wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów), dlatego też

wprowadzono zmianę poprzez dodanie kolejnego ustępu, a nie poprzez rozszerzenie ustępu już istniejącego.

W myśl w **art. 100 ust. 3 ustawy o VAT** taką informację - podobnie jak informację podsumowującą o dokonanych wewnątrzwspólnotowych dostawach towarów - trzeba będzie składać za okresy miesięczne za pomocą środków komunikacji elektronicznej w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano przemieszczenia towarów, dlatego też zmieniono brzmienie art.100 ust. 3 poprzez wprowadzenie pkt 1 i 2. Z powyższego wynika, że podatnicy dokonujący przemieszczenia towarów do magazynu typu *call-off stock* będą musieli składać dwa razy informację podsumowującą: na potrzeby zaraportowania przemieszczenia towarów do magazynu typu *call-off stock* i później na potrzeby zaraportowania WDT na podstawie dotychczasowych przepisów. W celu umożliwienia podatnikom realizacji obowiązku nałożonego art. 100 ust. 1a będzie wydane nowe rozporządzenie, dostosowujące wzory informacji (VAT-UE) oraz korekty (VAT-UEK) do projektowanych przepisów ustawy o VAT, które wejdzie w życie wraz z ustawą.

Zmiana przepisu **art. 100 ust. 8 ustawy o VAT** ma charakter techniczny i polega na doprecyzowaniu, że przepis ten odnosi się do informacji podsumowujących, o których mowa w ust. 1 art. 100 (czyli nie dotyczy informacji podsumowujących, o których mowa w ust. 1a).

Stosownie do **dodanego art. 100 ust. 8a ustawy o VAT**, w przypadku przemieszczenia towarów do magazynu typu *call-off stock* informacja podsumowująca powinna zawierać dane podmiotu składającego tę informację (nazwę lub imię i nazwisko, numer identyfikacji podatkowej) oraz właściwy i ważny numer identyfikacyjny podatnika podatku od wartości dodanej dla transakcji wewnątrzwspólnotowych nadany mu na terytorium państwa członkowskiego, do którego towary zostały przemieszczone. Oczywiście podanie błędnych danych w złożonych informacjach będzie wymagało zgodnie z obowiązującym art. 101 ustawy o VAT złożenia korekty tej informacji.

Przepis **dodanego art. 109 ust. 11c ustawy o VAT** wprowadza wymóg prowadzenia przez dostawcę ewidencji dotyczącej przemieszczania towarów do magazynu typu *call-off stock*. Szczegółowy zakres danych, jakie powinna zawierać ewidencja, wynika z art. 54a rozporządzenia wykonawczego 2018/1912. W tym miejscu należy wskazać, że rozporządzenia unijne mają zasięg ogólny, wiążą w całości i są bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich.

Nie wymagają zatem implementacji do krajowych porządków prawnych. W związku z tym przepis art. 109 ust. 11c projektowanej ustawy odsyła do przepisów rozporządzenia, nie odwołując się do ich treści. Dodatkowo dostawcy są zobligowani do prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 109 ust 3 ustawy o VAT, która umożliwi sporządzenie prawidłowej deklaracji podatkowej i informacji podsumowującej.

Poniżej zostają przedstawione przykłady mające na celu przedstawienie praktycznego funkcjonowania procedury typu *call-off stock*:

*Przykład 1: przypadek ogólny*

Przedsiębiorstwo A z siedzibą w państwie członkowskim 1 w miesiącu lutym przemieszcza własne towary do magazynu typu *call-off stock* położonego w państwie członkowskim 2. Towary są przeznaczone dla przedsiębiorstwa B. Następnie we wrześniu tego samego roku następuje przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel na B.

W takiej sytuacji, zgodnie z projektowanymi przepisami:

- A w lutym powinien wykazać przemieszczenie towarów w prowadzonej ewidencji, a w informacji podsumowującej za miesiąc luty powinien wykazać numer identyfikacji podatkowej B;
- Prowadzący magazyn powinien wykazać w ewidencji wprowadzenie towarów do magazynu;
- We wrześniu w momencie przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel u A nastąpi wewnątrzspółnotowa dostawa towarów, natomiast u B wewnątrzspółnotowe nabycie towarów ; zarówno A, jak i B powinni zaktualizować swoje ewidencje;
- A powinien zadeklarować wewnątrzspółnotową dostawę towarów w swojej deklaracji oraz złożyć informację podsumowującą, w której wykaże numer identyfikacyjny B i wartość dostarczonych towarów;
- B powinien rozliczyć VAT należny z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów w swojej deklaracji.

*Przykład 2: zastąpienie*

Przedsiębiorstwo A z siedzibą w państwie członkowskim 1 w miesiącu lutym przemieszcza własne towary do magazynu typu *call-off stock* położonego w państwie członkowskim 2. Towary są przeznaczone dla przedsiębiorstwa B. Następnie w październiku A i B wypowiadają porozumienie, a towary, które nie zostały sprzedane B, pozostają nadal na terytorium państwa członkowskiego 2. W tym samym czasie A zawiera porozumienie z C z siedzibą w państwie członkowskim 2 i C nabywa własność pozostałych towarów od A.

W takiej sytuacji, zgodnie z projektowanymi przepisami:

- W odniesieniu do towarów nabytych przez B przed wypowiedzeniem porozumienia obowiązują zasady określone w przykładzie 1;
- W odniesieniu do towarów nabytych przez C obowiązują zasady określone w przykładzie 1, ale dodatkowo A powinien odnotować zastąpienie B przez C w prowadzonej ewidencji, jak również złożyć informację podsumowującą, w której wskaże numeru identyfikacji podatkowej C.

#### *Przykład 3: przekroczenie okresu 12 miesięcy*

Przedsiębiorstwo A z siedzibą w państwie członkowskim 1 w dniu 4 lutego przemieszcza własne towary do magazynu typu *call-off stock* położonego w państwie członkowskim 2. Towary były przeznaczone dla przedsiębiorstwa B, jednakże po upływie roku od daty przemieszczenia nie nastąpiło przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel na B i towary te nadal znajdują się na terytorium państwa członkowskiego 2.

Zgodnie z projektowanymi przepisami:

- A w lutym powinien wykazać przemieszczenie towarów w prowadzonej ewidencji, a w informacji podsumowującej za miesiąc luty powinien wykazać numer identyfikacji podatkowej B;
- Prowadzący magazyn powinien wykazać w ewidencji wprowadzenie towarów do magazynu;
- Następnego dnia po upływie 12-miesięcznego okresu u A nastąpi wewnątrzspółnotowa dostawa towarów w państwie członkowskim 1 (czyli państwie, z którego przemieścił towary) i wewnątrzspółnotowe nabycie towarów w państwie członkowskim 2 (czyli w państwie, do którego przemieścił towary)

- A powinien zarejestrować się w państwie członkowskim 2 i tam wykazać wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w deklaracji VAT oraz złożyć informację podsumowującą, w której wykaże swój numer identyfikacyjny i wartość towarów.

#### b) Transakcje łańcuchowe

W celu implementacji dyrektywy 2018/1910 w ustawie o VAT z dniem 1 stycznia 2020 r. zamierza się wprowadzić zmiany w zakresie dostawy towarów w ramach tzw. transakcji łańcuchowych. Jak już zostało wspomniane w poprzedniej części uzasadnienia, transakcje łańcuchowe charakteryzują się tym, że w dostawie towaru biorą udział co najmniej trzy podmioty, towar jest transportowany lub wysyłany od pierwszego do ostatniego w kolejności nabywcy, a transakcję ruchomą (transport lub wysyłka) należy przyporządkować jednej dostawie. Pozostałe są transakcjami nieruchomymi. Przyporządkowanie transportu towarów ma istotne znaczenie, gdyż od tego zależy miejsce świadczenia dla każdej z dostaw w łańcuchu i skutki podatkowe dla podmiotów dokonujących dostaw.

W trakcie prac nad dyrektywą 2018/1910 wprowadzającą regulacje dotyczące m.in. transakcji łańcuchowych odstępiono od wprowadzania regulacji dotyczących transakcji łańcuchowych obejmujących import i eksport towarów, uwzględniając stanowiska większości państw członkowskich domagających się szczegółowej analizy przypadków takich transakcji oraz interakcji z przepisami celnymi.

Powyższe oznacza, że w przypadku transakcji łańcuchowych obejmujących import i eksport zasady określania miejsca dostawy towarów nie powinny ulec zmianie. A zatem zastosowanie mają dotychczasowe regulacje.

W przypadku transakcji łańcuchowych obejmujących eksport towarów, przepis art. 22 ust. 2 ustawy o VAT reguluje przyporządkowanie transportu towarów dostawie ruchomej, determinując międzynarodowy (transgraniczny) charakter tej dostawy, i w konsekwencji - prawo do zastosowania obniżonej stawki podatku VAT 0% do opodatkowania eksportu towarów. Należy zauważyć, że przepis art. 22 ust. 2 został wprowadzony do polskiej ustawy o VAT w 2004 r., mimo że dyrektywa VAT nie zawierała regulacji określających wprost której transakcji należy przypisać transport, i jest zgodny z obowiązującą linią orzecniczą TSUE w tym zakresie (wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-245/04 *EMAG Handel Eder* oraz wyrok z dnia 16 grudnia 2010 r.

w sprawie C-430/09 *Euro Tyre Holding BV*). Regulacje zawarte w art. 22 ust. 2 – w odniesieniu do transakcji łańcuchowych obejmujących eksport towarów – powinny pozostać w niezmienionym kształcie. W kontekście zmian wynikających z proponowanych ust. 2a i b w art. 22 ustawy o VAT (o których mowa niżej) dotyczących transakcji wewnątrzwspólnotowych, doprecyzowano zapis art. 22 ust. 2, i wskazano, że przepis ten ma zastosowanie do transakcji łańcuchowych obejmujących eksport towarów.

Przepis art. 22 ust. 4 ustawy o VAT dotyczy określania miejsca dostawy towarów w transakcjach łańcuchowych obejmujących import towarów. Z uzasadnienia projektu nowelizacji ustawy o VAT (druk sejmowy nr 661) wprowadzającego (doprecyzowującą) zmianę art. 22 ust. 4 obowiązującą od dnia 1 grudnia 2008 r. wynika jednoznacznie, że przepis art. 22 ust. 4 ustawy o VAT ma zastosowanie do towarów sprowadzanych z terytorium państwa trzeciego do Polski (import towarów), jak i sprowadzanych do innego państwa członkowskiego (zaimportowanych). Zatem do ustalenia miejsca dostawy towarów w ramach transakcji łańcuchowych obejmujących import towarów zastosowanie będą miały – obecnie funkcjonujące – przepisy art. 2 ust. 7, art. 7 ust. 8 i art. 22 ust. 4 ustawy o VAT.

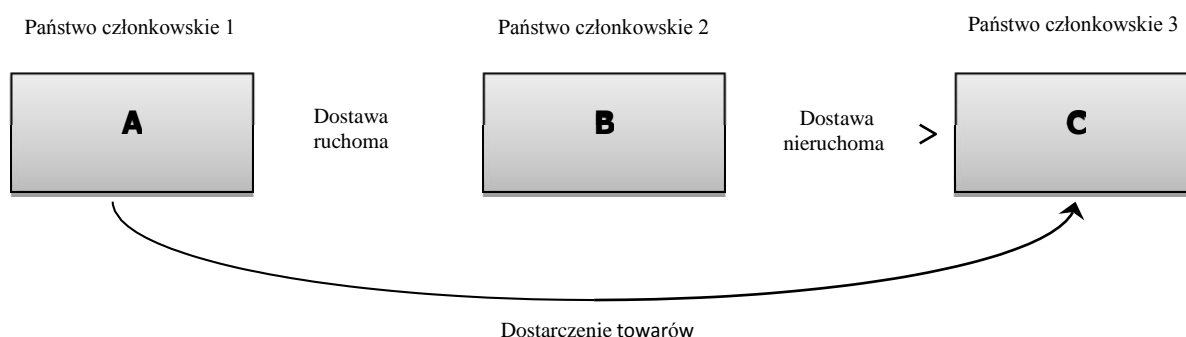
Zgodnie z **dodanym art. 22 ust. 2a ustawy o VAT**, w przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, przy czym towar ten jest wysyłany lub transportowany z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego, to wysyłka lub transport tego towaru są przyporządkowane wyłącznie do dostawy dokonanej do podmiotu pośredniczącego.

Dla celów stosowania tego przepisu wprowadzono wyjaśnienie pojęcia podmiotu pośredniczącego. Zgodnie z **dodanym art. 22 ust. 2c ustawy o VAT** przez podmiot pośredniczący rozumie się dostawcę towarów innego niż pierwszy w kolejności dostawca, który wysyła lub transportuje towar samodzielnie albo za pośrednictwem osoby trzeciej działającej na jego rzecz. Podmiot pośredniczący odgrywa kluczową rolę w transakcji łańcuchowej, ponieważ to do niego – co do zasady – będzie przypisany transport lub wysyłka towarów w ramach tego typu transakcji. Przepis **dodanego art. 22 ust. 2a ustawy o VAT** wprowadza domniemanie, że jeżeli towar jest wydawany przez pierwszy podmiot ostatniemu w kolejności nabywcy, przy czym towar ten jest wysyłany lub

transportowany z jednego państwa członkowskiego do drugiego państwa członkowskiego, to transakcją ruchomą będzie transakcja dostawy dokonanej na rzecz podmiotu pośredniczącego.

W tym miejscu należy dodać, że przepisy art. 22 ust. 2a i 2b projektowanej ustawy nie znajdują zastosowania w przypadku, gdy podmiotem organizującym transport jest A lub C. Wówczas nie ma wątpliwości faktycznych, że dostawa ruchoma winna być przyporządkowana dostawie dokonywanej przez A lub dostawie dokonywanej na rzecz C.

Przykład:

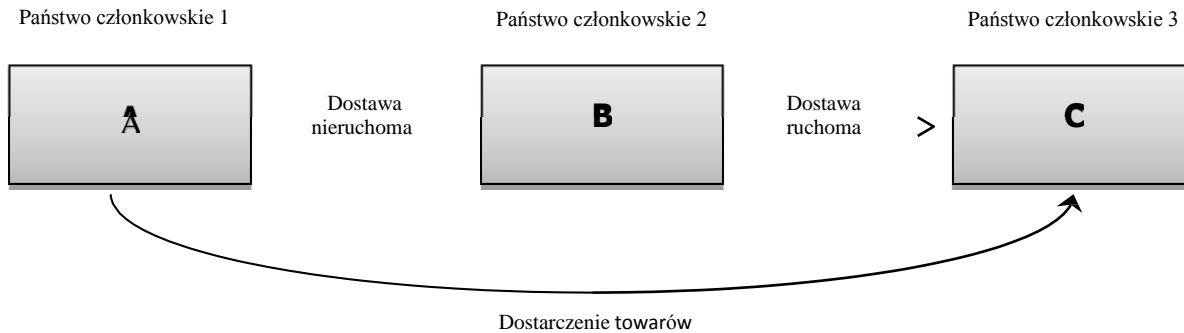


W schemacie tym podmiotem pośredniczącym jest podmiot B, ponieważ jest dostawcą towarów (ale nie jest pierwszym w kolejności). Zatem to podmiot B, stosownie do art. 2 pkt 46 projektowanej ustawy o VAT, jest podmiotem organizującym transport lub wysyłkę towarów. Transakcją ruchomą będzie transakcja od A do B. Podmiot A wykazuje w państwie członkowskim 1 wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, podmiot B w państwie członkowskim 3 wykazuje wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Zatem podmiot B jest zobowiązany zarejestrować się dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych w państwie członkowskim 3, rozliczyć wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, a następnie dokonać dostawy krajowej (nieruchomej) na terytorium państwa członkowskiego 3 na rzecz podmiotu C.

Wyjątek od reguły określonej w art. 22 ust. 2a projektowanej ustawy o VAT wprowadza **dodany art. 22 ust. 2b ustawy o VAT**, z którego wynika, że wysyłkę lub transport przypisuje się wyłącznie do dostawy towarów dokonanej przez podmiot pośredniczący, w przypadku gdy podmiot ten przekazał swojemu dostawcy numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych nadany mu przez to państwo członkowskie, z którego towary są wysyłane lub transportowane. Zatem reguła ta znajdzie zastosowanie wówczas, gdy podmiot pośredniczący jest zarejestrowany

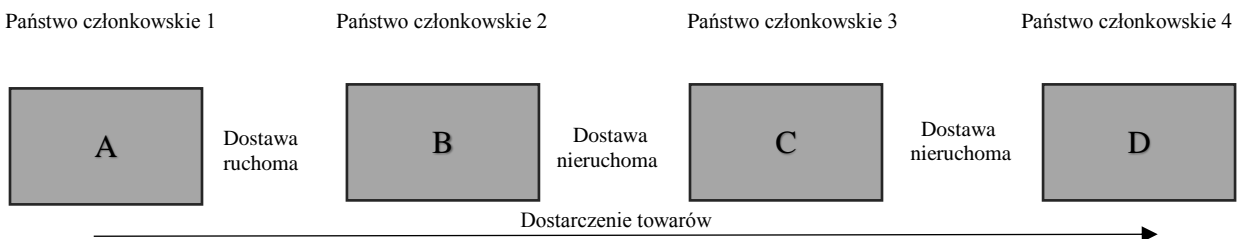
dla potrzeb transakcji wewnątrzspółnotowych w państwie członkowskim, z którego towary są wysyłane lub transportowane, i przekazał swojemu dostawcy ten numer w ramach realizowania dostawy towaru.

Przykład:



W schemacie tym podmiotem pośredniczącym jest podmiot B, ponieważ jest dostawcą towarów (ale nie jest pierwszym w kolejności). Zatem to podmiot B, stosownie do art. 2 pkt 46 projektowanej ustawy o VAT, jest podmiotem organizującym transport lub wysyłkę towarów. Transakcją ruchomą będzie transakcja od B do C, zakładając, że B przekazał A numer identyfikacyjny VAT nadany mu przez państwo członkowskie 1. Podmiot A wykazuje w państwie członkowskim 1 transakcję krajową na rzecz podmiotu B. Podmiot B jest już zarejestrowany dla potrzeb transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego 1. Zatem wykazuje wewnątrzspółnotową dostawę towarów (dostawę ruchomą) na rzecz podmiotu C, który rozlicza wewnątrzspółnotowe nabycie towarów w państwie członkowskim 3.

Przykład:





W schemacie tym podmiotem pośredniczącym jest podmiot B. Z definicji legalnej określonej w art. 22 ust. 2c projektowanej ustawy o VAT wynika, że podmiotem pośredniczącym nie może być pierwszy w kolejności dostawca (A), a także ostatni w kolejności nabywca (D). Zatem podmiotem pośredniczącym może być zarówno B, jak i C, a który z nich rzeczywiście będzie tym podmiotem, określą treści umów pomiędzy podmiotami uczestniczącymi w łańcuchu transakcji.

### c) Przesłanki materialne zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów

W zakresie implementacji dyrektywy 2018/1910 projektowana ustawa wprowadza przesłanki materialne, od których spełnienia zależy możliwość zastosowania stawki 0% dla wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Co prawda w obecnych przepisach ustawy o VAT istnieje wymóg posiadania przez nabywcę ważnego numeru identyfikacyjnego, nadanego mu przez państwo członkowskie inne niż państwo rozpoczęcia wysyłki, jednakże wymóg ten w związku z wykładnią TSUE stanowi jedynie przesłankę formalną zwolnienia, której brak nie pozwala kwestionować zasadności zastosowania stawki 0%. Dyrektywa 2018/1910 wprowadza wymóg posiadania ważnego numeru identyfikacyjnego VAT przez nabywcę w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym rozpoczyna się transport towarów, jako przesłanki materialnej umożliwiającej dostawcy zastosowanie zwolnienia (stawki 0%). Nowelizacja **art. 42 ust. 1 pkt. 1 ustawy o VAT** polega na dodaniu w nim zapisu dotyczącego obowiązku nabywcy w zakresie podania dostawcy ważnego numeru identyfikacyjnego VAT. Zgodnie z tak projektowanym przepisem jednym z warunków koniecznym do zastosowania stawki 0% dla wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów będzie nie tylko dokonanie dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, ale również podanie przez nabywcę tego numeru dostawcy.

Ponadto, obecne polskie przepisy nakładają na dostawcę obowiązek składania informacji podsumowującej VAT-UE, jednakże również w tym przypadku jest to formalna, a nie materialna przesłanka do zastosowania stawki 0%. Dyrektywa 2018/1910 wprowadza obowiązek złożenia prawidłowej informacji podsumowującej jako przesłanki materialnej do zastosowania zwolnienia (stawki 0%). Projektowane przepisy, implementujące dyrektywę 2018/1910, **w dodanym ust. 1a w art. 42 ustawy o VAT** wprowadzają warunek złożenia przez dostawcę prawidłowej informacji podsumowującej, którego niespełnienie będzie skutkowało brakiem możliwości zastosowania

stawki 0%. Dane zawarte w informacji podsumowującej VAT-UE dostawcy odgrywają zasadniczą rolę w walce z oszustwami podatkowymi na terenie Unii Europejskiej, gdyż dają możliwość porównania ich z danymi zadeklarowanymi przez nabywcę. Dlatego też zadeklarowanie prawidłowych danych jest szczególnie istotne. Warunek ten może być w pewnych okolicznościach uchylony, jeśli dostawca należycie wyjaśni naczelnikowi urzędu skarbowemu, w formie pisemnej, swoje uchybienie, np. w sytuacji, gdy niezłożenie informacji podsumowującej lub złożenie jej po terminie czy też podanie w niej nieprawidłowych informacji było wynikiem pomyłki, a nie przykładowo udziału w przestępstwie. Powyższe wskazuje, że to na podatnika zostaje przerzucony obowiązek należytego wyjaśnienia swojego uchybienia. Organy podatkowe w celu kontroli realizacji obowiązku wynikającego z **dodanego w art. 42 ust. 1a ustawy o VAT** będą działać w oparciu o przepisy Ordynacji podatkowej, wykorzystując narzędzia i środki z niej wynikające, takie jak przeprowadzenie czynności sprawdzających, wezwanie czy też kontrola podatkowa (i w konsekwencji ew. wszczęcie postępowania podatkowego).

Przykładami przypadków, w których organy podatkowe uznałyby, że dostawca należycie uzasadnił swoje uchybienie, chyba że organy podatkowe udowodnią, że uchybienia te stanowią element oszustwa podatkowego, są:

- Dostawca wykazał wewnątrzspółnotową dostawę towarów w informacji podsumowującej w błędnym okresie;
- Dostawca popełnił niezamierzony błąd w odniesieniu do wartości danej dostawy;
- Dostawca przez pomyłkę podał stary numer identyfikacji podatkowej nabywcy, który uległ zmianie w wyniku – przykładowo – restrukturyzacji.

## **2. Przepisy rozporządzenia wykonawczego 2018/1912**

Rozporządzenie wykonawcze 2018/1912 wprowadziło zmiany w zakresie dowodów wymaganych do zastosowania zwolnienia (stawki 0%) w wewnątrzspółnotowej dostawie towarów. Pomimo że przedmiotowe rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich, a zatem nie wymaga implementacji do krajowego porządku prawnego, zasadne jest omówienie wprowadzonych zmian w uzasadnieniu.

Rozporządzenie do celów zastosowania zwolnienia (stawki 0%) wprowadza instytucję domniemania pozwalającą uznać, że towary będące przedmiotem wewnątrzspółnotowej dostawy

towarów zostały wywiezione z terytorium jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego.

Domniemanie to będzie miało zastosowanie w następujących przypadkach:

- a) w przypadku wywozu towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy przez osobę trzecią działającą na rzecz dostawcy, sprzedawca musi posiadać co najmniej dwa niesprzeczne ze sobą dokumenty (np. CMR i faktura od przewoźnika towaru), które zostały wydane przez dwa niezależne od siebie podmioty, a także niezależne od sprzedawcy i od nabywcy, albo posiadać jakikolwiek pojedynczy dowód, o którym mowa w ust. 3 lit. a (przykładowo CMR), wraz z jakimikolwiek pojedynczymi niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami, o których mowa w ust. 3 lit. b (przykładowo polisa ubezpieczeniowa), potwierdzającymi wysyłkę lub transport, które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, a także niezależne od sprzedawcy i od nabywcy;
- b) w przypadku posiadania przez sprzedawcę pisemnego oświadczenia nabywcy potwierdzającego, że towary zostały wywiezione do innego państwa członkowskiego (wskazanie tego państwa również jest obowiązkowe) przez tego nabywcę lub osobę trzecią działającą w jego imieniu; elementy konieczne takiego oświadczenia zawiera art. 45a ust. 1 lit. b ppkt (i) rozporządzenia wykonawczego 2018/1912;
- c) w przypadku wywozu towaru przez osobę trzecią, sprzedawca musi posiadać co najmniej dwa niesprzeczne ze sobą dokumenty (np. CMR i faktura od przewoźnika towaru), które zostały wydane przez dwa niezależne od siebie podmioty, a także niezależne od sprzedawcy i od nabywcy, lub posiadać jakikolwiek pojedynczy dowód, o którym mowa w ust. 3 lit. a (przykładowo CMR), wraz z jakimikolwiek pojedynczymi niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami, o których mowa w ust. 3 lit. b (przykładowo polisa ubezpieczeniowa), potwierdzającymi wysyłkę lub transport, które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, a także niezależne od sprzedawcy i od nabywcy.

Organ podatkowy może obalić przyjęte domniemanie, poprzez przedstawienie dowodów świadczących o tym, że towary w rzeczywistości nie zostały wysłane lub przetransportowane

z terytorium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego. Taka sytuacja może mieć miejsce, gdy podczas kontroli organy podatkowe stwierdzą, że towary nadal znajdują się w magazynie dostawcy. Przepis skonstruowany w taki sposób przenosi ciężar dowodowy na organ podatkowy. Konsekwencją obalenia tego domniemania jest niemożliwość zastosowania stawki 0%. Nie jest możliwe stosowanie domniemania w odwrotny sposób. Niespełnienie warunków domniemania nie oznacza automatycznie, że stawka 0% nie będzie miała zastosowania. W takiej sytuacji na dostawcy ciąży obowiązek udowodnienia w inny sposób, zgodnie z przepisami ustawy o VAT, że warunki zastosowania stawki 0% zostały spełnione.

### **3. Realizacja wyroku TSUE z dnia 28 lutego 2018 r. w sprawie C-307/16 Stanisław Pieńkowski.**

Zmiany proponowane w zakresie art. 127 ustawy o VAT polegają na modyfikacji przesłanek, które sprzedawcy będący w systemie zwrotu podatku podróżnym powinni spełnić, aby mogli dokonywać samodzielnie zwrotu podatku podróżnym, poprzez likwidację warunku, że ich obroty za poprzedni rok podatkowy wyniosły powyżej 400 000 zł – zmiana ta stanowi realizację wyroku TSUE z dnia 28 lutego 2018 r. w sprawie C-307/16 Stanisław Pieńkowski.

Dostosowując przepisy do ww. orzeczenia, odstąpiono w **art. 127 ust. 6 ustawy o VAT** od warunku osiągnięcia przez sprzedawcę minimalnej wysokości obrotów za poprzedni rok podatkowy. Nadal pozostanie warunek, że sprzedawca będzie mógł dokonywać zwrotu podatku podróżnym wyłącznie w odniesieniu do towarów nabytych przez podróżnego u tego sprzedawcy. Należy wskazać, że w wyroku w sprawie C-307/16 TSUE nie zakwestionował istniejącego w art. 127 ust. 6 warunku wiążącego zwrot podatku przez sprzedawcę z towarami u niego nabytymi.

Uchylenie **ust. 7 w art. 127** ustawy o VAT jest konsekwencją zmiany dokonanej w ust. 6 w art. 127 ustawy o VAT.

### **4. Zmiany w zakresie ustawy Kodeks karny skarbowy**

W obecnym stanie prawnym brak jest podstawy do sankcjonowania (odpowiedzialności karnej) niezłożenia zawiadomienia naczelnikowi urzędu skarbowego o prowadzeniu magazynu typu *call-off stock*.

W celu zobligowania podatnika prowadzącego magazyn typu *call-off stock* do takiego zawiadomienia, w **art. 2** zaproponowano zmianę w ustawie – Kodeks karny skarbowy.

Ponieważ przepisy szczególne ustawy – Kodeks karny skarbowy nie powinny w sposób kazuistyczny odsyłać do konkretnych przepisów w ustawach materialnych, w celu dokonania zmian w taki sposób, aby były one zgodne z intencją projektodawcy oraz zachowały systemową spójność, proponuje się zmianę brzmienia art. 53 § 30c poprzez wskazanie, że „procedura magazynu typu *call-off stock* znajdującego się na terytorium kraju” ma znaczenie nadane mu w ustawie o VAT.

W dodanym art. 80g § 1 zostało spenalizowane zaniechanie obowiązku zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o prowadzeniu takiego magazynu lub złożenie go po terminie, lub podanie danych niezgodnych z prawdą. Zaniechanie tych obowiązków podlegać będzie karze grzywny jak za wykroczenie skarbowe. Takiej samej karze podlegać będzie niezawiadomienie o zmianach danych zawartych w zawiadomieniu albo złożenie go po terminie lub podanie w nim danych niezgodnych z rzeczywistością (art. 80g § 2 ustawy – Kodeks karny skarbowy).

#### **IV. Przepisy przejściowe**

W projektowanej ustawie umieszczono **art. 3 ust. 1** umożliwiający podatnikom stosowanie do towarów wprowadzonych do magazynu konsygnacyjnego, ale niepobranych przed dniem 1 stycznia 2020 r., przepisów obowiązujących w brzmieniu dotychczasowym, nie dłużej jednak niż do dnia następującego po dniu, w którym upływa okres 24 miesięcy od dnia wprowadzenia towarów do magazynu. Z kolei **art. 3 ust. 2** umożliwi dostawcom, którzy wprowadzą towary do magazynu odpowiadającemu magazynowi konsygnacyjnemu (np. znajdującemu się na terytorium Niemiec) przed dniem 1 stycznia 2020 r., stosowanie przepisu art. 20a w brzmieniu dotychczasowym.

W związku z tym, że niniejszy projekt wprowadza również zmiany w zakresie przemieszczania towarów w ramach nabycia wewnątrzspółnotowego lub dostawy wewnątrzspółnotowej, przewidziano przepisy przejściowe, które umożliwią zakończenie ww. przemieszczeń, rozpoczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie projektowanych zmian. Projektowany przepis **art. 4** dotyczy towarów będących przedmiotem transakcji łańcuchowych, na podstawie art. 22 ust. 2, w obowiązującym obecnie brzmieniu. Zgodnie z tym przepisem, do

towarów, których transport rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2020 r., ale dostarczonych do nabywcy po dniu 31 grudnia 2019 r., zastosowanie będą miały przepisy ustawy w brzmieniu dotychczasowym. Zatem decydujący w tym zakresie jest moment rozpoczęcia wysyłki lub transportu.

Natomiast w **art. 5** projektu uregulowana została kwestia zastosowania wprowadzanego w art. 42 ust. 1 pkt 1 nowego warunku zastosowania stawki 0% przy wewnątrzwspólnotowej dostawie, dotyczącego podania dostawcy, przez nabywcę towarów, swojego numeru identyfikacyjnego. Zgodnie z przepisem art. 5, warunek ten nie będzie miał zastosowania do towarów, których transport rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2020 r., ale dostarczonych do nabywcy po dniu 31 grudnia 2019 r.

#### **V. Termin implementacji dyrektywy 2018/1910 i obowiązki sprawozdawcze**

Państwa członkowskie są zobowiązane przyjąć i opublikować, najpóźniej do dnia 31 grudnia 2019 r., przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania dyrektywy 2019/1910. Państwa członkowskie mają obowiązek niezwłocznego przekazania Komisji tekstu tych przepisów. Państwa członkowskie stosują te przepisy od dnia 1 stycznia 2020 r.

#### **VI. Termin wejścia w życie ustawy**

Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2020 r., z wyjątkiem art. 1 pkt. 15, który wchodzi w życie z dniem ogłoszenia (**art. 6 projektu ustawy**). Data 1 stycznia 2020 r. jest spójna z datą określoną w dyrektywie 2018/1910 wyznaczającą państwom członkowskim termin, od którego zastosowanie mają zmienione przepisy unijne.

Proponuje się, aby przepisy ustawy dotyczące konieczności wykonania wyroku TSUE w sprawie C-307/16 Stanisław Pieńkowski weszły w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia. Wejście w życie tych zmian z dniem następującym po dniu ogłoszenia, nie narusza zasad demokratycznego państwa prawnego.

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

- 1) prowadzenie regulacji w zakresie magazynów typu *call-off stock* uprości i ujednostyni stosowanie przepisów w zakresie VAT w obrębie jednolitego rynku unijnego, ze względu na uregulowanie tej procedury w dyrektywie VAT;
- 2) wprowadzenie regulacji w zakresie transakcji łańcuchowych spowoduje uniknięcie podwójnego opodatkowania lub nieopodatkowania, a także zagwarantuje podatnikom pewność prawną, ma zatem walor upraszczający i ujednostyniający;
- 3) proponowana zmiana w zakresie włączenia niektórych przesłanek uznawanych dotychczas za formalne do katalogu przesłanek materialnych stosowania zwolnienia będzie wymagała od podatników większej staranności w zakresie doboru kontrahentów oraz weryfikacji ich statusu podatkowego, co wpłynie na zwiększenie zaangażowania czasu podatnika na wypełnienie obowiązków podatkowych; ww. rozwiązanie przyczyni się zarówno do uproszczenia i uszczelnienia systemu, jak również zwiększenia pewności prawa;
- 4) likwidacja warunku osiągnięcia w poprzednim roku podatkowym limitu obrotów powyżej 400.000 zł uprawniającego sprzedawcę do dokonywania samodzielnego zwrotu podatku VAT podróżnym dokonującym zakupów w systemie TAX FREE wpłynie korzystnie na konkurencyjność przedsiębiorstw, które będą mogły samodzielnie (bez udziału pośredników) dokonywać zwrotu podatku podróżnym spoza UE, jak również może przyczynić się do wzrostu liczby sprzedawców biorących udział w systemie TAX FREE i decydujących się na samodzielne dokonywanie zwrotów podatku VAT podróżnym.

Proponowane przepisy co do zasady nie powodują dodatkowych obciążeń administracyjnych poza tymi, które wynikają z potrzeby implementacji prawa unijnego (np. w zakresie informacji podsumowującej - podatnicy dokonujący przemieszczenia towarów do magazynu typu *call-off stock* będą musieli składać dwa razy informację podsumowującą: na potrzeby zaraportowania przemieszczenia towarów do magazynu typu *call-off stock* i później na potrzeby zaraportowania WDT na podstawie dotychczasowych przepisów i prowadzenia ewidencji w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*).

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingskiej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 52 uchwały nr 190 Rady

Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.) projekt ustawy zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji z chwilą przekazania projektu do uzgodnień z członkami Rady Ministrów.

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

Projekt ustawy jest zgodny z prawem Unii Europejskiej.