

Warszawa, 23 maja 2018 r.

BCC PROPONUJE

dotyczy: projektu ustawy z 26 kwietnia 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 i 2491 oraz z 2018 r. poz. 62 i 86)

Źródłem regulacji jest prawo Unii Europejskiej, tj. Dyrektywa Rady (UE) 2016/1065 zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary lub usługi oraz Dyrektywa Rady (UE) 2017/2455 zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość.

1. Definicja bonu

Projekt regulacji implementuje definicję „bonu” na towary lub usługi wskazaną w Dyrektywie. Ponadto, projektodawca dokonuje rozróżnienia dwóch rodzajów bonów:

- a) jednego przeznaczenia,
- b) różnego przeznaczenia.

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:

- a) inny bon / voucher,
- b) darowiznę pieniężną na rzecz organizacji charytatywnej.

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.

W konsekwencji, BCC proponuje uregulowanie tych kwestii w projektowanej ustawie, poprzez doprecyzowanie, że bon dotyczy instrumentu wymienianego wyłącznie na towary lub usługi. Jest to 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.

Dodatkowo, BCC proponuje doprecyzować, że uregulowania te, zgodnie z założeniami Dyrektywy, nie dotyczą bonów przekazywanych nieodpłatnie.

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 przejęcia go przez kolejnego posiadacza. Analogiczny fragment znalazł się w uzasadnieniu do projektu. **W konsekwencji, zdaniem BCC należy doprecyzować, że regulacja ta dotyczy bonów, które niosą ze sobą prawo do otrzymania towarów lub usług, przyznane w wyniku dokonania płatności za bon.**

Opodatkowanie niezrealizowanych bonów w terminie ważności

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.

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 końcowego w terminie ważności bonu, a wynagrodzenie otrzymane za taki bon zatrzymuje sprzedawca.

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.

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.

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.

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, 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.

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.

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 podatnik 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.

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, **BCC proponuje odejść od objęcia opodatkowaniem niewykorzystanych bonów różnego przeznaczenia.**

Fikcja dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika dokonującego dostawy towarów / świadczenia usług w zamian za bon jednego przeznaczenia, na rzecz podmiotu, który wyemitował taki bon.

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, zdaniem BCC 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.

Dodatkowo, biorąc pod uwagę, szerokie zastosowanie projektowanych przepisów oraz wątpliwości związane z ich interpretacją prosimy konsultacje treści Projektu z Departamentem Podatku od Towarów i Usług.

Szczegółowe propozycje BCC dot. zmian treści przepisów projektu.

Lp.	Treść przepisu	Uwagi/komentarz	Propozycja brzmienia przepisu
1.	Art. 2 pkt 38: „bonie – rozumie się przez to instrument w postaci bonu na towary lub usługi, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, 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;”	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 <i>idem per idem</i> , 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 <u>za wynagrodzeniem</u> (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 <u>wyłącznie za dostawę towarów lub świadczenie usług.</u>	„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;”
2.	Art. 2 pkt 39: „emisji bonu – rozumie się przez to pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu;”	Należy doprecyzować, że przez emisję bonu rozumie się pierwsze wprowadzenie go do obrotu za wynagrodzeniem, w celu wyeliminowania wątpliwości związanych z bezpłatną emisją bonu.	„emisji bonu – rozumie się przez to pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu za wynagrodzeniem;”
3.	Art. 2 pkt 42: „transferze bonu – rozumie się przez to emisję bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji”	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.	„transferze bonu – rozumie się przez to emisję bonu oraz każde przeniesienie prawa do rozporządzania bonem jak właściciel po jego emisji”
4.	Art. 8a ust. 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	„Przekazanie” nie jest czynnością opodatkowaną w rozumieniu art. 5 ustawy o VAT.	„Faktycznej dostawy 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.”

Lp.	Treść przepisu	Uwagi/komentarz	Propozycja brzmienia przepisu
	transakcję w części, w której wynagrodzenie stanowił bon.”		
5.	Art. 8a ust. 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.”	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.	
6.	Art. 8b ust. 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.”	Przekazanie nie jest czynnością opodatkowaną w rozumieniu art. 5 ustawy o VAT.	„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.”
7.	Art. 8b ust. 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	Należy dostosować brzmienie niniejszego przepisu do brzmienia Dyrektywy. Określenie bowiem, że opodatkowaniu podlegają usługi pośrednictwa <u>oraz</u> 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	„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, które można zidentyfikować, takie jak usługi dystrybucji lub promocji dotyczące tego bonu.”

Lp.	Treść przepisu	Uwagi/komentarz	Propozycja brzmienia przepisu
	bonu.”	usługi pośrednictwa będą mogły zostać opodatkowane w stosownych przypadkach.	
8.	Art. 8c: „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.”	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 niewykorzystanych bonów różnego przeznaczenia.	Proponujemy usunąć przepis w całości.
9.	Art. 19a ust. 4b: „W przypadku, o którym mowa w art. 8c, usługę uznaje się za wykonaną z chwilą upływu terminu ważności bonu różnego przeznaczenia.”	Przepis wprowadzony w celu dookreślenia momentu uznania usługi określonej w art. 8c za wykonaną, który to przepis proponujemy usunąć. Konsekwentnie, również przywołany przepis powinien zostać usunięty.	Proponujemy usunąć przepis w całości
10.	Art. 29a ust. 1c – 1d: „Podstawa opodatkowania z tytułu usługi gotowości do realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług, o której mowa w	Przepisy wprowadzone w celu dookreślenia podstawy opodatkowania usługi określonej w art. 8c, który to przepis proponujemy usunąć. Konsekwentnie, również przywołane przepisy powinny zostać usunięte.	Proponujemy usunąć przepisy w całości.

Lp.	Treść przepisu	Uwagi/komentarz	Propozycja brzmienia przepisu
	art. 8c, jest równa: 1) wynagrodzeniu zapłaconemu za bon, pomniejszonemu o kwotę podatku związaną ze świadczoną usługą gotowości; 2) wartości pieniężnej wskazanej na bonie lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę podatku związaną ze świadczoną usługą gotowości – w przypadku gdy informacje dotyczące wynagrodzenia są niedostępne. W przypadku gdy bon różnego przeznaczenia w terminie jego ważności nie zostanie zrealizowany w części, w podstawie opodatkowania, o której mowa w ust. 1c, nie uwzględnia się kwot wynikających z realizacji tego bonu w jego terminie ważności, pomniejszonych o kwotę podatku.”		

Kontakt:

Michał Borowski

ekspert BCC ds. prawa podatkowego

tel. 795 197 912

e-mail: michal.borowski@bcc.org.pl

Emil Muciński

rzecznik, Instytut Interwencji Gospodarczych BCC

tel. 602 571 395, 22 58 26 113

e-mail: emil.mucinski@bcc.org.pl; instytut@bcc.org.pl

Business Centre Club istnieje od 1991 roku. Jest prestiżowym Klubem przedsiębiorców i największą w kraju, ustawową organizacją indywidualnych pracodawców. Grupa BCC składa się z Klubu BCC, Związku Pracodawców BCC i Studenckiego Forum BCC. Członkowie BCC zatrudniają ponad 400 tys. pracowników, obroty firm sięgają 20 miliardów złotych. Wśród członków BCC znajdują się największe korporacje krajowe i zagraniczne. Członkami Klubu są także uczelnie wyższe, wydawnictwa, szpitale, prawnicy, dziennikarze, naukowcy, lekarze, wojskowi i studenci. BCC prowadzi działania w blisko 250 miastach i 23 łóżach regionalnych na terenie całej Polski. Koncentruje się na działaniach na rzecz rozwoju gospodarki i pomocy przedsiębiorcom. BCC jest członkiem Rady Dialogu Społecznego. Koordynatorem wszystkich działań BCC jest Marek Goliszewski.

Kontakty prasowe: <http://www.bcc.org.pl/Eksperci.244.0.html>

Więcej: <http://www.bcc.org.pl> oraz: <http://www.facebook.com/pages/Business-Centre-Club/301754142096>