



RAPORT SPECJALNY

OD 2019 ROKU  
NOWE PRZEPISY  
O ROZLICZANIU VAT  
OD BONÓW

**Autor:**

Rafał Kuciński, prawnik, specjalista w zakresie VAT

Kierownik Grupy Tematycznej: **Norbert Pawlikowski**

Wydawca: **Marta Grabowska-Peda**

Redaktor: **Rafał Kuciński**

Copyright © by Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

Warszawa 2018

Skład i łamanie: **Raster Studio**

**Wiedza i Praktyka sp. z o.o.**

ul. Łotewska 9a, 03-918 Warszawa

tel. 22 518 29 29, faks 22 617 60 10

Niniejszy e-book chroniony jest prawem autorskim.

Przedruk materiałów bez zgody wydawcy jest zabroniony. Zakaz nie dotyczy cytowania publikacji z powołaniem się na źródło. Zaproponowane w niniejszym poradniku wskazówki, porady i interpretacje dotyczą sytuacji typowych. Ich zastosowanie w konkretnym przypadku może wymagać dodatkowych, pogłębionych konsultacji. Publikowane rozwiązania nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko organów i urzędów państwowych.

W związku z powyższym redakcja nie może ponosić odpowiedzialności prawnej za zastosowanie zawartych w poradniku wskazówek, przykładów, informacji itp. do konkretnych przypadków.

## UWAGA: OD NOWEGO ROKU NOWE PRZEPISY O ROZLICZANIU VAT OD BONÓW

**Obecnie odpłatne wydanie bonu zasadniczo nie podlega VAT. Bony traktowane są najczęściej jako znaki legitymacyjne uprawniające ich nabywcę do odbioru określonego świadczenia (nabycia towaru lub skorzystania z usługi). To się jednak zmieni. Kolejna nowelizacja ustawy o VAT wprowadzi kompleksowe uregulowanie kwestii bonów.**

Aktualnie przepisy ustawy o VAT nie zawierają definicji bonów na towary i usługi, bonów jednego przeznaczenia (SPV – ang. *single-purpose voucher*) oraz bonów różnego przeznaczenia (MPV – ang. *multi-purpose voucher*). Nie regulują również zasad opodatkowania w zależności od tego, czy mamy do czynienia z bonami SPV czy MPV, jak również nie zawierają szczególnych regulacji dotyczących określania podstawy opodatkowania dla bonów MPV.

W momencie odpłatnego wydania bonu obecnie nie powstaje obowiązek podatkowy w VAT, ponieważ sprzedaż bonów nie mieści się w katalogu czynności opodatkowanych (samo wydanie bonu nie spełnia przesłanek definicji dostawy towarów ani świadczenia usług). Opodatkowaniu tym podatkiem podlega natomiast dostawa towarów lub świadczenie usług w zamian za kwotę wynikającą z realizacji bonu. Jeżeli jednak przed dostawą towarów/świadczeniem usług następuje zapłata zaliczki, rodzi to obowiązek podatkowy z chwilą otrzymania zapłaty z tym, że aby zaliczka rodziła obowiązek podatkowy, wszelkie okoliczności dla zaistnienia przyszłego świadczenia muszą być znane, w szczególności w momencie dokonania wpłaty zaliczki, a towary i usługi powinny być precyzyjnie określone.

W przypadku natomiast kart prepaid obowiązek podatkowy z tytułu ich sprzedaży (tj. sprzedaży starterów i doładowań) powstaje obecnie na zasadach właściwych dla usług telekomunikacyjnych (pojęcie usługi telekomunikacyjnej obejmuje również usługi o podwyższonej opłacie, o których mowa w art. 64 ustawy Prawo telekomunikacyjne. Trzeba mieć na uwadze, iż nowelizacja ustawy o VAT jest wynikiem konieczności implementacji dyrektyw unijnych w tym zakresie. Poniżej omawiamy zmiany wprowadzane we wskazanym zakresie.

### Definicja bonu

Ponieważ w obecnej ustawie o VAT niema legalnej definicji bonu (ani w żadnych innych przepisach – została ona sformułowana w orzecznictwie NSA) – do słowniczka zostaną dodane punkty 38-42, w których zawarto definicje: bonu, bonu jednego przeznaczenia, bonu różnego przeznaczenia, emisji bonu oraz transferu bonu. I tak przez bon należy rozumieć 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 i w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone lub usługi, które mają zostać wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu. Tak skonstruowana definicja bonu na towary lub usługi ma na celu odróżnienie bonu od instrumentu płatniczego (co jest istotne, gdyż dla każdego z tych instrumentów przewidziano inne opodatkowanie).

### Uwaga

Nie będą uznane za bony na towary lub usługi bony dające posiadaczowi prawo do zniżki przy zakupie towarów lub usług, ale niedające mu prawa do otrzymania takich towarów lub usług.

### Definicja bonu jednego przeznaczenia (SPV)

Za bon jednego przeznaczenia (tzw. SPV) będzie uznawany bon w przypadku, którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy oraz kwota należnego podatku od towarów i usług z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia usług, są znane w chwili emisji tego bonu.

### Emisja bonu

Przez emisję bonu będzie rozumiane pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu. Generalnie, jeżeli w momencie emisji bonu jest znane miejsce opodatkowania dostawy towarów/świadczenia usług, których bon dotyczy oraz kwota VAT z tytułu nabycia tych towarów/usług, mamy do czynienia z bonem SPV co oznacza, że w przypadku każdorazowego transferu tego bonu wystąpi transakcja opodatkowana VAT. Często będą to bony związane z jednym konkretnym świadczeniem. Mogą wystąpić przypadki, gdy bon jednego przeznaczenia może zostać wykorzystany na więcej niż jedno świadczenie. Możliwa jest sytuacja, w której bon może zostać wymieniony w określonej sieci handlowej na terenie Polski na określone towary lub usługi, przy czym wiadomo, że są to wyłącznie towary/usługi opodatkowane określoną stawką podatku (np. stawką podstawową). Wówczas taki bon jest bonem SPV bowiem w momencie emisji można określić sposób jego opodatkowania VAT (tj. miejsce dostawy towarów/świadczenia usług oraz kwotę podatku należnego).

### Definicja bonu różnego przeznaczenia (MPV)

Ustawa wprowadza również definicję bonu różnego przeznaczenia (tzw. MPV), za który będzie uznany bon inny niż bon jednego przeznaczenia. W przypadku braku spełnienia choćby jednego z warunków charakteryzujących bon SPV, taki bon na towary lub usługi

będzie uznany za bon MPV, którego przekazanie nie będzie rodziło skutków dla VAT. Przy emisji lub sprzedaży bonów MPV nie wiadomo jeszcze, jakie będzie opodatkowanie VAT dostawy towarów lub świadczenia usługi, na które bon zostanie wykorzystany. Może tak być, ponieważ miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług nie jest jeszcze znane lub ponieważ nie wiadomo jeszcze, jaka jest wysokość VAT należnego od dostarczonych towarów lub usług.

Opodatkowana VAT będzie dopiero dostawa towarów lub świadczenie usług w zamian za ten bon. Przykładem takiego bonu może być bon wyemitowany przez międzynarodową sieć hoteli uprawniający do skorzystania z zakwaterowania w pokoju w hotelach znajdujących się w kilku państwach członkowskich, w których sieć prowadzi działalność.

### **Definicja transferu bonu**

W słowniczku pojęć zawartym w ustawie o VAT dodano również definicję transferu bonu, przez który rozumie się emisję bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji. Ze względu na to, że ustawa posługiwać się będzie terminem „transfer bonu”, należało go zdefiniować (pomimo, że dyrektywa 2016/1065 odwołując się w swoich regulacjach do transferu bonu nie definiuje wprost tego pojęcia). Istotne jest tutaj to, że w przypadku bonów SPV w związku, z którymi VAT pobierany jest od każdego transferu – także emisja bonu jednego przeznaczenia będzie musiała zostać uznana za transfer bonu podlegający opodatkowaniu tym podatkiem.

## **Opodatkowanie VAT bonów SPV i MPV**

### **Rozliczanie bonów jednego przeznaczenia**

Zgodnie z dodanym art. 8a ust. 1 ustawy o VAT transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy (zasada ta będzie stosowana do emisji bonu oraz każdego przekazania tego bonu po jego emisji). Oznacza to, że emitent bonu jednego przeznaczenia ma obowiązek odprowadzenia VAT od pierwszego wprowadzenia bonu do obrotu, tak jakby towary objęte bonem zostały dostarczone lub usługi objęte bonem zostały wykonane.

To samo dotyczy dystrybutorów, którzy w imieniu własnym i na rachunek własny sprzedają (odsprzedają) bony jednego przeznaczenia. Tacy dystrybutorzy mają obowiązek odprowadzenia podatku VAT od sprzedaży tych bonów, tak jakby otrzymane przez nich wynagrodzenie za te bony było wynagrodzeniem za towary lub usługi objęte bonem. Transfer bonu SPV będzie zasadniczo związany ze sprzedażą bonu. Podstawa opodatkowania z tytułu

sprzedaży bonów jednego przeznaczenia zarówno przez emitenta, jak i przez dystrybutora działającego w imieniu własnym określana jest z zastosowaniem ogólnych zasad zawartych w art. 29a ustawy o VAT.

Z kolei zgodnie z nowym art. 8a ust. 2 ustawy o VAT nie uznaje się za niezależną transakcję (w części, w której wynagrodzenie stanowił bon) faktycznego przekazania towarów lub faktycznego świadczenia usług w zamian za bon jednego przeznaczenia, przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia. Dostawa towarów/świadczenie usług w zamian za ten bon nie będą uznawane za niezależną transakcję. Oznacza to, że faktyczne przekazanie towarów lub faktyczne wyświadczenie usługi przy skorzystaniu z bonu jednego przeznaczenia, nie jest uważane za czynność autonomiczną. Wynika to z faktu, że przy zakupie bonu konsument zapłacił już za dostawę towarów lub usług z uwzględnieniem VAT.

### **Częściowa zapłata bonem**

W konsekwencji przy faktycznym skorzystaniu z bonu konsument nie musi płacić VAT ponownie. Dotyczy to oczywiście braku opodatkowania w zakresie, w jakim wynagrodzenie za dostawy towarów/świadczenie usług zostało pokryte bonami. Możliwa jest sytuacja, gdy wynagrodzenie za dostawy towarów/świadczenie usług będzie wyższe niż wartość bonu i pozostałą kwotę konsument zapłaci w formie pieniężnej lub innej na rzecz faktycznego sprzedawcy. W takiej sytuacji kwota nadwyżki, która nie została pokryta bonem będzie podlegać opodatkowaniu VAT. Oznacza to że sprzedawca będzie obowiązany w tej części rozpoznać obowiązek podatkowy i rozliczyć podatek należny z tego tytułu (znajdą tu zastosowanie ogólne regulacje ustawy o VAT) oraz będzie stosowana stawka podatku właściwa dla faktycznie dostarczonego towaru/faktycznie wykonanej usługi.

### **Transfer bonu w imieniu innego podatnika**

W myśl nowych przepisów, jeśli transferu bonu jednego przeznaczenia dokonuje podatnik działający w imieniu innego podatnika uznaje się, że taki transfer stanowi dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy, dokonane przez tego innego podatnika, w imieniu którego działa ten podatnik. Przepis ten dotyczy sytuacji, w której dystrybutor sprzedaje bon jednego przeznaczenia w imieniu i na rachunek osoby trzeciej (na przykład emitenta). W takiej sytuacji prawo własności do bonu przechodzi bezpośrednio ze zleceniodawcy-dystrybutora (w ww. przykładzie z emitenta na kolejnego dystrybutora) działającego we własnym imieniu i na rachunek własny lub na konsumenta.

### Uwaga!

Oznacza to, że w przypadku, gdy dystrybutor będzie działał w imieniu i na rachunek osoby trzeciej (np. emitenta bonu SPV), wówczas dystrybutor taki realizuje jedynie usługę dystrybucji na rzecz emitenta. Od wynagrodzenia za taką usługę dystrybucji dystrybutor musi odprowadzić VAT na zasadach ogólnych. Własność bonu jednego przeznaczenia jest w takich przypadkach przenoszona bezpośrednio z emitenta na kolejnego dystrybutora, działającego w imieniu własnym lub na konsumenta.

Z kolei w dodanym art. 8a ust. 4 do ustawy o VAT uregulowano sytuację, w której faktyczny dostawca towarów lub usługodawca nie wyemitował bonu jednego przeznaczenia. W przypadku, gdy dostawca towarów lub usługodawca nie jest podatnikiem, który – działając we własnym imieniu – wyemitował bon jednego przeznaczenia, uznaje się, że ten dostawca lub usługodawca dokonał odpowiednio dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy, na rzecz podatnika, który wyemitował ten bon.

### Rozliczanie bonów różnego przeznaczenia

Opodatkowanie VAT bonów różnego przeznaczenia określono w dodanym art. 8b do ustawy o VAT. W przypadku bonów różnego przeznaczenia konieczne jest doprecyzowanie, że VAT powinien zostać pobrany, gdy zostaną dostarczone towary lub wykonane usługi, których dany bon dotyczy. W tym kontekście ewentualny wcześniejszy transfer bonów różnego przeznaczenia nie powinien podlegać VAT. W związku z tym w projektowanym art. 8b ust. 1 ustawy o VAT wskazano, że faktyczne przekazanie towarów lub faktyczne świadczenie usług dokonane w zamian za bon różnego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia podlega opodatkowaniu VAT. Nie podlega natomiast opodatkowaniu wcześniejszy transfer tego bonu.

### Transfer bonu MPV

W przypadku, gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący czynności podlegającej opodatkowaniu VAT (tj. faktycznego przekazania towarów lub faktycznego świadczenia usługi), opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można wskazać (zidentyfikować), takie jak usługi dystrybucji lub promocji dotyczące tego bonu. Usługi te będą opodatkowane na ogólnych zasadach.

### Uwaga

Jak wynika z nowych przepisów, faktyczne przekazanie towarów lub świadczenie usług w zamian za bon różnego przeznaczenia – będzie objęte VAT. Natomiast każde wcześniejsze przekazanie bonu różnego przeznaczenia – na przykład konsumentowi lub dystrybutorowi – nie będzie opodatkowane.

### Różnice odnośnie transferu bonów SPV i MPV

Przeniesienie bonów różnego przeznaczenia różni się od bonów jednego przeznaczenia. W przypadku bonów jednego przeznaczenia przekazanie bonów jest (za każdym razem) opodatkowane, a faktyczne przekazanie towarów lub faktyczne wyświadczenie usługi dla konsumenta nie podlega opodatkowaniu.

Należy zauważyć, że nowy art. 8b ust. 1 ustawy o VAT dotyczy sytuacji, w których własność bonu przechodzi na przykład z emitenta na dystrybutora działającego w imieniu i na rachunek własny lub bezpośrednio na konsumenta. Niniejszy przepis nie dotyczy sytuacji, w której dystrybutor dystrybuje bony różnego przeznaczenia w imieniu i na rzecz emitenta. W takiej sytuacji dystrybutor realizuje opodatkowaną VAT usługę dystrybucji na rzecz emitenta. Własność bonu różnego przeznaczenia przechodzi w tej sytuacji bezpośrednio z emitenta na konsumenta (lub na dystrybutora działającego w imieniu i na rachunek własny).

Wszelkie usługi pośrednictwa związane z transferem bonu różnego przeznaczenia oraz inne usługi, które można zidentyfikować takie jak usługi dystrybucji lub promocji podlegają VAT. W praktyce będzie trzeba sprawdzać na podstawie ogólnych przepisów w zakresie VAT czy usługi takie są realizowane (z umowy pomiędzy emitentem a dystrybutorem wynikać może, że dystrybutor świadczy usługi dystrybucji dla emitenta).

### Obowiązek podatkowy przy transferze bonu SPV

Transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego w imieniu własnym uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy. W przypadku, gdy podatnik dokonując transferu bonu działa w imieniu innego podatnika, to zgodnie z art. 8a ust. 3 uznaje się, że taki transfer bonu stanowi dostawę towarów lub świadczenie usług, przez podatnika zlecającego transfer. W dodanym do art. 19a ustawy o VAT nowym ust. 1a określono moment powstania obowiązku podatkowego w takich przypadkach.

### Uwaga

Nowelizacja wprowadza się zasadę, że obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów/świadczenia usług, do których dochodzi na skutek transferu bonu jednego przeznaczenia, powstaje z chwilą dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia.

Powstaje pytanie, w którym momencie ww. dostawę towarów/świadczenie usług należy uznać dla celów VAT za dokonane. Otóż w każdym przypadku nastąpi to z chwilą dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia. Przyjęta definicja bonu jednego przeznaczenia sprawia, że mogą wystąpić przypadki, gdy taki bon zostanie wykorzystany na więcej niż jedno świadczenie.



Możliwa jest sytuacja, w której bon może zostać wymieniony w określonej sieci handlowej na terenie Polski na określone towary lub usługi, przy czym wiadomo, że są to wyłącznie towary/usługi opodatkowane określoną stawką (np. podstawową). W przypadku, gdyby dotyczyło to towarów/usług, dla których obowiązek podatkowy powstawałby w różnym terminie rodziłyby to problemy z prawidłowym określeniem obowiązku podatkowego w związku z transferem takiego bonu. Dlatego przyjęto zasadę, że obowiązek podatkowy na podstawie nowych regulacji będzie powstawał z chwilą transferu bonu SPV.

### Zmiany dla małych podatników

W związku z powyższą zmianą przepisów w zakresie powstawania obowiązku podatkowego, dokonano również zmiany w art. 21 ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT. Polega ona na uznaniu, że w przypadku małych podatników rozliczających się kasowo, transakcje z wykorzystaniem bonów jednego przeznaczenia będą wyłączone z metody kasowej.

### Nowe zasady fakturowania transferu bonów SPV

Ze względu na wskazane wyżej konsekwencje uzasadniające ujednoczenie momentu powstania obowiązku podatkowego dla transferów bonów jednego przeznaczenia uznanych za dostawę towarów/świadczenie usług zasadne jest również wyłączenie w tych przypadkach szczególnych zasad fakturowania. W związku z tym wprowadzone zostaną regulacje, zgodnie z którymi art. 106i ust. 3, 4 i 8 nie będzie dotyczył wystawiania faktur w zakresie dostawy towarów lub świadczenia usług wskazanych w art. 8a ust. 1 i 3 ustawy o VAT (chodzi tu o boni SPV). Zmodyfikowany zostanie także art. 106i ust. 1 ustawy o VAT. Zmiana ta spowoduje wyłączenie szczególnych zasad fakturowania przewidzianych np. dla dostawy książek drukowanych w sytuacji, gdy dostawa jest realizowana za pośrednictwem bonu jednego przeznaczenia.

### Podstawa opodatkowania w przypadku bonów MPV

Z kolei w dodanych do art. 29a ustawy o VAT ustępach 1a i 1b zawarto regulacje dotyczące określania podstawy opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług w zamian za boni różnego przeznaczenia, w odniesieniu do tego bonu. Zgodnie z tym przepisem podstawa opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za boni MPV realizowany w całości (w odniesieniu do tego bonu) jest równa wynagrodzeniu zapłaconemu za ten bon (netto) związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami lub wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie lub w powiązanej dokumentacji (netto) związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami – w przypadku gdy informacje dotyczące tego wynagrodzenia są niedostępne.

### Uwaga

W związku z tym przy dostawie towarów lub świadczeniu usług, za które konsument płaci w całości za pomocą bonu różnego przeznaczenia, jako podstawę opodatkowania w odniesieniu do tego bonu należy przyjąć wynagrodzenie płacone za ten bon przez konsumenta, przy czym wynagrodzenie to należy pomniejszyć o kwotę VAT.

Jeżeli jednak przedsiębiorca nie posiada informacji o tym, ile konsument zapłacił za dany bon różnego przeznaczenia, wówczas podstawa opodatkowania towarów lub świadczonych w zamian za bon, jest równa wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie (lub w powiązanej z nim dokumentacji), pomniejszonej o kwotę VAT od dostawy towarów lub świadczenia usług.

### Zapłata częściowo bonem MPV

Natomiast podstawa opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług, dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia realizowany w części, w odniesieniu do tego bonu jest równa odpowiedniej części wynagrodzenia zapłaconego za ten bon (pomniejszonej o VAT) lub odpowiedniej części wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie lub powiązanej dokumentacji pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami. Celem tego przepisu jest określenie podstawy opodatkowania w odniesieniu do bonu w sytuacji, kiedy bon różnego przeznaczenia jest realizowany częściowo, a w pozostałej części termin ważności bonu pozostaje zachowany, a tym samym posiadacz bonu ma w dalszym ciągu możliwość realizacji niewykorzystanej części bonu. W tej sytuacji w momencie częściowego wykorzystania bonu podstawa opodatkowania obejmuje tylko część wykorzystaną pomniejszoną o VAT.

W sytuacji natomiast, gdy wartość dostarczonych towarów lub świadczonych usług przewyższa wartość realizowanego bonu różnego przeznaczenia i w pozostałej części jest regulowana w inny sposób np. forma pieniężna. Wówczas do kwoty przewyższającej wartość bonu zastosowanie znajdują ogólne zasady opodatkowania wyrażone w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.

### Rozliczanie niezrealizowanych bonów

Jeśli konsument w terminie ważności bonu nie skorzysta z bonu, zwykle bon taki traci swoją ważność. W przypadku bonu jednego przeznaczenia każdy transfer bonu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy i nie zmienia tego okoliczność, że konsument nie zrealizował bonu SPV. Szczególnym przypadkiem w tym zakresie jest niewykorzystany bon jednego przeznaczenia, który emitent bonu przyjmuje z powrotem i za który zwraca konsumentowi pieniądze. W takich przypadkach emitent bonu może dokonać

odpowiedniej korekty należnego VAT. Gdy konsument posiada bon różnego przeznaczenia, przy jego zakupie nie jest naliczany VAT.

W przypadku niewykorzystania tego bonu nie dochodzi do dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy. Przepisy dyrektywy 2016/112/WE nie dotyczą sytuacji, w których bon różnego przeznaczenia nie zostaje zrealizowany przez konsumenta końcowego w terminie ważności bonu, a wynagrodzenie otrzymane za taki bon zatrzymuje sprzedawca. Okoliczność, że kwestia ta nie została uregulowana w implementowanej dyrektywie 2016/1065 nie oznacza jednak, że poszczególne państwa członkowskie nie mogą wprowadzić własnych regulacji mających na celu ograniczenie strat we wpływach z tytułu VAT.

W związku z tym w dodanym do ustawy o VAT art. 8c wprowadzona będzie regulacja zgodnie, z którą 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 (zwaną dalej „usługą gotowości do realizacji bonu”).

### **Usługa gotowości do realizacji bonu**

Usługa gotowości do realizacji bonu obejmuje nie tylko gotowość do faktycznej realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług za bon, ale może polegać na zapewnieniu możliwości (warunków) realizacji tego bonu w okresie jego ważności. Zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem TSUE, w ramach systemu VAT czynnościami podlegającymi opodatkowaniu są transakcje między stronami, przewidujące zapłatę ceny lub inne wynagrodzenie.

Zatem jeżeli czynność polega jedynie na świadczeniu jednej ze stron, bez bezpośredniego wynagrodzenia to nie ma podstawy opodatkowania a w związku z tym świadczenie takie nie podlega VAT (zob. wyrok w sprawie o sygn. akt C-494/12 *Dixons Retail*, a także wyroki w sprawie o sygn. akt: C-93/10 *GFKL Financial Services* oraz C-246/08 *Komisja przeciwko Finlandii*).

W konsekwencji określone świadczenie nie podlega VAT i tym samym brak jest podstaw do określenia podstawy opodatkowania, jeżeli nie jest dokonywane za bezpośrednim wynagrodzeniem. W pozostałych przypadkach, tj. jeżeli istnieje wynagrodzenie to zawsze istnieją podstawy do opodatkowania takiego wynagrodzenia, pod warunkiem spełnienia wskazywanych przez TSUE kryteriów. Z orzecznictwa TSUE wynika, że istnieją 3 warunki uznawania określonych czynności za dokonane za wynagrodzeniem:

1. istnienie stosunku prawnego pomiędzy świadczącym usługę a usługobiorcą, zgodnie z którym istnieje wzajemne świadczenie, a wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi wartość faktycznie uzyskaną w zamian za usługi świadczone na rzecz odbiorcy (zob. np. wyroki w sprawie *Tolsma* i w sprawie *GFKL Financial Services*),
2. istnienie bezpośredniego związku pomiędzy wynagrodzeniem a świadczeniem (zob. wyrok w sprawie *GFKL Financial Services* i w sprawie *Astra Zeneca UK*),
3. możliwość wyrażenia wynagrodzenia w pieniądzu.

Odnosząc się do kwestii istnienia świadczenia wzajemnego do wynagrodzenia zatrzymanego przez podatnika w przypadku, gdy bon różnego przeznaczenia nie zostanie w całości lub części zrealizowany należy wskazać na wyrok TSUE w sprawie o sygn. akt C-174/00 *Kennemer Golf & Country Club*. W wyroku tym TSUE rozpatrywał m.in. kwestię, czy art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować jako oznaczający, że roczne opłaty członkowskie członków stowarzyszenia sportowego mogą stanowić wynagrodzenie za usługi świadczone przez stowarzyszenie, nawet jeśli członkowie, którzy nie korzystają lub korzystają nieregularnie z obiektów stowarzyszenia, muszą mimo to opłacać roczną opłatę członkowską. TSUE stwierdził, że fakt, iż w sprawie przed sądem krajowym ustalono, że roczna opłata członkowska jest stałą kwotą, która nie ma związku z użyciem pola golfowego przez konkretne osoby, nie zmienia kwestii, że istnieje wzajemne świadczenie pomiędzy członkami stowarzyszenia sportowego, o którym mowa w postępowaniu przed sądem krajowym, a samym stowarzyszeniem. Usługi świadczone przez stowarzyszenie polegają na udostępnianiu jego członkom na stałe obiektów sportowych oraz powiązanych korzyści, a nie na konkretnych usługach świadczonych na żądanie członków. Zatem występuje bezpośrednio powiązanie pomiędzy rocznymi opłatami członkowskimi uiszczanymi przez członków stowarzyszenia sportowego, o którym mowa w postępowaniu przed sądem krajowym, oraz usługami, jakie ono świadczy.

Analizując wyrok w sprawie o sygn. akt C-174/00 należy zwrócić uwagę, że dotyczył on opodatkowania rocznych opłat członkowskich, niezwiązanych bezpośrednio z wykonywaniem jakichkolwiek świadczeń na rzecz osób wnoszących te opłaty. TSUE wskazał, że art. 2(1) szóstej dyrektywy należy interpretować jako oznaczający, że roczne opłaty członkowskie członków stowarzyszenia sportowego mogą stanowić wynagrodzenie za usługi świadczone przez stowarzyszenie nawet, jeśli członkowie, którzy nie korzystają lub korzystają nieregularnie z obiektów stowarzyszenia, muszą mimo to opłacać roczną opłatę członkowską.

Kwestia opodatkowania gotowości do wykonania świadczenia była również poruszana w wyrokach o sygn. akt C-151/13 *Le Rayon d'Or* oraz sygn. akt C-463/14 *Asparuchowo Lejk Investmynt Kympani OOD*. W wyrokach tych Trybunał orzekł zasadniczo, że w przypadku gdy rozpatrywane świadczenie usług charakteryzuje się w szczególności ciągłą gotowością

usługodawcy do udzielenia w odpowiednim momencie świadczeń wymaganych przez usługobiorcę, to aby uznać, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy tym świadczeniem oraz otrzymywanym w zamian świadczeniem wzajemnym nie jest konieczne ustalenie, że zapłata odnosi się do zindywidualizowanego i ściśle określonego świadczenia udzielonego na żądanie usługobiorcy.

### Uwaga

TSUE dopuszcza opodatkowanie otrzymanego wynagrodzenia w przypadku, gdy nie doszło do faktycznego (w znaczeniu fizycznego) wykonania świadczenia. W takim przypadku za świadczenie może zostać uznane udostępnienie możliwości wykonania konkretnego świadczenia, a nie dopiero sam fakt jego wykonania.

---

Przenosząc tezy powyższych wyroków na grunt nowych rozwiązań, należy uznać ze do wynagrodzenia zatrzymanego z tytułu niewykorzystanego bonu MPV można przypisać świadczenie w postaci gotowości do realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług (spełnione są warunki jej uznania jako odpłatnej, a tym samym podlegającej opodatkowaniu). Koncepcja istnienia odpłatnej usługi w przypadku przyjęcia wynagrodzenia i niewykonania żadnego faktycznego (fizycznego) świadczenia, jako usługi gotowości do wykonania tego świadczenia, stanowi fikcję prawną dozwoloną przez TSUE. Wynika to z bardzo szerokiej definicji pojęcia świadczenia usług, za które uznaje się każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów.

### Termin realizacji usługi gotowości

W myśl nowych przepisów, usługa gotowości do realizacji bonu zostanie uznana za wykonaną z chwilą upływu terminu ważności bonu różnego przeznaczenia. Obowiązek podatkowy z tytułu jej świadczenia powstanie na zasadach ogólnych wynikających z art. 19a ust. 1 ustawy o VAT (tj. biorąc pod uwagę art. 19a ust. 1 w związku z ust. 4b, obowiązek podatkowy dla usługi gotowości do realizacji bonu powstanie z chwilą upływu terminu ważności bonu). W przypadku tej usługi wyłączono regulacje dotyczące powstania obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania zaliczki.

### Podstawa opodatkowania przy usłudze gotowości

Podstawa opodatkowania z tytułu usługi gotowości do realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług jest równa wynagrodzeniu zapłaconemu za bon, pomniejszonemu o kwotę podatku związaną ze świadczoną usługą gotowości do realizacji bonu, lub – gdy informacje dotyczące tego wynagrodzenia są niedostępne – wartości pieniężnej wskazanej na bonie lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę podatku związaną ze świadczoną usługą gotowości. W przypadku, gdy bon różnego przeznaczenia nie zostanie w części zrealizowany

w terminie jego ważności, w podstawie opodatkowania nie będą uwzględniane kwoty wynikające z realizacji części tego bonu w jego terminie ważności (netto).

### Uwaga

Nowe przepisy dyrektywy 2016/1065 a co za tym idzie – także i krajowe implementowane regulacje – nie wywołują zmian w opodatkowaniu VAT biletów za transport, biletów wstępu do kin, muzeów, znaczków pocztowych i tym podobnych. W tym zakresie znajdują zastosowanie zasady obecnie obowiązujące.

---

### Zmiany w rozliczaniu usług świadczonych na odległość

Oprócz nowych zasad rozliczania bonów, Polski ustawodawca zmuszony jest także implementować do krajowego systemu VAT przepisy dyrektywy 2017/2455. I tak nowe brzmienie art. 28k ust. 2 ustawy o VAT przewiduje wprowadzenie progu w kwocie 42.000 zł, odnoszącego się do rocznej wartości netto usług elektronicznych świadczonych konsumentom z innych niż Polska państw UE. Do jego (tego progu) wysokości podatnicy z siedzibą w Polsce (po spełnieniu określonych w tym przepisie warunków) – będą mogli rozliczać VAT z tytułu wykonywania takich usług według reguł obowiązujących dla transakcji krajowych.

Wyłączenie zastosowania art. 28k ust. 1 ustawy o VAT oznacza, że należy odwołać się do zasad ogólnych dotyczących miejsca świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, określonych w art. 28c ust. 1-3 ustawy o VAT (z uwzględnieniem okoliczności i warunków wskazanych w art. 28k ust. 2 ustawy o VAT). Trzeba pamiętać, że w myśl art. 28c ust. 1 ustawy o VAT miejscem świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, co do zasady, jest miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej. Natomiast w przypadku, gdy usługodawca nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym posiada on stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Z kolei nowy art. 28k ust. 2 ustawy o VAT przewiduje następujące warunki, które muszą zostać spełnione łącznie w celu wyłączenia zastosowania art. 28k ust. 1 ustawy o VAT i opodatkowania usług elektronicznych na terytorium kraju (tj. w Polsce):

- ▶ posiadanie przez usługodawcę siedziby działalności gospodarczej, stałego miejsca zamieszkania lub zwykłego miejsca pobytu tylko na terytorium kraju (a zatem tego warunku nie będą spełniać m.in. podatnicy mający siedzibę działalności gospodarczej /stałe miejsce zamieszkania /zwykłe miejsce pobytu lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium innego państwa członkowskiego niż Polska),

- ▶ świadczenie usług elektronicznych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu na terytorium innego państwa UE niż Polska,
- ▶ całkowita wartość świadczenia tych usług elektronicznych, pomniejszona o kwotę podatku VAT, nie przekroczyła w trakcie bieżącego roku podatkowego ani w poprzednim roku podatkowym 42.000 zł.

### Uwaga

A zatem krajem świadczenia usług elektronicznych przez podatników spełniających powyższe warunki będzie miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, względnie stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Jeżeli w trakcie roku podatkowego wskazany próg zostanie przekroczony, to od chwili tego przekroczenia do określenia miejsca świadczenia usług elektronicznych zastosowanie znajdzie reguła przewidziana w art. 28k ust. 1, co oznacza konieczność rozliczania tych usług w państwie członkowskim, w którym znajduje się ich odbiorca, z możliwością skorzystania z uproszczenia jakim jest MOSS.

### Uwaga

Zmiana miejsca świadczenia nastąpi począwszy od usługi, w związku ze świadczeniem której nastąpi przekroczenie limitu 42.000 zł (z wyłączeniem VAT).

### Fakultatywny wybór kraju rozliczania VAT

Podatnicy będą mogli dobrowolnie zdecydować się na rozliczanie VAT w państwach członkowskich odbiorców ich usług, składając naczelnikowi urzędu skarbowego stosowne pisemne zawiadomienie do 10. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonali tego wyboru, co jest spójne z terminem na zarejestrowanie się przez nich do systemu MOSS. Decyzja o takim wyborze będzie wiązała podatnika przez okres dwóch kolejnych lat, licząc od dnia wykonania pierwszej usługi w tym trybie. Powrót do rozliczania VAT od tych usług w Polsce (przy spełnieniu kryterium progu) będzie zatem możliwy najwcześniej po dwóch latach, po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego.

### Fakturowanie w systemie MOSS

Trzeba też mieć na uwadze, iż w drodze odstępstwa w takiej sytuacji fakturowanie podlega przepisom mającym zastosowanie w państwie członkowskim, w którym jest zidentyfikowany usługodawca korzystający z jednej z procedur szczególnych służących

rozliczaniu VAT od usług elektronicznych (w systemie MOSS). Zmiana w art. 106a pkt 3 ustawy o VAT przewiduje, że podatnicy zarejestrowani w MOSS na procedurę unijną, a także podmioty zagraniczne zarejestrowane w MOSS na procedurę nieunijną, dla których państwem identyfikacji jest Polska, do wystawiania faktur dokumentujących usługi elektroniczne rozliczane dla celów VAT w MOSS będą stosowali przepisy obowiązujące w Polsce.

W przypadku usług elektronicznych świadczonych na rzecz konsumentów z innych niż Polska państw członkowskich przez podatników zidentyfikowanych w MOSS zasadniczo chodzić będzie o możliwość wystawiania faktury na żądanie unijnego konsumenta, dlatego też nowy art. 106b ust. 4 ustawy o VAT przewiduje w takiej sytuacji odpowiednie stosowanie art. 106b ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT. Oznacza to, że na żądanie konsumenta z innego państwa UE niż Polska, podatnik zidentyfikowany w MOSS będzie zobowiązany do wystawienia faktury (zgodnie z polskimi regulacjami) dokumentującej, w szczególności, świadczenie usług nadawczych i elektronicznych (obowiązek ten nie będzie dotyczył usług telekomunikacyjnych, co wynika z wyłączenia przewidzianego w art. 106b ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT).

### Uwaga

Podatnik zidentyfikowany w MOSS w Polsce, będzie dokumentował usługi elektroniczne świadczone unijnym konsumentom w analogiczny sposób, jak wykonywanie tego rodzaju usług na rzecz polskich usługobiorców.

---

W przypadku, gdy zobowiązanym do wystawienia faktury jest podmiot zagraniczny (spoza Unii Europejskiej) zarejestrowany do MOSS w Polsce, podmiot ten nie będzie musiał wskazywać na fakturze numeru, za pomocą którego jest zidentyfikowany na potrzeby podatku. Wynika to z faktu, że podmiot taki nie musi dokonywać „ogólnej” rejestracji dla celów VAT w Polsce ani w innym państwie członkowskim, przez co może nie posiadać numeru identyfikacji.

### Uwaga

W odniesieniu do faktury wystawianej na żądanie nabywcy usług elektronicznych świadczonych przez usługodawcę zarejestrowanego na jedną z procedur szczególnych MOSS w Polsce, przewiduje się odpowiednie stosowanie istniejących przepisów w zakresie terminu na wystawienie faktury na żądanie nabywcy.

---



### Odrębna ewidencja VAT

Aby była możliwość wyodrębnienia usługi, w związku ze świadczeniem której doszło do przekroczenia progu 42.000 zł planowane jest wprowadzenie obowiązku prowadzenia odrębnej ewidencji, na podstawie której będzie można określić wartość świadczonych przez podatnika usług elektronicznych.

### Inne zmiany w rozliczaniu usług elektronicznych

Z kolei rozwiązanie zaproponowane w art. 131 pkt 2 ustawy o VAT (i związana z tym zmiana dostosowująca w art. 132 ust. 4) polega na dopuszczeniu do procedury szczególnej rozliczania VAT przewidzianej dla podmiotów zagranicznych takich przedsiębiorców, które pomimo braku siedziby gospodarczej czy też stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, nie mogły skorzystać z uproszczenia jakim jest MOSS, z uwagi na zarejestrowanie się do celów VAT w którymś z państw członkowskich (np. z racji okazjonalnego dokonania transakcji podlegających VAT). Przeszkoda ta zostanie usunięta. Z kolei przepis przejściowy art. 3 noweli umożliwi podatnikom zarejestrowanym do rozliczania VAT od usług elektronicznych w procedurze szczególnej (tzw. MOSS unijny), do pozostania w niej i rozliczania podatku pomimo spełniania warunków do określania miejsca świadczenia usług elektronicznych w kraju a nie w państwach członkowskich. Nie będzie to zatem różniło po stronie podatnika obowiązku składania specjalnego oświadczenia o takim wyborze.

Należy mieć przy tym na względzie, że do takich podatników będą miały również zastosowanie regulacje przewidziane w nowym art. 28k ust. 5 i 6 ustawy o VAT, co oznacza pozostawanie w reżimie rozliczania VAT w miejscu, gdzie znajduje się konsument usług przez co najmniej dwa lata. Z kolei podatnicy, którzy z uwagi na spełnienie warunków wskazanych w art. 28k ust. 2 – w tym nieprzekroczenia w 2018 roku progu sprzedaży usług elektronicznych w wysokości 10.000 euro – chcieliby określać miejsce ich świadczenia w Polsce z początkiem 2019 roku – zobligowani będą do wyrejestrowania się z MOSS. Termin na taką decyzję jest przewidziany do 10 lutego 2019 r.

### Skąd wzięła się konieczność zmian i kiedy wejdą w życie

Planowane zmiany w ustawie o VAT w odniesieniu do bonów towarowych i usług elektronicznych, w założeniu mają na celu implementację przepisów unijnych (co powinno nastąpić do końca 2018 roku), a mianowicie dyrektywy Rady UE:

- ▶ 2016/1065 z 27 czerwca 2016 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary lub usługi (dalej: dyrektywa 2016/1065),
- ▶ 2017/2455 z 5 grudnia 2017 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku

świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość (dalej: dyrektywa 2017/2455) w zakresie art. 1 tej dyrektywy.

Ustawa wejdzie w życie 1 stycznia 2019 r. co jest spójne z datą określoną w dyrektywach 2016/1065 i 2017/2455, które wyznaczają państwom członkowskim termin, od którego zastosowanie mają zmienione uregulowania unijne.

### § **Etap legislacyjny:**

- ▶ Projekt ustawy z 26 kwietnia 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług. Projekt ustawy znajduje się na etapie Komisji Prawniczej. Projekt zakłada wejście ustawy w życie 1 stycznia 2019 r.

**Rafał Kuciński**  
prawnik, specjalista z zakresu VAT