

Pan Kazimierz Kleina
Przewodniczący
Komisja Budżetu i Finansów Publicznych
Senat RP

do wiadomości

Pan Paweł Selera
Dyrektor
Departament Podatku od Towarów i Usług
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Przewodniczący,

W imieniu Polskiej Izby Informatyki i Telekomunikacji przedstawiam postulaty przedsiębiorców, dotyczące wprowadzenia jasnych kryteriów rozróżnienia transakcji B2B od B2C w związku z wdrożeniem obowiązku wystawiania faktur z użyciem Krajowego Systemu e-Faktur.

Proponujemy wprowadzenie zmian do ustawy z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (druk 3242), która pozwoli na wyłączenie z obowiązku wystawiania faktur przy użyciu KSeF dla nabywców, którzy dla danej transakcji sprzedaży nie zidentyfikowali się jako podatnicy prowadzący działalność gospodarczą poprzez podanie numeru identyfikacji podatkowej (NIP).

W trakcie prac Sejmu nad zmianami w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r. poz. 931, z późn. zm), dalej - **ustawa o VAT**, wprowadzającymi obligatoryjne wystawianie faktur z użyciem Krajowego Systemu e-Faktur (**KSeF**) w ustawie z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (druk 3242), dalej – **Ustawa**, dodany został nowy przepis art. 106 gb ust. 6. Przepis ten nakłada na podatników (wystawców faktur) następujący obowiązek:

*6. W przypadku gdy nabywca **nie jest podatnikiem VAT czynnym**, podatnik jest obowiązany zapewnić temu nabywcy dostęp do faktury ustrukturyzowanej, jeżeli nabywca nie zwolni podatnika z tego obowiązku, poprzez:*

- 1) **podanie kodu**, o którym mowa w ust. 5, **oraz danych** umożliwiających zidentyfikowanie tej faktury albo*
- 2) **oznaczenie kodem**, o którym mowa w ust. 5, umożliwiającym dostęp do tej faktury w Krajowym Systemie e-Faktur, **w przypadku gdy faktura jest użyta poza tym systemem.***

Kod, o którym mowa w tym przepisie to kod QR umożliwiający dostęp do tej faktury w KSeF oraz umożliwiający weryfikację danych zawartych na tej fakturze. Stosowanie tego kodu przewidziane zostało - dla innych przypadków - już w projekcie zmian ustawy o VAT.

Ustawa finalnie wprowadza **zakaz wystawiania faktur KSeF dla konsumentów**, tj. dla wszystkich nabywców będących osobą fizyczną, którzy **nie prowadzą działalności gospodarczej**. Niniejszy zakaz w naszej ocenie wynika z art. 106ga ust. 2 pkt 4 w zw. z ust. 3-4 Ustawy. Mimo braku doprecyzowania w tekście Ustawy pojęcia „nie prowadzą działalności gospodarczej”, uznajemy je jako odnoszące się do prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT.

Obecnie sformułowane w Ustawie obowiązki przedsiębiorców należy uznać jako nadmiarowe i nieuzasadnione, gdyż pomimo braku narzędzi do weryfikacji statusu podatników VAT, przedsiębiorcy mają być objęci obowiązkiem takiej weryfikacji, a brak wykonywania obowiązku jest zagrożony nałożeniem sankcji.

Szczegółowe uwagi do Ustawy w odniesieniu do KSeF

- 1) Połączenie dwóch elementów określających obowiązki przedsiębiorców na gruncie art. 106gb Ustawy - zakazu wystawiania faktur dla B2C oraz obowiązek wynikający z art. 106gb ust. 6 powoduje istotną wątpliwość, gdyż w praktyce biznesowej ten obowiązek jest niemożliwy do prawidłowego systemowego rozwiązania – tj. **w jaki sposób podatnik (wystawca faktury) może zidentyfikować (wyszukać) nabywców którzy np. prowadzą działalność gospodarczą (w rozumieniu ustawy o VAT) i jednocześnie nie posiadają NIP (działalność nierejestrowa).**

Nabywca, który **nie jest podatnikiem VAT czynnym** może być podatnikiem **zwolnionym z VAT** lub osobą fizyczną prowadzącą tzw. działalność nierejestrową a także rolnikiem ryczałtowym lub podatnikiem wykreślonym z Wykazu podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT, niezarejestrowanych oraz wykreślonych i przywróconych do rejestru VAT prowadzonym przez Ministerstwo Finansów (tzw. „biała lista”). Zwolnienie z VAT może mieć charakter:

- a) **przedmiotowy** – nabywca prowadzi wyłącznie sprzedaż towarów i usług zwolnionych z podatku VAT lub
- b) **podmiotowy** – nabywca **nie przekracza limitu wartości** sprzedaży towarów i usług, co uprawnia go do stosowania zwolnienia z VAT,
- c) **działalności nierejestrowej** – drobnej działalności zarobkowej prowadzonej przez osobę fizyczną, której przychody z tej działalności nie przekraczają w żadnym miesiącu kwoty 2 700 zł, prowadzenie tej działalności nie wymaga wpisu do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i uzyskania numeru REGON, prowadzenie tej działalności nie wymaga uzyskania numeru NIP. Jednocześnie osoba prowadząca działalność nierejestrową, pomimo tego, że nie ma obowiązku rejestracji firmy i posiadania oraz posługiwania się numerem NIP, na gruncie ustawy o VAT jest podatnikiem VAT zwolnionym,
- d) **rolnika ryczałtowego** – czyli rolnika dokonującego dostawy produktów rolnych lub świadczącego usługi rolnicze, korzystającego ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, z wyjątkiem rolnika obowiązanego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Nie jest jasne, w jaki sposób wystawca faktury ma zidentyfikować nabywców jako podatników VAT zwolnionych i/lub prowadzących działalność nierejestrową. **Nie istnieje narzędzie, które mogłoby służyć do identyfikacji podmiotów (nabywców) dla których wystawianie faktur jest objęte obowiązkiem przesłania ich do KSeF.** Przepisy Ustawy (art. 106ga ust. 2 pkt 4) przewidują jedynie wyłączenie obowiązku przesyłania do KSeF faktur wystawionych na rzecz osób fizycznych

nieprowadzących działalności gospodarczej. **Przepisy Ustawy nie dają żadnych wskazówek co do kryteriów, na podstawie których można zidentyfikować tę grupę nabywców.** Problem z identyfikacją tych nabywców w celu prawidłowego wypełnienia obowiązków w zakresie obligatoryjnego stosowania KSeF był zgłaszany jeszcze na etapie konsultacji projektu Ustawy wprowadzającej obowiązkowy KSeF.

2) Jedynym narzędziem, które może służyć do weryfikacji statusu nabywcy dla potrzeb KSeF jest obecnie „biała lista”.

Biała lista jest jednak **dalece niewystarczająca do identyfikacji nabywców, dla których wystawienie faktury jest objęte obowiązkiem KSeF**, a tym bardziej do identyfikacji nabywców prowadzących działalność nierejestrową. Sprawdzenie statusu nabywcy na białej liście **wymaga podania NIP nabywcy**. Jeśli nabywca podał sprzedawcy swój NIP dla potrzeb wystawienia faktury identyfikując się tym samym jako podmiot prowadzący działalność gospodarczą to:

- i) po pierwsze otrzyma fakturę w KSEF (nie będzie uznany za B2C i po NIP będzie też mógł wyszukać tę fakturę w KSEF);
- ii) po drugie za pomocą białej listy można jedynie ustalić czy jest on podatnikiem czynnym. Podatnicy zwolnieni z VAT są wykazywani na białej liście z takim statusem tylko wtedy jeśli dokonali rejestracji w urzędzie skarbowym. Rejestracja podatników **zwolnionych nie jest obowiązkowa** (a zatem sam brak obecności na białej liście – nie mówi wystawcy faktury nic o tym, czy dany nabywca może być uznany za „prowadzącego działalność gospodarczą” (a tylko takim podmiotom można i należy wystawić fakturę KSeF).

3) Należy podkreślić, że podatnicy zwolnieni z podatku VAT mają możliwość dostępu do wystawionych na ich rzecz faktur przy użyciu KSeF na takich samych zasadach jak podatnicy VAT czynni, tj. z **wykorzystaniem swojego numeru NIP. Brak jest uzasadnienia do nałożenia na podatników (wystawców faktur) nowego obowiązku w postaci dostarczania kodów QR umożliwiających dostęp do faktury wystawionych przy użyciu KSeF dla podatników zwolnionych z VAT.** Wypełnienie tego obowiązku generowałoby po stronie wystawcy faktur dodatkowe koszty i nakłady pracy związane z koniecznością identyfikacji nabywców zwolnionych z podatku VAT a jednocześnie systemowo narażał będzie wystawców na ryzyko błędnej identyfikacji.

4) **Nabywcy prowadzący działalność nierejestrową** nie mają obowiązku występowania o nadanie numeru NIP. Weryfikacja ich statusu wobec braku NIP i numeru REGON jest niemożliwa do przeprowadzenia w sposób systemowy (zautomatyzowany). Indywidualna korespondencja z każdym nabywcą (klientem będącym osobą fizyczną) w celu ustalenia czy prowadzi on działalność nierejestrową jest w praktyce niewykonalna i nie gwarantuje uzyskania wiarygodnych wyników. Ponadto, w związku z możliwością **zmiany statusu nabywcy** np. w wyniku zaprzestania lub rozpoczęcia prowadzenia działalności nierejestrowej, odpytanie całego segmentu klientów B2C o ich status podatkowy musiałyby **odbywać się co miesiąc, przed wysłaniem faktury do KSeF**. W przypadku usług masowych np. telekomunikacja, energetyka ale również w przypadku detalicznej sprzedaży towarów np. stacje paliw, gdzie mamy do czynienia z setkami tysięcy nabywców taka weryfikacja jest niemożliwa.

5) Należy też wziąć pod uwagę praktyczny aspekt ww. obowiązku – obiektywna sytuacja podatnika może być wyjątkowo trudna, a wręcz niemożliwa do sprawdzenia dla wystawcy faktury VAT, gdyż często same te osoby fizyczne nie wiedzą, że od strony teoretycznej prowadzą działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT (np. wynajmujący kilka mieszkań/osiągający przychody z najmu poniżej limitów).

- 6) Przewidziana w **przepisie możliwość zwolnienia podatnika przez nabywcę z tego obowiązku** nie zmienia zakresu czynności koniecznych do wykonania po stronie podatnika w celu weryfikacji statusu nabywcy. Aby uzyskać takie zwolnienie wymagana jest uprzednia identyfikacja nabywców, od których taką zgodę podatnik miałby otrzymać i w dalszym ciągu aktualizacja statusu tego nabywcy.

Jednocześnie, tacy nabywcy (tj. nie posiadający statusu podatnika VAT czynnego), nie są uprawnieni do odliczenia VAT. Zatem fakt wystawienia dla nich faktury przez KSeF – poza dodatkowymi utrudnieniami biznesowymi, nie wprowadza istotnej wartości dodanej dla budżetu państwa.

- 7) Nadmieniamy również, że ustawa o VAT posługuje się pojęciem „zarejestrowanego podatnika VAT czynnego” a nie sformułowaniem, że podatnik „jest lub nie jest podatnikiem VAT czynnym”.

W związku z tym, w naszej ocenie – **niezbędna jest zmiana podejścia do tej grupy podatników i wprowadzenie zmiany opisanej poniżej.**

Propozycja zmiany

Biorąc powyższe pod uwagę, proponujemy wprowadzenie zmiany do Ustawy, która pozwoli na **wyłączenie z obowiązku wystawiania faktur przy użyciu KSeF dla nabywców, którzy dla danej transakcji sprzedaży nie zidentyfikowali się jako podatnicy prowadzący działalność gospodarczą poprzez podanie numeru NIP.**

Proponujemy dodanie dodatkowego punktu w art. 106ga ust. 2 Ustawy:

Art. 106ga ust. 2 pkt 6

„na rzecz nabywcy towarów lub usług będącego osobą fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą, która nie została zidentyfikowana dla potrzeb danej transakcji numerem identyfikacji podatkowej” .

ALTERNATYWNIE

Zmianę art. 106ga ust. 2 pkt 4

„4) na rzecz nabywcy towarów lub usług będącego osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej lub osobą fizyczną niezidentyfikowaną dla potrzeb danej transakcji numerem identyfikacji podatkowej”

Jednocześnie proponujemy zmianę początku brzmienia art. 106gb ust. 6 Ustawy:

*6. W przypadku gdy nabywca **nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny**, z zastrzeżeniem art. 106ga ust. 2 pkt 4 (lub 6- w zależności od przyjęcia jednego z ww. wariantów), podatnik jest obowiązany zapewnić temu nabywcy dostęp do faktury ustrukturyzowanej, **jeżeli nabywca nie zwolni podatnika z tego obowiązku na żądanie tego nabywcy**, poprzez: [...]*

Dzięki tej zmianie, nadal utrzymana będzie podstawowa zasada – każda transakcja, dla wszystkich podmiotów prowadzących działalność gospodarczą podlega dokumentowaniu przez fakturę KSeF, a do grona wyjątków będą zaliczani następujący nabywcy:

1. osoby fizyczne **nieprowadzące działalności gospodarczej**
2. osoby fizyczne **prowadzące „działalność gospodarczą”** w rozumieniu ustawy o VAT (stan obiektywny, szerokie grono potencjalnych takich osób – jak wyjaśniono powyżej), ale które wyraźnie w transakcji wskażą (poprzez **niepodanie NIP**), że tego konkretnego zakupu **dokonują jako osoby nieprowadzące działalności gospodarczej (B2C)**.

Zmiana powyższa nie naraża również budżetu państwa na straty, czy zwiększone ryzyko wyłudzeń lub oszustw – faktura, która nie zostanie wystawiona przez KSeF (bo kwalifikowana będzie jako B2C) –

nie będzie dawać prawa do odliczenia VAT. Co więcej – osobom, które nie są podatnikami VAT czynnymi i tak nie przysługuje prawo do odliczenia VAT.

Taki przepis pozwoliłby na prawidłowe wypełnienie obowiązków nałożonych nowym przepisem art. 106 gb ust. 6 wprowadzonym przez Ustawę. Liczymy, że wprowadzenie tej zmiany będzie możliwe na etapie prac Senatu nad Ustawą. W przypadku braku akceptacji i wprowadzenia powyżej zaproponowanej zmiany zwracamy się z prośbą:

- usunięcia art. 106gb ust. 6 z Ustawy, ponieważ każdy nabywca identyfikujący się numerem NIP dla danej transakcji będzie posiadał dostęp do faktur wystawionych na tegoż nabywcę w KSeF lub

- doprecyzowania art. 106bg ust. 6 Ustawy albo rozszerzenia katalogu działalności, których nie uznaje się za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust 3 ustawy o VAT poprzez odwołanie się w art. 106ga ust. 2 pkt 4 Ustawy do art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 221 ze zm.). Zgodnie z tym przepisem „*Nie stanowi działalności gospodarczej działalność wykonywana przez osobę fizyczną, której przychód należny z tej działalności nie przekracza w żadnym miesiącu 75% kwoty minimalnego wynagrodzenia, o którym mowa w ustawie z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. z 2020 r. poz. 2207), i która w okresie ostatnich 60 miesięcy nie wykonywała działalności gospodarczej.*”

W przypadku nieuwzględnienia żadnej z ww. propozycji zmian art. 106ga ust. 2 i art. 106gb ust. 6 Ustawy można wnioskować, że sprzedawcy dla osób prowadzących działalność nierejestrową będą zobowiązani wystawiać faktury w KSeF i przysyłać im egzemplarz oznaczony kodem QR lub podawać kod i dane umożliwiające zidentyfikowanie tej faktury w KSeF, **który to obowiązek w praktyce będzie niemożliwy do wykonania.**

Brak sankcji

Ponadto zwracamy uwagę, że niezaakceptowanie powyższego postulatu – oznacza konieczność **pilnego** uregulowania i **trwałego** wyeliminowania sankcji dla wystawcy faktury, który, wobec braku numeru NIP nabywcy, nie wystawi faktury przy użyciu KSeF (lecz zwykłą fakturę elektroniczną lub w postaci papierowej).

Obowiązki nakładane na przedsiębiorców (w tym osobista odpowiedzialność osób odpowiedzialnych za rozliczenia podatkowe), **w sytuacji gdy nie jest możliwe obiektywne prawidłowe wypełnienie tych obowiązków** (wobec opisanych wyżej problemów), nie mogą w demokratycznym państwie prawa rodzić dla wystawcy faktury kar i sankcji (w szczególności, gdy nakładane obowiązki są nieproporcjonalne do zagrożenia czy ochrony interesu budżetu państwa).

Z poważaniem,

Andrzej Dulka

Prezes PIIT