



Warszawa, dnia 20 lutego 2017 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER ROZWOJU I FINANSÓW
PT3.056.1.2017

PT3.056.1.2017

W odpowiedzi na pismo z dnia 12 stycznia 2017 r., przesłane z Ministerstwa Rozwoju wymianą międzyresortową w dniu 23 stycznia 2017 r., w sprawie rozważenia możliwości zmiany uregulowań ustawy o podatku od towarów i usług pod kątem wprowadzenia „(...) *do przepisu określającego podstawę opodatkowania zapisu wyłączającego kwoty otrzymane od usługobiorcy na poczet zapłaty zobowiązań publicznoprawnych związanych z daną transakcją i mających swe źródło w regulacjach podatkowych (...)*” a także objęcia „(...) *dyspozycją przepisu w nowym brzmieniu również toczących się postępowań podatkowych i sądowno administracyjnych*”, które zgodnie z art. 3 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (Dz. U. z 2014 r. poz. 1195 i z 2016 r. poz. 1579) zostało zakwalifikowane jako petycja, Minister Rozwoju i Finansów uprzejmie informuje.

Przepisy dotyczące funkcjonowania podatku VAT w krajach członkowskich Unii Europejskiej podlegają harmonizacji. Polska podpisując Traktat Akcesyjny podjęła m.in. zobowiązanie do stosowania w krajowym prawodawstwie dotyczącym podatku od towarów i usług, rozwiązań zgodnych z przepisami dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.), zwanej dalej: „dyrektywą 2006/112/WE Rady”. Na tej podstawie podatek od wartości dodanej w Unii Europejskiej (a więc także przepisy podatku VAT w zakresie podstawy opodatkowania w Polsce) podlegają harmonizacji na zasadach określonych w dyrektywie 2006/112/WE Rady.

Zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Stosownie do brzmienia art. 29a ust. 6 ustawy o VAT, podstawa opodatkowania obejmuje:

- 1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;
- 2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Podstawa opodatkowania nie obejmuje zatem kwoty podatku od towarów i usług.

Natomiast w myśl art. 29a ust. 7 ustawy o VAT, podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot:



- 1) stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;
- 2) udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży;
- 3) otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

Jednocześnie nadmienić należy, iż zgodnie z art. 29 ust. 1 i ust. 2 ustawy o VAT (w stanie prawnym na 31 grudnia 2013 r.), podstawą opodatkowania był obrót, z zastrzeżeniem ust. 2-21, art. 30-32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5. Obrotem była zaś kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmowała całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Obrót zwiększało się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku. W przypadku gdy pobrano zaliczki, zadatki, przedpłaty lub raty, obrotem była również kwota otrzymanych zaliczek, zadatków, przedpłat lub rat, pomniejszona o przypadającą od nich kwotę podatku. Dotyczyło to również otrzymanych zaliczek na dotacje, subwencje i na inne dopłaty o podobnym charakterze.

Podstawę opodatkowania zmniejszało się o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych i obowiązkowych rabatów (bonifikat, opustów, uznanych reklamacji i skont) i o wartość zwróconych towarów, zwróconych kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach oraz zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, z zastrzeżeniem ust. 4a i 4b tego artykułu ustawy o VAT (vide art. 29 ust. 4 ustawy o VAT w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2013 r.).

Przedstawione wyżej regulacje ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2014 r. stanowią odzwierciedlenie art. 73, 78 - 79 dyrektywy 2006/112/WE Rady. Zgodnie z art. 73 dyrektywy 2006/112/WE Rady w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74-77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia.

Zgodnie natomiast z art. 78 dyrektywy 2006/112/WE Rady, do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy:

- a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT;
- b) koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Do celów akapitu pierwszego lit. b), państwa członkowskie mogą uznać koszty objęte odrębną umową za koszty dodatkowe.

Według art. 79 dyrektywy 2006/112/WE Rady, podstawa opodatkowania nie obejmuje następujących elementów:

- a) obniżek cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;
- b) opustów i obniżek cen udzielonych nabywcy lub usługobiorcy i uwzględnionych w momencie transakcji;
- c) kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, a zaksięgowanych przez podatnika na koncie przejściowym.

Podatnik musi przedstawić dowód na rzeczywistą kwotę kosztów, o których mowa w akapicie pierwszym lit. c), i nie może odliczyć VAT, który w danym przypadku mógł zostać naliczony.

W świetle powyższej harmonizacji zapisów krajowych z zapisami unijnymi regulującymi kwestie dotyczące podstawy opodatkowania, brak jest podstaw prawnych, by przepis ustawy o VAT regulujący podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług brzmiał odmiennie, w tym wyłączać z tej podstawy inne kategorie niż przewidziane dyrektywą 2006/112/WE Rady, w związku z tym nie jest możliwe wprowadzenie do przepisu określającego podstawę opodatkowania tym podatkiem, zaproponowanego w danej petycji, zapisu „(...) *wyluczającego kwoty otrzymane od usługobiorcy na poczet zapłaty zobowiązań publicznoprawnych związanych z daną transakcją i mających swe źródło w regulacjach podatkowych.*”.

Jednocześnie uprzejmie informuję, iż przedstawiony w ww. piśmie przykład indywidualnej sprawy konkretnego podatnika związany jest z prowadzonym u tego podatnika postępowaniem podatkowym. W takim przypadku Minister Rozwoju i Finansów nie może zajmować stanowiska, ani też ingerować w tryb prowadzonego postępowania w tej sprawie, co wynika z przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.), zwanej dalej: „Ordynacją podatkową”. Ingerencja Ministra Rozwoju i Finansów w odniesieniu do konkretnego stanu faktycznego, na etapie prowadzonego postępowania podatkowego, naruszałaby bowiem zasady: praworządności – art. 120 Ordynacji podatkowej i instancyjności postępowania, o której jest mowa w art. 127 tej ustawy.

Z upoważnienia Ministra Rozwoju i Finansów
Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług
w Ministerstwie Finansów

Wojciech Śliż



