



Warszawa, dnia 20 grudnia 2017 r.

MINISTERSTWO FINANSÓW
Departament Podatku od Towarów
i Usług

PT8.056.2.2017.TXZ.546E



Szanowny Panie!

W związku z otrzymaną petycją z dnia 8 listopada 2017 r., w zakresie właściwości ministra właściwego do spraw finansów publicznych przede wszystkim dziękuję za wykazywaną troskę w zakresie finansów publicznych i przedsiębiorców oraz za propozycję zmian prawa podatkowego. Jednocześnie odnosząc się do poszczególnych propozycji uprzejmie informuję.

Odnosnie propozycji wykreślenia w zał. 14 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 z późn. zm.) poz. nr 48 (symbol PKWiU 43.99.90.0 „roboty związane z wykonywaniem pozostałych specjalistycznych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych”), zwanej dalej „ustawą o VAT” należy wyjaśnić, że celem wprowadzenia mechanizmu odwróconego obciążenia podatkiem było ograniczenie nadużyć w rozliczeniu podatku VAT występujących w branży budowlanej. W dużej mierze cel ten został osiągnięty poprzez zmianę sposobu rozliczenia między głównym wykonawcą a podwykonawcą polegający na wprowadzeniu obowiązku wystawienia przez podwykonawcę faktury netto i rozliczeniu kwoty VAT przez nabywcę. Kosztem tego rozwiązania jest większe zaangażowanie środków finansowych po stronie podwykonawcy, czego wynikiem jest możliwość pogorszenia płynności finansowej. Spełnienie zgłoszonego postulatu skutkowałoby częściowym rozszczelnieniem mechanizmu odwróconego obciążenia w sektorze budowlanym szczególnie, że poz. nr 48 ww. załącznika obejmuje swoim zakresem bardzo szerokie spektrum usług budowlanych. Dlatego też biorąc pod uwagę charakterystykę rynku usług budowlanych, spełnienie tego postulatu nie może być uwzględnione.

W tym miejscu warto poinformować, że Ministerstwo Finansów, dążąc do zminimalizowania negatywnych skutków finansowych tego mechanizmu, wydało komunikat o możliwości skrócenia terminu zwrotu nadwyżki podatku naliczonego (do 15 dni) wyłącznie w przypadku, gdy w tym terminie zostanie zweryfikowana prawidłowość tego zwrotu. Mikroprzedsiębiorca, który działa w branży budowlanej i chciałby otrzymać zwrot w terminie 15 dni, powinien dobrowolnie przekazać ewidencję podatkową w formie pliku JPK_VAT za okres, z którego wynika zwrot nadwyżki podatku i przesłać deklarację VAT drogą elektroniczną podpisaną



podpisem elektronicznym lub złożyć ją bezpośrednio w urzędzie skarbowym. Spełnienie tych warunków umożliwi szybszą weryfikację zasadności zwrotu oraz szybsze otrzymanie zadeklarowanego zwrotu, co ma bezpośredni wpływ na płynność finansową firmy. Należy wskazać, że decyzja o takim sposobie udokumentowania kwoty zwrotu leży po stronie przedsiębiorcy i od jego decyzji będzie zależało w jakim stopniu mechanizm odwróconego obciążenia będzie miał wpływ na kondycję finansową firmy.

Należy jednocześnie zasygnalizować, że Sejm na 54. posiedzeniu w dniu 15 grudnia 2017 r. uchwalił ustawę o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (ustawa została przekazana do Prezydenta do podpisu) wprowadzającą mechanizm podzielonej płatności. Nie można wykluczyć, że po wprowadzeniu tego mechanizmu i po dokonaniu analiz w zakresie jego działania, podzielona płatność mogłaby zastąpić mechanizm odwróconego obciążenia w odniesieniu do niektórych branż objętych obecnie mechanizmem odwróconego obciążenia jako rozwiązanie obowiązkowe. Wymaga to jednakże wcześniejszego wystąpienia do Komisji Europejskiej o uzyskanie zgody (derogacji) i uzyskanie tej zgody byłoby w dużej mierze uzależnione od opinii Komisji Europejskiej. Rząd jest w stałym kontakcie z Komisją Europejską w tej sprawie i planuje wystąpić do Komisji Europejskiej o taką zgodę.

Odnosząc się do propozycji wprowadzenia metody kasowej dla wszystkich przedsiębiorców podkreślić należy, że nie jest ona możliwa do realizacji bowiem prowadziłoby to do naruszenia przepisów 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”, z którymi musi być zgodna ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221), zwana dalej „ustawą o VAT”.

Zgodnie z art. 63 dyrektywy zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny, w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. Stosownie do art. 66 dyrektywy, w drodze odstępstwa, państwa członkowskie mogą postanowić, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników w jednym z następujących terminów:

- a) nie później niż z datą wystawienia faktury;
- b) nie później niż w momencie otrzymania zapłaty;
- c) jeżeli faktura nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem, w określonym terminie nie później niż z upływem terminu wystawienia faktury ustalonego przez państwo członkowskie, jeżeli państwo członkowskie nie ustaliło takiego terminu – w określonym terminie od daty zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego.

Jak wynika z przywołanych wyżej przepisów, w świetle prawa unijnego ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego stanowiącego odstępstwo od ww. generalnej zasady możliwe jest wyłącznie w odniesieniu do określonych transakcji lub do określonych kategorii podatników. Przepisy polskiej ustawy o VAT zawierają rozwiązania umożliwiające podatnikom, po spełnieniu kryteriów określonych w art. 2 pkt 25 ustawy o VAT do uznania ich za tzw. małych podatników, stosowanie kasowego, zamiast memoriałowego, rozliczenia tego podatku.

U małego podatnika rozliczającego się metodą kasową obowiązek podatkowy powstaje:

- 1) z dniem otrzymania całości lub części zapłaty - w przypadku dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz podatnika, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny,
- 2) z dniem otrzymania całości lub części zapłaty, nie później niż 180 dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi - w przypadku dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz podmiotu innego niż wymieniony w pkt 1.

Zasady stosowania metody kasowej reguluje art. 21 ustawy o VAT. Limit uprawniający do uznania za małego podatnika (wartość sprzedaży wraz z kwotą podatku nieprzekraczająca w poprzednim roku podatkowym równowartości 1,2 mln euro) umożliwia skorzystanie z metody kasowej około 95% czynnych podatników VAT.

Odnosząc się natomiast do propozycji wprowadzenia regulacji, zgodnie z którą nie można odliczać VAT w przypadku, gdy faktura nie zostanie zapłacona w określonym terminie od jej otrzymania należy wskazać, że prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług jest podstawowym i fundamentalnym prawem podatnika, wynikającym z konstrukcji podatku od towarów i usług jako podatku od wartości dodanej i nie powinno być ograniczane w sposób nieuzasadniony. W świetle dyrektywy prawo do odliczenia podatku przysługuje, jeżeli towary i usługi są wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika (art. 168 dyrektywy). Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny (art. 167 dyrektywy). Dla realizacji tego prawa przez podatnika konieczne jest posiadanie faktury (art. 178 lit. a dyrektywy). Zasady te znajdują odzwierciedlenie w art. 86 ustawy o VAT.

Art. 86 ust. 10 ustawy o VAT stanowi, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy (zgodnie z art. 86 ust. 10e prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w odniesieniu do nabytych przez małego podatnika towarów i usług, w okresie stosowania przez niego metody kasowej, powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonał zapłaty za te towary i usługi). Co do zasady zatem, aby powstało prawo do odliczenia VAT, u wystawcy faktury podatek VAT musi być wymagalny, co oznacza, że powstał obowiązek podatkowy z tytułu czynności podlegających opodatkowaniu tym podatkiem. Oznacza to, że termin dokonania odliczenia VAT przez nabywcę jest uzależniony od uregulowania przez niego należności na rzecz sprzedawcy, w przypadku gdy u sprzedawcy podatek VAT jest wymagalny (powstaje obowiązek podatkowy) z chwilą otrzymania zapłaty. Ma to miejsce m.in. w przypadku kontrahentów małego podatnika rozliczającego się metodą kasową (mogą odliczyć VAT dopiero po dokonaniu zapłaty na rzecz małego podatnika).

Wprowadzenie generalnej regulacji, zgodnie z którą nie można odliczać VAT w przypadku, gdy faktura nie zostanie zapłacona w określonym terminie, jest niemożliwe do zrealizowania, ponieważ byłoby niezgodne z prawem unijnym.

W zakresie wnioskowanej propozycji zaliczenia faktury do kosztów uzyskania przychodu w momencie jej zapłaty należy zauważyć, że w myśl zasady wyrażonej w przepisach ustawy

z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032, z późn. zm.) oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888, z późn. zm.), zarówno przychody z działalności gospodarczej, jak i koszty uzyskania przychodów określone są w oparciu o tzw. metodę memoriałową. W praktyce oznacza to, że przychód z działalności gospodarczej powstaje w momencie wydania towaru lub wykonania usługi i bez znaczenia pozostaje fakt zapłaty należności przez odbiorcę świadczenia. Natomiast podatnik będący odbiorcą towaru lub usługi uwzględnia ich wartość w kosztach podatkowych bez względu na fakt zapłaty za towar lub usługę. Podkreślenia wymaga, iż w związku z memoriałową zasadą określania przychodów i kosztów podatkowych z działalności gospodarczej budżet Państwa nie ponosi konsekwencji niewywiązywania się wobec siebie kontrahentów z zaciągniętych zobowiązań.

Jednocześnie ustawodawca wprowadził w przepisach ustaw o podatkach dochodowych pewne instrumenty, które zmniejszają niekorzystne skutki tzw. zatorów płatniczych. A mianowicie, w art. 23 ust. 1 pkt 20 i 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przewidziano możliwość zaliczenia do kosztów podatkowych wierzytelności odpisanych jako nieściągalne, które uprzednio zostały zarachowane do przychodów należnych i których nieściągalność została uprawdopodobniona w sposób określony w ustawie. Dotyczy to także odpisów aktualizujących wartość należności w tej części, która uprzednio zaliczona była do przychodów należnych. Analogiczne rozwiązania uregulowane są w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. a i pkt 26a tej ustawy). Takie rozwiązania prawne powodują po stronie kosztowej złagodzenie skutków wynikających z nieotrzymania zapłaty od kontrahentów za dostarczone towary lub wykonane usługi.

Należy mieć również na uwadze, że na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz. U. poz. 1342), ustawodawca wprowadził w ustawach o podatkach dochodowych rozwiązania, na podstawie których podatnik będący dłużnikiem obowiązany był do dokonania korekty kosztów uzyskania przychodów w przypadku nieuregulowania kwoty wynikającej z faktury (innego dokumentu) w określonych ustawowo terminach (art. 24d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 15b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Przepisy te działały w sposób zbliżony do przedstawionej propozycji zaliczenia faktury do kosztów uzyskania przychodu w momencie jej zapłaty. Jednakże ich stosowanie przez podatników wiązało się z koniecznością realizacji dodatkowych, czasochłonnych obowiązków ewidencyjnych. W związku z tym regulacje te zostały uchylone z dniem 1 stycznia 2016 r., na podstawie ustawy z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1197). Dlatego też postulowane zmiany w zakresie podatków dochodowych należy uznać za nieuzasadnione.

Odnosnie postulowanego wprowadzenia podatku obrotowego bez odliczeń należy wyjaśnić, że Polska będąc członkiem Unii Europejskiej jest zobowiązana do utrzymania harmonizacji ustawy VAT, z przepisami dyrektywy oraz z przepisami szczegółowymi. Wyklucza to możliwość wprowadzenia podatku obrotowego, będącego podatkiem pośrednim, przez każde z państw członkowskich Unii Europejskiej. Należy mieć również na uwadze, że konstrukcja

podatku obrotowego bez możliwości odliczeń posiada istotne wady jak wysoki stopień obciążenia dla podatników (brak możliwości odliczenia), jak również nie jest dla podatników neutralny, gdyż im dłuższy łańcuch dostaw, tym większy udział w ostatecznym koszcie towaru lub usługi ma sam podatek. Zaproponowany podatek obrotowy preferowałby zatem krótkie łańcuchy dostaw (np. producent – hipermarket) i prowadziłby do eliminacji z rynku wielu mikroprzedsiębiorców, którzy nie mogliby konkurować z większymi podmiotami, podatek taki byłby także bardziej odczuwalny dla ostatecznego konsumenta niż VAT. Proponowany podatek miałby zatem również negatywny wpływ na zasady swobodnej konkurencji, co należałoby uznać za niezgodne z prawem Unii Europejskiej.

Dziękując zatem za wykazywaną troskę w zakresie finansów publicznych i przedsiębiorców oraz za propozycję zmian prawa podatkowego, z przykrością muszę poinformować, że przedstawione w tym zakresie postulaty nie są możliwe do spełnienia.

Jednocześnie przypominam, że Pana petycja została przekazana również do Ministerstwa Sprawiedliwości pismem z dnia 23 listopada 2017 r. znak PT8.056.2.2017.TXZ.546E, o czym został pan powiadomiony, celem udzielenia odpowiedzi w zakresie jego właściwości merytorycznej.

Z poważaniem

Wojciech Śliż
Dyrektor Departamentu Podatku
od Towarów i Usług
/podpisano kwalifikowanym
podpisem elektronicznym/