



Warszawa, dnia 14 marca 2019 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**MINISTER FINANSÓW**

PT3.056.8.2018.LBE.535

Pan  
**Roman Jacek Arseniuk**

**Zawiadomienie o sposobie załatwienia petycji**

Odpowiadając na petycję z dnia 18 grudnia 2018 r. Minister Finansów informuje, co następuje.

Przedstawiona przez Pana propozycja wprowadzenia zmian legislacyjnych w art. 86 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>1</sup>, dalej: „ustawa o VAT”, polegających na wprowadzeniu do wyliczenia punktu pierwszego art. 86 ust. 2 ustawy o VAT następującego tekstu : „*suma kwot podatku wynikających z zapłaconych faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu:*” – nie zasługuje na uwzględnienie, co wyjaśnia się następująco.

Przepisy dotyczące podatku od wartości dodanej w całości objęte są prawem Unii Europejskiej, a Polska jako jej członek zobowiązana jest do przestrzegania *acquis communautaire*. W odniesieniu do podatku VAT oznacza to przestrzeganie postanowień przede wszystkim dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>2</sup>, dalej: „dyrektywa 2006/112/WE” oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, dalej: „TSUE” dotyczącego podatku od wartości dodanej. Państwa członkowskie nie posiadają swobody kreowania własnych rozwiązań w tym przedmiocie, lecz muszą ściśle uwzględniać zakres regulacji unijnych.

Jednocześnie należy wskazać, że dyrektywy UE wiążą dane państwo członkowskie co do rezultatu, w efekcie nie ma konieczności (uzasadnienia) dla kopiowania ich treści do przepisu krajowego. Zatem przełożenie literalnie zapisów dyrektywy 2006/112/WE w przepisach krajowych nie zapewniłoby jednolitego traktowania w Państwach Członkowskich zasad z niej wynikających.

W świetle art. 168 dyrektywy 2006/112/WE, który stanowi o prawie do odliczenia i został zaimplementowany do polskiej ustawy o VAT (odpowiada mu art. 86 ustawy), prawo do odliczenia stanowi fundamentalną zasadą podatku VAT. Zgodnie z orzecznictwem TSUE (m.in. pkt 37 wyroku w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében kft) „(...) *prawo podatników do odliczenia od podatku VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku VAT należnego lub zapłaconego z tytułu towarów i usług otrzymanych przez nich stanowi zasadę podstawową wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez ustawodawcę Unii Europejskiej (...)*”.

Art. 168 lit. a dyrektywy 2006/112/WE stanowi, że jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia od kwoty VAT, którą jest

<sup>1</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, z późn. zm.

<sup>2</sup> Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

zobowiązany zapłacić VAT, kwot VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika. Przepis ten więc wskazuje, że podatnikom przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT „należnego lub zapłaconego”.

Należy tu zwrócić uwagę na ugruntowane orzecznictwo TSUE w zakresie ustalenia prawa do odliczenia VAT nie tylko zapłaconego, ale również należnego.

Przykładowo, w sprawie C-414/10 Veleclair SA, TSUE rozstrzygając w zakresie wykładni art. 17 ust. 2 lit. b szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku<sup>3</sup> poprzedzającej dyrektywę 2006/112/WE (którego zakres mieści się w brzmieniu art. 168 lit. a tej dyrektywy), wskazał, że „(...) *samo brzmienie tego przepisu, które powtarza sformułowanie art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, zgodnie z którym podatnikom przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT „należnego lub zapłaconego” od dostarczanych im towarów, wyraźnie wskazuje, że przysługujące podatnikowi prawo do odliczenia podatku odnosi się nie tylko do zapłaconego podatku VAT, lecz także do podatku należnego, to jest tego, który dopiero ma zostać zapłacony.*” (pkt 19 wyroku).

W tym orzeczeniu TSUE wskazał również, że „(...) *wyrażenie „należny” oznacza bowiem wymagalne zobowiązanie podatkowe, zakłada zatem, iż podatnik jest zobowiązany zapłacić kwotę podatku VAT, którą zamierza odliczyć jako podatek naliczony (...)*” (zob. pkt 20 wyroku).

Wcześniej, w wyroku ws. C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in. TSUE wskazał m.in., że: „*Kwestia, czy podatek VAT należny od wcześniejszych lub późniejszych transakcji sprzedaży dotyczących danych towarów został wpłacony do budżetu państwa, nie ma wpływu na prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego (...)*” (zob. pkt 54 wyroku).

Podobnie, w wyroku ws. C-439/04 i C-4400/04 Kittel i Recolta Recycling, TSUE wskazał: „*W rzeczywistości przewidziane w art.17 i nast. szóstej dyrektywy prawo do odliczenia stanowi integralną część systemu podatku VAT i zasadniczo nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (...)*” (zob. pkt 47 wyroku).

Wykładnia przedstawiona w orzecznictwie TSUE potwierdza, że zakres prawa do odliczenia określony w art. 168 dyrektywy 2006/112/WE (znajdujący odzwierciedlenie w art. 86 ustawy o VAT) należy m.in. odczytywać w ten sposób, że przysługuje podatnikom prawo do odliczenia VAT zarówno należnego, jak i zapłaconego.

Jednocześnie, zarówno inne przepisy dyrektywy 2006/112/WE, również implementowane w ustawie o VAT i orzecznictwo TSUE – dotyczące ograniczania prawa do odliczenia ze względu m.in. na identyfikowane nadużycia i oszustwa w VAT, stanowią bariery dla oszustów podatkowych i podstawę do zakwestionowania ich prawa do odliczenia.

Do skutecznej walki z szarą strefą i wyłudzeniami w podatku VAT wprowadzono w Polsce szereg różnych rozwiązań, które już działają lub zostaną wprowadzone w niedługim czasie (m. in. system kas on-line, przesyłanie plików JPK\_VAT, podzielona płatność, system STIR, system SENT, pakiet paliwowy, itd.). Narzędzia te zaczynają tworzyć spójny system, który ma na celu kompleksowe uszczelnienie VAT.

---

<sup>3</sup> (Dz. Urz. UE. L 1977 Nr 145, str. 1)

Poza tym, zasadność zwrotu VAT podlega weryfikacji przez organy podatkowe, a termin ustawowy zwrotu VAT (określony m.in. w art. 87 ust. 2 ustawy o VAT) podatnikowi może zostać przedłużony w przypadku gdy zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania.

Organy podatkowe mają zatem skuteczne narzędzia do walki z podmiotami dokonującymi wyłudzeń VAT, zaś same rozwiązania podejmowane przez Polskę w zakresie uszczelnienia VAT zmniejszają znacząco skalę dokonywania nadużyć i oszustw przez podatników VAT.

Odnosząc się natomiast do przywołanego przez Pana w petycji art. 86 ust. 10e ustawy o VAT wymaga zauważenia, że stanowi on o prawie do odliczenia VAT u małego podatnika, w okresie stosowania przez niego metody kasowej w rozliczaniu podatku VAT.

Metoda kasowa stanowi implementację art. 66 lit. b dyrektywy 2006/112/WE, jest odstępstwem od memoriałowej metody rozliczeń VAT i może być stosowana u ograniczonej grupy podatników<sup>4</sup>. Metoda ta polega na uzależnieniu zarówno obowiązku zapłaty podatku (art. 21 ustawy o VAT) jak i prawa do odliczenia, odpowiednio, od otrzymania przez podatnika/dokonania przez podatnika zapłaty za dokonane dostawy lub wykonane usługi (wskazany art. 86 ust. 10e ustawy).

Również wskazany przez Pana art. 87 ust. 6 ustawy o VAT stanowi szczególne rozwiązanie – w zakresie przyspieszonego zwrotu VAT (w terminie 25 dni), który będzie możliwy do zastosowania przez podatnika, pod warunkiem, że spełni szereg wymogów określonych w tym przepisie, w tym m.in. kwoty podatku naliczonego będą wynikały z faktur w całości zapłaconych w określonej w tym przepisie formie.

Wskazując na powołany przez Pana przepis art. 89b ustawy o VAT, wymaga podkreślenia, że stanowi on implementację art. 90 dyrektywy 2006/112/WE. Zatem nie jest możliwa rezygnacja z tego rozwiązania.

Nawiązując do powołanej przez Pana w petycji interpretacji indywidualnej zauważenia wymaga, że nie rozstrzyga ona o możliwości odliczenia podatku należnego tylko podatku wcześniej zapłaconego. Interpretacja ta dotyczy wątpliwości wnioskodawcy w zakresie przysługującego mu prawa do odliczenia, w przypadku gdy w sposób z góry określony zakłada on, że nie ureguluje płatności za otrzymaną fakturę w terminie określonym w art. 89b ustawy o VAT, zaś przekroczenie tego terminu przez mogłoby powodować konieczność skorygowania VAT naliczonego o faktury nieopłacone.

Mając na uwadze wskazane Panu argumenty, zawarcie w ustawie o VAT postulowanej przez Pana regulacji polegającej na wprowadzeniu do wyliczenia punktu pierwszego art. 86 ust. 2 ustawy o VAT tekstu „*suma kwot podatku wynikających z zapłaconych faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu:*” nie zasługuje na uwzględnienie.

Z upoważnienia Ministra Finansów  
Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług  
*Wojciech Śliż*  
/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

---

<sup>4</sup> Zasadniczo są to podatnicy, u których wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1200 000 euro (art. 2 pkt 25 lit. a ustawy o VAT).

Klauzula Informacyjna Ministra Finansów dotycząca przetwarzania danych osobowych znajduje się na stronie internetowej Ministerstwa Finansów pod adresem: <https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/klauzula-informacyjna-ministra-finansow>