



Warszawa, dnia 12 lutego 2021 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW,  
FUNDUSZY I POLITYKI REGIONALNEJ**

PT3.056.7.2020

**Zawiadomienie o sposobie załatwienia petycji**

W związku z pismem (dalej: „Wnoszący”) z dnia 12 listopada 2020 r. znak: , które zostało uznane za petycję, zawierającym postulat: *„zmian w zakresie rozpoznawania momentu powstania obowiązku podatkowego VAT oraz momentu powstania prawa do realizacji zasady neutralności podatkowej na gruncie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U.2020.106).”*, Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje.

Meritum postulowanych zmian stanowi wprowadzenie rozwiązań, z możliwością ich wstecznego stosowania. Rozwiązania te sprowadzają się do przyznania możliwości skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych towarów lub usług powstał obowiązek podatkowy, w sytuacji również, gdy podatnik VAT otrzyma fakturę dokumentującą nabycie tych towarów lub usług w kolejnym okresie rozliczeniowym, ale nie później niż w terminie, w którym złoży deklarację za ten okres. Dla wprowadzenia tych rozwiązań Wnoszący proponuje również zmianę w zakresie ustanowienia momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT dla tych dostaw towarów i świadczenia usług, rozpoznawanych dotychczas z chwilą wystawienia faktury (zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT<sup>1</sup>), w taki sposób, aby obowiązek podatkowy z tytułu nabywanych przez wnoszącego towarów i usług powstawał z chwilą dokonania dostawy, wykonania usługi.

W petycji wskazano, że głównym celem proponowanych zmian jest, w ocenie Wnoszącego: *„konieczność dostosowania przepisów w zakresie rozpoznawania podatkowego momentu, tak dla podatku VAT naliczonego, jak i należnego, do specyfiki działalności (...), jak również potrzeba wprowadzenia przepisów do krajowego porządku prawnego, które gwarantowałyby realizację i przestrzeganie zasady neutralności oraz konkurencyjności, które to stoją u podstaw funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT”*.

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106, z późn. zm.), dalej: „ustawa o VAT”.

Według Wnoszącego: „(...) w świetle prawa unijnego podatnikom przysługuje uprawnienie do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony (prawo do odliczenia) wynikający z prawidłowo wystawionych faktur w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych towarów lub usług powstał obowiązek podatkowy również w sytuacji, gdy faktury dokumentujące dokonanie zakupu w danym okresie rozliczeniowym podatnik otrzyma w kolejnym okresie rozliczeniowym, jednak nie później niż w terminie, w którym złoży deklarację za ten okres”.

Wniesiony postulat zmian w przepisach o VAT w zakresie rozpoznawania momentu powstania obowiązku podatkowego VAT oraz momentu powstania prawa do odliczenia dotyczy wybranego rodzaju dostaw towarów oraz świadczenia usług.

Odnosząc się do postulowanych zmian, Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje.

Zgodnie z art. 167 dyrektywy 2006/112/WE<sup>2</sup> prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podlegający odliczeniu podatek staje się wymagalny. Artykuł 178 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE stanowi, że w celu skorzystania z prawa do odliczenia (do celów odliczenia na podstawie art. 168 lit. a) w odniesieniu do dostawy towarów lub świadczenia usług) podatnik musi posiadać wystawioną fakturę zgodnie z art. 220-236 oraz 238, 239 i 240.

Przepisy dyrektywy 2006/112/WE zostały transponowane na mocy art. 86 ust. 10 w związku z art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT.

Zgodnie z art. 86 ust. 10 ustawy o VAT, 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. W przypadkach, gdy kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów lub usług oraz z tytułu dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi, a w przypadku importu towarów - kwota podatku wynikająca z otrzymanego dokumentu celnego, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny (art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT)<sup>3</sup>.

Według ww. przepisów ustawy o VAT odliczenie jest dopuszczalne w odniesieniu do okresu rozliczeniowego, w którym oba warunki - w odniesieniu do nabytych świadczeń powstał obowiązek podatkowy i podatnik jest w posiadaniu faktury - są spełnione po raz pierwszy.

W związku z tym podatnicy VAT nie mogą ubiegać się o odliczenie za okres, w którym odpowiednie faktury nie zostały jeszcze przedstawione kupującemu (nawet jeśli kupujący był w ich posiadaniu przed upływem terminu na złożenie deklaracji za wypełniony okres). Zasada obowiązuje od 2014 r. i obejmuje wszystkie okresy podatkowe, w odniesieniu do których termin przedawnienia nie upłynął.

Według Ministerstwa Finansów przedstawione przez Wnoszącego zarzuty, zgodnie z którymi wskazane wyżej, obowiązujące przepisy o VAT nie gwarantują realizacji zasady neutralności, nie zasługują na uwzględnienie.

<sup>2</sup> Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z dnia 11.12.2006, str. 1, z późn.zm), dalej: „dyrektywa 2006/112/WE”.

<sup>3</sup> Zatem podatnik może dokonać odliczenia w rozliczeniu za okres, w którym spełnione są łącznie następujące przesłanki:

- 1) po stronie dostawcy powstał obowiązek podatkowy w stosunku do towarów i usług nabywanych przez nabywcę,
- 2) w wykonaniu obowiązku podatkowego doszło do nabycia tych towarów i usług przez nabywcę,
- 3) podatnik (nabywca) otrzymał i jest w posiadaniu faktury dokumentującej daną transakcję.

W ocenie Ministerstwa Finansów krajowe przepisy o VAT będące w zgodzie z przepisami dyrektywy 2006/112/WE, nie naruszają zasady neutralności VAT oraz zasady proporcjonalności.

Znajduje to potwierdzenie w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE”) z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-152/02 Terra Baubedarf-Handel GmbH, opartym na art. 17 i 18 Szóstej dyrektywy<sup>4</sup>, który zapadł w sprawie, w której Trybunał wypowiedział się co do ustalenia momentu powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego. W tym wyroku Trybunał uznał, że art. 17 i 18 Szóstej dyrektywy (obecnie odpowiednio art. 167 i 178 dyrektywy 2006/112/WE) należy interpretować łącznie.

W stanie faktycznym postępowania C-152/02, Terra Baubedarf, niemiecka spółka handlująca materiałami budowlanymi, otrzymała dostawy usług w 1999 r. jednakże faktury za te usługi, mimo że zostały sporządzone w grudniu 1999 r., otrzymała dopiero w styczniu 2000. Niemiecki organ podatkowy nie dopuścił do odliczenia VAT w rozliczeniu za 1999 r. (moment wykonania usługi i wystawienia faktury), wskazując, że prawo to mogło być wykonane tylko w 2000 r., a zatem za okres w którym otrzymano odpowiednią fakturę.

W wyroku w sprawie C-152/02 TSUE wskazał, że w celu odliczenia, o którym mowa w art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, art. 18 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że prawo do odliczenia należy wykonywać w odniesieniu do okresu rozliczeniowego, w którym spełnione są dwie przesłanki wymagane przez ten przepis, a mianowicie: towary zostały dostarczone lub usługi wykonane, a podatnik posiada fakturę lub dokument, który, zgodnie z kryteriami określonymi przez dane państwo członkowskie, może służyć za fakturę.

W wyroku C-152/02 TSUE podkreślił, że zasady proporcjonalności nie narusza zobowiązanie podatnika do odliczenia podatku naliczonego za okres rozliczeniowy, w którym warunek posiadania faktury lub dokumentu uznawanego za fakturę jest spełniony. Po pierwsze, wymóg ten jest zgodny z jednym z celów szóstej dyrektywy, jakim jest zapewnienie nakładania i poboru podatku VAT pod nadzorem organów podatkowych, a po drugie, jak wskazano w pkt 35 niniejszego wyroku, zapłata za dostawę towarów lub wykonanie usług, a tym samym podatek naliczony, zwykle dokonywana jest dopiero po otrzymaniu faktury (zob. pkt 37 wyroku).

Powyższe spostrzeżenia doprowadziły do konkluzji Trybunału w pkt 36 wyroku, iż taka wykładnia jest zgodna również z zasadą neutralności podatku VAT.

Odnosząc się do zarzutu Wnoszącego, że krajowe przepisy o VAT w zakresie ustalenia momentu powstania prawa do odliczenia (które jak wynika z powyższych analiz pozostają w zgodności z dyrektywą 2006/112/WE) powodują naruszenie reguł konkurencyjności Wnoszący nie wskazał w jaki sposób w jego przypadku na tle innych podmiotów dokonujących takich samych transakcji dochodziłoby do naruszenia tej zasady.

Przywołane w wystąpieniu orzeczenie<sup>5</sup> TSUE odnoszące się do przypadków identyfikujących wystąpienie naruszeń zasady konkurencyjności odnosiło się natomiast do regulacji innych niż w zakresie momentu powstania prawa do odliczenia.

<sup>4</sup> Szósta Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz.UE.L Nr 145, str. 1), dalej: „VI dyrektywa”.

<sup>5</sup> Orzeczenie Trybunału w sprawach C-250/10 i 260/10 nie zostało odnalezione w bazie Curia. Natomiast orzeczenie w sprawach C-259/10 i 260/10 dotyczy oceny zasady neutralności na płaszczyźnie kwestii związanych z ustaleniem dopuszczalności stosowania zwolnienia od VAT gier hazardowych.

Jak wynika z pkt 47 orzeczenia TSUE ws. C-363/05 JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies<sup>6</sup> „Zasada neutralności podatkowej obejmuje zasadę eliminowania zakłóceń konkurencji wynikających ze zróżnicowanego traktowania z punktu widzenia podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 3 maja 2001 r. w sprawie C-481/98 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-3369, pkt 22). Zatem wystąpienie zakłóceń konkurencji zostaje wykazane w razie stwierdzenia, że usługi pozostają w stosunku konkurencji i są nierówno traktowane z punktu widzenia podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie C-404/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2667, pkt 45-47). Pod tym względem nie ma znaczenia, czy zakłócenie konkurencji jest istotne”.

Niezależnie od powyższego zagadnienie będące przedmiotem niniejszej petycji wymaga dalszych analiz w Ministerstwie Finansów, a w szczególności możliwość jego wprowadzenia wymaga konsultacji ze służbami Komisji Europejskiej.

Ministerstwo Finansów nawiąże kontakt ze służbami Komisji Europejskiej w celu ustalenia, czy z punktu widzenia zachowania zgodności z dyrektywą 2006/112/WE oraz z wynikającymi z dyrektywy zasadami neutralności, proporcjonalności oraz konkurencyjności, byłoby dopuszczalne wprowadzenie w krajowych przepisach o VAT zmian w zakresie ustalenia momentu powstania prawa do odliczenia polegających efektywnie na wydłużeniu okresu odliczenia VAT np. dla podatników dokonujących określonych rodzajów transakcji w zakresie towarów i usług, podczas gdy inni podatnicy (dokonujący transakcji w zakresie identycznych towarów lub usług) mogliby skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego tylko na obowiązujących warunkach. W szczególności w dialogu z KE poruszony zostanie dodatkowo wątek możliwości wstecznego stosowania tego rozwiązania.

Ponadto wymaga zbadania czy retroaktywne zastosowanie rozwiązań takich jak postulowane przez Wnoszącego (o ile w ogóle wprowadzenie takich rozwiązań co do istoty byłoby możliwe) jest dopuszczalne i nie stanowi niedozwolonej pomocy publicznej. Ustalenie tej kwestii wymaga dodatkowych opinii Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów.

Z upoważnienia Ministra Finansów, Funduszy  
i Polityki Regionalnej

*dr Paweł Selera*

Dyrektor

Departamentu Podatku od Towarów i Usług  
/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

<sup>6</sup> Wyrok powołany przez TSUE w pkt 35 wyroku w sprawach połączonych C- C-250/10 i 260/10.