



Warszawa, dnia 12 marca 2021 r.

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

PT3.056.8.2020.PRJ.754

Pan
Roman Jacek Arseniuk

Zawiadomienie o sposobie załatwienia petycji

W związku z petycją z dnia 15 grudnia 2020 r. w sprawie podjęcia inicjatywy ustawodawczej polegającej na zmianie art. 86 ust. 19 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹, dalej: „ustawa o VAT”, przez nadanie mu następującego brzmienia: „*Jeżeli w okresie rozliczeniowym podatnik nie wykonał czynności opodatkowanych na terytorium kraju oraz nie wykonał czynności poza terytorium kraju, kwotę podatku naliczonego za ten okres przenosi się do rozliczenia na następnym okresie rozliczeniowym.*”, Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje.

W petycji propozycja zmiany wskazanego art. 86 ust. 19 ustawy o VAT polega na powrocie do brzmienia tego przepisu w wersji obowiązującej w 2004 roku. W ocenie Wnoszącego treść obowiązującego obecnie art. 86 ust.19 ustawy o VAT jest sprzeczna z art. 168 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej², dalej: „dyrektywa 2006/112/WE”.

Autor petycji uważa, że poprawne brzmienie art. 86 ust. 19 ustawy o VAT, aby pozostało zgodne z art. 168 dyrektywy 2006/112/WE powinno zamiast wyrażenia „może przenieść” zawierać zwrot „przenosi się”. Argumentację Autora petycji co do niezgodności obecnego brzmienia art. 86 ust.19 ustawy o VAT z art. 168 dyrektywy Rady 2006/112/WE wspiera też art. 183 dyrektywy VAT, który daje Państwom członkowskim swobodę w zakresie ustalania warunków zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, zatem nie odnosi się – w ocenie Autora petycji – do możliwości regulowania prawa do zwrotu VAT naliczonego w okresie rozliczeniowym, w którym podatnik nie wykonywał czynności opodatkowanych.

Odnosząc się do przedstawionego postulatu i argumentacji, Ministerstwo Finansów uznaje, że nie zasługują one na uwzględnienie, co uzasadnia się następująco.

Zgodnie z art. 168 dyrektywy 2006/112/WE (zdanie wstępne) „*Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić: (...)*”.

¹ Dz. U. z 2020 r., poz. 106 z późn. zm.

² Dz. Urz. UE.L Nr 347, str. 1, z późn. zm.

Art. 168 dyrektywy 2006/112/WE reguluje możliwość odliczenia przez podatnika, w państwie członkowskim, w którym dokonuje danych transakcji, pewnych kwot od należnego podatku od wartości dodanej, w przypadku gdy towary oraz usługi są wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji prowadzonych przez tego podatnika. Obok wprowadzenia generalnej zasady uzależniającej prawo do odliczenia podatku naliczonego od wykorzystania dokonanych zakupów do działalności opodatkowanej podatnika, ww. artykuł określa także zakres dopuszczalnych odliczeń, wskazując na możliwe źródła podatku naliczonego do odliczenia.

Art. 168 dyrektywy 2006/112/WE, w którym zawarto podstawową zasadę systemu VAT wiążącego prawo do odliczenia podatku naliczonego z wykorzystaniem nabytych towarów i usług do wykonania czynności opodatkowanych został zaimplementowany do polskiego porządku prawnego i odpowiada mu art. 86 ustawy o VAT.

Zasady wynikające z art. 86 ustawy o VAT wskazują, że podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego jedynie w takim zakresie, w jakim nabyte towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Wyłączona zatem została możliwość dokonywania odliczenia podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które są wykorzystywane do wykonywania czynności niepodlegających opodatkowaniu.

Krajowe rozwiązania w zakresie ustalenia prawa do odliczenia podatku naliczonego przez implementację rozwiązań dyrektywy 2006/112/WE zawierają zasadę tzw. *niezwłocznego odliczenia podatku naliczonego*, która wyraża się tym, że podatnik, aby skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego nie musi czekać aż nabyty towar lub usługa zostaną odsprzedane lub efektywnie wykorzystane na potrzeby działalności opodatkowanej. Istotna jest intencja nabycia - jeśli dany towar (usługa) ma służyć wykonywaniu czynności opodatkowanych wówczas - po spełnieniu wymienionych w art. 86 ustawy o VAT wymogów - odliczenie jest generalnie prawnie dozwolone pod warunkiem, że nie wyłączają go inne przepisy ustawy lub aktów wykonawczych. Wystarczającym zatem jest, że z okoliczności towarzyszących nabyciu towaru lub usługi, przy uwzględnieniu rodzaju prowadzonej oraz planowanej przez podatnika działalności gospodarczej wynika, że zakup ten dokonany został w celu jego wykorzystania w ramach działalności opodatkowanej. Tym samym, podatnik dokonując zakupu towarów czy usług dokonuje ich niezwłocznej alokacji do czynności dających prawo do odliczenia lub niedających takiego prawa.

Wskazana zasada jest też potwierdzona w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). W pkt 15 wyroku wydanym 10.07.2008 r. w polskiej sprawie C-25/07 Alicja Sosnowska przeciwko Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu, TSUE wskazał, że *prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. W szczególności prawo to wykonywane jest natychmiastowo w odniesieniu do całości podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu (zob. w szczególności wyroki: z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Supergaz, Rec. s. I-1883, pkt 18, z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. s. I-1577, pkt 43, oraz z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-368/06 Cedilac, Zb.Orz. s. I-12327, pkt 31).*

Należy też zauważyć, że zgodnie z art. 183 (zdanie pierwsze) dyrektywy 2006/112/WE, w przypadku gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odliczeń przekracza kwotę VAT należnego, państwa członkowskie mogą dokonać zwrotu lub przenieść nadwyżkę na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez siebie warunki. W myśl art. 183 dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie dysponują pewnym zakresem swobody przy ustalaniu trybów zwrotu nadwyżki podatku naliczonego w oparciu o ustalone przez siebie warunki.

W zapewnieniu podatnikom prawa do niezwłocznego odliczenia podatku naliczonego oraz w granicach swobody określonej w art. 183 dyrektywy 2006/112/WE w ustawie o VAT zostały określone w art. 87 dwie równorzędne zasady postępowania z powstałą nadwyżką podatku naliczonego. W świetle art. 87 ust. 1 ustawy o VAT możliwe jest otrzymanie zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na rachunek podatnika, albo jej przeniesienie na następne okresy rozliczeniowe. Wybór sposobu postępowania pozostawiony został podatnikowi.

W przypadku wykazania nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, podatnicy podatku VAT mają prawo do jej zwrotu w przewidywanych przez ustawę o VAT maksymalnych terminach zwrotów podatku VAT, wynoszących odpowiednio 25 dni, 60 dni oraz 180 dni.

Prawo podatnika do zwrotu podatku naliczonego w terminie 180 dniowym wynika z art. 87 ust. 5a ustawy o VAT. W przypadku podatnika, który w danym okresie nie wykonał czynności opodatkowanych w kraju ani czynności poza terytorium kraju³, jeśli podatnik nie decyduje się na przeniesienie kwoty podatku naliczonego na następne okresy rozliczeniowe stosownie do art. 86 ust. 19 ustawy o VAT, wówczas przysługuje mu zwrot kwoty podatku naliczonego, podlegającego odliczeniu od podatku należnego w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą na terytorium kraju lub poza tym terytorium.

Wydłużony termin na weryfikację takiego zwrotu wynoszący 180 dni ma na celu zabezpieczenie szczelności systemu podatku VAT (termin może zostać skrócony pod warunkiem, że podatnik złoży w urzędzie skarbowym zabezpieczenie majątkowe – wówczas może otrzymać zwrot podatku w terminie 60 dni). Wprowadzone rozwiązanie zapewnia urzędowi skarbowemu niezbędny czas na weryfikację rozliczenia podatnika tak aby możliwe było wyłączenie możliwości dokonania zwrotu VAT dla nieuczciwych podatników.

Wskazany art. 87 ust. 5a został wprowadzony do ustawy o VAT ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2008 r., Nr 209 poz. 1320), dalej: „ustawa nowelizująca”. Wprowadzenie ustawą nowelizującą art. 87 ust. 5a ustawy o VAT było powiązane ze zmianą na mocy tej ustawy brzmienia art. 86 ust. 19 ustawy o VAT. Jak wyjaśniono w uzasadnieniu do tej ustawy nowelizującej (na etapie prac parlamentarnych Druk nr 819 Sejmu VI kadencji) zmiana art. 86 ust. 19 ustawy o VAT polegała na zastąpieniu obligatoryjnego mechanizmu przenoszenia kwoty podatku naliczonego na następny okres rozliczeniowy (w sytuacji gdy w danym okresie podatnik nie wykonał czynności opodatkowanych oraz czynności poza terytorium kraju) mechanizmem fakultatywnym (podatnik będzie miał wybór – albo przeniesie kwotę podatku naliczonego na następny okres rozliczeniowy, albo wystąpi o jej zwrot).

W efekcie art. 86 ust. 19 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od 1 grudnia 2008 r. wprowadza możliwość przenoszenia przez podatnika, który czasowo nie wykonuje czynności opodatkowanych, podatku naliczonego na kolejny okres rozliczeniowy. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli w okresie rozliczeniowym podatnik nie wykonywał czynności opodatkowanych na terytorium kraju oraz nie wykonywał czynności poza terytorium kraju kwotę podatku naliczonego może przenieść do rozliczenia na następny okres rozliczeniowy.

³ Zgodnie z art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT podatnik ma również prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika poza terytorium kraju, jeżeli kwoty te mogłyby być odliczone, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju, a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami.

Wprowadzone do ustawy o VAT ww. rozwiązania w zakresie umożliwienia zwrotu podatnikowi podatku naliczonego podlegającego odliczeniu od podatku należnego w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, w przypadku gdy w danym okresie rozliczeniowym podatnik nie wykonał czynności opodatkowanych na terytorium kraju oraz czynności poza terytorium kraju, pozostają w zgodzie z dyrektywą 2006/112/WE, w szczególności z art. 168 i art. 183.

Dyrektywa 2006/112/WE nie definiuje pojęcia nadwyżki podatku naliczonego. Wbrew ocenom Autora petycji dyrektywa 2006/112/WE nie wprowadza również wyłączenia co do możliwości zwrotu podatku naliczonego podatnikowi, który w okresie rozliczeniowym w którym poniósł koszt podatku VAT nie wykonywał czynności opodatkowanych. Takie podejście m.in. byłoby sprzeczne z omówionym już wcześniej, wynikającym z dyrektywy i orzecznictwa TSUE, prawem podatnika do niezwłocznego odliczenia podatku naliczonego.

Co jednak warto ponownie podkreślić, swoboda w określaniu warunków zwrotu podatku naliczonego wyrażona w art. 183 dyrektywy 2006/112/WE pozwoliła po pierwsze, na wprowadzenie w krajowych przepisach o VAT możliwości odliczenia VAT w przypadku gdy podatnik w danym okresie rozliczeniowym nie dokonywał czynności opodatkowanych, a po drugie, przy wprowadzaniu tej możliwości, pozwoliła na wprowadzenie mechanizmu zabezpieczającego w postaci wydłużonego terminu na weryfikację zwrotu podatku naliczonego do 180 dni.

Nieuzasadnione jest zatem twierdzenie Autora petycji, że udzielenie podatnikom prawa do zwrotu podatku naliczonego za okres rozliczeniowy, w którym nie wykonywał czynności podlegających opodatkowaniu naraża budżet Państwa na nadużycia. Termin 180-dniowy zwrotu podatku naliczonego wyrażony w art. 87 ust. 5a ustawy o VAT pozwala zapewnić organom Krajowej Administracji Skarbowej niezbędny czas na weryfikacji jego zasadności.

Ponadto, wprowadzone w ostatnich latach rozwiązania prawne i informatyczne w zakresie rozliczeń podatkowych usprawniają dokonywanie tych rozliczeń przez podatników oraz ułatwiają prowadzenie procesów ich weryfikacji przez organy podatkowe. Obecny postęp technologiczny w rozliczaniu podatków oraz wprowadzenie narzędzi analitycznych i zabezpieczających przed nadużyciami w VAT, w tym takich jak JPK_VAT, STIR, SENT, MPP (mechanizm podzielonej płatności), system kas on-line, tzw. white lista, umożliwiających organom Krajowej Administracji Skarbowej sprawną weryfikację rozliczeń podatników, przyczynił się do uszczelnienia rozliczeń i poboru podatku od towarów i usług.

Z upoważnienia Ministra Finansów, Funduszy

i Polityki Regionalnej

dr Paweł Selera

Dyrektor

Departamentu Podatku od Towarów i Usług

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/