



Warszawa, 26 września 2022 roku

Sprawa: petycja w sprawie zmiany przepisów  
Znak sprawy: PT2.056.1.2022.HNDI.527

Kontakt: Kancelaria MF  
tel. +48 22 694 55 55  
e-mail: [kancelaria@mf.gov.pl](mailto:kancelaria@mf.gov.pl)

## Zawiadomienie o sposobie załatwienia petycji

Szanowni Państwo,

Uprzejmie dziękuję za skierowaną przez Państwo petycję z 24 czerwca 2022 r. wniesioną w formie elektronicznej przez

(dalej: **Spółka**) w sprawie propozycji zmian rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 marca 2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz. U. z 2021 r., poz. 1696, z późn. zm.) oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2011 r. w sprawie przypadków i trybu zwrotu podatku od towarów i usług siłom zbrojnym, wielonarodowym kwaterom i dowództwom oraz ich personelowi (Dz. U. z 2019 r., poz. 1753, z późn. zm.) - aby dostosować je do przepisów wiążących Polskę umów międzynarodowych, tj.:

- Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o wzmocnionej współpracy obronnej, podpisanej w Warszawie w dniu 15 sierpnia 2020 r.

(dalej: **Umowa EDCA**);

- Porozumienia Wykonawczego między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki do Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o statusie sił zbrojnych Stanów Zjednoczonych Ameryki na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dotyczącego zwolnień podatkowych dla celów oficjalnych, podpisanego w Warszawie w dniu 27 kwietnia 2015 r. (dalej: **Porozumienie Wykonawcze**).

Odpowiadając na petycję wniesioną 24 czerwca 2022 r., uprzejmie informuję, że obowiązujące regulacje we wskazanym w petycji zakresie są zgodne z umowami międzynarodowymi. Zatem postulaty wskazane przez Spółkę w petycji należy uznać za niezasadne.

## Uzasadnienie

### Wprowadzenie

Wskazane w petycji postulaty zmian przepisów dotyczą rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 marca 2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (dalej: **Rozporządzenie MF w sprawie obniżonych stawek**) oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2022 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług siłom zbrojnym, wielonarodowym kwaterom i dowództwom, towarzyszącemu im personelowi cywilnemu, członkom ich rodzin oraz jednostkom dokonującym nabycia towarów lub usług na rzecz sił zbrojnych<sup>1</sup> (dalej: **Rozporządzenie MF w sprawie zwrotu**).

Regulacje zawarte w Rozporządzeniu MF w sprawie obniżonych stawek i Rozporządzeniu MF w sprawie zwrotu<sup>2</sup> dotyczące stawki oraz zwrotu VAT w związku z dostawami towarów i świadczeniem usług dla sił Zbrojnych USA wynikają z implementacji do krajowego porządku prawnego **Umowy EDCA** oraz **Porozumienia Wykonawczego**).

### Ramy prawne

Zgodnie z art. 19 ust. 2 Umowy EDCA zwalnia się od podatku od towarów i usług, (...) towary i usługi nabywane przez siły zbrojne USA<sup>3</sup> lub na ich rzecz w celach określonych w ustępie 1 niniejszego Artykułu. Zwolnienie stosuje się w chwili zakupu, jeśli transakcja jest potwierdzona dokumentem wydanym przez SZ USA, który SZ USA przedkładać odpowiedniemu organowi

<sup>1</sup> Rozporządzenie MF w sprawie zwrotu było poprzedzone rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2011 r. w sprawie przypadków i trybu zwrotu podatku od towarów i usług siłom zbrojnym, wielonarodowym kwaterom i dowództwom oraz ich personelowi cywilnemu (Dz. U. z 2019 r. poz. 1753), które traciło. Rozporządzenie MF w sprawie zwrotu i poprzedzające je rozporządzenie posiadają takie same regulacje w zakresie wskazanym w zawiadomieniu o sposobie rozpatrzenia petycji.

<sup>2</sup> Na potrzeby zawiadomienia o sposobie rozpatrzenia petycji rozporządzenie MF i Rozporządzenie MF w sprawie zwrotu może być zamiennie określane sformułowaniem: **polskie regulacje**.

<sup>3</sup> **W zależności od wskazywanych przepisów i kontekstu** siły zbrojne USA w rozumieniu odpowiednio art. 2 lit. a Umowy EDCA oraz art. 2 lit. a umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o statusie sił zbrojnych Stanów Zjednoczonych Ameryki na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podpisana w Warszawie dnia 11 grudnia 2009 roku (Dz. U. z 2010 r. Nr 66, poz. 422, dalej: **umowa SOFA**) - zwane dalej: **SZ USA**.

podatkowemu Rzeczypospolitej Polskiej (...). W pozostałych przypadkach zwolnienie realizowane jest poprzez zwrot podatku zapłaconego w danym kwartale. Zwrot jest dokonywany w terminie trzydziestu (30) dni od otrzymania przez organ podatkowy Rzeczypospolitej Polskiej wniosku o taki zwrot.

Z kolei art. 2 ust. 1 Porozumienia Wykonawczego wskazuje, że zwolnienie z podatków stosowane do towarów i usług nabytych przez SZ USA<sup>4</sup> lub na ich rzecz stosuje się **w momencie sprzedaży, jeżeli transakcja została potwierdzona dokumentem wystawionym przez SZ USA przedstawionym dostawcy towarów lub usług**. Jako "dokument", o którym mowa w artykule 18 ustęp 2 Umowy SOFA (art. 19 ust. 2 Umowy EDCA), SZ USA będą stosowały świadectwo zwolnienia z podatku VAT (...) ("świadectwo"), którego wzór określa załącznik do niniejszego Porozumienia (Wykonawczego). Świadectwo będzie rozumiane wyłącznie jako potwierdzenie, że zostały spełnione warunki dla zwolnienia z podatku VAT (...), określone w artykule 18 ustęp 2 Umowy SOFA (art. 19 ust. 2 Umowy EDCA).

Natomiast art. 3 ust. 1 Porozumienia Wykonawczego stanowi, że jeżeli zwolnienie z podatków nie jest stosowane w momencie sprzedaży, właściwe organy podatkowe Rzeczypospolitej Polskiej ("organy podatkowe") zapewnią realizację zwolnienia poprzez zwrot zapłaconych podatków na wniosek SZ USA lub wykonawcy kontraktowego sił zbrojnych Stanów Zjednoczonych.

Zatem Umowa EDCA i Porozumienie Wykonawcze przewidują uzupełniające się dwa tryby realizacji preferencji podatkowych dla SZ USZ: zwolnienia z VAT w momencie sprzedaży i zwrot VAT w przypadkach gdy nie było zastosowane zwolnienie w momencie sprzedaży.

Przechodząc do krajowych uregulowań należy wskazać na § 8 ust. 1 pkt 5 Rozporządzenia MF w sprawie obniżonych stawek, który wprowadza zwolnienie określone w art. 19 ust. 2 Umowy EDCA (tj. stosowanie zwolnienia „w chwili zakupu” / „w chwili sprzedaży”). Zwolnienie to polega na zastosowaniu do określonych czynności 0% stawki VAT, co efektywnie odpowiada zwolnieniu tych czynności z VAT.

Obniżoną do wysokości 0% stawkę VAT stosuje się do dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz sił zbrojnych Stanów Zjednoczonych, o których mowa w art. 2 lit. a Umowy EDCA, przebywających na terytorium kraju, gdy towary lub usługi nabywane przez SZ USA lub na ich rzecz przeznaczone są do wyłącznego użytku służbowego tych sił zbrojnych lub też do zaopatrzenia ich wojskowej usługowej działalności wspierającej, o której mowa w art. 24 Umowy EDCA, jeżeli siły takie biorą udział we wspólnych działaniach obronnych.

Stawkę 0% podatku stosuje się, pod warunkiem że podmiot dokonujący dostawy towarów lub świadczący usługi przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy posiada: (1) wypełnione odpowiednio świadectwo zwolnienia z podatku VAT (...), o którym mowa w załączniku do Porozumienia Wykonawczego, dla tych towarów i usług oraz (2) zamówienie dotyczące towarów lub usług (wraz z ich specyfikacją), do których odnosi się to świadectwo (por. § 8 ust. 2 pkt 2 i 3 Rozporządzenia MF w sprawie obniżonych stawek).

<sup>4</sup> Porozumienie Wykonawcze, które zostało wydane na podstawie umowy SOFA, stosuje się również do Umowy EDCA.

Pozostałe warunki zastosowania 0% stawki VAT zostały określone § 8 ust. 3-5 tego rozporządzenia.

Natomiast § 17 Rozporządzenia MF w sprawie zwrotu, wprowadza realizację zwolnienia określonego w art. 19 ust. 2 Umowy EDCA poprzez zwrot VAT. Dotyczy to sytuacji, gdy zwolnienie nie jest stosowane „w chwili zakupu” / „w chwili sprzedaży”. Będzie to zatem sytuacja, gdzie zastosowanie 0% stawki VAT nie jest możliwe z powodu braku spełnienia warunków do jej zastosowania.

Na podstawie tego przepisu zwrot VAT przysługuje: (1) SZ USA - z tytułu nabycia na terytorium kraju towarów lub usług do ich wyłącznego użytku zgodnie z art. 21 ust. 1 Umowy EDCA lub służących do zaopatrzenia ich wojskowej usługowej działalności wspierającej zgodnie z art. 24 Umowy EDCA, (2) wykonawcy kontraktowemu SZ USA<sup>5</sup> - z tytułu nabycia na terytorium kraju towarów lub usług na rzecz tych sił zbrojnych do ich wyłącznego użytku zgodnie z art. 21 ust. 1 Umowy EDCA lub służących do zaopatrzenia ich wojskowej usługowej działalności wspierającej zgodnie z art. 24 Umowy EDCA.

### **Postulaty Spółki**

Spółka stoi na stanowisku, że obecne brzmienie polskich regulacji w zakresie wskazanym w petycji jest niezgodne z Umową EDCA i Porozumieniem Wykonawczym (dalej: **Umowy**). W zakresie zmiany Rozporządzenia MF w sprawie obniżonych stawek Spółka postuluje wprowadzenie rozwiązania aby późniejsze uzyskanie stosownych dokumentów pozwalało na dokonanie wstecznej korekty rozliczenia, tj. zastosowanie dla niego 0% stawki VAT w okresie rozliczeniowym, w którym dana dostawa towarów lub świadczenie usług zostały zrealizowane.

Alternatywnie do powyższego, Spółka proponuje zmiany Rozporządzenia MF w sprawie zwrotu. Obecnie rozporządzenie w sprawie zwrotu nie przewiduje możliwości wystąpienia z wnioskiem o zwrot podatku VAT zapłaconego w deklaracji przez wykonawcę kontraktowego sił zbrojnych Stanów Zjednoczonych. Zmiany powinny doprowadzić do efektywnego wyeliminowania całości VAT należnego z rozliczenia danego podmiotu. Wysokość takiego zwrotu powinna więc równać się całkowitej kwocie VAT należnego wykazanej przez dany podmiot w jego deklaracji podatkowej (oczywiście wyłącznie w zakresie transakcji realizowanych na rzecz SZ USA).

Spółka wskazuje, że dla zapewnienia zgodności regulacji krajowych z wiążącymi Rzeczpospolitą Polską umowami międzynarodowymi nie jest wystarczające umożliwienie występowania z wnioskiem o zwrot zapłaconego VAT przez SZ USA; taka sama możliwość musi dotyczyć również wykonawców kontraktowych. Spółka podkreśliła, że SZ USA we wszystkich zawieranych przez siebie kontraktach nie przewidują obciążania realizowanych na jej rzecz świadczeń jakimikolwiek podatkami. W ocenie Spółki, jeśli więc zgodnie z przepisami krajowymi określone świadczenia nie mogłyby od razu korzystać ze zwolnienia z opodatkowania, stanowiłoby to ekonomiczne obciążenie dla wykonawców kontraktowych, a nie dla samych SZ USA. Skoro więc wszelkie kwoty zobowiązań podatkowych skalkulowane na dostawach towarów lub świadczeniu usług na rzecz SZ USA nie są zwracane wykonawcom

<sup>5</sup> Rozumie się przez to wykonawcę kontraktowego USA, o którym mowa w art. 2 lit. f Umowy EDCA.

kontraktowym przez SZ USA, lecz w praktyce są pokrywane z własnych środków wykonawców kontraktowych, to właśnie oni powinni być uprawnieni do występowania o zwrot zapłaconego wcześniej VAT.

W ocenie Spółki realizacja postulatów zawartych w petycji usunęłaby obecnie występujące niezgodności w polskich regulacjach z Umowami.

### **Zgodność polskich regulacji z Umowami**

W pierwszej kolejności należy dokonać analizy zgodności polskich regulacji z Umowami pod kątem przesłanek wskazanych w art. 19 ust. 2 Umowy EDCA: (1) zastosowania zwolnienia z VAT towarów i usług nabywanych przez SZ USA lub na ich rzecz w chwili zakupu na cele określone w art. 19 ust. 1 Umowy EDCA, (2) a w pozostałych przypadkach realizowanie takiego zwolnienia poprzez zwrot zapłaconego VAT w danym kwartale.

### **Zwolnienie z VAT**

Umowa EDCA wskazuje, że zwolnienie z VAT stosuje się w chwili zakupu, jeżeli transakcja jest potwierdzona dokumentem wydanym przez SZ USA. Natomiast art. 2 ust. 1 Porozumienia Wykonawczego wskazuje wprost, że zwolnienie z VAT **stosuje się w momencie sprzedaży, jeżeli transakcja została** potwierdzona dokumentem wystawionym przez SZ USA przedstawionym dostawcy towarów lub usług. Zatem potwierdzenie transakcji stosownym dokumentem jest skorelowane z „momentem sprzedaży”.

Należy pamiętać, że dokument ten potwierdza spełnienie warunków dla zastosowania zwolnienia z VAT, określonych w art. 19 ust. 2 Umowy EDCA (nabycie na cele zdefiniowane w Umowie). Zatem aby zwolnienie z VAT mogło być zastosowane dokument potwierdzający spełnienie tych warunków powinien być przedstawiony dostawcy w momencie sprzedaży/zakupu. Konsekwentnie więc potwierdzenie stosownym dokumentem na gruncie art. 2 ust. 1 Porozumienia Wykonawczego ma wskazywać, że w momencie zakupu zostały spełnione warunki dla zastosowania zwolnienia z VAT. W art. 2 Porozumienia Wykonawczego nie przewidziano innego momentu zastosowania zwolnienia z VAT, jak również jakiegokolwiek mechanizmu korekty rozliczeń w związku z zastosowaniem tego zwolnienia.

Analogiczne zasady przewiduje w § 8 ust. 1 pkt 5, ust. 2 pkt 2 i 3 oraz ust. 3-5 Rozporządzenia MF w sprawie obniżonych stawek. Wskazuje on, że do dostaw towarów i usług dla SZ USA lub na ich rzecz zastosowanie ma stawka 0% podatku (tj. w momencie dostawy). Przy czym warunkiem jest posiadanie stosownej dokumentacji przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy.

Reasumując, Rozporządzenie MF w sprawie obniżenia stawki jest zgodne z Umowami. W związku z tym niezasadne jest wprowadzenie postulowanego rozwiązania.

### **Zwrot VAT**

Z art. 19 Umowy EDCA i Porozumienia Wykonawczego jednoznacznie wynika, że zwrot VAT ma miejsce jeśli zwolnienie z VAT nie jest stosowane w momencie sprzedaży. Zatem podstawową formą jest zwolnienie z VAT - a w przypadku gdy nie zostało zastosowane

zwolnienie z VAT w momencie zakupu/sprzedaży - można zrealizować takie zwolnienie poprzez zwrot VAT (tj. odzyskać kwotę zapłaconego VAT z tytułu nabycia towarów lub usług).

W art. 3 ust. 1 Porozumienia Wykonawczego doprecyzowano, że zwrot VAT przysługuje na wniosek SZ USA lub wykonawcy kontraktowego sił zbrojnych Stanów Zjednoczonych. W konsekwencji nie ma podstaw i uzasadnienia, aby wniosek o zwrot VAT mogły złożyć inne podmioty, niż te wskazane w tym przepisie.

Stosowną regulację jak w przypadku art. 3 ust. 1 Porozumienia Wykonawczego zawiera § 17 Rozporządzenia MF w sprawie zwrotu, który również ogranicza możliwość uzyskania zwrotu VAT wyłącznie przez SZ USA lub wykonawcę kontraktowego SZ USA. Przy czym kwota zwrotu VAT wynika z faktur dokumentujących nabycie na terytorium kraju towarów lub usług tylko przez te podmioty na cele określone w § 17 Rozporządzenia MF w sprawie zwrotu<sup>6</sup>.

Zasadą jest, że SZ USA/wykonawczy kontraktowi SZ USA mogą wystąpić o zwrot VAT od dokonanych nabyć, zaś Umowy wskazują na: „zwrot podatku zapłaconego w danym kwartale” oraz „wykaz towarów i usług nabytych przez siły zbrojne Stanów Zjednoczonych lub na ich rzecz” i „faktury otrzymane w danym kwartale w związku z nabyciem towarów i usług”. Trudno więc zakładać, że zwrot VAT może dotyczyć innych kwot, niż tylko kwot wynikających z faktur dokumentujących nabycie na terytorium kraju towarów i usług.

Nie jest możliwe, aby o zwrot VAT skutecznie wnioskowały inne podmioty, niż określone w tych przepisach.

W konsekwencji wnioskiem o zwrot na gruncie polskich regulacji objęto tylko kwoty wynikające z faktur dokumentujących nabycie na terytorium kraju towarów lub usług przez SZ USA lub wykonawcę kontraktowego SZ USA. Zatem zwrot VAT nie może dotyczyć innych kwot.

Należy podkreślić, że odmienny sposób postępowania musiałby wynikać wprost z Umów. Zatem jeśli nie ma takich regulacji, to nie można ich domniemywać. W konsekwencji na gruncie Rozporządzenia MF w sprawie zwrotu należało przyjąć, że tylko wskazany podmiot w Umowach oraz tylko z tytułu dokonanych nabyć na terytorium kraju towarów lub usług może wnioskować o zwrot VAT.

Reasumując, Rozporządzenie MF w sprawie zwrotu jest zgodne z Umowami. W związku z tym w ocenie MF niezasadne jest dokonanie jego zmiany w omawianym zakresie.

### **Argumentacja Spółki**

Spółka wskazuje, że na gruncie Umów nie jest możliwa sytuacja, w której jakiegokolwiek rodzaj świadczenia na rzecz SZ USA miałby być opodatkowany jakimkolwiek polskim podatkiem. Należałoby się zasadniczo zgodzić z takim stwierdzeniem, ale pod warunkiem prawidłowego zastosowania zwolnienia z VAT i uzyskania w odpowiednim momencie stosownych dokumentów. Z kolei o zwrot VAT może ubiegać się tylko podmiot uprawniony. Zatem zastosowanie zwolnienia z VAT i uzyskanie zwrotu VAT jest możliwe, ale tylko jeśli przesłanki wskazane w Umowach zostaną spełnione i tylko we wskazanych w nich przypadkach, o czym świadczy przeprowadzona analiza powyżej. W przeciwnym wypadku wskazane preferencje nie

<sup>6</sup> Cele te zostały określone w Umowach.

przysługują. W konsekwencji nie można zgodzić się ze stanowiskiem Spółki, że jakiegokolwiek rodzaj świadczenia na rzecz SZ USA nie miałby być opodatkowany jakimkolwiek polskim podatkiem (w tym przypadku VAT).

Spółka wskazuje również, że Umowy nie ograniczają w żaden sposób tego, który podmiot (SZ USA czy wykonawca kontraktowy) może wystąpić z wnioskiem o zwrot zapłaconego VAT, ani też jakich kwot dotyczyć może taki wniosek. Takie stwierdzenie nie ma oparcia w art. 19 Umowy EDCA, art. 3 ust. 1 Porozumienia Wykonawczego. Z przepisów Porozumienia Wykonawczego wynika wprost, że taki wniosek może być złożony tylko przez SZ USA lub wykonawcę kontraktowego SZ USA, a także o jakie kwoty może wnioskować dany podmiot. Przepisy nie dają więc dowolności w tym zakresie. W związku z tym podejście zaprezentowane przez Spółkę nie ma normatywnych podstaw.

Następnie Spółka wskazuje, że regulacje wewnętrzne w Polsce nie mogą wprowadzać dodatkowych wymogów formalnych, w tym zwłaszcza ograniczonych czasowo, od których spełnienia uzależnione jest stosowanie zwolnienia z VAT przewidzianego w Umowach. Należy zauważyć, że polskie regulacje w pełni poprawnie implementują postanowienia Umów, o czym była już mowa wcześniej. Wprowadzone wymogi (przedstawienie dostawcy stosownych i prawidłowo wypełnionych dokumentów) wynikają wprost z Umów.

Kolejnym argumentem podnoszonym przez Spółkę jest moment uzyskania stosownych dokumentów potwierdzających spełnienie warunków Umowy (poświadczenie, że zakup towarów lub usług przez SZ USA lub na ich rzecz jest na cele zdefiniowane w Umowie EDCA) do zastosowania zwolnienia z VAT. Spółka stoi na stanowisku, że moment uzyskania tych dokumentów nie ma znaczenia z perspektywy zastosowania samego zwolnienia. Spółka kwalifikuje uzyskanie stosownych dokumentów jako warunek formalny. Ich późniejsze uzyskanie powinno uprawnić Spółkę do odpowiedniego skorygowania rozliczeń, jeśli nie można było wcześniej zastosować zwolnienia z VAT.

Pogląd ten należy uznać za nietrafny. Wynika to z tego, że Umowy (a w konsekwencji polskie regulacje), wskazują tylko na jeden moment, w którym możliwe jest zastosowanie tego zwolnienia oraz uzyskania w odpowiednim terminie stosownych dokumentów. Moment ten jest jednoznacznie skorelowany z chwilą zakupu/momentem sprzedaży/ tj. dokonaniem dostawy towarów lub świadczeniem usługi. W związku z tym późniejsze uzyskanie stosownych dokumentów powoduje brak możliwości zastosowania zwolnienia z VAT, a więc nie może być odczytywane jako wymóg formalny. Zatem nie można uznać, że jest inny moment zastosowania zwolnienia z VAT i uzyskania stosownych dokumentów, niż ten wskazany w Umowach. Skoro same Umowy nie przewidują możliwości uzyskania takich dokumentów w późniejszych okresach, przy jednoczesnym wskazaniu, że zwolnienie z VAT stosuje się tylko w momencie sprzedaży - to tym bardziej stanowisko Spółki należy uznać nieprawidłowe.

Spółka podnosi także, że gdyby art. 2 ust. 1 Porozumienia Wykonawczego miał być rozumiany w ten sposób, że sprzedawca powinien dysponować stosownymi dokumentami w „*momencie sprzedaży*”, to polskie Rozporządzenie MF w sprawie obniżonych stawek nie zawierałoby zasady, że stosowne dokumenty mogą być uzyskane w terminie do złożenia deklaracji

podatkowej za miesiąc, w którym jest uwzględniana faktura potwierdzająca sprzedaż. Oznacza to, że Minister Finansów również nie odczytuje Porozumienia Wykonawczego w ten sposób, że dla zastosowania zwolnienia z opodatkowania VAT wymaga ono posiadania stosownych dokumentów już w momencie sprzedaży. Świadczenie to można uzyskać później.

Odnosząc się do powyższego należy zauważyć, że przyjęte rozwiązanie w przepisach polskich jest korzystne dla podatnika i dla SZ USA. Jednakże nie ma ono wpływu na moment zastosowania zwolnienia i rozliczenia podatku. Uzyskanie stosownych dokumentów we wskazanym terminie jest w istocie rzeczy skorelowane z zasadami składania deklaracji podatkowych tj. co do zasady za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu/(lub kwartale - w przypadku podatników, którzy wybrali taki okres rozliczeniowy), w których podatnik obowiązany jest do rozliczenia danej dostawy. Regulacja ta nie wpływa jednak na moment zastosowania zwolnienia z VAT (ma ona inny cel). Nie zmienia tego także okoliczność, że podatnik może być w posiadaniu stosownej dokumentacji po zakończeniu okresu rozliczeniowego, w którym dokonano dostawy towarów lub świadczone usługi, a przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za ten okres. Wynika to z tego, że i tak potwierdza ona wykonanie określonych czynności w danym okresie rozliczeniowym. Co więcej, pozyskanie jej po zakończeniu okresu rozliczeniowego ale nie później niż przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy nie wpływa na właściwe rozliczenie podatku z tytułu takich dostaw.

Należy podkreślić, że brak tych dokument w określonym terminie wprowadzi skutkuje koniecznością opodatkowania VAT takiej dostawy to jednak w takim przypadku VAT zapłacony w cenie nabytych towarów i usług SZ USA będą mogły odzyskać poprzez zwrot VAT (druga forma zwolnienia). W konsekwencji dostawa towarów i usług dla SZ USA nie będzie obciążona podatkiem VAT.

W odniesieniu do postulatu dot. zmiany Rozporządzenia MF w sprawie zwrotu Spółka wskazuje, że rozporządzenie to przewiduje dla takich podmiotów jak Spółka (zarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni) węższy zakres dokonywania zwrotu VAT, niż ten wskazany w Umowach. W ocenie Spółki: *„Jeśli wykonawcy nie mają prawo do skorzystania ze stawki 0% VAT, to jak wskazano powyżej siły zbrojne USA bezwzględnie oczekują, że wszelkie świadczenia realizowane na ich rzecz będą całkowicie wyłączone z opodatkowania<sup>7</sup>. Nałożenie VAT na transakcję realizowaną na rzecz armii amerykańskiej nie spowoduje więc, że armia ta poniesie ekonomiczny ciężar podatku, który następnie (w trybie zwrotu) będzie mogła odzyskać. W takim przypadku bowiem siły zbrojne USA nadal zapłacą wykonawcy kontraktowemu (takiemu jak Spółka) jedynie kwotę uzgodnioną w zawartym kontrakcie, która uwzględnia wynikający z umów międzynarodowych brak opodatkowania tych świadczeń. Kwota podatku VAT z takiej sprzedaży będzie więc musiała zostać pokryta ze środków własnych wykonawcy kontraktowego - przy czym z uwagi na obecne brzmienie rozporządzenia ws. zwrotu nie będzie on jej mógł później odzyskać od urzędu skarbowego, ponieważ o taki*

<sup>7</sup> Spółka we wcześniej części petycji wskazywała: *„Innymi słowy, wszelkie kwoty zobowiązań podatkowych skalkulowane na dostawach towarów lub świadczeniu usług na rzecz sił zbrojnych USA nie są zwracane wykonawcom kontraktowym przez siły zbrojne USA, lecz w praktyce musiałyby być pokryte z ich własnych środków”.*



zwrot mogłaby wystąpić wyłącznie armia amerykańska, która jednak tego podatku nie zapłaci". W takich sytuacjach Spółka stoi na stanowisku, że Rozporządzenie MF w sprawie zwrotu uniemożliwia jej uzyskanie zwrotu VAT i jest ona zmuszona ponieść ekonomiczny ciężar VAT.

Spółka zauważa także, że art. 19 ust. 2 Umowy EDCA nie ogranicza zakresu zwrotu VAT wyłącznie do VAT zapłaconego kontrahentowi, od którego wykonawca kontraktowy nabył towary lub usługi wykorzystane następnie do świadczeń na rzecz SZ USA (tj. bez wyłączenia VAT zapłaconego do urzędu skarbowego, wynikającego z deklaracji podatkowej złożonej przez wykonawcę kontraktowego). Ponadto Spółka zauważa, że art. 3 ust. 1 Porozumienia Wykonawczego nie wskazuje, jaka część VAT jest możliwa do zwrotu na rzecz SZ USA, a jaka do wykonawcy kontraktowego (uczestnicy transakcji mają w tym zakresie pełną swobodę).

W pierwszej kolejności należy wskazać, że umowy cywilnoprawne (kontrakty zawierane przez podmioty z SZ USA) nie mogą modyfikować obowiązków podatkowych, które wynikają z przepisów powszechnie obowiązującego prawa. Tym samym postanowienia zawarte w takich kontraktach nie mogą wpłynąć na wykonywanie obowiązków podatkowych nałożonych na podatników. Ponadto Porozumienie Wykonawcze wprost wskazuje, kto może wnioskować o zwrot VAT. W każdym przypadku może to być tylko wykonawca kontraktowy sił zbrojnych Stanów Zjednoczonych lub SZ USA. W art. 3 ust. 1 Porozumienia Wykonawczego wprost wskazano, że podmioty te składają wniosek o „zwrot zapłaconych podatków”. Zwrot ten należy utożsamiać z VAT zapłaconym z tytułu nabycia towarów i usług. Umowy nie przewidują sytuacji, w której możliwe byłoby uzyskanie zwrotu VAT z innego tytułu, np. zapłaty do urzędu skarbowego kwoty VAT należnego z tytułu dostawy towarów lub wyświadczonych usług SZ USA. Taką konstrukcję przyjmuje również Rozporządzenie MF w sprawie zwrotu. W związku z tym prawidłowo implementuje ono art. 19 ust. 2 Umowy EDCA oraz art. 3 ust. 1 Porozumienia Wykonawczego.

## **Podsumowanie**

W świetle przeprowadzonej analizy zgodności polskich regulacji z Umowami oraz odniesienia się do poszczególnych argumentów podnoszonych w petycji wynika, że realizacja wskazanych przez nią postulatów byłaby niezgodna z Umową EDCA i Porozumieniem Wykonawczym.

Należy również zauważyć, że obecnie obowiązujące rozwiązania zapewniają prawidłowe stosowanie preferencji podatkowej w formie stawki 0% oraz zwrotu VAT, a także zapobiegają przed nadużyciami oraz dają pewność prawną podatnikom dokonującym określonych świadczeń dla SZ USA na terytorium kraju.

Z uwagi na powyższe postulaty wskazane w petycji należy uznać za niezasadne.

## **Podstawa prawna**

1. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 marca 2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1696 z późn. zm.).
2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2022 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług siłom zbrojnym, wielonarodowym kwaterom i dowództwom, towarzyszącemu im personelowi cywilnemu,

członkom ich rodzin oraz jednostkom dokonującym nabycia towarów lub usług na rzecz sił zbrojnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1380).

3. Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o wzmocnionej współpracy obronnej, podpisana w Warszawie dnia 15 sierpnia 2020 r. (Dz. U. z 2020 r. poz. 2153 i 2154).
4. Porozumienie wykonawcze między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki do Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o statusie sił zbrojnych Stanów Zjednoczonych Ameryki na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dotyczące zwolnień podatkowych dla celów oficjalnych, podpisane w Warszawie dnia 27 kwietnia 2015 r. (Dz. U. z 2015 r. poz. 817 i 818).

Z wyrazami szacunku

Dyrektor

Departamentu Podatku od Towarów i Usług

**Paweł Selera**

/podpisano kwalifikowanym  
podpisem elektronicznym/

Klauzula informacyjna Ministra Finansów dotycząca przetwarzania danych osobowych znajduje się na stronie internetowej Ministerstwa Finansów pod adresem:

<https://www.gov.pl/web/finanse/klauzula-przetwarzania-danych-osobowych-udostepnionych-droga-elektroniczna>