



**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER ROZWOJU I FINANSÓW**

Warszawa, dnia 22 grudnia 2017 r.

PT3.056.3.2017

**Pan
Andrzej Arendarski
Prezes
Krajowej Izby Gospodarczej**

ul. Trębacka 4
00-074 Warszawa

Zawiadomienie o sposobie załatwienia petycji

Odpowiadając na petycję z dnia 7 listopada 2017 r. nr GP/137/17 (data wpływu do Ministerstwa Finansów 10 listopada 2017 r.) w sprawie zmiany przepisów w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego i prawa do odliczenia podatku naliczonego w podatku VAT oraz w zakresie momentu uzyskania przychodu i kosztu w podatkach PIT i CIT, Minister Rozwoju i Finansów wyjaśnia, co następuje.

W powyższej petycji Krajowa Izba Gospodarcza, mając na względzie interes MŚP w aspekcie możliwości ich rozwoju, postuluje zmianę przepisów prawa podatkowego poprzez wprowadzenie zasady, że obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego można dokonać na podstawie deklaracji VAT-7 i VAT-7K, nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzyma fakturę lub dokument celny oraz dokonana zostanie zapłata za dostarczony towar lub usługę udokumentowaną wpływem na rachunek bankowy. Tym samym powinien zostać nałożony obowiązek odprowadzania podatku należnego również nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik wystawi fakturę lub dokument celny oraz dokonana zostanie zapłata za dostarczony towar lub usługę z rachunku bankowego. Powyższe powinno zostać rozciągnięte na zasady wyliczania podatku PIT i CIT i uznania przychodu i kosztu uzyskania przychodu z chwilą zapłaty.

I. Podatek od towarów i usług

Odnosząc się do ww. propozycji w zakresie podatku od towarów i usług należy wskazać, że system podatku VAT w Unii Europejskiej podlega harmonizacji, co oznacza, iż państwa członkowskie zobowiązane są do przestrzegania zgodności krajowych przepisów w zakresie podatku VAT z regulacjami wynikającymi z prawa unijnego i w konsekwencji regulacje przyjęte w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT” muszą być zgodne w szczególności z przepisami 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 2006/112/WE”.

Zgodnie z art. 63 dyrektywy 2006/112/WE zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny, w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.



Stosownie do art. 66 dyrektywy 2006/112/WE, 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 na mocy art. 222 akapit drugi lub, jeżeli państwo członkowskie nie ustaliło takiego terminu – w określonym terminie od daty zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego.

Jak wynika z przywołanych wyżej przepisów dyrektywa 2006/112/WE upoważnia państwa członkowskie do powiązania momentu powstania obowiązku podatkowego z otrzymaniem zapłaty czy też datą wystawienia faktury, jednak jest to odstępstwo od zasady ogólnej, które może być stosowane tylko do określonych kategorii podatników lub określonych kategorii transakcji, a nie jako powszechna zasada.

W myśl ustawy o VAT, której regulacje znajdują odzwierciedlenie w powołanych przepisach dyrektywy 2006/112/WE, obowiązek podatkowy w tym podatku powstaje, co do zasady, z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT). Przepisy art. 19a ustawy o VAT przewidują również dla dostaw niektórych towarów czy świadczenia niektórych usług szczególnie moment powstania obowiązku podatkowego.

Wskazać w tym miejscu należy, że przepisy ustawy o VAT zawierają już 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 to wartość sprzedaży wraz z kwotą podatku nieprzekraczająca w poprzednim roku podatkowym równowartości 1,2 mln euro.

Wprowadzenie natomiast postulowanej generalnej regulacji, zgodnie z którą obowiązek podatkowy wiązałby się z otrzymaniem zapłaty nie jest możliwe do zrealizowania, ponieważ byłoby to niezgodne z prawem unijnym.

Odnosząc się natomiast do propozycji wprowadzenia regulacji, zgodnie z którą prawo do odliczenia podatku uzależnione byłoby od zapłacenia za towar lub usługę 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 2006/112/WE 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 (stosownie do art. 86 ust. 10e ustawy o VAT prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w odniesieniu do nabywanych 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.

Wprowadzenie postulowanej generalnej regulacji, zgodnie z którą obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego można dokonać nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym dokonana zostanie zapłata za dostarczony towar lub usługę udokumentowaną wpływem na rachunek bankowy, jest niemożliwe do zrealizowania, ponieważ byłoby to niezgodne z prawem unijnym.

W kontekście analizowanego zagadnienia należy dodatkowo wskazać, że w przepisach ustawy o VAT funkcjonuje instytucja tzw. ulgi na złe długi, która znajduje zastosowanie w sytuacji, gdy kupujący nie wywiązuje się z obowiązku zapłaty za otrzymane towary lub świadczone usługi. Celem tej ulgi jest zmniejszenie obciążeń podatkowych u podatnika, u którego powstał obowiązek zapłaty podatku z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług, w odniesieniu do których kontrahent nie uregulował należności określonych w umowie lub na fakturze.

Artykuł 89a ust. 1 ustawy o VAT dopuszcza możliwość dokonania przez podatnika podatku od towarów i usług korekty podatku należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona, a za takie uważa się wierzytelności, które nie zostały uregulowane lub zbyte w jakiegokolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze (art. 89a ust. 1a ustawy o VAT). Szczegółowe zasady korekty podatku od towarów i usług w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności zostały określone w pozostałych przepisach art. 89a i 89b ustawy o VAT.

II. Podatki dochodowe

W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1888, z późn. zm.) oraz w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2016 r., poz. 2032, z późn. zm.) obowiązuje memoriałowa zasada ustalania przychodów i kosztów uzyskania przychodów. A zatem w rachunku podatkowym, podatnicy wykazują należne przychody i poniesione koszty uzyskania przychodów.

Zasada memoriałowa obowiązująca w podatkach dochodowych jest ściśle powiązana z zasadą memoriałową wynikającą z przepisów o rachunkowości.

Po stronie kosztów uzyskania przychodów ich memoriałowe rozliczanie umożliwia podatnikom – przy ustalaniu dochodu do opodatkowania, uwzględnianie kosztów uzyskania przychodów, które *de facto* nie zostały jeszcze zapłacone. W przypadku bowiem podatników

podatku CIT oraz podatników podatku PIT prowadzących księgi rachunkowe za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodu uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji, gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

O momencie rozpoznania kosztu uzyskania przychodu nie decyduje zatem dzień zapłaty, lecz dzień na jaki koszt został ujęty w księgach.

Natomiast u podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów, za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodu uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu.

Powyższa definicja wyraźnie zatem nawiązuje do koncepcji poniesienia kosztu jako bycia obciążonym kosztem. Również w tym przypadku, poniesienie kosztu nie ma nic wspólnego z dokonaniem wydatku pokrywającego koszt.

Wprowadzenie kasowego rozliczania przychodów i kosztów uzyskania przychodów oznaczałoby powstanie niepożądanego dla podatników konieczności prowadzenia podwójnej ewidencji rachunkowej – jednej dla celów rachunkowych, w której koszty ujmowane są na podstawie zasady memoriałowej, a drugiej dla celów podatkowych. Podatnicy mają bowiem obowiązek prowadzenia ewidencji rachunkowej w taki sposób, aby prawidłowo można było ustalić m.in. należny podatek. Tym samym powodowałoby to dodatkowe obowiązki dla podatników, zwiększone nakłady pracy oraz konieczność ponoszenia dodatkowych kosztów finansowych.

Należy zauważyć, iż zgodnie z proponowanym rozwiązaniem podatnicy wykazywaliby również przychody dopiero w dacie ich faktycznego otrzymania, co mogłoby rodzić negatywne skutki dla budżetu państwa. Kasowe ustalanie przychodów i kosztów uzyskania przychodów mogłoby prowadzić do braku systematycznych wpływów do budżetu państwa z tytułu podatków dochodowych. Na uwadze należy mieć natomiast to, iż Minister Rozwoju i Finansów kreując polityką podatkową państwa musi pogodzić z jednej strony funkcje fiskalne podatków, z drugiej ich aspekt społeczny. W aspekcie fiskalnym najważniejszym zadaniem staje się realizacja zaplanowanych dochodów budżetu państwa.

Zwrócić należy także uwagę, iż przepisy ustaw o podatkach dochodowych zawierają rozwiązania umożliwiające podatnikom (wierzycielom), którzy nie otrzymują w terminie swoich należności, na podatkowe ich rozliczenie, poprzez uznanie jako koszt podatkowy powstałych z tego tytułu nieściągalnych wierzytelności. Zgodnie bowiem z art. 16 ust. 1 pkt 25 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (odpowiednio art. 23 ust. 1 pkt 20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), kosztem uzyskania przychodów mogą być wierzytelności odpisane jako nieściągalne, jeżeli uprzednio na podstawie art. 12 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (odpowiednio art. 14 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) zostały zarachowane jako przychody należne i których nieściągalność została udokumentowana, np. postanowieniem o nieściągalności, uznanym przez wierzyciela jako odpowiadającym stanowi faktycznemu, wydanym przez właściwy organ postępowania egzekucyjnego.

Ponadto podatnicy podatków dochodowych mają prawo zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów odpisy aktualizujące wartość należności (określonych w ustawie o *rachunkowości*), od tej części należności, która była uprzednio zaliczona do przychodów należnych, a ich nieściągalność została uprawdopodobniona, np. wierzytelność została potwierdzona prawomocnym orzeczeniem sądu i skierowana na drogę postępowania

egzekucyjnego, poprzez wszczęcie postępowania upadłościowego z możliwością zawarcia układu w rozumieniu przepisów prawa upadłościowego i naprawczego lub na wniosek dłużnika zostało wszczęte postępowanie ugodowe w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków (art. 16 ust. 1 pkt 26a i ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i odpowiednio art. 23 ust. 1 pkt 21 i ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Z upoważnienia Ministra Rozwoju i Finansów
Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług
w Ministerstwie Finansów

Wojciech Śliz

Dyrektor
Departamentu Podatku od Towarów i Usług
Wojciech Śliz

