



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
VII kadencja

Druk nr 2133
Warszawa, 30 lipca 2012 r.

Pani
Ewa Kopacz
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Na podstawie art. 118 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. i na podstawie art. 32 ust. 2 regulaminu Sejmu niżej podpisani posłowie wnoszą projekt ustawy:

- o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług.

Do reprezentowania wnioskodawców w pracach nad projektem ustawy upoważniamy pana posła Mariusza Oriona Jędryska.

(-) Iwona Ewa Arent; (-) Piotr Babinetz; (-) Andrzej Bętkowski; (-) Edward Czesak; (-) Leszek Dobrzyński; (-) Andrzej Duda; (-) Szymon Giżyński; (-) Czesław Hoc; (-) Michał Jach; (-) Lech Kołakowski; (-) Marek Łatas; (-) Ewa Malik; (-) Jerzy Materna; (-) Marek Opiola; (-) Krzysztof Popiołek; (-) Elżbieta Rafalska; (-) Adam Rogacki; (-) Anna Elżbieta Sobiecka; (-) Lech Sprawka; (-) Marek Suski; (-) Jadwiga Wiśniewska; (-) Elżbieta Witek; (-) Michał Wojtkiewicz; (-) Jerzy Żyżyński.

USTAWA
z dnia 2012 r.
o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług

Art. 1.

W ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011r., Nr 177, poz. 1054 j.t.) wprowadza się następujące zmiany:

1) art. 89 a otrzymuje brzmienie:

- „Art.89a.1. Podatnik zobowiązany jest do uiszczenia podatku należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju dopiero po skutecznym uregulowaniu należności względem niego przez odbiorcę towarów lub usług.
2. Płatnik faktury nie może odpowiednio pomniejszyć podatku, o którym mowa w ust. 1, do dnia następującego po dniu skutecznego uregulowania należności za otrzymany towar lub usługi.
3. Po upływie 30 dni kalendarzowych od terminu płatności, wystawca faktury ma obowiązek przesłania kopii nieuregulowanej faktury do właściwego dla wystawcy urzędu skarbowego.
4. W przypadku zapłat ratalnych każda regulacja ratalna jest traktowana jako osobna zapłata i stosuje się zapisy niniejszego artykułu.”

2) W rozdziale 1a uchyla się art. 89 b.

Art. 2.

Ustawa wchodzi w życie w ciągu 30 dni od dnia ogłoszenia.

UZASADNIENIE

Jednym z zasadniczych mankamentów utrudniających sprawne funkcjonowanie podmiotów gospodarczych w Polsce są opóźnienia zapłaty za wykonane usługi lub dostarczony towar. Wnioskodawcy przedstawiają próbę uzdrowienia tej sytuacji choć zdają sobie sprawę z trudności poruszanej tematyki. Dlatego wnioskodawcy zastrzegają, że niniejszy projekt ustawy powinien stanowić materiał do debaty i może ulegać modyfikacji w trakcie prac parlamentarnych – ważne, aby w wyniku wprowadzonych zmian nie utracił on swojego głównego przesłania i motywów.

Opóźnienia zapłaty za wykonane usługi lub dostarczony towar prowadzi to do patologii związanych z:

1. nieuzasadnionym obciążeniem wystawcy faktury podatkiem VAT i podatkiem dochodowym, a także z kosztami na wykonanie usługi lub produkcję i dostarczenie towaru itd.;
2. nieuzasadnionym pomniejszaniem opłat należnych Skarbowi Państwa wynikających z pomniejszania podatku VAT;
3. nieuzasadnionym kredytowaniu (w praktyce) płatnika przez wystawcę faktury.

Powyższe sytuacje prowadzą do dramatycznego zmniejszenia efektywności, kłopotów finansowych i w ostateczności upadku sprawnie działających podmiotów gospodarczych, co odbija się także na zmniejszaniu liczebności miejsc pracy. Powyższy projekt zmian w ustawie o podatku od towarów i usług zakłada wprowadzenie zmian, powodujących znaczącą poprawę funkcjonowania gospodarki poprzez zmotywowanie nabywcy towaru lub usługi do regulowania należności wobec wystawcy faktury. Powyższe zmiany dotyczą w szczególności trudnych relacji pomiędzy usługodawcą lub producentem będącym małym lub średnim przedsiębiorstwem, a dużym przedsiębiorstwem posiadającym pozycję monopolisty lub współuczestnika oligopolu. W opinii wnioskodawców, obowiązek przesłania kopii faktury przez wystawcę do właściwego sobie urzędu skarbowego, w przypadku nie uiszczenia należności w określonym czasie proponujemy 30 dniowe opóźnienie), uniemożliwi płatnikowi faktury pomniejszenie podatku od towaru i usług. Powyższe zmiany, poza ochroną interesów naszego Państwa i uczciwie działających podmiotów gospodarczych, w sposób pośredni zabezpieczą interesy pracowników zatrudnionych w przedsiębiorstwach, które dokonały sprzedaży towaru lub usług i nie otrzymały z tego tytułu należności.

Kolejnym oczekiwanym skutkiem proponowanych zmian będzie większa motywacja do regulowania należności pomiędzy podmiotami gospodarczymi w przypadku braku możliwości odliczenia niezapłaconej faktury oraz skrócenie terminów płatności.

Proponowane zapisy będą efektywnie i pozytywnie wpływały na budżet państwa bowiem poprawi to terminowość wpływu podatków należnych Skarbowi Państwa i usprawni kontrole skarbową.

Projekt ustawy jest zgodny z przepisami prawa międzynarodowego i unijnego.

Warszawa, 14 września 2012 roku

BAS-WAPEiM-2062/12

Pani
Ewa Kopacz
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Opinia

w sprawie zgodności z prawem Unii Europejskiej poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (przedstawiciel wnioskodawców: poseł Mariusz Orion Jędrysek)

Na podstawie art. 34 ust. 9 uchwały Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 roku – Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (Monitor Polski z 2012 r. poz. 32) sporządza się następującą opinię:

1. Przedmiot projektu ustawy

Podatek od towarów i usług, zwany także podatkiem od wartości dodanej (VAT), jest uregulowany w prawie polskim przede wszystkim w ustawie z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ (dalej: „ustawa VAT”). Ustawa VAT w dziale IX (*Odliczanie i zwrot podatku. Odliczanie częściowe*), w rozdziale 1a, normuje rozliczenie podatku w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności (art. 89a – art. 89b ustawy VAT). Wprowadzony tam mechanizm nazywa się często *ulgą na złe długi* (szerzej w pkt. 2 opinii).

Opiniowany projekt przewiduje zastąpienie dotychczasowych przepisów art. 89a – art. 89b ustawy VAT przez nowy przepis art. 89a, zgodnie z którym m.in.:

- podatnik zobowiązany jest do uiszczenia podatku należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju dopiero po skutecznym uregulowaniu należności względem niego przez odbiorcę towarów lub usług (ust. 1),
- płatnik faktury nie może odpowiednio pomniejszyć podatku, o którym mowa w ust. 1, do dnia następującego po dniu skutecznego uregulowania należności za otrzymany towar lub usługi (ust. 2),
- po upływie 30 dni kalendarzowych od terminu płatności, wystawca faktury ma obowiązek przesłania kopii nieuregulowanej faktury do właściwego dla wystawcy urzędu skarbowego (ust. 3);

¹ tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.

- w przypadku zapłat ratalnych każda regulacja ratalna jest traktowana jako osobna zapłata i stosuje się art. 89a (ust. 4)

Projektowana ustawa miałaby wejść w życie w ciągu 30 dni od dnia ogłoszenia.

2. Stan prawa Unii Europejskiej w materii objętej projektem ustawy

Podatek VAT jest podatkiem pośrednim, który podlega harmonizacji na podstawie art. 113 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Podstawowym aktem prawa wtórnego Unii, regulującym przedmiot projektu ustawy, jest dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej² (dalej: „dyrektywa VAT” lub „dyrektywa”).

Podatek VAT jest, co do zasady, oparty na tzw. *zasadzie memoriałowej*. Oznacza to, że podatek staje się wymagalny wówczas, gdy zaszło zdarzenie podlegające opodatkowaniu, doszło do pewnej operacji gospodarczej. Bez znaczenia dla celów poboru podatku pozostaje kwestia, czy podatnik otrzymał zapłatę za spełnione na rzecz innego podmiotu świadczenie. Przeciwnieństwem zasady memoriałowej jest *zasada kasowa*, która oparta jest na tym, że podstawowe znaczenie dla powstania obowiązku podatkowego ma otrzymanie zapłaty za spełnienie określonego świadczenia³.

Innymi słowy, zgodnie z dyrektywą co do zasady możliwa jest sytuacja, w której na dostawcy towaru lub usługi ciąży już obowiązek podatkowy związany z transakcją, chociaż nie otrzymał on jeszcze wynagrodzenia od nabywcy. Pomimo niezapłacenia za usługę, nabywca towaru lub usługi, który wykorzystał ją na potrzebę transakcji opodatkowanej, może już obniżyć należny z tego tytułu o podatek o kwotę podatku naliczonego. Dyrektywa VAT wskazuje jednak na możliwości modyfikacji tego zasadniczego schematu.

Przechodząc do konkretnych postanowień dyrektywy VAT, należy w kontekście projektu ustawy omówić cztery rozwiązania normatywne, dotyczące:

- (i) terminu powstania obowiązku podatkowego po stronie dostawcy wraz ze skorelowanym z nim (ii) terminem powstania prawa do odliczenia po stronie nabywcy,
- (iii) obniżania podstawy opodatkowania przez dostawcę-wierzyciela w przypadku nieotrzymania zapłaty, wraz ze skorelowanym z nim (iv) obowiązkiem nabywcy-dłużnika do dokonania korekty dokonanego wcześniej odliczenia.

(i) Obowiązek podatkowy po stronie dostawcy powstaje w chwili dostarczenia towarów lub wykonania usług; jest to też moment, w którym VAT staje się wymagalny (art. 63 dyrektywy).

² Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., str. 1, ze zm.

³ J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, *VAT 2010*, Warszawa 2010 r., str. 760

W drodze odstępstwa od tej zasady, państwa członkowskie mogą postanowić, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników w jednym z trzech wskazanych w dyrektywie terminów, w tym – nie później niż w momencie otrzymania zapłaty (art. 66 lit. b dyrektywy)⁴.

(ii) Ten mechanizm jest skorelowany z momentem powstania **prawa do odliczenia** po stronie nabywcy. Prawo do odliczenia, czyli prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny (art. 167 dyrektywy).

Państwa członkowskie mogą postanowić w ramach fakultatywnego systemu, że prawo do odliczenia przysługujące podatnikowi, którego VAT staje się wymagalny wyłącznie zgodnie z art. 66 lit. b dyrektywy, zostaje odroczone do czasu zapłacenia VAT od dostarczonych mu towarów lub wykonanych na jego rzecz usług swemu dostawcy lub usługodawcy (art. 167a akapit pierwszy dyrektywy). Państwa członkowskie stosujące system fakultatywny, o którym mowa wyżej, ustalają dla podatników korzystających z tego systemu na ich terytorium próg na podstawie rocznego obrotu podatnika. Próg ten nie może przekroczyć 500.000 EUR lub równowartości tej kwoty w walucie krajowej. Państwa członkowskie mogą podnieść ten próg do 2.000.000 EUR lub równowartości tej kwoty w walucie krajowej po zasięgnięciu opinii Komitetu ds. VAT. Wymóg zasięgnięcia opinii Komitetu ds. VAT nie dotyczy jednak państw członkowskich, które w dniu 31 grudnia 2012 r. stosowały próg przekraczający 500.000 EUR lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej (art. 167a akapit drugi dyrektywy). Państwa członkowskie przekazują Komitetowi ds. VAT informacje na temat krajowych środków ustawodawczych przyjętych na mocy akapitu pierwszego (art. 167a akapit trzeci dyrektywy).

Artykuł 167a dyrektywy ma zapobiec sytuacji, w której tzw. mały podatnik deklaruje podatek VAT należny według zasady kasowej (korzystając z możliwości wprowadzonej na podstawie art. 66 lit. b dyrektywy), ale odlicza podatek VAT naliczony według zasad ogólnych. Przesunięcie momentu odliczenia jest konieczne dla zachowania spójności systemu podatku VAT⁵.

(iii) Co do zasady, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej (art. 73 dyrektywy VAT). Innymi słowy, do podstawy opodatkowania co do zasady wchodzi również wynagrodzenie, które nie zostało jeszcze zapłacone.

⁴ por. K. Sachs, R. Namysłowski (red.), *Dyrektywa VAT*, Warszawa 2008, str. 428

⁵ zob. W. Varga, *Komentarz do dyrektywy Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania* (Dz. U. UE. L. 10.189.1), LEX/el., 2010 r.

Jednym z odstępstw od tej zasady jest tzw. ulga na złe długi. Dyrektywa wskazuje, iż w przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, państwa członkowskie są zobowiązane, na warunkach przez siebie określonych, do **obniżenia podstawy opodatkowania**. W przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności taka obniżka jest dla państwa członkowskiego fakultatywna (art. 90 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT)⁶.

(iv) Państwa członkowskie mogą wymagać dokonania **korekty odliczeń** w przypadku transakcji całkowicie lub częściowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieży (art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT). Jest to związane z faktem, iż ulga na złe długi opiera się na symetrii uprawnień i obowiązków obu stron transakcji, tj. dostawcy (wierzyciela) i odbiorcy (dłużnika)⁷.

3. Analiza przepisów projektu pod kątem ustalonego stanu prawa Unii Europejskiej

(ad iii, iv) Artykuły 89a – 89b ustawy VAT stanowią wykorzystanie możliwości, które przyznają państwom członkowskim art. 90 i art. 185 dyrektywy VAT w zakresie obniżenia poziomu opodatkowania w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności przez nabywcę towaru lub usługi i związanej z tym korekty dokonanego odliczenia po stronie nabywcy. Projekt prowadzi do przesunięcia terminu powstania obowiązku podatkowego po stronie dostawcy i terminu powstania prawa do odliczenia po stronie nabywcy; w takiej sytuacji problem ulgi na złe długi i związanej z nią korekty dokonanego odliczenia nie występują. Można zatem stwierdzić, iż projekt ustawy nie stanowi implementacji obu ww. przepisów dyrektywy. Artykuł 90 i art. 185 dyrektywy VAT zawierają dozwolenie (nie zaś nakaz) zastosowania omówionych rozwiązań, więc projekt ustawy, mimo ich nieuwzględnienia, nie prowadzi do niezgodności z art. 90 i art. 185 dyrektywy VAT

(ad i) Nowa treść art. 89a ust. 1 ustawy, przewidziana w projekcie, inaczej niż dotychczas reguluje chwilę powstania obowiązku podatkowego. Projektowany przepis nie spełnia jednak warunków, pod którymi dyrektywa VAT, na zasadzie wyjątku, dopuszcza modyfikację tej chwili.

Jak wskazano wyżej, modyfikacja terminu powstania obowiązku podatkowego jest możliwa jedynie *dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników*. Projekt ustawy, przewidując iż *podatnik zobowiązany jest do uiszczenia podatku należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju dopiero po skutecznym uregulowaniu należności względem niego przez odbiorcę towarów lub usług*, nie zawęża

⁶ por. K. Sachs, R. Namysłowski (red.), *op.cit.*, str. 472

⁷ zob. R. Namysłowski w: R. Namysłowski, D. Pokrop (red.), *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa*, Warszawa 2012, str. 190

zakresu zastosowania tej normy do *określonych transakcji* lub do *określonych kategorii podatników* prowadzi do **niezgodności z art. 63 i art. 66 dyrektywy**.

Powyższy wniosek potwierdza wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie *Ufficio IVA di Trapani*, wydany na tle włoskich przepisów podatkowych. Transakcje, które mogą być przedmiotem podatku VAT, to dostawa towarów lub świadczenie usług. Świadczenie usług, nawet jeżeli ma się na myśli wszystkie usługi, wciąż stanowi jedynie część możliwych transakcji opodatkowanych. Stąd Trybunał orzekł, iż pojęcie *świadczenia usług* stanowi podzbiór pojęcia *dostawy towarów lub świadczenia usług* i mieści się również w zakresie pojęcia *określonych transakcji*. W konsekwencji, dyrektywa VAT zezwala państwom członkowskim wprowadzić unormowanie, zgodnie z którym otrzymanie zapłaty jest w przypadku *wszystkich rodzajów usług* zdarzeniem, które powoduje powstanie obowiązku podatkowego⁸. Ten sposób rozumowania upoważnia do stwierdzenia, iż wprowadzenie odmiennego terminu powstania obowiązku podatkowego dla *wszystkich transakcji* podlegających opodatkowaniu byłoby niezgodne z dyrektywą VAT⁹.

(ad ii) Z kolei modyfikacja terminu powstania prawa do odliczenia, przewidziana w projektowanym art. 89a ust. 2 ustawy VAT (*płatnik faktury nie może odpowiednio pomniejszyć podatku, o którym mowa w ust. 1, do dnia następującego po dniu skutecznego uregulowania należności za otrzymany towar lub usługi*), powinna być powiązana ze spełnieniem warunku, o którym mowa w art. 167a akapit drugi dyrektywy. Towarzyszyć jej musi zatem ustalenie przez państwo członkowskie progu na podstawie rocznego obrotu podatnika, który co do zasady nie może przekroczyć 500.000 EUR lub równowartości tej kwoty w walucie krajowej. Przepis ten wskazuje, iż chodzi o tzw. małych podatników.

Pojęcie małego podatnika musi być zdefiniowane przez samo państwo członkowskie według kryterium rocznych obrotów, przy czym próg ten nie może być wyższy niż 500.000 euro lub równowartości tej kwoty w walucie krajowej. Państwa członkowskie mogą podnieść ten próg do 2.000.000 euro lub równowartości tej kwoty w walucie krajowej po zasięgnięciu opinii Komitetu ds. VAT (wymóg ten nie dotyczy państw członkowskich, które w dniu 31 grudnia 2012 r. stosowały próg przekraczający 500.000 euro lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej). Zgodnie z polskimi regulacjami małym podatnikiem jest co do zasady podmiot, u którego wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1.200.000 euro. Limit ten jest więc większy niż zasadniczy próg z dyrektywy, ale ponieważ już jest stosowany i jednocześnie nie przekracza 2.000.000 euro, może być stosowany nadal bez konieczności zasięgnięcia opinii Komitetu ds. VAT. Polska też już wcześniej wdrożyła zasadę, że mały podatnik, korzystający ze schematu kasowego może

⁸ wyr. TS z 26 października 1995 r. w sprawie *Ufficio IVA di Trapani*, C-144/94, pkt 14-21

⁹ tak też Sachs K., Namysłowski R. (red.), *op.cit.*, str. 432

odliczać podatek VAT dopiero w momencie zapłaty (art. 86 ust. 16 ustawy VAT)¹⁰.

Projektowana ustawa modyfikuje termin prawa dokonania odliczenia bez względu na wysokość obrotów podatnika; w tym zakresie pozostaje **niezgodna z art. 167 dyrektywy oraz art. 167a akapit drugi dyrektywy**.

Na marginesie należy dodać, iż projektowana ustawa wprowadza do ustawy VAT rozwiązania, które są niezgodne z już obecnymi w niej przepisami, a które implementują omówione wyżej art. 63 dyrektywy oraz art. 167 dyrektywy (a zatem odpowiednio: art. 19 ust. 1 ustawy VAT¹¹ oraz art. 86 ust. 10 pkt 1 ustawy VAT¹²).

4. Konkluzja

Projekt ustawy zawiera przepisy niezgodne z dyrektywą Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dyrektywy VAT):

- projektowany art. 89a ust. 1 ustawy, stanowiący iż podatnik zobowiązany jest do uiszczenia podatku należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju dopiero po skutecznym uregulowaniu należności względem niego przez odbiorcę towarów lub usług, jest niezgodny z art. 63 i art. 66 dyrektywy VAT (pkt 3 ad i opinii).
- projektowany art. 89a ust. 2 ustawy, stanowiący iż płatnik faktury nie może odpowiednio pomniejszyć podatku, o którym mowa w art. 89a ust. 1 ustawy, do dnia następującego po dniu skutecznego uregulowania należności za otrzymany towar lub usługi, jest niezgodny z art. 167 dyrektywy oraz art. 167a akapit drugi dyrektywy (pkt 3 ad ii opinii).

W pozostałym zakresie projekt jest zgodny z dyrektywą VAT.

Autor:

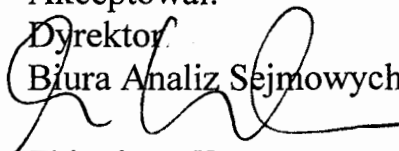
Mariusz Muzalewski

ekspert ds. legislacji

w Biurze Analiz Sejmowych

Akceptował:

Dyrektor
Biura Analiz Sejmowych



Zbigniew Wrona

Deskryptory bazy REX: projekt ustawy, Unia Europejska, podatek, VAT

¹⁰ szerzej: W. Varga, *Komentarz do art.167(a) dyrektywy Rady 2010/45/UE zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania*, LEX/el., 2010

¹¹ J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, *op.cit.*, str. 268

¹² J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, *op.cit.*, str. 685

Warszawa, 14 września 2012 roku

BAS-WAPEiM-2063/12

Pani
Ewa Kopacz
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Opinia

w sprawie stwierdzenia, czy poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (przedstawiciel wnioskodawców: poseł Mariusz Orion Jędrysek) jest projektem ustawy wykonującej prawo Unii Europejskiej

Podatek od towarów i usług, zwany także podatkiem od wartości dodanej (VAT), jest uregulowany w prawie polskim przede wszystkim w ustawie z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ (dalej: „ustawa VAT”). Ustawa VAT w dziale IX (*Odliczanie i zwrot podatku. Odliczanie częściowe*), w rozdziale 1a, normuje rozliczenie podatku w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności (art. 89a – art. 89b ustawy VAT).

Opiniowany projekt przewiduje zastąpienie dotychczasowych przepisów art. 89a – art. 89b ustawy VAT przez nowy przepis art. 89a, zgodnie z którym m.in.:

- podatnik zobowiązany jest do uiszczenia podatku należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju dopiero po skutecznym uregulowaniu należności względem niego przez odbiorcę towarów lub usług (ust. 1),
- płatnik faktury nie może odpowiednio pomniejszyć podatku, o którym mowa w ust. 1, do dnia następującego po dniu skutecznego uregulowania należności za otrzymany towar lub usługi (ust. 2),
- po upływie 30 dni kalendarzowych od terminu płatności, wystawca faktury ma obowiązek przesłania kopii nieuregulowanej faktury do właściwego dla wystawcy urzędu skarbowego (ust. 3);

¹ tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.

- w przypadku zapłat ratalnych każda regulacja ratalna jest traktowana jako osobna zapłata i stosuje się art. 89a (ust. 4)

Projekt ustawy zawiera przepisy niezgodne z art. 63, art. 66, art. 167 oraz art. 167a akapit drugi dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dyrektywy VAT).

Projekt ustawy **nie jest projektem ustawy wykonującej prawo Unii Europejskiej** w rozumieniu art. 95a Regulaminu Sejmu.

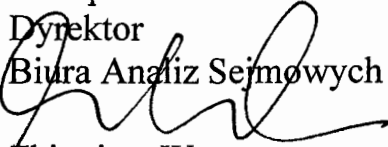
Autor:

Mariusz Muzalewski
ekspert ds. legislacji
w Biurze Analiz Sejmowych

Akceptował:

Dyrektor

Biura Analiz Sejmowych


Zbigniew Wrona



**PIERWSZY PREZES
SĄDU NAJWYŻSZEGO
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

BSA III - 021- 361/12

Warszawa, dnia 9 października 2012 r.

SEKRETARIAT SZEFA KS

L.dz.

Data wpływu 11.10.2012

**Pan
Lech CZAPLA
Szef Kancelarii Sejmu**

Szanowny Panie Ministrze!

W odpowiedzi na pismo z dnia 3 października 2012 r., GMS-WP-173-282/12 uprzejmie informuję, że Sąd Najwyższy na podstawie art. 1 p. 3 ustawy o Sądzie Najwyższym z dnia 23 listopada 2002 r. (Dz. U. Nr 240, poz. 2052 ze zm.) nie uznaje za celowe opiniowania **poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług.**

Z poważaniem

Stanisław Dąbrowski
Stanisław DĄBROWSKI

Warszawa, dnia 12 października 2012 r.

83R - 2012 10 R - 008

SEKRETARIAT SZEFA KS

L.dz.

Data wpływu 22 10 2012

Pan
Lech Czapla
Szef Kancelarii Sejmu
ul. Wiejska 4/6/8
00-902 Warszawa*Szanowny Panie Ministrze,*

W imieniu Krajowej Rady Biegłych Rewidentów bardzo serdecznie dziękuję za przesłanie posełskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (pismo z dnia 3 października 2012 r., znak: GMS-WP-173-182/12)

Jednocześnie pragnę poinformować, że Krajowa Izba Biegłych Rewidentów dokonała wstępnej oceny dokumentu i uznała, że tematyka projektu nie leży w przedmiocie jej zainteresowania.

z poważaniem

P r e z e s

Krajowej Rady Biegłych Rewidentów



J ó z e f K r ó l

Warszawa, 26 października 2012 r.

DP-IV-MJ-024-902/2012

SEKRETARIAT SZEFA KS

L.dz.

Data wpływu 29. 10. 2012

Pan**Lech Czapla****Szef Kancelarii Sejmu***szanowny Panie Ministrze,*

W nawiązaniu do pisma z dnia 3 września 2012 r. (znak: GMS-WP-173-182/12) dotyczącego poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług przedstawiam następujące stanowisko Narodowego Banku Polskiego.

Przedstawiony do opinii poselski projekt zmiany ustawy o podatku od towarów i usług (UoPTiU) przewiduje wprowadzenie zasady zapłaty podatku należnego po uregulowaniu należności przez odbiorcę towarów lub usług. Analogicznie, odliczenie podatku naliczonego przez nabywcę następowaloby po zapłacie za otrzymany towar lub wykonane usługi.

Propozycje zawarte w projekcie ustawy budzą pewne wątpliwości. Wydaje się, że proponowane zmiany w rozdziale 1a „Rozliczenie podatku w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności” UoPTiU oznaczają faktyczne wprowadzenie zasady kasowej w odniesieniu do wszystkich rozliczeń VAT¹, a nie jedynie modyfikację obecnie obowiązującej tzw. „ulgi na złe długi”². W konsekwencji rodzi to wątpliwości, czy propozycja jest zgodna z art. 66 dyrektywy w sprawie

¹ Obecnie tzw. mali podatnicy mogą wybrać metodę kasową w rozliczeniach VAT (por. art. 21 UoPTiU).

² Zgodnie z art. 89a UoPTiU możliwe jest odliczenie przez podatnika kwoty podatku VAT należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju, w przypadku wierzytelności, która nie została uregulowana w ciągu 180 dni od terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze.

wspólnego systemu opodatkowania podatku od wartości dodanej (2006/112/WE³). Artykuł ten dopuszcza odstępstwa od zasady wymagalności podatku w momencie wydania towaru lub wykonania usługi tylko dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników, z wyłączeniem przypadków świadczenia usług przez podmiot spoza kraju członkowskiego lub transakcji wewnątrzspółnotowych (dostawa lub przemieszczenie towarów). Tym samym objęcie zasadą kasową wszystkich transakcji powodowałoby niezgodność przepisów krajowych i unijnych⁴.

Ponadto wejście w życie proponowanych przepisów może oznaczać, że zapisy UoPTiU będą niespójne. Projekt nowelizacji nie uchyla bowiem art. 19 UoPTiU, który zawiera zasadę, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi (z pewnymi wyjątkami⁵). Zgodnie z art. 103 UoPTiU, podatnicy wpłacają podatek w terminie do 25. dnia miesiąca, następującego po miesiącu/kwartale, w którym powstał obowiązek podatkowy.

2 powołaniem

Ru

³ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. U. UE. L 347/1 z 2006 r., z późniejszymi zmianami.

⁴ Por. *Dyrektywa VAT. Komentarz*, pod red. R. Namysłowskiego i K. Sachsa, LEX, Wolters Kluwer Polska, Warszawa, Kraków, 2008, s. 432.

⁵ Dotyczą one m.in. podatników rozliczających się metodą kasową oraz dostaw energii, świadczenia usług telekomunikacyjnych, usług transportowych, usług budowlanych lub budowlano-montażowych.



Pracodawcy RP

Rok założenia 1989

Warszawa, 31 października 2012 r.

CML/0765/10.12/PR/ED

SEKRETARIAT SZEFA KS

L.dz.

Data wpływu05...11...2012..

Pan
Lech Czapla
Szef Kancelarii Sejmu

honorowy Panie Przewodniczący,

W odpowiedzi na pismo z 3 października 2012 r., nr GMS-WP-173-282/12, Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej przedstawiają swoje stanowisko wobec projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług.

Z wyrazami szacunku

Prezydent
Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej

Andrzej Malinowski
Andrzej Malinowski

Projekt stanowiska Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej wobec projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług

I. Ocena ogólna projektu

W przedstawionym projekcie zaproponowano zmiany dotyczące przepisów w kwestii powstania obowiązku podatkowego oraz prawa do odliczenia podatku naliczonego przez podatników VAT. Dotychczasowe rozwiązania, zgodnie z którymi sprzedawca usługi lub towaru zmuszony jest do zapłacenia podatku w momencie wystawienia faktury prowadzi do wielu niedogodności, z którymi muszą zmierzyć się przedsiębiorcy. Pracodawcy RP doceniają inicjatywę zmierzającą do poprawy tej sytuacji, zwracamy jednak uwagę na fakt, że projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług jest nieprecyzyjny, niespójny z resztą ustawy o VAT i komplikuje rozliczanie VAT od strony praktycznej. Może się to przyczynić do powstania wielu wątpliwości w zakresie stosowania projektowanych przepisów. Ponadto zdaniem Pracodawców RP projekt jest wadliwy konstrukcyjnie.

II. Uwagi szczegółowe

1. W projekcie zaproponowano zmianę dotyczącą regulacji mającej wpływ na terminy odliczeń podatku naliczonego od zakupionych przez podatników VAT towarów i usług. Do tej pory co do zasady odliczenie wiązało się nierozdzielnie z datą otrzymania faktury (art. 86 ust. 10 ustawy) bądź szczególnym momentem uregulowanym w ustawie. Zmiana wynikająca z przedmiotowego projektu uzależnia odliczenie podatku od zapłaty za fakturę jednocześnie nie dostosowując obecnie obowiązujących przepisów ustawy o podatku od towarów i usług do proponowanej zmiany. Według Pracodawców RP projektowana ustawa jest wadliwa konstrukcyjnie – nie zmienia samego momentu powstania obowiązku podatkowego (art. 19 ustawy o VAT). Oznacza to, że podatek VAT wynikający z wystawionych faktur trzeba będzie rejestrować w ewidencjach i wykazywać w deklaracjach tak samo jak dotychczas, ale zmienia się moment, w którym ten podatek trzeba będzie zapłacić. Nie zmieniając ustawy o VAT w zakresie art. 86 i

następnych, projekt wprowadza inny moment, w którym podatek VAT można odliczyć. Dlatego też w ocenie Pracodawców RP projekt spowodowałby niespójność całej ustawy o VAT.

2. Proponuje się wprowadzenie nowej kategorii terminu – "termin uiszczenia podatku", oderwanego od okresu rozliczeniowego, za który ten podatek został wykazany w deklaracji VAT. W rezultacie rozliczanie podatku VAT z fiskusem znacznie się skomplikuje (podatek będzie wykazywany w ewidencjach i deklaracjach w innym momencie, niż powinien być zapłacony).
3. Według Pracodawców RP, projekt w obecnym kształcie w dużym stopniu skomplikowałby (od strony praktycznej) rozliczanie VAT, a nowa treść art. 89a ustawy o VAT – z uwagi na niespójności systemowe w ustawie, które byłyby jej rezultatem – stanowiłaby źródło sporów z fiskusem i postępowań przed sądami administracyjnymi w ciągu najbliższych kilku lat.
4. Zdaniem Pracodawców RP wprowadzenie metody kasowej jako zasady rozliczania podatku VAT wymagałoby przebudowania znacznej części ustawy, tak aby poszczególne elementy systemu podatku VAT pozostawały ze sobą spójne, a rozliczanie tego podatku było możliwie najprostsze.
5. Wadą projektu jest również to, że nie zawiera on propozycji zmiany aktów wykonawczych – w szczególności nowego kształtu deklaracji VAT. Zwracamy uwagę na to, że obecna deklaracja nie jest przystosowana do proponowanego modelu rozliczeń. W rezultacie, nie da się ocenić, jak w zamyśle autorów projektu miałyby wyglądać rozliczanie podatku VAT na nowych zasadach od strony praktycznej.
6. Pracodawcy RP uważają, że należałoby przeprowadzić analizy w zakresie tego, czy koszty zmiany podejścia (dostosowania systemów księgowych do nowych zasad rozliczania) oraz realizacji nowych obowiązków (każdy wystawca faktury ma obowiązek przesłać jej kopię

do urzędu skarbowego po 30 dniach od upływu terminu płatności – jeżeli nie została do tego momentu zapłacona) nie są zbyt wysokie w stosunku do spodziewanych korzyści. Projektowana w art.89a ust.3 regulacja, zgodnie z którą wystawca faktury, który w ciągu 30 dni od terminu płatności nie otrzymał za nią wynagrodzenia ma obowiązek wysłać ją do urzędu skarbowego jest niezrozumiała. Przedsiębiorcy będą mieli dodatkowy obowiązek informacyjny w stosunku do urzędu skarbowego, a urzędy skarbowe będą musiały podjąć dodatkowe działania w celu rejestracji i przechowania złożonych dokumentów. Uważamy, że należałoby doprecyzować to, w jakiej formie miałyby być przesyłane kopie faktur (np. w sytuacji, gdy faktury zostały przez wystawcę wystawione elektronicznie).



PRZEWODNICZĄCY
KRAJOWEJ RADY SĄDOWNICTWA

Nr WOK-020-161/12

Dot. GMS-WP-173-182/12

Warszawa, 25 listopada 2012 r.

SEKRETARIAT SZEFA KS

L.dz. EK-323

Data wpływu 23.11.2012

Pan Lech CZAPLA
Szef Kancelarii Sejmu

Asenowy Panie Ministrze!

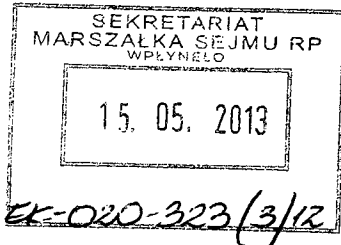
W związku z nadesłanym poselskim projektem ustawy i zmianie ustawy o podatku od towarów o usług uprzejmie informuję, że Krajowa Rada Sądownictwa na posiedzeniu plenarnym w dniu 14 listopada przyjęła ww. projekt bez uwag.

z pozdrowieniami
AG

SSN Antoni Górski

Warszawa, 10 maja 2013 r.

Mariusz Orion Jędrysek
Posel na Sejm RP
Przedstawiciel wnioskodawców
projektu ustawy o zmianie ustawy
o podatku od towarów i usług



Sz.P.
Ewa Kopacz
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowna Pani Marszałek

W związku z pismem Pana Cezarego Grabarczyka, Wicemarszałka Sejmu RP, z dnia 8 listopada 2012 r., przekazuję w załączeniu autopoprawkę, jaką w imieniu wnioskodawców składam do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, która uwzględnia zastrzeżenia opinii Biura Analiz Sejmowych.

z posłanicy
[Signature]

Otrzymuje

Pan Cezary Grabarczyk
Wicemarszałek Sejmu RP

Autopoprawka do projektu ustawy

z dnia 2013 r.

o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług

1) Art. 1 poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług otrzymuje brzmienie:

„Art. 1.

W ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011r., Nr 177, poz. 1054 j.t.) wprowadza się następujące zmiany:

a) W art. 19 ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 2-21, art. 14 ust. 6, art. 20, art. 21 ust. 1 oraz art. 89a.”;

b) W art. 86 w ust. 10 pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę albo dokument celny, z zastrzeżeniem pkt 2-5 oraz ust. 11, 12, 16 i 18 oraz art. 89a.”;

c) Art. 89a otrzymuje brzmienie:

„Art. 89a. 1. Minister właściwy do spraw finansów określi w drodze rozporządzenia transakcje lub kategorie podatników, dla których obowiązek uiszczenia podatku należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju powstaje dopiero po skutecznym uregulowaniu należności względem niego przez odbiorcę towarów lub usług, uwzględniając specyfikę realizacji transakcji w poszczególnych działach gospodarki.

2. W przypadkach opisanych w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie ust. 1 płatnik faktury nie może odpowiednio pomniejszyć podatku, o którym mowa w ust. 1, do dnia następującego po dniu skutecznego uregulowania należności za otrzymany towar lub usługi.

3. Przepis ust. 2 ma zastosowanie wobec płatników których roczny obrót nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 500.000 euro

- przy czym przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1.000 zł.

4. W przypadkach opisanych w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie ust. 1, po upływie 30 dni kalendarzowych od terminu płatności, wystawca faktury ma obowiązek przesłania kopii nieuregulowanej faktury do właściwego dla wystawcy urzędu skarbowego.

5. W przypadku zapłat ratalnych dotyczących przypadków opisanych w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie ust. 1 każda regulacja ratalna jest traktowana jako osobna zapłata i stosuje się zapisy niniejszego artykułu.””.

Uzasadnienie

Autopoprawka ma na celu uwzględnienie zastrzeżeń Biura Analiz Sejmowych w zakresie zgodności z prawem Unii Europejskiej, w szczególności zaś zapewnić zgodność projektu z art. 63 , 66 oraz art. 167a Dyrektywy VAT.

Warszawa, 4 czerwca 2013 roku

BAS-WASGiPU-WAPEiM-1216/13

Pani
Ewa Kopacz
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Opinia w sprawie zgodności z prawem Unii Europejskiej poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług w wersji uwzględniającej autopoprawkę (przedstawiciel wnioskodawców: poseł Mariusz Orion Jędrysek)

Na podstawie art. 34 ust. 9 uchwały Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 roku – Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (Monitor Polski z 2012 r. poz. 32 ze zm.) sporządza się następującą opinię:

I. Przedmiot projektu ustawy

Przedstawiony do zaopiniowania projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług w wersji uwzględniającej autopoprawkę z dnia 10 maja 2013 r. przewiduje zmiany w art. 19 ust. 1, art. 86 ust. 10 pkt 1 oraz nadanie nowego brzmienia art. 89a w ustawie z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zmianami; dalej: u.p.t.u.). W porównaniu do tekstu pierwotnego projektu obecnie projektodawcy proponują dokonanie korekty art. 19 ust. 1 i art. 86 ust. 10 pkt 1 u.p.t.u. w związku z nadaniem nowego brzmienia art. 89a u.p.t.u., czego nie było w projekcie pierwotnym. Ponadto bez zmian pozostawiono art. 89b u.p.t.u., który pierwotnie miał być uchylony. W stosunku do tekstu pierwotnego projektu znacznej modyfikacji uległ natomiast art. 89a u.p.t.u.

Projekt, zarówno w kształcie pierwotnym, jak i po uwzględnieniu autopoprawki odnosi się do regulacji dotyczącej tzw. ulgi na złe długi, modyfikując ją w sposób zasadniczy.

W obecnym kształcie ulga na złe długi polega na umożliwieniu podatnikowi (dostawcy towaru lub usługi) skorygowania podstawy opodatkowania oraz podatku należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług w przypadku nieuregulowania przez nabywcę towaru lub usługi należności w terminie, przy czym możliwość taka dotyczy tylko wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona (art. 89a u.p.t.u.); co istotne za wierzytelność nieściągalną ustawodawca uznaje wierzytelność, która nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie

lub na fakturze (por. art. 89a ust. 21a u.p.t.u.). Mechanizm ten został uzupełniony o nałożenie na nabywcę towaru lub usługi, który nie uregulował należności w tym terminie obowiązku dokonania korekty odliczonego przez niego podatku naliczonego (por. art. 89b u.p.t.u.)

Projekt zmiany u.p.t.u. jako zasadę wprowadza obowiązek zapłaty podatku należnego przez dostawcę towaru i usługi oraz możliwość odliczenia podatku naliczonego przez nabywcę tego towaru lub usługi dopiero po skutecznym uregulowaniu należności przez tego ostatniego. W pierwotnym kształcie odnosił się on do wszystkich podatników, bez względu na wysokość osiągniętych przez nich rocznych obrotów, co było zasadniczym powodem uznania projektu za niezgodny z art. 63, 66, 167 i 167a dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1, ze zmianami; dalej dyrektywa VAT). Autopoprawka do projektu zmiany u.p.t.u. ogranicza prawo odliczenia podatku naliczonego przez nabywcę towaru lub usługi do podatników, których roczny obrót nie przekroczył w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartości w złotych 500.000 euro. Takiego ograniczenia nie wprowadzono w stosunku do dostawców towarów i usług, co oznacza, że z możliwości zapłaty podatku należnego dopiero po otrzymaniu zapłaty za towar lub usługę będą mogli skorzystać wszyscy podatnicy (sprzedawcy), których będzie dotyczyć rozporządzenie ministra właściwego do spraw finansów publicznych, wydane na podstawie projektowanego art. 89a ust. 1 u.p.t.u.

Jednocześnie autorzy projektu pozostawili bez zmian art. 89b u.p.t.u., który integralnie jest związany z obecną regulacją art. 89a u.p.t.u.

Projektowana ustawa miałaby wejść w życie w ciągu 30 dni od dnia ogłoszenia.

II. Stan prawa Unii Europejskiej w materii objętej projektem ustawy

Podatek VAT należy do podatków pośrednich, harmonizowanych w Unii Europejskiej na podstawie art. 113 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Podstawowym aktem prawa wtórnego Unii, regulującym przedmiot projektu ustawy, jest dyrektywa VAT.

Podatek VAT jest, co do zasady, oparty na tzw. *zasadzie memoriałowej*, która oznacza, że dla celów rozliczenia podatku należnego u dostawcy towaru lub usługi oraz podatku naliczonego u odbiorcy tego towaru lub usługi bez znaczenia jest, czy należność została uregulowana. Zasada ta została wyrażona, w odniesieniu do podatku należnego od dostawcy – w art. 63 dyrektywy VAT, a w odniesieniu do podatku naliczonego, który podlega odliczeniu przez nabywcę towarów lub usług – w art. 167 dyrektywy VAT.

Zgodnie z art. 63 dyrektywy VAT zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usługi. Państwa członkowskie w drodze

wyjątku mogą jednak postanowić, że dla określonych kategorii podatników lub określonych transakcji podatek VAT staje się wymagalny w innym momencie: nie później niż z datą wystawienia faktury (art. 66 akapit pierwszy lit. a), nie później niż w momencie otrzymania zapłaty (art. 66 akapit pierwszy lit. b), a 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, lub – jeżeli państwo członkowskie nie ustaliło takiego terminu – w określonym terminie od daty zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego (art. 66 akapit pierwszy lit. c). Dla porządku należy zaznaczyć, że odstępstwa te nie są możliwe w sytuacji określonej w art. 66 akapit drugi dyrektywy VAT, co jednak nie ma istotnego znaczenia dla oceny projektowanych zmian.

W korelacji z momentem powstania obowiązku podatkowego w podatku VAT pozostaje moment powstania prawa odliczenia podatku przez nabywcę towaru lub usługi. Zgodnie bowiem z art. 167 dyrektywy VAT prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny. „Treść tego przepisu ma na celu zapewnienie państwom członkowskim neutralności fiskalnej podatku VAT. Neutralność ma być realizowana przez to, że podatnik nie może skorzystać z prawa do odliczenia wcześniej niż podatnik dokonujący dostawy jest zobowiązany do rozliczenia podatku należnego. Regulacja wskazująca, że prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje w momencie gdy podatek, który jest odliczany staje się wymagalny po stronie dostawcy zapewnia realizację założonego celu.”¹

Jeżeli więc moment wymagalności podatku u dostawcy jest inny niż chwila dostarczenia towarów lub wykonania usługi, np. chwila otrzymania zapłaty, to prawo do odliczenia po stronie nabywcy – zgodnie z zasadą ogólną – powstaje dopiero z tym momentem, np. z chwilą dokonania zapłaty.

Od ogólnej zasady wyrażonej w art. 167 dyrektywy VAT możliwe jest wprowadzenie odstępstwa, określonego w art. 167a tej dyrektywy. Zgodnie z przywołanym przepisem państwa członkowskie mogą postanowić w ramach fakultatywnego systemu, że prawo do odliczenia przysługujące podatnikowi, którego VAT staje się wymagalny wyłącznie zgodnie z art. 66 lit. b dyrektywy, a więc nie później niż w momencie otrzymania zapłaty, zostaje odroczone do czasu zapłacenia VAT od dostarczonych mu towarów lub wykonanych na jego rzecz usług swemu dostawcy lub usługodawcy (art. 167a akapit pierwszy dyrektywy). System takiego rozliczenia wymaga ustalenia progu rocznego obrotu, który uprawnia do korzystania z tzw. fakultatywnego systemu rozliczenia. Wynosi on 500.000 EUR lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej. Państwa członkowskie mogą podnieść ten próg do 2.000.000 EUR lub równowartości tej kwoty w walucie krajowej po zasięgnięciu opinii Komitetu

¹ K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, Wyd. C.H.Beck, W-wa, 2012r., s. 534

ds. VAT. Wymóg zasięgnięcia opinii Komitetu ds. VAT nie dotyczy jednak państw członkowskich, które w dniu 31 grudnia 2012 r. stosowały próg przekraczający 500.000 EUR lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej (art. 167a akapit drugi dyrektywy). Państwa członkowskie przekazują Komitetowi ds. VAT informacje na temat krajowych środków ustawodawczych przyjętych na mocy akapitu pierwszego (art. 167a akapit trzeci dyrektywy).

Artykuł 167a dyrektywy ma zapobiec sytuacji, w której tzw. mały podatnik deklaruje podatek VAT należny według zasady kasowej (korzystając z możliwości wprowadzonej na podstawie art. 66 lit. b dyrektywy), ale odlicza podatek VAT naliczony według zasad ogólnych. Przesunięcie momentu odliczenia jest konieczne dla zachowania spójności systemu podatku VAT².

Od uregulowań dotyczących momentu powstania obowiązku podatkowego (wymagalności podatku) oraz prawa do odliczenia podatku naliczonego, określonych w art. 63, art. 66, art. 167 i art. 167a dyrektywy VAT należy odróżnić ulgę na tzw. złe długi, o której mowa w art. 90 dyrektywy VAT. Przepis ten umożliwia państwom członkowskim wprowadzenie zasady, zgodnie z którą podstawa opodatkowania obniżana jest na zasadach określonych przez państwo członkowskie w przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, obniżenia ceny po dokonaniu dostawy. W przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności taka obniżka jest dla państwa członkowskiego fakultatywna (art. 90 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT)³. W korelacji z tym przepisem pozostaje dyspozycja art. 184 i 185 dyrektywy VAT, w których normodawca wprowadził zasadę korekty odliczeń. Zgodnie z art. 185 ust. 1 dyrektywy korekta dokonywana jest w szczególności, gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia. W przypadku transakcji całkowicie lub częściowo niezapłaconych lub w przypadku kradzieży korekta taka może, lecz nie musi być dokonana (por. art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT). Wprowadzenie przez państwo członkowskie wymagalności dokonania takiej korekty w tych przypadkach pozostawiono decyzji właściwych władz tego państwa (por. art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT).

Wprowadzenie korekty odliczeń w przypadku transakcji całkowicie lub częściowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieży jest związane z faktem, iż ulga na złe długi opiera się na symetrii uprawnień i obowiązków obu stron transakcji, tj. dostawcy (wierzyciela) i odbiorcy (dłużnika)⁴.

² Zob. W. Varga, *Komentarz do dyrektywy Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania* (Dz.U.UE.L.10.189.1), LEX/el., 2010 r.

³ Por. K. Sachs, R. Namysłowski (red.), *Dyrektywa VAT*, Warszawa, s. 472

⁴ Por. R. Namysłowski w: R. Namysłowski, D. Pokrop (red.), *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa*, Warszawa 2012, s. 190

III. Analiza projektu ustawy pod kątem prawa Unii Europejskiej

Uregulowania dotyczące momentu powstania obowiązku podatkowego (wymagalności podatku) i prawa do odliczenia podatku naliczonego oraz tzw. ulgi na złe długi, tzn. pomniejszenia podstawy opodatkowania i korekty podatku naliczonego, to dwie różne instytucje prawne.

Pierwsza dotyczy zasad naliczania podatku należnego oraz rozliczania podatku naliczonego i uregulowana jest polskim systemie podatku od towarów i usług w art. 19-21 i 86-89 u.p.t.u. Polski ustawodawca przyjął, podobnie jak normodawca unijny, memoriałową zasadę rozliczania podatku od towarów i usług. Oznacza ona, że dla celów naliczania podatku należnego i odliczania podatku naliczonego nie ma znaczenia, czy odbiorca towaru lub usługi uregulował należność względem dostawcy. Od zasady memoriałowej odróżnić należy system kasowy, który stosowany jest w Polsce w stosunku do podatników, u których wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1.200.000 EUR (por. art. 2 pkt 25 lit. a), art. 21 ust. 1 i art. 86 ust. 16 u.p.t.u.).

Kasowy system rozliczania podatku od towarów i usług nie ma nic wspólnego z tzw. ulgą na złe długi, uregulowaną w art. 90 i 90a u.p.t.u. W tym mechanizmie ustawodawca dopuszcza możliwość dokonania przez dostawcę korekty podstawy opodatkowania i w konsekwencji podatku należnego w przypadku, gdy odbiorca tego towaru lub usługi nie zapłacił należności w terminie przewidzianym przez przepis ustawy.

Projekt ustawy nie rozróżnia tych dwóch różnych konstrukcji, próbując połączyć mechanizm z art. 66 akapit pierwszy lit. b) i art. 167a dyrektywy VAT, odnoszących się do momentu powstania obowiązku podatkowego i prawa do odliczenia podatku naliczonego, z tzw. ulgą na złe długi, do której mają zastosowanie postanowienia art. 90 i 185 dyrektywy VAT. Świadczy o tym również pozostawienie w niezmienionym kształcie art. 89b u.p.t.u., który pierwotnie (w wersji nieuwzględniającej autopoprawki) był uchylony.

Z tego też powodu opiniowany projekt w wersji uwzględniającej autopoprawkę nie może być uznany za zgodny z dyrektywą VAT. Projektowane zmiany pozostają w sprzeczności z systemem podatku VAT wynikającym z dyrektywy VAT. Wdrożenie konstrukcji przewidzianej w projektowanym art. 89a u.p.t.u. prowadziłoby do niespójności systemu podatku od towarów i usług. Dodatkowo należy zauważyć, że konsekwencją wprowadzenia projektu byłby fakt, iż dla podatnika niebędącego tzw. małym podatnikiem albo małego podatnika, który nie wybrał kasowej metody rozliczania się, momentem wymagalności podatku należnego w odniesieniu do transakcji, o których mowa w art. 89a ust 1, byłaby chwila otrzymania zapłaty od kontrahenta. Odliczenie

podatku naliczonego następowaloby zaś na zasadach ogólnych, co prowadziłoby do pogorszenia sytuacji podatników, u których obrót nie przekracza 500.000 euro w odniesieniu do podatników, u których obrót przekracza 500.000 euro.

Należy też odnotować, że projektowany art. 89a ust. 1 budzi zastrzeżenia co do zgodności z art. 217 Konstytucji RP. Przepis ten nakazuje, aby wszystkie istotne elementy podatku (m.in. podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania) regulowane były w ustawie. W przypadku podatku od towarów i usług istotnym elementem konstrukcji tego podatku jest również kształtowanie zasad rozliczenia podatku należnego oraz naliczonego. Projekt przekazuje regulowanie tego zagadnienia w gestię ministra właściwego o spraw finansów publicznych.

IV. Konkluzje

Projekt ustawy w wersji uwzględniającej autopoprawkę jest niezgodny z dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1 ze zmianami), przez to, że łączy w sobie zasady rozliczenia podatku należnego i naliczonego, określone w art. art. 63, 66, 167 i 167a dyrektywy VAT z tzw. ulgą na złe długi, uregulowaną w art. 90 i 185 dyrektywy VAT.

Dyrektor Biura Analiz Sejmowych



Zbigniew Wrona

Warszawa, 4 czerwca 2013 roku

BAS-WASGiPU-WAPEiM-1217/13

Pani
Ewa Kopacz
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Opinia w sprawie możliwości stwierdzenia czy poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od towarów i usług (przedstawiciel wnioskodawców: poseł Mariusz Orion Jędrysek) wykonuje prawo Unii Europejskiej w rozumieniu art. 95a ust. 1 regulaminu Sejmu

Przedstawiony do zaopiniowania projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług w wersji uwzględniającej autopoprawkę z dnia 10 maja 2013r. przewiduje zmiany w art. 19 ust. 1, art. 86 ust. 10 pkt 1 oraz nadanie nowego brzmienia art. 89a w ustawie z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, e zmianami; dalej: u.p.t.u.). W porównaniu do tekstu pierwotnego projektu obecnie projektodawcy proponują dokonanie korekty art. 19 ust. 1 i art. 86 ust. 10 pkt 1 u.p.t.u. w związku z nadaniem nowego brzmienia art. 89a u.p.t.u., czego nie było w projekcie pierwotnym. Ponadto bez zmian pozostawiono art. 89b u.p.t.u., który pierwotnie miał być uchylony. W stosunku do tekstu pierwotnego projektu znacznej modyfikacji uległ natomiast art. 89a u.p.t.u.

Projekt, zarówno w kształcie pierwotnym, jak i po uwzględnieniu autopoprawki odnosi się do regulacji dotyczącej tzw. ulgi na złe długi, modyfikując ją w sposób zasadniczy, wprowadzając jako zasadę obowiązek zapłaty podatku należnego przez dostawcę towaru i usługi oraz możliwość odliczenia podatku naliczonego przez nabywcę tego towaru lub usługi dopiero po skutecznym uregulowaniu należności przez tego ostatniego.

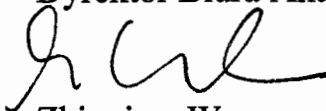
Autopoprawka do projektu zmiany u.p.t.u. ogranicza prawo odliczenia podatku naliczonego przez nabywcę towaru lub usługi do podatników, których roczny obrót nie przekroczył w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartości w złotych 500.000 euro. Takiego ograniczenia nie wprowadzono w stosunku do dostawców towarów i usług, co oznacza, że z możliwości zapłaty podatku należnego dopiero po otrzymaniu zapłaty za towar lub usługę będą mogli skorzystać wszyscy podatnicy (sprzedawcy), których będzie dotyczyć rozporządzenie ministra właściwego do spraw finansów publicznych, wydane na podstawie projektowanego art. 89a ust. 1 u.p.t.u.

Jednocześnie autorzy projektu pozostawili bez zmian art. 89b u.p.t.u., który integralnie jest związany z obecną regulacją art. 89a u.p.t.u.

Projektowana ustawa miałaby wejść w życie w ciągu 30 dni od dnia ogłoszenia.

Projekt ustawy **nie jest projektem ustawy wykonującym prawo Unii Europejskiej** w rozumieniu art. 95a Regulaminu Sejmu.

Dyrektor Biura Analiz Sejmowych

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized, cursive letters that appear to read 'Z. Wrona'.

Zbigniew Wrona



**PIERWSZY PREZES
SĄDU NAJWYŻSZEGO
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

BSA III - 021- 230/13

Warszawa, dnia 20 czerwca 2013 r.

SEKRETARIAT SZEFA KS

L.dz.

Data wpływu 21. 06. 2013

**Pan
Lech CZAPLA
Szef Kancelarii Sejmu**

Szanowny Panie Ministrze!

W odpowiedzi na pismo z dnia 12 czerwca 2013 r., GMS-WP-173-184/13 uprzejmie informuję, że Sąd Najwyższy na podstawie art. 1 p. 3 ustawy o Sądzie Najwyższym z dnia 23 listopada 2002 r. (j.t. Dz. U. z 2013 r., poz. 499) nie uznaje za celowe opiniowania **autopoprawki do poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług.**

Z poważaniem

Stanisław Dąbrowski
Stanisław DĄBROWSKI

Warszawa, dnia 21 czerwca 2013 r.

60R - *213024-014***WYDZIAŁ PREZYDIALNY**

L.dz.

Data wpływu *04-04-2013*Pan
Lech Czapla
Szef Kancelarii Sejmu
ul. Wiejska 4/6/8
00-902 Warszawa*Szanowny Panie Ministrze,*

W imieniu Krajowej Rady Biegłych Rewidentów bardzo serdecznie dziękuję za przesłanie autopoprawki do poselskiego projektu ustawy o podatku od towarów i usług (pismo z dnia 13 czerwca 2013 r., znak: GMS-WP-173-184/13).

Jednocześnie pragnę poinformować, że Krajowa Izba Biegłych Rewidentów dokonała wstępnej oceny dokumentu i uznała, że tematyka projektu nie leży w przedmiocie jej zainteresowania.

*z poważaniem*P r e z e s
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

Józef Król

WICEPREZES
Witold Koziński

Warszawa, 9 lipca 2013 r.

DP-IV-MJ-024-538/13

Ran

Lech Czapla

Szef Kancelarii Sejmu

Szanowny Panie Ministrze,

W nawiązaniu do pisma z dnia 13 czerwca 2013 r. (znak: GMS-WP-173-184/13) dotyczącego *autopoprawki do poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług* uprzejmie informuję, że Narodowy Bank Polski nie zgłasza uwag do powyższego dokumentu.

*2 / pokażcie ten
Dziękuję*



PRZEWODNICZĄCY
KRAJOWEJ RADY SĄDOWNICTWA

Nr WOK-020-76/13
c.d. -020-161/12

Warszawa, 22 lipca 2013 r.

SEKRETARIAT SZEFA KS

L.dz.

Data wpływu 24. 07. 2013

Dot.: GMS-WP-173-184/13

Pan Lech CZAPLA

Szef Kancelarii Sejmu

Wznowmy Powie Ministru!

W załączeniu, uprzejmie przesyłam opinię Krajowej Rady Sądownictwa z dnia 11 lipca 2013 r. w przedmiocie autopoprawki do poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług.

*1 Powie nie
celony.*

SSN Antoni Górski

**OPINIA
KRAJOWEJ RADY SĄDOWNICTWA**

z dnia 11 lipca 2013 r.



**w przedmiocie autopoprawki do poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy
o podatku od towarów i usług**

Krajowa Rada Sądownictwa po zapoznaniu się z treścią powyższego projektu opiniuje go negatywnie. W projekcie proponuje się w art. 89a ust. 1 ustawy o VAT przekazanie do uregulowania w drodze rozporządzenia Ministra właściwego w sprawach finansów publicznych materię objętą wyłącznością ustawową, stosownie do art. 217 Konstytucji RP.

Biuro Krajowej Rady Sądownictwa
ZA ZGODNOŚĆ Z ORYGINAŁEM

DYREKTOR
Wydziału Organizacyjnego i Kadr
Biura Krajowej Rady Sądownictwa


Marian Szkoziński


Przewodniczący
Krajowej Rady Sądownictwa

SSN Antoni Górski



RZECZPOSPOLITA POLSKA
PROKURATOR GENERALNY

Warszawa, dnia 17. 07. 2013 r.

PG VII G 025/147/13

Pan
Lech Czapla
Szef Kancelarii Sejmu

Szanowny Panie Piłsudski

W nawiązaniu do pisma z dnia 12 czerwca 2013 r., nr GMS-WP-173-184/13, dotyczącego *autopoprawki* do poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, przekazanej do zaopiniowania Prokuratorowi Generalnemu w trybie art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 20 czerwca 1985 r. o prokuraturze (Dz. U. z 2011 r. Nr 270, poz. 1599, z późn. zm.), uprzejmie informuję, że nie wnoszę do *autopoprawki* uwag w zakresie odnoszącym się do obszaru działania prokuratury.

Z szacunkiem

Andrzej Seremet

WYDZIAŁ PREZYDIALNY

L.dz.

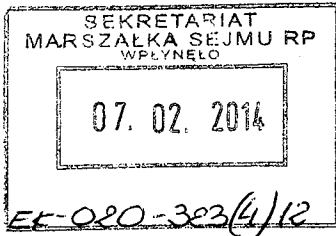
72. 07. 2013



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Komisja Ustawodawcza
UST-00 - 272 /14

Warszawa, dnia 7 lutego 2014 r.



Pani
Ewa KOPACZ
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

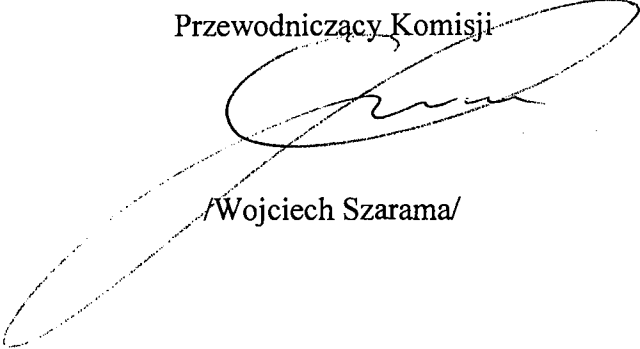
Szanowna Pani Marszałek

Przekazuję – przyjętą na posiedzeniu w dniu 6 lutego 2014 r. – opinię Komisji Ustawodawczej:

- o poselskim projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług wraz z autopoprawką (przedstawiciel wnioskodawców poseł Mariusz Orion Jędrysek).

Z poważaniem

Przewodniczący Komisji


/Wojciech Szarama/

OPINIA nr 312
Komisji Ustawodawczej

**w sprawie poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług
wraz z autopoprawką**

przyjęta na posiedzeniu
w dniu 6 lutego 2014 r.

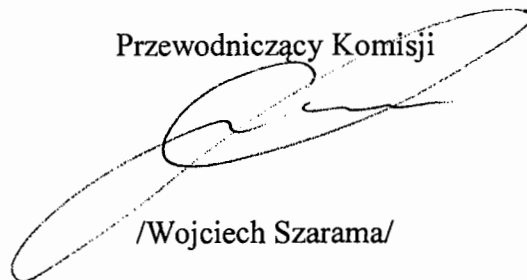
dla Marszałka Sejmu

Komisja Ustawodawcza, na posiedzeniu w dniu 6 lutego 2014 r., rozpatrzyła skierowany przez Marszałka Sejmu – w trybie art. 34 ust. 8 regulaminu Sejmu RP, celem wyrażenia opinii w świetle zgłoszonych wątpliwości w sprawie zgodności projektu ustawy z prawem Unii Europejskiej – poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług wraz z autopoprawką (przedstawiciel wnioskodawców poseł Mariusz Orion Jędrysek).

Komisja, po przedstawieniu projektu i wysłuchaniu ekspertów, przeprowadziła dyskusję. W wyniku głosowania Komisja

- **uznała ten projekt za dopuszczalny.**

Przewodniczący Komisji



/Wojciech Szarama/