

Warszawa. 27 czerwca 2011 r.



RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW
PT6/0602/2/261/KMA/11/BMI9-8097

SEKRETARZ
Biura Prac Senackich
Wpłynęło dn. 29.06.11
nr. 6202 podpis *U*

KABINET MARSZAŁKA SENATU

Wpłynęło dn. 28.06.11.

nr. 3308 podpis *Borusiewicz*

Pan

Bogdan Borusewicz

Marszałek Senatu

Rzeczypospolitej Polskiej

Stanisław Perle Marszałek

W związku z pismem z dnia 1 czerwca 2011 r., znak BPS/DSK-043-3697/11, przy którym przekazano oświadczenie złożone przez Pana Senatora Grzegorza Czeleja podczas 77. posiedzenia Senatu RP. uprzejmie informuję.

Nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 18 marca 2011 r. (Dz. U. Nr 64, poz. 332), która weszła w życie z dniem 1 kwietnia 2011 r., zmieniła brzmienie art. 17 ust. 2 ustawy, jednoznacznie wskazując podmioty zobowiązane do rozliczenia podatku VAT, w przypadku gdy usługodawcą lub dokonującym dostawy towarów jest podatnik nieposiadający siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju (czyli w przypadku wystąpienia okoliczności wskazanych w art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5 ustawy). Na podstawie wprowadzonej regulacji podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia podatku z tytułu czynności zakupu usługi bądź towaru stał się, co do zasady, usługobiorca lub nabywca towarów. Brzmienie ww. przepisu w okresie do 31 marca 2011 r. wskazywało, iż – w analogicznych przypadkach – podatnikiem był usługobiorca lub nabywca towarów, z wyjątkiem m.in. sytuacji, gdy usługodawca lub dokonujący dostawy towarów rozliczył należny podatek, co mogło prowadzić (i w rzeczywistości prowadziło) do wątpliwości interpretacyjnych i wynikających z tego nieporozumień co do tego, kto i kiedy winien uiścić podatek. Dążenie do uproszczenia poprzez wyeliminowanie niejasności na obszarze o podstawowym znaczeniu dla spójności podatku VAT stanowiło zatem *ratio legis* dokonanej w tym zakresie zmiany.

W ramach przeprowadzonej w omawianym zakresie nowelizacji pozostawiono jednakże w formie niezmienionej zastrzeżenia o charakterze warunkowym, przy spełnieniu których usługobiorca bądź nabywca towarów – faktycznie – stanie się uprawniony do rozliczenia podatku należnego z tytułu transakcji, w której jedną ze stron jest podmiot zagraniczny. Stosownie zatem do zapisu art. 17 ust. 3 oraz ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.) podatek należny rozlicza, odpowiednio, usługobiorca, jeżeli jest podatnikiem, o którym mowa w art. 15 ustawy

(w przypadku zaś usług, do których stosuje się mechanizm *reverse charge* także osoba prawna niebędąca takim podatnikiem, zarejestrowana jako podatnik VAT UE) oraz nabywca towaru, jeżeli jest podatnikiem z art. 15 ustawy, który dodatkowo posiada siedzibę, stałe miejsce prowadzenia działalności lub stałe miejsce zamieszkania na terytorium kraju (albo osoba prawna niebędąca takim podatnikiem posiadająca siedzibę na terytorium kraju). Nie jest zatem uzasadnione twierdzenie Pana Senatora, iż istotne dla nabycia usługi jest to, czy nabywca ma – co do zasady – siedzibę w Polsce. We wskazanym zakresie analizowany art. 17 ust. 3 ustawy uległ zmianie wraz z nowelizacją z dnia 7 listopada 2008 r. (Dz. U. Nr 209, poz. 1320), w wyniku której zrezygnowano z powyższego warunkowego zastrzeżenia. Zgodnie zatem z obecnie obowiązującymi przepisami, art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy stosuje się, jeżeli usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, niekoniecznie posiadający siedzibę, miejsce zamieszkania lub stałe miejsce prowadzenia działalności w Polsce. Importerem usługi zobowiązanym do rozliczenia podatku na zasadach określonych w art. 17 ust. 1 pkt 4 może być w związku z powyższym także podmiot zagraniczny, jeżeli spełnia przesłanki uznania go za podatnika określone w art. 15 ustawy.

Odnosząc się natomiast do wspomnianego w piśmie Pana Senatora art. 88 ust. 3a pkt 7 ustawy o podatku od towarów i usług, w którym doprecyzowano, jakie faktury nie stanowią podstawy do m.in. obniżenia podatku należnego, wyjaśniam, iż zmiana ta była konieczna ze względu na potrzebę jednoznacznej realizacji celu prawodawcy unijnego, tak aby konsekwencją niewykazywania podatku w określonych przypadkach (między innymi przy rozliczeniach z wykorzystaniem mechanizmu *reverse charge*) był brak możliwości odliczenia podatku, w sytuacji gdy podatek ten został błędnie wykazany.

Dodatkowo pragnę podkreślić, iż wprowadzona od 1 kwietnia 2011 r. zmiana ustawy nie powoduje ograniczenia w zakresie możliwości odzyskiwania nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Wskazać bowiem należy, że wszystkie podmioty (w tym także podmioty zagraniczne), zarejestrowane jako podatnicy VAT czynni, dokonujące czynności opodatkowanych na terytorium kraju, mają taką możliwość w trybie art. 87 ustawy. Przepis ten dotyczy także sytuacji, w której podmiot nieposiadający siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju świadczy wyłącznie usługi lub dokonuje dostawy towarów, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5 ustawy, co do których nie będzie zobowiązany do rozliczenia podatku, ponieważ obowiązek taki ciążyć będzie na usługobiorcy lub nabywcy towarów. Występujący w takim przypadku import usług lub dostawa, dla której podatnikiem jest nabywca – z punktu widzenia usługobiorcy czy nabywcy towarów – jest jedynie sposobem rozliczenia podatku od czynności podlegającej opodatkowaniu na terytorium kraju wykonanej przez podmiot zagraniczny. Jeśli zatem czynności te będą opodatkowane, podatek naliczony z nimi związany będzie podlegał odliczeniu i zwrotowi na zasadach ogólnych przewidzianych w art. 87 ustawy o VAT.

W przypadku natomiast gdy podmiot nieposiadający siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju, niezarejestrowany jako podatnik podatku od towarów i usług, dokonuje czynności opodatkowanych, które podlegają

rozliczeniu przez usługobiorcę lub nabywcę na zasadach określonych w art. 17 ustawy o VAT, przysługuje mu zwrot podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z tymi czynnościami w trybie art. 89 ustawy. Tryb ten reguluje szczegółowo rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz. U. Nr 69, poz. 365).

Mając na uwadze powyższe, należy wskazać, iż podmioty, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5 ustawy, tj. nieposiadające siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności w Polsce, nadal mają możliwość wyboru formy rozliczenia. W sytuacji gdy dokonają rejestracji do celów podatku od towarów i usług i wykonywane przez nich czynności będą opodatkowane, podatek naliczony związany z tymi czynnościami będzie podlegał odliczeniu i zwrotowi na zasadach ogólnych przewidzianych w art. 87 ustawy o VAT. W przypadku natomiast gdy ww. podmioty nie dokonają stosownej rejestracji dla celów podatku od towarów i usług, podatek naliczony związany z wykonywanymi przez nich czynnościami będzie podlegał zwrotowi na zasadach określonych w art. 89 ustawy o VAT. Bez znaczenia pozostaje tutaj fakt, iż w obu ww. sytuacjach do rozliczenia z tytułu wykonywanych przez nich czynności opodatkowanych zobowiązany będzie, co do zasady, usługobiorca lub nabywca towaru.

W kontekście powyższego nie mogę się zgodzić z Panem Senatorem, iż dokonane zmiany wpływają negatywnie na wizerunek Polski jako kraju, który dyskryminuje zagranicznych przedsiębiorców. W tym miejscu chciałbym również podkreślić, iż omawiany mechanizm rozliczeń funkcjonuje także w innych państwach członkowskich, np. w Holandii.

Podsumowując, pragnę zauważyć, iż każda inicjowana zmiana ma swój cel oraz znajduje uzasadnienie w uwarunkowaniach o charakterze społeczno-gospodarczym. Wszystkie wprowadzane nowele podlegają również ocenie w ramach ich funkcjonowania w obrocie prawnym. Obecnie moje służby analizują skutki wprowadzenia nowych regulacji w zakresie art. 17 ustawy o podatku od towarów i usług. Powyższe nie wyklucza zatem możliwości weryfikacji istniejącego stanu prawnego, pod warunkiem jednak, że zaistnieje potrzeba dokonania na tym obszarze stosownych zmian.

Z poważaniem
Wpoważnionu Ministra Finansów
PODSEKRETARZ STANU
Maciej Grabowski
Maciej Grabowski