



RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

Sekretariat Wicemarszałek Senatu RP Warszawa, dnia 30 kwietnia 2015 r.

Marii Pańczyk-Pozdziej

Wpłynęło dn. 4.05.2015

Nr. MPP/260, KO/MO/13

Podpis.....

KANCELARIA SENATU
Kancelaria Ogólna

04.05.2015

Wpl. Nr dz. MPP/260

DD6.054.1.2015.MDA

SEKRETARIAT
Biura Prac Senackich

Wpłynęło dn. 5.05.15

nr 2676.....podpis.....

Pani
Maria Pańczyk-Pozdziej
Wicemarszałek Senatu

Szanowne Pani Marszałek,

W odpowiedzi na przesłane przy piśmie z dnia 26 marca 2015 r., Nr BPS/043-72-3134/15, oświadczenie senatorskie skierowane do Ministra Finansów przez Pana Senatora Adama Zdziebłę, złożone na 72 posiedzeniu Senatu w dniu 19 marca 2015 r., dotyczące rozważenia wprowadzenia metody kasowej, zamiast memoriałowej, dla celu rozliczeń podatkowych Minister Finansów uprzejmie informuje, co następuje.

Jak wynika z oświadczenia Pana Senatora wskazana powyżej kwestia została przedstawiona w kontekście problemu wydłużających się terminów płatności za wystawione faktury, u producentów węgla i w przemyśle okولوجórnicznym, przekraczających okres 150 dni.

1. Podatek dochodowy od osób prawnych oraz podatek dochodowy od osób fizycznych

Zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 12 ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. *o podatku dochodowym osób prawnych* (Dz. U. z 2014 r. poz. 851, z późn. zm.), (dalej: updog), oraz w art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. *o podatku dochodowym od osób fizycznych* (Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.) (dalej: updogf), przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej są przychody należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. Są to więc kwoty, których podatnik może skutecznie żądać, a które nie zostały jeszcze przez niego otrzymane. Przepisy ustanawiają zatem zasadę, w myśl której przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej określane są w oparciu o tzw. metodę memoriałową. Oznacza to, że przychód powstaje w dacie wydania towaru lub wykonania usługi, przy czym dla jego powstania bez znaczenia pozostaje fakt zapłaty należności przez odbiorcę świadczenia.

Obowiązujące zasady dotyczące przychodów są w bezpośredni sposób powiązane z kosztami ich uzyskania. Metoda memoriałowa ma bowiem zastosowanie także do rozliczania kosztów uzyskania przychodów. W odniesieniu do rozliczania kosztów uzyskania przychodów oznacza to, że podatnik będący odbiorcą towaru lub usługi uwzględnia ich wartość w kosztach podatkowych bez względu na fakt zapłaty za ten towar lub tę usługę.

Podkreślenia wymaga, iż przepisy ustaw o podatkach dochodowych zawierają rozwiązania umożliwiające podatnikom (wierzycielom), którzy nie otrzymują w terminie swoich należności, na ich „rozliczenie” podatkowe, poprzez uznanie za koszt podatkowy powstałych z tego tytułu nieściągalnych wierzytelności. Zgodnie bowiem z art. 16 ust. 1 pkt 25 updog (odpowiednio art. 23 ust. 1 pkt 20 updogf), kosztem uzyskania przychodów mogą być wierzytelności odpisane jako nieściągalne, jeżeli uprzednio na podstawie art. 12 ust. 3 ustawy



updog (odpowiednio art. 14 ust. 1 updog) 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 updog i odpowiednio art. 23 ust. 1 pkt 21 i ust. 3 updog).

Odnosząc się jeszcze do strony kosztowej wskazania wymaga, iż w celu zapewnienia podatnikom płynności finansowej wprowadzono rozwiązania odnoszące się do tak zwanych „zatorów płatniczych”. Od dnia 1 stycznia 2013 r. w przypadku braku zapłaty kwoty wynikającej z faktury (rachunku), umowy albo innego dokumentu, przed upływem 30 dni od upływu terminu płatności, podatnicy są zobowiązani do dokonania korekty kosztów uzyskania przychodów. Jeżeli termin płatności jest dłuższy niż 60 dni, zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów dokonuje się z upływem 90 dni od daty zaliczenia tej kwoty do kosztów uzyskania przychodów, o ile nie została ona uregulowana w tym terminie. Po uregulowaniu problematyki zatorów płatniczych w art. 15b updog (odpowiednio w art. 24d updog) system w podatkach dochodowych w dalszym ciągu opiera się na memoriałowej metodzie rozliczania przychodów i kosztów uzyskania przychodów.

Należy ponadto zwrócić uwagę, iż wprowadzenie metody kasowej rozliczania przychodów i kosztów oznaczałoby powiększenie różnic pomiędzy przepisami dotyczącymi rachunkowości i przepisami podatkowym. Zasada memoriałowa jest bowiem jedną z głównych zasad ustalonych ustawą o rachunkowości.

Na uwadze należy finalnie mieć to, iż przyjęcie metody kasowej spowodowałoby przerzucenie konsekwencji niewywiązywania się wobec siebie kontrahentów z regulacji zobowiązań na budżet państwa i mogłoby prowadzić do zmniejszenia wpływu środków z podatków dochodowych – podatnicy wykazywaliby bowiem przychody dopiero w dacie ich faktycznego otrzymania. Kasowe ustalanie przychodów i kosztów uzyskania przychodów mogłoby zatem skutkować brakiem systematycznych wpływów do budżetu państwa z tytułu podatków dochodowych.

2. Podatek od towarów i usług

System podatku od towarów i usług w Unii Europejskiej podlega harmonizacji, co oznacza, iż państwa członkowskie zobowiązane są do przestrzegania zgodności krajowych przepisów w zakresie podatku od towarów i usług z regulacjami wynikającymi z prawa unijnego. Oznacza to, że regulacje przyjęte w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.) (dalej: ustawa o VAT), muszą być zgodne w szczególności z przepisami 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, str. 1, z późn. zm.), zwanej dalej „dyrektywą 2006/112/WE”.

Stosownie do 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. Zgodnie z art. 66 dyrektywy, 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 z powyższego wynika, w świetle prawa unijnego ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego stanowiącego odstępstwo od ww. generalnej zasady możliwe jest wyłącznie w odniesieniu do określonych transakcji lub do określonych kategorii podatników.

W związku z powyższymi regulacjami, podkreślić należy, iż wprowadzenie jako generalnej zasady rozwiązania polegającego na rozliczeniu podatku VAT dopiero po zapłaceniu faktury stałoby w sprzeczności z prawem unijnym.

Obowiązujące regulacje w zakresie podatku od towarów i usług wykorzystują możliwość przewidzianą dyrektywą 2006/112/WE i dają podatnikom, którzy spełniają określone w art. 2 pkt 25 ustawy o VAT kryteria do uznania ich za małych podatników, prawo do stosowania kasowego, zamiast powszechnie stosowanego memoriałowego, rozliczenia tego podatku.

W świetle uregulowań krajowych kasowa metoda rozliczeń polega na tym, iż obowiązek podatkowy z tytułu wykonanych czynności powstaje u podatnika nie z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, lecz w odniesieniu do dokonywanych przez niego dostaw towarów i świadczenia usług 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

- po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca miesiąca poprzedzającego okres, za który będzie stosował tę metodę; otrzymanie zapłaty w części powoduje powstanie obowiązku podatkowego w tej części (art. 21 ust. 1 ustawy o VAT).

Istotą tej metody jest zatem przesunięcie momentu, w jakim zostaje rozpoznany obowiązek podatkowy z tytułu dokonanych przez małego podatnika transakcji, czego konsekwencją jest przesunięcie terminu, w jakim powinien zostać rozliczony od tych transakcji podatek od towarów i usług.

Należy jednocześnie podkreślić, że w świetle art. 2 pkt 25 lit. a ustawy o VAT przez małego podatnika należy rozumieć m.in. podatnika podatku od towarów i usług, u którego wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro (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 1000 zł). Ustanowiony w powołanym przepisie ustawy o VAT limit umożliwia zatem korzystanie z metody kasowej zarówno małym, jak i średnim przedsiębiorstwom.

Dodatkowo należy wskazać, że w przepisach ustawy o VAT funkcjonuje instytucja tzw. ulgi na złe długi, która umożliwia sprzedawcy podjęcie działań zmierzających do zmniejszenia trudności z zachowaniem płynności finansowej 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 terminów ich płatności określonych 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.

Reasumując, funkcjonujące regulacje ustawy o VAT pozwalają złagodzić problemy związane z nieterminowym wywiązywaniem się przez kontrahentów z obowiązku zapłaty za towary i usługi (vide ustanowiona w art. 21 ustawy o VAT dla tzw. małych podatników możliwość rozliczania VAT metodą kasową oraz dostępna dla wszystkich podatników – bez względu na wartość realizowanej sprzedaży - ulga na złe długi).

Do wiadomości:

1. Sekretariat Prezesa Rady Ministrów
2. Biuro Ministra – w gmachu

z powołaniem

Z upoważnienia Ministra Finansów
PODSEKRETAARZ
Jarosław Kucerman