

Podatek od wartości dodanej w przychodach i kosztach podatkowych

Dla celów podatku dochodowego, celowościowo sformułowania „podatek od wartości dodanej” i polski „podatek od towarów i usług” stanowią synonimy opisujące tę samą daninę. Oznacza to powinność analogicznego stosowania do obydwu pojęć rozwiązań przewidzianych w przepisach ustaw o podatkach dochodowych (ustawa o CIT i ustawa o PIT) z wszelkimi konsekwencjami, w zakresie przychodów i kosztów uzyskania przychodów - wyjaśniło Ministerstwo Finansów w odpowiedzi na interpelację poselską.

Interpelacja nr 1025 do ministra finansów w sprawie podatku od wartości dodanej w przychodach i kosztach podatkowych

Szanowny Panie Ministrze!

Podatnicy podnoszą liczne wątpliwości dotyczące ujmowania w kosztach podatkowych podatku od wartości dodanej naliczanego na podstawie przepisów obowiązujących w innych niż Polska krajach Unii Europejskiej. Faktem jest, że wspomniany podatek stanowi odpowiednik polskiego podatku od towarów i usług, nie do końca jasne są jednak konsekwencje tego stanu rzeczy.

Uwzględniając powyższe, proszę o udzielenie odpowiedzi na następujące pytania:

1. Czy potwierdza Pan Minister, że tożsamość podatku od wartości dodanej naliczanego na podstawie przepisów obowiązujących w innych niż Polska krajach Unii Europejskiej z polskim podatkiem od towarów i usług powoduje, że oba podatki powinny być na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych traktowane analogicznie (dotyczy to szczególnie przepisów art. 12 ust. 4 pkt 9 i art. 16 ust. 1 pkt 46 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz odpowiednio art. 14 ust. 1 in fine i art. 23 ust. 1 pkt 43 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)?
2. Czy pozytywna odpowiedź na powyższe pytanie skutkuje obowiązkiem naliczania podatku u źródła (stosownie do art. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 29 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) bez uwzględniania w podstawie opodatkowania podatku od wartości dodanej naliczanego na podstawie przepisów obowiązujących w innych niż Polska krajach Unii Europejskiej i stosowne do powyższego uzupełnianie deklaracji IFT-1R oraz IFT-2R bez uwzględnienia wspomnianego podatku?
3. Czy wartość podatku od wartości dodanej opłaconego na podstawie przepisów obowiązujących w innych niż Polska krajach UE, którego kwota nie podlega odliczeniu, a jedynie zwrotowi w według szczególnej procedury VAT-REFUND nie podlega zaliczeniu do kosztów podatkowych?
4. Czy pozytywna odpowiedź na pytanie trzecie oznacza, że otrzymanie opisanego w nim zwrotu jest neutralne podatkowo?

Posel Tomasz Rzymkowski

19 grudnia 2019 r.

Odpowiedź na interpelację nr 1025 w sprawie podatku od wartości dodanej w przychodach i kosztach podatkowych

Szanowna Pani Marszałek,

w odpowiedzi na Interpelację nr 1025 Pana posła Tomasza Rzymkowskiego „w sprawie podatku od wartości dodanej w przychodach i kosztach podatkowych”, przekazuję uprzejmie następujące wyjaśnienia.

Zagadnienie poruszone w treści interpelacji dotyczy wątpliwości na gruncie tożsamości „podatku od wartości dodanej” obowiązującego w innych niż Rzeczpospolita Polska krajach członkowskich Unii Europejskiej określonego przepisami Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. L347 z 11.12.2006, s.1, zwanej dalej „Dyrektywą Rady 2006/112/WE”) - z polskim „podatkiem od towarów i usług” w rozumieniu ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, z późn. zm., zwanej dalej „ustawą o VAT”), a także związanych z tym skutków podatkowych przewidzianych w ustawach o podatkach dochodowych.

Tytułem wstępu należy zauważyć, że zgodnie z art. 1 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE ustanawia ona wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT). Zasada ta, w myśl art. 1 ust. 2, polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzający etap obciążenia tym podatkiem. Z orzecznictwa TSUE (przykładowo wyrok w sprawie C-347/95 UCAL, C-109/90 NV Giant czy C-283/06 i C-312/06 KÖGÁZ) wynikają cztery zasadnicze cechy podatku VAT, tj.:

- a. powszechne zastosowanie do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi,
- b. ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi,
- c. pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji, w tym na etapie sprzedaży detalicznej, niezależnie od ilości wcześniejszych transakcji, oraz
- d. odliczenie od VAT należnego kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu produkcji i dystrybucji, co oznacza, że podatek na danym etapie stosuje się wyłącznie do wartości dodanej na tym etapie oraz że końcowe obciążenie podatkowe ponosi konsument.

Podatki o ww. charakterze nakładane przez poszczególne państwa członkowskie, do których stosuje się postanowienia dyrektywy VAT, podlegają zatem harmonizacji w ramach wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, co oznacza, że opodatkowanie wskazanym podatkiem oparte jest na jednolitej podstawie, od której odstępstwa są ściśle limitowane.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 865, z późn. zm., zwana dalej „ustawą o CIT”) oraz ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1387, z późn. zm., zwana dalej „ustawą o PIT”) nie definiują pojęcia „podatek od wartości dodanej”. Stosowną definicję zawiera natomiast art. 2 pkt 11 ustawy o VAT, do której odsyłają w tym zakresie: art. 4a pkt 7 ustawy o CIT oraz (odpowiednio) art. 5a pkt 17 ustawy o PIT. W świetle wymienionych przepisów, ilekroć w ustawach tych jest mowa o ustawie o podatku od towarów i usług - oznacza to ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

W myśl art. 2 pkt 11 ustawy o VAT, przez podatek od wartości dodanej - rozumie się podatek od wartości dodanej nakładany na terytorium państwa członkowskiego, z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego tą ustawą.

Na gruncie przepisów o podatkach dochodowych, zgodnie z art. 12 ust. 4 ustawy o CIT, do przychodów nie zalicza się należnego podatku od towarów i usług (pkt 9) oraz zwróconej, na podstawie odrębnych przepisów, różnicy podatku od towarów i usług (pkt 10). Z kolei w art. 16 ust. 1 pkt 46 ustawy o CIT ustawodawca wyłączył z kosztów uzyskania przychodów kwoty podatku od towarów i usług (z pewnymi zastrzeżeniami).

Jednocześnie, analogiczne regulacje w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, przewidują przepisy art. 14 ust. 1 oraz art. 23 ust. 1 pkt 43 ustawy o PIT.

Zagadnienie dotyczące uznania, czy obowiązujący w polskim systemie prawnym „podatek od towarów i usług”, stanowi odpowiednik „podatku od wartości dodanej” funkcjonującego w innych państwach Unii Europejskiej (wywodzące określone skutki podatkowe w podatkach dochodowych związane z wpływem na przychody i odpowiadające im koszty uzyskania przychodów), stanowiło przedmiot szeregu postępowań przed sądami administracyjnymi, kończących się wyrokami Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Zgodnie z nurtem dominującym w orzeczeniach NSA, art. 2 pkt 11 ustawy o VAT będący definicją legalną pełni funkcję porządkującą pojęcia języka prawnego. W celu osiągnięcia jasności znaczeniowej nakazuje bowiem dany podatek nakładany na terytorium państw członkowskich Unii Europejskiej określać jako „podatek od wartości dodanej”, podczas, gdy adekwatną nazwę dla takiej daniny na mocy ustawy o VAT stanowi „podatek od towarów i usług”. Wspomniana regulacja nie jest natomiast przepisem materialnym konstytuującym, obok podatku od towarów i usług, nową formę opodatkowania - podatek od wartości dodanej. Rozróżnienie pomiędzy przedmiotowymi pojęciami jest zatem niezasadne, bowiem mechanizm i konstrukcja prawna tych podatków są identyczne i niewątpliwie, od czasu przystąpienia Polski do Unii Europejskiej podatek od towarów i usług stanowi krajowy odpowiednik podatku od wartości dodanej określonego przepisami Dyrektywy Rady 2006/112/WE (por. wyroki NSA z dnia 4 lipca 2013 r. sygn. akt II FSK 1545/11, z dnia 11 stycznia 2018 r. sygn. akt II FSK 3371/15, z dnia 8 maja 2018 r. sygn. akt II FSK 926/16, z dnia 31 lipca 2018 r. sygn. akt II FSK 2128/16, czy z dnia 26 czerwca 2019 r. sygn. akt II FSK 2422/17).

Dodatkowo, w ww. wyrokach NSA z dnia 11 stycznia 2018 r. sygn. II FSK 3371/15 i z dnia 8 maja 2018 r. sygn. akt II FSK 926/16 (w ślad za orzeczeniem NSA z dnia 30 listopada 2017 r., sygn. akt I FSK 307/16), stwierdzono: *„(...) wobec tego, iż podatek od towarów i usług jest podatkiem zharmonizowanym, w okresie poakcesyjnym, mając na uwadze konieczność stosowania prawa unijnego i na skutek uwzględnienia wykładni tego prawa, dokonywanej przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zmieniły się metody wykładni. Aktualnie to wykładni celowościowej nadaje się prymat, i w pewnym zakresie stwierdzać można, że umniejsza ona dotychczasowej dominacji wykładni językowej - w omawianym tu, oczywiście, kontekście. Wynika z tego, że na gruncie podatku od towarów i usług użyte w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. terminy nabierają autonomicznego znaczenia, swoistego dla tego podatku. Tym samym nie tylko „odrywają” się one od ich rozumienia cywilistycznego, w ujęciu prawodawstwa krajowego, ale także od wykładni dokonywanej na gruncie regulacji, które procesowi harmonizacji, w ścisłym znaczeniu tego sformułowania, nie podlegają. Konsekwencją harmonizacji tego podatku na terytorium Unii Europejskiej jest konieczność jednolitego rozumienia pojęć podatku od wartości dodanej na całym obszarze państw członkowskich.(...)”*

Warto przytoczyć także wyrok NSA z dnia 6 marca 2013 r. sygn. akt II FSK 1361/11, w którym brak aprobaty dla tezy różnicującej obydwa pojęcia uargumentowano koniecznością *„(...) uwzględnienia kontekstu normatywnego, przemawiającego za tożsamością podatku od towarów i usług oraz podatku od wartości dodanej, nakładanego przez inne państwa członkowskie Unii Europejskiej. W wyroku tym wskazano następująco: „(...) Obowiązująca obecnie Dyrektywa 2006/112/WE w art. 1 ust. 1 jasno stwierdza, że ustanawia wspólny system podatku od wartości dodanej, którego celem - jak wynika z pkt 4 preambuły - jest harmonizacja ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych poprzez system podatku od wartości dodanej(...). Jeśli dodać, że zgodnie z art. 1 ust. 2 Dyrektywy istotą konstrukcji tego podatku jest prawo do odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu, a opodatkowaniu tym podatkiem podlega zarówno odpłatna dostawa towarów lub odpłatne świadczenie usług, jak i odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (art. 2), nie powinna budzić istotnych wątpliwości konkluzja, że nie jest uprawnione różnicowanie podatku od wartości dodanej nakładanego w różnych państwach członkowskich w taki sposób, by zasady opodatkowania podatkiem dochodowym zdarzeń, z którymi normująca ten podatek ustawa wiąże powstanie zobowiązania w tym podatku były różnicowane w zależności od systemu krajowego, na podstawie którego opodatkowano obrót wynikający z tych zdarzeń.(...)”*

W świetle przedstawionego orzecznictwa sądów administracyjnych, z uwagi na brak rozróżnienia pomiędzy podatkiem od wartości dodanej a podatkiem od towarów i usług, dla celów podatku dochodowego danina ta powinna podlegać regulacjom podatkowym przewidzianym w ustawie o CIT i (odpowiednio) w ustawie o PIT, właściwym dla podatku od towarów i usług obowiązującego na terytorium Polski. Oznacza to, że rozwiązania zawarte w przepisach wymienionych ustaw o podatkach dochodowych odnoszące się do polskiego podatku od towarów i usług, powinny znaleźć odpowiednie zastosowanie, w zakresie zarówno przychodów, jak i kosztów podatkowych, do nakładanego w innych krajach Unii Europejskiej podatku od wartości dodanej.

Powyższy wniosek znajduje potwierdzenie w wyroku NSA z dnia 8 maja 2018 r. sygn. akt II FSK 926/16 (opartym na tezach z orzeczenia z dnia 11 stycznia 2018 r. sygn. akt II FSK 3371/15 odwołującego się do wyroku z dnia 4 lipca 2013 r. sygn. akt II FSK 1545/11) zgodnie z którym *„(...) Dokonując wykładni art. 14 ust. 1 oraz art. 23 ust. 1 pkt 43 u.p.d.o.f. (adekwatnie regulacji zawartych w art. 12 ust. 4 pkt 9 oraz art. 16 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.p. - przyp. zgodny z treścią wyroku) (...) brak jest argumentów by możliwość pomniejszenia przychodu należnego, jak i skorzystania z wyłączenia z kosztów uzyskania przychodu, przewidzianą tymi przepisami, uzależniać od funkcjonującego na gruncie ustawy o VAT rozróżnienia dwóch ww. pojęć. To, że omawiane określenia nie są literalnie tożsame, nie może zasadnie stawić podatnika w gorszej sytuacji dlatego, że mimo, iż poniósł on koszt w tym samym istotowo podatku, to jednak inaczej określanym. Art. 14 ust. 1 oraz art. 23 ust. 1 pkt 43 u.p.d.o.f. (odpowiednio art. 12 ust. 4 pkt 9 oraz art. 16 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.p. - przyp. zgodny z treścią wyroku) odnoszą się do pewnej konstrukcji podatkowej. Jeżeli podatnik poniósł koszt, który wypełnia znamiona tej konstrukcji, to kwestia tego jak została ona określona, jest drugorzędna. Odmienne ujęcie - przy uwzględnieniu tak horyzontu prawa krajowego, jak i obowiązującego w ramach Unii Europejskiej - godziłoby w sensowność i celowość jakie towarzyszą wprowadzeniu możliwości pomniejszenia przychodu o należny podatek od towarów i usług(...)”*

Podsumowując powyższe rozważania, w kontekście postawionych pytań, należy przyjąć, że dla celów podatku dochodowego, celowościowo sformułowania „podatek od wartości dodanej” i polski „podatek od towarów i usług” stanowią synonimy opisujące tę samą daninę. Oznacza to powinność analogicznego stosowania do obydwu pojęć rozwiązań przewidzianych w przepisach ustaw o podatkach dochodowych (ustawa o CIT i ustawa o PIT) z wszelkimi konsekwencjami, w zakresie przychodów i kosztów uzyskania przychodów. Prowadzi to w następstwie, w świetle art. 12 ust. 4 pkt 9 ustawy o CIT oraz (odpowiednio) art. 14 ust. 1 ustawy o PIT, do nieuwzględniania w podstawie opodatkowania (stanowiącej przychód netto) podatku od wartości dodanej do celów poboru podatku u źródła, o którym mowa w art. 21 ustawy o CIT (wspomniany wyżej wyrok NSA z dnia 6 marca 2013 r. sygn. akt II FSK 1361/11) i art. 29 ustawy o PIT. Natomiast otrzymanie zwrotu podatku w innym państwie członkowskim w ramach szczególnej procedury VAT-REFUND spowoduje zasadniczo efekt ekonomiczny tożsamy z odliczeniem podatku naliczonego co oznacza, że podatnik nie poniesie ekonomicznego ciężaru podatku.

Podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów
Jan Sarnowski

Warszawa, 20 stycznia 2020 r.

www.podatki.biz