



RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW  
PK4/0602/6/ZAP/11/BM19-9259

Warszawa, dnia 20 lipca 2011 r.

SECRETARIA  
Biura Prac Senackich  
Wpłynęło dn. 22.07.11, zał. 1  
nr. 6959 podpis

GABINET MARSZAŁKA SENATU

wpłynęło dn. 21.07.11.

nr. 3740 podpis. *Borusewicz*

Pan  
Bogdan Borusewicz

Marszałek Senatu RP

dotyczy: BPS/DSK-043-3785/11

*Stanowienie Perie Mannethu*

W związku z oświadczeniem senatora Piotra Gruszczyńskiego złożonym na 79 posiedzeniu Senatu w dniu 16 czerwca 2011 r. w sprawie rozważenia możliwości dostosowania przepisów podatkowych w celu niepodejmowania przez organy skarbowe działań o charakterze korygującym i karnoskarbowym, jeśli podatnik stosując ogólne zasady podatkowe i dokonując rzetelnej ewidencji zdarzeń gospodarczych, swoim działaniem nie uszczuplił zobowiązań podatkowych, przesłanym przy piśmie Marszałka Senatu z dnia 21 czerwca 2011 r. znak: BPS/DSK-043-3785/11, uprzejmie wyjaśniam:

1. Dyrektywa 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.) nie przewiduje fakultatywnego sposobu rozpoznawania obowiązku podatkowego w VAT, a zasady w zakresie powstawania tego obowiązku, zawarte w art. 63-66 ww. dyrektywy, stanowią wytyczne dla państw członkowskich co do celu przyjętych w nich uregulowań. Stosownie do art. 63 ww. dyrektywy Rady zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. Od powyższej generalnej zasady istnieją jednak odstępstwa przewidziane w ww. dyrektywie odnoszące się do określonych transakcji lub określonych kategorii podatników. Przepisem umożliwiającym państwom członkowskim wprowadzenie tych odstępstw jest m.in. art. 66 cyt. Dyrektywy.

W polskich przepisach o podatku od towarów i usług również zostały określone ogólne zasady powstawania obowiązku podatkowego, jak też zostały wypracowane rozwiązania szczególne (we współpracy z podatnikami reprezentującymi określone branże), wskazujące inne momenty powstawania tego obowiązku.

W świetle przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.) obowiązek podatkowy w tym podatku powstaje, co do zasady, z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi (art. 19 ust. 1), nie później niż 7 dnia od dnia wydania towaru lub wykonania usługi (art. 19 ust. 4). Zasada ta nie ma jednak zastosowania w sytuacji, gdy przepisy określają odmienny moment powstania obowiązku podatkowego. Przy czym należy mieć na uwadze, że uregulowania szczególne mają pierwszeństwo przed wskazaną zasadą ogólną.

Przepisy ww. ustawy o podatku od towarów i usług nie dają w tym zakresie podatnikom żadnego wyboru, ani dowolności w ustalaniu momentu powstania obowiązku

podatkowego, który powstaje z mocy prawa, w ściśle określonym przypadku i czasie. Obowiązek ten jest zatem precyzyjnie wskazany, a nie zależny od woli podatnika. Takie skonstruowanie regulacji służy też organom podatkowym, które muszą mieć jasno sprecyzowane, kiedy mogą żądać od podatnika spełnienia określonych obowiązków. Nie można też zapominać o fakcie, że podatnicy nabywający dane towary czy usługi muszą mieć pewność, w którym momencie mogą dokonać odliczenia podatku naliczonego, np. w związku z koniecznością powiązania odliczenia z momentem wykonania usługi. Pozostawienie podatnikom dowolności w określeniu momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT mogłoby też spowodować wzrost liczby błędnych faktur, wadliwych deklaracji i rejestrów, co niejednokrotnie prowadziło do sporów zarówno z kontrahentami, jak i organami podatkowymi.

Dlatego też podatnicy świadczący wskazywane przez Pana senatora usługi (transportowe, spedycyjne, budowlane, budowlano-montażowe), dla których został określony szczególny moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług (wypracowany kilkanaście lat temu w związku z charakterem i specyfiką tych usług oraz w odpowiedzi na postulaty reprezentantów tych branż) nie mają prawa do dowolnego i dogodnego dla siebie ustalania momentu powstania tego obowiązku.

Poza tym gdyby przyjąć model określenia w przypadku tych usług obowiązku podatkowego na zasadach ogólnych mogłoby się okazać, że istnieje liczna grupa podatników niezadowolonych z tego rozwiązania. Należy bowiem zauważyć, że w takim przypadku wiązałoby się to z przyspieszeniem momentu rozpoznania tego obowiązku i koniecznością wcześniejszego rozliczenia podatku należnego.

W związku z powyższym, w celu uniknięcia „niepewności i stresu”, o których wspomina Pan senator, należy precyzyjnie stosować obowiązujące przepisy o podatku od towarów i usług.

2. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację (art. 81 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa). Korekta umożliwia podatnikom, w tym podatnikom od towarów i usług naprawienie - przed wszczęciem kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego - błędów popełnionych przy sporządzaniu pierwotnej deklaracji. Powyższe uprawnienie przysługuje niezależnie od tego czy korekta wywoła skutek korzystny czy niekorzystny dla podatnika.

W przypadku, gdy w deklaracji podatnik wykazał zobowiązanie podatkowe nienależne lub w wysokości większej od należnej i wpłacił zadeklarowany podatek albo wykazał nadpłatę w wysokości większej od należnej podatnikowi przysługuje uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty (art. 75 § 1 w zw. z § 2 pkt 1 lit. a i b ustawy – Ordynacja podatkowa). W wymienionych przypadkach podatnicy równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty są obowiązani złożyć skorygowane deklaracje (art. 75 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa).

Zgodnie z art. 56 § 1a ustawy – Ordynacja podatkowa w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty i zapłaty w całości, w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty, zaległości podatkowej, stosuje się obniżoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 75 % stawki podstawowej.

Stosownie do art. 56 § 1b ustawy – Ordynacja podatkowa powyższego przepisu nie stosuje się do korekty deklaracji:

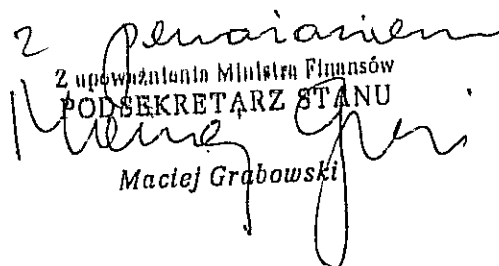
- 1) złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach, gdy nie stosuje się zawiadomienia - po zakończeniu kontroli podatkowej;
- 2) dokonanej w wyniku czynności sprawdzających.

Uprawnienie do skorygowania deklaracji przysługuje także po zakończeniu kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego – w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego (art. 81b § 1 pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa).

3. Przepisy ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy zawierające regulacje w zakresie odpowiedzialności karnej skarbowej za popełnienie poszczególnych typów czynów zabronionych, cechują się tzw. blankietowością. Oznacza to, że na gruncie prawa karnego skarbowego dla określenia bezprawności zachowania sprawcy należy odwołać się do uregulowań przepisów innych ustaw prawa finansowego, w tym w szczególności do ustaw prawa podatkowego. Powyższe dotyczy także przypadku naruszenia przez podatnika przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług w zakresie prawidłowego ustalenia obowiązku podatkowego, które to zachowanie może stanowić czyn zabroniony sankcjonowany przez Kodeks karny skarbowy.

Jednocześnie należy zauważyć, iż sprawca wykroczenia skarbowego lub przestępstwa skarbowego ma prawne możliwości uniknięcia poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej poprzez skorzystanie z uregulowań zawartych w Dziale I Rozdział 2 Kodeksu karnego skarbowego dotyczących zasad zaniechania ukarania sprawcy.

Zgodnie bowiem z art. 16 § 1 Kodeksu karnego skarbowego nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe sprawca, który po popełnieniu czynu zabronionego zawiadomił o tym organ powołany do ścigania, ujawniając istotne okoliczności tego czynu, w szczególności osoby współdziałające w jego popełnieniu. Ponadto w myśl art. 16a Kodeksu karnego skarbowego nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów ustawy - Ordynacja podatkowa lub ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65, z późn. zm.), korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty i w całości uiszczył, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie.

z powołaniem  
Z upoważnienia Ministra Finansów  
PODSEKRETARZ STANU  
  
Maciej Grabowski

Do wiadomości:

1. Departament Spraw Parlamentarnych w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów
2. elektronicznie na adres mailowy: [odpowiedzi@nw.senat.gov.pl](mailto:odpowiedzi@nw.senat.gov.pl)
3. Biuro Ministra – w gmachu