

dwutygodnik

BIULETYN VAT

www.bv.infor.pl
VAT I AKCYZA: PORADY • DOKUMENTACJA • ORZECZNICTWO • INTERPRETACJE

dodatki:

- **Przewodnik po zmianach w VAT i akcyzie 2013/2014**
- **VAT 2014** – ujednolicony tekst ustawy

spis treści:

I. O TYM MUSISZ WIEDZIEĆ

1. Transakcje o charakterze pomocniczym uwzględniane przy ustalaniu prawa do zwolnienia ze względu na wartość sprzedaży	3
2. Nowe rozporządzenie w sprawie faktur	8
Sprzedaż zwolniona od podatku przedmiotowo na mocy art. 43 ustawy o VAT	10
Sprzedaż zwolniona od podatku na mocy art. 113 ustawy o VAT	12
Bilety jednorazowe	13
Opłaty trasowe	13
Sposób przeliczania wykazywanych na fakturach kwot w walutach obcych, stosowanych do określenia podstawy opodatkowania.	14
3. Czy w 2014 r. można wystawiać faktury wewnętrzne	14
Teleporadnia. Czy można anulować fakturę wysłaną razem z towarem	17

II. AKTUALNOŚCI

1. Weszły w życie od 14 grudnia 2013 r.	
1.1. E-deklaracje	18
1.2. Zmiany w ustawie o VAT	18
1.3. Nowe rozporządzenie w sprawie faktur	18
2. Projekty	
2.1. INTRASTAT	19
2.2. Wyłączenie obowiązku oznaczania niektórych towarów cenami jednostkowymi.	19
3. Trybunał Sprawiedliwości UE wypowie się w sprawie VAT w gminach – komunikat MF	20
4. Najnowsze interpretacje i orzecznictwo	
4.1. Pobierane przez spółdzielnię opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi podlegają VAT	21
4.2. Szkolenia realizowane przez samorządy zawodowe są zwolnione z VAT	23

ciąg dalszy spisu treści na następnej stronie >

Zawsze na pulpicie Twojego komputera



 Pobierz bezpłatnie
www.infororganizer.pl
NICZEGO NIE PRZEGAPISZ!
INFORorganizer

ISSN 1733-0882


 cena 24,90 zł
 (w tym 5% VAT)
 INDEKS 38660X

Rozwiń+

INFOR ORGANIZER

IMIENINY

Lucjana
Juliana

VAT 2014

AKTUALNOŚCI

Limit do ksiąg rachunkowych na 2014 r.

Nowa wersja aplikacji ePłatnik

Składanie e-deklaracji bez podpisu elektronicznego

Od stycznia będzie można odliczyć cały VAT od aut „z kratką”

Faktury zbiorcze w 2014 r.

Wyższe zasiłki chorobowe dla przedsiębiorców


NARZĘDZIA

Wskaźniki i stawki

Aktywne formularze

Kalkulatory

Ostatnia aktualizacja
07.01.2014 godz. 16.00



III. TEMAT NA ŻYCZENIE

1. Rozliczanie zaliczek w VAT po zmianach od 1 stycznia 2014 r.	27
Kiedy powstaje obowiązek podatkowy dla otrzymanej zaliczki	27
Czy otrzymanie każdej zaliczki powoduje powstanie obowiązku podatkowego w VAT	28
Jak udokumentować otrzymanie zaliczki	30
W jakim terminie zafakturować zaliczki otrzymane w ostatnich dniach grudnia 2013 r.	30
W jaki sposób należy wystawić fakturę zaliczkową i fakturę końcową	31
Jakich transakcji nie dotyczy obowiązek wystawienia faktury zaliczkowej	34
Czy trzeba rozliczyć zaliczkę otrzymaną na poczet WDT	34
Jak rozliczyć zaliczkę otrzymaną na poczet eksportu towarów	35
Jak rozliczyć i udokumentować zaliczkę otrzymaną na poczet sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju	37
Czy trzeba rozliczać zaliczkę przekazaną rolnikowi ryczałtowemu	39

IV. TRANSAKcje KRAJOWE

1. Kiedy w 2014 r. powstaje obowiązek podatkowy z tytułu dostaw wysyłkowych towarów	41
Obowiązek podatkowy w VAT przy sprzedaży wysyłkowej dokonywanej po wpłacie należności przez nabywcę	41
Obowiązek podatkowy w VAT przy sprzedaży wysyłkowej za zaliczeniem pocztowym	42
Obowiązek podatkowy w VAT przy sprzedaży wysyłkowej potwierdzonej fakturą	42
2. W jakim terminie odliczamy VAT z faktur za energię elektryczną w 2014 r.	44
3. Jak rozliczyć komis po zmianach w 2014 r.	46
Obowiązek podatkowy	46
Dokumentowanie komis	47
Odliczenie VAT naliczonego u komisanta	48
4. Czy można uzyskać przyspieszony zwrot VAT, gdy część podatku naliczonego wynikająca z przeniesienia z poprzedniego miesiąca nie została zapłacona	49
5. Czy zaprzestanie w trakcie roku wykonywania czynności zwolnionych uprawnia do pełnego odliczania VAT	52
Ustalenie prawa do odliczania VAT w zależności od rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej	53
Ustalenie proporcji z naczelnikiem urzędu skarbowego	53
Odliczanie VAT po zmianie rodzaju prowadzonej działalności w trakcie roku	54
6. Czy utrata prawa do zwolnienia z obowiązku stosowania kas fiskalnych oznacza obowiązek rejestracji jako czynny podatnik VAT	54
7. Czy można odliczyć VAT z faktury przedstawionej przez pracownika za wydanie karty kierowcy	57
Brak prawa do odliczenia VAT z faktury wystawionej na pracownika	58
Wydatek na nabycie karty kierowcy kosztem uzyskania przychodu pracodawcy	58
Kwota refundacji jest przychodem ze stosunku pracy	59
8. Kiedy VAT od zakupu stali rozlicza nabywca	60

V. TRANSAKcje ZAGRANICZNE

1. Czy przekazanie próbek kontrahentowi spoza Unii Europejskiej podlega opodatkowaniu VAT	63
Przekazanie próbek o charakterze odpłatnym	64
Nieodpłatne przekazanie próbek	64

>> zwolnienie podmiotowe, transakcje pomocnicze

1. Transakcje o charakterze pomocniczym uwzględniane przy ustalaniu prawa do zwolnienia ze względu na wartość sprzedaży

Z dniem 1 stycznia 2014 r. istotnie znowelizowany został art. 113 ustawy o VAT, określający zwolnienie z VAT dotyczące drobnych przedsiębiorców. Do końca 2013 r. zwolnienie to najczęściej było nazywane zwolnieniem podmiotowym. Zmienił się nie tylko charakter zwolnienia, ale również m.in. sposób ustalania wartości sprzedaży, od której wysokości zależy prawo do korzystania ze zwolnienia z VAT dotyczącego drobnych przedsiębiorców. Charakter zwolnienia ma znaczenie drugorzędne. Dla podatników jest bowiem bez znaczenia, czy korzystają ze zwolnienia o charakterze podmiotowym czy przedmiotowym. Najistotniejsze jest, jak ustalić wysokość limitu, od którego uzależnione jest prawo do zwolnienia z VAT.

Limit uprawniający do korzystania ze zwolnienia z VAT od 1 stycznia 2014 r. nadal wynosi 150 000 zł. W przypadku podatników rozpoczynających wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu w trakcie roku podatkowego zwolnieniu od podatku podlega sprzedaż, której przewidywana wartość nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym, kwoty 150 000 zł. Tak wynika z art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT.

O ile jednak do końca 2013 r. przy obliczaniu wartości sprzedaży nie była uwzględniana wartość sprzedaży zwolnionej przedmiotowo od podatku, o tyle obecnie w niektórych przypadkach wartość sprzedaży zwolnionej przedmiotowo od podatku musi być uwzględniana przy obliczaniu wartości sprzedaży dla celów zwolnienia z VAT dotyczącego drobnych przedsiębiorców.

Sprzedaż, której nie wliczamy, ustalając limit sprzedaży dla zwolnienia z VAT na podstawie art. 113 ustawy o VAT

Do 31 grudnia 2013 r. nie wliczaliśmy	Od 1 stycznia 2014 r. nie wliczamy
<ul style="list-style-type: none"> ■ odpłatnej dostawy towarów oraz odpłatnego świadczenia usług zwolnionych od podatku ■ odpłatnej dostawy towarów, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji ■ sprzedaży produktów rolnych przez rolnika ryczałtowego, korzystającego ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, pochodzących z prowadzonej przez niego działal- 	<ul style="list-style-type: none"> ■ wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów ■ sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju oraz sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju ■ odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług, zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 ustawy lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy, z wyjątkiem: <ul style="list-style-type: none"> a) transakcji związanych z nieruchomościami b) usług, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41, c) usług ubezpieczeniowych

ności rolniczej – w przypadku prowadzenia przez rolnika ryczałtowego także działalności innej niż działalność rolnicza	– jeżeli czynności te nie mają charakteru transakcji pomocniczych ■ odpłatnej dostawy towarów, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji
--	---

Zmiana w zakresie wliczania do wartości sprzedaży w niektórych przypadkach czynności zwolnionych z VAT wynika z art. 113 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT. Stanowi on, że do wartości sprzedaży nie wlicza się odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług, zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 ustawy o VAT lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT (tj. rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz szczegółowych warunków stosowania tych zwolnień), z wyjątkiem:

- transakcji związanych z nieruchomościami,
 - usług, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41 ustawy o VAT (zob. tabela poniżej),
 - usług ubezpieczeniowych
- jeżeli czynności te nie mają charakteru transakcji pomocniczych.

Usługi, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41 ustawy o VAT

1) usługi, łącznie z pośrednictwem, dotyczące walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy, z wyłączeniem banknotów i monet będących przedmiotami kolekcjonerskimi (przy czym za przedmioty kolekcjonerskie uważa się monety ze złota, srebra lub innego metalu oraz banknoty, które nie są zwykle używane jako prawny środek płatniczy lub które mają wartość numizmatyczną);

2) usługi zarządzania:

- a) funduszami inwestycyjnymi i zbiorczymi portfelami papierów wartościowych – w rozumieniu przepisów o funduszach inwestycyjnych,
- b) portfelami inwestycyjnymi funduszy inwestycyjnych, o których mowa w lit. a), lub ich częścią,
- c) ubezpieczeniowymi funduszami kapitałowymi w rozumieniu przepisów o działalności ubezpieczeniowej,
- d) otwartymi funduszami emerytalnymi oraz dobrowolnymi funduszami emerytalnymi w rozumieniu przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, a także Funduszem Gwarancyjnym utworzonym na podstawie tych przepisów,
- e) pracowniczymi programami emerytalnymi w rozumieniu przepisów o pracowniczych programach emerytalnych,
- f) obowiązkowym systemem rekompensat oraz funduszem rozliczeniowym utworzonymi na podstawie przepisów prawa o publicznym obrocie papierami wartościowymi, a także innymi środkami i funduszami, które są gromadzone lub tworzone w celu zabezpieczenia prawidłowego rozliczenia transakcji zawartych w obrocie na rynku regulowanym w rozumieniu tych przepisów albo w obrocie na giełdach towarowych w rozumieniu przepisów o giełdach towarowych, przez partnera centralnego, agenta rozrachunkowego lub izbę rozliczeniową w rozumieniu przepisów o ostateczności rozrachunku w systemach płatności i systemach rozrachunku papierów wartościowych oraz zasadach nadzoru nad tymi systemami;

3) usługi udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu usług udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych, a także zarządzanie kredytami lub pożyczkami pieniężnymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę;
4) usługi w zakresie udzielania poręczeń, gwarancji i wszelkich innych zabezpieczeń transakcji finansowych i ubezpieczeniowych oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu tych usług, a także zarządzanie gwarancjami kredytowymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę;
5) usługi w zakresie depozytów środków pieniężnych, prowadzenia rachunków pieniężnych, wszelkiego rodzaju transakcji płatniczych, przekazów i transferów pieniężnych, długów, czeków i wekśli oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu tych usług;
6) usługi, w tym także usługi pośrednictwa, których przedmiotem są udziały w: <ol style="list-style-type: none"> spółkach, innych niż spółki podmiotach, jeżeli mają one osobowość prawną – z wyłączeniem usług przechowywania tych udziałów i zarządzania nimi;
7) usługi, których przedmiotem są instrumenty finansowe, o których mowa w ustawie z 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2010 r. Nr 211, poz. 1384, oraz z 2011 r. Nr 106, poz. 622 i Nr 131, poz. 763), z wyłączeniem przechowywania tych instrumentów i zarządzania nimi, oraz usługi pośrednictwa w tym zakresie.

Co należy rozumieć przez czynności pomocnicze

Czynności pomocnicze – ze względu na możliwość uwzględnienia w wartości sprzedaży dla celów zwolnienia z VAT dotyczącego drobnych przedsiębiorców – dzielą się na:

- 1) czynności mające charakter transakcji pomocniczych – wartości takich czynności nie uwzględnia się przy ustalaniu prawa do zwolnienia,
- 2) czynności niemające charakteru transakcji pomocniczych – wartość takich czynności uwzględnia się przy ustalaniu prawa do zwolnienia.

Niestety, ustawodawca nie wyjaśnił, co należy rozumieć przez transakcje pomocnicze. Warto jednak zauważyć, że pojęciem transakcji pomocniczych ustawodawca posługuje się również od 1 stycznia 2014 r. w art. 90 ust. 6 ustawy o VAT. Na podstawie tego przepisu do obrotu, na którego podstawie oblicza się proporcję dla celów odliczeń częściowych, nie wlicza się obrotu z tytułu transakcji dotyczących pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych oraz usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

W tej sytuacji należy uznać, że przy interpretacji pojęcia transakcji pomocniczych, o których mowa w art. 113 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT, odpowiednie zastosowanie ma orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dotyczące interpretacji art. 174 ust. 2 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112

UWAGA!


Od 1 stycznia 2014 r. podatnicy mają obowiązek wliczania do kwoty limitu wartości sprzedaży zwolnionej z VAT, uzyskanej z tytułu:

- transakcji związanych z nieruchomościami,
 - usług, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41 ustawy o VAT (chodzi tu o niektóre usługi finansowe),
 - usług ubezpieczeniowych
- jeżeli czynności te nie mają charakteru transakcji pomocniczych.

(unijnego odpowiednika art. 90 ust. 6 ustawy o VAT), jak również poprzedzającego go art. 19 ust. 2 VI dyrektywy.

Z orzeczeń tych wynika, że transakcjami pomocniczymi są transakcje występujące niekoniecznie rzadko, lecz ubocznie do działalności podstawowej, nawet gdyby występowały w sposób powtarzalny. Nie są natomiast transakcjami pomocniczymi takie transakcje, których związek z działalnością zasadniczą jest na tyle ścisły, że stanowią one bezpośrednie, stałe i konieczne rozszerzenie tej działalności (zob. przykładowo wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 11 lipca 1996 r. w sprawie C-306/94 oraz z 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-77/01).

Odpowiednie zastosowanie przy interpretacji art. 113 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT ma również orzecznictwo krajowe dotyczące art. 90 ust. 6 ustawy o VAT (w brzmieniu obowiązującym do końca 2013 r.), np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 25 maja 2010 r. (sygn. akt III SA/Wa 7/10). W wyroku tym czytamy, że:

 (...) przy bardzo nieostrych granicach podlegającego wykładni pojęcia „incydentalnych (pomocniczych) transakcji finansowych” (...) nie powinien decydować jeden wskaźnik, punkt odniesienia, czy też jedno tylko kryterium, ale ich całościowy wyznaczący miejsce, znaczenie i zakres danych transakcji w całościach działalności gospodarczej podatnika. Chodzi więc zasadniczo o to, aby tego rodzaju transakcje (przy obliczaniu proporcji stosowanej do odliczenia podatku naliczonego) nie zniekształcały obrazu i istoty działalności danego podmiotu.

UWAGA!

Zorzecznictwa TSUE wynika, że transakcjami pomocniczymi są transakcje występujące niekoniecznie rzadko, lecz ubocznie do działalności podstawowej, nawet gdyby występowały w sposób powtarzalny.

Jak zatem widać, nie istnieją precyzyjne kryteria pozwalające na rozdzielenie czynności mających charakter transakcji pomocniczych od czynności niemających takiego charakteru. Decydują o tym bowiem okoliczności konkretnego przypadku, tj. rozstrzygnięcie, czy dana transakcja ma charakter pomocniczy, wymaga zbadania pełnego kontekstu między tą transakcją a ogółem czynności wykonywanych przez podatnika w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

PRZYKŁAD

Podatnik będący osobą fizyczną jest w 2014 r. zwolniony z VAT na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy o VAT. Podatnik ten prowadzi działalność gospodarczą w zakresie pośrednictwa kredytowego (usługi zwolnione przedmiotowo od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy o VAT) oraz świadczenia usług reklamowych. Oba rodzaje działalności gospodarczej zostały przez podatnika zgłoszone w CEIDG (Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej) i uzyskuje z nich regularne przychody. W tej sytuacji świadczenie usług pośrednictwa kredytowego niewątpliwie stanowi czynności niemające charakteru transakcji pomocniczych (nawet jeżeli, przykładowo, ze świadczenia usług reklamowych podatnik uzyskuje znacznie większe przychody). A zatem wartość tych czynności podatnik obowiązany jest uwzględniać przy ustalaniu prawa do zwolnienia.

Oznacza to, że jeżeli np. w październiku 2014 r. suma wartości sprzedaży ze świadczenia usług pośrednictwa kredytowego oraz ze świadczenia usług reklamowych przekroczy 150 000 zł, podatnik utraci prawo do zwolnienia (począwszy od czynności, którą przekroczył tę kwotę – zob. art. 113 ust. 5 ustawy o VAT).

UWAGA!

Według orzecznictwa TSUE nie są transakcjami pomocniczymi te transakcje, których związek z działalnością zasadniczą jest na tyle ścisły, że stanowią one bezpośrednie, stałe i konieczne rozszerzenie tej działalności.

PRZYKŁAD

Spółka jawna korzystająca w 2014 r. ze zwolnienia podmiotowego udzieli pożyczki swojemu wspólnikowi. Udzielanie pożyczek nie stanowi przedmiotu działalności gospodarczej spółki; będzie to jedyna pożyczka udzielona przez spółkę w trakcie 2014 r. W tej sytuacji, nawet jeżeli przyjąć, że udzielenie pożyczki stanowiło czynność podlegającą opodatkowaniu VAT (kwestia ta jest sporna), wartości zwolnionej od podatku (na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy o VAT) sprzedaży z tytułu udzielenia takiej pożyczki spółka nie musi uwzględniać przy ustalaniu możliwości korzystania ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 113 ustawy o VAT. A zatem jeżeli w 2014 r. wartość sprzedaży opodatkowanej w spółce wyniesie np. 148 000 zł, a wartość sprzedaży z tytułu zwolnionej od podatku usługi pożyczki wyniesie 3500 zł, spółka nie utraci w trakcie 2014 r. prawa do tego zwolnienia (jak również będzie mogła korzystać z niego w 2015 r.).

Omawiając kwestię czynności pomocniczych, zwrócić należy jeszcze uwagę na dwie sprawy. Po pierwsze, art. 113 ust. 2 pkt 2 lit. a) ustawy o VAT dotyczy wyłącznie transakcji związanych z nieruchomościami, które są zwolnione od podatku. Takie brzmienie przepisu jest niezgodne z przepisami unijnymi, które mówią o obrocie uzyskanym z transakcji związanych z pomocniczymi transakcjami w zakresie nieruchomości, bez określania, że chodzi o transakcje zwolnione od podatku (art. 174 ust. 2 lit. b) ustawy o VAT). W tej sytuacji należy więc uznać, że podatnicy mogą w tym zakresie stosować bezpośrednio przepis unijny, z którym polski przepis jest niezgodny.

PRZYKŁAD

Podatnik zarejestrowany jako czynny podatnik VAT prowadzi działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług naprawy sprzętu RTV/AGD. W maju 2013 r. kupił on niewielki lokal użytkowy. Dostawa lokalu została dokonana w ramach pierwszego zasiedlenia i była opodatkowana VAT według stawki podstawowej 23%.

Założmy, że podatnik sprzeda lokal w kwietniu 2014 r. za 80 000 zł netto. Dostawa będzie opodatkowana VAT według stawki podstawowej 23%. Do końca 2014 r. wartość sprzedaży podatnika wyniesie 190 000 zł (z uwzględnieniem 80 000 zł z tytułu sprzedaży lokalu). Mimo to podatnik będzie mógł od 1 stycznia 2015 r. wybrać korzystanie ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, gdyż według przepisów unijnych przy ustalaniu prawa do tego zwolnienia będzie mógł pominąć wartość sprzedaży lokalu.

Po drugie natomiast należy podkreślić, że spośród czynności zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy o VAT w art. 113 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT wymienione są jedynie usługi ubezpieczeniowe. Przepis ten nie dotyczy zatem usług reasekuracyjnych i usług pośrednictwa w świadczeniu usług ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych, ani też usług świadczonych przez ubezpieczającego w zakresie zawieranych przez niego umów ubezpieczenia na cudzy rachunek.

PRZYKŁAD

Podatnik będący osobą fizyczną jest w 2014 r. zwolniony z VAT na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy o VAT. Podatnik ten prowadzi działalność gospodarczą w zakresie pośrednictwa ubezpieczeniowego (a więc usługi zwolnione przedmiotowo od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy o VAT) oraz świadczenia usług pośrednictwa kredytowego (a więc usługi zwolnione przedmiotowo od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy o VAT). Oba rodzaje działalności gospodarczej zostały przez podatnika zgłoszone w CEIDG (Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej). Podatnik uzyskuje z nich regularne przychody.

W tej sytuacji przy uwzględnianiu prawa do zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ustawy o VAT, podatnik powinien brać pod uwagę tylko wartość świadczenia usług pośrednictwa kredytowego (są to bowiem usługi, o których mowa w art. 113 ust. 2 pkt 2 lit. b) ustawy o VAT, które nie mają charakteru transakcji pomocniczych). Natomiast nie musi uwzględniać wartości świadczenia usług pośrednictwa ubezpieczeniowego. Oznacza to, że jeżeli suma wartości sprzedaży ze świadczenia obu rodzajów usług przekroczy w 2014 r. 150 000 zł, lecz wartość sprzedaży usług pośrednictwa kredytowego wyniesie 80 000 zł, podatnik nie utraci w trakcie 2014 r. prawa do korzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ustawy o VAT (będzie mógł też korzystać z tego zwolnienia w 2015 r.).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 113 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r. poz. 1027

Tomasz Krywan – prawnik, doradca podatkowy, właściciel kancelarii doradztwa podatkowego, autor licznych publikacji

— CZYTAJ TAKŻE

„Kiedy warto wybrać zwolnienie na 2014 r.” – BV nr 24/2013 – dostępny na www.inforfk.pl

>> faktura VAT, czynności zwolnione z VAT

2. Nowe rozporządzenie w sprawie faktur

Od 1 stycznia 2014 r. obowiązuje nowe rozporządzenie w sprawie wystawiania faktur. Konieczność jego wydania była spowodowana licznymi zmianami w zakresie fakturowania w ustawie o VAT, które również obowiązują od 1 stycznia 2014 r. Nowe rozporządzenie zastępuje przepisy:

- 1) rozporządzenia Ministra Finansów z 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 68, poz. 360);
- 2) rozporządzenia Ministra Finansów z 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2013 r. poz. 247).

Zdecydowana większość regulacji związanych z fakturowaniem została przeniesiona do ustawy o VAT. Jednak mimo to konieczne było wydanie przepisów wykonawczych dotyczących fakturowania na podstawie znowelizowanych przepisów ustawy o VAT.

Na wstępie należy zaznaczyć, że z dniem 1 stycznia 2014 r. diametralnie zmieniły się zasady wystawiania faktur. Od 1 stycznia 2014 r. zasadą jest, że każda transakcja na rzecz podatnika podatku powinna być udokumentowana fakturą. Idąc tym tokiem rozumowania, należałoby stwierdzić, że także transakcje zwolnione z VAT musiałyby zostać udokumentowane fakturą. Ustawodawca zdecydował jednak, że nie ma uzasadnienia dla objęcia wszystkich transakcji zwolnionych z VAT bezwzględnym obowiązkiem fakturowania. Na podstawie art. 106b ust. 2 ustawy o VAT nie ma obowiązku wystawiania faktury dla sprzedaży zwolnionej z podatku. Dotyczy to sprzedaży zwolnionej z podatku:

- 1) przedmiotowo, na mocy art. 43 ustawy o VAT,
- 2) na mocy przepisów wykonawczych,
- 3) występującej u podatników, których cała sprzedaż jest zwolniona z podatku na mocy art. 113 ustawy o VAT.

Co jest niezmiernie istotne w tym zakresie, od 1 stycznia 2014 r. w ww. przypadkach podatnik nie ma obowiązku wystawienia faktury, chyba że zażąda tego nabywca. Przy czym nabywca może żądać wystawienia faktury w ciągu trzech miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę. W takim wypadku podatnik – sprzedawca – ma obowiązek wystawienia faktury. Jeśli żądanie zostanie zgłoszone później, podatnik nie będzie musiał tego robić (art. 106b ust. 3 ustawy o VAT). Jednak może to uczynić. Podobnie jak może wystawić fakturę, nawet jeśli nabywca nie zgłosi takiego żądania.

UWAGA!

Od 1 stycznia 2014 r. transakcje zwolnione z VAT nie są objęte bezwzględnym obowiązkiem fakturowania, chyba że wystawienia faktury zażąda nabywca.

Nowe rozporządzenie reguluje przypadki, w których faktury mogą zawierać zakres danych węższy niż określony w art. 106e ustawy o VAT. Między innymi reguluje zasady dokumentowania sprzedaży zwolnionej od podatku:

- 1) przedmiotowo na mocy art. 43 ustawy o VAT,

- 2) na mocy przepisów wykonawczych,
- 3) występującej u podatników, których cała sprzedaż jest zwolniona z podatku na mocy art. 113 ustawy o VAT (tzw. zwolnienie podmiotowe).

Sprzedaż zwolniona od podatku przedmiotowo na mocy art. 43 ustawy o VAT

Zakres danych, jakie powinna zawierać faktura dokumentująca transakcje zwolnione, został zbliżony do zakresu danych wymaganych na rachunkach. Ustawodawca, określając szczegółowo zakres danych, jakie powinna zawierać prawidłowo wystawiona faktura, kierował się także rodzajem transakcji. Dokonał bowiem w rozporządzeniu pewnego rodzaju podziału, według rodzaju towarów i usług.

Faktura dokumentująca dostawy towarów lub świadczenie usług zwolnionych z VAT, wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 2-6, 8-36 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy, powinna zawierać:

- datę wystawienia,
- numer kolejny,
- imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy,
- nazwę (rodzaj) towaru lub usługi,
- miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług,
- cenę jednostkową towaru lub usługi,
- kwotę należności ogółem,
- wskazanie przepisu ustawy, aktu wydanego na podstawie ustawy, przepisu dyrektywy 2006/112/WE Rady 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.) lub innej podstawy prawnej, zgodnie z którą podatnik stosuje zwolnienie od podatku.

Do transakcji dokumentowanych taką fakturą należą m.in.:

- dostawa gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych posiłków nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego;
- dostawa produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonywana przez rolnika ryczałtowego, oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego;
- dostawa budynków, budowli lub ich części nieobjęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, pod warunkiem że:
 - a) w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
 - b) dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów;
- dostawa towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2 pkt 2, której przedmiotem są produkty spożywcze, z wyjątkiem napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2% oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych,

w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%, jeżeli są one przekazywane na rzecz organizacji pożytku publicznego w rozumieniu ustawy z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, z przeznaczeniem na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez tę organizację;

- usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze;
- usługi w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane:
 - a) w formach i na zasadach określonych w przepisach o pomocy społecznej oraz w przepisach o systemie oświaty,
 - b) przez podmioty sprawujące opiekę nad dziećmi w wieku do trzech lat;
- usługi nauczania języków obcych oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane;
- usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego inne niż wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT:
 - a) prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, lub
 - b) świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty – wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, lub
 - c) finansowane w całości ze środków publicznych – oraz świadczenie usług i dostawa towarów ściśle z tymi usługami związane.

Faktura dokumentująca świadczenie usług zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 7 i 37–41 ustawy powinna zawierać:



- datę wystawienia,
- numer kolejny,
- imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług,
- nazwę usługi,
- kwotę, której dotyczy dokument.

Do transakcji dokumentowanych taką fakturą należą:

- transakcje, łącznie z pośrednictwem, dotyczące walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy, z wyłączeniem banknotów i monet będących przedmiotami

Rozwiń+ X

INFOR
ORGANIZER

IMIENINY

Lucjana
Juliana

VAT 2014

AKTUALNOŚCI

Limit do ksiąg rachunkowych na 2014 r.

Nowa wersja aplikacji ePłatnik

Składanie e-deklaracji bez podpisu elektronicznego

Od stycznia będzie można odliczyć cały VAT od aut „z kratką”

Faktury zbiorcze w 2014 r.

Wyższe zasiłki chorobowe dla przedsiębiorców




NARZĘDZIA

Wskaźniki i stawki

Aktywne formularze

Kalkulatory

Ostatnia aktualizacja
07.01.2014 godz. 16.00

kolekcjonerskimi, za które uważa się monety ze złota, srebra lub innego metalu oraz banknoty, które nie są zwykle używane jako prawny środek płatniczy lub które mają wartość numizmatyczną;

- usługi ubezpieczeniowe, usługi reasekuracyjne i usługi pośrednictwa w świadczeniu usług ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych, a także usługi świadczone przez ubezpieczającego w zakresie zawieranych przez niego umów ubezpieczenia na cudzy rachunek, z wyłączeniem zbywania praw nabytych w związku z wykonywaniem umów ubezpieczenia i umów reasekuracji;
- usługi udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu usług udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych, a także zarządzanie kredytami lub pożyczkami pieniężnymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę;
- usługi w zakresie udzielania poręczeń, gwarancji i wszelkich innych zabezpieczeń transakcji finansowych i ubezpieczeniowych oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu tych usług, a także zarządzanie gwarancjami kredytowymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę;
- usługi w zakresie depozytów środków pieniężnych, prowadzenia rachunków pieniężnych, wszelkiego rodzaju transakcji płatniczych, przekazów i transferów pieniężnych, dłużów, czeków i weksli oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu tych usług;
- usługi, w tym także usługi pośrednictwa, których przedmiotem są udziały w:
 - a) spółkach,
 - b) innych niż spółki podmiotach, jeżeli mają one osobowość prawną – z wyłączeniem usług przechowywania tych udziałów i zarządzania nimi;
- usługi, których przedmiotem są instrumenty finansowe, o których mowa w ustawie z 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2010 r. Nr 211, poz. 1384 oraz z 2011 r. Nr 106, poz. 622 i Nr 131, poz. 763), z wyłączeniem przechowywania tych instrumentów i zarządzania nimi, oraz usługi pośrednictwa w tym zakresie.

Sprzedaż zwolniona od podatku na mocy art. 113 ustawy o VAT

Faktura dokumentująca dostawę towarów lub świadczenie usług zwolnionych od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy powinna zawierać:

- datę wystawienia,
- numer kolejny,
- imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy,
- nazwę (rodzaj) towaru lub usługi,
- miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług,
- cenę jednostkową towaru lub usługi,
- kwotę należności ogółem.

Wynika z tego, że faktury dokumentujące transakcje zwolnione z VAT nie zawierają:

- stawki podatku,
- sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku,
- kwoty podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku.

Bilety jednorazowe

Faktura dokumentująca przejazd autostradą płatną lub przejazd na odległość nie mniejszą niż 50 km, wystawiana w formie biletu jednorazowego przez podatników uprawnionych do świadczenia usług polegających na przewozie osób: kolejami normalnotorowymi, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, środkami transportu żeglugi śródlądowej i przybrzeżnej, promami, samolotami i śmigłowcami, powinna zawierać:

- numer i datę wystawienia,
- imię i nazwisko lub nazwę podatnika,
- numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku,
- informacje pozwalające na identyfikację rodzaju usługi,
- kwotę podatku,
- kwotę należności ogółem.

Zakres danych, jakie powinien zawierać bilet jednorazowy, aby można go było uznać za fakturę, stanowi odzwierciedlenie obowiązujących do końca 2013 r. przepisów § 17 rozporządzenia w sprawie faktur. Dlatego zmiany wprowadzone nowym rozporządzeniem mają jedynie charakter redakcyjny, porządkujący i nie powodują w tym zakresie zmian merytorycznych.

Opłaty trasowe

Faktura dokumentująca świadczenie usług w zakresie kontroli i nadzoru ruchu lotniczego, za które pobierane są opłaty trasowe, z wyjątkiem usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 0%, wystawiana za okresy miesięczne przez Centralne Biuro Opłat Trasowych (CRCO) Europejskiej Organizacji do Spraw Bezpieczeństwa Żeglugi Powietrznej (EUROCONTROL) w imieniu Polskiej Agencji Żeglugi Powietrznej, powinna zawierać:

- numer i datę wystawienia,
- imię i nazwisko lub nazwę podatnika,
- numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku,
- informacje pozwalające na identyfikację rodzaju usługi,
- kwotę podatku,
- kwotę należności ogółem,
- określenie nabywcy usług,
- informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy.

Zatem od 1 stycznia 2014 r. faktury dotyczące usług w zakresie kontroli i nadzoru ruchu lotniczego nie zawierają stawki podatku ani kwoty podlegającej opodatkowaniu bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto).

Ponadto analogicznie jak w przepisie § 12 poprzednio obowiązującego rozporządzenia w przypadku usług w zakresie kontroli i nadzoru ruchu lotniczego, za które pobierane są opłaty trasowe, fakturę wystawia się nie później niż 28 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano usługę (§ 6 nowego rozporządzenia o fakturach).

Sposób przeliczania wykazywanych na fakturach kwot w walutach obcych, stosowanych do określenia podstawy opodatkowania

Usługi w zakresie kontroli i nadzoru ruchu lotniczego

Kwoty wyrażone w euro, wykazywane na fakturze dokumentującej świadczenie usług w zakresie kontroli i nadzoru ruchu lotniczego, za które pobierane są opłaty trasowe, wystawianej przez Centralne Biuro Opłat Trasowych (CRCO) Europejskiej Organizacji do Spraw Bezpieczeństwa Żeglugi Powietrznej (EUROCONTROL) w imieniu Polskiej Agencji Żeglugi Powietrznej, przelicza się na złote według średniego miesięcznego krzyżowego kursu zamknięcia obliczonego przez Grupę Reutersa na podstawie dziennego kursu kupna euro z miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym wykonano usługę (§ 4 nowego rozporządzenia o fakturach).

Usługi wstępu na imprezy masowe

Kwoty wykazywane na fakturach dokumentujących usługi wstępu na imprezy masowe w rozumieniu ustawy z 20 marca 2009 r. o bezpieczeństwie imprez masowych (Dz.U. z 2013 r. poz. 611, 628 i 829), wyrażone w walucie obcej, przelicza się na złote zgodnie z przepisami celnymi stosowanymi na potrzeby obliczania wartości celnej importowanych towarów (§ 5 nowego rozporządzenia o fakturach).

PODSTAWA PRAWNA:

- § 3–6 rozporządzenia Ministra Finansów z 3 grudnia 2013 r. w sprawie wystawiania faktur – Dz.U. z 2013 r. poz. 1485

Magdalena Miklewska – prawnik, ekspert w zakresie VAT, autorka licznych publikacji

>> faktury wewnętrzne, czynności nieodpłatne, WNT

3. Czy w 2014 r. można wystawiać faktury wewnętrzne

Od 1 stycznia 2014 r. uchylono art. 106 ust. 7 ustawy o VAT umożliwiający podatnikom dokumentowanie określonych w nim czynności za pomocą faktur wewnętrznych. Wprowadzone zmiany były konieczne ze względu na fakt, że regulacje prawa unijnego nie przewidują, by państwa członkowskie mogły wymagać wystawiania tego rodzaju faktur. W związku z tym pojawiła się wątpliwość, czy uchylenie przepisów w tym zakresie oznacza całkowity zakaz wystawiania po 1 stycznia 2014 r. faktur wewnętrznych.

Zasady wystawiania faktur wewnętrznych na przełomie ostatnich lat ulegały zmianom. Poniżej przedstawiamy porównanie zmian, jakie zachodziły w brzmieniu art. 106 ust. 7 ustawy o VAT regulującego kwestię wystawiania faktur wewnętrznych.

Porównanie brzmienia art. 106 ust. 7 ustawy o VAT regulującego wystawianie faktur wewnętrznych		
Do końca 2012 r.	W 2013 r.	Od 1 stycznia 2014 r.
<p><i>W przypadku czynności wymienionych w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, oraz świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca, są wystawiane faktury wewnętrzne; za dany okres rozliczeniowy podatnik może wystawić jedną fakturę dokumentującą te czynności dokonane w tym okresie. Faktury wewnętrzne są wystawiane także dla udokumentowania zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze.</i></p>	<p><i>W przypadku czynności wymienionych w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, oraz świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca, mogą być wystawiane faktury wewnętrzne; za dany okres rozliczeniowy podatnik może wystawić jedną fakturę dokumentującą te czynności dokonane w tym okresie. Faktury wewnętrzne mogą być również wystawiane dla udokumentowania zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze.</i></p>	<p>Przepis uchylony</p>

A zatem do końca 2012 r. wystawianie faktur wewnętrznych w przypadku czynności wymienionych w art. 106 ust. 7 ustawy o VAT było obowiązkowe. W 2013 r. podatnicy już nie mieli obowiązku dokumentowania tego rodzaju czynności fakturą wewnętrzną. Mogli to jednak nadal robić. Z kolei od 1 stycznia 2014 r. art. 106 ust. 7 ustawy został uchylony, a nowelizowane przepisy ustawy o VAT nie posługują się już pojęciem faktury wewnętrznej. Również rozporządzenia wykonawcze nie nakładają na podatników obowiązku wystawiania tego rodzaju faktur.

Jak wynika z uzasadnienia MF do wprowadzonych od 1 stycznia 2014 r. zmian do ustawy o VAT:



Faktura wewnętrzna nie jest zresztą istotnym dokumentem mającym wpływ na prawidłowe funkcjonowanie systemu VAT – przykładowo można wskazać, że nie jest ona dokumentem wprowadzającym do obiegu. Jest to bowiem dokument pomocniczy, w którym podatnik zawiera np. przeliczenie wyrażonych w walutach obcych kwot podatku, stawki podatku i inne informacje niezbędne do dokonywania zapisów w ewidencji i deklaracji podatkowej. Transakcje, w związku z którymi istnieje obecnie obowiązek

wystawiania faktur wewnętrznych, po wejściu w życie nowelizacji ustawy o VAT będą mogły zostać rozliczone w podatku VAT także na podstawie innych dokumentów. W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca lub świadczenia usług, dla których podatnikiem jest ich usługobiorca, podstawą taką przykładowo może być faktura wystawiona przez kontrahenta. Natomiast w przypadku czynności wymienionych w art. 7 ust. 2 i 8 ust. 2 taką podstawą może być odpowiedni dokument wewnętrzny wystawiony przez podatnika. Brak jest przy tym przeszkód, aby taki dokument zawierał wszystkie dane, które w obecnym stanie prawnym zawiera faktura wewnętrzna – w związku z likwidacją obowiązku wystawiania faktur wewnętrznych przedmiotowa kwestia pozostaje w sferze wyboru podatnika.

Likwidacja od 1 stycznia 2014 r. faktur wewnętrznych miała więc na celu uproszczenie dokumentowania niektórych transakcji. Od 1 stycznia 2014 r. to podatnik ma zdecydować, jaki rodzaj dokumentacji zastosuje przy czynnościach, dla których do końca 2013 r. mógł wystawiać faktury wewnętrzne. Zdaniem redakcji nie oznacza to jednak, że w 2014 r. podatnik nie może już posługiwać się tego rodzaju fakturą. Znowelizowane przepisy nie zakazują bowiem stosowania tego rodzaju faktur. Jeżeli więc podatnik korzysta np. z programu komputerowego, który ma funkcję generowania faktur wewnętrznych, nadal może z niej korzystać. Nie powinno to zostać zakwestionowane przez organy podatkowe. Niestety, dopiero praktyka najbliższych miesięcy upewni nas, jakie stanowisko w tej sprawie zajmą organy podatkowe.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 106 ust. 7 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2013 r. – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r. poz. 1027
- art. 106a–106q ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r. poz. 1027

Katarzyna Wojciechowska – prawnik, ekspert w zakresie VAT, autorka licznych publikacji

UWAGA!

Tylko Prenumeratorzy „Biuletynu VAT”

otrzymają wraz z numerem 3/2014 książkę „Faktury 2014”.

Znajdą w niej Państwo:

- ▶ kompleksowe omówienie nowych zasad wystawiania faktur,
- ▶ liczne przykłady,
- ▶ wzory poszczególnych rodzajów faktur.

Zamówienia: bok@infor.pl, tel. 22 761 30 30, 801 626 666, faks 22 761 30 31 (32)



Teleporadnia INFORLEX.PL Eksperti radzą



Anna
Welsyng



Joanna
Skrobisz



Marek
Zochowski



Beata
Skrobisz-Kaczmarek

Czy można anulować fakturę wysłaną razem z towarem

Problem Nasza firma rozpoczęła akcję promocyjną. Polega ona na tym, że do klientów, którzy kupili w naszym wydawnictwie książki danego autora, wysyłamy kolejne nowości tego autora, gdy tylko ukażą się na rynku. Do książki jest dołączana faktura. Zdarza się jednak, że i paczka, i faktura wraca do nas, bo klient odmówił przyjęcia. Czy takie faktury możemy anulować? Nie zdążyliśmy wykazać ich w rejestrze sprzedaży.

Odpowiedź Tak, możliwe jest anulowanie faktur, jeżeli zostały wystawione i wysłane do klienta wraz z towarem, a klient odmawia ich przyjęcia i nie dokonuje za nie zapłaty. Wówczas nie dojdzie do faktycznej sprzedaży towarów, a jednocześnie faktury nie zostaną wprowadzone do obrotu prawnego – klient nie odbierze faktury. Organy podatkowe nie kwestionują takiego rozwiązania.

Uzasadnienie Niestety, przepisy nie regulują kwestii anulowania faktur. W praktyce jednak jest to dopuszczalne. Anulowanie polega na przekreśleniu oryginału i kopii faktury oraz dokonaniu na nich adnotacji uniemożliwiających ich powtórne wykorzystanie.

Aby jednak wystawca faktury mógł ją anulować, muszą być spełnione następujące warunki:

- nie doszło do faktycznego wykonania usługi czy dostawy towarów,
- faktura nie została wprowadzona do obrotu prawnego.

Gdy towar wraca do Państwa wraz z oryginałem faktury, zarówno oryginał, jak i kopia faktury znajdują się w posiadaniu sprzedawcy.

W takim przypadku dopuszczalne jest anulowanie faktury. Faktura nie została bowiem wprowadzona do obrotu. Klient odmówił przyjęcia faktury i towaru, zatem całe zamówienie wraca do sprzedawcy.

W takim wypadku sprzedawca może anulować fakturę. Zamieszcza na niej odpowiednią adnotację o przyczynie i okolicznościach anulowania oraz pozostawia w dokumentacji podatkowej, bez wprowadzania do ewidencji i wykazywania wynikających z niej kwot w deklaracji VAT.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 106b ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r. poz. 1027

1. Weszły w życie od 14 grudnia 2013 r.

Na podstawie aktów prawnych opublikowanych do 16 grudnia 2013 r.

14 grudnia 2013 r.

1.1. E-deklaracje

Weszło w życie rozporządzenie zmieniające rozporządzenie w sprawie wykazu deklaracji, które mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Zmiany wprowadzone w niniejszym rozporządzeniu są związane z określeniem nowych wzorów deklaracji podatkowych i informacji w zakresie podatku akcyzowego. Pojawiła się więc konieczność uaktualnienia listy deklaracji, które mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Nowelizacja rozporządzenia wprowadziła nową wersję deklaracji w sprawie przedpłaty akcyzy (AKC-PA). Dotychczasową informację o gazie w składzie podatkowym (INF-F) zastąpiła informacja o gazie do napędu silników spalinowych w składzie podatkowym (INF-J). Nowelizacja dodała do wykazu nową deklarację dla podatku akcyzowego od nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów gazowych (z wyłączeniem gazu do napędu silników spalinowych) (AKC-WG).

Zarówno informacja o gazie do napędu silników spalinowych w składzie podatkowym (INF-J), jak i deklaracja dla podatku akcyzowego od nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów gazowych (z wyłączeniem gazu do napędu silników spalinowych) (AKC-WG) obowiązują do rozliczeń za 1 listopad 2013 r.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 9 grudnia 2013 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie określenia rodzajów deklaracji, które mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej – Dz.U. z 2013 r. poz. 1547

1 stycznia 2014 r.

1.2. Zmiany w ustawie o VAT

1 stycznia 2014 r. weszły w życie zmiany w ustawie o VAT. Dotyczą one m.in. ustalania momentu powstania obowiązku podatkowego, podstawy opodatkowania, terminów odliczania VAT naliczonego i zasad wystawiania faktur.

Ustawa z 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2013 r. poz. 35

1 stycznia 2014 r.

1.3. Nowe rozporządzenie w sprawie faktur

Od 1 stycznia 2014 r. obowiązuje nowe rozporządzenie w sprawie wystawiania faktur. Konieczność jego wydania była spowodowana licznymi zmianami w ustawie o VAT, które również obowiązują od 1 stycznia 2014 r.

Nowe rozporządzenie zastępuje przepisy:

- 1) rozporządzenia Ministra Finansów z 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 68, poz. 360);
- 2) rozporządzenia Ministra Finansów z 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2013 r. poz. 247).

Zdecydowana większość regulacji związanych z fakturowaniem została od 1 stycznia 2014 r. przeniesiona do ustawy o VAT. Jednak mimo to konieczne było wydanie przepisów wykonawczych dotyczących fakturowania na podstawie znowelizowanych przepisów ustawy o VAT. Nowe rozporządzenie reguluje w szczególności przypadki, w których faktury mogą zawierać zakres danych węższy niż określony w art. 106e ustawy o VAT, m.in. zasady dokumentowania sprzedaży zwolnionej od podatku:

- przedmiotowo na mocy art. 43 ustawy o VAT,
- na mocy przepisów wykonawczych,
- występującej u podatników, których cała sprzedaż jest zwolniona z podatku na mocy art. 113 ustawy o VAT.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 3 grudnia 2013 r. w sprawie wystawiania faktur
– Dz.U. z 2013 r. poz. 1485

Szczegółowo na temat zmian w zakresie fakturowania piszemy na str. 8

2. Projekty

Na podstawie projektów opublikowanych do 16 grudnia 2013 r.

2.1. INTRASTAT

W 2014 r. statystyczny próg podstawowy ma wynosić 1 500 000 zł w przywozie i wywozie (w 2013 r. próg wynosił 1 100 000 zł). Na niezmiennym poziomie mają pozostać progi szczegółowe: 42 000 000 zł w przywozie i 76 000 000 zł w wywozie.

Projekt rozporządzenia Rady Ministrów zmieniającego rozporządzenie w sprawie programu badań statystycznych statystyki publicznej na rok 2014 – status dokumentu: opublikowany 4 grudnia 2013 r.

2.2. Wyłączenie obowiązku oznaczania niektórych towarów cenami jednostkowymi

W 2014 r. Minister Finansów nadal planuje zwolnienie producentów i sprzedawców z obowiązku oznaczania niektórych towarów ceną jednostkową. Dotyczy to towarów

przeznaczonych do sprzedaży detalicznej, które ze swojej natury nie mogą być tak oznaczone lub w przypadku których takie oznaczenie nie miałoby znaczenia dla kupujących. Ma to dotyczyć:

- towarów o małych gabarytach,
- towarów masowych,
- sadzonek roślin, kwiatów ciętych i doniczkowych,
- żywych zwierząt,
- towarów żywnościowych niepakownych, sprzedawanych na sztuki,
- towarów zwyczajowo oferowanych do sprzedaży w większych ilościach, w szczególności: cegieł, glazury lub terakoty,
- towarów spożywczych, których termin przydatności do spożycia albo data minimalnej trwałości upłynę w ciągu najbliższej doby, licząc od momentu ich wystawienia na sprzedaż,
- towarów oferowanych do sprzedaży poza lokalem przedsiębiorstwa lub na specjalnie organizowanych pokazach w celu ich sprzedaży,
- towarów dystrybuowanych przez automaty sprzedające i inne automaty umieszczone w miejscach sprzedaży,
- towarów przeznaczonych do sprzedaży, których cena nie przekracza kwoty 5 zł i jest uwidoczniona na etykietach (przywieszkach) trwale złączonych z tymi towarami lub w cennikach albo w katalogach, a także na ekranach monitorów, do których kupujący powinien mieć bezpośredni wgląd.

Ponadto do 31 grudnia 2014 r. nie będzie wymagane uwidacznianie cen jednostkowych towarów innych niż określone w § 8 ust. 7c rozporządzenia, przeznaczonych do sprzedaży w zestawach (kompletach).

Niniejsze rozporządzenie nie wnosi zmian w aktualnie obowiązującym stanie prawnym. Przedłuża bowiem tylko okres obowiązywania zwolnień od wskazanych obowiązków informacyjnych do 31 grudnia 2014 r.

Projekt z 6 grudnia 2013 r. rozporządzenia Ministra Finansów zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad uwidaczniania cen towarów i usług oraz sposobu oznaczania ceną towarów przeznaczonych do sprzedaży – status dokumentu: opublikowane 10 grudnia 2013 r.

Magdalena Miklewska – prawnik, ekspert w zakresie VAT, autorka licznych publikacji

>> gmina, podatnik VAT

3. Trybunał Sprawiedliwości UE wypowie się w sprawie VAT w gminach – komunikat MF

12 grudnia 2013 r. Ministerstwo Finansów opublikowało na swojej stronie internetowej komunikat dotyczący skierowanego 10 grudnia 2013 r. przez Naczelnego Sądu Administracyjnego do TSUE pytania prejudycjalnego

w sprawie podatkowego statusu w VAT samorządowych jednostek budżetowych. Ministerstwo Finansów podtrzymało w nim swoje dotychczasowe stanowisko uznające samorządowe jednostki budżetowe za odrębnych podatników VAT. W komunikacie czytamy, że:



Naczelny Sąd Administracyjny 10 grudnia 2013 r. postanowił (sygn. I FSK 311/12) skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytanie prejudycjalne, dotyczące statusu prawnopodatkowego w podatku od towarów i usług samorządowych jednostek budżetowych, o następującej treści:

„Czy w świetle art. 4 ust. 2 w związku z art. 5 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 83 z dnia 30 marca 2010 r., s. 13 i nast.) jednostka organizacyjna gminy (lokalnego organu władzy w Polsce) może być uznana za podatnika VAT w sytuacji, gdy wykonuje czynności w charakterze innym niż organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE z dnia 11 grudnia 2006 r. Nr L 347, s. 1 i nast. ze zm.), pomimo, że nie spełnia warunku samodzielności (niezależności) przewidzianego w art. 9 ust. 1 tej dyrektywy?”.

Pytanie do TSUE zostało skierowane w sprawie będącej przedmiotem uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2013 r. sygn. I FPS 1/13, w której NSA uznał, że w świetle art. 15 ust. 1 i 2 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.) gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług z uwagi na to, że nie prowadzą samodzielnie działalności gospodarczej.

W związku ze skierowaniem pytania prejudycjalnego Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje, że podziela wątpliwości istniejące w sprawie, które znalazły wyraz w pytaniu prejudycjalnym, zwłaszcza że wskazana przez sąd w pytaniu kwestia nie była badana w cytowanej uchwale NSA.

Mając na uwadze utrwaloną praktykę interpretacyjną, znaczenie przedmiotowej kwestii dla wszystkich jednostek samorządowych oraz konieczność zapewnienia pewności stosowania prawa, do momentu wydania orzeczenia przez Trybunał Sprawiedliwości UE pozostaje aktualne dotychczasowe stanowisko Ministra Finansów, wyrażone w wydawanych interpretacjach indywidualnych, uznające samorządowe jednostki budżetowe za odrębnych podatników podatku od towarów i usług.

4. Najnowsze interpretacje i orzecznictwo

>> odpady komunalne, spółdzielnia

4.1. Pobierane przez spółdzielnię opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi podlegają VAT

Opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, składające się na całość należności pobieranych przez spółdzielnię od posiadających

spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego oraz posiadających odrębną własność lokalu użytkowego, podlegają opodatkowaniu stawką VAT w wysokości 23%. Tak stwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z 18 października 2013 r. (sygn. IPTPP4/443-508/13-5/OS), której fragment przedstawiamy poniżej.

Spółdzielnia mieszkaniowa jako osoba prawna sprawująca zarząd nad budynkami wielo-lokalowymi zobowiązana jest do składania deklaracji o wysokości opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi i przekazywanie ww. opłat na konto gminy. W budynkach zarządzanych przez spółdzielnię znajdują się lokale użytkowe użytkowane na zasadach spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz lokale użytkowe będące odrębną własnością. Od 1 lipca 2013 r. spółdzielnia obciąża właścicieli i najemców lokali użytkowych opłatą za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

Spółdzielnia mieszkaniowa wystąpiła z pytaniem, jaką stawkę powinna zastosować, pobierając opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi? Organ podatkowy odpowiedział w następujący sposób:



(...) Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy, ilekroć jest mowa w ustawie o właścicielach nieruchomości – rozumie się także współwłaścicieli, użytkowników wieczystych oraz jednostki organizacyjne i osoby posiadające nieruchomości w zarządzie lub użytkowaniu, a także inne podmioty władające nieruchomością.

Na mocy art. 6d ust. 1 ww. ustawy, wójt, burmistrz lub prezydent miasta jest obowiązany zorganizować przetarg na odbieranie odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, o których mowa w art. 6c, albo przetarg na odbieranie i zagospodarowanie tych odpadów.

Właściciele nieruchomości, o których mowa w art. 6c, są obowiązani ponosić na rzecz gminy, na terenie której są położone ich nieruchomości, opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi (art. 6h ww. ustawy).

Z powyższych przepisów wynika, że obowiązek uiszczania opłat za odpady komunalne ciąży na właścicielu nieruchomości, za którego – zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach – uznaje się Spółdzielnię.

Ponieważ wydatki, jakie Spółdzielnia ponosi z tytułu eksploatacji i utrzymania lokali użytkowych obejmują m.in. pobieranie opłat z tytułu gospodarowania odpadami komunalnymi, kwoty te są zaliczane do kosztów, o których mowa w przywołanych wyżej przepisach ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych, do którego ponoszenia zobowiązane są osoby posiadające tytuł prawny do lokali użytkowych.

Uwzględniając powyższe okoliczności, jak również brzmienie powołanych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, wskazać należy, że działalność Spółdzielni, polegająca na wykonywaniu czynności, za które uiszczane są opłaty przez podmioty posiadające tytuł prawny do lokali użytkowych niewątpliwie wypełnia dyspozycję art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Realizowane przez Spółdzielnię czynności stanowią świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ustawy o podatku od towarów i usług i podlegają opodatkowaniu tym podatkiem na mocy art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy.

Wobec powyższego, opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi składające się na całość należności pobieranych przez Spółdzielnię od posiadających spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego oraz posiadających odrębną własność lokalu użytkowego podlegają opodatkowaniu stawką podatku od towarów i usług w wysokości 23%, stosownie do art. 41 ust. 1 ustawy.

Od redakcji:

Opłaty pobierane za gospodarowanie odpadami, składające się na całość należności pobieranych przez spółdzielnię od posiadających spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego oraz posiadających odrębną własność lokalu użytkowego, nadal będą w 2014 r. podlegaty opodatkowaniu stawką VAT w wysokości 23%.

CZYTAJ TAKŻE

„Czy pobierane przez gminę opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi podlegają VAT” – BV nr 13-14/2013 – dostępny na www.inforfk.pl

>> samorząd zawodowy, zwolnienie przedmiotowe, szkolenia

4.2. Szkolenia realizowane przez samorządy zawodowe są zwolnione z VAT

Szkolenia realizowane przez samorządy zawodowe są zwolnione z VAT. Przepis art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a) ustawy o VAT jest niezgodny z unijną dyrektywą. W związku z tym polscy podatnicy nie muszą stosować przepisu, który stoi w sprzeczności z unijnym. Muszą natomiast dostosować się do wymogów unijnych. Dyrektywa określa jedynie, że zwolnione z VAT w UE są usługi związane z kształceniem zawodowym lub przekwalifikowaniem, jeśli będą prowadzone przez podmioty publiczne lub inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele są podobne do publicznych. Szkolenia realizowane przez samorządy zawodowe spełniają te warunki. W rezultacie NSA wydał kolejny już wyrok w tej sprawie, w którym potwierdził prawo do stosowania zwolnienia w zakresie szkoleń zawodowych realizowanych przez Krajową Izbę Biegłych Rewidentów. Fragment wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 października 2013 r. (sygn. akt I FSK 1622/12) prezentujemy poniżej.



Sąd pierwszej instancji w pełni trafnie stwierdził, że art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a) u.p.t.u. stanowi wadliwą implementację do krajowego systemu prawnego art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112/WE.

Takie stanowisko wyraził już zresztą Naczelny Sąd Administracyjny, m.in. w wyrokach z dnia 4 lipca 2013 r. (sygn. akt I FSK 1014/12) i z dnia 12 września 2013 r. (sygn. akt I FSK 1145/12).

5.8. Przy stosowaniu zwolnienia określonego na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112/WE, należy mieć także na uwadze treść art. 44 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE z 2011 r. L 77/1, dalej „rozporządzenie wykonawcze Rady nr 282/2011”).

Zgodnie z tym przepisem – mającym bezpośrednie zastosowanie w każdym kraju unijnym – usługi w zakresie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania świadczone na warunkach określonych w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112/WE obejmują nauczanie pozostające w bezpośrednim związku z branżą lub zawodem, jak również nauczanie mające na celu uzyskanie lub uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych. Czas trwania kursu w zakresie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania nie ma w tym przypadku znaczenia.

5.9. Jeżeli przepis ten wskazuje, że zwolnienie określone w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy, pod względem przedmiotowym obejmuje nauczanie pozostające w bezpośrednim związku z branżą lub zawodem, jak również nauczanie mające na celu uzyskanie lub uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych, nie może budzić wątpliwości, że mimo iż art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a) u.p.t.u. nie precyzuje wymaganego przez art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy zakresu podmiotowego tego zwolnienia, czyli podmiotów prawa publicznego lub innych instytucji działających w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie, tymże zakresem podmiotowym są objęte określone ustawowo samorządy zawodowe (branżowe) zobligowane przepisami do doskonalenia zawodowego członków swego stowarzyszenia.

Jeżeli zatem ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. Nr 77, poz. 649 ze zm.) stanowi w art. 13, że biegli rewidenci tworzą samorząd zawodowy biegłych rewidentów, zwany dalej „Krajową Izbą Biegłych Rewidentów”, która działa na podstawie przepisów ustawy oraz postanowień statutu, a w art. 15 i 16, że Krajowa Izba Biegłych Rewidentów posiada osobowość prawną, a do jej zadań należy m.in. prowadzenie działalności wydawniczej i szkoleniowej, niewątpliwie mieści się ona w użyciu w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy pojęciu podmiotu prawa publicznego lub innej instytucji działającej w dziedzinie kształcenia zawodowego, uznanej za taką w art. 16 pkt 6 ww. ustawy o biegłych rewidentach.

5.10. Ponadto, w sytuacji gdy art. 44 rozporządzenia wykonawczego Rady nr 282/2011 stanowi, że zwolnione od VAT są określone w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy usługi w zakresie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania, które obejmują nauczanie pozostające w bezpośrednim związku z branżą lub zawodem, jak również nauczanie mające na celu uzyskanie lub uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych – bez względu na czas trwania kursu w zakresie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania, uzależnienie w art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a) u.p.t.u. tego zwolnienia od prowadzenia go w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, pozostaje w ewidentnej sprzeczności z normą tego przepisu rozporządzenia. Przepis

ten kładzie bowiem nacisk na to, aby zwolnieniem były objęte zakreślone tą normą usługi szkoleniowe, świadczone przez podmioty określone w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy – bez ograniczeń formalistycznych co do czasu ich trwania, a tym samym również ich formy, w tym zatem bez konieczności precyzowania ich co do formy i zasad w enigmatycznie określonych w art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a) u.p.t.u. odrębnych przepisach. Stanowienie tego rodzaju ograniczenia wzmacnia argumentację co do całkowitej sprzeczności normy tego przepisu nie tylko z art. 132 ust. 1 lit. i) i art. 131 dyrektywy, lecz także z art. 44 rozporządzenia wykonawczego Rady nr 282/2011.

5.11. Tym samym: realizowane przez Krajową Izbę Biegłych Rewidentów obligatoryjne szkolenia zawodowe oraz świadczenie usług i dostawa towarów ściśle z tymi szkoleniami związane zwolnione są od podatku od towarów i usług na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L. z 2006 r. 347/1 ze zm.) w zw. z art. 44 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L. z 2011 r. 77/1).

Od redakcji:

Mimo prawomocnych wyroków sądów organy podatkowe nadal odmawiają samorządom zawodowym zwolnienia z VAT dla prowadzonych przez nie kursów i szkoleń. W przepisie określającym zwolnienie z VAT możemy przeczytać, że obejmuje ono *usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego* (inne niż wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT) *prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach* (art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a) ustawy o VAT).

Pojawia się pytanie, czy tymi odrębnymi przepisami mogą być przepisy korporacyjne, np. uchwały jednostek samorządu grup zawodowych?

Organy podatkowe uważają, że nie, i głównie z tego powodu odmawiają możliwości stosowania zwolnienia przez samorządy zawodowe w zakresie realizowanych przez te podmioty szkoleń. Jednak wśród sądów administracyjnych dominuje stanowisko przeciwne. Jako przykład można wskazać wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 21 grudnia 2011 r. (sygn. akt I SA/Bk 417/11), w którym czytamy, że:



(...) usługi szkoleniowe świadczone odpłatnie przez okręgową izbę radców prawnych na rzecz zrzeszonych w niej radców prawnych i służące ich doskonaleniu zawodowemu są objęte zwolnieniem od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a) u.p.t.u., ponieważ są usługami kształcenia zawodowego prowadzonymi w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, którymi są przepisy ustawy o radcach prawnych wraz z przepisami korporacyjnymi. Wskazane przepisy korporacyjne stanowią tzw. prawo wewnętrzne uchwalane przez samorząd radców prawnych działający w tym zakresie w ramach powierzonego mu władztwa publicznego.

Podobne stanowisko zajął również m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z 26 stycznia 2012 r. (sygn. akt I SA/OI 746/11) czy Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 6 września 2012 r. (sygn. akt III SA/Wa 3148/11).

Na korzyść samorządów zawodowych niejednokrotnie wypowiadał się także Naczelny Sąd Administracyjny, np. w wyrokach: z 31 stycznia 2013 r. (sygn. akt I FSK 352/12) oraz z 28 lutego 2013 r. (sygn. akt I FSK 615/12). Oddalając skargi kasacyjne, zwrócił uwagę na niezgodność zwolnienia z podatku wynikającego z art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a) ustawy o VAT z przepisami unijnymi. W tym kontekście Trybunał Sprawiedliwości UE wypracował konstrukcję bezpośredniego stosowania dyrektywy. A zatem jeśli państwo członkowskie nie wdrożyło dyrektywy we właściwy sposób, podatnik ma wybór – stosować niezgodne z dyrektywą przepisy krajowe lub wprost zastosować dyrektywę.

Od 1 stycznia 2014 r. zasady stosowania zwolnień w zakresie usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego nie ulegną zmianie. Nadal zwolnienie będzie możliwe w zakresie usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego (innych niż wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT) prowadzonych w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach (art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a) ustawy o VAT).

oprac. **Magdalena Miklewska** – prawnik, ekspert w zakresie VAT, autorka licznych publikacji



UWAGA! Już w kolejnym numerze Biuletynu VAT

Książka
Akty wykonawcze do Ustawy o VAT 2014

Zamów prenumeratę Biuletynu VAT: 801 626 666, 22 212 07 30, www.sklep.infor.pl

>> zaliczka, moment powstania obowiązku podatkowego

1. Rozliczanie zaliczek w VAT po zmianach od 1 stycznia 2014 r.

W obrocie gospodarczym przekazanie zaliczki jest często spotykaną praktyką, która ma służyć zabezpieczeniu interesu stron w dążeniu do sfinalizowania transakcji. Jeśli umowa została wykonana prawidłowo, to zaliczka zostaje zaliczona na poczet ceny dostawy towaru lub wykonania usługi. W przeciwnym razie strona, która wpłaciła zaliczkę, ma prawo żądać jej zwrotu. Mechanizm wpłacania i rozliczania zaliczki jest więc jasny i prosty. Prawidłowe rozliczenie VAT od zaliczek bywa bardziej złożone.

Kiedy powstaje obowiązek podatkowy dla otrzymanej zaliczki

Nowelizacja ustawy o VAT, która weszła w życie 1 stycznia 2014 r., mająca na celu uporządkowanie i uproszczenie przepisów o VAT w stosunku do regulacji obowiązujących do końca 2013 r., nie pominęła także zaliczek. Otrzymanie zaliczki w dalszym ciągu powoduje powstanie obowiązku podatkowego w VAT w dacie jej otrzymania. Tak wynika z art. 19a ust. 8 ustawy o VAT, zgodnie z którym jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności:

- przedpłatę,
 - zaliczkę,
 - zadatek,
 - ratę,
 - wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu
- wówczas obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Regulacja ta jest zgodna z art. 65 dyrektywy 2006/112/WE, który stanowi, że w przypadku wpłaty zaliczek przed dostawą towarów lub świadczeniem usług VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i jest naliczany od wysokości otrzymanej wpłaty.

A zatem w stanie prawnym obowiązującym zarówno do 31 grudnia 2013 r., jak i od 1 stycznia 2014 r. moment powstania obowiązku podatkowego jest związany z datą otrzymania zaliczki. W tym zakresie nic się nie zmieniło.

PRZYKŁAD

27 stycznia 2014 r. firma Alfa złożyła zamówienie firmie Beta na dostawę rur kanalizacyjnych PCV (średnica/długość: 200/3000 mm, grubość ścianki: 5 mm). Wartość brutto zamówienia wyniosła 28 400 zł. Zgodnie z zamówieniem dostawa towarów ma nastąpić 3 lutego 2014 r.

30 stycznia 2014 r. firma Alfa wpłaciła dostawcy zaliczkę na poczet przyszłej sprzedaży w kwocie 10 000 zł. W tym dniu po stronie firmy Beta powstał obowiązek podatkowy

z tytułu otrzymanej zaliczki. Kwotę podatku należnego zawartego w kwocie otrzymanej zaliczki należy ustalić z uwzględnieniem stawki VAT obowiązującej dla dostawy towaru, której dotyczy otrzymana zaliczka (w tym przypadku według stawki 23%). Podstawę opodatkowania i kwotę podatku należnego (8130,08 zł + 1869,92 zł) sprzedawca jest obowiązany wykazać za okres rozliczeniowy, w którym otrzymał zaliczkę, czyli za styczeń br. lub za I kwartał br.

Czy otrzymanie każdej zaliczki powoduje powstanie obowiązku podatkowego w VAT

Zasadniczo opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług. Obowiązek podatkowy dla otrzymanej zaliczki powstaje w drodze wyjątku od zasad ogólnych, tj. w momencie poprzedzającym dostawę towaru lub świadczenie usługi. Otrzymanie zaliczki nie jest samoistną, odrębną czynnością podlegającą opodatkowaniu, lecz jest integralnie związane z czynnością opodatkowaną (dostawą towaru lub świadczeniem usługi), na poczet której zaliczka została uiszczona. W przypadku płatności zaliczkowej ustawodawca określił jedynie inny moment powstania obowiązku podatkowego niż w przypadku sprzedaży dokonanej bez pobrania zaliczki.

od zasad ogólnych, tj. w momencie poprzedzającym dostawę towaru lub świadczenie usługi. Otrzymanie zaliczki nie jest samoistną, odrębną czynnością podlegającą opodatkowaniu, lecz jest integralnie związane z czynnością opodatkowaną (dostawą towaru lub świadczeniem usługi), na poczet której zaliczka została uiszczona. W przypadku płatności zaliczkowej ustawodawca określił jedynie inny moment powstania obowiązku podatkowego niż w przypadku sprzedaży dokonanej bez pobrania zaliczki.

Zaliczka podlega opodatkowaniu jako czynność ściśle związana z dostawą towaru lub świadczeniem usługi. Obowiązek podatkowy w stosunku do otrzymanej kwoty powstaje wówczas, gdy w momencie jej otrzymania znane są elementy dostawy lub usługi, których ta zaliczka dotyczy. Cel przyszłego wykorzystania otrzymanej zaliczki w związku z czynnością opodatkowaną musi być skonkretyzowany. Wskazał na to TSUE w orzeczeniu z 21 lutego 2006 r. w sprawach połączonych C-255/02 Halifax, C-223/03 University of Huddersfield, C-419/02 BUPA Hospitals. Trybunał podkreślił, że z zaliczką opodatkowaną VAT mamy do czynienia jedynie wtedy, gdy wszystkie elementy przyszłej dostawy czy usługi są już znane w chwili zapłaty zaliczki. Aby w odniesieniu do otrzymanej kwoty zaliczki powstał obowiązek podatkowy, wszelkie okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia obowiązku podatkowego w związku z przyszłym świadczeniem (w szczególności precyzyjne określenie przedmiotu takiej transakcji) muszą być znane już w momencie otrzymania płatności zaliczkowej. Tym samym płatności za dostawy towarów i usług, które nie są wyraźnie określone, nie podlegają opodatkowaniu VAT. Przedpłata dokonana w kwocie ryczałtowej na towary wskazane w sposób ogólny w wykazie, który w każdej chwili może zostać zmieniony za porozumieniem nabywcy i sprzedawcy i z którego to wykazu nabywca może ewentualnie wybrać towary na podstawie umowy, którą może on w każdej chwili jednostronnie rozwiązać i odzyskać w całości niewykorzystaną przedpłatę, nie stanowi zaliczki podlegającej opodatkowaniu.

Na argumentację przywołaną w orzeczeniach TSUE powołał się także skład orzekający NSA w wyroku z 23 października 2012 r. (sygn. akt I FSK 2121/11). W tej sprawie istotą sporu było ustalenie, czy kwoty wpłacone przez kontrahenta na rachunek bankowy



Zobacz wideo-szkolenie „Szczególny moment powstania obowiązku podatkowego” dostępne w Bibliotece INFORFK na www.inforfk.pl

podatnika stanowiły zaliczkę w rozumieniu art. 19 ust. 11 ustawy o VAT (w brzmieniu obowiązującym do końca 2013 r.). W umowie zawartej między podatnikiem a jego kontrahentem postanowiono jedynie, że przedmiotem umowy jest sprzedaż elementów do elektrowni wiatrowej typu ET550. Strony umownie ustaliły, że: „Sprzedający sprzedaje, a Kupujący kupuje przedmiot sprzedaży w taki sposób, że każdorazowo przed odbiorem partii elementów do elektrowni strony ustalają ich wartość i Sprzedający wystawia stosowną fakturę VAT”. W tych okolicznościach z umowy nie wynikał ani skład pierwszej dostawy partii elementów do elektrowni wiatrowej, ani skład kolejnych poszczególnych dostaw, ani ceny, po których dostawy miały być wykonane. Wykaz sprzedawanych elementów (tj. maszt część I, maszt część II, szafę sterującą, obudowę rozdzielni, płyt śmigła, generator, linę kablową, oprzyrządowania) oraz ich cen został szczegółowo ustalony dopiero w wystawionej fakturze potwierdzającej dostawę towarów. W rezultacie NSA w wyroku z 23 października 2012 r. (sygn. akt I FSK 2121/11) uznał, że kwoty otrzymanej przed dostawą towarów nie można było uznać za zaliczkę powodującą powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 19 ust. 11 ustawy o VAT, ponieważ określony w umowie przedmiot świadczenia nie został jednoznacznie określony co do rodzaju towarów, tzn. w sposób umożliwiający ich identyfikację. W wyroku tym NSA wyjaśnił:



Dokonując prowsólnotowej wykładni przepisów polskiej ustawy o podatku od towarów i usług i uwzględniając ww. wyroki ETS przy interpretacji art. 19 ust. 11 ustawy o VAT, stwierdzić należy, że dla uznania wpłaconej kwoty, jako zaliczki na poczet wykonanych usług, w rozumieniu art. 19 ust. 11 ustawy o VAT, istotnym jest, aby przyszłe świadczenie było określone w sposób jednoznaczny co do rodzaju towaru bądź usługi, tzn. w sposób umożliwiający ich identyfikację, a dodatkowo, że strony tego świadczenia, w momencie wpłaty zaliczki, nie mają woli dokonywania jego zmian w przyszłości.

Takie samo stanowisko zostało zajęte również w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 sierpnia 2010 r., sygn. I FSK 1100/09.

W obowiązujących od 1 stycznia 2014 r. znowelizowanych przepisach ustawy o VAT ustawodawca wprost wymienił czynności, w przypadku których otrzymanie zaliczki nie powoduje powstania obowiązku podatkowego. Należą do nich:

- dostawa energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- świadczenie usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych,
- świadczenie usług wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy (chodzi m.in. o usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody za pośrednictwem sieci wodociągowych, usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków, usługi zmiatania śmieci i usuwania śniegu, pozostałe usługi sanitarne),
- świadczenie usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
- świadczenie usług ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
- świadczenie usług stałej obsługi prawnej i biurowej,
- świadczenie usług dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego (art. 19a ust. 8 w zw. z art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT).

Obowiązek podatkowy w VAT nie powstaje również w przypadku otrzymania zaliczki na poczet WDT, o czym szczegółowo piszemy w dalszej części tekstu (art. 20 ustawy o VAT).

Podatnicy nie mają obowiązku fakturowania ww. czynności, dla których otrzymanie zaliczki nie powoduje powstania obowiązku podatkowego w VAT (art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT).



Posłuchaj audio-komentarza „Obowiązek podatkowy w VAT w 2014 r.” dostępnego w Bibliotece INFORFK na www.inforfk.pl

Jak udokumentować otrzymanie zaliczki

Sposób udokumentowania zapłaty otrzymanej przez podatnika przed dostawą towaru lub wykonaniem usługi jest uzależniony od podatkowego statusu strony przekazującej zaliczkę.

Zaliczka otrzymana od osoby prywatnej, powodująca powstanie obowiązku podatkowego, musi zostać zaewidencjonowana za pomocą kasy rejestrującej, jeżeli sprzedawca ma obowiązek rejestrowania kwot obrotu i podatku należnego przy jej użyciu. Jak wynika z § 3 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. z 2013 r. poz. 363), otrzymanie całości lub części należności (zapłaty) przed dokonaniem sprzedaży podlega ewidencjonowaniu z chwilą jej otrzymania.

Gdy stroną wpłacającą zaliczkę jest podmiot prowadzący działalność gospodarczą, podatek ma obowiązek wystawienia faktury, która dokumentuje otrzymanie zapłaty. Od 1 stycznia 2014 r. fakturę należy wystawić nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy (art. 106i ust. 2 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD

Podatnik jest dostawcą sprzętu komputerowego. 8 stycznia 2014 r. otrzymał zaliczkę na poczet dostawy laptopa, wpłaconą przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Podatnik ma obowiązek zafakturowania otrzymanej zaliczki w terminie do 15 lutego 2014 r.

Obowiązek podatkowy z tego tytułu powstanie niezależnie od terminu wystawienia faktury. Mimo że faktura potwierdzająca przyjęcie zaliczki zostanie wystawiona np. 10 lutego 2014 r., obowiązek podatkowy powstanie w dacie otrzymania zaliczki, tj. 8 stycznia 2014 r. W odniesieniu do otrzymanej kwoty zaliczki podatnik rozliczy obrót i kwotę podatku należnego w deklaracji VAT-7 za styczeń 2014 r. lub odpowiednio w deklaracji VAT-7D/VAT-7K za I kwartał 2014 r.

Na podstawie przepisów obowiązujących od 1 stycznia 2014 r. faktury zaliczkowe można także wystawiać przed otrzymaniem zaliczki. Faktury takie nie mogą być jednak wystawione wcześniej niż 30 dnia przed otrzymaniem zaliczki (art. 106i ust. 7 ustawy o VAT).

W jakim terminie zafakturować zaliczki otrzymane w ostatnich dniach grudnia 2013 r.

Podatnik może mieć wątpliwości związane z terminem wystawienia faktury potwierdzającej zaliczkę otrzymaną w ostatnich dniach grudnia 2013 r. Wątpliwości te sprowadzają się

do ustalenia, czy wystawiając fakturę zaliczkową w 2014 r., dotyczącą zaliczki otrzymanej w ostatnich dniach grudnia ubiegłego roku, należy stosować:

- regulacje obowiązujące w tym zakresie do końca 2013 r. i wystawić fakturę zaliczkową w terminie 7 dni od dnia otrzymania zaliczki,
- regulacje obowiązujące od 2014 r. i wystawić fakturę zaliczkową w terminie do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy?

Kwestie tę regulują przepisy przejściowe zawarte w ustawie z 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2013 r. poz. 35; ost.zm. Dz.U. z 2013 r. poz. 1027) która stanowi podstawę nowelizacji przepisów o VAT m.in. w zakresie dokumentowania transakcji. Z art. 12 ust. 1 wymienionej ustawy zmieniającej wynika, że w przypadku czynności wykonanych przed 1 stycznia 2014 r. stosuje się przepisy art. 106 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do końca 2013 r. oraz przepisy wydane na jego podstawie. Oznacza to, że zaliczkę otrzymaną do 31 grudnia 2013 r. należy udokumentować według przepisów obowiązujących do końca 2013 r., czyli ciągu 7 dni od dnia jej otrzymania.

PRZYKŁAD

28 grudnia 2013 r. podatnik otrzymał od podmiotu gospodarczego zaliczkę wpłaconą na poczet przyszłej dostawy grzejników. Sprzedawca powinien wystawić fakturę zaliczkową stwierdzającą otrzymanie zaliczki nie później niż 7 dnia po otrzymaniu zaliczki, czyli do 4 stycznia 2014 r. (włącznie).

W jaki sposób należy wystawić fakturę zaliczkową i fakturę końcową

Od 1 stycznia 2014 r. zasady wystawiania faktur regulują przepisy art. 106a–106q ustawy o VAT. Do końca 2013 r. były one określone przez art. 106 ustawy o VAT oraz przepisy rozporządzenia z 28 marca 2011 r. w sprawie m.in. wystawiania faktur. Pomimo zmiany aktu prawnego regulującego zasady fakturowania

transakcji utrzymane zostały dotychczasowe warunki wystawiania faktur zaliczkowych. Faktura, która potwierdza otrzymanie całości lub części zapłaty przed dokonaniem sprzedaży, powinna zawierać elementy wymienione w art. 106f ustawy o VAT, a mianowicie:

- datę jej wystawienia;
- kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;
- imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy;
- numery, za pomocą których podatnik i nabywca są zidentyfikowani na potrzeby podatku;
- datę otrzymania całości lub części zapłaty przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;



Posłuchaj audio-komentarza „Zmiany w fakturowaniu w 2014 r.” dostępnego w Bibliotece INFORFK na www.inforfk.pl

- otrzymaną kwotę zapłaty;
- kwotę podatku wyliczoną według wzoru:

$$KP = \frac{ZB \times SP}{100 + SP}$$

gdzie:

KP – oznacza kwotę podatku,

ZB – oznacza kwotę otrzymanej całości lub części zapłaty,

SP – oznacza stawkę podatku;

- dane dotyczące zamówienia lub umowy, a w szczególności:
 - nazwę (rodzaj) towaru lub usługi,
 - cenę jednostkową netto,
 - ilość zamówionych towarów,
 - wartość zamówionych towarów lub usług bez kwoty podatku,
 - stawki podatku,
 - kwoty podatku oraz
 - wartość zamówienia lub umowy z uwzględnieniem kwoty podatku.

Jeżeli otrzymana zaliczka, powodująca powstanie obowiązku podatkowego, dotyczy dostawy towarów lub świadczenia usług opodatkowanych w procedurze szczególnej, wówczas faktura zaliczkowa, która potwierdza otrzymanie zapłaty, powinna zostać oznaczona według zasad przewidzianych dla faktur wystawionych w danej procedurze (art. 106f ust. 2 ustawy).

PRZYKŁAD

Firma produkuje sprzęt elektroniczny. Ze względu na ogromną liczbę faktur zakupowych wpływających od dostawców towarów producent postanowił, w ramach uproszczenia obiegu dokumentów, wdrożyć procedurę samofakturowania, o której mowa w art. 106d ust. 1 ustawy o VAT. Faktury, które dokumentują dostawy dokonane przez stałych kontrahentów, są wystawiane przez producenta w ich imieniu. W przypadku przekazania zaliczki dostawcy towarów producent jako nabywca wystawia także fakturę zaliczkową dodatkowo oznaczoną wyrazem „samofakturowanie” (art. 106f ust. 2 w zw. z art. 106e ust. 1 pkt 17 ustawy o VAT).

Jeśli faktury zaliczkowe nie obejmują całej zapłaty za dostawę towarów lub świadczenie usługi, to podatnik po wydaniu towaru lub wykonaniu usługi wystawia fakturę na pozostałą część należności (tzw. fakturę końcową). W fakturze końcowej wystawianej po wydaniu towaru lub wykonaniu usługi:

- sumę wartości towarów lub usług pomniejsza się o wartość otrzymanych części zapłaty,
- kwotę podatku pomniejsza się o sumę kwot podatku wykazanego w fakturach dokumentujących otrzymanie części zapłaty.

Faktura końcowa powinna również zawierać wszystkie numery faktur zaliczkowych wystawionych przed dostawą towaru lub wykonaniem usługi (art. 106f ust. 3 ustawy o VAT). Wystawca faktury końcowej nie musi jednak podawać w niej daty wystawienia faktury zaliczkowej ani kwoty otrzymanej zaliczki, choć oczywiście ma do tego prawo.

Gdy wystawiono więcej niż jedną fakturę zaliczkową, a faktury te obejmują łącznie całą zapłatę, ostatnia z tych faktur powinna zawierać również wszystkie numery poprzednich faktur zaliczkowych (art. 106f ust. 4 ustawy o VAT).

Przykład faktury zaliczkowej

Częstochowa, 14 stycznia 2014 r.

Sprzedawca:
ABC Sp. z o.o.
99-999 Częstochowa, ul. Zimowa 1
NIP: XXX-XX-XX-XXX

Nabywca:
Beta S.A.
99-999 Częstochowa, ul. Wiosenna 1
NIP: XXX-XX-XX-XXX

Faktura nr 2/zaliczka/2014

Data otrzymania zaliczki: 3 stycznia 2014 r.
Sposób zapłaty: przelew

Lp.	Nazwa (rodzaj) towaru lub usługi	Miara i ilość towarów/zakres wykonanych usług	Cena jednostkowa bez VAT	Wartość sprzedaży bez VAT	Podatek VAT		
					stawka VAT	kwota VAT	
1.	Zaliczka na poczet dostawy stolarki okiennej		8 130,08 zł	8 130,08 zł	23%	1 869,92 zł	
Podsumowanie:				8 130,08 zł	x	1 869,92 zł	10 000,00 zł
Dane dotyczące wartości umowy z 20 grudnia 2013 r. na dostawę zestawu stolarki okiennej:				21 138,21 zł	23%	4 861,79 zł	26 000,00 zł

Zapłacono: 10 000 zł

Przykład faktury końcowej

Częstochowa, 11 lutego 2014 r.

Sprzedawca:
ABC Sp. z o.o.
99-999 Częstochowa, ul. Zimowa 1
NIP: XXX-XX-XX-XXX

Nabywca:
Beta S.A.
99-999 Częstochowa, ul. Wiosenna 1
NIP: XXX-XX-XX-XXX

Faktura nr 22/2014

Data dostawy: 10 lutego 2014 r.
Sposób i termin zapłaty: przelew do 18 lutego 2014 r.

Dane dotyczące wcześniejszych faktur potwierdzających otrzymanie zaliczki: faktura nr 2/zaliczka/2014

Lp.	Nazwa (rodzaj) towaru lub usługi	Miara i ilość towarów/zakres wykonanych usług	Cena jednostkowa bez VAT	Wartość sprzedaży bez VAT	Podatek VAT		
					stawka VAT	kwota VAT	
1.	Dostawa stolarki okiennej zgodnie z postanowieniami umowy z 20 grudnia 2013 r.	1 zestaw	13 008,13 zł	13 008,13 zł	23%	2 991,87 zł	
Podsumowanie:				13 008,13 zł	x	2 991,87 zł	16 000,00 zł

Do zapłaty: 16 000 zł

Jakich transakcji nie dotyczy obowiązek wystawienia faktury zaliczkowej

Nie zawsze otrzymanie zaliczki skutkuje obowiązkiem wystawienia faktury zaliczkowej. Na podstawie art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT obowiązek zafakturowania zaliczki nie dotyczy:

- wewnątrzspółnotowej dostawy towarów,
- dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- świadczenia usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych,
- świadczenia usług wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy (chodzi m.in. o usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody za pośrednictwem sieci wodociągowych, usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków, usługi zamiatania śmieci i usuwania śniegu, pozostałe usługi sanitarne),
- świadczenia usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
- świadczenia usług ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
- świadczenia usług stałej obsługi prawnej i biurowej,
- świadczenia usług dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego.

Otrzymanie zaliczki na poczet wymienionych czynności nie powoduje zatem obowiązku wystawienia faktury. Nie powoduje też obowiązku rozliczenia VAT zawartego w otrzymanej zaliczce, ponieważ z tego tytułu nie powstaje obowiązek podatkowy (art. 19a ust. 8 w zw. z art. 19a ust. 5 pkt 4 i art. 20 ustawy o VAT).

Czy trzeba rozliczyć zaliczkę otrzymaną na poczet WDT

W ciągu ostatnich lat zasady rozliczania zaliczek otrzymanych na poczet wewnątrzspółnotowej dostawy towarów uległy istotnym zmianom. Do końca 2012 r. otrzymanie zaliczki na poczet WDT skutkowało powstaniem obowiązku podatkowego, ale tylko wówczas, gdy podatnik wystawił fakturę stwierdzającą jej otrzymanie. Z obowiązujących wówczas przepisów § 10 ust. 2 i 3 rozporządzenia w sprawie m.in. wystawiania faktur wynikało, że podatnik mógł (lecz nie musiał) w takim przypadku wystawić fakturę. Jeśli podatnik udokumentował

otrzymaną zaliczkę fakturą, to obowiązek podatkowy powstawał z chwilą jej wystawienia. Tak stanowił art. 20 ust. 3 ustawy o VAT, w myśl którego w sytuacji gdy przed dokonaniem wewnątrzwspólnotowej dostawy podatnik otrzymał całość lub część ceny, obowiązek podatkowy powstawał z chwilą wystawienia faktury potwierdzającej otrzymanie całości lub części ceny. Jeśli natomiast podatnik odstąpił od wystawienia faktury stwierdzającej otrzymanie zaliczki na poczet WDT (miał do tego prawo), wówczas obowiązek podatkowy z tytułu jej otrzymania nie powstawał.

Z dniem 1 stycznia 2013 r. uchylono art. 20 ust. 3 ustawy o VAT oraz odpowiednio zmodyfikowano postanowienia § 10 rozporządzenia w sprawie m.in. wystawiania faktur regulującego kwestię fakturowania zaliczek. Od 2013 r. podatnik nie wystawiał już faktury zaliczkowej w związku z otrzymaniem zaliczki na poczet WDT. Otrzymanie zaliczki z tego tytułu nie powodowało u niego powstania obowiązku podatkowego (nawet wówczas, gdy fakturę zaliczkową wystawił mimo braku tego obowiązku). Tak samo jest w 2014 r. Na podstawie nowo dodanego art. 19a ust. 1 ustawy o VAT obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów, z zastrzeżeniem art. 20 ustawy, który określa zasady powstawania tego obowiązku dla sprzedaży dokonanej w ramach WDT. Oznacza to, że dla transakcji dokonanej w ramach WDT obowiązują odrębne zasady powstania obowiązku podatkowego niż te wskazane w art. 19a ustawy o VAT. Tym samym jeżeli w 2014 r. podatnik otrzyma zaliczkę na poczet WDT, to nie powoduje ona powstania obowiązku podatkowego, gdyż nie przewiduje tego art. 20 ustawy o VAT. Czynność ta nie powoduje również obowiązku wystawienia faktury zaliczkowej (art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT). Zaliczka otrzymana przez sprzedawcę na poczet WDT pozostaje bez wpływu na rozliczenie w VAT. Nie należy jej wykazywać ani w ewidencji sprzedaży VAT, ani w sporządzanej na jej podstawie deklaracji VAT. Opodatkowaniu będzie podlegała dopiero dostawa towarów dokonana w ramach WDT.

Jak rozliczyć zaliczkę otrzymaną na poczet eksportu towarów

Do końca 2013 r. otrzymanie zaliczki na poczet eksportu towarów co do zasady podlegało opodatkowaniu VAT. Na podstawie art. 19 ust. 12 ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym do końca 2013 r., jeżeli eksporter przed wydaniem towaru otrzymał zaliczkę, to obowiązek podatkowy powstawał z chwilą jej otrzymania, pod warunkiem jednak że wywóz towarów nastąpił w ciągu sześciu miesięcy, licząc od dnia otrzymania zaliczki. Otrzymanie zaliczki eksportowej powodowało zatem powstanie obowiązku podatkowego w dacie jej otrzymania i opodatkowania według stawki 0%, ale tylko wówczas, gdy w ciągu sześciu miesięcy doszła do skutku eksportowa dostawa towaru, na poczet której nabywca uiścił zaliczkę.

Od 1 stycznia 2014 r. zasady powstawania obowiązku podatkowego określa art. 19a ustawy o VAT, który nie zawiera regulacji odpowiadającej art. 19 ust. 12 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do końca 2013 r. Nie oznacza to jednak, że zaliczka otrzymana na poczet eksportu towarów jest wyłączona z opodatkowania. O ile w przypadku zaliczki otrzymanej na poczet WDT należy stosować zasady szczególne powstawania obowiązku podatkowego określone w art. 20 ustawy o VAT, o tyle w przypadku zaliczki otrzymanej na poczet



Posłuchaj audio-komentarza „Rozliczanie zaliczek eksportowych w 2014 r.” dostępnego w Bibliotece INFORFK na www.inforfk.pl

eksportu towarów zastosowanie znajdują zasady ogólne określone w art. 19a ustawy o VAT. Oznacza to, że otrzymanie zaliczki na poczet dostawy eksportowej powoduje powstanie obowiązku podatkowego w dacie jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, co wynika z art. 19a ust. 8 ustawy o VAT. Od 1 stycznia 2014 r. otrzymana zaliczka podlega opodatkowaniu niezależnie od tego, kiedy nastąpi faktyczny wywóz towarów poza granice UE.

Zmieniły się jednak warunki zastosowania stawki 0% do otrzymanej zaliczki. Do końca 2013 r. otrzymana zaliczka eksportowa podlegała opodatkowaniu stawką 0%, przy zachowaniu warunku, że wywóz towarów nastąpił w ciągu sześciu miesięcy od dnia jej otrzymania. Natomiast od 1 stycznia 2014 r. zastosowanie 0% stawki VAT będzie możliwe tylko wówczas, gdy wywóz towarów nastąpi w terminie dwóch miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik otrzymał zapłatę. Z art. 41 ust. 9a ustawy o VAT wynika bowiem, że gdy podatnik otrzymał całość lub część zapłaty przed dokonaniem dostawy towarów, stawkę podatku 0% w eksporcie towarów stosuje się w odniesieniu do otrzymanej zapłaty, pod warunkiem że wywóz towarów nastąpi w terminie dwóch miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik otrzymał tę zapłatę, oraz że podatnik w tym terminie otrzymał dokument wywozu towarów poza terytorium UE.

PRZYKŁAD

20 stycznia 2014 r. na rachunek walutowy podatnika wpłynęła zaliczka na poczet eksportowej dostawy towarów w kwocie 15 000 USD. 1 lutego 2014 r. eksporter wystawił fakturę zaliczkową. Otrzymaną zaliczkę należy wykazać w deklaracji VAT składanej za styczeń 2014 r. Podatnik ma prawo do opodatkowania otrzymanej zaliczki stawką VAT w wysokości 0%, jeśli wywóz towarów nastąpi do 31 marca 2014 r. i w tym terminie otrzyma on dokument potwierdzający wywóz towarów poza terytorium UE.

Niespełnienie tego warunku spowoduje obowiązek zastosowania stawki właściwej dla danego towaru w kraju. Po otrzymaniu dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej w terminie późniejszym podatnik będzie mógł dokonać korekty podatku należnego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym otrzymał ten dokument.

Jeżeli zatem okaże się, że towar nie został wywieziony do 31 marca 2014 r., to należy skorygować deklarację styczniową (wyzerować zaliczkę wykazaną w niej według stawki VAT 0%) i wykazać w niej zaliczkę opodatkowaną według stawki właściwej dla krajowej dostawy towaru, której ta zaliczka dotyczy. Dopiero gdy towar opuści terytorium UE (np. w maju 2014 r.), będzie można dokonać z tego tytułu zmniejszającej korekty podatku należnego.

Znowelizowane przepisy ustawy o VAT określają również pewne odstępstwo od zasady określonej w art. 41 ust. 9a ustawy o VAT. Podatnik ma prawo do opodatkowania otrzymanej zaliczki według stawki 0% także wówczas, gdy wywóz towarów nastąpi w terminie późniejszym niż wyżej podany (tj. po upływie dwóch miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik otrzymał zaliczkę), pod warunkiem że wywóz towarów w późniejszym terminie jest uzasadniony specyfiką realizacji tego rodzaju dostaw potwierdzoną warunkami dostawy, w których określono termin wywozu towarów (art. 41 ust. 9b ustawy o VAT).

Zaliczkę na poczet sprzedaży eksportowej otrzymaną w walucie obcej należy przeliczyć na złote według zasad określonych w art. 31a ust. 1 ustawy o VAT, czyli według kursu średniego danej waluty ogłoszonego przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający otrzymanie zaliczki.

PRZYKŁAD

14 stycznia 2014 r. na rachunek walutowy podatnika wpłynęła zaliczka na poczet eksportowej dostawy towarów w kwocie 20 000 euro. Dostawca wystawił z tego tytułu fakturę zaliczkową 23 stycznia 2014 r. Zgodnie z umową handlową eksporter jest zobowiązany dostarczyć nabywcy towary w terminie do 28 lutego 2014 r.

Stawka VAT: Aby otrzymana zaliczka podlegała opodatkowaniu stawką 0%, towary muszą zostać wywiezione poza terytorium UE w terminie 2 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostawca otrzymał zaliczkę, czyli najpóźniej do 31 marca br. W tych okolicznościach eksporter może opodatkować otrzymaną zaliczkę stawką 0% (o ile faktyczny wywóz poza granice UE nie nastąpi po 31 marca br.).

Kurs waluty: Eksporter ujął fakturę zaliczkową w ewidencji VAT oraz deklaracji VAT za styczeń br. po przeliczeniu wartości otrzymanej zaliczki na walutę polską według kursu średniego waluty z dnia poprzedzającego jej wpływ na rachunek walutowy. Załóżmy, że 13 stycznia br. kurs średni euro wynosił 4,20 zł. Dla celów VAT wartość otrzymanej zaliczki stanowi 84 000 zł (20 000 euro x 4,20 PLN/EUR). Data wystawienia faktury zaliczkowej pozostaje bez wpływu na kurs waluty zastosowany do przeliczenia na złote zaliczki otrzymanej w walucie obcej na poczet eksportu towarów.

Jak rozliczyć i udokumentować zaliczkę otrzymaną na poczet sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju

Sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju jest szczególnym rodzajem transakcji wewnątrzspółnotowej, której definicję zawiera art. 2 pkt 23 ustawy o VAT. Należy przez nią rozumieć dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych przez polskiego podatnika VAT (lub na jego rzecz), która następuje z terytorium kraju na terytorium innego niż Polska państwa członkowskiego Unii Europejskiej, przy czym to państwo członkowskie jest państwem przeznaczenia dla wysyłanego lub transportowanego towaru. Warunkiem niezbędnym dla uznania dostawy towarów za sprzedaż wysyłkową z terytorium naszego kraju jest „niepodatkowy status” nabywcy tej transakcji, tzn. dostawa musi być dokonywana na rzecz:

- 1) podatnika podatku od wartości dodanej lub osoby prawnej niebędącej unijnym podatnikiem, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów,
- 2) każdego innego podmiotu niebędącego unijnym podatnikiem podatku od wartości dodanej.

Wyjątkowość tej transakcji wynika z tego, że jest dokonywana na rzecz podmiotów z innych państw Unii Europejskiej, które nie rozliczają wewnątrzspółnotowego nabycia towarów w państwie zakończenia wysyłki lub transportu towarów. Najczęściej spotykaną sytuacją, w której występuje sprzedaż wysyłkowa w rozumieniu przepisów o VAT, jest dostawa towarów zrealizowana na rzecz konsumentów (niepodatników) z innych państw członkowskich UE.

Zasada ogólna związana z ustaleniem kraju, w którym należy opodatkować tego rodzaju transakcje, wynika z art. 23 ust. 1 ustawy o VAT. Stanowi on, że dostawę towarów zrealizowaną w ramach sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju uznaje się za dokonaną na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów. Tym samym sprzedaż w systemie wysyłkowym podlega opodatkowaniu według zasad (w tym także stawek VAT) obowiązujących w państwie członkowskim, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy. Dla sprzedawcy oznacza to konieczność podatkowej rejestracji w państwie członkowskim, do którego wysłał swoje towary.

Od tej podstawowej reguły przepisy o VAT przewidują odstępstwo skutkujące możliwością opodatkowania sprzedaży wysyłkowej dokonanej z terytorium kraju na terytorium Polski (art. 23 ust. 2 i 3 ustawy o VAT). Polski podatnik VAT może opodatkować w naszym kraju dostawę towarów dokonaną w ramach sprzedaży wysyłkowej do innego państwa członkowskiego pod warunkiem, że całkowita wartość towarów innych niż wyroby akcyzowe, wysyłanych lub transportowanych do tego samego państwa członkowskiego (pomniejszona o wartość podatku), jest mniejsza (bądź równa) w danym roku od tzw. limitu sprzedaży wysyłkowej ustalonego przez to państwo, a limit ten nie został przekroczony również w poprzednim roku podatkowym.

Dopóki więc nie zostanie przekroczony limit sprzedaży wysyłkowej określony przez dane państwo członkowskie, dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych przez polskiego podatnika VAT do unijnego odbiorcy z tego kraju zasadniczo podlega opodatkowaniu na terytorium Polski (jak sprzedaż krajowa). Dostawę tę należy prawidłowo udokumentować. Na podstawie art. 106b ust. 1 pkt 2 w zw. z ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT w przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju podatnik w każdym przypadku tej sprzedaży ma obowiązek wystawienia faktury. Każda dostawa towarów dokonana w ramach sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, w tym także każda zaliczka, przedpłata, zadatek, rata otrzymana na poczet tej dostawy, wymaga wystawienia faktury.

PRZYKŁAD

Podatnik sprzedaje swoje towary poprzez aukcje internetowe. W styczniu br. otrzymał zamówienie na dostawę towarów złożone przez osobę fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej (niezarejestrowaną jako podatnik podatku od wartości dodanej) zamieszkałą na terytorium Niemiec. Klient przekazał zaliczkę na poczet przyszłej dostawy towarów.

W takim przypadku u polskiego podatnika VAT wystąpi sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju. Przy zachowaniu warunków określonych w art. 23 ust. 2 i 3 ustawy o VAT sprzedaż można opodatkować według zasad obowiązujących dla transakcji krajowych. W tym przypadku otrzymana zaliczka powoduje powstanie obowiązku podatkowego (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT). Podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku należnego trzeba ustalić z uwzględnieniem krajowej stawki VAT obowiązującej dla towaru, którego dotyczy otrzymana zaliczka. Mimo że zaliczkę wpłaciła osoba prywatna, jednak fakt otrzymania tej części zapłaty należy obowiązkowo potwierdzić fakturą (art. 106b ust. 1 pkt 2 w zw. z ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT).

Czy trzeba rozliczać zaliczkę przekazaną rolnikowi ryczałtowemu

W 2014 r. obowiązują takie same jak dotychczas zasady rozliczania VAT w procedurze dostawy produktów rolnych i świadczenia usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego. Procedura rozliczenia VAT dotycząca rolników ryczałtowych charakteryzuje się daleko idącym uproszczeniem zasad tego rozliczenia przez rolnika ryczałtowego. Rolnik ten m.in. nie wystawia faktur. W przypadku dostawy na rzecz podatnika, który rozlicza VAT, obowiązek ten został przerzucony na nabywcę produktów rolnych. Podatnik, który nabył od rolnika ryczałtowego produkty rolne, jest zobowiązany do wystawienia faktury, która potwierdza dostawę. Fakturę tę, oznaczoną jako „Faktura VAT RR”, należy wystawić w dwóch egzemplarzach, przy czym jej oryginał otrzymuje dostawca (rolnik ryczałtowy), natomiast kopię zatrzymuje nabywca produktów rolnych. Elementy, które powinna zawierać taka faktura, zostały określone w art. 116 ust. 2 ustawy o VAT. Ponadto na podstawie art. 116 ust. 3 tej ustawy faktura VAT RR powinna także zawierać oświadczenie dostawcy produktów rolnych w brzmieniu: „Oświadczam, że jestem rolnikiem ryczałtowym zwolnionym od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług”.

Podatnik VAT czynny nabywający produkty rolne od rolnika ryczałtowego ma obowiązek wypłacenia rolnikowi kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku według 7% stawki VAT. Kwota podatku stanowi obciążenie dla nabywcy. Dlatego przepisy ustawy o VAT, zapewniając realizację zasady neutralności podatku, zrównują to obciążenie w postaci wypłaconej kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku z podatkiem naliczonym podlegającym odliczeniu.

Z przepisów ogólnych dotyczących zasad wystawiania faktur wynika, że w przypadku otrzymania zaliczki podatnik ma obowiązek wystawienia faktury nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano zaliczkę. Natomiast po dokonaniu dostawy jest wystawiana faktura na pozostałą część należności. Jednak w przypadku dokonania zaliczkowej płatności z tytułu dostawy produktów rolnych przez rolnika ryczałtowego przepisy te nie znajdują zastosowania. Przepisy, które regulują procedurę dostaw przez rolników ryczałtowych, nie dają podstawy do wystawienia ani faktury zaliczkowej, ani faktury końcowej na pozostałą część należności. W razie otrzymania zaliczki przez rolnika ryczałtowego nabywca sporządza jedynie dokument potwierdzający przekazanie zaliczki na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego. Nie wystawia on faktury zaliczkowej. Dopiero po dokonaniu dostawy produktów rolnych przez rolnika ryczałtowego nabywca wystawia fakturę VAT RR, która potwierdza całą wartość sprzedaży.

Stanowisko to potwierdzają także organy podatkowe, które w tej kwestii od dawna prezentują w zasadzie jednolite stanowisko. Takie stanowisko zajął m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 13 lutego 2013 r. (sygn. IPPP2/443-289/11/12-10/S/KG), który nie uznał prawa nabywcy do wystawienia faktury zaliczkowej w związku z przekazaną zaliczką. Organ podatkowy (uwzględniając rozstrzygnięcie zawarte w wyroku WSA w Warszawie z 9 sierpnia 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 3007/11, zobowiązujące do udzielenia podatnikowi precyzyjnej i wyczerpującej odpowiedzi w tym zakresie) wyjaśnił, że:



(...) w przedmiotowej sprawie nie znajdują zastosowania przepisy dotyczące wystawiania faktur zaliczkowych, o których mowa w § 10 rozporządzenia. Przepisy art. 115–118 ustawy o VAT są przepisami szczególnymi regulującymi kwestie zasad



Pełna treść interpretacji jest dostępna na www.inforfk.pl w zakładce Interpretacje

nabycia przez podatnika podatku od towarów i usług produktów rolnych (usług rolniczych) od rolnika ryczałtowego.

Z przepisów tych wynika, że zarejestrowany czynny podatnik podatku VAT nabywający produkty rolne (usługi rolnicze) od rolnika ryczałtowego jest obowiązany do wystawienia faktur VAT RR dokumentujących nabycie tych produktów (usług). Natomiast w przypadku przedpłat (zaliczek) na poczet przyszłej dostawy (świadczenia usług) podatnik, zgodnie z tymi przepisami jest obowiązany do wystawienia dokumentu potwierdzającego dokonanie wpłaty (a nie faktury zaliczkowej VAT RR), co nie pozbawia go prawa do zwiększenia podatku naliczonego o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku, pod warunkiem, że wszystkie przesłanki określone w art. 116 ust. 6 ustawy o VAT są spełnione łącznie.

(...) Powyższe ma także odniesienie do sytuacji, w której zaliczka obejmie całą należność za dostarczone w przyszłości produkty i usługi rolnicze, jak i w przypadku gdy przedpłata obejmuje jedynie część płatności z umowy, a po wykonaniu umowy następują dopłaty.

(...) Zatem stanowisko Wnioskodawcy odnośnie zaewidencjonowania faktury VAT RR zaliczkowej w rejestrze zakupu VAT oraz w deklaracji VAT-7 za okres rozliczeniowy, w którym wystawiono ww. faktury VAT RR dotyczące przedpłaty (zaliczki), tj. za m-c, w którym na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego Spółka wypłaci przedpłaty (zaliczki) za produkty rolne lub usługi rolnicze objęte podpisaną z rolnikiem ryczałtowym umową, należało uznać za nieprawidłowe z uwagi na fakt, iż w przedmiotowej sprawie Spółka nie wystawia faktur VAT RR zaliczkowych dokumentujących wypłaconą zaliczkę na konto rolnika ryczałtowego. Wnioskodawca będzie miał prawo do zwiększenia podatku naliczonego w miesiącu wystawienia dokumentu, o którym mowa w art. 116 ust. 9b ustawy o VAT, bowiem jak wynika ze zdarzenia przyszłego, spełnia wszystkie przesłanki określone w art. 116 ust. 6 ustawy o VAT.

Dopiero gdy rolnik ryczałtowy dokona dostawy produktów rolnych na rzecz podatnika VAT, nabywca ma obowiązek wystawienia faktury VAT RR, która dokumentuje całą wartość dostarczonych produktów. Nabywca, wystawiając fakturę VAT RR, powinien podać w niej dane identyfikacyjne dokumentu potwierdzającego przekazanie zaliczki.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 65 dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – Dz. Urz. UE L z 2006 r. nr 347/1; ost.zm. Dz. Urz. UE L z 2013 r. nr 201/4
- art. 2 pkt 23, art. 19a ust. 1 i 8, art. 23 ust. 1, 2 i 3, art. 31a ust. 1, art. 41 ust. 9a i 9b, art. 106b, art. 106d, art. 106e, art. 106f, art. 106i, art. 116 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r. poz. 1027
- § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2013 r. poz. 247; ost.zm. Dz.U. z 2013 r. poz. 362
- § 3 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących – Dz.U. z 2013 r. poz. 363

Aneta Szwęc – ekspert w zakresie VAT, autorka licznych publikacji

>> obowiązek podatkowy, dostawa wysyłkowa

1. Kiedy w 2014 r. powstaje obowiązek podatkowy z tytułu dostaw wysyłkowych towarów

PROBLEM W ramach prowadzonej działalności gospodarczej wysyłam towar za pośrednictwem kuriera lub poczty. Kiedy powstaje obowiązek podatkowy od takich dostaw?

RADA Obowiązek podatkowy z tytułu dostawy wysyłkowej dokonanej po otrzymaniu zapłaty za towar powstaje z chwilą otrzymania zapłaty. Natomiast obowiązek podatkowy od dostaw wysyłkowych dokonywanych za zaliczeniem pocztowym oraz w sytuacji, gdy dostawa powinna zostać potwierdzona fakturą – od 1 stycznia 2014 r. powstaje z chwilą dokonania dostawy (tj. z chwilą wydania towaru nabywcy lub wskazanej przez niego osobie trzeciej).

UZASADNIENIE O tym, kiedy należy wykazywać sprzedaż w deklaracjach VAT, decyduje moment powstania obowiązku podatkowego, tj. sprzedaż należy wykazywać w deklaracjach VAT składanych za okresy rozliczeniowe, w których powstaje obowiązek podatkowy.

Z dniem 1 stycznia 2014 r. art. 19 ustawy o VAT został zastąpiony przez art. 19a ustawy o VAT, który reguluje terminy powstania obowiązku podatkowego. Ogólna zasada określona w art. 19a ust. 1 wskazuje, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi.

Obowiązek podatkowy w VAT przy sprzedaży wysyłkowej dokonywanej po wpłacie należności przez nabywcę

Natomiast z art. 19a ust. 8 ustawy o VAT wynika, że jeżeli przed dokonaniem dostawy wysyłanego towaru otrzymano całość lub część zapłaty, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Zatem tylko w zakresie, w jakim towary wysyłane są do nabywcy po otrzymaniu zapłaty za towar, nic się od Nowego Roku nie zmieniło.

UWAGA!

Jeżeli przed dokonaniem dostawy wysyłanego towaru otrzymano całość lub część zapłaty, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tej kwoty.

PRZYKŁAD

28 lutego 2014 r. podatnik prowadzący sklep internetowy otrzymał zapłatę za zamówiony towar. Towar został wysłany do klienta 1 marca 2014 r. Mimo to obowiązek podatkowy powstał w tej sytuacji 28 lutego 2014 r., tj. w dniu otrzymania przedpłaty. Dokonaną wysyłkową dostawę towarów podatnik będzie zatem obowiązany wykazać w deklaracji VAT-7 za luty 2014 r.

Obowiązek podatkowy w VAT przy sprzedaży wysyłkowej za zaliczeniem pocztowym

Od 1 stycznia 2014 r. obowiązek podatkowy z tytułu dostaw wysyłkowych dokonywanych za zaliczeniem pocztowym powstaje na zasadach ogólnych, a więc – zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy o VAT – z chwilą dokonania dostawy towarów (czyli w momencie wydania towarów przez kuriera (czy pracownika poczty) nabywcy lub wskazanej przez niego osobie trzeciej).

Ustalenie momentu dokonania dostawy towarów w dzisiejszych czasach na szczęście nie stanowi problemu. Zarówno bowiem firmy kurierskie, jak i Poczta Polska udostępniają możliwość śledzenia przesyłek (tzw. tracking). Dzięki temu łatwo można ustalić moment dostarczenia towarów do nabywcy (bez konieczności uzyskiwania takich dokumentów, jak zwrotne potwierdzenie odbioru).

W wyjątkowych przypadkach, gdy podatnicy nie mają możliwości ustalenia daty dostarczenia towarów za pomocą systemu śledzenia przesyłek lub dokumentów otrzymanych

od podmiotu dostarczającego przesyłkę, istnieją dwa wyjścia. Pierwsze (bardziej prawidłowe i bezpieczniejsze) polega na skontaktowaniu się z nabywcą i uzyskaniu od niego (np. e-mailem) informacji o dacie odebrania towaru. Drugie wyjście (niestety, obciążone ryzykiem błędu) polega na oszacowaniu dnia dostarczenia towaru nabywcy (np. w oparciu o datę otrzymania pobranych od niego pieniędzy).

UWAGA!

Od 1 stycznia 2014 r. obowiązek podatkowy z tytułu dostaw wysyłkowych dokonywanych za zaliczeniem pocztowym powstaje na zasadach ogólnych, a więc z chwilą dokonania dostawy towarów (czyli w momencie wydania towarów przez przewoźnika nabywcy lub wskazanej przez niego osobie trzeciej).

PRZYKŁAD

Podatnik prowadzący sklep internetowy otrzymał 25 lutego 2014 r. zamówienie na towar z płatnością „za pobraniem”. Towar został wysłany klientowi firmą kurierską 26 lutego 2014 r. i odebrany przez niego 28 lutego 2014 r. Należność od firmy kurierskiej podatnik otrzymał 5 marca 2014 r. W tej sytuacji obowiązek podatkowy powstał już 28 lutego 2014 r., tj. w dniu dostarczenia klientowi towaru przez kuriera (na podstawie art. 19a ust. 1 ustawy o VAT). Dokonaną dostawę wysyłkową towaru podatnik będzie obowiązany wykazać już w deklaracji VAT-7 za luty 2014 r.

Obowiązek podatkowy w VAT przy sprzedaży wysyłkowej potwierdzonej fakturą

Od 1 stycznia 2014 r. obowiązek podatkowy w przypadku dostaw wysyłkowych potwierdzonych fakturą będzie powstawał na zasadach ogólnych wynikających z przepisów art. 19a ust. 1 i 8 ustawy o VAT.

UWAGA!

Obowiązek podatkowy w przypadku dostaw wysyłkowych, które powinny być potwierdzone fakturą, powstaje z chwilą dokonania dostawy.

PRZYKŁAD

27 sierpnia 2014 r. firma X zamówiła w firmie Y towary. Firma Y wystawiła zamówione towary 28 sierpnia 2014 r. Zostały one dostarczone firmie X 29 sierpnia 2014 r. Fakturę dokumentującą dostawę tych towarów firma Y wystawiła 2 września 2014 r. W takim wypadku obowiązek podatkowy powstanie 29 sierpnia 2014 r., a więc dokonana dla firmy X dostawę firma Y obowiązana będzie wykazać już w deklaracji VAT-7 za sierpień 2014 r.

Moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku dostaw wysyłkowych

Rodzaj dostawy wysyłkowej	Powstawanie obowiązku podatkowego do końca 2013 r.	Powstawanie obowiązku podatkowego od 1 stycznia 2014 r.
Dostawa wysyłkowa dokonywana po otrzymaniu należności/zapłaty za towar	Z chwilą otrzymania należności	Z chwilą otrzymania zapłaty
Dostawa wysyłkowa dokonywana za zaliczeniem pocztowym	Z chwilą otrzymania zapłaty	Z chwilą dokonania dostawy (tj. z chwilą wydania towaru nabywcy lub wskazanej przez niego osobie trzeciej)

Podsumowując, obowiązek podatkowy z tytułu dostawy wysyłkowej dokonanej po otrzymaniu zapłaty za towar powstaje z chwilą otrzymania zapłaty. Natomiast obowiązek podatkowy od dostaw wysyłkowych dokonywanych za zaliczeniem pocztowym oraz w sytuacji, gdy dostawa powinna zostać potwierdzona fakturą – od 1 stycznia 2014 r. powstaje z chwilą dokonania dostawy (tj. z chwilą wydania towaru nabywcy lub wskazanej przez niego osobie trzeciej).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 19a ust. 1 i 8 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r. poz. 1027

Tomasz Krywan – prawnik, doradca podatkowy, właściciel kancelarii doradztwa podatkowego, autor licznych publikacji

>> energia elektryczna, podatek naliczony, termin odliczenia VAT

2. W jakim terminie odliczamy VAT z faktur za energię elektryczną w 2014 r.

PROBLEM Faktura za energię elektryczną zostanie wystawiona 2 lutego 2014 r. z terminem płatności upływającym 20 marca 2014 r. Obowiązek podatkowy u sprzedawcy powstanie w tej sytuacji w lutym 2014 r. Kiedy powstanie prawo do odliczenia z takiej faktury? Czy gdyby kontrahent otrzymał fakturę w lutym, prawo do odliczenia podatku naliczonego powstałoby u niego już w lutym?

RADA W 2014 r. zasady odliczenia VAT z faktur za energię uległy zmianie. Prawo do odliczenia VAT z faktury za energię elektryczną powstaje w miesiącu jej otrzymania, ale nie wcześniej niż u sprzedawcy powstał obowiązek podatkowy z tytułu tej dostawy. Gdyby nabywca otrzymał fakturę za energię elektryczną w lutym 2014 r., prawo do odliczenia podatku naliczonego powstałoby u niego już w lutym. Podatek z tej faktury mógłby on zatem odliczyć w deklaracji VAT-7 za luty. Wynika to z faktu, że w lutym po stronie dostawcy energii powstał obowiązek podatkowy w VAT.

UZASADNIENIE 1 stycznia 2014 r. zmieniły się zasady powstawania prawa do odliczenia. Obecnie prawo do odliczenia powstaje, co do zasady, w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy (art. 86 ust. 10 ustawy o VAT), nie wcześniej jednak niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny (art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT).

Od 1 stycznia 2014 r. obowiązują również nowe zasady powstawania obowiązku podatkowego, w tym nowy sposób powstawania obowiązku podatkowego z tytułu dostaw energii elektrycznej. Obowiązek podatkowy z tytułu takich dostaw powstaje obecnie z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż z chwilą upływu terminu płatności (art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. a) w zw. z art. 19a ust. 7 ustawy o VAT).

Inaczej zatem niż do końca 2013 r., od 1 stycznia 2014 r. wystawienie faktury przed upływem terminu płatności skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego z tytułu dostaw energii elektrycznej.

Oznacza to, że w przedstawionej sytuacji obowiązek podatkowy z tytułu dostawy energii elektrycznej powstał 2 lutego 2014 r., gdyż w tym dniu wystawiona została faktura (a wcześniej nie upłynął termin płatności). A zatem jeżeli fakturę tę nabywca otrzyma już w lutym 2014 r., to prawo do odliczenia



Posłuchaj audio-komentarza „Obowiązek podatkowy w VAT w 2014 r.” dostępnego w Bibliotece INFORFK na www.inforfk.pl

UWAGA!

Obowiązek podatkowy z tytułu dostaw energii elektrycznej powstaje obecnie z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż z chwilą upływu terminu płatności.



Zobacz video-instrukcję „Nowy formularz VAT-7” dostępną w Bibliotece INFORFK na www.inforfk.pl

podatku naliczonego powstanie u niego również w lutym (mimo że termin płatności wynikający z faktury upływa dopiero w marcu 2014 r.). W konsekwencji podatek naliczony z tej faktury będzie mógł być odliczony już w ramach deklaracji VAT-7 za luty 2014 r., przy założeniu oczywiście, że nabywca składa miesięczne deklaracje VAT-7.

Gdyby jednak nabywca otrzymał fakturę w marcu 2014 r., prawo do odliczenia podatku naliczonego powstałoby w marcu. W takiej sytuacji podatek naliczony z tej faktury nabywca mógłby odliczyć dopiero w ramach deklaracji VAT-7 za marzec 2014 r. (przy założeniu, że składa on miesięczne deklaracje VAT-7).

Na marginesie należy dodać, że wskazane zasady obowiązują w przypadku odliczania podatku naliczonego z faktur dokumentujących wszystkie czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje na podstawie art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT.

A zatem udzielona odpowiedź miałaby pełne zastosowanie, gdyby wystawiona faktura dokumentowała:

- 1) dostawę energii cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- 2) świadczenie usługi telekomunikacyjnej lub radiokomunikacyjnej,
- 3) świadczenie jednej z usług wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy o VAT (w pozycjach tych wymienione są usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody, usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków, usługi związane z odpadami, usługi zamywania śmieci i usuwania śniegu oraz pozostałe usługi sanitarne),
- 4) świadczenie usługi najmu, dzierżawy, leasingu albo usługi o podobnym charakterze,
- 5) świadczenie usługi ochrony osób albo usługi ochrony, dozoru lub przechowywania mienia,
- 6) świadczenie usługi stałej obsługi prawnej i biurowej,
- 7) świadczenie usługi dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 19a ust. 5 pkt 4, art. 19a ust. 7, art. 86 ust. 10 oraz art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r. poz. 1027

Tomasz Krywan – prawnik, doradca podatkowy, właściciel kancelarii doradztwa podatkowego, autor licznych publikacji

— CZYTAJ TAKŻE

„Jak stosować przepisy przejściowe w zakresie VAT na przełomie 2013 i 2014 r.” – BV nr 24/2013 – dostępny na www.inforfk.pl

Rozwiń+ X

IMIENINY

Lucjana
Juliana

VAT 2014

AKTUALNOŚCI

Limit do ksiąg rachunkowych na 2014 r.

Nowa wersja aplikacji ePłatnik

Składanie e-deklaracji bez podpisu elektronicznego

Od stycznia będzie można odliczyć cały VAT od aut „z kratką”

Faktury zbiorcze w 2014 r.

Wyższe zasiłki chorobowe dla przedsiębiorców

NARZĘDZIA

Wskaźniki i stawki

Aktywne formularze

Kalkulatory

Ostatnia aktualizacja
07.01.2014 godz. 16.00

>> komis, obowiązek podatkowy

3. Jak rozliczyć komis po zmianach w 2014 r.

PROBLEM Firma ma zawarte umowy komis z producentami wyrobów. Ani komisant, ani komitent nie są małymi podatnikami. Dotychczas komitenci rozliczali VAT zgodnie z art. 19 ust. 16a ustawy o VAT.

1. Czy od Nowego Roku w przypadku umowy komis obowiązek podatkowy powstaje u komitenta dopiero w chwili otrzymania zapłaty?
2. Czy faktury wystawiane przez komitentów na rzecz komisanta powinny zawierać adnotację „metoda kasowa” lub informację o umowie komis?
3. Kiedy komisant może obniżyć kwotę podatku należnego o kwotę podatku naliczonego określonego w otrzymanych fakturach?

RADA

1. Od 1 stycznia 2014 r. obowiązek podatkowy u komitenta powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty.
2. Faktura wystawiana przez komitenta musi zawierać oznaczenie „metoda kasowa”.
3. Komisant może odliczyć VAT w rozliczeniu za okres, w którym dokona zapłaty za towar komitentowi.

UZASADNIENIE Od 1 stycznia 2014 r. zmieniły się zasady rozliczania transakcji komis w VAT. Zmiany dotyczą momentu powstawania obowiązku podatkowego, fakturowania oraz odliczania podatku naliczonego.

Obowiązek podatkowy

Obowiązek podatkowy w VAT od 2014 r. powstaje co do zasady z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT). Ta ogólna zasada nie dotyczy jednak umów komis. W przypadku czynności polegającej na wydaniu towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komis obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty (art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. a) ustawy o VAT). Do końca 2013 r. w przypadku wydania towarów przez komitenta na rzecz komisanta obowiązek podatkowy powstawał na podstawie art. 19 ust. 16a ustawy o VAT, tj. z chwilą otrzymania przez komitenta zapłaty za wydany towar, nie później jednak niż w ciągu 30 dni od dostawy towarów dokonanej przez komisanta.

Oznacza to, że od 1 stycznia 2014 r. do transakcji komis zastosowanie będzie miała metoda kasowa polegająca na tym, że termin powstania obowiązku podatkowego będzie przesunięty w czasie do momentu otrzymania zapłaty za towar. Natomiast sam fakt wydania towaru przez komisanta nie będzie już miał wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego u komitenta.

Regulacje obowiązujące od 2014 r. są więc korzystniejsze dla komitenta, ponieważ wiążą termin powstania obowiązku podatkowego z momentem otrzymania faktycznej zapłaty

za wydany komisantowi towar. Warto również dodać, że obowiązek podatkowy na nowych zasadach będzie powstawał w stosunku do czynności wykonywanych od 1 stycznia 2014 r. Natomiast w stosunku do czynności wykonanych do 31 grudnia 2013 r. obowiązek podatkowy będzie powstawał na dotychczasowych zasadach (art. 7 ust. 1 ustawy z 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw).

W przypadku dostaw towarów dokonywanych przez komisanta na rzecz osoby trzeciej obowiązek podatkowy w 2014 r. nadal będzie powstawał na zasadach ogólnych, tj. w dacie dokonania dostawy towaru.



Zobacz wideo-szkolenie
„Obowiązek podatkowy w 2014 r.”
dostępne w Bibliotece INFORFK
na www.inforfk.pl

Obowiązek podatkowy w komisie w 2014 r.

Moment powstania obowiązku podatkowego w komisie w 2014 r.	
U komitenta	U komisanta
Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty (art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. a) ustawy o VAT)	Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT)

Dokumentowanie komisju

Wprowadzenie metody kasowej w zakresie ustalania obowiązku podatkowego w usługach komisju spowodowało również zmianę w sposobie fakturowania tych usług. Otóż od 2014 r. na podstawie art. 106e ust. 1 pkt 16 ustawy o VAT komitenci wystawiający faktury zobowiązani są do umieszczania na nich wyrazów „metoda kasowa”. Postępowanie się tego typu fakturą ma na celu bezpośrednio wskazanie komisantowi, że obowiązek podatkowy w VAT u komitenta powstanie dopiero w momencie otrzymania przez niego zapłaty za towar. W tym miejscu warto zauważyć, że umieszczanie w treści faktury informacji o „umowie komisju” nie jest wymagane, aczkolwiek dodatkowe użycie takiego zapisu nie jest błędem i pozwoli na łatwe i jednoznaczne zidentyfikowanie transakcji komisju.

Trzeba również zaznaczyć, że od 1 stycznia 2014 r. został zlikwidowany szczególnie moment wystawiania faktur przez komitentów. Do końca 2013 r. wystawiali oni faktury nie później niż z chwilą powstania obowiązku podatkowego i nie wcześniej niż 30 dnia przed powstaniem tego obowiązku (§ 11 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług). Od Nowego Roku komitenci wystawiają faktury na zasadach ogólnych, czyli nie później niż do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów (art. 106i ust. 1 ustawy o VAT). Faktury nie mogą być wystawiane wcześniej niż 30 dnia przed dokonaniem dostawy towaru (art. 106i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT).



Posłuchaj audio-komentarza
„Zmiany w fakturowaniu w 2014 r.”
dostępnego w Bibliotece INFORFK
na www.inforfk.pl

Odliczenie VAT naliczonego u komisanta

Z nowego brzmienia art. 86 ust. 10 ustawy o VAT wynika, że od 2014 r. prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstawać będzie w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy. Przepis ten wprowadził ogólną zasadę polegającą na tym, że prawo do odliczenia podatku naliczonego przez nabywcę towaru powstanie wówczas, gdy u sprzedawcy towaru powstanie obowiązek rozliczenia podatku należnego. Aby zatem odliczyć VAT naliczony, nabywca towaru musi ustalić, w jakim terminie powstanie obowiązek podatkowy u sprzedawcy towaru.

W przypadku transakcji komisju ustawodawca wprowadził znaczne ułatwienie. Polega ono na tym, że komisant, otrzymując od komitenta fakturę „metoda kasowa”, od razu powinien sobie uświadomić, że obowiązek podatkowy z takiej faktury powstanie w momencie zapłaty za towar. Oznacza to, że od 1 stycznia 2014 r. prawo do odliczenia VAT u komisanta będzie powstawało w rozliczeniu za okres, w którym dokona on zapłaty za towar komitentowi. Jeśli natomiast komisant nie zapłaci za towar, wówczas nie będzie miał prawa do odliczenia VAT z faktury wystawionej przez komitenta. Jeżeli komisant nie odliczy podatku naliczonego w okresie, w którym zapłacił za towar, będzie mógł dokonać odliczenia w jednym z dwóch następujących okresów rozliczeniowych (art. 86 ust. 11 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD

Założmy, że spółka XYZ (komitent) 25 stycznia 2014 r. na podstawie faktury „metoda kasowa” sprzeda towar w ramach umowy komisju spółce ABC (komisant). Następnie spółka ABC sprzeda ten towar 7 lutego 2014 r. Janowi Kowalskiemu na podstawie faktury z terminem płatności do 7 marca 2014 r. Towar zostanie wydany 7 lutego 2014 r. Jan Kowalski zapłaci za towar komisantowi 6 marca 2014 r. Następnego dnia spółka ABC, po potrąceniu swojej prowizji, przekaże pieniądze spółce XYZ. W tej sytuacji obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów dokonywanej przez spółkę XYZ powstanie 7 marca 2014 r., tj. w momencie otrzymania fizycznej zapłaty za towar od komisanta. Z chwilą zapłaty za towar po stronie komisanta powstanie prawo do odliczenia podatku naliczonego. Natomiast obowiązek podatkowy w spółce ABC powstanie 7 lutego 2014 r.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. a), art. 86 ust. 10 i 11, art. 106e ust. 1 pkt 16 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r. Nr 168, poz. 1027

Andrzej Szczerbowski – ekspert w zakresie VAT

UWAGA! W 2 nr Biuletynu VAT temat na życzenie
Samochody w firmie
– nowe zasady odliczania VAT od nabycia i paliwa

Zamów prenumeratę Biuletynu VAT: 801 626 666, 22 212 07 30, www.sklep.infor.pl

>> zwrot różnicy VAT, terminy zwrotu

4. Czy można uzyskać przyspieszony zwrot VAT, gdy część podatku naliczonego wynikająca z przeniesienia z poprzedniego miesiąca nie została zapłacona

PROBLEM W deklaracji VAT-7 za grudzień 2013 r. wykazemy nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy. Ponieważ wszystkie faktury dokumentujące nabycia towarów i usług, ujęte w deklaracji za grudzień 2013 r., zostały już zapłacone, zamierzamy wystąpić z wnioskiem o zwrot różnicy VAT w terminie 25 dni. Jednak kwota do zwrotu wynika również częściowo z nadwyżki podatku naliczonego nad należnym przeniesionej z poprzedniego miesiąca. Czy w takiej sytuacji warunek zapłaty należności z faktur będzie dotyczył również listopada 2013 r.? W deklaracji VAT-7 za listopad 2013 r. mamy bowiem ujętych kilka faktur, których jeszcze nie zapłaciliśmy, i nie wiemy, jak wpłynie to na możliwość uzyskania zwrotu w przyspieszonym terminie. Czy VAT wynikający z niezapłaconych faktur moglibyśmy wykazać jako kwotę do zwrotu w terminie 60 dni lub do przeniesienia na następny okres, a wnioskować o zwrot pozostałej kwoty nadwyżki w terminie 25 dni?

RADA Brak zapłaty za część faktur ujętych przez Państwa w deklaracji VAT-7 za listopad 2013 r. wyklucza uzyskanie zwrotu nadwyżki kwoty VAT naliczonego nad należnym wykazanej w deklaracji za grudzień 2013 r. w terminie przyspieszonym. Ewentualny podział kwoty tej nadwyżki na kwotę do zwrotu w terminie 25 dni oraz na kwotę do zwrotu w terminie 60 dni (albo do przeniesienia na następny miesiąc) nie jest możliwy. Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE Zwrot różnicy VAT na rachunek bankowy co do zasady następuje w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia (art. 87 ust. 2 ustawy o VAT). Na podstawie art. 87 ust. 6 ustawy o VAT, przy spełnieniu wskazanych w nim wymogów, podatnicy mogą jednak otrzymać zwrot nadwyżki VAT w terminie 25 dni od dnia złożenia rozliczenia. Przyspieszenie terminu zwrotu VAT następuje wyłącznie na wniosek podatnika, złożony wraz z deklaracją podatkową, pod warunkiem że kwoty podatku naliczonego wykazane w deklaracji podatkowej wynikają z faktur dokumentujących kwoty należności, które zostały w całości zapłacone (art. 87 ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT).

Taka konstrukcja art. 87 ust. 6 ustawy o VAT oznacza, że obowiązek zapłaty dotyczy wszystkich faktur, z których wynika podatek naliczony ujęty w deklaracji. Przepis ten nie odnosi się wyłącznie do podatku naliczonego wynikającego z bieżącego okresu rozliczeniowego, lecz do wszystkich kwot podatku naliczonego wykazanych w danej deklaracji. Tym

samym obejmuje również kwotę nadwyżki z poprzedniej deklaracji, która ujmowana jest w poz. 37 deklaracji VAT-7⁽¹⁴⁾.

Z pytania wynika, że z taką właśnie sytuacją mamy do czynienia w Państwa przypadku. Kwota podatku naliczonego wykazana w deklaracji VAT-7 za grudzień 2013 r. będzie się składała zarówno z kwoty podatku naliczonego wynikającego z nabyć towarów i usług dokonanych w bieżącym okresie rozliczeniowym, jak i z kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym przeniesionej z poprzedniego okresu rozliczeniowego, tj. z listopada 2013 r. Skoro wartość podatku naliczonego wynika częściowo z kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji, warunek zapłaty należności, o którym mowa w art. 87 ust. 6 ustawy, będzie dotyczył również faktur ujętych we wcześniejszym okresie. Brak zapłaty należności wynikającej z kilku faktur rozliczonych w deklaracji VAT-7 za listopad 2013 r. wyklucza zatem możliwość uzyskania zwrotu różnicy VAT za grudzień 2013 r. w terminie przyspieszonym. W takiej sytuacji zastosowanie powinien znaleźć termin podstawowy, określony w art. 87 ust. 2 ustawy o VAT, co oznacza, że zwrot zostanie dokonany w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia.

Omawiana kwestia budziła wprawdzie pewne wątpliwości, jednak organy podatkowe niezmiennie stoją na stanowisku, że gdy kwota zwrotu wynika także częściowo z nadwyżki z poprzedniej deklaracji, warunkiem zwrotu różnicy VAT w terminie 25 dni jest zapłata należności zarówno za faktury dotyczące danego okresu rozliczeniowego, jak i za faktury z poprzednich okresów.

Problem ten został w praktyce rozstrzygnięty w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 11 marca 2013 r. (sygn. akt I FPS 5/12) wydanym w składzie 7 sędziów po przedstawieniu stanu prawnego budzącego poważne wątpliwości, tj. czy na podstawie art. 87 ust. 6 pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) w stanie prawnym obowiązującym w 2009 r. warunkiem zwrotu różnicy podatku w terminie 25 dni była zapłata należności za faktury dotyczące danego okresu rozliczeniowego czy też zapłata należności zarówno za faktury dotyczące danego okresu rozliczeniowego, jak i za faktury z poprzednich okresów rozliczeniowych. W wyroku tym NSA stwierdził, że:

NSA (...) ustawodawca używając w art. 87 ust. 6 ustawy o VAT sformułowania „kwoty podatku naliczonego, wykazane w deklaracji podatkowej” nie przyporządkowuje tego podatku tylko i wyłącznie do aktualnego okresu rozliczeniowego. Z faktu, że analizowany przepis używa określenia „deklaracja podatkowa” w liczbie pojedynczej, nie można wyciągać wniosku o celowym wyodrębnieniu podatku naliczonego za dany okres rozliczeniowy. Należy bowiem przypomnieć, że zwrotowi na rachunek bankowy nie podlega podatek naliczony, lecz nadwyżka tego podatku nad podatkiem należnym, a kwota do zwrotu jest efektem wyżej wskazanych działań matematycznych. Zakładając zatem racjonalność ustawodawcy, to sformułowanie nie świadczy o wyodrębnieniu osobnej kategorii podlegającej zwrotowi, mianowicie podatku naliczonego wynikającego z faktur dotyczących danego okresu rozliczeniowego. (...) Rezultatem wykładni językowej oraz systemowej wewnętrznej jest wniosek, że przewidziany w art. 87 ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT warunek przyspieszonego zwrotu podatku, dotyczy konieczności zapłaty w całości wszystkich



Zobacz wideo-szkolenie „Nowy formularz VAT-7” dostępne w Bibliotece INFORFK na www.inforfk.pl



Pełną treść wyroku znajdziesz na www.inforfk.pl w zakładce Orzecznictwo

należności z faktur, które wpływały na wysokość nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym, wykazanym w deklaracji rozliczeniowej, bez względu na to, którego okresu rozliczeniowego one dotyczą.

Wyrok ten, mimo że dotyczył przepisów obowiązujących w 2009 r., zachowuje aktualność także w obecnym stanie prawnym.

Odnosząc się do drugiej części pytania, należy podkreślić, że ewentualna próba podziału nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, o której piszą Państwo w pytaniu, nie będzie miała żadnego wpływu na termin zwrotu różnicy VAT. Wykazanie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, w części odpowiadającej wartości VAT z niezapłaconych faktur, do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, nie pozwoli na uzyskanie zwrotu pozostałej kwoty nadwyżki w terminie 25 dni. Nie ma bowiem możliwości, aby wnioskować o przyspieszony zwrot tylko w stosunku do tej części nadwyżki, która wynika z zapłaconych faktur. Jak wskazano, przepis art. 87 ust. 6 ustawy o VAT dotyczy wszystkich kwot podatku naliczonego wykazanych w deklaracji. Warunek zapłaty powinien być zatem spełniony odnośnie do wszystkich faktur. Nie ma również możliwości dzielenia kwoty nadwyżki VAT na jedną część do zwrotu w terminie 25 dni oraz na drugą część do zwrotu w terminie 60 dni. Stanowisko takie znajduje potwierdzenie w interpretacjach podatkowych oraz w orzecznictwie sądowym. I tak, w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 8 lutego 2012 r. (sygn. IPTPP1/443-977/11-3/RG) czytamy:

MF *Wnioskodawca w oparciu o art. 87 ust. 6 ustawy, nie będzie miał możliwości przyspieszenia terminu zwrotu różnicy podatku tylko w stosunku do części nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wykazanej w deklaracji. Z przepisu tego wynika, że w ciągu 25 dni urząd zwraca „różnicę podatku, o której mowa w ust. 2”, czyli różnicę pomiędzy kwotą wykazanego podatku należnego a kwotą podatku naliczonego, który podatnik ujął w deklaracji. Nie będzie więc możliwości „podziału” w jednej deklaracji kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym i wykazania jej części do zwrotu w terminie przyspieszonym, a w odniesieniu do pozostałej części w terminie 60-dniowym.*

Z kolei w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 listopada 2011 r. (sygn. akt I FSK 188/11) skład orzekający, odnosząc się do treści art. 87 ust. 6 ustawy o VAT, wskazał:

NSA *To, że przepis ten stanowi lex specialis wobec ogólnej reguły z art. 87 ust. 2 ustawy o VAT, nie oznacza wcale, że nie nawiązuje on do całości nadwyżki wykazywanej w deklaracji do*

zwrotu bezpośredniego. To z kolei powoduje, że nie jest możliwe niejako „rozbijanie” jednej kwoty do zwrotu na rachunek bankowy w dwóch różnych terminach zależnie od tytułu, z którego wynika prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Wyrok dotyczył wprawdzie nieco innej sytuacji, tj. możliwości wystąpienia o przyspieszony zwrot w stosunku do części nadwyżki podatku naliczonego nad należnym równej sumie podatku wynikającego z transakcji wskazanych w art. 87 ust. 6 pkt 3 ustawy o VAT, jednak skład orzekający odniósł się w nim także całościowo do postanowień art. 87 ust. 6 ustawy o VAT.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 87 ust. 2 i 6 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r. poz. 1027

Tomasz Olejarz – praktyk, autor licznych publikacji z zakresu podatku od towarów i usług

>> podatek naliczony, czynności opodatkowane, proporcja odliczenia VAT

5. Czy zaprzestanie w trakcie roku wykonywania czynności zwolnionych uprawnia do pełnego odliczenia VAT

PROBLEM Osoba prowadząca działalność gospodarczą świadczy usługi zarówno opodatkowane VAT, jak i zwolnione. W 2013 r. odliczała VAT od zakupów na podstawie proporcji ustalonej z naczelnikiem urzędu skarbowego. Czy osoba ta musi na początku 2014 r. dokonać korekty odliczonego VAT? Czy jeżeli od marca 2014 r. przestanie świadczyć usługi zwolnione z VAT, to może od całości zakupów odliczać VAT?

RADA W deklaracji za styczeń 2014 r. podatnik będzie musiał dokonać korekty odliczonego w 2013 r. VAT „na plus” lub „na minus”, w zależności od tego, jak będzie się kształtowała ostateczna proporcja ustalona po zakończeniu 2013 r. w stosunku do proporcji wstępnej ustalonej przez niego na 2013 r. z naczelnikiem urzędu skarbowego. Zaprzestanie przez podatnika od marca 2014 r. wykonywania czynności zwolnionych z VAT będzie skutkowało uzyskaniem prawa do odliczenia VAT w całości od dokonywanych od tego momentu zakupów. Zakupy te będą od tej chwili służyć wyłącznie czynnościom opodatkowanym VAT. Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE Z pytania wynika, że podatnik świadczy zarówno czynności zwolnione z VAT, jak i czynności opodatkowane tym podatkiem. W związku z tym odlicza VAT proporcjonalnie od nabywanych zakupów.

Ustalenie prawa do odliczania VAT w zależności od rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej

Wykonywanie czynności zarówno opodatkowanych, jak i zwolnionych z VAT zobowiązuje podatników do odrębnego ewidencjonowania dokonywanych zakupów pozwalających na prawidłowe przyporządkowanie ich:

- bezpośrednio do działalności opodatkowanej VAT, tj. uprawniającej do pełnego odliczenia VAT (z uwzględnieniem uregulowań zawartych w art. 86 i 88 ustawy o VAT),
- bezpośrednio do działalności zwolnionej z VAT, tj. nieuprawniającej do odliczenia VAT,
- do obydwu rodzajów działalności, tj. uprawniających do częściowego odliczenia VAT według ustalonego wskaźnika proporcji sprzedaży.

W sytuacji zatem gdy możliwe jest jednoznaczne przyporządkowanie dokonywanych zakupów do danego rodzaju wykonywanych czynności, nie ma potrzeby stosowania proporcjonalnego odliczania VAT. Jeżeli natomiast wyodrębnienie takie nie jest możliwe, powstaje obowiązek odliczania podatku naliczonego według proporcji ustalonej jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo (art. 90 ust. 1–3 ustawy o VAT).

Wzór na obliczanie proporcji

$$\frac{\text{czynności, w związku z którymi przysługuje podatnikowi prawo do odliczenia VAT}}{\text{zarówno czynności, w związku z którymi przysługuje podatnikowi prawo do odliczenia, jak i czynności, które takiego prawa nie dają}}$$

Ustalenie proporcji z naczelnikiem urzędu skarbowego

Nieosiągnięcie przez podatnika obrotu mieszanego w poprzednim roku podatkowym lub osiągnięcie go na poziomie niższym niż 30 000 zł zobowiązuje go do odliczania podatku naliczonego związanego ze sprzedażą mieszaną (tj. opodatkowaną i zwolnioną) według proporcji wyliczonej szacunkowo, ustalonej z naczelnikiem urzędu skarbowego i potwierdzonej protokołem. Z taką właśnie sytuacją mamy do czynienia w przypadku opisanym w pytaniu. Podatnik musi pamiętać, że po zakończeniu 2013 r. konieczna będzie korekta VAT odliczanego w 2013 r. na podstawie szacunkowej proporcji ustalonej z naczelnikiem urzędu skarbowego. Podatnik dokona korekty na podstawie wyliczonego realnego wskaźnika proporcji za ten rok. W związku z tym w deklaracji za styczeń 2014 r. powinien odpowiednio zwiększyć lub zmniejszyć kwotę podatku podlegającą odliczeniu, wynikającą z tej korekty. Należy podkreślić, że podatnik ma obowiązek dokonywać korekty zawsze, niezależnie od wysokości różnicy między proporcją szacunkową a proporcją właściwą. Stanowisko to potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej



Pełna treść interpretacji
jest dostępna na www.inforfk.pl
w zakładce Interpretacje

w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 20 września 2012 r. (sygn. ILPP1/443-596/12-5/NS), w której czytamy:



Natomiast w stanie prawnym obowiązującym po dniu 1 kwietnia 2011 r. podatnik ma obowiązek dokonywać korekty zawsze, niezależnie od wysokości różnicy pomiędzy proporcją szacunkową a proporcją właściwą.

Wobec powyższego należy stwierdzić, że w przypadku gdy, począwszy od roku 2011, różnica pomiędzy proporcją szacunkową a proporcją właściwą za dany rok nie przekracza 2 punktów procentowych, Gmina ma obowiązek dokonać korekty rozliczenia.

Wyliczony przez podatnika realny wskaźnik proporcji za 2013 r. będzie również podstawą do odliczania VAT od zakupów służących sprzedaży mieszanej w 2014 r.

Odliczanie VAT po zmianie rodzaju prowadzonej działalności w trakcie roku

Planowane przez podatnika zaprzestanie świadczenia usług zwolnionych z VAT od marca 2014 r. oznaczać będzie, że wszystkie dokonywane od tego momentu zakupy będą służyć wyłącznie prowadzeniu działalności opodatkowanej VAT, czyli uprawniającej do odliczania podatku naliczonego w całości. Od tego momentu znikną przesłanki proporcjonalnego odliczania VAT od zakupów służących sprzedaży mieszanej.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 90 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r. poz. 1027

Anna Potocka – ekspert w zakresie VAT, autorka licznych publikacji

>> kasa rejestrująca, podatnik czynny

6. Czy utrata prawa do zwolnienia z obowiązku stosowania kas fiskalnych oznacza obowiązek rejestracji jako czynny podatnik VAT

PROBLEM > Od ubiegłego roku prowadzę sklep z łożyskami. Przychody opodatkowuję ryczałtem według stawki 3%. Nie jestem czynnym podatnikiem VAT, większość sprzedaży jest na rachunek. Czy po przekroczeniu kwoty 20 000 zł przy sprzedaży osobom prywatnym będę musiał wprowadzić kasę fiskalną i przejść na VAT? Moja sprzedaż ogółem nie przekroczyła w 2013 r. 150 000 zł.

RADA > Nie będzie Pan zobowiązany do rejestracji jako czynny podatnik VAT. Utrata prawa do zwolnienia podmiotowego z obowiązku ewidencjonowania ze względu na wysokość obrotów nie oznacza utraty prawa do korzystania ze

zwolnienia z VAT ze względu na wartość sprzedaży opodatkowanej nieprzekraczającą 150 000 zł. Podatnicy korzystający ze zwolnienia na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy o VAT są obowiązani do ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kas rejestrujących i wystawiania paragonów ze zwolnieniem od podatku.

UZASADNIENIE

Na podstawie art. 111 ust. 1 ustawy o VAT podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych (dalej nazywanych osobami prywatnymi) są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego z zastosowaniem kas rejestrujących. Istnieją zwolnienia z tego obowiązku, które określa rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Rozporządzenie to zwalnia z obowiązku ewidencjonowania m.in. podatników, u których kwota obrotu realizowanego na rzecz osób prywatnych nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty 20 000 zł, a w przypadku podatników rozpoczynających w poprzednim roku podatkowym dostawę towarów lub świadczenie usług na rzecz osób prywatnych, jeżeli kwota obrotu z tego tytułu nie przekroczyła, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności w poprzednim roku podatkowym, kwoty 20 000 zł (§ 3 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku ewidencjonowania).

Ponieważ z pytania nie wynika, od kiedy dokładnie prowadzi Pan działalność gospodarczą, tj. czy rozpoczął ją Pan 1 stycznia 2013 r. czy później, więc może Pana obowiązywać limit niższy niż 20 000 zł, tj. limit w wysokości części 20 000 zł przypadającej na okres prowadzenia takiej sprzedaży. Nie jest zatem wykluczone, że ze względu na limit niższy niż 20 000 zł utracił Pan prawo do zwolnienia podmiotowego z obowiązku ewidencjonowania ze względu na wysokość obrotów w trakcie 2013 r., jak również nie jest Pan uprawniony do korzystania z tego zwolnienia w trakcie 2014 r.

PRZYKŁAD

10 marca 2013 r. podatnik otworzył sklep z tożyskami. Początkowo sprzedawał je tylko firmom, ale od 1 czerwca 2013 r. zdecydował się na sprzedaż również osobom prywatnym. W tej sytuacji limit zwolnienia podmiotowego z obowiązku ewidencjonowania ze względu na wysokość obrotów obowiązujący podatnika w 2013 r. wynosił 11 726,03 zł (20 000 zł x 214/365; okres od 1 czerwca do 31 grudnia 2013 r. to 214 dni).

Jeżeli zatem podatnik przekroczył ten limit np. w październiku 2013 r., z dniem 1 stycznia 2014 r. utracił on prawo do korzystania ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania ze względu na wysokość obrotów (nawet jeżeli do końca 2013 r. wartość sprzedaży na rzecz osób prywatnych nie przekroczyła 20 000 zł).

Jeżeli jednak nie przekroczył Pan obowiązującego w 2013 r. limitu zwolnienia podmiotowego z obowiązku ewidencjonowania ze względu na wysokość obrotów, w 2014 r. Pański limit wynosi „pełne” 20 000 zł (§ 5 ust. 1 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku

ewidencjonowania). A zatem tylko jeżeli wartość Pańskiej sprzedaży na rzecz osób prywatnych przekroczy w 2014 r. 20 000 zł, utraci Pan prawo do zwolnienia podmiotowego z obowiązku ewidencjonowania ze względu na wysokość obrotów.

PRZYKŁAD

Wróćmy do poprzedniego przykładu i załóżmy, że wartość sprzedaży podatnika na rzecz osób prywatnych nie przekroczyła w 2013 r. 11 726,03 zł. W takiej sytuacji prawo do zwolnienia podmiotowego z obowiązku ewidencjonowania ze względu na wysokość obrotów podatnik ten utraci w 2014 r., jeżeli wartość sprzedaży na rzecz osób prywatnych przekroczy 20 000 zł.

Jednocześnie należy wyjaśnić, że utrata prawa do zwolnienia podmiotowego z obowiązku ewidencjonowania ze względu na wysokość obrotów nie jest w żadnym razie równoważna z utratą prawa do korzystania ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy o VAT. Zwolnienie to obejmuje sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 150 000 zł.

A zatem skoro Pańska sprzedaż nie przekroczyła w 2013 r. 150 000 zł, może Pan korzystać z tego zwolnienia również w 2014 r. do momentu przekroczenia tego limitu, niezależnie od tego, czy i kiedy utracił Pan prawo do zwolnienia podmiotowego z obowiązku ewidencjonowania ze względu na wysokość obrotów.

Na temat zmian, jakie obowiązują od 1 stycznia 2014 r. w zwolnieniu przewidzianym w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT napisaliśmy w BV nr 24/2013 w artykule „Kiedy warto wybrać zwolnienie na 2014 r.”.

W szczególności ewentualna utrata prawa do zwolnienia podmiotowego z obowiązku ewidencjonowania ze względu na wysokość obrotów nie oznacza automatycznego obowiązku zarejestrowania się przez Pana jako czynnego podatnika VAT (tzw. VAT-owiec).

Co istotne, jeżeli ewidencjonowałby Pan prowadzoną na rzecz osób prywatnych sprzedaż jako podatnik korzystający ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, powinien Pan wystawiać paragony bez VAT. Jak bowiem stanowi § 4 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących, podatnicy, o których mowa w art. 111 ust. 5 ustawy o VAT (a więc podatnicy wykonujący wyłącznie czynności zwolnione od podatku oraz podatnicy, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT), ewidencjonują wartość sprzedaży jako sprzedaż zwolnioną.



Posłuchaj audio-komentarza „Zmiana identyfikacji towarów na paragonach” dostępnego w Bibliotece INFORFK na www.inforfk.pl

PRZYKŁAD

Podatnik rozpoczął w 2014 r. działalność gospodarczą. Od początku był podatnikiem korzystającym ze zwolnienia na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy o VAT oraz zwolnionym podmiotowo z obowiązku ewidencjonowania na kasie ze względu na wysokość obrotów. Załóżmy, że w maju 2014 r. sprzedaż podatnika na rzecz osób

prywatnych przekroczy 20 000 zł. Spowoduje to utratę prawa do korzystania ze zwolnienia podmiotowego z obowiązku ewidencjonowania ze względu na wysokość obrotów z dniem 1 sierpnia 2014 r. Jeżeli do tego czasu wartość sprzedaży podatnika osiągnięta w 2014 r. nie przekroczy 150 000 zł, nadal będzie on podatnikiem korzystającym ze zwolnienia na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy o VAT. W takiej sytuacji paragony wystawiane od 1 sierpnia 2014 r. przez podatnika powinny być wystawiane ze zwolnieniem od podatku.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 111 ust. 1 i 5 oraz art. 113 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r. poz. 1027
- § 3 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz § 5 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 29 listopada 2012 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących – Dz.U. z 2012 r. poz. 1382
- § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących – Dz.U. z 2013 r. poz. 363

Tomasz Krywan – prawnik, doradca podatkowy, właściciel kancelarii doradztwa podatkowego, autor licznych publikacji

✓ CZYTAJ TAKŻE

„Korekty sprzedaży ewidencjonowanej na kasie rejestrującej – zmiany od 1 października 2013 r.” – BV nr 18/2013 – dostępny na www.inforfk.pl

„Obowiązki informacyjne związane z używaniem kas rejestrujących po zmianach od 1 kwietnia 2013 r.” – BV nr 11/2013 – dostępny na www.inforfk.pl

>> podatek naliczony, refundacja, pracownik

7. Czy można odliczyć VAT z faktury przedstawionej przez pracownika za wydanie karty kierowcy

PROBLEM Pracownik kupił kartę kierowcy i przedstawił fakturę firmie w celu refundacji. Czy w tej sytuacji istnieje możliwość odliczenia VAT przez firmę z tej faktury? Czy poniesiony koszt można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu? Czy należy rozpoznać przychód u pracownika?

RADA Z przedstawionej przez pracownika faktury nie można odliczyć VAT. Koszt refundacji może natomiast zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodu. Z tytułu dokonania refundacji należy rozpoznać u pracownika przychód ze stosunku pracy opodatkowany podatkiem dochodowym.

UZASADNIENIE Kwotę podatku naliczonego stanowi przede wszystkim suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług (art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a) ustawy o VAT).

Brak prawa do odliczenia VAT z faktury wystawionej na pracownika

Oczywiście prawo do odliczenia VAT nie dotyczy wszystkich faktur otrzymanych przez podatnika. Odliczenie dotyczy tylko i wyłącznie faktur dokumentujących zakupy dokonywane przez podatnika, a więc z faktur wystawionych na tego podatnika. Oznacza to, że w przedstawionej sytuacji nie wchodzi w grę odliczenie podatku naliczonego, jeżeli faktura została wystawiona na kierowcę.

W ocenie autora odliczenie podatku naliczonego z takiej faktury nie byłoby również możliwe, gdyby kierowca przedstawił fakturę błędnie wystawioną na pracodawcę. Karty kierowcy wydawane są wyłącznie na wniosek kierowcy (art. 20 ust. 1 pkt 1 ustawy o systemie tachografów cyfrowych). W konsekwencji to kierowca zawsze jest nabywcą usługi polegającej na wydaniu karty. Pracodawca nigdy nie będzie nabywcą takiej usługi, dlatego ewentualna faktura dokumentująca wydanie karty, wystawiona na pracodawcę, będzie stwierdzać czynność, która nie została dokonana. Tym samym taka faktura nie będzie uprawniać pracodawcy do odliczenia podatku na niej naliczonego (art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT).

UWAGA!

Karta kierowcy zawsze jest wydawana na wniosek kierowcy, w konsekwencji to kierowca, a nie jego pracodawca, jest nabywcą usługi.

Wydatek na nabycie karty kierowcy kosztem uzyskania przychodu pracodawcy

Kosztami uzyskania przychodów są koszty ponoszone przez podatników w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Wyjątkiem są koszty wymienione jako niestanowiące kosztów uzyskania przychodów (art. 22 ust. 1 ustawy o PIT oraz art. 15 ust. 1 ustawy o CIT). W grupie wydatków, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, nie znalazły się jednak koszty pracownicze, tj. koszty ponoszone w związku z zatrudnieniem pracowników.

Nie ulega wątpliwości, że takim właśnie kosztem pracowniczym jest koszt refundacji pracownikowi opłaty za wydanie karty kierowcy. Możliwość refundowania takich kosztów przez pracodawcę wynika wprost z art. 20 ust. 7 ustawy o systemie tachografów cyfrowych. Przepis ten stanowi, że kierowcy pozostającemu w stosunku pracy i wykonującemu przewozy z wykorzystaniem pojazdów wyposażonych w tachografy cyfrowe poniesioną opłatę za wydanie, wznowienie lub wymianę karty kierowcy pracodawca może refundować na podstawie imiennego dowodu uiszczenia tej opłaty. W analizowanym przypadku takim dowodem była przedstawiona przez pracownika faktura.

Oznacza to, że – skoro nie ma przepisu wyłączającego możliwość zaliczenia kosztu takiej refundacji do kosztów uzyskania przychodów – pracodawcy mogą zaliczać do kosztów uzyskania przychodów koszty refundacji pracownikom opłat za wydanie karty kierowcy.

UWAGA!

Pracodawca ma możliwość refundowania na rzecz pracownika kosztów wydania karty kierowcy na podstawie innego niż faktura imiennego dokumentu.

Potwierdzają to organy podatkowe w udzielanych wyjaśnieniach, czego przykładem może być postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jaworznie z 12 września 2006 r. (sygn. IIPDP/423-9/2006) czy postanowienie Naczelnika Opolskiego Urzędu Skarbowego z 30 października 2006 r. (PD/423/31/MM/06). W drugim ze wskazanych postanowień czytamy, że:



(...) w przypadku wykonywania przez Spółkę usług transportowych stanowiących dla Spółki źródło przychodów z wykorzystaniem pojazdów wyposażonych w tachografy, za koszty uzyskania przychodów mogą być uznane wydatki (refundacja) związane z opłatą wydania, wznowienia lub wymiany karty kierowcy pozostającego w stosunku pracy i poniesione dla potrzeb pracodawcy.

Kwota refundacji jest przychodem ze stosunku pracy

Jednocześnie kwoty takich refundacji stanowią dla pracowników opodatkowane przychody ze stosunku pracy (art. 12 ust. 1 ustawy o PIT). Są to bowiem wypłaty pieniężne (związane z łączącym kierowcę z pracodawcą stosunkiem pracy), które nie należą do przychodów zwolnionych od podatku, wymienionych w art. 21 ustawy o PIT (w szczególności do przychodów tych nie ma zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 13 ustawy o PIT).



Zobacz wideo-szkolenie
„Przychody ze stosunku pracy”
dostępne w Bibliotece INFORFK
na www.inforfk.pl

Odpowiednie zastosowanie ma dotycząca refundacji opłat za wznowienie karty kierowcy interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 29 listopada 2011 r. (sygn. ITPB2/415-807/11/BK), w której czytamy, że:



(...) zwrot (refundacja) dokonany przez Spółkę wydatków poniesionych przez kierowców na odnowienie kart kierowców nie stanowi ekwiwalentu w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 13 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym nie podlega zwolnieniu z opodatkowania na podstawie tego przepisu. W konsekwencji, pracownicy uzyskują z tego tytułu przychód ze stosunku pracy, zgodnie z art. 12 ust. 1 ww. ustawy, podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym, łącznie z innymi składnikami wynagrodzenia.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a) oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r. poz. 1027
- art. 12 ust. 1, art. 21 ust. 1 pkt 13 oraz art. 22 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2012 r. poz. 361; ost.zm. Dz.U. z 2013 r. poz. 1387
- art. 15 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397; ost.zm. Dz.U. z 2013 r. poz. 1387
- art. 20 ustawy z 29 lipca 2005 r. o systemie tachografów cyfrowych – Dz.U. Nr 180, poz. 1494; ost.zm. Dz.U. z 2011 r. Nr 171, poz. 1016

Tomasz Krywan – prawnik, doradca podatkowy, właściciel kancelarii doradztwa podatkowego, autor licznych publikacji

>> dostawa, dla której podatnikiem jest nabywca, odwrotne obciążenie, wyroby stalowe

8. Kiedy VAT od zakupu stali rozlicza nabywca

PROBLEM Mam fakturę z listopada 2013 r. za zakup towaru handlowego – stali (m.in. pręty stalowe). Zarówno ja, jak i sprzedawca jesteśmy czynnymi podatnikami VAT. Jak mam rozliczyć takie nabycie, jeżeli na fakturze nie ma VAT?

RADA Dostawa wyrobów metalowych wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT, do których zaliczane są m.in. wyroby ze stali, podlega opodatkowaniu VAT na zasadzie „odwrotnego opodatkowania”. W związku z tym to na Pani ciąży obowiązek rozliczenia VAT od tej transakcji. Szczegółowe omówienie takiego rozliczenia znajduje się w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE Od 1 października 2013 r. rozszerzono katalog wyrobów określonych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT o grupę wyrobów stalowych. Należą do nich m.in.

- wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości ≥ 600 mm, ze stali niestopowej,
- pręty walcowane na gorąco, w nieregularnie związanych kręgach, ze stali niestopowej,
- kształtowniki otwarte, nieobrobione więcej niż walcowane na gorąco, ciągnięte na gorąco lub wyciskane, z pozostałej stali stopowej,
- pręty ciągnięte na zimno oraz kątowniki, kształtowniki i profile, ze stali niestopowej.



Posłuchaj audio-komentarza „Zmiany w VAT od października 2013 r.” dostępnego w Bibliotece INFORFK na www.inforfk.pl

Wobec towarów wymienionych w tym załączniku zastosowanie znajduje szczególna regulacja rozliczania VAT przewidziana w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT, tj. przez nabywcę tych towarów. Z przepisu tego wynika, że podatnikami VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające towary wymienione w załączniku nr 11, pod warunkiem że:

- 1) dokonującym ich dostawy jest podatnik VAT, u którego sprzedaż ta nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT (a więc gdy sprzedawca jest czynnym podatnikiem VAT),
- 2) nabywcą jest podatnik VAT (zarówno czynny, jak i zwolniony z VAT),
- 3) dostawa nie jest objęta zwolnieniem przewidzianym w art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT.

Ponieważ z pytania wynika, że zarówno sprzedawca, jak i Pani jako nabywca jesteście czynnymi podatnikami VAT, więc pierwszy i drugi warunek do zastosowania szczególnej procedury jest spełniony. Sprzedaż miała miejsce w listopadzie 2013 r., dlatego ustalając, czy został spełniony trzeci warunek do zastosowania szczególnej procedury rozliczenia tej transakcji, musimy brać pod uwagę brzmienie art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT obowiązujące do końca 2013 r. W tamtym stanie prawnym przepis ten zwalniał z VAT dostawę towarów używanych w rozumieniu ustawy o VAT, jeżeli przy ich nabyciu sprzedawcy nie przysługiwało

prawo do odliczenia VAT. Aby sprzedawany złom był opodatkowany na specjalnych zasadach, nie mógł być zatem zaliczony do towarów używanych, a więc nie mógł być faktycznie wykorzystywany przez sprzedawcę przez okres co najmniej pół roku.

Porównanie brzmienia art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT przed i po 1 stycznia 2014 r.

Brzmienie przepisu obowiązujące do 31 grudnia 2013 r.	Brzmienie przepisu obowiązujące od 1 stycznia 2014 r.
<p><i>Zwalnia się od podatku dostawę towarów używanych, pod warunkiem że w stosunku do tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT).</i></p> <p><i>Przez towary używane, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2, rozumie się ruchomości, których okres używania przez podatnika dokonującego ich dostawy wyniósł co najmniej pół roku po nabyciu prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel (art. 43 ust. 2a ustawy o VAT).</i></p>	<p><i>Zwalnia się od podatku dostawę towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT).</i></p>

Zakładamy, że stal, którą Pani nabyła w listopadzie 2013 r., nie była towarem używanym w rozumieniu ustawy o VAT, którego dostawa korzystała ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT. Do takiego wniosku prowadzi również treść pytania, w którym napisała Pani, że otrzymała fakturę bez VAT. A zatem sprzedawca uznał, że są spełnione warunki do rozliczenia tej sprzedaży na zasadach odwrotnego obciążenia, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT. W związku z tym to Pani jest obowiązana rozliczyć należny VAT od tej transakcji.

Obowiązujący do końca 2013 r. przepis art. 19 ust. 20 ustawy o VAT, w odniesieniu do dostawy towarów, dla której podatnikiem był ich nabywca, nakazywał odpowiednie stosowanie ogólnych zasad określania momentu powstania obowiązku podatkowego. Oznacza to, że w omawianej sytuacji obowiązek podatkowy powstał z chwilą wystawienia przez sprzedawcę faktury dokumentującej dostawę stali, nie później jednak niż w siódmym dniu, licząc od dnia wydania stali. Od 1 stycznia 2014 r. za podstawowy termin powstania obowiązku podatkowego uznaje się moment dokonania dostawy towarów. Nie jest on już związany z datą wystawienia faktury.

Za podstawę opodatkowania powinna Pani przyjąć kwotę, którą zobowiązana była Pani zapłacić za nabytą stal. W celu określenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego od tego nabycia mogła Pani wystawić fakturę wewnętrzną. W 2013 r. przepis art. 106 ust. 7 ustawy o VAT przewidywał taką możliwość. Od 1 stycznia 2014 r. przestał on jednak obowiązywać. Obecnie żaden przepis ustawy o VAT ani rozporządzeń wykonawczych nie posługuje się pojęciem „faktura wewnętrzna”. Kwestia dokumentowania dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, została pozostawiona decyzji podatnika.

Kwota podatku należnego z tytułu nabycia stali stanowić będzie jednocześnie kwotę podatku naliczonego podlegającego odliczeniu. W konsekwencji rozliczenie to jest dla Pani neutralne finansowo.

Rozliczenie nabycia stali na zasadzie odwrotnego obciążenia, gdy kontrahentami są czynni podatnicy VAT

Poz.	Status podatkowy		Przedmiot dostawy	Kto jest obowiązany do rozliczenia VAT	Sposób udokumentowania i rozliczenia
	dostawcy	nabywcy			
1	2	3	4	5	6
1.	Podatnik VAT czynny	Podatnik VAT czynny	Stal, której dostawa nie jest objęta zwolnieniem na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT	Nabywca	Dostawca wystawia fakturę z oznaczeniem „odwrotne obciążenie” i wykazuje wartość dostawy (bez VAT) w deklaracji VAT-7, VAT-7K lub VAT-7D. Nabywca mógł do końca 2013 r. wystawić fakturę wewnętrzną, w której naliczał podatek należny. Od 2014 r. przepisy nie posługują się pojęciem „faktura wewnętrzna”. Sposób dokumentowania takiego nabycia został pozostawiony decyzji podatnika. VAT należny i naliczony wykazuje w deklaracji VAT-7, VAT-7K lub VAT-7D.

PRZYKŁAD

W listopadzie 2013 r. firma nabyła wyroby stalowe w celu ich dalszej odprzedaży, wymienione w zał. nr 11 do ustawy o VAT. Łączna wartość transakcji wyniosła 35 000 zł. Rozliczenie VAT od tego nabycia powinno być następujące:

- kwota należnego VAT: $35\ 000 \times 23\% = 8050\ \text{zł}$,
- w deklaracji VAT-7₍₁₄₎ za listopad firma powinna wykazać:
 - w poz. 31 „Dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca” wartość 35 000 zł oraz w poz. 32 kwotę należnego VAT – 8050 zł,
 - te same wartości odpowiednio w poz. 41 i 42 deklaracji jako „Nabycie towarów i usług pozostałych” – uprawniające do odliczenia VAT.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 43 ust. 1 pkt 2 i ust. 2a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2013 r. – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r. poz. 1027
- art. 17 ust. 1 pkt 7, art. 43 ust. 1 pkt 2, art. 106e ust. 1 pkt 18 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r. poz. 1027

Magdalena Skalska – ekspert w zakresie VAT, autorka licznych publikacji

>> próbki, eksport towarów

1. Czy przekazanie próbek kontrahentowi spoza Unii Europejskiej podlega opodatkowaniu VAT

PROBLEM ▶ Przesłaliśmy próbki do kontrahenta spoza Unii Europejskiej. Próbki zostały odprawione przez urząd celny, posiadamy komunikat IE-599. Na zgłoszeniu celnym jest napisane, że towar jest przekazywany bezpłatnie. W rzeczywistości jednak na próbki została wystawiona faktura pro forma po symbolicznej cenie 0,10 euro za sztukę towaru. Klient fakturę tę opłacił. Czy wystawiając fakturę dokumentującą przekazanie próbek, powinniśmy zastosować stawkę 0% czy 23%?

RADA ▶ Skutki przekazania próbek zależą od tego, czy w rzeczywistości przekazanie próbek było odpłatne (wówczas należy wystawić fakturę ze stawką 0%) czy nieodpłatne (wówczas nie należy wystawiać faktury).

UZASADNIENIE ▶ Jedną z czynności podlegających opodatkowaniu jest eksport towarów (art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT). Przez eksport towarów rozumie się dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej:

- przez dostawcę lub na jego rzecz (tzw. eksport bezpośredni), albo
 - przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz (tzw. eksport pośredni)
- jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych (art. 2 pkt 8 ustawy o VAT).

Eksport towarów mogą stanowić dostawy towarów spełniające wskazane warunki, w tym podlegające opodatkowaniu na podstawie art. 7 ust. 2–7 ustawy o VAT – nieodpłatne dostawy towarów. Jeżeli jednak z przepisów art. 7 ust. 2–7 ustawy o VAT wynika, że nieodpłatna dostawa towarów nie podlega opodatkowaniu, nie dochodzi również do eksportu towarów. Taka sytuacja ma miejsce m.in. w przypadku przekazywania prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli przekazanie to następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika (art. 7 ust. 3 ustawy o VAT). Tego rodzaju przekazanie nie podlega opodatkowaniu VAT. A zatem skutki VAT przekazania, o którym mowa, zależą od tego, czy przekazanie próbek miało w istocie charakter nieodpłatny czy odpłatny.

UWAGA!

Jeżeli nieodpłatna dostawa towarów nie podlega opodatkowaniu, nie dochodzi również do eksportu towarów.

UWAGA!

W przypadku nieodpłatnego przekazywania prezentów o małej wartości i próbek na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika nie dochodzi do opodatkowania tego przekazania.

Przekazanie próbek o charakterze odpłatnym

Jeżeli przekazanie próbek miało w rzeczywistości charakter odpłatny, co sugeruje fakt wystawienia faktury pro forma z określoną ceną próbek oraz opłacenie jej przez kontrahenta, doszło do opodatkowanego stawką 0% eksportu towarów. W tej sytuacji są bowiem spełnione warunki zarówno wystąpienia eksportu towarów, jak i opodatkowania eksportu towarów stawką 0% (posiadają Państwo komunikat IE-599, tj. dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej – zob. art. 41 ust. 6 w zw. z art. 41 ust. 6a pkt 1 ustawy o VAT). Bez znaczenia jest tu okoliczność, że w zgłoszeniu celnym zostało wskazane, iż towar został przekazany nieodpłatnie. Istotne jest to, że otrzymany komunikat IE-599 potwierdza wywóz próbek poza terytorium Unii Europejskiej, a kontrahent opłacił fakturę pro forma. A zatem w takiej sytuacji właściwe jest wystawienie faktury ze stawką VAT 0%.

Nieodpłatne przekazanie próbek

Możliwy jest także scenariusz, że przekazanie próbek było w rzeczywistości nieodpłatne. Przykładowo faktura pro forma została wystawiona jedynie informacyjnie, a kontrahent opłacił ją, nie mając świadomości, że nie musi płacić za próbki. Wówczas uznać należy,

że nie doszło do opodatkowanej VAT dostawy towarów, jeżeli przekazane zostały próbki w rozumieniu art. 7 ust. 7 ustawy o VAT. Przy takim scenariuszu nie doszło zatem do eksportu towarów. W takiej sytuacji przekazania próbek nie należy dokumentować fakturą ani

UWAGA!

Z dniem 1 stycznia 2014 r. faktury wewnętrzne zostały zlikwidowane.

ze stawką 0%, ani ze stawką 23% czy inną. Czynności niepodlegających opodatkowaniu nie dokumentuje się bowiem fakturami.

Na marginesie należy dodać, że z opodatkowania stawką 0% korzystać może również eksport towarów przekazywanych nieodpłatnie. Potwierdzają to organy podatkowe w udzielanych wyjaśnieniach.

Przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 5 grudnia 2011 r. (sygn. ITPP2/443-1264/11/AP) wyjaśnił:



Pełna treść interpretacji jest dostępna na www.inforfk.pl w zakładce Interpretacje



Ze złożonego wniosku wynika, że Spółka prowadzi dystrybucję swoich produktów zarówno na terenie kraju, jak i poza nim. W ramach podejmowanych działań zmierzających do zwiększenia rozpoznawalności na rynkach zagranicznych, zamierza przekazywać swoim kontrahentom na wschodzie – dystrybutorom, materiały reklamowe w postaci: banerów, flag, stojaków na produkty, ubrań warsztatowych. Kontrahentami Spółki na wschodzie są podmioty z krajów trzecich. Rozpoczęcie procedury wywozu towarów nastąpi na terytorium Polski. Spółka będzie w posiadaniu dokumentów potwierdzających, że materiały reklamowe zostały wywiezione z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej. Spółce będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu materiałów reklamowych. Przekazywane materiały reklamowe nie będą stanowić prezentów małej wartości, drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych ani próbek, w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.

Biorąc pod uwagę powyższe oraz powołane regulacje prawne należy stwierdzić, że w świetle art. 2 pkt 8 w powiązaniu z art. 7 ust. 1 i 2 ustawy, przedmiotowe transakcje będą stanowiły eksport towarów. Do ww. czynności Spółka będzie miała prawo do zastosowania 0% stawki podatku, pod warunkiem posiadania dokumentów potwierdzających, iż zostały one wywiezione z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej.

A zatem nawet gdyby w przedstawionej sytuacji próbki były przekazywane nieodpłatnie, lecz art. 7 ust. 3 ustawy o VAT nie wyłączał wystąpienia eksportu towarów (np. dlatego, że nie byłyby to próbki w rozumieniu art. 7 ust. 7 ustawy o VAT), eksport próbek mógłby korzystać z opodatkowania stawką 0% (nie byłoby konieczności opodatkowania próbek według stawki podstawowej 23%).

Stawka VAT dla eksportu towarów

Okoliczności wywozu towarów poza Unię Europejską	Stawka VAT
Towary są wywożone w ramach odpłatnej dostawy	Stawka 0% (jeżeli spełnione są warunki zastosowania stawki 0% do eksportu towarów) albo stawka krajowa (w przeciwnym razie)
Towary są wywożone w ramach nieodpłatnej dostawy towarów, która na podstawie przepisów art. 7 ust. 2–7 ustawy o VAT podlega opodatkowaniu VAT	Stawka 0% (jeżeli spełnione są warunki zastosowania stawki 0% do eksportu towarów) albo stawka krajowa (w przeciwnym razie)
Towary są wywożone w ramach nieodpłatnej dostawy towarów, która na podstawie przepisów art. 7 ust. 2–7 ustawy o VAT nie podlega opodatkowaniu VAT	Transakcja nie podlega opodatkowaniu VAT

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 2 pkt 8, art. 5 ust. 1 pkt 2, art. 7 ust. 2–7 oraz art. 41 ust. 6 i 6a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; ost.zm. Dz.U. z 2013 r. poz. 1027

Tomasz Krywan – prawnik, doradca podatkowy, właściciel kancelarii doradztwa podatkowego, autor licznych publikacji

POLECAMY!

W **Biuletynie VAT** nr 4/2014 r. Temat na życzenie
„Korekta roczna za 2013 r.”

25 lutego 2014 r. upływa termin złożenia deklaracji za styczeń. Cześć podatników musi w niej dokonać korekty podatku odliczonego za 2013 r. W artykule znajdują Państwo kompleksowe omówienie, na przykładach, zasad dokonywania jednorazowej korekty podatku naliczonego oraz korekty rozłożonej w czasie.

Zamówienia: bok@infor.pl, tel. 22 761 30 30, 801 626 666, faks 22 761 30 31 (32)

W następnym numerze Biuletynu VAT:

- Samochody w firmie – nowe zasady odliczania VAT od nabycia i paliwa w 2014 r.
- Jak rozliczyć koszty transportu wyodrębnione na fakturze wystawionej przez dostawcę z innego kraju UE
- Czy można notą korygującą zmienić na fakturze datę wykonania usługi

www.sklep.infor.pl

Wypełnij i wyślij faksem na numer 22 212 07 32

Prenumerata 2014

Zamawiam prenumeratę Biuletynu VAT:

- na 12 miesięcy (I–XII 2014) w cenie 499 zł brutto
- na 12 miesięcy wydanie internetowe (I–XII 2014) w cenie 405 zł brutto

Dane firmy

nazwa	
adres	
tel.	faks
NIP	

Dane zamawiającego

imię i nazwisko	stanowisko
telefon komórkowy	e-mail

Kwotę zł za zamówioną prenumeratę:

- wpłaciłam/em na konto: BRE S.A. o/W-wa 34 1140 1010 0000 3608 2400 1007
- wpłacę w terminie 7 dni od daty otrzymania specyfikacji potwierdzającej przyjęcie zamówienia
- proszę o przesłanie specyfikacji w formacie PDF na mój adres e-mail:
.....
- proszę o przesłanie specyfikacji tradycyjną przesyłką pocztową
- Wyrażam zgodę na otrzymywanie faktur w formie elektronicznej. Zgodnie z ustaleniami faktury będą przesyłane z adresu: bok@infor.pl w formacie PDF na nasz adres. Wycofanie akceptacji przesyłania faktur VAT w formie elektronicznej może nastąpić w drodze pisemnej lub elektronicznej na adres: bok@infor.pl.
- Wyrażam zgodę na otrzymywanie informacji handlowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej od spółek Grupy INFOR PL oraz podmiotów współpracujących. Oświadczenie jest niezależne od czasu korzystania z usług świadczonych przez spółki z Grupy INFOR PL.
- Wyrażam zgodę na otrzymywanie informacji marketingowych od spółek Grupy INFOR PL oraz podmiotów współpracujących. Oświadczenie jest niezależne od czasu korzystania z usług świadczonych przez spółki z Grupy INFOR PL.

Grupa INFOR PL**Prezes Zarządu**

Ryszard Pieńkowski

INFOR PL Spółka Akcyjna

01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72

www.infor.pl

Dyrektor Pionu Wydawniczego

Marzena Nikiel

marzena.nikiel@infor.pl

z-ca Dyrektora Pionu Wydawniczego

Agata Eichler

agata.eichler@infor.pl

Redaktor naczelna

Joanna Dmowska

tel. 530 40 03

Zespół redakcyjny

Magdalena Miklewska – redaktor

Andrzej Giziński – sekretarz redakcji

Barbara Redzińska – korekta

Edyta Wojtecka – redaktor graficzna

Adres redakcji:

01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72

tel. 22 531 48 37, faks 22 530 41 65

www.bv.infor.pl

Biuro Reklamy:

reklama.dgp@infor.pl

tel. 22 530 44 44

Zamówienia na prenumeratę:

Biuro Obsługi Klienta:

03-308 Warszawa, ul. Batalionu Platerówek 3

tel. 22 212 07 30, 801 626 666,

faks: 22 212 07 32

e-mail: bok@infor.pl

www.sklep.infor.pl

Copyright by INFOR PL S.A. Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii lub powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

Druk: GRYFIS

INFOR PL S.A. jest podatnikiem VAT,

NIP 118-00-93-066

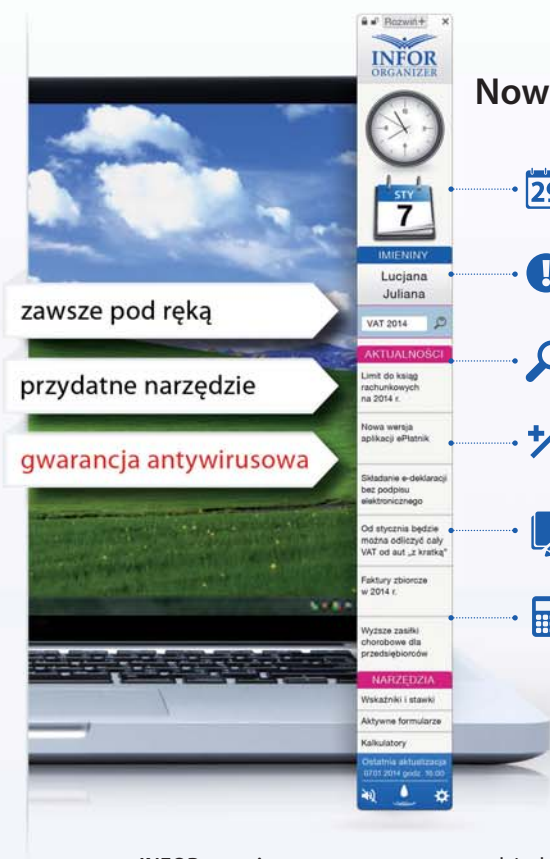
Redakcja zastrzega sobie prawo skracania i adiacji tekstów oraz zwrotu materiałów zamówionych, a niezatwierdzonych do druku. Materiałów niezamówionych nie zwracamy. Nie ponosimy odpowiedzialności za treść reklam zamieszczonych na łamach.

Nakład 4735 egz.



NICZEGO NIE PRZEGAPISZ! INFORorganizer

Nowoczesne narzędzie księgowych



zawsze pod ręką

przydatne narzędzie


gwarancja antywirusowa

 Terminarz

 Aktualności

 Wyszukiwarka

 Wskaźniki i stawki

 Aktywne formularze

 Kalkulatory

INFORorganizer to nowoczesne narzędzie, które błyskawicznie wyszuka potrzebne informacje o prawie, podatkach i rachunkowości. Głosem przypomni o ważnych terminach i spotkaniach. Na bieżąco poinformuje o zmianach w prawie oraz dostarczy kalkulatory niezbędne w pracy.

Można go również wykorzystać prywatnie – nie zrobi kawy, ale przypomni o urodzinach cioci ☺.

To wszystko zawsze pod ręką, na pulpicie Twojego komputera. Tylko z INFORorganizerem oszczędzisz swój czas.

Pobierz bezpłatnie
www.infororganizer.pl

Nie trać czasu na eksperymenty
Postaw na sprawdzone
rozwiązania!

fakt
Oprogramowanie księgowe dla Twojej firmy



Księga przychodów i rozchodów

Pełna księgowość

Kadry Płace ZUS

Deklaracje VAT PIT CIT

Współpraca z Płatnikiem

Sprzedaż zakupy magazyn

Sprawdzone rozwiązania
księgowo - informatyczne

FAKT to rozwijany od wielu lat program, który doskonale sprawdza się w prowadzeniu księgowości małych i średnich przedsiębiorstw, samodzielnie prowadzących księgowość oraz dla biur rachunkowych.

Program współpracuje z programem Płatnik, systemem e-Deklaracje, MS Excel oraz wieloma systemami HomeBankingu.

Szybka praca przez Internet
dzięki netFakt

Moduł programu netFakt, umożliwia komfortową pracę na odległość. Dokumenty mogą być księgowane przez Internet, przy czym nie różni się to niczym od pracy w biurze. Korzystając z netFakt można uzyskać dostęp do wszystkich funkcji programu i bieżących danych, zachowując tę samą wygodę pracy. Rozwiązanie to umożliwia wykorzystanie posiadanego sprzętu bez konieczności inwestowania w kosztowne rozwiązania serwerowe.

Dostęp do danych księgowych
przez przeglądarkę internetową.

NetFakt+ jest nowym rozszerzeniem programu Fakt umożliwiającym dostęp poprzez przeglądarkę internetową (Firefox, Chrome, Opera, Internet Explorer) do wszystkich funkcji dostępnych w programie.



Fakt Dystrybucja Sp. z o.o.
ul. Wielkopolska 21/2, 81 - 552 Gdynia
Sprawdź nas na: www.fakt.com.pl
lub zadzwoń 58 622 66 00, 601 630 303