

miesięcznik

BIULETYN VAT

VAT I AKCYZA: PORADY • DOKUMENTACJA • ORZECZNICTWO • INTERPRETACJE
**W TYM NUMERZE
DODATEK:**

**Rozliczanie VAT
od zakupów firmowych
- wybrane problemy**
I. O TYM MUSISZ WIEDZIEĆ!
ZMIANY 2017

- | | |
|---|-----------|
| 1. Centralizacja rozliczeń VAT w samorządzie | |
| ▶ WIDEOAKADEMIA – jakie obowiązki wprowadza nowa ustawa | 4 |
| Kogo obejmuje centralizacja rozliczeń VAT | 4 |
| Jak powiadomić urząd o dokonanej centralizacji | 4 |
| Czy nadal można korzystać ze zwolnienia z VAT | 5 |
| Jak ustalić współczynnik proporcji | 5 |
| Kiedy jednostka samorządu musi posiadać kasy rejestrujące | 6 |
| Czy można „odzyskać” nieodliczony VAT | 8 |
| W jakiej wysokości można odzyskać nieodliczony VAT | 10 |
| Kiedy trzeba zwrócić środki, którymi był finansowany VAT | 12 |
| ▶ WIDEOAKADEMIA 2. Czy faktury zakupu muszą być przekazywane
w formie JPK | 13 |
| ▶ WIDEOAKADEMIA 3. Kto musi rozliczyć VAT na nowym wzorze deklaracji . . | 13 |
| 4. Kto może złożyć wniosek o zwrot VAT zapłaconego za granicą
w 2015 r. | 16 |
| 5. Czy można zaskarżyć do sądu postanowienie o przedłużeniu
terminu zwrotu VAT | 17 |

O to pytają księgowi

- | | |
|--|-----------|
| Kiedy rolnik ryczałtowy będzie mógł ponownie skorzystać
ze zwolnienia z VAT? | 19 |
| Jak potraktować dostarczenie pracownikom odzieży i obuwia
roboczego? | 19 |
| Jakie kategorie pracowników należy brać pod uwagę, ustalając,
czy mamy obowiązek wdrożenia JPK? | 19 |

II. AKTUALNOŚCI
1. Weszły w życie

- | | |
|--|-----------|
| 1.1. Rozliczenie VAT od importu towarów | 20 |
| 1.2. Zwrot akcyzy dla zakładów energochłonnych | 20 |

ciąg dalszy spisu treści na następnej stronie >


2. Oczekują na wejście w życie	
ZMIANY 2017 2.1. Stawka 0% dla usług świadczonych dla przemysłu okrętowego	21
3. Projekty	
3.1. Przedłużenie terminu na składanie ewidencji VAT w formacie JPK.	21
4. Przegląd najnowszych interpretacji w sprawach rozliczeń VAT.	22

III. TEMAT NA ŻYCZENIE

1. Jak rozliczyć w VAT sprzedaż środków trwałych	25
1. Zwolnienie przy sprzedaży środka trwałego	25
1.1. Sprzedaż środka trwałego użytkowanego w działalności zwolnionej	25
1.2. Sprzedaż nieruchomości	26
2. Sprzedaż opodatkowana od marży	28
3. Dokumentacja sprzedaży środka trwałego	30
3.1. Faktury dokumentujące sprzedaż środka trwałego.	30
3.2. Ewidencjonowanie na kasie rejestrującej sprzedaży środka trwałego	32
4. Oddanie środka trwałego na złom	32
5. Odzyskanie nieodliczonego VAT	33
5.1. Środki trwałe wykorzystywane do działalności mieszanej	33
5.2. Sprzedaż samochodu	34
6. Aktualizacja VAT-26 po sprzedaży samochodu	36
7. Wycofanie środków trwałych z działalności.	37
8. Sprzedaż środka trwałego opodatkowanego w remanencie	38

IV. TRANSAKCJE KRAJOWE

1. Jakie skutki dla rozliczeń VAT ma obciążenie najemcy samochodu dodatkowymi kosztami	41
1. Obciążanie najemców kosztami ubezpieczenia samochodów	41
2. Obciążanie najemcy opłatami VIATOLL i z tytułu użytkowania GPS oraz podatkiem od środków transportowych	42
3. Obciążanie kosztami paliwa	43
2. W jaki sposób korygować zwroty towarów	44
1. Czy można obniżyć podstawę opodatkowania, jeżeli dostawca uznał reklamację, ale odstąpił od żądania zwrotu towaru przez nabywcę	45
2. Czy zwrot wadliwego towaru w celu dokonania jego wymiany na towar wolny od wad należy potwierdzić fakturą korygującą.	46



WIDEOAKADEMIA POLECA:

- Na czym polega abolicja dla podatników VAT i kto może z niej skorzystać?
- Korekty VAT i odsetki 2016
- Kto pokrywa koszty postępowania komorniczego – wierzyciel czy dłużnik?

Zobacz na www.wideoakademia.infor.pl

3. W jakiej wysokości dokonać korekty z tytułu zwrotu towaru, którego dostawa stanowiła podstawę do przyznania premii pieniężnej.	46
4. Czy brak podpisu na protokole przyjęcia zwrotu towaru pozbawia sklep internetowy prawa do obniżenia podatku	48
3. Czy należy dokonać korekty odliczonego podatku z nieuregulowanej faktury, jeżeli termin jej płatności został przedłużony.	49
4. Jak rozliczyć VAT w przypadku likwidacji działalności gospodarczej po wykupie samochodu z leasingu	51
5. Czy poniesienie przez najemcę nakładów na wynajmowany lokal wpływa na status lokalu jako zasiedlonego	54
6. Czy rolnik ryczałtowy musi ewidencjonować obrót za pomocą kasy rejestrującej	55
7. Jak naprawić błąd, gdy odliczano 100% VAT od zakupów dotyczących samochodu wykorzystywanego do działalności mieszanej.	57
8. Czy urząd skarbowy może żądać od nabywcy zwrotu VAT ze względu na nierozliczenie podatku przez sprzedawcę	61
9. Czy można zrezygnować z wystawienia faktury zaliczkowej, jeżeli przed jej wystawieniem zaliczka zostanie zwrócona	63
10. Kiedy dostawy towarów z załącznika nr 11 do ustawy są objęte odwrotnym obciążeniem.	65
11. Czy można odliczać 100% od wydatków związanych z samochodami wynajmowanymi pracownikom do celów prywatnych.	68
12. Czy można odliczyć 100% VAT od wydłużonej umowy leasingu zarejestrowanej w urzędzie skarbowym	71

V. TRANSAKCJE ZAGRANICZNE

1. Jak opodatkować sprzedaż poza UE towarów, na których przed dostarczeniem wykonywane są usługi.	73
2. Jak rozliczyć nabycie od kontrahenta z UE, gdy w skład świadczenia wchodzi towary i usługi	76
3. Czy trzeba skorygować rozliczenie, gdy okazało się, że kontrahent nie jest podatnikiem VAT UE	77
4. Gdzie podlegają opodatkowaniu usługi związane z budową farm wiatrowych	80

VAT 2016

Skorzystaj z bezpłatnych porad ekspertów

Numery telefonów są dostępne na stronie „Biuletynu VAT”

www.bv.infor.pl po zalogowaniu



UWAGA! Nowy regulamin TELEPORADNI dostępny po zalogowaniu na stronie www.bv.infor.pl

ZMIANY 2017

1. Centralizacja rozliczeń VAT w samorządzie – jakie obowiązki wprowadza nowa ustawa

Jednostki samorządu terytorialnego są zobowiązane do podjęcia wspólnego rozliczania VAT



Zobacz więcej

www.wideoakademia.infor.pl

wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi najpóźniej od 1 stycznia 2017 r. Nowa ustawa, która ustala zasady dokonania centralizacji, daje jednostkom samorządowym czas do końca roku na połączenie rozliczeń VAT. Reguluje zasady korekty rozliczeń i ewentualnych zwrotów otrzymanych dotacji w części, w jakiej finansowały nieodliczony VAT.

Zasady centralizacji rozliczeń VAT reguluje specjalna ustawa o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (dalej: ustawa o centralizacji rozliczeń VAT). Niektóre regulacje tej ustawy mają zastosowanie również do podatników, którzy dokonali centralizacji przed jej wejściem w życie, czyli przed 1 października 2016 r. Na dzień odawania materiałów do druku ustawa czekała na rozpatrzenie poprawek Senatu przez Sejm.

Kogo obejmuje centralizacja rozliczeń VAT

Obowiązek dokonania centralizacji dotyczy jednostek samorządu, które rozliczały VAT odrębnie od swoich jednostek organizacyjnych. Ustawa o centralizacji rozliczeń VAT definiuje jednostki organizacyjne.

Natomiast jednostki samorządu terytorialnego to gminy, powiaty i województwa.

Z dniem podjęcia wspólnego rozliczania VAT jednostka samorządu wstąpi we wszystkie przewidziane w przepisach dotyczących podatku prawa i obowiązki jednostek organizacyjnych (art. 4 ustawy o centralizacji rozliczeń VAT).

DEFINICJA

Jednostka organizacyjna – to:

- a) utworzone przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządowa jednostka budżetowa lub samorządowy zakład budżetowy,*
- b) urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski.*

Jak powiadomić urząd o dokonanej centralizacji

Przed dniem podjęcia wspólnego rozliczania jednostka samorządu terytorialnego musi powiadomić o tym urząd skarbowy (art. 5 ustawy o centralizacji rozliczeń VAT). Wspólne rozliczenie może być podjęte od pełnego miesiąca. Gdy centralizacja nastąpi od 1 stycznia 2017 r., zawiadomienie należy złożyć najpóźniej 31 grudnia 2016 r.

Zawiadomienie należy złożyć do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na adres siedziby jednostki samorządu terytorialnego. Zawiadomienie nie może być dowolne.

Wzór zawiadomienia został określony w załączniku nr 1 do ustawy o centralizacji rozliczeń VAT. Do zawiadomienia jednostka musi załączyć wykaz wszystkich jednostek organizacyjnych, z podaniem ich nazwy, adresu siedziby oraz numeru identyfikacji podatkowej.

Na podstawie otrzymanego zawiadomienia naczelnik urzędu skarbowego wykreśli z rejestru podatników jednostki organizacyjne z dniem podjęcia wspólnego rozliczania. O wykreśleniu zostanie powiadomiona jednostka samorządu terytorialnego, która przejęła wspólne rozliczenie.

Czy nadal można korzystać ze zwolnienia z VAT

Jednostki organizacyjne, których sprzedaż na 29 września 2015 r. korzystała ze zwolnienia ze względu na wysokość obrotów, mogą korzystać z niego do dnia poprzedzającego dzień podjęcia wspólnego rozliczania podatku z jednostką samorządu terytorialnego (art. 6 ustawy o centralizacji rozliczeń VAT).

Obecnie jednostki organizacyjne lub sama jednostka często korzystają ze zwolnienia ze względu na wysokość obrotów. Limit uprawniający do zwolnienia liczony jest dla każdej jednostki odrębnie na podstawie jej obrotu. Po centralizacji obrót uprawniający do zwolnienia będzie liczony na podstawie całego obrotu wszystkich jednostek organizacyjnych, których rozliczenie zostało scentralizowane, oraz jednostki samorządu. Oznacza to, że okres sprzed centralizacji nie trzeba korygować i naliczać VAT, gdy jednostki organizacyjne korzystały ze zwolnienia podmiotowego. Zasada ta nie będzie miała zastosowania, gdy jednostka skorzysta z prawa do złożenia korekt wszystkich rozliczeń. W takim przypadku będzie konieczne opodatkowanie sprzedaży jednostek organizacyjnych za okresy objęte korektą, kiedy korzystały ze zwolnienia podmiotowego (patrz: s. 8).

Zasada ta ma również zastosowanie do jednostek samorządu, które dokonały centralizacji przed 1 października 2016 r.

Jak ustalić współczynnik proporcji

Jednostka samorządu terytorialnego, która w 2016 lub 2017 r. podejmie rozliczenie podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi, do końca 2017 r. przyjmuje proporcję wyliczoną odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej, w przypadku wykonywania przy pomocy tej jednostki organizacyjnej zarówno czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje (art. 7 ustawy o centralizacji rozliczeń VAT). Oznacza to, że gmina, która połączy rozliczenie ze swoimi jednostkami organizacyjnymi, do końca 2017 r. musi ustalać odliczenia dla każdej jednostki i dla siebie stosując odrębne proporcje, gdy są wykonywane czynności opodatkowane i zwolnione. W tym przypadku ustawodawca nie pozostawia podatnikom wyboru. Proporcję dla każdej jednostki należy ustalić na podstawie osiągniętego przez nią obrotu.

PRZYKŁAD

Gmina oraz jeden z zakładów budżetowych, z którym scentralizowała rozliczenie, ustalają VAT naliczony według proporcji. Założmy, że w 2017 r. proporcja dla:

- *gminy, ustalona na podstawie osiągniętych przez nią w 2016 r. obrotów, wyniesie 87%,*
- *zakładu budżetowego A, ustalona na podstawie osiągniętych przez niego w 2016 r. obrotów, wyniesie 62%.*

Dlatego VAT naliczony związany z zakupami dotyczącymi gminy będzie obliczany według proporcji 87%, jeżeli zakupy będą dotyczyć sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej, a w przypadku zakładu budżetowego – według proporcji 62%.

Przedstawiona zasada ma zastosowanie również wtedy, gdy jednostka samorządu terytorialnego przed 2016 r. podjęła wspólne rozliczanie podatku wraz ze wszystkimi samorządowymi jednostkami budżetowymi, natomiast w roku 2016 lub 2017 podjęła wspólne rozliczanie podatku wraz ze wszystkimi samorządowymi zakładami budżetowymi.

Jeżeli jednostka organizacyjna korzystała przed centralizacją ze zwolnienia podmiotowego, proporcja jest wyliczana zgodnie z art. 90 ust. 8 i 9 ustawy o podatku od towarów i usług, bez konieczności uzgadniania prognozy z naczelnikiem urzędu skarbowego. Oznacza to, że ma ustalić prognozę szacunkową, tylko nie musi jej potwierdzać w urzędzie skarbowym. Najlepszym sposobem na ustalenie szacunkowej proporcji jest przyjęcie obrotów osiągniętych w roku poprzednim, tak jakby z tego zwolnienia nie korzystano. Należy pamiętać, że proporcja będzie ustalana tylko wtedy, gdy po rezygnacji ze zwolnienia jednostka organizacyjna prowadzi sprzedaż zarówno zwolnioną, jak i opodatkowaną i nie jest w stanie określić, jaka część zakupów jest związana ze sprzedażą opodatkowaną. Przedstawiona zasada ma zastosowanie także do jednostek samorządu, które dokonały centralizacji przed wejściem w życie ustawy, czyli przed 1 października 2016 r. Oznacza to, że muszą stosować odrębne współczynniki proporcji.

Przepisy ustawy o centralizacji rozliczeń VAT nie określają zasad stosowania preproporcji. Z § 3 rozporządzenia w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników wynika, że preproporcję ustala się odrębnie dla każdej z jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego. Dlatego zarówno proporcja, jak i preproporcja muszą być ustalone dla każdej jednostki organizacyjnej odrębnie.

Kiedy jednostka samorządu musi posiadać kasy rejestrujące

Jednostki samorządu terytorialnego, których jednostki organizacyjne dokonujące sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych były obowiązane ewidencjonować obrót na kasie rejestrującej, nadal mogą wykorzystywać te kasy, nie dłużej jednak niż do 31 grudnia 2018 r. Oznacza to, że do końca 2018 r. można używać „starych” kas bez konieczności przeprowadzania procedury zakończenia i rozpoczęcia ewidencjonowania. Nie trzeba dokonywać zmian danych w kasie i książce kasy. Jedyny wyjątek dotyczy sytuacji, gdy jednostka organizacyjna korzystała ze zwolnienia, a po centralizacji jej sprzedaż jest opodatkowana. W takim przypadku sprzedaż musi być ewidencjonowana według aktualnych stawek VAT.

Prawo do korzystania z kas użytkowanych przez jednostki organizacyjne mają również jednostki samorządu, które dokonały centralizacji przed 1 października 2016 r.

Natomiast tylko do 31 grudnia 2016 r. mogą korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania obrotu jednostki samorządu terytorialnego w zakresie czynności wykonywanych przez ich jednostki organizacyjne, jeżeli te jednostki w dniu poprzedzającym dzień podjęcia wspólnego rozliczania korzystały ze zwolnienia z takiego obowiązku. Dotyczyć to będzie przypadków, gdy jednostki organizacyjne korzystały ze zwolnień podmiotowych lub podmiotowo-przedmiotowych, a po centralizacji przestały spełniać warunki. Limity dla zwolnień na 2017 r., tak jak w przypadku zwolnienia podmiotowego z VAT, trzeba będzie ustalać dla całego obrotu scentralizowanej jednostki.

Jednostki samorządu, które od 2017 r. dokonają centralizacji, nie otrzymały okresu przejściowego. Z art. 8 ust. 2 ustawy o centralizacji rozliczeń VAT wynika, że jednostki, które od 1 stycznia 2017 r. nie spełnią warunków do korzystania ze zwolnienia, muszą wprowadzić kasy. Nie oznacza to obowiązku ewidencjonowania od 1 stycznia 2017 r. W § 5 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku ewidencjonowania przewidziano terminy rozpoczęcia ewidencjonowania, gdy podatnik przestał spełniać warunki do skorzystania ze zwolnienia. Wprawdzie rozporządzenie to obowiązuje do końca 2016 r., ale zakładamy, że w nowym rozporządzeniu ta regulacja będzie powtórzona. Jeśli tak, to jednostki samorządu, których jednostki organizacyjne korzystały ze zwolnienia podmiotowego, będą musiały wprowadzić kasy od 1 marca 2017 r., gdyż 31 grudnia 2016 r. utracą prawo do zwolnienia. Trudno w tej chwili określić, jakie stanowisko w tej sprawie zajmą organy podatkowe. W uzasadnieniu do projektu ustawy zostało stwierdzone, że resort finansów nie wyklucza wprowadzenia specjalnego zwolnienia w tym zakresie w nowym rozporządzeniu. Na tę chwilę nie przedstawiono projektu rozporządzenia w tej sprawie.

PRZYKŁAD

Od 1 stycznia 2017 r. gmina dokona centralizacji rozliczeń. Jej dwie jednostki budżetowe korzystają ze zwolnień z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej ze względu na obrót podlegający ewidencjonowaniu nieprzekraczający 20 000 zł. Po połączeniu warunek dotyczący obrotu nie będzie spełniony, dlatego gmina będzie zobowiązana do rozpoczęcia ewidencjonowania obrotu na kasie rejestrującej. Oznacza to obowiązek wprowadzenia kas, jeśli gmina nie może korzystać z innych zwolnień.

Jednostka samorządu terytorialnego, która do 31 grudnia 2016 r. korzysta ze zwolnienia w zakresie czynności wykonywanej przez jej jednostki organizacyjne, rozpoczynając w 2017 r. ewidencjonowanie obrotu na kasach rejestrujących, może skorzystać z ulgi na ich zakup. Będzie mogła odliczyć od podatku należnego kwotę wydatkowaną na zakup kas rejestrujących w okresie do 30 czerwca 2017 r. Ulga przysługuje na zakup każdej z kas rejestrujących zgłoszonych na dzień rozpoczęcia prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego w wysokości 90% jej ceny zakupu (bez podatku), nie więcej jednak niż 700 zł.

Oznacza to, że gdyby gmina posiadała już kasy ewidencjonujące obrót przez inne jednostki, również może skorzystać z ulgi. Wprawdzie ustawodawca nie wskazuje tego wprost, ale należy przyjąć, że zwrot będzie można uzyskać na zasadach przewidzianych w rozporządzeniu Ministra Finansów z 27 grudnia 2010 r. w sprawie odliczania i zwrotu kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących (j.t. Dz.U. z 2013 r. poz. 163).

Czy można „odzyskać” nieodliczony VAT

Z ustawy o centralizacji rozliczeń VAT wynika, że ustawodawca zwolnił jednostki samorządu z obowiązku korekty VAT naliczonego, który pierwotnie został uznany za koszt kwalifikowany i finansowany ze środków UE. Gdy jednostka samorządu będzie chciała skorzystać z odliczenia VAT i dokonać korekt, musi przed dniem złożenia korekty deklaracji VAT-7 zwrócić środki przeznaczone na realizację projektów w części, w jakiej był finansowany odliczony VAT. Taki termin wynika z ustawy z 22 lipca 2016 r., która trafiła do Senatu. Senat zaproponował poprawkę, że korekta jest możliwa, gdy jednostka zwróci środki przed 1 października 2016 r. Poprawkę tę będzie rozpatrywał Sejm na posiedzeniu we wrześniu 2016 r. Jeśli jednostka nie zwróci tych środków, nie przysługuje jej prawo do korekty, o której mowa w art. 86 ust. 13 i 13a ustawy o VAT (odliczenie całego VAT) oraz w trybie art. 91 ust. 7–8 ustawy (korekta części VAT rozłożona w czasie).

Jednocześnie jednostki samorządu terytorialnego od dnia podjęcia wspólnego rozliczenia podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi zostały upoważnione do składania korekt rozliczeń sprzed centralizacji, zarówno swoich, jak i poszczególnych jednostek organizacyjnych, jeżeli nie dotyczą VAT naliczonego finansowanego ze środków UE. Jednak te korekty nie będą przebiegały na ogólnych zasadach i będą uzależnione od przyczyn ich złożenia. Za każdym razem trzeba będzie złożyć informację, jaka jest przyczyna złożenia korekty.

Zasady dokonywania korekt deklaracji po centralizacji rozliczeń

Lp.	Przyczyna korekty	Warunki, których spełnienie uprawnia do korekty	Rodzaje informacji i wykazów, jakie należy złożyć wraz z deklaracją	Podstawa prawna
1	2	3	4	5
1.	Naprawienie błędów lub z innych przyczyn niezwiązanych z wyrokiem TSUE	Korekta może dotyczyć rozliczeń poszczególnych jednostek organizacyjnych	Informacja, że korekta nie jest związana z wyrokiem TSUE	Art. 11 ustawy o centralizacji rozliczeń VAT
2.	Korekta związana z wyrokiem TSUE	1. Zwrot, przed dniem złożenia deklaracji, otrzymanych środków w części dotyczących odliczanego VAT – jeżeli korekta dotyczy VAT naliczonego pierwotnie uznanego za koszt kwalifikowany. Senat zaproponował, aby prawo do korekty miały tylko te jednostki samorządu, które oddadzą środki unijne przed 1 października 2016 r. (przed wejściem w życie ustawy). Jeżeli Sejm przyjmie tę poprawkę, czasu na decyzję pozostanie niewiele. 2. Korekty muszą dotyczyć wszystkich jednostek organizacyjnych i jednostki samorządu.	1. Informacja, której wzór został określony w załączniku nr 2 do ustawy, jaka jest przyczyna złożenia korekty. 2. Wykaz wszystkich jednostek organizacyjnych, których rozliczenia podatku są objęte korektami deklaracji podatkowych, z podaniem ich nazwy, adresu siedziby oraz NIP	Art. 10 i 11 ustawy o centralizacji rozliczeń VAT

1	2	3	4	5
		<p>3. Złożenie korekt deklaracji podatkowych za wszystkie okresy rozliczeniowe, w których jednostki organizacyjne rozliczały odrębnie podatek, licząc od najwcześniejszego okresu rozliczeniowego, za jaki została złożona korekta deklaracji podatkowej; warunek ten uznaje się za spełniony również w przypadku złożenia korekt deklaracji podatkowych jedynie za okresy rozliczeniowe roku podatkowego, w którym przypada okres rozliczeniowy objęty pierwszą korektą, pod warunkiem że jednostka samorządu terytorialnego w składanej informacji wskaże termin, z uwzględnieniem okresu przedawnienia, do którego złoży pozostałe korekty deklaracji podatkowych.</p> <p>4. Uwzględnienie w składanych korektach deklaracji podatkowych rozliczeń podatku wszystkich jednostek organizacyjnych w odniesieniu do dokonywanych przez nie czynności podlegających opodatkowaniu VAT</p>		

Korekty mają być dokonane za wszystkie okresy, licząc od najwcześniejszego okresu rozliczeniowego, za jaki została złożona korekta deklaracji podatkowej. Okres, za jaki może być najwcześniej złożona korekta, gdy dotyczy odliczenia VAT naliczonego, został określony w art. 86 ust. 13 ustawy. Wynika z niego, że korekty nieodliczonego VAT można dokonać za okres, kiedy powstało prawo do odliczenia VAT, nie później jednak niż w ciągu pięciu lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do odliczenia. Jeżeli korekty będą złożone w 2016 r., mogą dotyczyć okresu od stycznia 2012 r. Gdy korekty będą złożone w 2017 r., mogą dotyczyć okresu od stycznia 2013 r.

Należy pamiętać o jeszcze jednej sprawie – jeśli będą składane korekty, to sprzedaż podlegająca VAT jednostek organizacyjnych, które korzystały ze zwolnienia, musi zostać opodatkowana według obowiązujących stawek (art. 15 ustawy o centralizacji rozliczeń VAT). Tylko gdy jednostka nie skorzysta z prawa do korekt w związku z wyrokiem TSUE, nie musi opodatkowywać tej sprzedaży. Podstawę opodatkowania i VAT należy ustalić, korzystając z zasad przewidzianych w art. 85 i 146b ustawy o podatku od towarów i usług. Dlatego kwota podatku należnego może być obliczana jako iloczyn wartości transakcji i stawki:

- 18,70% – dla towarów i usług objętych stawką podatku 23%,
- 7,71% – dla towarów i usług objętych stawką podatku 8%,
- 4,76% – dla towarów i usług objętych stawką podatku 5%.

W takim przypadku należy także skorygować świadczenia między jednostkami organizacyjnymi, które podlegają centralizacji. Sprzedaż dokonywana między nimi nie podlega w ogóle opodatkowaniu. Natomiast świadczenia własnych jednostek organizacyjnych na rzecz obcych jednostek należy opodatkować według stawek właściwych dla wykonanych usług lub dostarczonych towarów.

W takiej sytuacji jednostka samorządu terytorialnego nie jest obowiązana do wystawiania faktur, chyba że nabywca towarów i usług zażąda wystawienia faktury. Faktury te wystawia się nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zgłoszono takie żądanie. Nie ma również obowiązku wystawiania faktur korygujących.

Niespełnienie wskazanych warunków powoduje, że korekta będzie bezskuteczna, o czym zawiadomi pisemnie naczelnik urzędu skarbowego. Złożone korekty zastąpią dotychczasowe rozliczenia jednostek organizacyjnych i jednostki samorządowej, która złożyła korekty.

Plusy i minusy korekty całego okresu rozliczeniowego

Plusy dokonanej korekty	Minusy dokonanej korekty
Odzyskanie nieodliczonego VAT, w tym od zakupów realizowanych przez jednostki organizacyjne. Należy pamiętać, że dokonując odliczenia, również trzeba będzie uwzględnić proporcje i preproporcje	Obowiązek zwrotu środków UE w części, w jakiej finansowały VAT
	Obowiązek naliczenia VAT według metody „w stu” od sprzedaży jednostek organizacyjnych, które korzystały ze zwolnienia podmiotowego, a nie przysługuje im prawo do zwolnienia przedmiotowego
	Brak prawa do korekty deklaracji za wybrane okresy rozliczeniowe

W przypadku złożenia przed 1 października 2016 r., w związku z wyrokiem TSUE, korekt deklaracji VAT-7 za niektóre okresy rozliczeniowe, w których jednostki organizacyjne rozliczały podatek odrębnie, jednostka samorządu terytorialnego jest obowiązana (art. 23 ustawy o centralizacji rozliczeń VAT):

- wskazać w terminie siedmiu dni od dnia doręczenia jej wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do kiedy zobowiązuje się złożyć wszystkie korekty deklaracji podatkowych, licząc od najwcześniejszego okresu rozliczeniowego, za jaki została złożona korekta deklaracji podatkowej,
- złożyć brakujące korekty we wskazanym terminie.

W jakiej wysokości można odzyskać nieodliczony VAT

Jednostka samorządu terytorialnego, która zdecyduje się na korektę całościową, jest uprawniona do dokonania obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego


z tytułu nabycia przez jednostki organizacyjne towarów i usług na zasadach przewidzianych w ustawie o podatku od towarów i usług. Oznacza to, że należy uwzględnić sposób wykorzystania zakupów.

PRZYKŁAD


Gmina zdecydowała się na korektę całościową za okres od stycznia 2012 r. W tym czasie jeden z jej zakładów budżetowych korzystał ze zwolnienia podmiotowego. Dokonując korekty, gmina opodatkowała jego sprzedaż, która podlegała VAT. W związku z tym może odliczyć podatek związany z tą sprzedażą.

Ustawodawca przewidział szczególne wytyczne dla jednostek samorządu, które będą dokonywały odliczenia VAT od zakupów jednostek organizacyjnych. Ustalając VAT naliczony do odliczenia, muszą one uwzględnić zakres wykorzystywania towarów i usług do celów wykonywanej działalności gospodarczej odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej w przypadku wykonywania przy pomocy tej jednostki organizacyjnej działalności gospodarczej oraz innych czynności niż działalność gospodarcza. Oznacza to, że w przypadku korekt dokonanych za okresy rozliczeniowe od stycznia 2016 r. muszą stosować proporcję ustaloną odrębnie dla każdej jednostki. Natomiast w przypadku korekt za okresy do grudnia 2015 r. muszą stosować zasady wynikające z art. 86 ust. 1 i 7b ustawy o podatku od towarów i usług.

Do 31 grudnia 2015 r. w przypadku zakupów wykorzystywanych do wykonywania zarówno czynności opodatkowanych, jak i czynności innych niż opodatkowane (w tym niepodlegających opodatkowaniu) prawo do odliczenia najczęściej było ustalane z zastosowaniem proporcji określonej w art. 90 ust. 2-10 ustawy o VAT, z uwzględnieniem uchwały NSA z 24 października 2011 r. (sygn. akt I FPS 9/10), w którym sąd orzekł, iż:

 (...) w świetle przepisów art. 86 ust. 1 oraz art. 90 ust. 1 i 2 ustawy o VAT czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie mogą wpłynąć na zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu art. 90 ust. 3 powołanej wyżej ustawy.

W konsekwencji, jak czytamy w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5 czerwca 2012 r. (sygn. akt I FSK 1270/11):

 (...) w przypadku podatku naliczonego wynikającego z wydatków związanych tylko z czynnościami opodatkowanymi oraz z czynnościami niepodlegającymi podatkowi (których nie da się jednoznacznie przypisać do jednej z tych kategorii czynności), podatnik nie stosuje odliczenia częściowego wedle proporcji określonej na podstawie art. 90 ust. 3 ustawy o VAT, lecz odliczenie pełne. Wartość czynności niepodlegających w ogóle opodatkowaniu nie wchodzi bowiem do sumy wartości obrotów ustalanych dla potrzeb liczenia proporcji sprzedaży.

Tylko w przypadku nakładów ponoszonych na nabycie, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, oraz wytworzenie nieruchomości stanowiącej majątek

przedsiębiorstwa danego podatnika, wykorzystywanej zarówno do celów prowadzonej przez tego podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, których nie da się w całości przypisać działalności gospodarczej, była określana w art. 86 ust. 7b ustawy specjalna zasada ustalania VAT naliczonego do odliczenia. Podatek naliczony był obliczany według udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość była wykorzystywana do celów działalności gospodarczej.

Dopiero od 1 stycznia 2016 r., gdy zakupy są wykorzystywane zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, stosowana jest proporcja. Są to przede wszystkim przepisy art. 86 ust. 2a–2h i 22 ustawy o VAT oraz rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników.

Dokonując korekt, jednostka samorządu musi uwzględnić także proporcję wyciszoną zgodnie z art. 90 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej w przypadku wykonywania przy pomocy tej jednostki czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje. W składanych korektach będzie zobowiązana także do uwzględnienia korekt rocznych, gdy zastosuje częściowe odliczenie.

Kiedy trzeba zwrócić środki, którymi był finansowany VAT

Ustawa o centralizacji rozliczeń VAT wprowadza zasadę, że jednostka samorządu terytorialnego lub jej jednostka organizacyjna nie jest obowiązana do zwrotu środków przeznaczonych na realizację projektów w części, w jakiej był finansowany VAT. Od tej zasady przewidziano wyjątki (patrz: s. 8). Dotyczą również jednostek, które dokonały centralizacji przed 1 października 2016 r., czyli przed wejściem w życie ustawy. Jednostki samorządu, które przed dniem wejścia w życie ustawy o centralizacji rozliczeń VAT obniżyły kwotę podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług finansowanych ze środków przeznaczonych na realizację projektów – są obowiązane do zwrotu tych środków wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, liczonymi od dnia obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, do dnia dokonania ich zwrotu.

Jednostka samorządu terytorialnego, gdy przed wejściem w życie ustawy nie dokonała korekty rozliczeń i nie odliczyła VAT finansowanego ze środków UE, jest obowiązana złożyć do 1 grudnia 2016 r.:

- naczelnikowi urzędu skarbowego w którym rozlicza VAT oraz
- podmiotowi, z którym zawarła umowę o dofinansowanie

informację na ten temat sporządzoną według wzoru określonego w załączniku nr 3 do ustawy o centralizacji rozliczeń VAT.

Joanna Dmowska – ekspert w zakresie VAT

2. Czy faktury zakupu muszą być przekazywane w formacie JPK

Podmioty, które prowadzą księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych, nie mają obowiązku przesyłania faktur VAT dokumentujących zakup w formacie JPK.



Zobacz więcej
www.wideoakademia.infor.pl

Obowiązek przekazywania plików zgodnych z formatem JPK_FA dotyczy wyłącznie faktur sprzedaży. Tak wynika z komunikatu MF, w którym przypomniano również, że 1 stycznia 2017 r. wejdzie w życie nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług, która rozszerzy zakres danych zawartych w ewidencji prowadzonej dla celów VAT o NIP nabywcy. Tym samym zmianie ulegnie struktura JPK_VAT. Zostanie ona rozbudowana o pole NIP nabywcy.

Joanna Dmowska – ekspert w zakresie VAT

3. Kto musi rozliczyć VAT na nowym wzorze deklaracji

Od rozliczenia za sierpień 2016 r. obowiązuje 17 wersja deklaracji VAT-7. Obowiązuje również nowa wersja deklaracji VAT-7K₍₁₁₎ i VAT-7D₍₈₎, które należy stosować od rozliczenia za III kwartał 2016 r. Jednak do rozliczenia za grudzień albo IV kwartał można stosować poprzednie wzory deklaracji. Z poprzednich wersji deklaracji nie mogą korzystać jedynie podatnicy, którzy nabywają paliwo w innych krajach UE. Podatnicy lub płatnicy VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia paliwa pierwszy raz złożą dodatkowo (oprócz VAT-7) nową deklarację VAT-14 za sierpień 2016 r.



Zobacz więcej
www.wideoakademia.infor.pl

Nowymi wzorami deklaracji VAT należy postąpić się od rozliczenia za:

- sierpień 2016 r. – w przypadku deklaracji VAT-7₍₁₇₎, VAT-8₍₈₎, VAT-9M₍₆₎,
- III kwartał 2016 r. – w przypadku deklaracji VAT-7K₍₁₁₎, VAT-7D₍₈₎.

Do rozliczenia za grudzień lub IV kwartał 2016 r. można składać poprzednie wersje deklaracji. Nie mogą z nich jednak korzystać podmioty rozliczające VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia paliwa.

W porównaniu z poprzednimi wersjami deklaracji VAT-7/VAT-7K/VAT-7D obowiązujące wersje deklaracji zawierają nową poz. 39 „Kwota podatku od wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych, podlegająca wpłacie w terminach, o których mowa w art. 103 ust. 5a i 5b ustawy”. Jej wprowadzenie jest spowodowane zmianami, jakie w rozliczeniu VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia paliwa wprowadziła ustawa zmieniająca z 7 lipca 2016 r. W pozycji tej należy wpisać VAT wpłacony wcześniej na konto organu celnego i wykazany

w deklaracji VAT-14 za okres, za jaki składana jest deklaracja. Kwota z tej pozycji będzie obniżała VAT należny wynikający z deklaracji VAT-7/VAT-7K/VAT-7D, gdyż wcześniejsza zapłata VAT od nabycia wewnątrzspółnotowego paliwa nie zwalnia z rozliczenia WNT w deklaracji.

W deklaracjach VAT-7/VAT-7K/VAT-7D dodano także nowy wiersz „Korekta podatku naliczonego, o którym mowa w art. 89b ust. 4 ustawy”, gdzie w poz. 50 dłużnik będzie wykazywał ponownie VAT naliczony wynikający z opłaconej faktury, który wcześniej musiał skorygować z powodu nieuregulowania należności w terminie 150 dni od upływu terminu płatności. Jednocześnie zlikwidowano poz. 66 w deklaracji VAT-7 i VAT-7K oraz poz. 72 w deklaracji VAT-7D, w których podatnik informował, że dokonuje korekty na podstawie art. 89b ust. 4 ustawy.

Do 5 września za sierpień 2016 r. pierwszy raz będzie składana deklaracja VAT-14 przez podatników i płatników VAT od nabycia wewnątrzspółnotowego paliwa. MF wydało instrukcję wypełniania tej deklaracji.

Zasady obsługi nowego wzoru deklaracji VAT-14

Podstawa prawna	<i>Ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1052)</i>
Termin do złożenia deklaracji	<i>Do piątego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek ich zapłaty.</i>
Pierwszy okres, za który składa się deklarację	<i>Sierpień 2016 r.</i>
Obowiązek odprowadzania wpłat dziennych na rachunek Izby Celnej w Krakowie	<i>Stosownie do zapisów art. 103 ust. 5a–5d ww. ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw obliczenie oraz wpłata podatku od towarów i usług w związku z wewnątrzspółnotowym nabyciem paliw silnikowych będą dokonywane na rachunek organu podatkowego Izby Celnej w Krakowie w terminie pięciu dni od dnia dokonania transakcji nabycia.</i>
Kto składa deklarację?	<i>Podatnik/płatnik dokonujący nabyć wewnątrzspółnotowych paliw silnikowych. Uwaga: Za dany okres rozliczeniowy może być złożona tylko jedna deklaracja, bez względu na to, czy kontrahent występuje w roli podatnika lub płatnika, lub równocześnie w roli podatnika i płatnika.</i>
Jak złożyć deklarację?	<i>1. Załóż konto na stronie internetowej puesc.gov.pl (zakładka w prawym górnym rogu strony – „utwórz konto”). FILM INSTRUKTAŻOWY dostępny na stronie puesc.gov.pl zakładka „Katalog e-usług” – e-klient. Szczegółowa instrukcja w zakresie rejestracji jest dostępna pod adresem https://puesc.gov.pl. 2. Zaloguj się na stronie puesc.gov.pl. 3. Wybierz Katalog usług-eFormularze-eZefir(od 01.2016 r.)-więcej – VAT-14. 4. Kliknij „wypełnij formularz”. 5. Po wypełnieniu formularza kliknij „wygeneruj formularz” (na dole po prawej stronie).</i>

	<p>6. Przejdź do zakładki „Moje dokumenty” – „do wysyłki”, na liście dokumentów znajdziesz wygenerowany formularz – kliknij AKCJE „podpisz”, kliknij „OK” – wybierz rodzaj podpisu i postępuj wg komunikatów na ekranie.</p> <p>7. Po zmianie statusu dokumentu na liście do wysyłki na „podpisany” należy wybrać AKCJE „wyslij” i kliknąć „OK”.</p> <p>8. Przejdź do zakładki „Moje dokumenty” – odebrane i sprawdź, czy otrzymałeś UPO (Urządowe Potwierdzenie Odbioru), które potwierdza, że deklaracja została przesłana prawidłowo.</p>
<p>Jak wczytać dane do deklaracji?</p>	<p>1. Wybierz – Katalog usług-ZEFIR 2-Przydatne LINKI.</p> <p>2. Pobierz – plik: ZF2_20160721_ewidencja_VAT-14.</p> <p>Uwaga: aby ułatwić wypełnienie deklaracji, mogą Państwo prowadzić na bieżąco ewidencje transakcji w ww. pliku Excel, z którego możliwe jest wygenerowanie XML do zaimportowania na formularz deklaracji VAT-14.</p>
<p>Kwota wpłaty dziennej, którą należy wypisać do dokumentu standard „Przelew do US”</p>	<p>Suma „kwot podatku należnego pomniejszona o zryczałtowane wynagrodzenie płatnika w zł” dla wszystkich transakcji z danego dnia. Szczegółowe informacje w tym zakresie znajdują się na deklaracji VAT-14 w części „objaśnienia do” pkt 2 kolumna „k”, tj. „w kolumnie k w ostatnim wierszu z tego samego dnia należy wpisać łączną kwotę podatku dla transakcji z tego samego dnia po pomniejszeniu o łączną kwotę zryczałtowanego wynagrodzenia płatnika z kolumny j dla transakcji z tego samego dnia, które przysługuje płatnikowi zgodnie z art. 28 ustawy – Ordynacja podatkowa; jeżeli rozliczenia dokonuje podatnik, kwota podatku wykazana w kolumnie k równa się kwocie podatku wykazanej w kolumnie i”.</p>
<p>Jak dokonać zapłaty podatku?</p>	<p>Wskazanie na standardzie „Przelew do US”:</p> <ul style="list-style-type: none"> – rachunku bankowego nr 84 1010 1270 0008 2422 2400 0000 oraz wpisanie nazwy i adresu organu podatkowego – Izba Celna w Krakowie, al. Krasińskiego 11B, 31-111 Kraków, – identyfikatora NIP zobowiązanego do składania deklaracji (podatnika lub płatnika, o którym mowa w art. 99 ust. 11a ww. ustawy o podatku od towarów i usług), – typu okresu – „J”, tj. daty powstania obowiązku podatkowego/ daty transakcji, np. 1 sierpnia 2016 r., jako 16J0108, – symbolu formularza – „VAT-14”.

PODSTAWA PRAWNA:

- § 1, 2, 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 25 lipca 2016 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług – Dz.U. z 2016 r. poz. 1136
- § 1, 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 lipca 2016 r. w sprawie wzoru deklaracji o należnych kwotach podatku od towarów i usług w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych – Dz.U. z 2016 r. poz. 1124

Joanna Dmowska – ekspert w zakresie VAT

4. Kto może złożyć wniosek o zwrot VAT zapłaconego za granicą w 2015 r.

30 września 2016 r. mija termin składania wniosków o zwrot VAT zapłaconego w innych krajach UE od zakupów dokonanych tam w 2015 r.

Wniosek o zwrot podatku od wartości dodanej mogą złożyć polscy podatnicy, którzy w okresie, za jaki składają wniosek:

- w kraju, do którego występują o zwrot, nie posiadali siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, z których dokonywano transakcji gospodarczych, ani stałego miejsca zamieszkania, ani zwykłego miejsca pobytu,
- byli podatnikami VAT czynnymi,
- nie dokonywali wyłącznie dostaw towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku (poza usługami finansowymi, o których mowa w art. 86 ust. 9 ustawy o podatku od towarów i usług, dającymi prawo do odliczenia VAT).

Aby polscy podatnicy mogli wystąpić o zwrot VAT zapłaconego w innym kraju UE od dokonanych zakupów, nabyte towary i usługi muszą wykorzystać w Polsce do działalności opodatkowanej, która daje prawo do odliczenia VAT (art. 89 ust. 1h ustawy o VAT). Prawo do odliczenia VAT należy ocenić na podstawie polskich przepisów, tj. art. 86 i 88 ustawy o VAT. Oznacza to, że gdyby dany towar lub usługa były kupione w Polsce i przysługiwałoby prawo do odliczenia VAT, to przysługuje również od zakupu takich samych towarów za granicą.

Jeżeli towary i usługi zostały wykorzystane do działalności opodatkowanej i zwolnionej, to ustalając prawo do zwrotu, należy zastosować proporcję. To samo dotyczy tzw. wydatków samochodowych, gdy samochód jest wykorzystywany do celów mieszanych (art. 86a ustawy).

Nie przysługuje jednak prawo do zwrotu kwot VAT:

- które według przepisów państwa członkowskiego, w którym występujemy o zwrot VAT, zostały nieprawidłowo zafakturowane (art. 4 pkt 1 dyrektywy 2008/9/WE),
- od zakupu towarów, których dostawa jest lub może być zwolniona z VAT (w Polsce stawka 0%) jako wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów oraz eksport towarów,
- od zakupu których nie możemy odliczyć VAT według przepisów obowiązujących w kraju, w którym występujemy o zwrot (art. 5 zdanie ostatnie dyrektywy 2008/9/WE).

Jak z tego wynika, prawo do zwrotu należy ocenić na podstawie polskich przepisów oraz przepisów obowiązujących w kraju zwrotu. Ponadto gdy wniosek o zwrot odnosi się do okresu zwrotu wynoszącego rok kalendarzowy, kwota VAT nie może być mniejsza niż 50 EUR lub jej równowartość w walucie krajowej.

Wniosek za 2015 r. należy złożyć nie później niż w terminie do 30 września 2016 r. Po jego upływie prawo do zwrotu VAT zapłaconego w 2015 r. w innych krajach UE wygasa.

Wniosek o zwrot należy złożyć za pomocą systemu e-Deklaracje za pośrednictwem naczelnika urzędu skarbowego, w którym rozliczamy VAT, do właściwego państwa członkowskiego. Wniosek składamy na formularzu VAT-REF⁽⁴⁾ (www.e-deklaracje.gov.pl).

Wypełniając wniosek, a dokładniej – wpisując kwotę zwrotu, należy wpisać ją w walucie, która obowiązuje w kraju zwrotu. Należy także wpisać walutę wskazanego rachunku bankowego.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 4, 5 i 17 dyrektywy Rady 2008/9/WE z 12 lutego 2008 r. określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim – Dz.U. UE L z 2008 r. Nr 44, poz. 23; ost.zm. Dz.U. UE L z 2010 r. Nr 275, poz. 1
- art. 89 ust. 1h ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1228
- § 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów 4 grudnia 2014 r. w sprawie wniosków o zwrot podatku od wartości dodanej naliczonego w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej – Dz.U. z 2014 r. poz. 1803

Joanna Dmowska – ekspert w zakresie VAT

5. Czy można zaskarżyć do sądu postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu VAT

Zmiany wprowadzone do ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, które obowiązują od 15 sierpnia 2015 r., budzą wątpliwości interpretacyjne. Dotyczą możliwości składania do sądu administracyjnego przez podatników VAT skarg na postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu wydane w toku kontroli podatkowej, postępowania podatkowego bądź postępowania kontrolnego. Opinie na ten temat są podzielone. Dlatego NSA postanowieniem z 13 lipca 2016 r. (sygn. akt I FSK 724/16) przedstawił to zagadnienie do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego. Do czasu rozstrzygnięcia tego zagadnienia przez poszerzony skład NSA toczące się postępowania w sprawie skarg na przedłużenie terminu zwrotu są zawieszane.

Ponadto NSA postanowieniem z 20 lipca 2016 r. (sygn. akt I FSK 118/15) wystąpił do poszerzonego składu NSA o rozstrzygnięcie kolejnej kwestii dotyczącej sprawdzania zasadności zwrotu, zadając następujące pytanie:



Czy w przypadku przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku w związku z weryfikacją prowadzoną na podstawie art. 87 ust. 2 zdanie drugie 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.) w ramach czynności sprawdzających, o których mowa w dziale V ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r. poz. 613), możliwe jest żądanie od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności?

Pytanie dotyczy możliwości przeprowadzania tzw. kontroli krzyżowych w ramach czynności sprawdzających.

Na rozstrzygnięcie tych ważnych dla wszystkich podatników VAT kwestii przyjdzie nam poczekać. Podatnicy, którzy mają wątpliwości co do prawidłowości wydłużenia terminu zwrotu, powinni składać skargi w ustawowych terminach.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 3 § 2 pkt 2 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 718; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 846

Joanna Dmowska – ekspert w zakresie VAT



WIDEOAKADEMIA POLECA:

WEBINARIUM

Jak uniknąć błędów w stosowaniu JPK _ pierwsze wnioski po wdrożeniu

15 września 2016 r., godz. 11.00 - 12.00

Radosław Kowalski doradca podatkowy

W programie:

- ▶ pierwsze wnioski po wdrożeniu JPK,
- ▶ jak uniknąć niepotrzebnych błędów przy stosowaniu JPK.

Cena: **19,90 zł** zamiast 39,90

ZADAJ SWOJE PYTANIE I ZAPISZ SIĘ

ZADZWOŃ
pod nr: 22 761 30 30

NAPISZ
na bok@infor.pl

WEJDŹ na sklep.infor.pl/
wideoszkolenia



Grzegorz Ziółkowski
doradca podatkowy

Kiedy rolnik ryczałtowy będzie mógł ponownie skorzystać ze zwolnienia z VAT?

Rolnik ryczałtowy korzysta ze zwolnienia z VAT. Chce jednak zrezygnować z niego. Czy za rok będzie mógł ponownie skorzystać z tego zwolnienia?

Nie! Rolnicy ryczałtowi, którzy zrezygnowali ze zwolnienia z VAT, mogą ponownie z niego skorzystać, ale dopiero po upływie 3 lat od daty rezygnacji ze zwolnienia. Konieczne będzie do tego pisemne zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego o ponownym skorzystaniu ze zwolnienia. Musi to nastąpić przed początkiem miesiąca (lub kwartału), od którego rolnik chce ponownie skorzystać ze zwolnienia.



Grzegorz Ziółkowski
doradca podatkowy

Jak potraktować dostarczenie pracownikom odzieży i obuwia roboczego?

Dostarczamy nieodpłatnie pracownikom odzież i obuwie robocze. Czy należy to potraktować jako nieodpłatne przekazanie towarów na cele osobiste podatnika?

Nie! Zgodnie z Kodeksem pracy pracodawca ma obowiązek dostarczyć pracownikom odzież i obuwie robocze, o ile tylko własne ubranie pracownika może ulec zniszczeniu lub znacznemu zabrudzeniu albo gdy wymaga tego stosowana technologia, względy sanitarne lub bezpieczeństwa i higieny pracy. Wydanie odzieży roboczej następuje nieodpłatnie. Jest to obowiązek nałożony na pracodawcę, więc takiego wydania nie można uznać za przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste pracownika w rozumieniu przepisów ustawy o VAT.



Grzegorz Ziółkowski
doradca podatkowy

Jakie kategorie pracowników należy brać pod uwagę, ustalając, czy mamy obowiązek wdrożenia JPK?

Aby stwierdzić, czy mamy obowiązek posługiwać się jednolitym plikiem kontrolnym, musimy ustalić średnioroczne zatrudnienie. Czy w tych wyliczeniach musimy uwzględnić każdego pracownika?

Nie! Przy obliczaniu średniorocznego zatrudnienia nie bierze się pod uwagę kilku kategorii pracowników. Należą do nich: pracownicy przebywający na urlopach macierzyńskich, korzystający z urlopu na warunkach urlopu macierzyńskiego, przebywający na urlopach ojcowskich, urlopach rodzicielskich i urlopach wychowawczych. Przy ustalaniu tego współczynnika nie bierze się też pod uwagę osób zatrudnionych w celu przygotowania zawodowego. Średnioroczne zatrudnienie ustala się w przeliczeniu na pełny etat.

WWW.INFORLEX.PL

- Precyzyjna wyszukiwarka
- Codziennie aktualizowana baza wiedzy

- Codzienny kontakt z Ekspertami
- Najlepsze narzędzia w pracy każdego Księgowego

1. Weszły w życie

Na podstawie aktów prawnych opublikowanych do 16 sierpnia 2016 r.

20 sierpnia 2016 r.

1.1. Rozliczenie VAT od importu towarów

Od 20 sierpnia 2016 r. obowiązuje ustawa z 22 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy – Prawo celne oraz niektórych innych ustaw. Wprowadza ona m.in. zmiany w przepisach prawa celnego, VAT i w akcyzie wynikające z wdrożenia nowego UKC.

W związku z wprowadzeniem nowego podziału procedur celnych przepisy VAT dostosowano do nowego nazewnictwa.

Dla importowanych towarów obowiązek podatkowy nadal powstaje, co do zasady, z chwilą powstania długu celnego. Ta reguła nie uległa zmianie. Wprowadzono od niej nowy wyjątek w art. 19a ust. 10a ustawy. W przypadku objęcia towarów procedurą celną uszlachetniania czynnego obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą:

- 1) zamknięcia procedury uszlachetniania czynnego zgodnie z art. 324 rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/2447 (art. 19a ust. 10a ustawy o VAT);
- 2) wymagalności opłat, jeśli od towarów objętych tą procedurą pobierane są opłaty.

Wprowadzenie nowych zasad wymienionych w pkt 1 jest spowodowane objęciem tą procedurą towarów, dla których stawka należności celnych przywozowych jest *de facto* „zerowa”. Brak tych regulacji, po zmianie w prawie celnym, spowodowałby, że VAT nie zostałby zapłacony w żadnym momencie, gdyby nie powstał dług celny. Dlatego po zmianach dla towarów importowanych objętych procedurą uszlachetniania czynnego, która będzie kończyła się w sposób uproszczony, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą jej zakończenia. Do tej pory import towarów objętych procedurą uszlachetniania czynnego w systemie zawiesznień nie podlegał VAT.

Konsekwencją tych zmian jest określenie zasad ustalania podstawy opodatkowania, gdy procedura uszlachetniania czynnego zakończy się w sposób uproszczony (art. 30b ust. 3a ustawy o VAT). W tym przypadku podstawą opodatkowania jest wartość celna. Jeżeli przedmiotem importu w ramach tej procedury są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o podatek akcyzowy. Tak jak w pozostałych przypadkach ustalona podstawa opodatkowania powinna być powiększona o koszty dodatkowe wymienione w art. 30b ust. 4 i 6 ustawy o VAT.

W związku z tą zmianą doprecyzowano również w art. 45 ust. 2a, że zwolnienie z VAT dla importu towarów objętych procedurą uszlachetniania czynnego nie ma zastosowania, gdy nastąpi uproszczone zamknięcie tej procedury.

Ustawa z 22 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy – Prawo celne oraz niektórych innych ustaw
– Dz.U. z 2016 r. poz. 1228

26 sierpnia 2016 r.

1.2. Zwrot akcyzy dla zakładów energochłonnych

Zakładowi energochłonnemu wykorzystującemu energię elektryczną przysługuje zwolnienie realizowane przez zwrot, gdy spełnia warunki określone w art. 31d ustawy o podatku akcyzowym.

Minister Finansów w wydanym rozporządzeniu, które obowiązuje od 26 sierpnia 2016 r., wyznaczył naczelników urzędów celnych właściwych do dokonywania zwrotu. I tak dla wnioskodawcy będącego:

- 1) osobą fizyczną właściwy jest urząd celny ze względu na miejsce jego zamieszkania,
- 2) osobą prawną albo jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej właściwy jest urząd celny ze względu na jego siedzibę.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 9 sierpnia 2016 r. w sprawie wyznaczenia naczelników urzędów celnych właściwych w sprawie orzekania o zwrocie części zapłaconego podatku akcyzowego zakładowi energochłonnemu – Dz.U. poz. 1231

2. Oczekują na wejście w życie

Na podstawie aktów prawnych opublikowanych do 16 sierpnia 2016 r.

1 stycznia 2017 r.

ZMIANY 2017 2.1. Stawka 0% dla usług świadczonych dla przemysłu okrętowego

Ustawa o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych wprowadza przepisy ułatwiające działalność tego sektora. Ustawa zmieni m.in. przepisy ustawy o podatku od towarów i usług.

Ustawa o VAT wprowadza 0% stawkę VAT na produkcję, import, części i wyposażenie dla jak najszerszego katalogu jednostek pływających, zgodnie z dyrektywą VAT. W nowych przepisach wskazany jest jedynie przykładowy katalog jednostek, co w efekcie oznacza rozszerzenie rzeczywistego wykazu o jednostki, które obecnie nie są ujęte na liście.

Zlikwidowany został także obowiązujący według obecnych przepisów warunek, zgodnie z którym dostawy jednostek pływających powinny być realizowane na rzecz armatorów morskich.

Ustawa z 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych – Dz.U. z 2016 r. poz. 1206

3. Projekty

Na podstawie projektów opublikowanych do 19 sierpnia 2016 r.

3.1. Przedłużenie terminu na składanie ewidencji VAT w formacie JPK

Minister Finansów planuje zwolnienie do 31 stycznia 2017 r. niektórych podatników podatku od towarów i usług z obowiązku składania co miesiąc ewidencji VAT w formacie JPK za okres od lipca do grudnia 2016 r. Dotyczy to podmiotów, które nie są przedsiębiorcami, ale spełniały warunki, aby ich uznać od 1 lipca 2016 r. za dużych przedsiębiorców. W projekcie rozporządzenia jest wymienionych 18 podmiotów. Są to m.in.: organy władzy publicznej, jednostki

samorządu terytorialnego, zakłady lecznicze, ZUS, KRUS, NBP, szkoły i placówki niepubliczne szkół, parki narodowe, państwowe i samorządowe jednostki kultury, NFZ, instytucje gospodarki budżetowej.

Rozporządzenie ma wejść w życie z dniem ogłoszenia w Dzienniku Ustaw.

Projekt rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie przedłużenia terminu do przekazywania informacji, o której mowa w art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej: status dokumentu – projekt z 18 sierpnia 2016 r. na etapie uzgodnień

oprac. **Joanna Dmowska** – ekspert w zakresie VAT

4. Przegląd najnowszych interpretacji w sprawach rozliczeń VAT

Czego dotyczy	Stanowisko organu podatkowego
1	2
<p>Najem nieruchomości mieszkalnej firmie, która będzie ją podnajmować na cele mieszkaniowe</p>	<p>Najem nieruchomości mieszkalnej firmie, która będzie ją podnajmować na cele mieszkaniowe, nie pozbawia wynajmującego prawa do zastosowania zwolnienia. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 29 czerwca 2016 r. (sygn. ILPP5/4512-1-127/16-2/KS) czytamy:</p> <p><i>(...) zwolnieniu od podatku podlega świadczona na własny rachunek usługa wynajmu lub dzierżawy nieruchomości o charakterze mieszkalnym, co istotne, na cele mieszkaniowe.</i></p> <p>Zatem przesłanki do zastosowania zwolnienia są następujące:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ świadczenie usługi na własny rachunek, ■ charakter mieszkalny nieruchomości, ■ mieszkaniowy cel najmu lub dzierżawy. <p>Zaistnienie wszystkich powyższych przesłanek skutkuje zastosowaniem zwolnienia od podatku. Brak któregośkolwiek z powyższych elementów nie pozwala natomiast na zastosowanie zwolnienia.</p> <p>Biorąc pod uwagę cytowane przepisy należy stwierdzić, że usługa najmu nieruchomości korzysta ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie ww. art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy, pod warunkiem łącznego spełnienia przesłanek co do podmiotu, przedmiotu i celu takiej umowy. Podatnik podatku VAT będzie mógł zatem skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem od towarów i usług ww. usługi, jeśli umowa najmu w swojej treści zawiera między innymi postanowienia, z których w sposób niebudzący wątpliwości wynika, że dotyczy ona lokalu mieszkalnego i lokal ten może być wykorzystany przez najemcę tylko w celach mieszkaniowych. Powyższe dotyczy zarówno umów najmu zawieranych pomiędzy wynajmującym a najemcą, jak również umów zawieranych z podmiotem trzecim, tj. w relacji wynajmujący – najemca – podnajemca.</p>

1	2
<p>Centralizacja rozliczeń VAT powiatowych jednostek budżetowych</p>	<p>Zasada centralizacji rozliczeń VAT dotyczy powiatowych jednostek budżetowych. Nie obejmuje natomiast powiatowych służb, inspekcji i straży, finansowanych z budżetu państwa, które zachowują samodzielność i niezależność. Takie stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z 4 lipca 2016 r. (sygn. 1061-IPTPP1.4512.282.2016.2.RG), w której czytamy:</p> <p> (...) powiatowe służby, inspekcje i straże finansowane są z budżetu państwa, zachowują samodzielność i niezależność. Zwierzchnictwo starosty nie jest zwierzchnictwem służbowym, bowiem, przysługują mu jedynie określone ustawowo uprawnienia, uzgadnianie ich wspólnych działań na terenie powiatu, zatwierdzenie programów działania, kierowanie wspólnymi działaniami w sytuacjach szczególnych oraz zlecenie przeprowadzenia kontroli w uzasadnionych przypadkach.</p> <p>(...) Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, iż podstawę działania zarówno Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego i Komendanta Powiatowego Państwowej Straży Pożarnej regulują przepisy ustawowe. Ww. organy mają umocowanie ustawowe do działania i wykonują zadania wskazane w przepisach ustawowych.</p> <p>Utworzenie ww. jednostek nie jest uzależnione od woli samorządowego organu administracji, lecz tworzone są na podstawie przepisów prawa i zadania przez nie realizowane wynikają z przepisów ustawowych.</p> <p>(...) Zatem, mając na uwadze powołane powyżej przepisy prawa na tle przedstawionego opisu sprawy należy wskazać, że organy służb, inspekcji i straży, pomimo ich zespolenia ze starostą, pozostają organami administracji rządowej, a wykonując zadania powiatu, czynią to we własnym imieniu. Zwierzchnictwo starosty nie jest zwierzchnictwem służbowym, bowiem przysługują mu jedynie określone ustawowo uprawnienia, uzgadnianie ich wspólnych działań na terenie powiatu, zatwierdzenie programów działania, kierowanie wspólnymi działaniami w sytuacjach szczególnych oraz zlecenie przeprowadzenia kontroli w uzasadnionych przypadkach. Nie są one organami powiatu. Co więcej, powiatowe służby, inspekcje i straże finansowane są z budżetu państwa, zachowują samodzielność i niezależność. Powyższe przemawia za brakiem uzasadnienia, aby te podmioty objąć centralizacją rozliczeń w zakresie podatku od towarów i usług. Wobec powyższego zasada „centralizacji” rozliczeń w zakresie podatku VAT powiatowych jednostek budżetowych nie obejmuje Powiatowego Inspektoratu Nadzoru Budowlanego i Komendy Powiatowej Państwowej Straży Pożarnej.</p>
<p>Sprzedaż poniżej ceny zakupu</p>	<p>Jeśli nie zachodzą powiązania, o których mowa w art. 32 ustawy, to podatnik, sprzedając towar poniżej ceny zakupu, jako podstawę opodatkowania może przyjąć otrzymaną kwotę ze sprzedaży pomniejszoną o VAT. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 5 lipca 2016 r. (sygn. ILPP5/4512-1-103/16-4/AK) czytamy:</p> <p> Jak już zaznaczono powyżej, przepisy ustawy nie ograniczają podatnika w swobodzie ustalania ceny, czyli możliwa jest sprzedaż po cenie niższej (nawet znacznie) niż rzeczywista wartość danego towaru, czy usługi. Jedynie w sytuacji, gdy między podmiotami (kontrahentami) istnieją powiązania rodzinne, kapitałowe, majątkowe lub wynikające ze stosunku pracy, o których mowa w art. 32 ustawy,</p>

1	2
	<p><i>organ podatkowy może określić wysokość obrotu na podstawie wartości rynkowej tych towarów lub usług, ale tylko w sytuacji, gdyby związki te miały wpływ na ustalenie ceny.</i></p> <p><i>W rozpatrywanej sprawie takie powiązania nie wystąpią. Z przedstawionych we wniosku okoliczności sprawy jednoznacznie wynika, że Wnioskodawca w ramach podejmowanych działań chce dokonać wyprzedaży towaru, który nagromadził się przez cały okres prowadzonej działalności w celu odzyskania chociaż części pieniędzy i zwolnienia kosztownej w utrzymaniu powierzchni magazynowej.</i></p> <p><i>Biorąc pod uwagę powołane przepisy oraz przedstawiony opis sprawy należy stwierdzić, że w przypadku znacznego obniżenia wartości sprzedawanych towarów, nawet poniżej ceny zakupu, Wnioskodawca jako podstawę opodatkowania powinien przyjąć rzeczywistą kwotę należną, którą otrzyma z tytułu sprzedaży.</i></p> <p><i>Podsumowując należy stwierdzić, że podstawą opodatkowania dla Zainteresowanego – zgodnie z art. 29a ust. 1 w zw. z art. 29a ust. 6 ustawy – będzie wszystko co stanowi zapłatę, którą Wnioskodawca otrzyma z tytułu dostawy dokonanej poniżej ceny zakupu – pomniejszone o kwotę podatku VAT.</i></p>
<p>Sprzedaż nieruchomości w drodze licytacji komorniczej</p>	<p>Zbycie prywatnego majątku dłużnika w trybie licytacji publicznej nie podlega VAT, a dłużnik nie wystąpi w charakterze podatnika. Sprzedaż licytacyjna nieruchomości będzie stanowiła czynność zwykłego zarządu majątkiem osobistym dłużnika. Takie stanowisko zajęł Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 27 czerwca 2016 r. (sygn. ITPP3/4512-257/16/PB), w której czytamy:</p> <p> Warunkiem opodatkowania danej czynności podatkiem od towarów i usług – w świetle powyższych przepisów – jest łączne spełnienie dwóch przesłanek: po pierwsze, czynność winna być ujęta w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, po drugie – musi być dokonana przez podmiot, który w związku z jej wykonaniem jest podatnikiem podatku od towarów i usług. Należy mieć też na uwadze, że dla uznania danego majątku za prywatny istotny jest sposób jego wykorzystania i charakter działań podejmowanych w odniesieniu do niego w całym okresie posiadania przez dany podmiot. Aby majątek uznać za prywatny musi być on w całym okresie posiadania wykorzystywany wyłącznie do celów prywatnych. (...) Zatem jeśli osoba fizyczna dokonuje sprzedaży swojego majątku osobistego, a czynność ta wykonywana jest okazjonalnie i nie zmierza do nadania jej stałego charakteru, nie oznacza to prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.</p> <p>Analiza przedstawionego zdarzenia przyszłego oraz treści przywołanych przepisów prawa prowadzi do stwierdzenia, że zbycie nieruchomości, o której mowa we wniosku, w trybie licytacji publicznej, nie będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, a dłużnik nie wystąpi w charakterze podatnika, ponieważ czynność ta nie będzie stanowiła działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ww. ustawy. W konsekwencji sprzedaż licytacyjna ww. nieruchomości będzie stanowiła czynność zwykłego zarządu majątkiem osobistym dłużnika, do której unormowania ustawy o podatku od towarów i usług nie będą miały zastosowania.</p>

oprac. **Magdalena Miklewska** – ekspert w zakresie VAT

1. Jak rozliczyć w VAT sprzedaż środków trwałych

Gdy użytkowany w firmie środek trwały przestanie być użyteczny, podatnik może go sprzedać. Transakcja ta nie pozostaje bez wpływu na rozliczenie VAT. Obecnie w większości przypadków taka sprzedaż podlega opodatkowaniu stawką 23%. Dokonując jej podatnik w niektórych przypadkach może odzyskać część VAT nieodliczonego przy zakupie środka trwałego. Rozliczeniu VAT będzie podlegać również sprzedaż środka trwałego na złom czy przekazanie go na cele osobiste.

Dostawa środka trwałego wykorzystywanego w firmie podlega opodatkowaniu VAT. Zasadniczo jest to stawka 23%. Podstawą opodatkowania jest kwota należna pomniejszona o należny VAT. Od tej zasady w ustawie przewidziano wyjątki.

1. Zwolnienie przy sprzedaży środka trwałego

Obecnie w ustawie o VAT prawo do stosowania zwolnienia przy sprzedaży środków trwałych jest ograniczone do dwóch przypadków.

1.1. Sprzedaż środka trwałego użytkowanego w działalności zwolnionej

Na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT sprzedaż środka trwałego może korzystać ze zwolnienia z VAT, gdy:

- był on wykorzystywany wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku oraz
- z tytułu jego nabycia, importu lub wytworzenia nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Jak z tego wynika, sam fakt braku prawa do odliczenia nie daje sprzedawcy prawa do zastosowania zwolnienia. Znaczenie ma sposób wykorzystania środka trwałego w firmie.

PRZYKŁAD

Spółka kupiła samochód w komisie na fakturę VAT marża. W związku z tym nie mogła odliczyć VAT od zakupu. Samochód był wykorzystywany do działalności opodatkowanej, dlatego jego sprzedaż będzie podlegała opodatkowaniu stawką 23%.

Ze zwolnienia korzysta sprzedaż środka trwałego wykorzystywanego wyłącznie do działalności zwolnionej. Warunek ten jest spełniony, gdy środek trwały był wykorzystywany zarówno do działalności zwolnionej, jak i niepodlegającej VAT lub tylko niepodlegającej VAT. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 12 stycznia 2016 r. (sygn. IPPP2/443-339/14/15-5/S/AO) czytamy:



W świetle możliwości korzystania ze zwolnienia od podatku przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług należy zauważyć, że wśród czynności wykonywanych w ramach działalności podlegającej opodatkowa-

niu podatkiem VAT wyróżnić należy czynności zwolnione z VAT i czynności opodatkowane. Natomiast podatnik wykonując działalność gospodarczą równocześnie może wykonywać działalność niemającą charakteru gospodarczego (niepodlegającą opodatkowaniu). Czynności niepodlegające opodatkowaniu odróżnić należy od czynności wykonywanych w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Czynności nieopodatkowane to takie czynności, które nie są w ogóle objęte przedmiotem opodatkowania i względem których nie występuje obowiązek podatkowy. Innymi słowy, czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT nie wpływają na możliwość zastosowania zwolnienia od podatku VAT.

Z uwagi na powołane przepisy oraz opisane zdarzenie przyszłe należy wskazać, że skoro Wnioskodawcy planującemu dokonać dostawy samochodu nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z uwagi na fakt wykorzystywania przedmiotowego samochodu wyłącznie na cele działalności zwolnionej i cele działalności niepodlegającej temu podatkowi to sprzedaż tego samochodu będzie korzystała ze zwolnienia od podatku VAT na mocy art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

PRZYKŁAD

Gmina sprzedaje kserokopiarkę, która była wykorzystywana do działalności zwolnionej i niepodlegającej VAT. Od zakupu gminie nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT. Sprzedaż urządzenia korzysta ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy.

Zwolnienie nie będzie miało zastosowania, gdy środek trwały będzie wykorzystywany do działalności zwolnionej z VAT, niepodlegającej VAT i opodatkowanej VAT (patrz: pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 24 listopada 2015 r., sygn. ILPP1/4512-1-692/15-4/AP).

Jeżeli środek trwały sprzedaje podatnik korzystający ze zwolnienia ze względu na wysokość obrotu, to sprzedaż ta również korzysta ze zwolnienia. Jednak na wysokość limitu zwolnienia nie wpływa wartość odpłatnej dostawy towarów, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji (art. 113 ust. 2 ustawy).

1.2. Sprzedaż nieruchomości

Gdy przedmiotem sprzedaży są nieruchomości, podatnik może skorzystać z jednego ze zwolnień przewidzianych w art. 43 ust. 1 pkt 10 albo pkt 10a ustawy o VAT.

Zwolnienia z VAT przy sprzedaży nieruchomości

Lp.	Rodzaj nieruchomości	Warunki korzystania ze zwolnienia	Czy można zrezygnować ze zwolnienia
1	2	3	4
1.	Sprzedaż nieruchomości po pierwszym zasiedleniu (art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy)	■ dostawa nie jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim	Podatnik może zrezygnować z tego zwolnienia i wybrać opodatkowanie dostawy budyn-

1	2	3	4
	<p>Pierwsze zasiedlenie – to oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:</p> <p>a) wybudowaniu lub</p> <p>b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej</p>	<p>■ między pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynęły co najmniej dwa lata</p>	<p>ków, budowli lub ich części, pod warunkiem że dokonujący dostawy i nabywca budynku, budowli lub ich części:</p> <p>1) są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni</p> <p>2) złożą, przed dniem dokonania dostawy tych obiektów, właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego zgodne oświadczenie, że wybierają opodatkowanie dostawy budynku, budowli lub ich części</p>
2.	<p>Sprzedaż nieruchomości przed pierwszym zasiedleniem lub w ramach pierwszego zasiedlenia lub gdy od pierwszego zasiedlenia nie minęły co najmniej dwa lata (art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy)</p>	<p>■ w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego</p> <p>■ 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</p> <p>■ jeśli wydatki na ulepszenie wynosiły co najmniej 30%, to ze zwolnienia można korzystać, gdy budynki, budowle lub ich części w stanie ulepszonym były wykorzystywane przez podatnika do czynności opodatkowanych co najmniej przez pięć lat</p>	<p>Nie można zrezygnować z tego zwolnienia</p>

Należy pamiętać, że do pierwszego zasiedlenia dochodzi nie tylko w wyniku sprzedaży podlegającej VAT lub w przypadku oddania nieruchomości w najem po wybudowaniu, ale również wtedy, gdy jest ona wykorzystywana do działalności opodatkowanej VAT przez podatnika, który ją wybudował.

W wyroku NSA z 14 maja 2015 r. (sygn. akt I FSK 382/14) czytamy:



Sąd krajowy celem zapewnienia skuteczności normom dyrektywy 112 stwierdził zatem częściową niezgodność art. 2 pkt 14 lit. a) ustawy o VAT z art. 12 ust. 1 lit. a) i 2 dyrektywy 112, jak też art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy 112. Mowa tu o części dotyczącej użytego w treści art. 2 pkt 14 lit. a) ustawy o VAT warunku „w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu”. Warunek ten w istocie doprowadza do sztucznego różnicowania sytuacji podmiotu gospodarczego, który po wybudowaniu budynku część oddał w najem a część budynku wykorzystywał na potrzeby własnej działalności gospodarczej albowiem w obydwóch przypadkach doszło do korzystania z budynku. W pozostałym zaś zakresie należy dokonać wykładni prounijnej art. 2 pkt 14 lit. a) ustawy o VAT i skorygować treść w następujący sposób: pod pojęciem pierwszego zasiedlenia – rozumie się przez to użytkowanie przez pierwszego nabywcę lub użytkownika budynków, budowli lub ich części, po ich wybudowaniu.

Pod wpływem korzystnego orzecznictwa również organy podatkowe zmieniły zdanie i obecnie uznają, że (patrz: pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 11 lipca 2016 r., sygn. ILPP1/4512-1-288/16-3/HW):



(...) „pierwsze zasiedlenie” budynku (po jego wybudowaniu) należy rozumieć szeroko jako pierwsze zajęcie budynku, używanie, w tym również na potrzeby własnej działalności gospodarczej.

Potwierdził to także Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w piśmie z 30 czerwca 2016 r. (sygn. ITPP1/4512-323/16/EA).

Inaczej, zdaniem organów podatkowych, będzie wyglądać sytuacja, gdy budynek został ulepszony, a wydatki na ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej obiektu. Wówczas bowiem, aby nastąpiło pierwsze zasiedlenie budynku, musi dojść do oddania obiektu po ulepszeniu do użytkowania w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu (np. w najem).

2. Sprzedaż opodatkowana od marży

Podatnik, który przy nabyciu środka trwałego nie mógł odliczyć VAT, powinien rozważyć, czy może ustalić podstawę opodatkowania według procedury marży. Podstawą opodatkowania może być wtedy marża pomniejszona o VAT, gdy przedmiotem sprzedaży jest towar używany (art. 120 ust. 4 ustawy). Marżę obliczamy jako różnicę między kwotą sprzedaży a kwotą nabycia. W art. 120 ust. 1 pkt 4 ustawy została określona definicja towarów używanych.

Podstawą opodatkowania może być marża pomniejszona o VAT, gdy sprzedawany towar został nabyty od jednej z wymienionych osób:

DEFINICJA

Towary używane – to ruchome dobra materialne nadające się do dalszego użytku w ich aktualnym stanie lub po naprawie, inne niż określone w art. 120 ust. 1 pkt 1–3 oraz inne niż metale szlachetne lub kamienie szlachetne (CN 7102, 7103, 7106, 7108, 7110, 7112), (PKWiU 24.41.10.0, 24.41.20.0, ex 24.41.30.0, ex 32.12.11.0, ex 32.12.12.0 i 38.11.58.0).

- 1) osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, niebędącej podatnikiem VAT lub niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej,
- 2) podatników VAT, jeżeli dostawa tego towaru była zwolniona od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 113,
- 3) podatników, jeżeli dostawa tego towaru była opodatkowana od marży,
- 4) podatników podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawa tego towaru była zwolniona od podatku na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 113,
- 5) podatników podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawa tego towaru była opodatkowana podatkiem od wartości dodanej od marży, a nabywca posiada dokumenty jednoznacznie potwierdzające nabycie towarów na tych zasadach.

Gdy podatnik nabywa towar od podatników wymienionych w pkt 1–5, nie może odliczyć VAT od zakupu, gdyż albo sprzedaż nie podlega VAT, albo VAT nie jest naliczany. Aby jednak zastosować procedurę marży, towar ten musi być kupiony w celu dalszej odsprzedaży. Powstaje zatem pytanie, czy marża może mieć zastosowanie, gdy sprzedawany jest środek trwały. Obecnie większość organów podatkowych uznaje, że w takim przypadku podstawą opodatkowania może być marża. Z pisma Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 12 kwietnia 2016 r. (sygn. ILPP2/4512-1-205/16-2/MW) wynika, że można:



(...) skorzystać z zapisu art. 120 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku od towarów i usług, i dokonać dostawy z zastosowaniem procedury marża – towary używane, pod warunkiem, że nabyciu pojazdu towarzyszył zamiar jego dalszej odsprzedaży.

Należy jednak podkreślić, że organy podatkowe uznają, iż podatnik może zastosować procedurę marży, gdy kupił np. samochód i wprowadzi go do ewidencji środków trwałych z zamiarem, że gdy ten samochód nie będzie już wykorzystywany w działalności, to go odsprzeda. Oznacza to *de facto*, że każda sprzedaż towaru używanego wprowadzonego do ewidencji środków trwałych, od nabycia którego nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT, może być opodatkowana od marży.

W piśmie z 4 kwietnia 2016 r. (sygn. ILPP2/4512-1-57/16-2/AK) Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu uznał prawo do zastosowania procedury marży przez podatnika, który przedstawił następujący stan faktyczny:



Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą. Jest czynnym podatnikiem VAT, a wszystkie sprzedawane przez niego usługi i towary są opodatkowane (nie są zwolnione z VAT). Na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej Wnioskodawca zakupił w dniu 25 lipca 2011 r. używaną koparko-ładowarkę, bez możliwości odliczenia podatku VAT, gdyż zakup dokonany był na fakturę VAT-marża. Koparko-ładowarka została wprowadzona na środki trwałe firmy i jest użytkowana na potrzeby działalności opodatkowanej. Zainteresowany planuje sprzedaż tego środka trwałego. Wnioskodawca nabywając przedmiotową koparko-ładowarkę w celu wykorzystania do prowadzonej działalności gospodarczej, zamierzał po pewnym czasie ją odsprzedać. Jest to stała prak-

tyka, gdyż środki pracy są regularnie dostosowywane do aktualnych potrzeb firmy, a baza sprzętowa jest stale odnawiana. Po okresie wykorzystania na cele działalności gospodarczej (dłuższym niż rok), sprzęt wykorzystywany do osiągania przychodów z usług jest sprzedawany ze środków trwałych prowadzonej przez Zainteresowanego działalności.

Należy pamiętać, że przy sprzedaży samochodu nie będziemy mogli zastosować marży, gdy kupiliśmy go ze zwolnieniem, którego podstawą był § 3 pkt 20 rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień, obowiązujący do 31 marca 2014 r. Potwierdziły to sądy (patrz: m.in. wyrok NSA z 23 lutego 2011 r., sygn. akt I FSK 286/10). To, jaka była podstawa prawna zastosowania zwolnienia, można sprawdzić na fakturze zakupu, gdyż sprzedawca był zobowiązany ją podać. Jeśli tego nie zrobił, należy zwrócić się do niego o wystawienie faktury korygującej.

PRZYKŁAD

Spółka Alfa kupiła samochód osobowy w 2010 r. i od jego zakupu odliczyła 6000 zł VAT. Samochód sprzedała w styczniu 2014 r. Janowi Kowalskiemu, który kupił go „na firmę”. Spółka Alfa przy sprzedaży zastosowała zwolnienie na podstawie § 3 pkt 20 rozporządzenia. Jan Kowalski przy sprzedaży tego samochodu nie może zastosować procedury marży, mimo że przy zakupie nie odliczył VAT.

Jeżeli samochód będzie sprzedany za cenę niższą, niż był kupiony, to zdaniem organów podatkowych kwota marży będzie wynosiła 0, tak jak kwota VAT. Uznają one, że nie można rozliczać ujemnej marży, a tym samym ujemnego VAT. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 7 lipca 2016 r. (sygn. ITPP3/4512-265/16/MD) czytamy:



Samochód został sprzedany innej firmie za cenę niższą cenie zakupu (marża wyniosła 0 zł). (...) Jeżeli kwota sprzedaży (w rozumieniu art. 120 ust. 1 pkt 5 ustawy) ww. samochodu była niższa lub równa kwocie jego nabycia (w rozumieniu art. 120 ust. 1 pkt 6 ustawy), nie mogła pojawić się podstawa opodatkowania, a co za tym idzie – podatek należny.

3. Dokumentacja sprzedaży środka trwałego

Tak jak każdą inną sprzedaż również sprzedaż środka trwałego należy udokumentować. Gdy nabywcą jest inny podatnik, obowiązkowo wystawiamy fakturę. Jeśli nabywca nie jest podatnikiem lub sprzedaż korzysta ze zwolnienia, to fakturę wystawiamy na żądanie kupującego.

3.1. Faktury dokumentujące sprzedaż środka trwałego

Fakturę dokumentującą sprzedaż środka trwałego należy wystawić do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy lub otrzymano zaliczkę. Fakturę można wystawić 30 dni przed dostawą lub otrzymaniem zaliczki. Te dwa zdarzenia (dostawa towarów lub otrzymanie zaliczki przed dostawą) wyznaczają moment powstania obowiązku podatkowego. Gdy środek trwały jest sprzedawany na rzecz osoby nieprowadzącej działal-

ności lub sprzedaż ta korzysta ze zwolnienia, fakturę wystawiamy na żądanie kupującego. Obowiązkowo trzeba uwzględnić żądanie kupującego, jeżeli zostało zgłoszone w terminie trzech miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar bądź otrzymano całość lub część zapłaty. Fakturę na żądanie należy wystawić:

- 1) do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy lub otrzymano zaliczkę – jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone do końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty;
- 2) nie później niż 15 dnia od dnia zgłoszenia żądania – jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone po upływie miesiąca, w którym dokonano dostawy lub wykonano usługę.

Gdy przedmiotem dostawy jest środek trwały zwolniony z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy, podatnik może wystawić fakturę uproszczoną.

Wzór faktury uproszczonej dokumentującej sprzedaż środka trwałego zwolnioną z VAT

Sprzedawca:		FAKTURA nr _____		Nabywca:	
_____		Data wystawienia: _____		_____	
_____		_____		_____	
_____		_____		_____	
L.p.	Nazwa (rodzaj) towaru lub usługi	Miara i ilość towarów/zakres wykonywanych usług		Cena jednostkowa	Wartość sprzedaży ogółem
		ilość	miara		
1.					
2.					
3.					
Podstawa prawna zastosowania zwolnienia:				Podsumowanie:	0,00 zł

Jako podstawę zwolnień należy wpisać art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy jeśli jest to samochód

Jeżeli podatnik przy sprzedaży stosuje procedurę marży, to wystawia fakturę bez stawki i kwoty VAT, ze specjalnym oznaczeniem.

Wzór faktury dokumentującej sprzedaż środka trwałego opodatkowanego od marży

Sprzedawca:		FAKTURA nr _____		Nabywca:	
_____		procedura marży - towary używane		_____	
NIP: _____		Data wystawienia: _____		NIP: _____	
_____		_____		_____	
L.p.	Nazwa (rodzaj) towaru lub usługi	Miara	Ilość (liczba)	Kwota należności	
1.					
2.					
3.					
				Do zapłaty:	0,00 zł

Na fakturze nie wpisujemy kwoty należnego VAT

3.2. Ewidencjonowanie na kasie rejestrującej sprzedaży środka trwałego

Jeśli nabywcą środka trwałego jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, sprzedaż podlega obowiązkowi ewidencjonowania na kasie rejestrującej, gdy nie możemy korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej.

Przepisy obecnie obowiązującego rozporządzenia, które określa zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej, odróżniają sprzedaż towarów handlowych od sprzedaży własnych środków trwałych. Dlatego gdy środek trwały jest sprzedawany na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności, obrót z tego tytułu nie jest wliczany do limitu uprawniającego do korzystania ze zwolnienia (20 000 zł).

Ponadto dostawa towarów i świadczenie usług, które są zaliczane do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, korzystają ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania (poz. 49 załącznika do rozporządzenia w sprawie zwolnień). Warunkiem jego zastosowania jest udokumentowanie sprzedaży fakturą.

4. Oddanie środka trwałego na złom

Gdy środek trwały nie przedstawia wartości użytkowej, często jest sprzedawany na złom. Wraki według PKWiU są sklasyfikowane pod symbolem 38.11.49.0 – Wraki przeznaczone na złomowanie inne niż statki i pozostałe konstrukcje pływające. Towary te są wymienione w załączniku nr 11 do ustawy (poz. 29), a to oznacza, że gdy są spełnione pozostałe warunki z art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy, dostawa takiego środka trwałego podlega opodatkowaniu według zasady odwrotnego obciążenia.

Odwrotne obciążenie ma zastosowanie, gdy łącznie spełnione są następujące warunki:

- dokonującym dostawy towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy jest podatnik VAT, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy (niekorzystający ze zwolnienia podmiotowego),
- nabywcą jest podatnik VAT czynny,
- dostawa nie jest objęta zwolnieniem na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT.

Gdy są spełnione wymienione warunki, dostawca środka trwałego wystawia fakturę bez stawki i kwoty podatku, z adnotacją odwrotne obciążenie.

Wzór faktury dokumentującej sprzedaż samochodu na złom

Sprzedawca: _____		FAKTURA nr _____		Nabywca: _____	
_____		Data wystawienia: _____		_____	
NIP: _____		Data dostawy lub wykonania usługi: _____		NIP: _____	
Sposób rozliczenia VAT: - odwrotne obciążenie					

L.p.	Nazwa (rodzaj) towaru lub usługi	Miara i ilość towarów/zakres wykonywanych usług		Cena jednostkowa bez VAT	Wartość sprzedaży ogółem bez VAT
		ilość	miara		
1.					
2.					
3.					
Podsumowanie:					0,00 zł
Do zapłaty:					0,00 zł

Sprzedawca rozlicza tę sprzedaż w poz. 31 deklaracji VAT-7₍₁₇₎. Dodatkowo musi złożyć VAT-27.

Potwierdzają to również organy podatkowe. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 5 czerwca 2015 r. (sygn. IBPP1/4512-221/15/LSz) czytamy:



Jak wynika z wniosku Wnioskodawca posiadał w środkach trwałych firmy samochody, które zostały wycofane z eksploatacji z powodu stanu technicznego nie pozwalającego na dalsze ich użytkowanie. Nabycia tych pojazdów Wnioskodawca dokonał działając jako podatnik VAT w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Pojazdy były wykorzystywane do czynności opodatkowanych (były wykorzystywane do przewożenia materiałów w miejsca wykonywanych robót budowlanych oraz pracowników w celu wykonywania tych robót). Firma Wnioskodawcy oddała ww. samochody na złomowisko, otrzymała zaświadczenie o demontażu (kasacji) następnie wystawiona została faktura następującej treści – sprzedaż samochodu – wraku do złomowania z zastosowaniem odwrotnego obciążenia. Pojazdy będące przedmiotem interpretacji zostały zaklasyfikowane pod symbol PKWiU 38.11.49.0. (...) Zatem jeśli przedmiotowe pojazdy, o których mowa we wniosku, objęte są klasyfikacją PKWiU 38.11.49.0 „Wraki przeznaczone do złomowania inne niż statki i pozostałe konstrukcje pływające” – to ich dostawa (jako towarów wymienionych w poz. 29 załącznika nr 11) jest objęta zasadami opodatkowania wymienionymi w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy, tj. tzw. „odwrotnym obciążeniem”.

Takie samo stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w piśmie z 2 stycznia 2014 r. (sygn. IBPP1/443-937/13/AW).

5. Odzyskanie nieodliczonego VAT

Sprzedaż środka trwałego opodatkowana VAT, gdy następuje w okresie korekty, uprawnia do odzyskania części nieodliczonego VAT. Tak będzie w przypadku środków trwałych wykorzystywanych do działalności mieszanej oraz samochodów, gdy przy ich nabyciu odliczono tylko część VAT.

5.1. Środki trwałe wykorzystywane do działalności mieszanej

Z art. 91 ust. 4 ustawy o VAT wynika, że w przypadku gdy w okresie korekty nastąpi sprzedaż towarów lub usług zaliczanych do środków trwałych podlegających amortyzacji, uważa się, że te towary lub usługi są nadal wykorzystywane na potrzeby czynności podlegających opodatkowaniu u tego podatnika, aż do końca okresu korekty. Korekta powinna być dokonana jednorazowo w odniesieniu do całego pozostałego okresu korekty. Korekty dokonuje się w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła sprzedaż. W przypadku gdy towary lub usługi zostaną:

- 1) opodatkowane – w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru lub usługi jest związane z czynnościami opodatkowanymi,
- 2) zwolnione od podatku lub nie podlegały opodatkowaniu – w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru lub usługi jest związane wyłącznie z czynnościami zwolnionymi od podatku lub niepodlegającymi opodatkowaniu.

Okres korekty wynosi:

- 5 lat w przypadku środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa przekracza 15 000 zł,
- 10 lat w przypadku nieruchomości, których wartość początkowa przekracza 15 000 zł.

W obecnym stanie prawnym możliwe jest odzyskanie nieodliczonego VAT, gdy podatnik przy nabyciu środka trwałego odliczał VAT ustalany według proporcji, a sprzedaż podlegała opodatkowaniu VAT. VAT podlegający korekcie należy wykazać w poz. 47 deklaracji VAT-7⁽¹⁷⁾. Gdy VAT podlega zwrotowi, należy go wykazać ze znakiem (-).

PRZYKŁAD

Spółka kupiła w 2012 r. pawilon handlowy o wartości netto 200 000 zł, VAT 46 000 zł, który służył działalności opodatkowanej i zwolnionej. Od zakupu odliczyła 91% VAT, czyli 41 860 zł. Co roku dokonywała korekty rocznej. W lipcu 2016 r. sprzedała nieruchomość z zastosowaniem stawki 23%. Do końca korekty pozostało 6 lat. Dlatego jest uprawniona do odzyskania VAT w wysokości 2484 zł $[(46\ 000\ \text{zł} - 41\ 860\ \text{zł}) \times 6/10 = 4140\ \text{zł} \times 6/10 = 2484\ \text{zł}]$.

Natomiast obowiązek zwrotu części VAT będzie występował, gdy przy sprzedaży zostanie zastosowane zwolnienie dla sprzedaży nieruchomości po pierwszym zasiedleniu.

PRZYKŁAD

Spółka kupiła w 2012 r. pawilon handlowy o wartości netto 200 000 zł, VAT 46 000 zł, który służył działalności opodatkowanej i zwolnionej. Od zakupu odliczyła 100% VAT. W lipcu 2016 r. sprzedała nieruchomość z zastosowaniem zwolnienia. Do końca korekty pozostało 6 lat. Dlatego jest zobowiązana do zwrotu VAT w wysokości 27 600 zł $(46\ 000\ \text{zł} \times 6/10 = 27\ 600\ \text{zł})$.

5.2. Sprzedaż samochodu

Do sprzedaży samochodu przewidziano specjalny system korekt VAT naliczonego od jego zakupu (art. 90b ustawy). Jeśli w okresie korekty nastąpi sprzedaż pojazdu samochodowego, uznaje się, że wykorzystanie tego pojazdu zostało zmienione na wykorzystanie wyłącznie do działalności gospodarczej, aż do końca okresu korekty. Korekty mogą dokonywać podatnicy, którzy przy zakupie odliczyli:

- 50% podatku naliczonego,
- 60%, nie więcej niż 6000 zł.

Korekty tej dokonuje się w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła zmiana, w kwocie proporcjonalnej do pozostałego okresu korekty. Jak z tego wynika, system korekt ma również zastosowanie do samochodów nabytych przed 1 kwietnia 2014 r.

Okres korekty wynosi:

- 60 miesięcy, licząc od miesiąca, w którym odpowiednio nabyto, dokonano importu lub oddano do używania pojazd samochodowy, którego wartość początkowa przekraczała 15 000 zł;

- 12 miesięcy, licząc od miesiąca, w którym odpowiednio nabyto, dokonano importu lub oddano do używania pojazd samochodowy, którego wartość początkowa nie przekraczała 15 000 zł.

Gdy podatnik sprzedaje samochód nabyty od 1 kwietnia 2014 r., oblicza VAT według następującego wzoru:

$$\text{kwota nieodliczonego VAT/liczba miesięcy korekty} \times \text{liczba miesięcy pozostałych do końca korekty}$$

PRZYKŁAD

15 kwietnia 2015 r. podatnik kupił samochód osobowy, który ma służyć do celów „mieszanych”. VAT z faktury wyniósł 23 000 zł, dlatego w deklaracji za kwiecień 2015 r. podatnik odliczył 11 500 zł. Samochód sprzedat w sierpniu 2016 r. Do sprzedaży zastosował stawkę 23%. W tym przypadku do końca okresu korekty zostało 44 miesiące. Okres korekty wynosi 60 miesięcy i kończy się 31 marca 2020 r. Podatnik w rozliczeniu za sierpień 2016 r. będzie miał prawo podwyższyć podatek naliczony do odliczenia o kwotę 8433 zł $(11\,500\ \text{zł}/60 \times 44)$.

Jak już zostało powiedziane, również podatnicy sprzedający samochód kupiony przed 1 kwietnia 2014 r., od zakupu którego odliczyli 60%, nie więcej niż 6000 zł, mogą skorzystać z systemu korekt rekompensujących zniesienie zwolnienia dla tego rodzaju sprzedaży. W tym przypadku kwotę do korekty należy obliczyć według wzoru:

$$(\text{kwota VAT wynikająca z faktury} - \text{kwota odliczonego VAT})/\text{liczba miesięcy okresu korekty} \times \text{liczba miesięcy pozostałego okresu korekty}$$

PRZYKŁAD

Podatnik kupił samochód osobowy 15 maja 2013 r. VAT z faktury wyniósł 23 000 zł, dlatego w deklaracji za maj 2013 r. podatnik odliczył 6000 zł. Samochód sprzedat w sierpniu 2016 r. Do sprzedaży zastosował stawkę 23%. W tym przypadku do końca okresu korekty zostało 21 miesiące. Okres korekty wynosi 60 miesięcy i kończy się 30 kwietnia 2018 r. W takiej sytuacji podatnik w rozliczeniu za sierpień 2016 r. będzie miał prawo podwyższyć kwotę podatku naliczonego do odliczenia o kwotę 5950 zł $[(23\,000\ \text{zł} - 6000\ \text{zł})/60 \times 21]$.

Przed 1 kwietnia 2014 r., gdy obowiązywało zwolnienie dla dostawy samochodów, przy nabyciu których przysługiwało ograniczone prawo do odliczenia VAT, jeśli sprzedaż nastąpiła w okresie korekty, podatnicy byli zobowiązani dokonać korekty części lub całości odliczonego VAT. Obowiązek ten wynikał z art. 91 ustawy. Po zmianie przepisów obowiązek korekty na podstawie tych regulacji jest ograniczony. Dotyczy tylko podatników, którzy odliczyli VAT według proporcji. Gdy samochód służył tylko do działalności

opodatkowanej, przy sprzedaży nie należy dodatkowo dokonywać korekty na podstawie art. 91 ustawy.

Gdy samochód był wykorzystywany do działalności mieszanej (opodatkowanej i zwolnionej), podatnicy będą mogli skorygować VAT, stosując dodatkowo proporcję ustaloną na podstawie art. 90–91 ustawy. Jak wynika z art. 90b ust. 5 ustawy, w przypadku gdy podatnik wykorzystuje pojazd samochodowy w działalności gospodarczej również do czynności zwolnionych od podatku, kwota korekty powinna uwzględniać proporcję zastosowaną przy odliczeniu. Gdy jednak sprzedaż jest opodatkowana, wskaźnik korekty wynosi 100%, a VAT do odzyskania należy obliczyć według wzoru:


$$\frac{\text{(kwota VAT wynikająca z faktury – kwota odliczonego VAT)}}{\text{liczba miesięcy okresu korekty}} \times \text{liczba miesięcy pozostałego okresu korekty}$$

PRZYKŁAD


Podatnik kupił samochód osobowy 15 maja 2013 r. VAT z faktury wyniósł 23 000 zł. Samochód został przeznaczony do działalności mieszanej, dlatego VAT był obliczony według proporcji wynoszącej w 2013 r. 86%. W deklaracji za maj 2013 r. podatnik odliczył więc 5160 zł. Samochód sprzedał w sierpniu 2016 r. Do sprzedaży zastosował stawkę 23%. W tym przypadku do końca okresu korekty zostało 21 miesięcy. Okres korekty wynosi 60 miesięcy i kończy się 30 kwietnia 2018 r. W takiej sytuacji podatnik w rozliczeniu za sierpień 2016 r. będzie miał prawo podwyższyć kwotę podatku naliczonego do odliczenia o kwotę 6244 zł $[(23\ 000\ \text{zł} - 5160\ \text{zł})/60 \times 21]$.

6. Aktualizacja VAT-26 po sprzedaży samochodu

Gdy sprzedawany jest samochód, który był wykorzystywany wyłącznie do działalności opodatkowanej, to nie dokonujemy żadnej korekty. Mamy jednak obowiązek złożyć aktualizację VAT-26. Organy podatkowe twierdzą, że w przypadku sprzedaży pojazdów samochodowych zgłoszonych informacją VAT-26 należy dokonać aktualizacji tej informacji. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 28 stycznia 2015 r. (sygn. IBPP2/443-1078/14/IK) czytamy:

 *Skoro druk VAT-26 jest informacją o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej, a samochody w wyniku sprzedaży nie są wykorzystywane przez Wnioskodawcę w prowadzonej przez niego działalności gospodarczej to w wyniku tych zdarzeń następuje obowiązek złożenia aktualizacji informacji VAT-26, ponieważ z tym dniem następuje zmiana wykorzystywania pojazdu samochodowego.*

Stanowisko organów potwierdził WSA w Krakowie w wyroku z 9 lipca 2015 r. (sygn. akt I SA/Kr 890/15) orzekając, że:

 *(...) ustawa nie precyzuje, co należy rozumieć przez zmianę wykorzystywania pojazdu samochodowego. Jednakże należy przyjąć, że chodzi tu o obowiązek aktualizacji informacji w przypadku, w którym samochód dotychczas wykorzystywany*

wyłącznie do celów działalności miałby uzyskać przeznaczenie mieszane bądź miałby w ogóle przestać być wykorzystywany do działalności (...). W przypadku sprzedaży pojazdu dochodzi więc do sytuacji, w której przestaje być on wykorzystywany do celów działalności gospodarczej i od tego momentu ustaje prawo podatnika do odliczenia podatku VAT, o czym stosowny organ musi zostać powiadomiony. W konsekwencji sąd uznał, że (...) prawidłowe jest (...) stanowisko, zgodnie z którym przy sprzedaży występuje zaprzestanie wykorzystywania danego pojazdu, podatnik nie będzie miał prawa odliczać VAT od zakupów związanych z tym pojazdem, więc od dnia zbycia samochód nie służy prowadzeniu działalności gospodarczej. W związku z tym, w momencie zbycia pojazdu następuje obowiązek złożenia aktualizacji informacji VAT-26, ponieważ z tym dniem następuje zmiana wykorzystania pojazdu samochodowego.

Dlatego sprzedawca samochodu przed dniem dokonania zmiany jest zobowiązany do złożenia aktualizacji informacji VAT-26 dotyczącej pojazdów samochodowych, które służyły wyłącznie prowadzeniu działalności gospodarczej, a następnie zostały odsprzedane (art. 86a ust. 14 ustawy o VAT).

7. Wycofanie środków trwałych z działalności

Podatnik, który wycofuje środek trwały z działalności na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy, jest zobowiązany naliczyć VAT. Jak wynika z tych regulacji, przez dostawę towarów rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności:


- 1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,
 - 2) wszelkie inne darowizny
- jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

Obowiązek naliczania VAT wystąpi również wtedy, gdy przy nabyciu nie odliczono VAT, ale odliczono całość lub część VAT od zakupu części składowych. W takim przypadku podstawę ustalamy tylko dla części składowych, pod warunkiem że w momencie przekazania mają jeszcze wartość rynkową. Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wynika bowiem, że w takim przypadku podstawę opodatkowania stanowi cena nabycia tych części składowych określona w momencie przekazania (zob. przykładowo wyrok z 17 maja 2001 r. w połączonych sprawach C-322/99 i C-323/99). Dlatego należy uwzględnić utratę wartości rynkowej tych składowych lub ich wzrost i pomniejszyć o należny VAT.

Jeżeli podatnik przy zakupie środka trwałego odliczył 100% podatku naliczonego lub jego część i przekazał ten środek na cele osobiste, musi naliczyć 23% lub zastosować zwolnienie, gdy przekazanie nieruchomości następuje po pierwszym zasiedleniu (patrz: s. 26).

W przypadku gdy odliczył część VAT, może skorzystać z systemu korekt, gdyż przez sprzedaż rozumie się odpłatną dostawę, do której zaliczamy również dostawę opodatkowaną na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy (patrz: pkt 5).

Podstawą opodatkowania jest cena nabycia ustalona w momencie sprzedaży (nie historyczna), pomniejszona o należny VAT. Zdaniem organów podatkowych ustalona w ten sposób podstawa opodatkowania może być wyższa niż historyczna cena nabycia lub historyczny koszt wytworzenia. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 12 lutego 2016 r. (sygn. IPPP1/4512-1311/15-2/MK) czytamy:

 (...) w omawianej sytuacji na podstawie art. 29a ust. 2 ustawy podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów rozumiana jako cena zaktualizowana na moment dokonania nieodpłatnego przekazania towaru, czyli ceną jaką Wnioskodawczyni zapłaciłaby za nabyty towar w dniu jego nieodpłatnego przekazania. Tym samym przy przekazaniu samochodu na cele prywatne za podstawę opodatkowania Zainteresowana powinna przyjąć cenę za jaką nabyłaby opisany samochód w momencie jego przekazania – wycofania z prowadzonej działalności.

PRZYKŁAD

Jan Kowalski w 2015 r. wykupił z leasingu samochód za kwotę 4920 zł. Wprowadził go na stan środków trwałych. Po roku wycofał go z działalności i przekazał na cele osobiste. W 2016 r. wartość rynkowa samochodu wynosiła 16 000 zł. VAT musi obliczyć metodą „w stu” ($16\,000\text{ zł} \times 23/123 = 2991,87\text{ zł}$).

8. Sprzedaż środka trwałego opodatkowanego w remanencji

Opodatkowaniu VAT podlegają towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów, gdy od ich nabycia przysługiwało prawo do odliczenia VAT, w przypadku (art. 14 ustawy o VAT):

- 1) rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej,
- 2) zaprzestania przez podatnika będącego osobą fizyczną wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, obowiązane do zgłoszenia zaprzestania działalności naczelnikowi urzędu skarbowego.

W remanencji należy uwzględnić również środki trwałe, od nabycia których można było odliczyć całość lub część VAT. TSUE w wyroku z 16 czerwca 2016 r. w sprawie C-612/13 uznał, że polskie przepisy nakazujące podatnikowi opodatkować środki trwałe, które pozostały na dzień likwidacji działalności, nawet gdy minął okres korekty, są zgodne z dyrektywą.

Dostawa towarów dokonywana przez byłych wspólników spółek oraz przez osoby fizyczne, której przedmiotem są towary objęte spisem z natury, podlega zwolnieniu z VAT przez okres 12 miesięcy od dnia rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, pod warunkiem rozliczenia podatku od towarów objętych spisem z natury (art. 14 ust. 7 ustawy). Przepis ten ma zastosowanie, gdy towary wykazane

w spisie będą sprzedawane przez wymienione osoby w ramach nowej działalności. W piśmie z 6 czerwca 2013 r. (sygn. IPPP2/443-500/13-2/MAO) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, odpowiadając na pytanie podatnik, który wznowił działalność i miał zamiar sprzedać towary objęte spisem z natury, uznał:



Zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami prawa podatkowego stwierdzić należy, że w odniesieniu do ujętych w spisie z natury towarów, których właścicielem jest Wnioskodawca, ma on prawo do zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 14 ust. 7 ustawy o VAT, przy spełnieniu warunków wskazanych w tym przepisie. W sytuacji sprzedaży towarów w ramach nowej działalności Strona ma prawo do zwolnienia od podatku VAT, ponieważ niedopuszczalne jest podwójne opodatkowanie dostawy tych samych towarów. W przypadku sprzedaży towarów polikwidacyjnych w okresie zwolnienia Wnioskodawca powinien wykazać te towary wraz z podatkiem należnym jako zwolnione od podatku w deklaracji VAT-7₍₁₄₎ (pozycja 10) [obecnie VAT-7₍₁₇₎ (pozycja 10) – przyp. autora].

Gdy środek trwały wykazany w remanencie zostanie sprzedany poza działalnością gospodarczą, jego sprzedaż nie będzie w ogóle podlegała opodatkowaniu, niezależnie od tego, ile czasu minie od likwidacji działalności.

Inaczej będzie wyglądała sytuacja, gdy od nabycia środka trwałego nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT. W takiej sytuacji nie wykazujemy go w spisie z natury. Późniejsze przekazanie go np. byłemu wspólnikowi również nie podlega opodatkowaniu VAT. Jest to rozporządzenie majątkiem, które nie podlega VAT. Potwierdzają to również organy podatkowe. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 15 września 2015 r. (sygn. IPTPP3/4512-221/15-4/MWj) czytamy:



Z przedstawionego przez Wnioskodawcę opisu sprawy wynika, że stacja paliw została wniesiona aportem do Spółki, jako zorganizowana część przedsiębiorstwa i Spółce nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku VAT.

Mając zatem na uwadze opis sprawy oraz obowiązujące przepisy art. 14 ust. 1 pkt 1, ust. 4 i ust. 5 ustawy o VAT stwierdzić należy, że Wnioskodawca w sporządzanym w związku z likwidacją Spółki spisem z natury nie będzie zobowiązany do ujęcia przedmiotowego środka trwałego.

Ponadto wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą ustalenia, czy przekazanie wspólnikom własności nieruchomości (stacji paliw), po likwidacji Spółki, która była właścicielem nieruchomości, stanowić będzie dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Biorąc pod uwagę powołane przepisy prawa oraz przedstawione okoliczności niniejszej sprawy należy stwierdzić, że czynności przekazania ww. nieruchomości (stacji paliw) wspólnikom Spółki, następującej w konsekwencji likwidacji spółki jawnej, nie można uznać za dostawę towarów lub świadczenie usług lecz za rozporządzenie majątkiem Spółki, w stosunku do którego rozliczenie podatkowe oparte było o art. 14 ustawy o VAT.

Wobec powyższego czynność przekazania środka trwałego wspólnikom Spółki nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Były wspólnik lub osoba, która zlikwidowała działalność, gdy wniesie otrzymane środki trwałe do nowej spółki lub działalności jednoosobowej, także nie będzie naliczać VAT, niezależnie od tego, kiedy to nastąpi. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 26 kwietnia 2013 r. (sygn. ITPP2/443-105/13/AK) czytamy:



Po likwidacji Spółki majątek do niej należący stanie się prywatnym majątkiem byłych wspólników, nie będzie zatem podatnika, który mógłby dokonać przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. W konsekwencji, skoro kontynuacja działalności gospodarczej przy wykorzystaniu majątku Spółki przez byłych wspólników, nawet jeżeli wyodrębnione składniki tego majątku stanowią zorganizowane części Jej przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 2 pkt 27e ustawy, nie stanowi kontynuacji prawnej działalności gospodarczej prowadzonej przez Spółkę, będzie na niej ciążył obowiązek sporządzenia na dzień rozwiązania spisu z natury towarów, w stosunku do których przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego i opodatkowaniu tych towarów w myśl art. 14 ust. 1 pkt 1 ustawy.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 7, art. 14, art. 17 ust. 1 pkt 7, art. 19a ust. 1 i 8, art. 29a ust. 2, art. 43 ust. 1 pkt 2, 10, 10a, ust. 7a, 10, 11, art. 91 ust. 4, 5, 6, art. 90b, art. 100a, art. 106b, art. 106i, art. 120 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1228
- § 2 ust. 2, § 3 ust. 4, poz. 49 zał. do rozporządzenia z 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1215

Marcin Jasiński – ekspert w zakresie VAT

**W następnym numerze
Temat
na życzenie:**

Podróże służbowe – skutki rozliczeń VAT

a w nim wszystko o rozliczeniu VAT od:

- przejazdu **autostradami**,
 - opłat za **parkingi**,
 - zakupu **biletu** samolotowego, kolejowego lub promowego,
 - zakupu **paliwa** za granicą,
 - zakupu posiłków i **noclegów**,
 - **wynajmu** samochodu,
 - **naprawy** samochodu za granicą,
 - **opłat za udział** w konferencji lub na targach,
- oraz o **skutkach udostępniania samochodu** pracownikom przed rozpoczęciem podróży służbowej

1. Jakie skutki dla rozliczeń VAT ma obciążenie najemcy samochodu dodatkowymi kosztami

Najemcy samochodów są czasem obciążani różnego rodzaju kosztami. Często wszystkie koszty wchodzi do podstawy opodatkowania świadczonych usług wynajmu pojazdów. W konsekwencji takiego uznania podlegają one opodatkowaniu VAT według stawki właściwej dla wynajmu, czyli najczęściej 23%. Nie zawsze ta zasada powinna mieć zastosowanie. Firmy wynajmujące samochody same popełniają błędy rozliczeniowe, które wpływają na rozliczenia zarówno u najemcy, jak i wynajmującego. Dlatego warto być świadomym, jakie skutki dla najemcy wywołuje obciążanie kosztami wynajmowanego samochodu.

W związku z wynajmem samochodów najemcy obciążani są różnego rodzaju kosztami. Wśród najpopularniejszych są koszty ubezpieczenia samochodów, eksploatacyjne typu: opłaty VIATOLL, opłaty z tytułu użytkowania GPS, podatek od środków transportowych, a także koszty zużytego paliwa.

1. Obciążanie najemców kosztami ubezpieczenia samochodów

Bardzo często najemcy obciążani są kosztami ubezpieczenia (np. OC czy AC) samochodu będącego przedmiotem najmu. W takim przypadku wchodzi w grę dwa sposoby traktowania takich obciążeń, tj. jako:

- 1) składnik podstawy opodatkowania świadczonych usług najmu lub
- 2) świadczenie (odsprzedaż) zwolnionych od VAT (na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy o VAT) usług ubezpieczeniowych.

Podobnie jak w przypadku obciążania kosztami ubezpieczeń leasingobiorców – drugi ze wskazanych sposobów jest właściwy wówczas, gdy najemcy mają swobodę wyboru ubezpieczyciela i mogą wybrać ofertę przedstawioną przez wynajmującego (a więc w tym zakresie odpowiednie zastosowanie ma wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11). W innych przypadkach koszty ubezpieczeń, którymi obciążani są najemcy, powiększają podstawę opodatkowania świadczonych usług najmu.

W praktyce bardzo rzadko najemcy mają swobodę wyboru ubezpieczyciela. W konsekwencji najczęściej koszty ubezpieczenia, którymi są obciążani najemcy, powinny powiększać podstawę opodatkowania usług najmu i podlegać opodatkowaniu stawką 23% jak najem.

Stanowisko to podziela część organów podatkowych, czego przykładem może być interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 4 lutego 2014 r. (sygn. ILPP2/443-1074/13-2/EN).

Istnieją jednak również wyjaśnienia organów podatkowych dopuszczające w przypadkach, o których mowa, odsprzedaż (a w konsekwencji refakturowanie) kosztów ubezpieczeń na najemców. Tytułem przykładu można wskazać interpretację indywidualną Dyrektora

Izby Skarbowej w Katowicach z 23 września 2014 r. (sygn. IBPP2/443-607/14/JJ), w której czytamy, że:



(...) dopuszczalne będzie zastosowanie stawki zwolnionej w zakresie refakturowania kosztów ubezpieczenia w sytuacji, gdy Wnioskodawca (wynajmujący) będzie obciążać najemcę kwotą ubezpieczenia w takiej samej wysokości jaka będzie wynikać z zawartej polisy ubezpieczeniowej. Wówczas będziemy mieć do czynienia z dwoma odrębnymi świadczeniami tj. usługą wynajmu pojazdu oraz usługą ubezpieczeniową. Wynajmujący (Wnioskodawca) – nabywając usługi ubezpieczeniowe, będzie działał we własnym imieniu ale na rzecz najemcy, faktycznie korzystającego z usług ubezpieczeniowych – najpierw będzie występować jako usługobiorca, a następnie jako usługodawca tych samych usług (ubezpieczający). Zatem usługi te będą korzystać ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy, jako czynności świadczone przez ubezpieczającego w zakresie zawieranych przez niego umów ubezpieczenia na cudzy rachunek.

Zdaniem autora stanowisko drugie jest nieprawidłowe. Kwota ubezpieczenia stanowi element podstawy opodatkowania usługi wynajmu, a w konsekwencji jest opodatkowana VAT według właściwej dla wynajmu samochodu stawki 23%.

2. Obciążanie najemcy opłatami VIATOLL i z tytułu użytkowania GPS oraz podatkiem od środków transportowych

Podstawa opodatkowania VAT obejmuje koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy (art. 29a ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT). Zatem obciążanie najemcy w zasadzie wszelkimi kosztami eksploatacyjnymi dotyczącymi wynajmowanych pojazdów samochodowych skutkuje powiększeniem podstawy opodatkowania świadczonych usług wynajmu tych pojazdów. W konsekwencji podlegają one opodatkowaniu VAT według stawki właściwej dla wynajmu, czyli najczęściej 23% (z zastrzeżeniem omówionego wyjątku dotyczącego kosztów ubezpieczenia).

Dotyczy to w szczególności kosztów opłat VIATOLL, opłat z tytułu użytkowania GPS oraz równowartości kosztów podatku od środków transportowych. Potwierdzają to organy podatkowe w udzielanych wyjaśnieniach, czego przykładem może być interpretacja indywidualna:

- 1) Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 24 listopada 2011 r. (sygn. IPTPP2/443-511/11-2/JS),
- 2) Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 4 lutego 2014 r. (sygn. ILPP2/443-1074/13-2/EN),
- 3) Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 26 stycznia 2016 r. (sygn. IPPP1/4512-1254/15-2/AW).

Jak czytamy w pierwszej z nich:



(...) opłaty związane z kosztami eksploatacyjnymi, takimi jak: ubezpieczenie i podatek od środków transportu, stanowią część składową czynszu, pozostając w związku ze świadczoną usługą najmu. Tym samym, są one elementem kalkulacyjnym przy ustalaniu opłat za usługę główną i podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług według stawki podatku VAT właściwej dla usługi najmu, tj. 23%.

Z kolei w drugiej ze wskazanych interpretacji organ podatkowy wyjaśnił, że:



(...) koszty: ubezpieczenia pojazdów, podatku od środków transportu, opłat VIA-TOLL oraz opłat z tytułu użytkowania GPS, którymi obciążony jest korzystający z samochodów (Najemca), są elementem podstawy opodatkowania usługi najmu samochodu i podlegają opodatkowaniu według stawki właściwej dla czynności głównej, tj. stawki podstawowej 23%.

PRZYKŁAD

Podatnik wynajął autobus (bez kierowcy), tj. pojazd samochodowy podlegający opodatkowaniu podatkiem od środków transportowych. Umowa najmu przewiduje, że najemca poza czynszem wpłaca podatnikowi kwoty stanowiące równowartość tego podatku, jak również kwot opłat z tytułu użytkowania GPS. Kwoty te stanowią element podstawy opodatkowania usługi wynajmu, a w konsekwencji są opodatkowane podatkiem VAT według właściwej dla wynajmu autobusu stawki 23%.

3. Obciążanie kosztami paliwa

Gdy wynajmujący obciążają najemców kosztami paliwa, sytuacja jest prosta, jeżeli obciążenia te mają charakter odszkodowawczy. W takich przypadkach kwoty obciążeń nie stanowią elementu podstawy opodatkowania usług najmu ani nie podlegają odrębnemu opodatkowaniu.

PRZYKŁAD

Umowa najmu zobowiązywała najemcę do zwrotu wynajętego samochodu zatankowanego do pełna. Ponieważ najemca zwrócił samochód z połową baku, wynajmujący – zgodnie z umową – obciążył go kwotą stanowiącą oszacowaną wartość brakującego paliwa. Kwota takiego obciążenia nie stanowi elementu opodatkowania usług najmu, jak również nie stanowi wynagrodzenia z tytułu dokonania podlegającej odrębnemu opodatkowaniu podatkiem VAT czynności (w szczególności dostawy paliwa).

Problem pojawia się, jeżeli wynajmujący umożliwi najemcy nabywanie paliwa w swoim imieniu, a następnie obciąży najemcę kosztami paliwa. Najczęściej w takich przypadkach faktury za paliwo wystawiane są przez stacje paliw na wynajmującego, który następnie wystawia najemcy refaktury za paliwo. Stanowiska na temat rozliczania tych kosztów są podzielone.

Analiza orzecznictwa dotyczącego rozliczania zakupów paliwa dokonywanych przy wykorzystaniu kart paliwowych (zob. przykładowo wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 czy wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 sierpnia 2012 r., sygn. akt I FSK 1177/11) prowadzi do wniosku, że refakturowanie tych kosztów jest niewłaściwe. W takich przypadkach:

- 1) faktury za paliwo powinny być wystawiane przez stacje paliw bezpośrednio na najemcę (a nie na wynajmującego),
- 2) wynajmujący nie powinien wystawiać najemcy faktur za paliwo, lecz obciążać go za pomocą innych dokumentów, np. not obciążeniowych.

Stanowisko to znajduje potwierdzenie w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 15 maja 2014 r. (sygn. akt I SA/Po 1233/13). Czytamy w nim, że:



(...) organ zgodnie z obowiązującym prawem przyjął, że skarżąca spółka nie będzie nabywała paliwa i tym samym dokonywała dostaw paliwa na rzecz najemcy w trakcie trwania umowy najmu, ponieważ paliwo będzie przekazywane bezpośrednio pomiędzy stacjami paliw a najemcą i wykorzystywane wyłącznie przez najemcę samochodu, który w tym czasie będzie odpłatnie użytkował samochód. To najemca jest podmiotem otrzymującym i korzystającym z paliwa, zatem posiadał prawo dysponowania tym towarem jak właściciel.

Natomiast organy podatkowe dopuszczają możliwość refakturowania paliwa. Ich zdaniem, aby można było uznać, że dostawa towarów ma miejsce między drugim w kolejności podatnikiem a faktycznym nabywcą paliwa, musi on mieć wpływ na transakcje, jakich dokonuje nabywca paliwa (np. na cenę, wybór stacji, reklamacje).

W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 28 grudnia 2015 r. (sygn. ITPP2/4512-583/15/EK) czytamy:



Jeżeli zatem z treści umowy wynika, że drugi w łańcuchu podmiot będzie miał wpływ na wspomniane wyżej istotne elementy kształtujące obrót danym towarem, to wówczas należy uznać, że rozporządza on daną rzeczą jak właściciel, czyli – biorąc pod uwagę analizowaną kwestię – jest czynną stroną transakcji, w ramach której kolejna w szeregu dostawa, tj. dostawa na rzecz nabywcy, będzie dokonana (uznana za dokonaną) przez niego.

Obecnie również sądy po korzystnym wyroku NSA z 15 października 2014 r. (sygn. akt IFK 1478/13) przyznają, że w przypadku zakupu przy użyciu kart paliwowych dochodzi do dwóch dostaw, jeżeli przedmiotem zakupu jest paliwo. Jednak tak jak organy podatkowe we wspomnianej interpretacji uznają, że warunkiem jest, aby drugi w kolejności podmiot (zazwyczaj wystawca karty) miał realny wpływ na transakcje zakupu paliwa przez faktycznego nabywcę (patrz: wyrok WSA w Warszawie z 27 sierpnia 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 3612/14).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 8 ust. 1 i 2a, art. 29a oraz art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146a pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1228

Tomasz Krywan – doradca podatkowy

2. W jaki sposób korygować zwroty towarów

Zwrot towarów wymaga od sprzedawcy odpowiedniego udokumentowania tego faktu, aby mógł on skorygować VAT od wcześniejszej ich sprzedaży. Jeżeli sprzedaż towaru została udokumentowana fakturą, to zwrot towaru powinien być potwierdzony wystawieniem faktury korygującej. Z kolei zwrot towaru, którego sprzedaż została zaewidencjonowana przy użyciu kasy rejestrującej, wymaga ujęcia w odrębnej ewidencji.

Jeżeli sprzedawca otrzyma zwrot towarów, których dostawa była udokumentowana fakturą, musi wystawić fakturę korygującą. Aby ją rozliczyć, powinien uzyskać potwierdzenie jej odbioru przez nabywcę (art. 29a ust. 13 ustawy o VAT). Wyjątkiem jest sytuacja, gdy uzyskanie potwierdzenia jest niemożliwe (art. 29 ust. 15 pkt 4 ustawy) lub gdy faktura nie zawiera VAT. O dacie obniżenia podatku należnego wynikającego z faktury korygującej decyduje kolejno:

- 1) data potwierdzenia odbioru korekty przez nabywcę – jeśli sprzedawca otrzyma potwierdzenie przed terminem złożenia deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym nabywca potwierdził odbiór korekty,
- 2) data otrzymania przez sprzedawcę potwierdzenia odbioru faktury korygującej – jeśli sprzedawca otrzymał potwierdzenie w terminie późniejszym niż opisany w pkt 1.

Jeśli sprzedawca zaewidencjonował sprzedaż zwracanego towaru na kasie rejestrującej, to jego zwrot rozlicza na bieżąco, tj. w deklaracji za okres, w którym nastąpił. Musi jednak dokonać zapisów w ewidencji zwrotów. Ponadto do ewidencji należy dołączyć dokument potwierdzający dokonanie sprzedaży oraz protokół przyjęcia zwrotu towaru lub reklamacji towaru, podpisany przez sprzedawcę i nabywcę. Są to podstawowe zasady dokonywania korekt przy zwrocie towarów. W praktyce często powstają problemy z ich zastosowaniem.

1. Czy można obniżyć podstawę opodatkowania, jeżeli dostawca uznał reklamację, ale odstąpił od żądania zwrotu towaru przez nabywcę

Zdarzają się sytuacje, że w przypadku gdy towar okazał się wadliwy, dostawca uznaje reklamację złożoną przez nabywcę, ale odstępuje od żądania zwrotu tego towaru. Powodem rezygnacji ze zwrotu towaru jest rachunek ekonomiczny. Poniesione przez dostawcę dodatkowe koszty związane z obsługą zwrotu towaru są wyższe niż wartość tego towaru. Wówczas powstaje pytanie o możliwość obniżenia podstawy opodatkowania i kwoty VAT w przypadku, gdy faktycznie nie doszło do zwrotu towaru przez nabywcę. Analiza art. 29a ust. 10 ustawy, w którym zostały wymienione przypadki, kiedy można obniżyć podstawę opodatkowania, prowadzi do wniosku, że w takiej sytuacji nie można obniżyć podstawy opodatkowania, a tym samym VAT. Podstawa opodatkowania może być obniżona z powodu zwrotu nabywcy towarów albo całości lub część zapłaty otrzymanej przed dokonaniem sprzedaży (zaliczki), jeżeli do niej nie doszło. Oznacza to, że po dokonaniu sprzedaży oprócz zwrotu zapłaty musi nastąpić również zwrot towaru, aby można było skorygować rozliczenie.

Na takim stanowisku stoją również organy podatkowe. W piśmie Dyrektora IS w Warszawie z 29 stycznia 2016 r. (sygn. IPPP2/4512-1043/15-2/IZ/MMA) czytamy:



(...) obniżenia podstawy opodatkowania Spółka nie będzie mogła dokonać w przypadku zwrotu klientowi pełnej ceny zakupionego przez niego towaru przy jednoczesnym braku zwrotu towaru przez klienta.

W takiej sytuacji optymalnym rozwiązaniem jest udzielenie nabywcy rabatu, np. na 99% ceny wadliwego towaru. Nie ma wtedy znaczenia, że towar pozostaje u nabywcy. Dostawca na podstawie art. 106j ust. 1 pkt 1 w związku z art. 29a ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT, tj. na skutek

obniżki ceny w formie rabatu, może wystawić fakturę korygującą. Po otrzymaniu potwierdzenia jej odbioru przez nabywcę może obniżyć VAT o kwotę, która wynika z tej korekty.

PRZYKŁAD

Sprzedawca dokonał dostawy towarów na kwotę 3690 zł (wartość netto + VAT = 3000 zł + 690 zł). Nabywca zareklamował otrzymany towar. Dostawca ustalił, że koszty związane z odebraniem zareklamowanych towarów, do których poniesienia jest on zobowiązany (koszty transportu i utylizacji towarów), przewyższają wartość zareklamowanych towarów. Wobec tego strony uzgodniły, że towary pozostaną u nabywcy, a dostawca, na skutek udzielonego rabatu potransakcyjnego, dokona na rzecz nabywcy zwrotu wynagrodzenia w kwocie 3688,77 zł (wartość netto + VAT = 2999 zł + 689,77 zł).

2. Czy zwrot wadliwego towaru w celu dokonania jego wymiany na towar wolny od wad należy potwierdzić fakturą korygującą

Zwrot wadliwego towaru, dokonany w celu wymiany na towar pełnowartościowy, nie jest odrębną czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT. Wydanie pełnowartościowego towaru w miejsce wadliwego nie jest „nową” dostawą towarów, która podlega opodatkowaniu. Z kolei zwrot wadliwego towaru nie powoduje w takiej sytuacji korekty dostawy udokumentowanej pierwotnie wystawioną fakturą. Wymiana towaru wadliwego na pełnowartościowy stanowi kontynuację prawidłowo zrealizowanej i opłaconej dostawy udokumentowanej pierwotnie wystawioną fakturą. Stanowisko to potwierdzają organy podatkowe, czego przykładem są interpretacje indywidualne Dyrektora IS w Poznaniu z 19 lutego 2015 r. (sygn. ILPP2/443-1270/14-2/SJ) oraz z 9 listopada 2015 r. (sygn. ILPP2/4512-1-625/15-2/EN). Sprzedawca nie wystawia faktury korygującej ani faktury dokumentującej nową sprzedaż.

PRZYKŁAD

Spółka X 20 sierpnia 2016 r. dokonała dostawy towarów (jogurtów) na rzecz firmy Y. Jednak 20 września 2016 r. minął termin przydatności towarów do spożycia. Dlatego 25 września przedstawiciel spółki X zabrał przeterminowane towary i w ich miejsce dostarczył pełnowartościowe towary w takiej samej ilości i cenie. Dostarczenie pełnowartościowych towarów w miejsce przeterminowanych nie podlega opodatkowaniu. Wobec tego spółka X nie dokumentuje:

- fakturą korygującą zwrotu towarów z 25 września,
- fakturą sprzedaży dostarczenia 25 września pełnowartościowych towarów.

3. W jakiej wysokości dokonać korekty z tytułu zwrotu towaru, którego dostawa stanowiła podstawę do przyznania premii pieniężnej

W przypadku zwrotu towaru, którego dostawa była podstawą do wypłacenia premii pieniężnej, wątpliwości może budzić wskazanie właściwej ceny na fakturze korygującej. Można bowiem rozważyć, czy faktura korygująca dokumentująca zwrot towaru powinna odnosić

się do ceny pierwotnej (przed udzieleniem premii), czy też do ceny pierwotnej, pomniejszonej odpowiednio o wypłaconą premię.

Z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT wynika, że podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy lub osoby trzeciej. Z kolei jak stanowi art. 29a ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT, podstawę tę obniża się o kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen. Premia pieniężna, jeśli jest realizowana między stronami transakcji, tj. między dostawcą towarów i ich nabywcą, stanowi formę rabatu udzielonego przez dostawcę np. w związku ze zrealizowaniem przez nabywcę określonego poziomu zakupów. Przyznanie takiej premii pieniężnej (rabatu) zobowiązuje dostawcę do wystawienia faktury korygującej i dokonania zwrotu odpowiedniej części wynagrodzenia otrzymanego z tytułu uprzednich transakcji z nabywcą.

Jeżeli zwrot towaru nie powoduje powstania obowiązku zwrotu premii pieniężnej (np. na skutek utraty prawa do całej kwoty premii), to faktura korygująca ten zwrot powinna odnosić się do ceny jednostkowej towaru pomniejszonej odpowiednio o premię pieniężną związaną z dostawą towaru. Dostawca powinien więc wystawić fakturę korygującą zwrot towaru z uwzględnieniem faktury korygującej wcześniej wystawionej w związku z obniżką ceny spowodowanej przyznaniem premii pieniężnej.

PRZYKŁAD


Firma X w grudniu 2015 r. dostarczyła firmie Y towar o wartości 12 300 zł (wartość netto + VAT = 10 000 zł + 2300 zł), co zostało potwierdzone wystawioną fakturą.

1. Dostawa ta była podstawą do przyznania i wypłacenia firmie Y za 2015 r. premii pieniężnej w wysokości 1% obrotu. Premia pieniężna została udokumentowana fakturą korygującą wystawioną przez firmę X.

2. We wrześniu 2016 r. firma Y zwróciła kupiony w grudniu towar.

Firma X powinna wskazać na fakturze korygującej, jako cenę jednostkową netto (i wartość netto) towaru, kwotę 9900 zł, tj. cenę wykazaną na fakturze pierwotnej pomniejszoną o wypłaconą premię pieniężną w wysokości 1% (10 000 zł – 100 zł).

Stanowisko to potwierdził i uzasadnił Dyrektor IS w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 28 marca 2014 r. (sygn. IBPP1/443-10/14/AW). W piśmie tym czytamy:

 (...) w przedmiotowym przypadku przyznanie Grupie rabatu, o którym mowa w art. 29 ust. 4 ustawy [obecnie art. 29a ust. 10 ustawy – przyp. red.] jest przesłanką determinującą konieczność wystawienia przez Spółkę faktury korygującej cenę każdej dostawy, w związku z którą został on udzielony. Następną przesłanką determinującą konieczność wystawienia kolejnej faktury korygującej jest zwrot towaru, a ponieważ nie jest możliwe skorygowanie faktury korygującej, korekta musi odnosić się do pierwotnie wystawionej faktury sprzedaży. W celu zachowania udokumentowania rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych, konieczne staje się wówczas uwzględnienie uprzednio wystawionej faktury korygującej.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy, że w przypadku zwrotu towaru, którego dostawa stanowiła podstawę kalkulacji premii pieniężnej dla Grupy, faktura korygująca powinna

odnosić się do ceny jednostkowej towaru pomniejszonej odpowiednio o premię pieniężną związaną z dostawą tego towaru (premię, dla której podstawą obliczenia był również zwracany towar) – uznano za prawidłowe.

4. Czy brak podpisu na protokole przyjęcia zwrotu towaru pozbawia sklep internetowy prawa do obniżenia podatku


W sklepach internetowych sprzedaż na ogół jest prowadzona przy użyciu kasy rejestrującej. Jeżeli klient zwróci towar, sklep zwraca mu wynagrodzenie oraz koryguje transakcję na zasadach ogólnych określonych w przepisach o VAT. Kasa rejestrująca nie pozwala na korektę danych zapisanych w pamięci fiskalnej. Z tego powodu korektę transakcji należy ująć w odrębnej ewidencji. Z § 3 ust. 3 i 4 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących wynika, że zwrot towarów nie podlega zaewidencjonowaniu. Zwrot towaru, skutkujący zwrotem całości lub części zapłaty, należy ująć w odrębnej ewidencji, która zawiera:

- datę sprzedaży,
- nazwę towaru pozwalającą na jednoznaczną jego identyfikację i ewentualnie opis towaru stanowiący rozwinięcie tej nazwy,
- termin dokonania zwrotu towaru lub reklamacji towaru,
- wartość brutto zwracanego towaru lub wartość brutto towaru będącego przedmiotem reklamacji oraz wartość podatku należnego – w przypadku zwrotu całości należności z tytułu sprzedaży,
- zwracaną kwotę (brutto) oraz odpowiadającą jej wartość podatku należnego – w przypadku zwrotu części należności z tytułu sprzedaży.

Ponadto do ewidencji należy dołączyć dokument potwierdzający dokonanie sprzedaży oraz protokół przyjęcia zwrotu towaru lub reklamacji towaru podpisany przez sprzedawcę i nabywcę.

W przypadku sprzedaży prowadzonej przez sklep internetowy sprzedawca nie ma bezpośredniego kontaktu z klientem. Może to stwarzać problemy z uzyskaniem podpisu nabywcy na protokole przyjęcia zwrotu towaru lub reklamacji towaru. Z tego powodu pojawia się pytanie, czy podatnik prowadzący sklep internetowy może obniżyć podstawę opodatkowania i kwotę VAT spowodowaną zwrotem towaru, jeżeli sporządzony przez niego protokół przyjęcia zwrotu towaru nie będzie zawierał podpisu nabywcy?

Obecnie organy podatkowe przyznają podatnikowi prawo do obniżenia podatku mimo braku podpisu nabywcy na protokole zwrotu towaru. Dostawca musi jednak posiadać inne dowody, które w sposób jednoznaczny potwierdzają, że nabywca zwrócił towar, a dostawca zwrócił nabywcy wynagrodzenie w kwocie odpowiadającej zwróconemu towarowi. Potwierdzenie tego stanowiska można odnaleźć w interpretacji indywidualnej Dyrektora IS w Warszawie z 15 stycznia 2016 r. (sygn. IPPP2/4512-1007/15-2/DG), w której czytamy:

 (...) *wymóg sporządzenia protokołu przyjęcia zwrotu towaru podpisanego przez nabywcę i sprzedawcę ma na celu udowodnienie, że towar został faktycznie zwrócony przez klienta i przyjęty przez nabywcę. W przypadku sprzedaży wysyłkowej nie jest możliwe z oczywistych względów podpisanie protokołu przyjęcia zwrotu towaru*

przez nabywcę – co wskazał także Wnioskodawca. (...) W ocenie tut. Organu obniżenie podstawy opodatkowania możliwe będzie, w przypadku posiadania przez Wnioskodawcę dokumentacji, z której będzie wynikał zwrot towaru przez określonego klienta, wartość zwróconego towaru oraz zwrot klientowi uiszczony przez niego należności za towar.

W okolicznościach rozpatrywanej sprawy, w tym uwzględniając specyfikę działalności Wnioskodawcy, należy stwierdzić, że w kontekście posiadanego zbioru dokumentów potwierdzających zwrot towarów za pośrednictwem operatora pocztowego lub kuriera oraz potwierdzenia dokonania płatności i zwrotu zapłaconej ceny, Wnioskodawca, będzie mógł dokonać korekty danych zapisanych w pamięci kasy rejestrującej za pomocą ewidencji, o której mowa w § 3 ust. 4 ww. rozporządzenia.

Podobne stanowisko zajął również Dyrektor IS w Łodzi w interpretacji indywidualnej z 14 maja 2015 r. (sygn. IPTPP4/4512-92/15-4/BM).

Prawo do obniżenia podatku należnego, pomimo braku podpisu nabywcy na protokole zwrotu towaru, potwierdził również NSA w wyroku z 10 grudnia 2015 r. (sygn. akt I FSK 1511/14). W wyroku tym NSA podkreślił, że zbyt rygorystyczne podejście do spełnienia wymogów wynikających z § 3 ust. 4 pkt 7 rozporządzenia, nakładających obowiązek posiadania podpisów stron transakcji na protokole zwrotu towaru, stanowi swoiste naruszenie zasady proporcjonalności i zasady neutralności VAT. Ostatecznie NSA uznał, że obniżenie podatku należnego jest dopuszczalne, jeśli nabywcę (i w rezultacie przebieg całej transakcji) można zidentyfikować w inny sposób, np. poprzez kartę płatniczą.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7, art. 29a ust. 1, ust. 10 pkt 1 i 2 oraz ust. 13, art. 106j ust. 1 pkt 1 i 3, art. 111 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1228
- § 3 ust. 3 i 4 rozporządzenia Ministra Finansów z 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących – Dz.U. z 2013 r. poz. 363

Aneta Szwęc – ekspert w zakresie podatków i rachunkowości

3. Czy należy dokonać korekty odliczonego podatku z nieuregulowanej faktury, jeżeli termin jej płatności został przedłużony

PROBLEM W sierpniu minęło 150 dni od ustalonego pierwotnie terminu zapłaty podanego na fakturze, ale w maju tego roku zarząd naszej firmy podpisał załącznik (porozumienie o zmianie terminu płatności) do faktury o przesunięciu terminu zapłaty za tę fakturę na lipiec 2016 r. Do dnia dzisiejszego zapłaciliśmy tylko część tej faktury. Czy powinienam dokonać korekty VAT zgodnie z pierwotnym terminem na fakturze? Czy może mam liczyć termin 150 dni od momentu podpisania porozumienia o zmianie terminu płatności?

RADA Nie mają Państwo obowiązku korekty części odliczonego VAT z faktury w ramach deklaracji VAT-7 za sierpień 2016 r. Do takiej korekty będą Państwo obowiązani, jeżeli pozostała należność nie zostanie opłacona do końca okresu rozliczeniowego, w którym minie 150 dzień od nowego (lipcowego) terminu płatności.

UZASADNIENIE Dłużnicy, którzy odliczyli VAT z nieuregulowanych faktur, mogą być obowiązani do korekty odliczonej kwoty podatku. Obowiązek ten ciąży na dłużnikach, jeżeli upływie 150 dzień od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze i nie uregulują oni należności najpóźniej w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 150 dzień od terminu płatności (art. 89b ust. 1 ustawy o VAT). Jeżeli dłużnik w ostatnim dniu miesiąca, w którym upływa 150 dzień od dnia upływu terminu płatności, jest w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy z 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji, to nie ma obowiązku dokonywania korekty.

Zdarza się przy tym, że pierwotnie ustalony w umowie termin płatności zostanie przez strony wydłużony. W takich przypadkach – o ile przedłużenie terminu płatności nastąpi przed upływem 150 dnia od dnia pierwotnego terminu płatności – termin korekty zostaje przesunięty. Obowiązek korekty powstaje u dłużnika, jeżeli upływie 150 dzień od dnia upływu nowego terminu płatności i do końca okresu rozliczeniowego, w których przypada ten termin, należność nie zostanie uregulowana. Potwierdzają to organy podatkowe w udzielanych wyjaśnieniach, czego przykładem może być interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 21 maja 2013 r. (sygn. ITPP1/443-17c/13/MN). Czytamy w niej, że:



(...) w przypadku, gdy przed wystawieniem faktury i przed upływem 150 dni od pierwotnie ustalonego terminu płatności strony umowy zawrą aneks do umowy, w którym zostanie wyrażona zgodna wola stron co do innego (nowego) terminu zapłaty, za prawidłowe uznać należy stanowisko Wnioskodawcy, że 150-dniowy okres, o którym mowa odpowiednio w art. 89a i w art. 89b ustawy o podatku od towarów i usług należy liczyć od terminu płatności ustalonego przez strony transakcji, w tym przypadku od terminu płatności określonego w aneksie do umowy.

Analogicznie ma się rzecz, jeżeli w drodze porozumienia został wydłużony termin płatności wskazany na fakturze. W takich przypadkach termin płatności wskazany na fakturze przestaje być bowiem aktualny, a tym samym nie może być uwzględniany przy ocenie obowiązku korekty podatku odliczonego, o którym mowa w art. 89b ust. 1 ustawy o VAT. Gdy podany na fakturze termin zostanie zmieniony, sprzedawca powinien wystawić fakturę korygującą ten termin, szczególnie gdy jego przesunięcie nie wynika z innej dokumentacji (ustne ustalenia).

Dlatego nie mają Państwo obowiązku korekty części niezapłaconego VAT w ramach deklaracji VAT-7 za sierpień 2016 r. Do takiej korekty staną się Państwo obowiązani dopiero wtedy, gdy faktura nie zostanie opłacona w całości przed końcem okresu rozliczeniowego w którym mija 150 dzień od nowego (lipcowego) terminu płatności.

Byłoby inaczej, gdyby termin płatności został przedłużony już po upływie 150 dnia od pierwotnego terminu płatności. W takim przypadku staliby się Państwo obowiązani do korekty części odliczonego z faktury podatku w ramach deklaracji VAT-7 za sierpień 2016 r.

PRZYKŁAD

Podatnik odliczył podatek naliczony z faktury z terminem płatności upływającym 7 grudnia 2015 r. W dniu 3 kwietnia 2016 r. podatnik zapłacił 30% tej faktury, a 5 maja 2016 r. upłynął 150 dzień, licząc od 7 grudnia 2015 r.

Scenariusz A: 15 stycznia 2016 r. podatnik oraz sprzedawca zawarli porozumienie o przedłużeniu terminu płatności do 20 kwietnia 2016 r. W tej sytuacji podatnik nie był obowiązany do korekty 70% odliczonego z faktury podatku w ramach deklaracji VAT-7 za maj 2016 r. Do takiej korekty – o ile nie ureguluje pozostałej części faktury – będzie obowiązany dopiero w ramach deklaracji VAT-7 za wrzesień (150 dzień, licząc od 20 kwietnia 2016 r., upłynie bowiem 17 września 2016 r.).

Scenariusz B: Porozumienie o przedłużeniu terminu płatności podatnik oraz sprzedawca zawarli dopiero 3 czerwca 2016 r. W tej sytuacji podatnik był obowiązany do korekty 70% odliczonego z faktury podatku w ramach deklaracji VAT-7 za maj 2016 r.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 89b ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1228

Tomasz Krywan – doradca podatkowy

Czytaj także: „Czy po umorzeniu wierzytelności należy dokonać ponownej korekty”, „Czy ulga na złe długi może być stosowana w przypadku dostawy towarów do klienta będącego w stanie upadłości” – w bazie codziennie aktualizowanych porad i artykułów na www.inforfk.pl.

4. Jak rozliczyć VAT w przypadku likwidacji działalności gospodarczej po wykupie samochodu z leasingu

PROBLEM W maju 2011 r. wzięłem w leasing samochód za 57 000 zł brutto. W maju 2016 r. wykupiłem go za 550 zł brutto. Odliczyłem VAT, który mi przysługiwał. Z dniem 1 października chce zamknąć działalność. Jak to rozliczyć w VAT?

RADA W związku z likwidacją działalności gospodarczej będzie Pan obowiązany opodatkować samochód VAT w ramach tzw. remanentu likwidacyjnego. Podatek będzie Pan obowiązany naliczyć według stawki 23% od wartości rynkowej netto samochodu, a nie od ceny netto wykupu. Takie jest aktualne stanowisko organów podatkowych na ten temat.

UZASADNIENIE

Podatnicy będący osobami fizycznymi, którzy zaprzestają wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu VAT, tj. kończą prowadzenie działalności gospodarczej, mają w związku z tym pewne obowiązki do wypełnienia. Przede wszystkim są obowiązani do opodatkowania towarów pozostałych na dzień zaprzestania wykonywania tych czynności (art. 14 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT). Opodatkowaniu podlegają te towary, w stosunku do których przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (art. 14 ust. 4 ustawy o VAT).

W przedstawionej sytuacji – jak wynika z treści pytania – przysługiwało Panu prawo do odliczenia z tytułu wykupu samochodu z leasingu. W związku z tym samochód podlega opodatkowaniu. Powinien zostać ujęty w spisie z natury (remanencie) sporządzanym dla celów opodatkowania towarów pozostałych na

dzień zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu (art. 14 ust. 5 ustawy o VAT) i opodatkowany VAT według stawki podstawowej 23%.

Podstawą opodatkowania jest wartość towarów podlegających spisowi z natury, ustalona zgodnie z art. 29a ust. 2 ustawy o VAT (art. 14 ust. 8 ustawy o VAT). Stanowi on, że podstawą opodatkowania nieodpłatnych dostaw towarów jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a gdy nie ma ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów. Dominuje stanowisko, że podstawę opodatkowania przy podlegających opodatkowaniu nieodpłatnych dostawach towarów stanowi wartość netto zaktualizowana (rynkowa), tj. taka, za którą podatnik nabyłby daną rzecz na rynku w momencie powstania obowiązku podatkowego (zob. przykładowo wyrok NSA z 9 marca 2010 r., sygn. I FSK 2147/08). Dotyczy to również ustalania podstawy opodatkowania towarów podlegających spisowi z natury (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 9 czerwca 2011 r., sygn. ITPP1/443-390/11/KM).

Jest przy tym kwestią sporną, czy ustalona w ten sposób podstawa opodatkowania może być wyższa niż historyczna cena nabycia lub historyczny koszt wytworzenia. Zdaniem autora nie może, ponieważ w art. 29a ust. 2 ustawy o VAT wprost jest mowa o cenie nabycia towarów. Jednak organy podatkowe w udzielanych wyjaśnieniach reprezentują odmienne stanowisko. Jako przykład można wskazać interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 5 sierpnia 2009 r. (sygn. ILPP1/443-581/09-2/AT), dotyczącą właśnie nieodpłatnego przekazania towarów wykupionych przez podatników z leasingu, czy interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 12 lutego 2016 r. (sygn. IPPP1/4512-1311/15-2/MK). W drugiej

UWAGA!

Opodatkowaniu VAT podlegają towary pozostałe na dzień zaprzestania wykonywania działalności, w stosunku do których przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

UWAGA!

Według organów podatkowych podstawą opodatkowania towarów objętych spisem z natury jest ich wartość rynkowa, tj. taka, za którą podatnik nabyłby daną rzecz na rynku w momencie powstania obowiązku podatkowego.

interpretacji organ podatkowy nie zgodził się z podatkniczką, że podstawą opodatkowania jest w takim przypadku cena z faktury dokumentującej wykup samochodu z leasingu, i wskazał, że:



(...) w omawianej sytuacji na podstawie art. 29a ust. 2 ustawy podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów rozumiana jako cena zaktualizowana na moment dokonania nieodpłatnego przekazania towaru, czyli cena jaką Wnioskodawczyni zapłaciłaby za nabyty towar w dniu jego nieodpłatnego przekazania. Tym samym przy przekazaniu samochodu na cele prywatne za podstawę opodatkowania Zainteresowana powinna przyjąć cenę za jaką nabyłaby opisany samochód w momencie jego przekazania – wycofania z prowadzonej działalności.

Uznając zatem stanowisko reprezentowane przez organy podatkowe w związku z opodatkowaniem remanentu likwidacyjnego, będzie Pan obowiązany naliczyć VAT (według stawki 23%) od wartości rynkowej netto samochodu. Dotyczy to zarówno sytuacji, gdy kwota podatku naliczonego przy wykupie tego samochodu z leasingu nie była ograniczona, jak i sytuacji, gdy kwota podatku naliczonego przy wykupie była ograniczona do 50% (art. 86a ust. 1 ustawy o VAT). Przepisy nie przewidują bowiem, aby fakt ograniczenia kwoty podatku naliczonego do 50% (czy podobnego typu ograniczenie) wpłynął na obowiązek opodatkowania samochodu w ramach remanentu likwidacyjnego czy wysokość podstawy opodatkowania.

Ponadto opodatkowanie samochodu w ramach remanentu likwidacyjnego nie uprawnia podatników do korekty podatku naliczonego na podstawie art. 90b ust. 2 ustawy o VAT albo na podstawie art. 90b ust. 6 w zw. z art. 90b ust. 2 ustawy o VAT. W przeciwieństwie bowiem do przepisu art. 91 ust. 4 ustawy o VAT w art. 90b ust. 2 ustawy o VAT opodatkowanie w ramach remanentu likwidacyjnego nie zostało wskazane jako przesłanka korekty.

PRZYKŁAD

W maju 2016 r. podatnik wykupił z leasingu samochód osobowy za 550 zł brutto, tj. 447,15 zł netto + 102,85 zł VAT. Z tytułu wykupu podatnik odliczył – ze względu na brzmienie art. 86a ust. 1 ustawy o VAT – 50% kwoty VAT, tj. 51,42 zł.

W październiku 2016 r. podatnik zlikwiduje działalność, w tym zaprzestanie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu VAT. Wartość rynkowa samochodu wyniesie wówczas 16 200 zł netto. W takim przypadku – zdaniem organów podatkowych – podatnik powinien opodatkować samochód w ramach remanentu likwidacyjnego, naliczając VAT w kwocie 3726 zł (16 200 zł x 23%). Jednocześnie opodatkowanie tego samochodu w ramach remanentu likwidacyjnego nie będzie uprawniało podatnika do odliczenia w drodze korekty 51,43 zł, tj. kwoty VAT, która nie została odliczona przy wykupie samochodu z leasingu.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 14, art. 29a ust. 2, art. 86a, art. 90b oraz art. 91 ust. 4 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1228

Tomasz Krywan – doradca podatkowy

5. Czy poniesienie przez najemcę nakładów na wynajmowany lokal wpływa na status lokalu jako zasiedlonego

PROBLEM Spółka zamierza sprzedać kupiony w 2006 r. (z prawem do odliczenia) lokal, który w latach 2006–2016 był wynajmowany podmiotowi X. W 2012 r. najemca poniósł nakłady ulepszeniowe na lokal w kwocie przekraczającej 30% jego wartości początkowej. Czy w tej sytuacji spółka może zastosować zwolnienie z VAT przy sprzedaży lokalu?

RADA Tak, w przedstawionej sytuacji spółka może zastosować zwolnienie z VAT przewidziane dla lokali po pierwszym zasiedleniu. Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE Dostawy lokali są, co do zasady, opodatkowane VAT według stawki 8% lub 23%. Istnieją jednak zwolnienia od podatku obejmujące m.in. dostawy budowli. Zwolnienia te określają przepisy art. 43 ust. 1 pkt 10 i 10a ustawy o VAT i obejmują dostawy lokali używanych.

Z przepisu art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT wynika, że ze zwolnienia z VAT korzystają dostawy budynków, budowli lub ich części, które są dokonywane po upływie przynajmniej dwóch lat od tzw. pierwszego zasiedlenia. Z kolei na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT zwolnienie może być stosowane do dostawy budynków, budowli lub ich części nieobjętych zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, pod warunkiem że w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. To oznacza, że w omawianym przypadku drugie zwolnienie nie ma zastosowania, gdyż prawo do odliczenia przysługiwało. Dlatego należy ustalić, czy sprzedawany lokal można uznać za zasiedlony według definicji określonej w ustawie o VAT.

Z przytoczonej definicji wynika, że utrata przez budynek, budowlę lub ich część (np. lokal) statusu zasiedlonego następuje m.in. poprzez poniesienie wydatków na ulepszenie stanowiących co najmniej 30% ich wartości początkowej. Nie dotyczy to jednak wydatków ponoszonych przez najemców, gdyż nie są one wydatkami na ulepszenie budynków, budowli lub ich części.

Potwierdził to Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 12 listopada 2014 r. (sygn. IPPP1/443-1011/14-4/MP), w której czytamy, że:

DEFINICJA

Pierwsze zasiedlenie – to oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

- a) wybudowaniu lub*
- b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.*



(...) w przedstawionych okolicznościach sprawy wydatki poniesione przez najemców (w tym również wydatki przekraczające 30% wartości początkowej zabudowania) nie mogą stanowić u Wnioskodawcy wydatków na ulepszenie środka trwałego w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym. Nie mogą one zatem wpływać na ocenę pierwszego zasiedlenia obiektu w rozumieniu art. 2 pkt 14 ustawy o VAT i możliwości zastosowania zwolnienia dla dostawy tego obiektu, na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT.

Stanowisko to ma zastosowanie niezależnie od tego, czy w przedstawionym stanie faktycznym doszło do rozliczenia nakładów. Dostawa (sprzedaż) lokalu w obu przypadkach będzie zwolniona od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT.

Dodatkowym argumentem przemawiającym za możliwością zastosowania tego zwolnienia jest fakt, że między poniesieniem przez najemcę nakładów ulepszeniowych a sprzedażą lokalu upłynęło więcej niż dwa lata. W tej sytuacji odpowiednie zastosowanie ma również interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 15 października 2014 r. (sygn. IPPP1/443-1049/14-3/JŻ), w której czytamy, że:



(...) w ocenie tutejszego Organu w odniesieniu do opisanych we wniosku Zabudowań, które są wynajmowane w całości lub w części, w przypadku których w trakcie trwania umów najmu może dochodzić do ulepszenia danego budynku lub budowli przekraczającego 30% wartości początkowej danego budynku lub budowli, pierwsze zasiedlenie w rozumieniu art. 2 ust. 14 ustawy należy rozpoznać w momencie dokonania ulepszeń wraz z jednoczesnym wydaniem Zabudowań użytkownikowi w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu tj. kontynuowaniu zawartej wcześniej umowy najmu. Z uwagi na opis sprawy, który wskazuje, że pomiędzy pierwszym zasiedleniem, a dostawą Zabudowań upłynie okres dłuższy niż 2 lata, dostawa ww. budynków, budowli lub ich części będzie korzystała ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1228

Tomasz Krywan – doradca podatkowy

6. Czy rolnik ryczałtowy musi ewidencjonować obrót za pomocą kasy rejestrującej

PROBLEM

Rolnik ryczałtowy oprócz dostawy swoich produktów świadczy też usługi agroturystyczne. Większość jego klientów to osoby prywatne. Czy powinien ewidencjonować obrót za pomocą kasy rejestrującej?

RADA

Nie, jeśli spełnia warunki, aby korzystać z któregoś ze zwolnień z obowiązku ewidencjonowania, np. ze względu na wysokość obrotu. Jeżeli nie

spełnia żadnego warunku, to powinien ewidencjonować usługi agroturystyczne za pomocą kasy rejestrującej. Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani, co do zasady, prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących (art. 111 ust. 1 ustawy o VAT). Istnieją jednak zwolnienia z tego obowiązku, które określa rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku ewidencjonowania.

Rozporządzenie to nie przewiduje zwolnienia podmiotowego z obowiązku ewidencjonowania obejmującego rolników ryczałtowych. Na podstawie § 2 ust. 1 w zw. z poz. 48 załącznika do tego rozporządzenia zwolnione z obowiązku ewidencjonowania są jedynie dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczenie usług rolniczych, korzystających ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT.

Zwolnienie to nie obejmuje zatem świadczonych przez rolników ryczałtowych usług agroturystycznych. Niekoniecznie oznacza to jednak, że rolnicy ryczałtowi muszą ewidencjonować usługi agroturystyczne świadczone dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej za pomocą kas rejestrujących.

Możliwe jest bowiem korzystanie przez rolników ryczałtowych:

- 1) ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przysługującego ze względu na kwotę obrotu realizowanego na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych (§ 3 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku ewidencjonowania); pamiętać przy tym należy, że przy ocenie prawa do tego zwolnienia należy uwzględniać również wartość dokonywanych dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych dostaw produktów rolnych oraz świadczonych dla tych osób usług rolniczych (nie ma bowiem przepisu stanowiącego inaczej);

PRZYKŁAD

Rolnik ryczałtowy sprzedaje produkty rolne oraz usługi rolnicze głównie przedsiębiorcom (najczęściej czynnym podatnikom VAT). Wartość sprzedaży produktów rolnych oraz usług rolniczych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych nie przekroczyła nigdy 10 000 zł (w 2015 r. było to 7231 zł). W 2016 r. rolnik ten zamierza rozpocząć świadczenie usług agroturystycznych dla osób prywatnych. Rozpocznie taką działalność jako zwolniony podmiotowo z obowiązku ewidencjonowania na podstawie § 3 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie zwolnień

DEFINIÇÃO

***Rolnik ryczałtowy** – to rolnik dokonujący dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczący usługi rolnicze, jeśli korzysta ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3, z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych.*

z obowiązku ewidencjonowania. Prawo do tego zwolnienia rolnik utraci ewentualnie po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym przekroczono wartość sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych (uwzględniającą zarówno sprzedaż produktów rolnych oraz usług rolniczych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jak i świadczenie dla takich osób usług agroturystycznych) 20 000 zł (§ 5 ust. 1 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku ewidencjonowania).

2) ze zwolnienia przedmiotowego, jeżeli świadczący usługę agroturystyczną otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła (§ 2 ust. 1 w zw. z poz. 38 załącznika do rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku ewidencjonowania).

Warto w tym miejscu zauważyć, że niekiedy rolnicy prowadzący gospodarstwa agroturystyczne oferują usługi noclegowe oraz wyżywienie. W takich przypadkach dochodzi do świadczenia usług związanych z wyżywieniem, wykonywanych przez stacjonarne placówki gastronomiczne. Są to usługi podlegające bezwzględnemu obowiązkowi ewidencjonowania (§ 4 pkt 2 lit. i) tiret pierwsze rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku ewidencjonowania). W takim przypadku należy ewidencjonować za pomocą kasy rejestrującej usługi związane z wyżywieniem, świadczone dla gości gospodarstwa agroturystycznego.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 111 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1228
- § 2 ust. 1 w zw. z poz. 38 i 48 załącznika, § 3 ust. 1, § 4 pkt 2 lit. i) tiret pierwsze oraz § 5 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1215

Tomasz Krywan – doradca podatkowy

7. Jak naprawić błąd, gdy odliczono 100% VAT od zakupów dotyczących samochodu wykorzystywanego do działalności mieszanej

PROBLEM → Używając samochodu w cyklu mieszanym (prywatnie i służbowo) pomyłkowo odliczałem 100% VAT za części eksploatacyjne i jego naprawy. Za paliwo do 1 lipca 2015 r. nie odliczałem VAT, a po 1 lipca 2015 r. odliczałem 50% VAT. W sumie za te ponad półtora roku uzbiera się około 400 zł

niezapłaconego VAT. Jak naprawić ten błąd? Czy mogę go skorygować w bieżącej ewidencji VAT i zapłacić więcej do US? Jakie odsetki może mi zasądzić urząd? Czy sam mam je obliczyć?

RADA Jedynym sposobem samodzielnej naprawy zaistniałej sytuacji jest skorygowanie deklaracji VAT-7, w których błędnie odliczał Pan VAT. Następnie trzeba uregulować wyniki z tego zaległości podatkowe wraz z odsetkami. Odsetki musi Pan obliczyć sam.

UZASADNIENIE Z pytania wynika, że posiada Pan samochód wykorzystywany na potrzeby prowadzonej opodatkowanej działalności gospodarczej, a także prywatnie. Zatem samochód używany jest w cyklu mieszanym. Oznacza to, że VAT wynikający z faktur dokumentujących wydatki związane z jego użytkowaniem podlega odliczeniu tylko w 50%.

Od jakich wydatków odliczymy 50% VAT

Od 1 kwietnia 2014 r. kwota podatku naliczonego od wydatków związanych z użytkowaniem pojazdów samochodowych ograniczona jest, co do zasady, do 50% (art. 86a ust. 1 ustawy o VAT). Wydatki, których dotyczy to ograniczenie, określa art. 86a ust. 2 ustawy o VAT.

Rodzaje wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, od nabycia których odliczymy tylko 50% VAT

1)	wydatki dotyczące nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów oraz nabycia lub importu ich części składowych
2)	wydatki dotyczące używania tych pojazdów na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, związane z tą umową, inne niż wymienione w pkt 3
3)	wydatki dotyczące nabycia lub importu paliw silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu tych pojazdów, usług naprawy lub konserwacji tych pojazdów oraz innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub użytkowaniem tych pojazdów (z zastrzeżeniem, że w okresie od 1 kwietnia 2014 r. do 30 czerwca 2015 r. prawo do odliczania podatku naliczonego przy nabywaniu paliw silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu pojazdów samochodowych, było na podstawie przepisów przejściowych, co do zasady, wyłączone)

Jak skorygować odliczanie VAT w nienależnej wysokości

Jak wynika z treści pytania, nie uwzględnił Pan wskazanego ograniczenia, tj. odliczał Pan podatek z faktur za części eksploatacyjne i naprawy samochodu w całości, zamiast tylko w 50%. Tym samym zawyżał Pan kwoty podatku naliczonego podlegające odliczeniu, a w konsekwencji zaniżał Pan kwoty podatku podlegające wpłacie do urzędu skarbowego.

W tej sytuacji jedynym sposobem samodzielnej naprawy zaistniałej sytuacji jest:

- skorygowanie deklaracji VAT-7, w których dokonywał Pan błędnego rozliczenia,
- uregulowanie wynikłych z tego zaległości podatkowych wraz z odsetkami.

Warto, aby składanej korekcie deklaracji towarzyszyło zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego wyjaśniające zaistniałą sytuację, tzw. czynny żal (art. 16 § 1 Kodeksu karnego skarbowego). Skorzystanie z niego zminimalizuje albo nawet zlikwiduje ryzyko pociągnięcia Pana do odpowiedzialności karnej skarbowej z tytułu podania nieprawdy w deklaracji VAT i narażenia przez to podatku na uszczuplenie (art. 56 Kodeksu karnego skarbowego).

Wzór zawiadomienia – czynny żal

„Liluplu” Agencja reklamowa
ul. Wrocławska 29/7
01-493 Warszawa
NIP 118-59-95-99

Warszawa, 12.09.2016 r.

Naczelnik
Urzędu Skarbowego
Warszawa-Bemowo

ZAWIADOMIENIE O POPEŁNIENIU CZYNU ZABRONIONEGO

Na podstawie art. 16 § 1 ustawy – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 83, poz. 930, z późn. zm.) zawiadamiamy o:

- 1) wadliwym odliczaniu podatku naliczonego w miesiącach: 04–12.2015 r. oraz 01–08.2016 r., polegającym na odliczaniu VAT w pełnej wysokości z tytułu wydatków ponoszonych w związku z używaniem samochodu do celów mieszanych,
- 2) błędnym wypełnieniu deklaracji VAT-7 za wskazane miesiące.

Dodatkowo informujemy, że zaległy VAT został uregulowany wraz z należnymi odsetkami.

Spełnione więc zostały przesłanki tzw. czynnego żalu, uzasadniające odstąpienie od ukarania na podstawie Kodeksu karnego skarbowego.

.....
podpis podatnika

Należy zaznaczyć, że nie jest możliwe naprawienie popełnionych błędów na bieżąco, tj. w ramach bieżącej ewidencji oraz deklaracji VAT. Obowiązujące przepisy nie przewidują dopuszczalności takiego rozwiązania.

Możliwe jest także takie rozwiązanie, że skorygowanie Pańskich rozliczeń nastąpi przez właściwego dla Pana naczelnika urzędu skarbowego. Wymagałoby to wszczęcia przez niego postępowania podatkowego w sprawie określenia kwoty zobowiązań podatkowych za okresy, w których błędnie odliczał Pan w całości VAT z faktur dokumentujących zakupy części eksploatacyjnych i naprawy samochodu. Decydując się jednak na taki scenariusz, musi się Pan liczyć z ryzykiem pociągnięcia przez naczelnika urzędu skarbowego do odpowiedzialności karnej skarbowej (za podanie nieprawdy w deklaracji VAT i narażenie przez to podatku na uszczuplenie). Tak więc do takiego scenariusza nie należy dopuścić.

W jakiej wysokości naliczyć odsetki

Odnosnie do wysokości odsetek za zwłokę rozróżnić należy odsetki za zwłokę dotyczące zaległości podatkowych powstałych do końca 2015 r. oraz odsetki za zaległości podatkowe powstałe od 1 stycznia 2016 r. Dla obu rodzajów zaległości podatkowych standardowa stawka odsetek za zwłokę to obecnie 8% w skali roku (art. 56 § 1 Ordynacji podatkowej).

I tak w przypadku odsetek za zwłokę dotyczących zaległości podatkowych powstałych do końca 2015 r.:

- 1) możliwe jest skorzystanie z obniżonych odsetek za zwłokę w wysokości 75% stawki podstawowej (obecnie jest to 6% w skali roku) na zasadach określonych w art. 56 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do końca 2015 r.,
- 2) organ podatkowy nie może zastosować podwyższonych odsetek za zwłokę.

PRZYKŁAD

W deklaracji VAT-7 za lipiec 2014 r. podatnik wykazał kwotę podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego w wysokości 8256 zł. W sierpniu 2016 r. podatnik uświadomił sobie, że w deklaracji tej błędnie odliczał w całości VAT od zakupów eksploatacyjnych dotyczących samochodu osobowego. W związku z tym 12 sierpnia 2016 r. podatnik skorygował deklarację VAT-7 za lipiec 2014 r. wykazując w niej kwotę podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego w wysokości 8358 zł. Jeżeli podatnik wpłaci kwotę zaległości podatkowej w wysokości 102 zł (8358 zł – 8256 zł) w ciągu siedmiu dni od dnia złożenia korekty deklaracji VAT-7 za lipiec 2014 r., będzie mógł skorzystać z obniżonej stawki odsetek za zwłokę w wysokości 75% stawki podstawowej, która wynosi:

- 1) za okres od 25 sierpnia do 8 października 2014 r. – 7,5% w stosunku rocznym (odsetki za zwłokę za ten okres wyniosą zatem 1,34 zł),
- 2) za okres od 9 października 2014 r. do dnia zapłaty zaległości podatkowej – 6% w stosunku rocznym (odsetki za ten okres wyniosą zatem – przy założeniu, że podatnik wpłaci zaległość podatkową 12 sierpnia 2016 r. – 11,30 zł).

Natomiast w przypadku odsetek za zwłokę dotyczących zaległości podatkowych powstałych od 1 stycznia 2016 r.:

- 1) możliwe jest skorzystanie z obniżonych odsetek za zwłokę w wysokości 50% stawki podstawowej (obecnie jest to 4% w skali roku), gdy podatnik:
 - złoży prawnie skuteczną korektę deklaracji, nie później niż w terminie sześciu miesięcy od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji,
 - zapłaci zaległość podatkową w ciągu siedmiu dni od dnia złożenia korekty;
- 2) organ podatkowy może zastosować podwyższone odsetki za zwłokę w wysokości 150% stawki podstawowej (obecnie jest to 12% w skali roku), jeżeli zaległości te zostaną przez organ podatkowy ujawnione w toku kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego (art. 56b pkt 1 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r.).

PRZYKŁAD

W deklaracji VAT-7 za marzec 2016 r. podatnik wykazał kwotę podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego w wysokości 6162 zł. W sierpniu 2016 r. podatnik uświadomił sobie, że w deklaracji tej błędnie odliczał w całości VAT od zakupów eksploatacyjnych dotyczących samochodu osobowego. W związku z tym 12 sierpnia 2016 r. (a więc przed upływem sześciu miesięcy od terminu złożenia deklaracji VAT-7 za marzec 2016 r.) skorygował deklarację VAT-7 za marzec 2016 r. wykazując w niej kwotę podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego w wysokości 6308 zł. Jeżeli podatnik wpłaci kwotę zaległości podatkowej w wysokości 146 zł (6308 zł – 6162 zł) w ciągu siedmiu dni od dnia złożenia korekty deklaracji VAT-7 za marzec 2016 r., będzie mógł skorzystać z obniżonej stawki odsetek za zwłokę w wysokości 50% stawki podstawowej, która wynosi 4% w stosunku rocznym (przykładowo gdyby podatnik wpłacił zaległość podatkową 12 sierpnia 2016 r., odsetki za zwłokę za okres od 26 kwietnia do 12 sierpnia 2016 r. wyniosłyby 1,72 zł).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 86a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1228
- art. 56–56b ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2015 r. poz. 613; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 846
- art. 19 ustawy z 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2015 r. poz. 1649
- art. 16 oraz art. 56 ustawy z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy – j.t. Dz.U. z 2013 r. poz. 186; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1052

Tomasz Krywan – doradca podatkowy

8. Czy urząd skarbowy może żądać od nabywcy zwrotu VAT ze względu na nierozliczenie podatku przez sprzedawcę

PROBLEM Prowadzę działalność gospodarczą w zakresie usług reklamowych. Jestem czynnym podatnikiem VAT składającym miesięczne deklaracje VAT-7. Czy urząd skarbowy może żądać ode mnie zwrotu kwoty, którą wcześniej mi wypłacił z tytułu rozliczenia VAT od faktury za usługi budowlane (remont mojego biura), z powodu nierozliczenia faktury przez firmę świadczącą mi usługi? Faktura była wystawiona i rozliczona trzy lata temu, ale firma, która robiła dla mnie remont, dopuściła się nieprawidłowości i, między innymi, nie rozliczyła faktury mi wystawionej.

RADA Sam tylko fakt, że podatnik prowadzący firmę budowlaną nie rozliczył VAT z wystawionej Panu faktury, nie stanowi podstawy do zakwestionowania przez organy podatkowe prawa do odliczenia. Dlatego gdy efektem

skorzystania z tego prawa było wystąpienie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, która została zwrócona na rachunek bankowy, urząd nie ma w takim przypadku podstaw do żądania jej zwrotu. Nie jest jednak wykluczone, że przyczyna żądania przez organ podatkowy zwrotu VAT jest inna. Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Podstawowym uprawnieniem podatników VAT jest prawo do obniżania kwot podatku należnego o kwoty podatku naliczonego, nazywane potocznie prawem do odliczenia. Prawo to przysługuje, co do zasady, w zakresie, w jakim nabywane przez podatników towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych (art. 86 ust. 1 ustawy o VAT).

Istnieją ograniczenia prawa do odliczenia, z których najważniejsze określają przepisy art. 88 ustawy o VAT. Z przepisów tych (ani z żadnych innych przepisów) nie wynika, aby prawo do odliczenia podatku naliczonego było zakazane ze względu na fakt, że sprzedawca nie rozliczył VAT wykazanego na wystawionej nabywcy fakturze.

A zatem sam tylko fakt, że podatnik prowadzący firmę budowlaną nie rozliczył VAT z wystawionej Panu faktury za usługi budowlane, nie stanowi podstawy do zakwestionowania przez organy podatkowe prawa do odliczenia.

Jednocześnie z tego samego powodu organ podatkowy nie ma podstaw żądać zwrotu wypłaconej na rachunek bankowy nadwyżki VAT.

Żądanie przez organ podatkowy zwrotu otrzymanego wcześniej VAT na rachunek mogłoby mieć miejsce tylko wówczas, gdyby wystąpiło jedno ze zdarzeń zabraniających korzystania przez Pana z prawa do odliczenia. Chodzi tutaj o przypadki wymienione w art. 88 ust. 3a ustawy o VAT, gdy faktury nie stanowią podstawy do odliczania z nich podatku naliczonego.

UWAGA!

Z żadnych przepisów regulujących zasady odliczenia podatku naliczonego VAT nie wynika, aby było zakazane odliczenie VAT ze względu na fakt, że sprzedawca nie rozliczył VAT wykazanego na wystawionej nabywcy fakturze.

Sytuacje, gdy faktury nie stanowią podstawy do odliczania z nich podatku naliczonego (art. 88 ust. 3a ustawy o VAT)

1.	Sprzedaż została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi przez podmiot nieistniejący
2.	Transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku
3.	Wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne: <ul style="list-style-type: none"> a) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności b) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością c) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego – w części dotyczącej tych czynności

4.	Faktury, faktury korygujące wystawione przez nabywcę zgodnie z odrębnymi przepisami nie zostały zaakceptowane przez sprzedającego
5.	Wystawiono faktury, w których została wykazana kwota podatku w stosunku do czynności opodatkowanych, dla których nie wykazuje się kwoty podatku na fakturze – w części dotyczącej tych czynności

Organ podatkowy, pozbawiając prawa do odliczenia VAT, musi podać jego podstawę prawną, wskazując jeden z wymienionych przypadków. Z treści pytania nie wynika jednak, aby miała miejsce sytuacja wskazana w tabeli.

Ewentualne uznanie, że faktury zostały wystawione przez podmiot nieistniejący, czyli podmiot, który istniał tylko na fakturach, niezarejestrowany, nie oznacza, że automatycznie można pozbawić nabywcę prawa do odliczenia VAT. TSUE w wyroku z 22 października 2015 r. w sprawie C-277/14 PPUH Stehcemp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek (Polska) uznał, że nie można pozbawić podatnika prawa do odliczenia VAT z uwagi tylko na to, że faktura została wystawiona przez podmiot, który należy uważać za podmiot nieistniejący, i nie ma możliwości ustalenia tożsamości rzeczywistego dostawcy towarów. Aby można było pozbawić nabywcę prawa do odliczenia VAT, musi zostać wykazane na podstawie obiektywnych przesłanek i bez wymagania od podatnika, aby dokonał ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż dostawa lub usługa wiązała się z przestępstwem w zakresie VAT.

Jak z tego wynika, samo ustalenie przez urząd, że wystawca faktury jej nie rozliczył, nawet gdy był niezarejestrowanym podatnikiem, nie daje podstaw do pozbawienia podatnika prawa do odliczenia VAT.

Inny scenariusz miałby miejsce, gdyby nie uregulował Pan kwoty wynikającej z faktury za usługi budowlane, o której mowa. Wówczas – po upływie 150 dni od dnia upływu terminu płatności – byłby Pan obowiązany do korekty odliczonej kwoty podatku wynikającej z tej faktury (art. 89b ust. 1 ustawy o VAT). Gdyby w takim przypadku nie dokonał Pan korekty, obecnie organy podatkowe byłyby uprawnione do wyegzekwowania tego od Pana.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 86 ust. 1, art. 88 oraz art. 89b ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1228

Tomasz Krywan – doradca podatkowy

9. Czy można zrezygnować z wystawienia faktury zaliczkowej, jeżeli przed jej wystawieniem zaliczka zostanie zwrócona

PROBLEM 18 sierpnia wraz z zapłatą faktury otrzymaliśmy należność na wykonanie kolejnej dostawy towaru. Dostawa ta nie zostanie jednak zrealizowana, ponieważ nie jesteśmy w stanie nabyć zamówionego towaru. Zwrócimy

pieniądze. Czy musimy zafakturować tę zaliczkę w sierpniu, a we wrześniu zrobić korektę? Czy stosujemy 23% VAT?

RADA ➤ **Mogą Państwo zrezygnować z wystawienia faktury zaliczkowej. Jednak bezpieczniej będzie ją wystawić (przed zwrotem zaliczki), ze stawką VAT właściwą dla zamówionych towarów, tj. zapewne 23%. Następnie należy wystawić do niej fakturę korygującą (po zwrocie zaliczki).**

UZASADNIENIE ➤ Otrzymanie całości lub części zapłaty (dalej nazywanej zaliczką) przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi skutkuje najczęściej powstaniem obowiązku podatkowego w VAT (na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy o VAT). Towarzyszy temu, co do zasady, obowiązek wystawienia tzw. faktury zaliczkowej (zob. art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT).

Termin wystawiania faktur zaliczkowych jest stosunkowo długi. Upiętywa bowiem 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano zaliczkę od nabywcy (zob. art. 106i ust. 2 ustawy o VAT). W związku z tym często się zdarza, że przed jego upływem zaliczka jest nabywcy zwracana, najczęściej ze względu na wycofanie się stron z transakcji.

Pojawia się pytanie, czy faktury zaliczkowe należy wystawiać, jeżeli przed ich wystawieniem zaliczka została zwrócona? Zdaniem autora nie może być wystawiona. Wniosek ten płynie z art. 106j ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT, który przewiduje, że faktury korygujące wystawia się m.in., gdy po wystawieniu faktury dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT. Zatem faktur korygujących się nie wystawia, jeżeli zwrot nabywcy całości lub części zapłaty nastąpił przed wystawieniem faktury, tj. faktury zaliczkowej. Jednocześnie jak z tego wynika, nie ma obowiązku wystawiania faktur zaliczkowych po zwrocie zaliczki. Nieracjonalne byłoby nakładanie na podatników obowiązku wystawiania faktur zaliczkowych w sytuacji, gdy nie mają oni prawa do skorygowania tych faktur w związku ze zwrotem zaliczki.

Mogą zatem Państwo zwrócić zaliczkę przed wystawieniem faktury zaliczkowej, co jednocześnie spowoduje, że nie będzie konieczne wystawienie tej faktury.

Należy jednak zauważyć, że takie postępowanie nie spowoduje, iż nie powstanie obowiązek podatkowy w VAT na skutek otrzymania zaliczki w sierpniu. W konsekwencji nawet jeżeli nie wystawią Państwo faktury zaliczkowej, zaliczkę należy wykazać w deklaracji VAT-7 za sierpień, a jej zwrot w deklaracji VAT-7 za wrzesień.

W tym miejscu należy podkreślić, że kwestia braku obowiązku wystawiania faktur zaliczkowych w przypadkach, o których mowa w pytaniu, budzi duże wątpliwości. Bezpieczniejszym rozwiązaniem jest w tej sytuacji jednak

UWAGA!

Zaliczkę należy udokumentować poprzez wystawienie faktury zaliczkowej najpóźniej 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano zaliczkę od nabywcy.

UWAGA!

Faktury korygujące wystawia się, gdy po wystawieniu faktury zaliczkowej dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty (zaliczki).

wystawić – ze stawką VAT właściwą dla zamówionych towarów, tj. zapewne 23% – fakturę zaliczkową (przed zwrotem zaliczki), a następnie wystawić fakturę korygującą tę fakturę (po zwrocie zaliczki). W takim przypadku:

- 1) fakturę zaliczkową będą Państwo obowiązani uwzględnić w deklaracji VAT-7 za sierpień,
- 2) fakturę korygującą będą Państwo obowiązani uwzględnić na zasadach określonych przepisami art. 29a ust. 13 ustawy o VAT, a więc w deklaracji VAT-7 za miesiąc jej otrzymania przez nabywcę (jeżeli potwierdzenie odbioru faktury korygującej przez nabywcę otrzymają Państwo przed upływem terminu do złożenia deklaracji VAT-7 za ten miesiąc) lub w deklaracji VAT-7 za miesiąc uzyskania jego potwierdzenia (w przeciwnym razie).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 19a ust. 8, art. 29a ust. 13, art. 106b ust. 1 pkt 4 oraz art. 106j ust. 1 pkt 4 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1228

Tomasz Krywan – doradca podatkowy

10. Kiedy dostawy towarów z załącznika nr 11 do ustawy są objęte odwrotnym obciążeniem

Gdy zarówno dostawca, jak i nabywca towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy są podatnikami VAT czynnymi, zasadniczo taka dostawa jest objęta odwrotnym obciążeniem. Problem z rozliczeniem powstaje wówczas, gdy nabywcą jest np. jednostka samorządu lub towary są przekazywane nieodpłatnie.

Mechanizm odwrotnego obciążenia w obrocie krajowym ma zastosowanie do określonych towarów, wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy. Dotyczy jednak tylko dostaw towarów realizowanych między zarejestrowanymi i czynnymi podatnikami VAT. Dostawa taka nie może ponadto korzystać ze zwolnienia przewidzianego dla dostaw:

- 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, oraz
- złota inwestycyjnego.

Przy czym w przypadku niektórych towarów stosuje się odwrotne obciążenie, jeżeli łączna wartość tych towarów w ramach jednolitej gospodarczo transakcji obejmującej te towary, bez kwoty podatku, przekracza kwotę 20 000 zł (art. 17 ust. 1c ustawy). Wyjątek dotyczy towarów wymienionych w poz. 28a–28c załącznika nr 11 do ustawy, tj. komputerów przenośnych, telefonów komórkowych oraz urządzeń do gier zręcznościowych lub hazardowych z elektronicznym wyświetlaczem.

Czy ustalając zasady opodatkowania, należy wziąć pod uwagę, w jakim celu zostały nabyte towary

Zasadniczy problem dotyczy sposobu traktowania nabywców, którymi są organy władzy publicznej i państwowe jednostki budżetowe, będące zarejestrowanymi i czynnymi podatnikami VAT, gdy wskazują, że zakup towarów dotyczy ich działalności niepodlegającej VAT.

Zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy za podatników nie uznaje się organów władzy publicznej ani urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Jeżeli jednak organ władzy publicznej lub obsługujący go urząd jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, wówczas przy dostawie towarów wskazanych w załączniku nr 11 do ustawy mechanizm odwrotnego obciążenia powinien być każdorazowo stosowany. Nie jest bowiem właściwe, aby zasady opodatkowania dostawy towarów uzależniać od tego, do jakich czynności podatnik VAT wykorzysta towar.

Przyjęcie takiej reguły prowadziłyby do różnego traktowania dostaw dokonywanych na rzecz tego samego podmiotu. Jeżeli dostawa byłaby realizowana w związku jego działalnością wykonywaną jako organ władzy publicznej, należałoby ją opodatkować na zasadach ogólnych. Z kolei przy nabyciu na cele prowadzonej działalności gospodarczej zastosowanie znajdowałby mechanizm odwrotnego obciążenia.


Ponadto w takim przypadku sprzedawca nie ma w praktyce żadnej możliwości weryfikowania przeznaczenia danej dostawy. Tym samym sposób opodatkowania byłby warunkowany jedynie oświadczeniem o celu, na jaki dokonywane jest nabycie. Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie zawierają żadnych dodatkowych regulacji w tym zakresie. W szczególności nie wskazują formy, w jakiej miałyby być składane takie oświadczenie. Brak również unormowań co do trybu postępowania po całkowitej bądź częściowej zmianie przeznaczenia dostawy. Nie jest przecież wykluczone, że kontrahent, już po dokonaniu transakcji, zmieni cel nabycia i przykładowo wykorzysta kupione towary w części również do działalności gospodarczej prowadzonej jako podatnik VAT. Taka sytuacja wymagałaby korekty faktury. Dokonanie korekty byłoby uzależnione od powzięcia przez sprzedawcę informacji o zmianie przeznaczenia towaru. W przypadku braku tej wiedzy korekta opodatkowania nie byłaby realizowana, a w konsekwencji rozliczenie dostawy należałoby uznać za nieprawidłowe.

Z tych względów uzależnianie zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia od celów, do jakich ma służyć towar, nie znajduje uzasadnienia. Dlatego gdy nabywca jest zarejestrowanym i czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług, dostawa na jego rzecz towarów ujętych w załączniku nr 11 do ustawy powinna być realizowana według reguł odwrotnego obciążenia.

UWAGA!

Gdy jednostka samorządu jest podatnikiem VAT czynnym, rozliczy VAT za dostawcę towarów z załącznika nr 11 do ustawy, bez względu na to, w jakim celu je wykorzysta.

Początkowo organy podatkowe uznawały, że ma znaczenie cel nabycia, czego przykładem jest interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 13 sierpnia 2014 r. (sygn. IBPP1/443-432/14/LSz). Jednak Minister Finansów, zmieniając tę interpretację z urzędu, w piśmie z 18 kwietnia 2016 r. (sygn. PT8.8101.83.2016/WCH) stwierdził, że:

 (...) jeżeli organ władzy publicznej lub obsługujący go urząd jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny (z tytułu wykonywania przez niego czynności podlegających opodatkowaniu) wówczas z tytułu nabycia towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT objętych procedurą „odwróconego obciążenia”, podatnik ten powinien rozliczać się zgodnie z reżimem tego mechanizmu, bez względu na cel w jakim – w konkretnym przypadku – dokonuje zakupu, tj. czy zakup jest realizowany w związku z prowadzoną przez tego podatnika działalnością gospodarczą opodatkowaną podatkiem VAT, czy też zakup będzie służył działalności wykonywanej jako organ władzy publicznej (oczywiście o ile spełnione zostaną pozostałe przesłanki przewidziane w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT).

W związku ze zmianą przez Ministra Finansów interpretacji indywidualnej należy zakładać, że stanowisko organów podatkowych w tym zakresie będzie identyczne. Dlatego w przypadku dostaw towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy, realizowanych na rzecz organów władzy publicznej oraz państwowych jednostek budżetowych, będących zarejestrowanymi i czynnymi podatnikami podatku od towarów i usług, niezależnie od celu nabycia należy stosować mechanizm odwrotnego obciążenia.

Jak rozliczyć nieodpłatne przekazanie towarów z załącznika nr 11 do ustawy

Kolejną problematyczną kwestią jest zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia do nieodpłatnego przekazania towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy. Nieodpłatne przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności w formie darowizny, na podstawie art. 7 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług uznaje się za odpłatną dostawę towarów, gdy przysługiwało mu w całości lub w części prawo do odliczenia VAT z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów bądź ich części składowych. Konsekwencją zrównania nieodpłatnego przekazania towarów z odpłatną dostawą jest opodatkowanie takiej czynności według reguł przewidzianych dla odpłatnej dostawy.

Nie oznacza to jednak, że osoba obdarowana towarem wymienionym w załączniku nr 11 do ustawy, gdy jest czynnym podatnikiem, powinna naliczyć VAT za sprzedawcę. Zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia przy nieodpłatnym przekazaniu towarów z przyczyn obiektywnych jest praktycznie niemożliwe. Przekazujący może wprawdzie sporządzić dokumenty wewnętrzne w związku z realizowaną czynnością, jednak dokumenty te nie są przekazywane otrzymującemu towar. Podmiot ten może nie mieć zatem żadnych informacji np. w zakresie wartości otrzymanych towarów. Już samo to uniemożliwia mu w praktyce zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia. Nie ma również dokumentu, z którego wynikałoby, że według art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy jest on podmiotem obowiązany do rozliczenia

podatku z tytułu dokonanej czynności. *De facto* nie jest bowiem nabywcą, lecz otrzymuje towar nieodpłatnie. Dlatego w przypadku nieodpłatnego przekazania towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy mechanizm odwrotnego obciążenia nie znajduje zastosowania. Podmiotem obowiązany do rozliczenia VAT jest darczyńca.

Takie stanowisko prezentowane jest również w interpretacjach organów podatkowych. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 25 lutego 2015 r. (sygn. ILPP4/443-641/14-2/EWW) potwierdzono, że:



(...) w przypadku nieodpłatnego przekazania towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy, przepis art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy nie ma zastosowania. W konsekwencji uznano, że (...) dokonane na rzecz Spółki nieodpłatne dostawy odpadów nie skutkują obowiązkiem rozliczenia ich nabycia przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego poboru podatku (reverse charge), o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 7 ust. 2 pkt 2, art. 15 ust. 6, art. 17 ust. 1 pkt 7, ust. 1c i ust. 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1228

Ewa Kowalska – ekspert w zakresie VAT

11. Czy można odliczać 100% od wydatków związanych z samochodami wynajmowanymi pracownikom do celów prywatnych

PROBLEM Wymieniamy część floty samochodowej. Zamierzamy podpisać z pracownikami, którzy wyrażą chęć, umowy najmu samochodów do ich celów prywatnych. Umowa będzie opodatkowana VAT. W firmie zostaną wprowadzone systemy kontrolne użytkowania samochodów. Pracownik będzie miał obowiązek każdorazowo wprowadzania trasy w systemie GPS, co będzie kontrolowane i archiwizowane, oraz prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu. Zostanie także stworzony regulamin użytkowania pojazdu. Czy w takim przypadku przysługuje nam prawo do odliczania 100% VAT od rat leasingowych i pozostałych wydatków samochodowych?

RADA Tak, w takim przypadku przysługuje Państwu prawo do odliczania 100% VAT od rat oraz pozostałych wydatków samochodowych.

UZASADNIENIE Pełny VAT od nabycia czy leasingu samochodów oraz od wydatków związanych z tymi samochodami można odliczać w przypadku, gdy pojazdy te są:

- wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika lub
- konstrukcyjnie przeznaczone do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą, jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie.

Pojazdy samochodowe są uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, jeżeli (art. 86a ust. 4 ustawy):

- 1) sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub
- 2) konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne.

W Państwa sytuacji mamy do czynienia z pierwszym przypadkiem. Dlatego są Państwo zobowiązani:

- określić zasady używania pojazdu, np. wprowadzić regulamin,
- prowadzić ewidencję przebiegu tych pojazdów oraz
- wprowadzić takie środki kontroli, które wykluczą użycie do celów prywatnych.

Jednocześnie na podstawie art. 86a ust. 5 ustawy warunku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu nie stosuje się w przypadku pojazdów samochodowych przeznaczonych wyłącznie do:

- odprzedaży,
 - sprzedaży, w przypadku pojazdów wytworzonych przez podatnika,
 - oddania w odpłatne używanie na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze
- jeżeli odprzedaż, sprzedaż lub oddanie w odpłatne używanie tych pojazdów stanowi przedmiot działalności podatnika.

Analiza tych przepisów od samego początku wzbudza wątpliwości. Po pierwsze, w jaki sposób podatnik ma wykluczyć użycie samochodu do celów prywatnych. Zdaniem organów podatkowych podatnik ma wyeliminować nawet potencjalne użycie do celów prywatnych. Uznają one, że zasadniczo nie ma takiej możliwości, gdy samochód jest również wynajmowany do celów prywatnych użytkownika. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 29 kwietnia 2016 r. (sygn. ITPP2/4512-128/16/AJ) czytamy:



Zauważyć należy, że zarówno używanie ww. samochodu przez prezesa do wykonywania obowiązków służbowych, jak i jego wynajem samochodów stanowią niewątpliwie wykorzystywanie pojazdu do działalności gospodarczej. Jednakże aby Spółka mogła skorzystać z prawa do pełnego odliczenia podatku naliczonego związanego z jego leasingiem i kosztami eksploatacji, powinna ww. samochód np. oddawać wyłącznie w odpłatne używanie na podstawie umowy najmu, bez prawa wykorzystywania go w inny sposób. Natomiast sposób użytkowania tego samochodu, który przedstawiła Spółka, nie wykluczy możliwości wykorzystania go do celów prywatnych w czasie, gdy winien być wykorzystywany do celów służbowych. Ta sama osoba będzie bowiem użytkować samochód do celów służbowych jak i osobistych – prywatnych.

Jednak jak podkreślono w cytowanej interpretacji, kontrolę nad sposobem użytkowania daje m.in. zamontowany nadajnik GPS:



W takiej sytuacji niemożliwe będzie dokładne określenie z góry, w jakim czasie (każdego dnia) samochód będzie wykorzystywany do realizacji obowiązków na rzecz Spółki, a w związku z tym, w jakim czasie będzie podlegał wynajęciu na rzecz prezesa, tym bardziej, że brak będzie nadzoru nad sposobem używania pojazdu (np. poprzez zamontowanie nadajnika GPS).

Jak wynika z pytania, Państwa firma zamierza wprowadzić taką kontrolę w nowych samochodach. Dlatego należy uznać, że przedstawione sposoby kontroli są wystarczające, aby odliczać 100% VAT od wydatków samochodowych.

Ponadto w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 25 lipca 2016 r. (sygn. ILPP2/443-991/14/16-S/MN), wydanej w związku z wyrokiem WSA w Poznaniu z 23 lutego 2016 r. (sygn. akt I SA/Po 859/15), czytamy, że:



(...) ustawa o VAT nie określa w jaki sposób podatnik ma zapewnić w swojej firmie wyeliminowanie użytku prywatnego używanych w firmie pojazdów samochodowych dla celów pełnego odliczenia podatku naliczonego. Chodzi o stworzenie takich mechanizmów i wprowadzenie takich zasad używania pojazdów, które w możliwie największym stopniu zapewnią wykorzystanie ich wyłącznie w działalności gospodarczej podatnika.

W osądzonej sprawie spółka wskazała, że dokona tego za pomocą regulaminów, umów, zarządzeń, G.P.S., połączonych z działaniami zabezpieczającymi, kontrolnymi i nadzorczymi, dostosowanymi do specyfiki jego działalności i sposobu używania dla jego celów pojazdów. W opisie zdarzenia zapewnia, że wskazane środki obiektywnie potwierdzają, że pojazd w danym momencie jest wykorzystywany wyłącznie w działalności gospodarczej i nie ma możliwości prywatnego użytku tego pojazdu.

(...) dopóki mamy do czynienia z tzw. czynnikiem ludzkim istnieje potencjalne zagrożenie, że dany pojazd może zostać wykorzystany do celów innych niż związane z działalnością gospodarczą spółki.

(...) W opinii sądu możliwość zastosowania art. 86a ustawy o VAT nie może być jednak warunkowana istnieniem potencjalnej możliwości wykorzystania samochodu dla celów niezwiązanych z prowadzoną działalnością podatnika.

Jak z tego wynika, organy podatkowe pod wpływem korzystnych orzeczeń sądów zaczęły dopuszczać możliwość odliczeń 100% VAT, gdy samochód jest wynajmowany do celów prywatnych pracownika, jeśli jest zapewniona kontrola nad sposobem użytkowania. Jako jeden ze sposobów zarówno sądy, jak organy podatkowe wskazują nadajnik GPS.

We wspomnianym już wyroku WSA w Poznaniu uznał, że nie ma znaczenia, iż wynajem jest na cele prywatne pracownika, gdy usługa ta jest opodatkowana VAT od podstawy opodatkowania ustalonej po cenach rynkowych. W takim przypadku samochód jest wykorzystywany wyłącznie do działalności.

W pytaniu nie wspominają Państwo, w jaki sposób będą ustalane ceny wynajmu. Należy uważać, aby znacząco nie odbiegały od cen rynkowych. W takim przypadku organy podatkowe mogą uznać, że zawarta umowa najmu ma tak naprawdę na celu uzyskanie prawa do pełnego odliczenia VAT. Mogą zastosować klauzulę nadużycia VAT, którą ostatnio wprowadzono do ustawy.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 86a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1228

Marcin Jasiński – ekspert w zakresie VAT

12. Czy można odliczyć 100% VAT od wydłużonej umowy leasingu zarejestrowanej w urzędzie skarbowym

PROBLEM W lutym 2014 r. została zawarta umowa leasingu samochodu z tzw. kratką, który uprawniał do pełnego odliczania VAT. W związku ze zmianą przepisów umowa została w kwietniu 2014 r. zarejestrowana w urzędzie skarbowym. Dlatego nadal odliczamy 100% VAT od rat leasingowych. Samochód jest wykorzystywany do celów mieszanych. Ostatnio zawarliśmy aneks wydłużający czas trwania umowy. W związku z tym zmieniła się wysokość rat, ale pozostałe warunki pozostały bez zmian. Czy straciliśmy prawo do odliczania 100% VAT od rat leasingowych?

RADA Nie, wydłużenie umowy leasingu nie spowodowało utraty prawa do odliczania 100% VAT od rat leasingowych.

UZASADNIENIE Ustawodawca, zmieniając od 1 kwietnia 2014 r. zasady dotyczące odliczania VAT od wydatków samochodowych, wprowadził przepisy przejściowe, które pozwalają leasingobiorcom kontynuować rozliczenie na poprzednio obowiązujących zasadach. Prawo to dotyczy podatników, którzy spełnili następujące warunki:

- zawarli umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub inne umowy o podobnym charakterze przed 1 kwietnia 2014 r.,
- według przepisów obowiązujących do 31 marca 2014 r. przysługiwało im prawo do odliczenia pełnego VAT wykazanego na fakturze otrzymywanej od wynajmującego czy leasingodawcy,
- pojazdy samochodowe będące przedmiotem tych umów zostały im wydane przed 1 kwietnia 2014 r.,
- zarejestrowali umowy u właściwego dla nich naczelnika urzędu skarbowego najpóźniej w terminie 30 dni od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, czyli do 2 maja 2014 r.

Ponadto z przepisów tych wynika, że nie uwzględnia się zmian umowy dokonywanych od 1 kwietnia 2014 r. Oznacza to, że zmiana umowy może spowodować utratę prawa do odliczania VAT na poprzednio obowiązujących zasadach. Jednak nie każda zmiana umowy spowoduje utratę tego prawa. Aneksy do umów leasingu czy najmu mogą mieć różnorodny charakter, tj. mogą zmieniać:

- 1) istotne warunki umowy, takie jak przedmiot umowy, jego wartość lub strony umowy,
- 2) kwestie związane z płatnościami, np. wysokość rat, termin ich płatności czy czas trwania umowy.

Tylko zmiany wymienione w pierwszym punkcie, które istotnie modyfikują elementy umowy, jakimi są przedmiot i strony umowy, powodują utratę prawa do kontynuacji odliczania VAT według zasad obowiązujących do 31 marca 2014 r. Natomiast drugi rodzaj aneksów, które wydłużają np. czas trwania umowy, a tym samym zmieniają wysokość rat, nie powoduje utraty prawa do kontynuacji odliczeń VAT w wysokości 100%.

Potwierdzają to również organy podatkowe. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 28 kwietnia 2014 r. (sygn. IBPP2/4512-109/16/BW) czytamy:



W tym kontekście wskazać należy, że gdyby intencją ustawodawcy było umożliwienie odliczania podatku naliczonego od rat leasingowych w przypadku wprowadzenia jakichkolwiek zmian umowy, wyraziłby to wprost, wskazując „(...) bez uwzględniania jakichkolwiek zmian tej umowy po wejściu w życie niniejszej ustawy”.

W konsekwencji powyższego należy stwierdzić, że wprowadzenie w umowie leasingowej zmian, w formie aneksu dotyczącego jedynie wydłużenia okresu umowy leasingowej, lecz niepowodującego zmian istotnych elementów umowy leasingu takich jak wartość leasingowanego samochodu, nie ma wpływu na realizację przysługującego leasingobiorcy prawa do odliczania podatku naliczonego.

(...) Skoro na podstawie umowy leasingu, która 30 kwietnia 2014 r. została ponownie zarejestrowana we właściwym urzędzie skarbowym, Wnioskodawca użytkuje samochód, w stosunku do którego do 31 marca 2014 r. przysługiwało pełne prawo do odliczeń podatku od rat leasingowych, wynikających z zawartej umowy, a aneks do umowy leasingu nie powoduje zmian istotnych elementów umowy leasingu takich jak wartość leasingowanego samochodu a jedynie dotyczy wydłużenia okresu umowy leasingowej, to Wnioskodawca jest uprawniony do pełnego odliczenia podatku VAT z faktur dotyczących rat leasingowych w wydłużonym aneksem okresie.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 86a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1228
- art. 13 ustawy z 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2014 r. poz. 312

Marcin Jasiński – ekspert w zakresie VAT

1. Jak opodatkować sprzedaż poza UE towarów, na których przed dostarczeniem wykonywane są usługi

PROBLEM Podatnik produkuje części dla przemysłu samochodowego. Ich nabywcą jest firma z Japonii, jednak części nie są wysyłane bezpośrednio do Japonii. Najpierw trafiają do Tajlandii, gdzie wykonywane są na nich prace wykończeniowe. Dopiero po wykonaniu tych prac części są wysyłane do Japonii. Czy sprzedaż części stanowi dla podatnika eksport towarów? Jak tę sprzedaż udokumentować?

RADA W przedstawionej sytuacji nie dochodzi do eksportu towarów. Dostawy towarów dokonywane po wykonaniu na nich usług w Tajlandii nie podlegają opodatkowaniu VAT w Polsce. Powinny być dokumentowane fakturami bez danych dotyczących stawki i kwoty podatku.

UZASADNIENIE Jedną z czynności podlegających opodatkowaniu VAT jest eksport towarów (art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT). Wyróżniamy dwa rodzaje eksportu – pośredni i bezpośredni. Gdy towar wywozi poza UE kontrahent z siedzibą w UE lub poza UE, dochodzi do eksportu pośredniego. Tylko gdy siedziba nabywcy znajduje się na terytorium Polski, nie dochodzi do eksportu pośredniego towaru (art. 2 pkt 8 lit. b) ustawy o VAT). Jest to dostawa krajowa. W pozostałym zakresie miejsce siedziby nabywcy nie ma znaczenia dla ustalenia, czy dochodzi do eksportu towarów. Jak z tego wynika, eksport towarów mogą stanowić nie tylko dostawy towarów dokonywane dla nabywców spoza Unii Europejskiej, ale również dostawy towarów dokonywane dla nabywców z innych państw członkowskich Unii Europejskiej oraz – w przypadku eksportu bezpośredniego – dla nabywców krajowych.

A zatem w zależności od tego, kto wywozi towar, wyróżniamy:


- eksport bezpośredni – towar jest wywożony przez dostawcę lub na jego rzecz, albo
- eksport pośredni – towar jest wywożony przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę dla celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych albo innych środków transportu służących do celów prywatnych.

Kiedy dochodzi do eksportu towarów

Warunki wystąpienia eksportu towarów	
1)	ma miejsce dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej
2)	towary te są wysyłane przez dostawcę lub na jego rzecz (tzw. eksport bezpośredni) albo przez nabywcę lub na jego rzecz (tzw. eksport pośredni)


3)	przedmiotem dostawy nie są towary wywożone przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych
4)	wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych

Jak widać, eksport towarów stanowi rodzaj dostawy towarów (czyli przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (art. 7 ust. 1 ustawy o VAT). W konsekwencji do eksportu towarów dochodzić może jedynie w przypadkach, gdy towary są wysyłane lub transportowane z Polski poza terytorium Unii Europejskiej w ramach dostawy towarów. Nie dochodzi do eksportu towarów, jeżeli wysyłka lub transport towarów z Polski poza terytorium Unii Europejskiej nie są dokonywane w ramach dostawy towarów. Potwierdzają to organy podatkowe w udzielanych wyjaśnieniach, czego przykładem może być interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 20 lutego 2013 r. (sygn. IPTPP2/443-952/12-8/KW) czy interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 17 września 2014 r. (sygn. IBPP4/443-278/14/PK). Jak czytamy w drugiej ze wskazanych interpretacji:

 (...) mając (...) na uwadze przedstawione zdarzenie przyszłe, w którym wywóz towarów nie będzie związany z przeniesieniem prawa do rozporządzania towarami z Wnioskodawcy na kontrahenta z siedzibą w USA lub Kanadzie, stwierdzić należy, że wywóz własnych towarów do magazynów w USA lub Kanadzie, z których Wnioskodawca dopiero dokonuje dostawy towarów na rzecz swojego kontrahenta, nie stanowi eksportu towaru w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług.

Tego typu przypadek o którym mowa m.in. w cytowanej interpretacji, ma miejsce w przedstawionej sytuacji. Towary są wywożone z Polski poza terytorium Unii Europejskiej nie w ramach dostawy towarów dla nabywcy z Japonii, lecz w celu wykonania na nich usług do Tajlandii. Dopiero wysyłka tych towarów z Tajlandii do Japonii następuje w wykonaniu ich dostawy.

Powoduje to, że w przedstawionej sytuacji nie dochodzi do eksportu towarów ani żadnej innej czynności podlegającej opodatkowaniu VAT w Polsce. Odpowiednie zastosowanie znajduje interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 20 lutego 2013 r. (sygn. IPTPP2/443-952/12-8/KW), w której czytamy, że:

 (...) wywóz towarów stanowiących własność Wnioskodawcy z terytorium Polski do magazynu zewnętrznego na terytorium Serbii nie będzie wiązał się z przeniesieniem prawa do rozporządzania towarami jak właściciel na klienta serbskiego. Przeniesienie tego prawa nastąpi – jak wskazał Zainteresowany – dopiero na terytorium Serbii z chwilą dostarczenia towarów do zakładu kontrahenta. Wobec powyższego, wywóz przedmiotowych towarów do magazynu serbskiego z terytorium kraju nie będzie stanowił żadnej z wymienionych w art. 5 ust. 1 ustawy czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na terytorium kraju.

Podsumowując zatem, dostawy towarów dokonywane z Tajlandii (po wykonaniu na nich usług) do Japonii stanowią odpłatne dostawy towarów. Miejsce świadczenia tych czynności znajduje się poza terytorium kraju (na podstawie art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT). A zatem są to dostawy niepodlegające opodatkowaniu VAT w Polsce (art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT). Dostawy te podatnik powinien dokumentować fakturami bez danych dotyczących stawki i kwoty podatku (art. 106e ust. 5 pkt 2 w zw. z art. 106a pkt 2 lit. b) ustawy o VAT) i uwzględnić w poz. 11 deklaracji VAT-7/VAT-7K/VAT-7D (a nie w przewidzianej dla eksportu towarów poz. 22).

PRZYKŁAD

Podatnik wystąpił 28 lipca 2016 r. wyprodukowane towary do Tajlandii. Dotarły one do Tajlandii w połowie sierpnia. Tu zostały na nich wykonane prace wykończeniowe. 3 września 2016 r. towary zostały wysłane z Tajlandii do japońskiego nabywcy. W tej sytuacji podatnik powinien udokumentować dostawę towarów japońskiemu nabywcy fakturą bez danych dotyczących stawki i kwoty podatku (wystawioną w terminie do 15 października 2016 r.) oraz uwzględnić w poz. 11 deklaracji VAT-7 za wrzesień 2016 r. (przy założeniu, że podatnik składa miesięczne deklaracje VAT-7).

Faktura nr E17/16

Data wystawienia: 15.09.2016 r.

Data dokonania dostawy: 3.09.2016 r.

Sprzedawca

Witex sp. z o.o.
Pl. Obrońców Poczty Polskiej 13
80-317 Gdańsk
NIP: 718-13-87-662

Nabywca

Mitsubishi Motors Corporation
5-33-8 Shiba Minato-ku Tokyo
Tokyo 108-8410
Japan

Sposób rozliczenia: odwrotne obciążenie

Waluta: USD

Poz.	Nazwa towaru	J.m.	Ilość	Cena jedn. netto	Wartość netto	Stawka VAT	Wartość brutto
1.	Amortyzatory (shock absorbers)		1 000	80	80 000	-	80 000

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 2 pkt 8, art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 1, art. 22 ust. 1 pkt 1 oraz art. 106e ust. 5 pkt 2 w zw. z art. 106a pkt 2 lit. b) ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1228

Tomasz Krywan – doradca podatkowy

2. Jak rozliczyć nabycie od kontrahenta z UE, gdy w skład świadczenia wchodzi towary i usługi

PROBLEM Spółka kupiła system parkingowy od kontrahenta ze Słowacji (dostawa systemu bez montażu). Faktura została zatytułowana „System parkingowy”, natomiast w treści dokumentu wyszczególniono elementy będące częściami składowymi tego systemu, tj. czytnik kart zbliżeniowych, semafor, kamery, oprogramowanie i inne. Czy zakup ten powinniśmy potraktować jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów czy import usług?

RADA Wskazany zakup stanowi dla spółki wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE Z pytania wynika, że spółka ma wątpliwość, czy z uwagi na rozbieżności w zakresie danych wskazanych na fakturze powinna potraktować zakup jako dostawę towaru czy jako usługę. W pierwszej kolejności należy wyjaśnić, że nie zawsze wykonywane przez podatników świadczenia mają charakter jednorodny. Często jest tak, że świadczenia składają się z grupy elementów. Oczywiście w takich przypadkach pojawiają się wątpliwości, czy poszczególne elementy należy traktować łącznie (jako jedno świadczenie o charakterze kompleksowym) czy odrębnie (np. jako dwa lub więcej niż dwa świadczenia).

Kwestia ta była już rozstrzygana przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W wyroku z 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 TSUE wyjaśnił, że istotne jest założenie, z jakim należy podejść do analizy każdego takiego zdarzenia. Tym założeniem jest, aby:

- po pierwsze – każda czynność była zwykle uznawana za odrębną i niezależną, a jednocześnie,
- po drugie – trzeba mieć na względzie, że czynność złożona z jednego świadczenia w sensie ekonomicznym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie zakłócać funkcjonowania systemu VAT.

W przedstawionej sytuacji celem spółki było nabycie systemu parkingowego jako całości, a nie poszczególnych jego elementów. W podobnej sprawie Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 7 maja 2014 r. (sygn. IPPP3/443-117/14-2/LK) uznał, że nie ma podstaw, aby dzielić świadczenie na części, gdy zamiarem kupującego było nabycie konkretnego świadczenia (linii produkcyjnej), a nie poszczególnych jej elementów:

MF *Przedmiotem analizowanego świadczenia jest dostarczenie odpowiednio zmontowanej, zainstalowanej, przetestowanej oraz uruchomienie linii produkcyjnej. Tylko linia produkcyjna dostarczona w takim stanie będzie spełniała wymagania Spółki. Istota analizowanej transakcji sprowadza się do przekazania Spółce gotowej do eksploatacji, sprawnie funkcjonującej linii produkcyjnej.*

Dlatego dokonując analizy przedstawionego przypadku, należy uznać, że z punktu widzenia VAT nabyli Państwo system parkingowy jako całość, a nie zespół części

składowych tego systemu. Zważywszy przy tym, że towarami w rozumieniu VAT są przede wszystkim rzeczy, a więc przedmioty materialne (art. 45 Kodeksu cywilnego), system ten – jako zbiór przedmiotów materialnych – uznać należy za towar w rozumieniu VAT. Nie zmienia tego fakt, że w jego skład wchodzi, przykładowo, oprogramowanie. W rezultacie zakup wskazanego systemu parkingowego stanowi dla spółki wewnątrz-wspólnotowe nabycie towarów, a nie import usług. W pytaniu nie wspominają Państwo o wartości poszczególnych składników, ale jak podkreślają zarówno organy podatkowe, jak i sądy, nie jest to element decydujący przy rozstrzyganiu, czy mamy do czynienia z towarem czy z usługą.

Inaczej wyglądałaby sytuacja w zakresie rozliczenia transakcji, gdyby system parkingowy, o którym mowa w pytaniu, spółka nabyła wraz z montażem. Wówczas jego nabycie od słowackiego dostawcy nie stanowiłoby wewnątrz-wspólnotowego nabycia towarów, lecz – na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT – tzw. dostawę towarów, dla której podatnikiem jest nabywca.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 2 pkt 6, art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 9 i 10 oraz art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1228
- art. 45 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 380; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 585

Tomasz Krywan – doradca podatkowy

3. Czy trzeba skorygować rozliczenie, gdy okazało się, że kontrahent nie jest podatnikiem VAT UE

PROBLEM Sprzedaliśmy w maju 2016 r. towar kontrahentowi ze Słowacji. Podał nam swój NIP, więc uznaliśmy, nie sprawdzając, że jest podatnikiem VAT UE. Dlatego dostawę rozliczyliśmy jako WDT. Została również złożona informacja podsumowująca. Nasza spółka jest podatnikiem VAT UE. Otrzymaliśmy jednak pismo z US, że kontrahent nie był w maju podatnikiem VAT UE, dlatego musimy skorygować deklarację VAT-7 i informację podsumowującą. Skontaktowaliśmy się z kontrahentem. Okazało się, że jest podatnikiem VAT UE dopiero od 15 czerwca 2016 r., ale rozliczył WNT. Czy rzeczywiście musimy korygować rozliczenie? Jeśli tak, to jak to zrobić?

RADA Nie, w tym przypadku nie ma konieczności dokonywania korekty deklaracji ani informacji podsumowującej.

UZASADNIENIE Warunkiem wystąpienia WDT jest status nabywcy towaru. Jak wynika z art. 13 ust. 2 ustawy o VAT, WDT wystąpi, gdy nabywca towarów jest jedną z wymienionych osób:

- 1) podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnętrznych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju,
- 2) osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnętrznych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju,
- 3) podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, działającymi w takim charakterze na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, niewymienionymi w pkt 1 i 2, jeżeli przedmiotem dostawy są wyroby akcyzowe, które zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub procedurą przemieszczania wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą,
- 4) podmiotem innym niż wymienione w pkt 1 i 2, działającym (zamieszkującym) w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim, jeżeli przedmiotem dostawy są nowe środki transportu.

Również z art. 42 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT wynika, że jednym z warunków zastosowania stawki 0% jest, aby podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnętrznych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej.

Aby sprawdzić, czy kupujący jest zarejestrowanym podatnikiem VAT UE, należy wejść na portal http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=pl.

Sprawdzenie kontrahenta przez system VIES jest obowiązkiem sprzedawcy. Skutki niesprawdzenia obciążają dostawcę. Jak czytamy w wyroku NSA z 13 czerwca 2014 r. (sygn. akt I FSK 1120/13):



Zgodzić się zatem należy zarówno z organami podatkowymi, jak również Sądem I instancji, że podstawowym elementem weryfikacji zagranicznego kontrahenta powinno być jego sprawdzenie w systemie VIES. Z niezrozumiałych względów skarżący tego nie uczynił.

Dowód z informacji uzyskanych z systemu VIES ma charakter zobiektywizowany, w przeciwieństwie do oświadczeń przedstawionych skarżącemu przez czeską spółkę, które okazały się nieprawdziwe. Podobnie należy ocenić przekonanie samego skarżącego (czy jego pracowników) o rzetelności zagranicznego kontrahenta.

Jak wynika z pytania, Państwa spółka również nie sprawdziła kontrahenta. Przyjęli Państwo, że podanie numeru NIP oznacza niejako automatycznie rejestrację VAT UE. Na przyszłość warto każdorazowo sprawdzać aktualny status kontrahenta w systemie VIES. Warto również zbierać dowody takiego sprawdzenia, przechowując wydruki lub robiąc zrzut ekranu (print screen) informacji, jaka ukaże się na ekranie komputera na temat NIP kontrahenta na dzień sprawdzenia.

W Państwa przypadku okazało się, że kontrahent nie miał wprowadzić statusu podatnika VAT UE w momencie dokonania dostawy, ale posiadał już taki status, gdy było dokonywane

rozliczenie oraz składana deklaracja i informacja (zakładamy, że deklaracja i informacja podsumowująca zostały złożone najwcześniej 15 czerwca).

W omawianej sytuacji należy uznać, że nie utracili Państwo prawa do zastosowania stawki 0%. Prawo to przysługuje, gdyż warunki do zastosowania stawki 0% będą spełnione w chwili składania deklaracji.

W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 20 stycznia 2015 r. (sygn. IPPP3/443-1049/14-2/KB) czytamy:



Zatem, Wnioskodawca miał prawo do zastosowania stawki 0% dla opisanej wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, pomimo że w momencie dostawy nabywca nie posiadał ważnego numeru identyfikacyjnego dla transakcji wewnątrzspółnotowych.

Kolejnym argumentem świadczącym na Państwa korzyść jest rozliczenie VAT od WNT przez kontrahenta. Dlatego nie można zarzucić, że przez zastosowanie stawki 0% nie zostanie odprowadzony VAT.

Gdyby argumenty te nie przekonały organów podatkowych, należy złożyć korektę deklaracji za okres, w którym zostało wykazane WDT. W wierszu „Wewnątrzspółnotowa dostawa towarów” należy zmniejszyć wartość pierwotnie wykazanych dostaw o tę zakwestionowaną lub wykazać ją ze znakiem (-), gdy była jedyną dostawą wewnątrzspółnotową. Następnie należy wykazać tę dostawę jako krajową, opodatkowaną zapewne stawką 23%. Gdy nabywca nie będzie dopłacał brakującej kwoty, należy obliczyć VAT metodą „w stu”. Informację podsumowującą należy korygować, składając VAT-UEK.

PRZYKŁAD

Polska spółka sprzedała w maju 2016 r. towar kontrahentowi z Czech. Rozliczyła tę transakcję jako WDT (wartość netto 42 530 zł). Organy podatkowe wezwały spółkę do korekty, gdyż kontrahent nie był w ogóle zarejestrowany jako podatnik VAT UE. Spółka skorygowała deklarację za maj i rozliczyła dostawę jako krajową: wartość netto 34 577 zł, VAT 7953 zł, korekta WDT o kwotę 42 530 zł. Złożyła również korektę informacji podsumowującej

C. KOREKTA INFORMACJI O WEWNĄTRZSPÓLNOTOWYCH DOSTAWACH TOWARÓW					
		Kod kraju	Numer Identyfikacyjny VAT kontrahenta	Kwota transakcji w zł	Transakcje trójstronne
1	Było	CZ	111897569	42 530	<input type="checkbox"/>
	Jest	CZ	111897569	0	<input type="checkbox"/>

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 13, 42 i 101 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1228

Marcin Jasiński – ekspert w zakresie VAT

4. Gdzie podlegają opodatkowaniu usługi związane z budową farm wiatrowych

PROBLEM Jesteśmy spółką z o.o. świadczącą różnego rodzaju usługi związane z budową farm wiatrowych. Usługi te w 90% świadczymy poza Polską ze względu na przychylniejsze przepisy dla ich posiadaczy. Gdzie takie usługi podlegają opodatkowaniu VAT?

RADA Usługi związane z budową farm wiatrowych podlegają opodatkowaniu VAT w kraju, gdzie farmy są budowane.

UZASADNIENIE Opodatkowaniu VAT w Polsce podlega m.in. odpłatne świadczenie usług na terytorium Polski (art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT). Nie podlega opodatkowaniu VAT w Polsce odpłatne świadczenie usług poza terytorium Polski. O tym, czy świadczenie usług ma miejsce na terytorium kraju, decydują przepisy o miejscu świadczenia usług, tj. przede wszystkim przepisy art. 28a–28o ustawy o VAT. Przepisy te przewidują m.in. szczególny sposób ustalania miejsca świadczenia usług związanych z nieruchomościami. Miejszem świadczenia takich usług jest miejsce położenia nieruchomości (art. 28e ustawy o VAT).

Do usług związanych z nieruchomościami zaliczają się np. niektóre usługi związane z budową elektrowni wiatrowych, np. usługi ich montażu (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 14 czerwca 2011 r., sygn. ITPP2/443-477/11/AP) czy usługi montażu turbin wiatrowych (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 6 lutego 2014 r., sygn. IPPP3/443-1059/13-2/KC). Jak czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 14 października 2015 r. (sygn. ILPP4/4512-1-271/15-2/KB):



(...) świadczone przez Spółkę usługi montażu elektrowni wiatrowych, polegające na montażu poszczególnych sekcji wieży na wcześniej przygotowanych fundamentach oraz usługi montażu gondoli i jej części składowych takich jak: turbiny, łopatki, systemy alarmowe, okablowanie, komputery sterujące, transformatory, rozdzielnie elektryczne, są usługami związanymi z nieruchomościami, w związku z tym miejscem opodatkowania świadczonych usług, zgodnie z art. 28e ustawy, jest miejsce położenia nieruchomości.

Powoduje to, że – niezależnie od tego, na rzecz kogo świadczone są te usługi – miejsce świadczenia usług związanych z budową farm wiatrowych:

- 1) w Polsce – znajduje się na terytorium kraju, a więc świadczenie tych usług podlega opodatkowaniu polskim VAT,
- 2) poza granicami Polski – nie znajduje się na terytorium kraju, a więc świadczenie tych usług nie podlega opodatkowaniu polskim VAT, lecz podatkiem w państwie budowy farm wiatrowych.

Na marginesie należy dodać, że również do usług związanych z nieruchomościami zalicza się usługi serwisowe dotyczące elektrowni wiatrowych. Zwrócenie na to uwagi jest o tyle istotne, że w przeszłości organy podatkowe wyjaśniały, iż miejsce świadczenia takich usług określa się na zasadach ogólnych ustalonych przepisami art. 28b ustawy o VAT. Z czasem

jednak organy podatkowe zmieniły zdanie i obecnie potwierdzają, że miejscem świadczenia usług serwisowych dotyczących elektrowni wiatrowych jest miejsce położenia nieruchomości.

Najlepszym przykładem zmiany stanowiska w tej kwestii jest interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 21 stycznia 2011 r. (sygn. ITPP2/443-1109/10/AP), która została zmieniona przez Ministra Finansów pismem z 7 lutego 2014 r. (sygn. PT8/033/309/978/TKE/13/RD13136). W piśmie tym czytamy, że:



(...) zgodnie z art. 28e ustawy o VAT, miejscem świadczenia usług wykonywanych przez Wnioskodawcę na terenie innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej polegających na montażu elementów elektrowni wiatrowej, pracach pomocniczych związanych z przygotowaniem montażu oraz po zakończeniu montażu elementów elektrowni wiatrowej, jak i pracach serwisowych elektrowni wiatrowych jest każdorazowo miejsce położenia elektrowni wiatrowej.

Z kolei Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 14 października 2015 r. (sygn. ILPP4/4512-1-271/15-2/KB) wyjaśnił, że:



(...) usługi serwisu na działających już elektrowniach wiatrowych, polegające na ponownym sprawdzeniu wszelkich połączeń śrubowych oraz połączeń elektrycznych i ewentualnej naprawie lub wymianie uszkodzonych elementów, są usługami związanymi z nieruchomościami, w związku z tym miejscem opodatkowania świadczonych usług, zgodnie z art. 28e ustawy, jest miejsce położenia nieruchomości.

PRZYKŁAD

Podatnik zawarł umowę na montaż oraz serwis elektrowni wiatrowych w Danii. Miejsce świadczenia zarówno usług montażu, jak i usługi serwisowych znajdować się będzie na terytorium Danii, a więc świadczenie obu rodzajów usług nie będzie podlegać opodatkowaniu VAT w Polsce (lecz w Danii).

To, czy w danym kraju Państwa firma będzie zobowiązana do rejestracji jako podatnik VAT, zależy od przepisów obowiązujących w tym kraju. Jeśli nie będą Państwo zobowiązani do rejestracji i rozliczania VAT w kraju, gdzie znajduje się budowa, należy wystawiać fakturę bez stawki i kwoty podatku, z adnotacją „odwrotne obciążenie”. Obrót z tego tytułu należy wykazywać w poz. 11 deklaracji VAT-7. Gdy będą Państwo zobowiązani do rejestracji w kraju, gdzie znajduje się budowa, obrotu z tego tytułu nie należy rozliczać w deklaracji w Polsce ani wystawiać polskich faktur.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 5 ust. 1 pkt 1 oraz art. 28e ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1228

Tomasz Krywan – doradca podatkowy

POLECAMY

w następnym numerze BIULETYNU VAT:

- ▶ Podróże służbowe – skutki rozliczeń VAT
- ▶ Jak rozliczamy dotacje otrzymane na potrzeby działalności gospodarczej
- ▶ Czy można anulować faktury podrobione przez pracownika
- ▶ Czy VAT z faktury dokumentującej oklejenie reklamowe samochodu może być odliczony w całości
- ▶ Czyje dane powinny się znaleźć na fakturze dokumentującej dostawę samochodu należącego do majątku wspólnego małżonków
- ▶ Jak rozliczyć w VAT prowadzenie blogu

w kolejnych numerach BIULETYNU VAT:

- ▶ Jak rozliczyć usługi świadczone dłużej niż rok
- ▶ Jak prowadzić dokumentację po centralizacji rozliczeń VAT
- ▶ Akcje promocyjne w firmie

PRENUMERATA 2016

BIULETYN VAT

na 12 miesięcy

w cenie 499 zł brutto

KOMPLET BIULETYN VAT

plus IFK Platforma Księgowych i Kadrowych

na 12 miesięcy

w cenie 1190 zł brutto

MONITOR księgowego

na 12 miesięcy

w cenie 698 zł brutto

MONITOR prawa pracy i ubezpieczeń

na 12 miesięcy

w cenie 598 zł brutto

BIULETYN głównego księgowego

na 12 miesięcy

w cenie 589 zł brutto



Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu

Ryszard Pieńkowski

INFOR PL Spółka Akcyjna

01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72

www.infor.pl

Dyrektor Centrum Wydawniczego

Marzena Nikiel

marzena.nikiel@infor.pl

Redaktor naczelna

Joanna Dmowska

joanna.dmowska@infor.pl

Zespół redakcyjny

Magdalena Miklewska – redaktor

Barbara Redzyńska – korekta

Edyta Wojtecka – redaktor graficzna

Adres redakcji:

01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72

tel. 22 531 48 37

www.bv.infor.pl

Biuro Reklamy:

Aneta Dmowska

e-mail: aneta.dmowska@infor.pl

Zamówienia na prenumeratę:

Biuro Obsługi Klienta:

01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72

tel. 22 761 30 30, 801 626 666,

faks: 22 761 30 31

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 adustacji tekstów oraz zwrotu materiałów zamówionych, a niezatwierdzonych do druku. Materiałów niezamówionych nie zwracamy. Nie ponosimy odpowiedzialności za treść reklam zamieszczonych na łamach.

Nakład 3500 egz.

Zmiany w VAT, akcyzie i prawie celnym!

Nowe przepisy **wprowadzają rewolucję** w zakresie „clenia” towarów, a jednocześnie mają wpływ **na VAT i akcyzę**.



Cena **49 zł** zamiast 59 zł!

W publikacji m.in.:

- Rozszerzenie możliwości **rozliczania VAT** od importu towarów w deklaracji VAT-7
- **Zmiana zasad** naliczania odsetek od zaległości VAT od importu towarów
- **Nowe zasady** ustalania obowiązku podatkowego i podstawy opodatkowania dla importu towarów
- **Zmiana zasad** ustalania należnego VAT i akcyzy przez organy podatkowe

 www.sklep.infor.pl

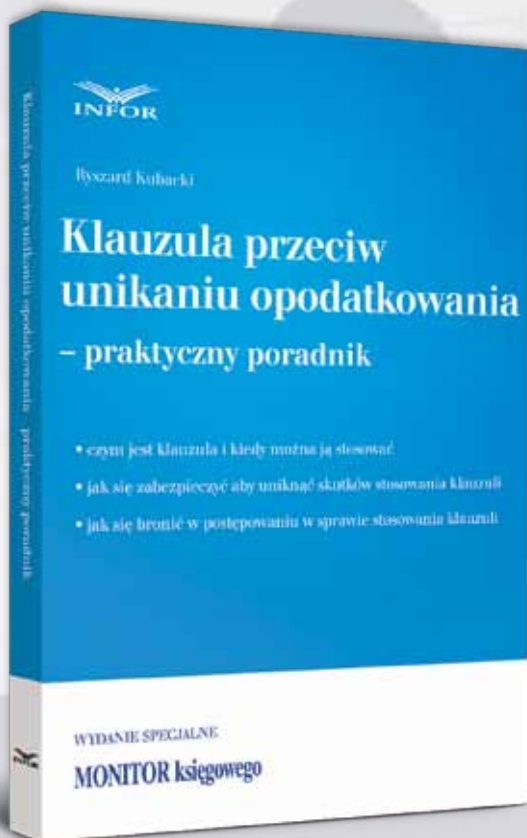
 801 626 666, 22 212 07 30

 bok@infor.pl

GRATIS
e-book Komplet
unijnych przepisów
celnych

Unikasz podatków czy stosujesz optymalizację?

Sprawdź przed fiskusem!



Podatnicy, którzy stosują „optymalizację podatkową”, unikając płacenia podatków, powinni mieć się na baczności!

Fiskus zyskuje potężne narzędzie w postaci **klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania**.

Poradnik zawiera ujednoczoną treść Ordynacji podatkowej z **najnowszymi zmianami**.

Tylko teraz 49 zł zamiast ~~59 zł~~

W publikacji omawiamy m.in.:

- czym jest klauzula i kiedy można ją stosować,
- jak się zabezpieczyć, aby uniknąć skutków stosowania klauzuli,
- jak się bronić w postępowaniu w sprawie stosowania klauzuli.

Autorem poradnika jest Ryszard Kubacki, doradca podatkowy, autor komentarzy książkowych i licznych publikacji z dziedziny podatków, prawa gospodarczego i karnego skarbowego.

ZAMÓW: www.sklep.infor.pl | 801 626 666, 22 212 07 30 | bok@infor.pl