

USTALANIE PODSTAWY OPODATKOWANIA I OBOWIĄZKU PODATKOWEGO W VAT

I. OBOWIĄZEK PODATKOWY W VATstr. 2

1. Ogólne zasady powstawania obowiązku podatkowego str. 2
 - 1.1. Usługi i dostawa towarów rozliczane okresowo str. 2
 - 1.2. Usługi ciągłe świadczone w okresie dłuższym niż rok..... str. 4
 - 1.3. Jak rozliczyć usługi ciągłe w przypadku wcześniejszej zapłaty? str. 4
2. Bony na towary i usługi a obowiązek podatkowy str. 5
 - 2.1. Opodatkowanie czynności związanych z emisją i transferem bonów .. str. 6
 - 2.2. Moment powstania obowiązku podatkowego..... str. 7
3. Zaliczki wpłacane na poczet przyszłych transakcji str. 7
4. Szczególne zasady określania obowiązku podatkowego w VAT str. 15
 - 4.1. Dostawa mediów..... str. 16
 - 4.2. Usługi najmu, dzierżawy, leasingu, przechowywania mienia, stałej obsługi prawnej i biurowej, itp. str. 17
 - 4.3. Usługi budowlane str. 18
 - 4.4. Dostawa i drukowanie książek, gazet i czasopism str. 22
 - 4.5. Sprzedaż komisowa..... str. 23
 - 4.6. Obowiązek podatkowy w WDT str. 23
 - 4.7. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów str. 26
 - 4.8. Zakończenie działalności gospodarczej..... str. 27
5. Błędnie określony moment powstania obowiązku podatkowego w VAT..... str. 27

II. ZASADY USTALANIA PODSTAWY OPODATKOWANIAstr. 32

1. Ogólna zasada ustalania podstawy opodatkowania w VAT str. 32
2. Obniżenie podstawy opodatkowania..... str. 32
3. Podstawa opodatkowania czynności nieodpłatnych str. 33
4. Sprzedaż gruntu zabudowanego i prawa wieczystego użytkowania gruntu..str. 34
5. Bon różnego przeznaczenia..... str. 34
6. Wartość rynkowa jako podstawa opodatkowania VAT str. 35

I. OBOWIĄZEK PODATKOWY W VAT

1. Ogólne zasady powstawania obowiązku podatkowego

Ogólna zasada dotycząca ustalania obowiązku podatkowego w VAT określona została w art. 19a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.) zwanej dalej „ustawą o VAT”. W myśl tej regulacji, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi. Ustawodawca przewidział również szereg wyjątków od tej zasady, z reguły związanych ze specyfiką pewnego rodzaju czynności wykonywanych przez podatnika.

Dla ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego podstawowe znaczenie ma data dokonania dostawy towarów rozumianej jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel (art. 7 ust. 1 ustawy o VAT). Chodzi więc tutaj przede wszystkim o możliwość faktycznego dysponowania rzeczą, a nie rozporządzania nią w sensie prawnym.

Przy ustalaniu momentu dokonania dostawy towarów należy wziąć pod uwagę te elementy towarzyszące dostawie, które mają istotny wpływ na przeniesienie władztwa nad rzeczą w sensie ekonomicznym (czyli wpływają na osiągnięcie skutku sprzedaży). Elementami tymi w szczególności może być miejsce wydania towaru, moment przejścia na nabywcę ryzyka utraty lub uszkodzenia towaru, obciążenie jednej ze stron kosztami transportu i ubezpieczenia towaru w czasie transportu.

Jeżeli towar – będący przedmiotem dostawy – jest wydawany bezpośrednio nabywcy lub osobie wskazanej przez nabywcę, to nie ma wątpliwości co do tego, że dokonanie dostawy następuje z chwilą wydania tego towaru. Sytuacja komplikuje się wówczas, gdy sprzedawany towar jest dostarczany do miejsca wskazanego przez nabywcę transportem dostawcy/nabywcy lub za pośrednictwem wynajętego przez dostawcę/nabywcę przewoźnika.

W przypadku gdy sprzedawca dostarcza towar do miejsca wskazanego przez nabywcę wynajętym transportem zewnętrznego przewoźnika i ryzyko zniszczenia lub utraty towaru w czasie transportu ponosi dostawca, to dokonanie dostawy ma miejsce z chwilą dostarczenia tego towaru do miejsca wskazanego przez nabywcę. Z tą chwilą bowiem następuje wydanie towaru i przejście na nabywcę ciężarów i korzyści związanych z zakupioną rzeczą (a więc przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o VAT). Do tego czasu odpowiedzialność za transportowaną rzecz ponosi dostawca tej rzeczy, a więc *de facto* to sprzedawca zachowuje się jak właściciel tej rzeczy.

W sytuacji gdy towar jest dostarczany do miejsca wskazanego, zgodnie z umową, przez nabywcę, transportem własnym dostawcy lub przez niego najętym przyjmuje się, że dokonanie dostawy towarów ma miejsce z chwilą ich dostarczenia do wskazanego miejsca.

Gdyby towar pozostawiono w miejscu wskazanym przez nabywcę, to dokonanie dostawy towarów miałyby miejsce w chwili pozostawienia tego towaru w uzgodniony sposób do dyspozycji nabywcy.

Jeśli chodzi o usługi, to obowiązek podatkowy w VAT przy świadczeniu usług, powstaje zasadniczo z chwilą ich wykonania. W przypadku usług przyjmowanych częściowo, usługę uważa się za wykonaną w odniesieniu do tej części usługi, dla której określono zapłatę (art. 19a ust. 1 i 2 ustawy o VAT).

1.1. Usługi i dostawa towarów rozliczane okresowo

W niektórych przypadkach podatnicy mogą mieć wątpliwości przy określaniu, w którym momencie doszło do wydania towaru czy wykonania usługi. Często bowiem kontrahenci

w oparciu o zawarte umowy świadczą usługi bądź też dokonują dostawy towarów w pewnym ciągu czasowym i rozliczają się za poszczególne okresy, określone umową.

Sposób ustalania obowiązku podatkowego w takich przypadkach określa art. 19a ust. 3 i 4 ustawy o VAT. W myśl tej regulacji, usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do dostawy towarów z wyjątkiem dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2.

Wyjątek ten dotyczy dostawy towarów, w ramach której następuje wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione. Wyłączenie w tym przypadku dotyczy tylko tych umów, w wyniku których zgodnie z przepisami o podatku dochodowym, odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający oraz umów leasingu w rozumieniu tych przepisów, których przedmiotem są grunty.

Jeżeli zatem pomiędzy kontrahentami mamy do czynienia ze stałą współpracą w zakresie dostaw czy świadczonych usług, rozliczanie podatku VAT następować będzie w oparciu o art. 19a ust. 3 ustawy o VAT.

Uwaga



Rozliczanie VAT na podstawie art. 19a ust. 3 ustawy o VAT jest możliwe zarówno wówczas, gdy przedmiotem transakcji są stałe dostawy tego samego rodzaju asortymentu, jak i wtedy, gdy umowa przewiduje szerszy zakres współpracy, tj. obejmuje dostawę różnych towarów, jak i świadczenie usług.

Przykład

Podatnik zawarł z nabywcą umowę na okres trzech lat, na podstawie której dostarcza zamówione towary. Zgodnie z umową dostawy rozliczane będą kwartalnie a płatności ustalono na koniec każdego kwartału – za dany kwartał. Pierwszy okres rozliczeniowy obejmuje okres od 1 kwietnia do 30 czerwca 2020 r. Obowiązek podatkowy powstanie 30 czerwca 2020 r., niezależnie od tego, kiedy dostawy faktycznie miały miejsce. Dokonane w danym okresie rozliczeniowym dostawy podatnik rozliczy łącznie w deklaracji za czerwiec (bądź za II kwartał – przy rozliczeniach kwartalnych) 2020 r.

Kwestia ustalenia we właściwy sposób momentu powstania obowiązku podatkowego przy usługach rozliczanych okresowo jest o tyle istotna, że warunkuje prawo do odliczenia podatku naliczonego po stronie nabywcy. Aby bowiem móc odliczyć VAT naliczony muszą zostać spełnione dwa warunki: podatnik musi posiadać fakturę potwierdzającą zakup i po stronie dostawcy towaru (usługi) musi powstać obowiązek podatkowy w VAT z tytułu danej transakcji.

Przykład

Podatnik nabył program graficzny. Na fakturze poza zakupem programu uwzględniono również zakup usługi obsługi technicznej oprogramowania.

Program i obsługa zostały udostępnione na okres jednego roku a dostęp do programu uruchomiono w lutym 2020 r. Fakturę podatnik otrzymał w marcu 2020 r. natomiast płatność określono w ratach miesięcznych – począwszy od marca 2020 r. Nabywca nie uregulował należności za usługę.

Po stronie dostawcy w takim przypadku obowiązek podatkowy będzie powstawał z końcem każdego okresu rozliczeniowego, do którego odnosi się płatność. W stosunku do pierwszej ustalonej kwoty należności obowiązek podatkowy powstał zatem w dniu 31 marca, następnie 30 kwietnia itd. Nabywca, który otrzymał w marcu fakturę mógł – mimo braku zapłaty – odliczać VAT naliczony z tej faktury w takich terminach, w jakich po stronie dostawcy powstanie obowiązek podatkowy (począwszy od rozliczenia za marzec 2020 r.).

1.2. Usługi ciągłe świadczone w okresie dłuższym niż rok

Ustawodawca określił również w sposób szczególny zasady powstania obowiązku podatkowego w przypadku usług i dostaw towarów wykonywanych w sposób ciągły w okresie dłuższym niż rok, w sytuacji, gdy w danym roku nie upływają terminy ich rozliczeń lub płatności. W myśl art. 19a ust. 3 (zdanie drugie) ustawy o VAT, obowiązek podatkowy w takim przypadku powstaje na koniec roku podatkowego. Przez rok rozumieć należy 12 kolejnych następujących po sobie miesięcy. Można zatem stwierdzić, że mamy tu do czynienia z umownym momentem powstania obowiązku podatkowego w VAT. Jeżeli bowiem usługi wykonywane są stale, nie ma możliwości aby jednoznacznie wskazać konkretną datę ich wykonania.

Warto podkreślić, że dla określenia momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku tego rodzaju usług nie ma znaczenia ani data wystawienia faktury, ani też termin płatności. Decydujące znaczenie ma upływ przyjętego okresu rozliczeniowego, do którego odnoszą się płatności lub rozliczenia wynikające z zawartej umowy.

Przykład

W dniu 5 marca 2020 r. podatnik podpisał umowę z kontrahentem, na mocy której od tego dnia do 31 marca 2022 r. będzie świadczył na jego rzecz usługi. Kontrahenci rozliczą należność za usługę, dopiero po zakończeniu umowy. W takim przypadku obowiązek podatkowy należy rozpoznać w trzech terminach: 31 grudnia 2020 r., 31 grudnia 2021 r. i 31 marca 2022 r.

1.3. Jak rozliczyć usługi ciągłe w przypadku wcześniejszej zapłaty?

Rozpatrując zagadnienie powstania obowiązku podatkowego w VAT przy usługach rozliczanych okresowo i usługach o charakterze ciągłym należy odrębnie rozważyć kwestię wcześniejszej zapłaty za usługę (przed rozpoczęciem danego okresu rozliczeniowego).

Przykład

Podatnik podpisał w marcu umowę z kontrahentem, na mocy której będzie świadczył na jego rzecz usługi w okresie od 1 czerwca 2020 r. do 31 grudnia 2020 r. Rozliczenie usługi będzie następowało z końcem każdego miesiąca począwszy od 30 czerwca 2020 r. Należność za czerwiec podatnik otrzymał już 9 kwietnia 2020 r.

W takim przypadku zastosować należy przepis art. 19a ust. 8 ustawy o VAT. Jeżeli więc przed końcem przyjętego okresu rozliczeniowego świadczący usługę otrzymał całość lub część zapłaty (przedpłatę, zaliczkę, zadek, ratę), wówczas obowiązek podatkowy powstaje w dacie jej otrzymania (w odniesieniu do otrzymanej kwoty). Obowiązek podatkowy powstał zatem w kwietniu, bowiem przyjąć należy, że podatnik otrzymał stuprocentową zaliczkę na poczet usługi, która będzie wykonana w czerwcu.

Przykład

Spółka otrzymała w kwietniu 2020 r. fakturę za abonament roczny z tytułu świadczonej usługi. Na fakturze określono datę wykonania usług na marzec 2021 r. Spółka opłaciła w całości należność określoną w fakturze już w marcu 2020 r. Po stronie usługodawcy obowiązek podatkowy powstał zatem z chwilą otrzymania zapłaty, czyli w marcu br. Spółka mogła odliczyć VAT naliczony z tej faktury najwcześniej w rozliczeniu za kwiecień 2020 r., ponieważ dopiero wówczas spełnione zostały warunki odliczenia VAT (po stronie dostawcy powstał obowiązek podatkowy i nabywca otrzymał fakturę).

Należy podkreślić, że o ile wcześniejsze otrzymanie zapłaty za usługę o charakterze ciągłym generuje powstanie obowiązku podatkowego z tego tytułu, o tyle brak zapłaty za usługę, czy opóźnienie w otrzymaniu zapłaty nie zwalnia podatnika z obowiązku terminowego rozliczenia podatku VAT z tego tytułu.

Przykład

Na podstawie zawartej umowy podatnik świadczy usługę o charakterze ciągłym na rzecz kontrahenta w okresie od 1 stycznia do 31 marca 2020 r. Zgodnie z umową ustalono miesięczne płatności za usługę. Pierwszą należność nabywca powinien uiścić w dniu 31 stycznia, następną 29 lutego, ostatnią 31 marca. Kontrahent nie uregulował należności aż do momentu zakończenia usługi. Mimo to podatnik nie mógł wstrzymać się z wykazaniem obowiązku podatkowego z tytułu wykonywanej usługi. Skoro ustalono miesięczny okres rozliczeniowy dla świadczonych w okresie od stycznia do marca usług, to na koniec każdego z tych miesięcy podatnik powinien wykazać obowiązek podatkowy, niezależnie od tego czy otrzymał zapłatę za ten okres, czy też nie.

2. Bony na towary i usługi a obowiązek podatkowy

Zgodnie z art. 2 pkt 41 ustawy o VAT, przez bon należy rozumieć instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług i w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone lub usługi, które mają zostać wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu.

Sposób opodatkowania transakcji realizowanych z użyciem bonów uzależniony jest od tego jakiego rodzaju są to bony. Ustawodawca rozróżnia: bony jednego przeznaczenia – SPV i bony różnego przeznaczenia – MPV.

Bonem jednego przeznaczenia jest bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku od towarów i usług, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze, z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia usług są znane w chwili emisji tego bonu (art. 2 pkt 43 ustawy o VAT). Przez emisję bonu rozumie się pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu. Tak zdefiniowane pojęcie emisji nie obejmuje samego wytworzenia bonów. Emisja bonu SPV (tak jak późniejsze transfery) oznacza dokonanie dostawy towarów lub świadczenia usługi, których bon dotyczy.

Za **bon różnego przeznaczenia**, zgodnie z art. 2 pkt 44 ustawy, uznaje się bon inny niż bon jednego przeznaczenia. W przypadku braku spełnienia choćby jednego z warunków charakteryzujących bon SPV, taki bon na towary lub usługi uznaje się za bon MPV, którego przekazanie nie rodzi skutków w VAT. Przy emisji lub sprzedaży bonów MPV nie można z góry określić jaką stawką będą opodatkowane dostawy towarów lub świadczenia usługi, na które bon zostanie wykorzystany. Opodatkowana VAT jest dopiero dostawa towarów lub świadczenie usług w zamian za ten bon.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 29 listopada 2019 r., nr 0112-KDIL2-3.4012.457.2019.2.WB zwrócił uwagę na fakt, że bony w praktyce mogą nabierać coraz więcej cech, które charakteryzują instrumenty płatnicze. W związku z tym, podatnik w każdym przypadku powinien badać, czy płatności, przy których skorzystać można z takiego instrumentu, dotyczą ograniczonej liczby oznaczonych co do nazwy towarów lub usług lub czy tożsamość potencjalnych oferentów dostaw towarów lub usług jest znana z góry – wówczas taki instrument zachowuje swój charakter bonu. Dyrektor KIS podkreślił przy tym, że bon może mieć formę materialną lub elektroniczną.

2.1. Opodatkowanie czynności związanych z emisją i transferem bonów

Sposób opodatkowania bonów jednego przeznaczenia (SPV) został określony w art. 8a ustawy. Zgodnie z tym przepisem, transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy (zasadę tę stosuje się do emisji bonu oraz każdego przekazania tego bonu po jego emisji, z wyłączeniem przekazania bonu do realizacji).

W przypadku nieodpłatnego transferu bonu SPV mamy do czynienia z nieodpłatną dostawą towarów/nieodpłatnym świadczeniem usług oraz skutkami w zakresie podatku od towarów i usług, tak jak przy czynnościach nieodpłatnych.

Z kolei art. 8a ust. 3 ustawy o VAT stanowi, że w przypadku gdy dystrybutor działa w imieniu i na rachunek osoby trzeciej (np. emitenta bonu SPV), wówczas dystrybutor taki zrealizuje jedynie usługę dystrybucji na rzecz emitenta.

W myśl natomiast art. 8a ust. 4 ustawy w przypadku, gdy dostawca towarów lub usługodawca nie jest podatnikiem, który – działając we własnym imieniu – wyemitował bon jednego przeznaczenia, uznaje się, że ten dostawca lub usługodawca dokonał odpowiednio dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy, na rzecz podatnika, który wyemitował ten bon.

Opodatkowanie podatkiem VAT bonów różnego przeznaczenia określono w art. 8b do ustawy o VAT.

W przypadku bonów różnego przeznaczenia VAT powinien zostać pobrany, gdy zostaną dostarczone towary lub wykonane usługi, których dany bon dotyczy (art. 8b ust. 1 ustawy). Ewentualny wcześniejszy transfer bonów różnego przeznaczenia nie podlega VAT.

W przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT (tj. faktycznego

przekazania towarów lub faktycznego świadczenia usługi), opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować, takie jak usługi dystrybucji lub promocji dotyczące tego bonu (art. 8b ust. 2 ustawy o VAT). Usługi te są opodatkowane na ogólnych zasadach.

2.2. Moment powstania obowiązku podatkowego

W przypadku bonów, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania:

- transferu bonu (tj. emisji oraz każdego przekazania bonu po jego emisji) – w odniesieniu do bonów jednego przeznaczenia,
- dostawy towarów lub wykonania usługi, których dotyczy bon – w odniesieniu do bonów różnego przeznaczenia.

Zgodnie z art. 19a ust. 1a ustawy o VAT, obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług, do których dochodzi na skutek transferu bonu jednego przeznaczenia, powstaje z chwilą dokonania takiego transferu. W tym też momencie, w myśl art. 19a ust. 4a ustawy uznaje się dostawę towarów za dokonaną (a usługę za wykonaną).

Należy zwrócić uwagę, że w przypadku małych podatników rozliczających się kasowo, transakcje z wykorzystaniem bonów jednego przeznaczenia są wyłączone z metody kasowej (art. 21 ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT.)

3. Zaliczki wpłacane na poczet przyszłych transakcji

➤ Otrzymanie zaliczki a obowiązek podatkowy w VAT

Otrzymanie przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi całości lub części zapłaty (przedpłaty, zaliczki, zadatku lub raty) powoduje – zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 19a ust. 8 ustawy o VAT – powstanie obowiązku podatkowego z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Oznacza to, że co do zasady podatnik otrzymujący zaliczkę powinien kwotę tę opodatkować.

Podstawę opodatkowania zaliczki ustala się przy zastosowaniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, w myśl którego jest nią wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Powyższe oznacza, że otrzymaną zaliczkę traktuje się jak kwotę brutto, a zawarty w niej VAT należny obliczany jest metodą „w stu”.



Kalkulator VAT brutto-netto oraz netto-brutto dostępny jest w serwisie www.kalkulatory.gofin.pl

Przykład

Na poczet przyszłej dostawy towarów podatnik otrzymał od kontrahenta zaliczkę w wysokości 3.000 zł. Towary podlegają opodatkowaniu według stawki 23%. Kwota podatku wyniosła:

$$3.000 \text{ zł} \times 23/123 = 560,98 \text{ zł.}$$

Wartość netto wyniesie zatem:

$$3.000 \text{ zł} - 560,98 \text{ zł} = 2.439,02 \text{ zł.}$$

Faktura dokumentująca otrzymanie całości lub części zapłaty przed dokonaniem sprzedaży – stosownie do art. 106f ust. 1 ustawy – powinna zawierać m.in. dane dotyczące zamówienia lub umowy, a w szczególności: nazwę (rodzaj) towaru lub usługi, cenę jednostkową netto, ilość zamówionych towarów, wartość zamówionych towarów lub usług bez kwoty podatku, stawki podatku, kwoty podatku oraz wartość zamówienia lub umowy z uwzględnieniem kwoty podatku.

Fakturę dokumentującą otrzymaną zaliczkę podatnik powinien wystawić nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym ją otrzymał (art. 106i ust. 2 ustawy).

Dokument ten nie może być jednak wystawiony wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty.

Należy pamiętać, że w stosunku do niektórych czynności ustawodawca uznał, że podatnik nie ma obowiązku udokumentowania fakturą otrzymanej zaliczki. Zgodnie bowiem z art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT, podatnik obowiązany jest wystawić fakturę dokumentującą otrzymanie przez niego całości lub części zapłaty, przed dokonaniem czynności, o których mowa w art. 106b ust. 1 pkt 1 i 2, z wyjątkiem sytuacji, w której zapłata dotyczy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub czynności, dla których obowiązek podatkowy powstanie zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4. Oznacza to, że w przypadku:

- dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- świadczenia usług:
 - telekomunikacyjnych,
 - najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
 - związanych z nieczystościami, wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy,
 - ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
 - stałej obsługi prawnej i biurowej,
 - dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego

podatnik nie ma obowiązku udokumentowania fakturą otrzymanej na poczet takiej usługi zaliczki.

Uwaga



Otrzymanie zaliczki na poczet dostawy towaru czy świadczenia usług wymienionych w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT nie spowoduje konieczności jej opodatkowania (niezależnie od tego, w jakiej wysokości zaliczka została wpłacona).

Jeżeli faktura zaliczkowa (bądź kilka faktur zaliczkowych) nie obejmie całej należności, jaka ma zostać zapłacona przez nabywcę, to dostawca po wydaniu towaru ma obowiązek wystawić fakturę końcową. Zgodnie bowiem z art. 106f ust. 3 ustawy o VAT, jeżeli faktura zaliczkowa nie obejmuje całej zapłaty, w fakturze wystawianej po wydaniu towaru lub wykonaniu usługi sumę wartości towarów lub usług

pomniejsza się o wartość otrzymanych części zapłaty, a kwotę podatku pomniejsza się o sumę kwot podatku wykazanego w fakturach dokumentujących otrzymanie części zapłaty. Faktura „końcowa” powinna również zawierać numery faktur wystawionych przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi.



Przykładowy wzór faktury zaliczkowej
dostępny jest w serwisie
www.druki.gofin.pl

➤ Zaliczka na poczet najmu

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 3 sierpnia 2018 r., sygn. akt I FSK 1842/16 stwierdził, że:



Otrzymanie zaliczki na poczet czynszu najmu nie powoduje powstania obowiązku podatkowego w VAT, nawet jeżeli termin jej zapłaty wynika z umowy. Nie ma też ustawowego obowiązku dokumentowania takiej wpłaty fakturą zaliczkową.

Rozstrzygana sprawa dotyczyła ustalenia, czy wpłata zaliczki na poczet czynszu najmu powoduje powstanie obowiązku podatkowego oraz konieczność wystawienia faktury zaliczkowej. Zdaniem podatnika z art. 19a ust. 5, ust. 7, ust. 8 oraz art. 106i ust. 3 ustawy o VAT wynika, że obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usługi najmu powstaje z chwilą wystawienia faktury. Natomiast jeśli podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, to obowiązek podatkowy powstaje nie później niż z chwilą upływu terminu płatności. O tym, kiedy ma być rozliczony podatek należny z tytułu świadczenia przez niego umów najmu, decyduje moment wystawienia faktury, przy czym nieprzekraczalnym terminem jest ustalony między stronami termin płatności. Określenie w umowie najmu terminu zapłaty zaliczki oraz dokonanie jej zapłaty nie powoduje, w jego opinii powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT, a także obowiązku wystawienia faktury zaliczkowej.

Z takim stanowiskiem nie zgodził się organ podatkowy, który uznał, że otrzymana kwota nie była zaliczką (pomimo takiego jej nazwania w umowie najmu), lecz częścią czynszu. Skoro zaś termin płatności tej części czynszu został ustalony na dzień podpisania umowy, to właśnie tego dnia powstał obowiązek podatkowy. Organ stwierdził, że nie miał znaczenia zapis w umowie najmu, iż kwota ta miała być rozliczona w poszczególnych miesiącach. Ponadto, zdaniem organu, najpóźniej w dniu podpisania umowy najmu, spółka powinna wystawić fakturę z tytułu żądanej od najemcy kwoty.

NSA, który tę sprawę ostatecznie rozstrzygnął przypominał, iż zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 19a ust. 1 ustawy o VAT obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy lub wykonania usługi, przy czym w przypadku świadczenia usług najmu powstaje on na zasadach szczególnych czyli z chwilą wystawienia faktury. Z analizy treści art. 19a ust. 8 wynika, że otrzymanie zaliczki na poczet świadczenia usług najmu nie powoduje powstania obowiązku podatkowego, tym samym stosownie do art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy nie ma konieczności wystawienia faktury zaliczkowej.

NSA podkreślił również, że: „(...) Art. 19a ust. 7 dotyczy natomiast zapłaty z tytułu świadczenia usługi najmu, a więc sytuacji, kiedy usługa została wykonana lub jest wykonywana, jak w przypadku usługi o charakterze ciągłym, jak najem. To, że strony umowy określiły termin uiszczenia zaliczki nadal nie pozwala na stosowanie w sprawie art. 19a ust. 7 ustawy o VAT, ponieważ fakt ten nie zmienia charakteru zapłaty, nadal jest to zaliczka i nadal mamy do czynienia z otrzymaniem zapłaty przed wykonaniem usługi. Rozumowanie organu, zgodnie z którym określenie terminu uiszczenia zaliczki powoduje konieczność zastosowania art. 19a ust. 7, prowadzi do zniwelowania różnic między tymi przepisami i wzajemnego przenikania się ich zakresów przedmiotowych. Ponadto art. 19a ust. 8 byłby przepisem martwym, bo naturalną rzeczą jest, że przyjmując konieczność zapłaty zaliczki, strony umowy określają termin jej zapłaty.

Analogicznie, przepis art. 106i ust. 3 pkt 4 ustawy o VAT dotyczy obowiązku wystawiania faktury z upływem terminu płatności – w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 5

pkt 4. Dotyczy zatem płatności realizowanych z tytułu wykonania (wykonywania) umowy najmu, bo do zaliczek otrzymanych na poczet tych należności zastosowanie znajduje przepis art. 106b ust. 1 pkt 4. Dotyczy on bowiem obowiązku wystawienia faktury dokumentującej otrzymanie całości lub części zapłaty przed dokonaniem czynności rodzących obowiązek wystawienia faktury. Nakłada na podatnika taki obowiązek, ale z wyjątkiem, między innymi, czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT. W tym przypadku podatnik nie ma obowiązku wystawienia faktury. (...)”

➤ **Zaliczka dotycząca transakcji, której przedmiotem są towary używane opodatkowane marżą**

Problemem, który dotyka podatników w zakresie opodatkowania podatkiem VAT otrzymywanych zaliczek jest ustalenie zasad ich opodatkowania w przypadku gdy dotyczą one towarów, w stosunku do których stosuje się opodatkowanie marży (np. towarów używanych). Pojawiają się wątpliwości czy otrzymana na poczet takiej sprzedaży zaliczka podlega opodatkowaniu VAT jeżeli na dzień jej otrzymania kwota nabycia danego towaru nie jest dokładnie znana.

Istotą tej procedury jest opodatkowanie marży stanowiącej różnicę pomiędzy kwotą sprzedaży, a kwotą nabycia, pomniejszonej o kwotę podatku, a nie całej kwoty należnej z tytułu sprzedaży towaru. Przez kwotę sprzedaży rozumie się całkowitą kwotę, którą podatnik otrzymał lub ma otrzymać z tytułu dostawy towarów od nabywcy lub osoby trzeciej, wliczając w to otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty bezpośrednio związane z tą dostawą, podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze oraz koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, którymi podatnik obciąża nabywcę, z wyłączeniem kwot, o których mowa w art. 29a ust. 7. Natomiast kwotę nabycia stanowią wszystkie składniki wynagrodzenia, o których mowa powyżej, które dostawca towarów otrzymał lub ma otrzymać od podatnika.

Zasadniczo podatnik może wyliczyć marżę dopiero wówczas, gdy dokonuje sprzedaży danego towaru używanego, czyli gdy jest mu znana różnica pomiędzy całkowitą kwotą, którą ma zapłacić nabywca towaru, a kwotą nabycia. Jeżeli natomiast przed jego sprzedażą nabywca uiszcza pewną kwotę zaliczki, która nie przekracza jednak kwoty nabycia tego towaru, wówczas marża faktycznie jeszcze nie istnieje.

Podobny problem rozstrzygany był w odniesieniu do biur podróży. Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach konsekwentnie stoją na stanowisku, że w przypadku braku wiedzy o faktycznie poniesionych kosztach na moment otrzymania zaliczki podatnik (biuro podróży) zobowiązany jest opodatkować zaliczkę określając marżę w drodze prognozy, tzn. obliczając ją na podstawie wstępnych przewidywanych kosztów jakie zostaną poniesione z tytułu świadczonych usług.

Natomiast podatnicy stoją na stanowisku, że obowiązek podatkowy od zaliczek wpłaconych na poczet usługi turystycznej powinien powstać w momencie wykonania tej usługi. Również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 19 grudnia 2016 r., sygn. akt I FSK 510/15 stwierdził, że obowiązek podatkowy przy wpłacie zaliczki z tytułu świadczenia usług turystyki powstaje z chwilą ustalenia marży obliczonej dopiero po wykonaniu usługi.

Z uwagi jednak na dalsze wątpliwości interpretacyjne NSA skierował pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który w wyroku z dnia 19 grudnia 2018 r., w sprawie C-422/17 stwierdził, że: „(...) **w przypadku, gdy biuro podróży, podlegające procedurze szczególnej (...) pobiera zaliczkę na poczet zapłaty za usługi turystyczne, które będzie świadczyć turyście, podatek od wartości dodanej (VAT) jest wy-**

magalny (...) w chwili otrzymania wspomnianej zaliczki, pod warunkiem że w chwili tej świadczone usługi turystyczne są precyzyjnie określone (podkreślenie redakcji). (...)” Zdaniem TSUE rozwiązanie dotyczące oszacowania kosztów pozostaje bez uszczerbku dla faktu, że z chwilą, w której biuro podróży będzie znało ostateczne koszty faktyczne konkretnej podróży, powinny one zostać uwzględnione dla celów określenia VAT (w razie potrzeby poprzez korektę deklaracji VAT, w której wykazano VAT od otrzymanej zaliczki).

Stanowisko zajęte przez TSUE potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny. W wyroku z dnia 4 czerwca 2019 r., sygn. akt I FSK 831/15 orzekł, iż:



Jeżeli przed wykonaniem usługi turystyki świadczący otrzyma całość lub część zapłaty (zaliczkę) obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy o VAT.

NSA powołując się na ww. wyrok TSUE wskazał, że z okoliczności faktycznych wskazanych przez spółkę (prowadzącą działalność w formie biura podróży) we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wynika, że otrzymywane przez nią zaliczki od klientów dotyczą precyzyjnie określonych usług. Zdaniem Sądu, uprawniony jest więc wniosek, że turysta wpłaca zaliczkę na poczet konkretnej (zindywidualizowanej) usługi turystycznej, jaka zostanie przez spółkę zrealizowana na jego rzecz, którą to usługą będzie przykładowo wycieczka w określonym terminie i do określonego kraju, czy też pobyt w określonym terminie i miejscu. Skoro zaś zaliczki osiągają nawet wartość całej usługi, to – jak podkreślono – znana jest też cena tej usługi, jaką zobowiązany jest zapłacić turysta.

W ślad za TSUE, NSA uznał, że: „(...) w przypadku, gdy zaliczka wpłacana przez klienta jest równa całkowitej cenie lub istotnej części całkowitej ceny usługi turystycznej, a w chwili wpłaty tej zaliczki biuro podróży nie poniosło jeszcze żadnych faktycznych kosztów lub tylko ograniczoną część całkowitych kosztów tej konkretnej usługi, uwzględnienie wyłącznie kosztów rzeczywiście poniesionych przez biuro podróży w chwili owej zapłaty może w niektórych przypadkach uniemożliwić odliczenie całości lub części tych kosztów całkowitej ceny, z wyłączeniem VAT, owej usługi i w konsekwencji może zniekształcać sposób obliczenia podstawy opodatkowania, jak został on ustanowiony w art. 308 dyrektywy. (...)”

W dalszej części tego orzeczenia czytamy: „(...) Niezasadne jest więc dotyczące tego stanowiska zastrzeżenie Sądu pierwszej instancji, iż tak ustalona marża na dzień powstania obowiązku podatkowego podatku od towarów i usług »nie będzie odzwierciedleniem rzeczywistej marży uzyskanej w konsekwencji wykonania usługi turystycznej.« (...)”

W tym miejscu warto również dodać, że Ministerstwo Finansów w odpowiedzi na interpelację poselską nr 32780 z dnia 21 sierpnia 2019 r. w sprawie zamierzeń MF dotyczących wyroku TSUE w sprawie C-422/17 stwierdziło, że zasadniczo wyrok ten jest zgodny z dotychczasowym stanowiskiem resortu w kwestii opodatkowania zaliczek pobieranych przez biuro podróży na poczet zapłaty za usługi turystyki, które będzie świadczyć turyście.

Minister Finansów podkreślił, że jedynie w kontekście wyroku TSUE wątpliwości mogą dotyczyć kwestii korekt deklaracji podatkowej w przypadku, gdy „marża rzeczywista” będzie różniła się od prognozowanej. Jak czytamy: „(...) Ministerstwo Finansów nie podjęło decyzji dotyczącej ewentualnej zmiany dotychczasowego, korzystniejszego dla podatników, stanowiska (...), że w przypadku gdy kwota marży obliczona przy uwzględnieniu faktycznych kosztów będzie inna niż prognozowana, podatnik powinien dokonać stosownej korekty podatku w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym usługa została wykonana. Ewentualne zmniejszenie/zwiększenie podatku w związku z ostatecznym ustaleniem faktycznych kosztów (o ile nie

były one znane w momencie składania rozliczenia za okres, w którym wykonano usługę) możliwe jest poprzez korektę deklaracji podatkowej za okres, w którym usługę wykonano.

W tym zakresie prowadzona jest jeszcze analiza. W przypadku gdyby w wyniku przeprowadzonej analizy zaistniała konieczność zmiany stanowiska w związku z wyrokiem TSUE w sprawie C-422/17 wydane zostaną stosowne wyjaśnienia. (...)”

➤ Zaliczka na poczet zakupu produktów rolnych

Specyficzne zasady opodatkowania podatkiem VAT stosuje się w odniesieniu do zakupów produktów rolnych od rolnika ryczałtowego. W tym zakresie również może pojawić się problem właściwego udokumentowania wpłaconej rolnikowi zaliczki.

Zasady dokumentowania zakupu produktów rolnych od rolników ryczałtowych zostały uregulowane w art. 115–118 ustawy o VAT. Z przepisów tych wynika, że nabywca towaru (czynny podatnik VAT) wystawia fakturę VAT RR dokumentującą nabycie produktów rolnych od rolnika ryczałtowego.

Przepisy te nie zawierają jednak unormowań co do sposobu dokumentowania wpłaconych zaliczek na poczet nabycia produktów rolnych. Wymagają jednak m.in., aby zapłata dokonana została na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego, bowiem w przeciwnym wypadku nabywca nie będzie miał prawa do odliczenia zryczałtowanego zwrotu podatku. Oznacza to, że **podatnik dokonując wpłaty zaliczki na poczet zakupu produktów rolnych od rolnika ryczałtowego nie jest obowiązany do wystawienia faktury zaliczkowej**. Stanowisko to potwierdził m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 14 kwietnia 2014 r., nr IPPP2/443-289/11/14-15/S/KBr uznając, iż podatnik wpłacający zaliczkę na poczet zakupu produktów rolnych od rolnika ryczałtowego nie wystawia faktury zaliczkowej, a jedynie dokument potwierdzający wpłatę zaliczki na konto rolnika ryczałtowego.

➤ Rozliczenie zaliczki w związku ze sprzedażą niezakończoną inwestycji

W praktyce gospodarczej zdarzają się sytuacje, że firmy deweloperskie sprzedają niezakończone inwestycje innym firmom deweloperskim. Jednakże czasami przed sprzedażą danej inwestycji od przyszłych nabywców lokali mieszkalnych pobierane są zaliczki na poczet ceny tych lokali.

Przypomnijmy, że zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy o VAT jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub usługi otrzymano całość lub część zapłaty (m.in. zaliczkę) obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty (z pewnymi zastrzeżeniami). Pojawiły się jednak wątpliwości czy obowiązek podatkowy w takiej sytuacji ciąży na podmiocie, który przyjął zaliczki, czy na firmie deweloperskiej, która przejęła inwestycje i ostatecznie sprzedawać będzie lokale mieszkalne.

Powyższa kwestia była rozstrzygana przez NSA, który w wyroku z dnia 16 października 2019 r., sygn. akt I FSK 1273/17 orzekł, że:



Jeżeli w następstwie umowy przejęcia praw i obowiązków wynikających z umowy dostawy, podmiot przejmujący zobowiązuje się do realizacji tej dostawy, zaliczając – za zgodą nabywcy – na poczet jej ceny zaliczkę uprzednio zapłaconą zbywcy ww. praw i obowiązków przez nabywcę, z chwilą zawarcia umowy przeniesienia praw i obowiązków, u podatnika przejmującego na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy o VAT powstaje obowiązek podatkowy z tytułu otrzymania zapłaty (w całości lub części) na poczet dostawy, do realizacji której się zobowiązał.

W stanie faktycznym rozpatrywanym przez NSA, spółka nabyła od innego dewelopera nieruchomość, w skład której wchodziła między innymi działka gruntowa, na której trwa budowa budynku mieszkalnego. Na podstawie zawartych wcześniej z nabywcami umów o wybudowanie lokalu mieszkalnego we wznoszonym budynku, nabywcy lokali zobowiązani byli zgodnie z ustalonym harmonogramem przed ustanowieniem odrębnej własności lokalu i jego sprzedażą do zapłaty na rzecz sprzedającego ceny za lokal. W związku z powyższym do dnia zakupu nieruchomości przez spółkę przejmującą inwestycję, dziesięciu nabywców na poczet lokalu wpłaciło sprzedawcy całość ceny, natomiast pozostałych trzech – część ceny sprzedawanego lokalu.

Zdaniem spółki nie jest ona zobowiązana do opodatkowania podatkiem VAT kwot wpłaconych uprzednio przez nabywców na poczet ceny za lokale. Spółka bowiem stwierdziła, że nie otrzymała w żaden sposób wpłat na poczet dostawy, którą ma wykonać, a jedynie w efekcie dokonanych czynności prawnych stała się zobowiązana do pomniejszenia o nie końcowej ceny określonej dla nabywcy lokalu mieszkalnego. W ramach stosunku prawnego w jaki spółka weszła na podstawie umowy przelewu, nie była ona uprawniona do żądania od nabywców zapłaty ceny w części, w której została ona wcześniej wpłacona do rąk sprzedającego. Nie nabyła również roszczenia względem sprzedającego o wypłatę przyjętych wcześniej od nabywców wpłat na poczet ceny.

Organ podatkowy w wydanej w tej sprawie interpretacji indywidualnej nie zgodził się ze stanowiskiem podatnika. Zdaniem organu, w związku z zawarciem ze sprzedającym umowy przelewu praw i obowiązków, w odniesieniu do kwot wpłat, które „przeszły” na spółkę w wyniku „czynności prawnych” powstał obowiązek podatkowy u spółki, a zatem zobowiązana jest ona do opodatkowania tych wpłat. Wynika to z faktu, że sprzedający otrzymał wpłaty (zaliczki) na poczet sprzedaży lokali mieszkalnych w powstającym budynku mieszkalnym, jednakże pomiędzy nim a nabywcami nie doszło do realizacji przedwstępnych umów ustanowienia odrębnej własności lokalu i jego sprzedaży, a więc nie miała miejsca żadna transakcja podlegająca opodatkowaniu podatkiem VAT.

Rozstrzygnięcie problemu przedstawione w interpretacji zostało zaskarżone do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku, który skargę oddalił. Zdaniem WSA spółka wstępując w prawa i obowiązki sprzedającego wynikające z przedwstępnych umów ustanowienia odrębnej własności lokali i ich sprzedaży, uzyskała też prawo do uiszczonych przez nabywców wpłat. WSA podkreślił, że przepisy ustawy o VAT nie regulują kwestii formy w jakiej musi się odbyć zwrot zaliczki. Jednakże dopuszczalna jest sytuacja, w której rozliczenie zaliczki otrzymanej przez sprzedającego odbyło się poprzez zawarcie umowy przeniesienia praw i obowiązków z przedwstępnych umów sprzedaży pomiędzy skarżącą (spółką), sprzedającym oraz nabywcami. Wyrażając zgodę na przeniesienie praw i obowiązków zarówno skarżąca, jak i nabywcy zaakceptowali fakt, że w wyniku tej umowy skarżąca wstąpiła w miejsce sprzedającego, a ten został zwolniony z długu wobec nabywców lokali mieszkalnych w zakresie zwrotu wpłat dokonanych na poczet ceny (zaliczki). **Stanowisko WSA zostało podtrzymane przez Naczelny Sąd Administracyjny, do którego spółka wystąpiła ze skargą kasacyjną.**

W uzasadnieniu wyroku, NSA wskazał, że skoro sprzedawca przyjął od nabywców zapłatę ceny na poczet sprzedaży i ustanowienia odrębnej własności lokalu, a czynności tych nie wykonał (przenosząc swoje prawa i obowiązki za zgodą nabywców na skarżącą spółkę), nie może budzić wątpliwości, że zawarta przez niego umowa nie została przez niego zrealizowana, co obliguje go do wystawienia nabywcom faktur korygujących faktury zaliczkowe. Czytamy: „(...) W konsekwencji, **fakturę korygującą fakturę zaliczkową należy wystawić także w przypadku, gdy wolą stron następuje zmiana dysponenta wpłaconej zaliczki**

z podatnika, który ją otrzymał na podatnika ją przejmującego i zobowiązującego się do wykonania umowy, na poczet której zaliczka została wpłacona. W takich bowiem przypadkach zaliczka przestaje stanowić wynagrodzenie na poczet określonego wcześniej świadczenia, a zatem traci byt prawny i staje się należna nabywcy, który ją zapłacił. Fakt, że nie jest mu ona fizycznie zwracana przez Sprzedawcę, lecz za jego zgodą (nabywcy) przekazana na poczet realizacji tego świadczenia przez podmiot przejmujący zobowiązanie, stanowi niewątpliwie formę jej zwrotu nabywcy, który decyduje w ten sposób o formie jej zadysonowania. W konsekwencji tego Sprzedawca jest zobowiązany do wystawienia faktury korygującej do wcześniej wystawionej faktury (zaliczkowej) – korygując ją do zera (podkreślenie redakcji). (...).”

Ostatecznie NSA stwierdził, że: „(...) **z chwilą zawarcia umowy przeniesienia praw i obowiązków, skarżąca Spółka uzyskała – za wcześniejszą zgodą nabywców – prawo do dokonanych przez nich wpłat (zaliczek), a to powoduje, że z tym momentem doszło do uregulowania przez nabywcę na poczet Skarżącej należności (całości lub części) na poczet przyszłej dostawy lokali mieszkalnych.** W konsekwencji skarżąca Spółka jest zobowiązana do opodatkowania podatkiem od towarów i usług wartości przekazanych jej do dyspozycji wpłat (na poczet ceny lokali), które w wyniku zawartej umowy zostały przekazane jej przez Sprzedawcę na poczet realizacji przez nią dostaw przedmiotowych lokali za zapłaconą przez nabywców cenę (podkreślenie redakcji). (...)”

➤ **Wystawienie faktury korygującej do otrzymanej zaliczki**

Prawidłowe dokumentowanie transakcji należy do podstawowych obowiązków podatników VAT. W toku prowadzonej działalności występują jednak sytuacje, w których konieczne jest skorygowanie pierwotnie wystawionej faktury.

Przepis art. 106j ust. 1 ustawy o VAT wskazuje, że faktura korygująca powinna zostać wystawiona w sytuacjach, gdy po wystawieniu faktury:

- 1) udzielono obniżki ceny w formie rabatu, o której mowa w art. 29a ust. 7 pkt 1,
- 2) udzielono opustów i obniżek cen, o których mowa w art. 29a ust. 10 pkt 1,
- 3) dokonano zwrotu podatnikowi towarów i opakowań,
- 4) dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4,
- 5) podwyższono cenę lub stwierdzono pomyłkę w cenie, stawce, kwocie podatku lub w jakiejkolwiek innej pozycji faktury.

Korekcie powinny podlegać również błędy w wystawionych fakturach zaliczkowych. Faktura (zarówno zwykła, jak i zaliczkowa) powinna bowiem odzwierciedlać rzeczywisty przebieg zdarzenia gospodarczego.

Przykład

Na poczet przyszłej dostawy towarów podatnik otrzymał zaliczkę, którą udokumentował fakturą. Okazało się, że jej wysokość przewyższa wartość całej transakcji sprzedaży. W takim przypadku w odniesieniu do faktury zaliczkowej konieczne jest wystawienie faktury korygującej otrzymaną zaliczkę. Na tej podstawie – stosownie do art. 29a ust. 13–14 ustawy o VAT – podatnik będzie mógł dokonać korekty podatku należnego. Korekta obrotu następuje – co do zasady – w tym okresie rozliczeniowym, w którym nabywca towaru (usługi) otrzymał fakturę korygującą. Aby korekta była skuteczna, konieczne jest uzyskanie potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę.

4. Szczególne zasady określania obowiązku podatkowego w VAT

Od niektórych czynności obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania zapłaty lub wystawienia faktury.

Otrzymanie całości lub części zapłaty (lub otrzymanie całości lub części dotacji, subwencji itp.) rodzi obowiązek podatkowy w VAT w następujących przypadkach:

- wydania towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisu,
- przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie,
- dokonywania w trybie egzekucji dostawy towarów, o której mowa w art. 18,
- świadczenia, na podstawie odrębnych przepisów, na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury usług związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym, z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług,
- świadczenia usług zwolnionych od podatku zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 37–41 (dotyczy usług ubezpieczeniowych, reasekuracyjnych, udzielania kredytów, pożyczek, poręczeń lub gwarancji, a także usług, których przedmiotem są instrumenty finansowe),
- otrzymania dotacji, subwencji i innych opłat o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1.

W niektórych przypadkach obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury – o ile fakturę wystawiono terminowo. Dotyczy to:

- dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
 - świadczenia usług:
 - telekomunikacyjnych,
 - wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy (m.in. dostawa wody, odprowadzanie i oczyszczanie ścieków, usługi związane ze zbieraniem odpadów, itp.),
 - najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
 - ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
 - stałej obsługi prawnej i biurowej,
 - dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego
- z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług.

W przypadku:

- świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych,
- dostawy książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1),
- czynności polegających na drukowaniu książek (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1), z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług,

obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, o której mowa w art. 106b ust. 1 ustawy o VAT – o ile fakturę wystawiono terminowo (dotyczy to faktur wystawianych dla innych podatników lub osób prawnych niebędących podatnikami, faktur dokumentujących sprzedaż wysyłkową z terytorium kraju i na terytorium kraju, WDT, lub otrzymania zaliczki, które to zdarzenie powoduje obowiązek wystawienia faktury).

Jeżeli obowiązek podatkowy uzależniony jest od wystawienia faktury (usługi budowlane, najem, media itp.), a podatnik nie wystawi faktury, lub wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury, a w sytuacji, gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności (art. 19a ust. 7 ustawy o VAT).

4.1. Dostawa mediów

Zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, **obowiązek podatkowy w przypadku świadczenia usług telekomunikacyjnych, usług wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy, powstaje zasadniczo z chwilą wystawienia faktury. Jeżeli podatnik nie wystawi faktury, bądź też wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstanie z upływem terminu płatności.**

Przykład

W dniu 6 kwietnia 2020 r. wystawiona została faktura za media, w której termin płatności określony został na dzień 11 maja 2020 r. Obowiązek podatkowy powstanie z chwilą wystawienia faktury, czyli 6 kwietnia, niezależnie od tego, że termin płatności przypada w maju 2020 r.

Przykład

Zgodnie z umową, termin płatności za media za luty 2020 r. przypadał w dniu 20 marca 2020 r. Usługa nie została udokumentowana fakturą. Obowiązek podatkowy w VAT powstał zatem z upływem terminu płatności, czyli 20 marca 2020 r.

Fakturę za media należy wystawić najpóźniej z chwilą upływu terminu płatności. Dostawcy mediów – biorąc pod uwagę obowiązujące przepisy w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT – nie wystawiają zbyt wcześnie faktur za media. Nie jest bowiem „opłacalne” wystawienie faktury np. z góry za cały rok, gdyż spowoduje to powstanie obowiązku podatkowego w VAT. Pamiętać jednak należy, że istnieje możliwość wcześniejszego (przed upływem terminu płatności) wystawienia faktury za media i nie będzie to dokument wystawiony przedwcześnie.

Przykład

Podatnik w styczniu 2020 r. wystawił fakturę za wywóz nieczystości „z góry” za cały rok. Niezależnie od tego, że w fakturze tej określił poszczególne terminy płatności, dla każdego z miesięcy 2020 roku, w jakich nabywca mediów będzie musiał uiścić należność – to i tak obowiązek podatkowy powstał z chwilą wystawienia faktury.

Inne zasady dokumentowania dotyczą dostawy mediów na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej.

Dostawa mediów dla tych podmiotów zwolniona jest bowiem z obowiązku dokumentowania fakturą. Nawet w sytuacji gdy nabywca zażąda takiej faktury, dostawca nie ma obowiązku jej wystawienia.



Uwaga

W praktyce obowiązek podatkowy od mediów świadczonych na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej powstaje w terminie płatności.

Przykład

Podatnik VAT – firma „Alfa” jest dostawcą gazu przewodowego na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.

Firma przesyła odbiorcom tzw. prognozy zużycia gazu w danym okresie. W prognozach tych ustalone są terminy płatności przypadające w kolejnych miesiącach. Ponieważ podatnik nie dokumentuje dostawy mediów fakturami, obowiązek podatkowy powstawać będzie w określonych kolejno terminach płatności, wskazanych w prognozie zużycia gazu. Nic jednak nie stoi na przeszkodzie, aby dostawca mediów dokumentował wykonane czynności fakturami. W takim jednak przypadku wystawienie faktury spowoduje powstanie obowiązku podatkowego w VAT.

Warto dodać, iż w ustawie o VAT brak jest regulacji, które w sposób szczególny odnoszą się do momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu wystawiania refaktur mediów. Stosuje się tu zatem zasady obowiązujące dla danej usługi.

Mając powyższe na uwadze stwierdzić należy, że obowiązek podatkowy z tytułu „odsprzedaży” mediów ich faktycznemu odbiorcy powstaje generalnie w dacie wystawienia refaktury.

Podobnie wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 10 kwietnia 2017 r., nr 2461-IBPP2.4512.228.2017.1.MK. Dyrektor KIS uznał za prawidłowe stanowisko podatnika, którego zdaniem, obowiązek podatkowy w tym przypadku powstaje w momencie wystawienia refaktury. Organ podatkowy stwierdził, że: „(...) w stosunku do dokonywanych czynności – przeniesienia na najemców kosztów wynikających ze zużycia mediów, tj. energii elektrycznej, gazu, wody i odprowadzania ścieków, obowiązek podatkowy powstaje na zasadach szczególnych wynikających z art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy, tj. z chwilą wystawienia faktury na rzecz danego odbiorcy. (...)”

4.2. Usługi najmu, dzierżawy, leasingu, przechowywania mienia, stałej obsługi prawnej i biurowej, itp.

Obowiązek podatkowy w przypadku świadczenia na terytorium kraju usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze, usług ochrony osób a także usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia, oraz usług stałej obsługi prawnej i biurowej – **powstaje generalnie z chwilą wystawienia faktury** (nie dotyczy importu usług). **Ta zasada ma zastosowanie, jeżeli faktura jest wystawiona terminowo, czyli nie później, niż z upływem terminu płatności.** Jeżeli w tym terminie faktura nie będzie wystawiona, obowiązek podatkowy powstanie z upływem terminu płatności.

Podobnie jak w przypadku mediów, tak również dla usług najmu, dzierżawy, leasingu itp. otrzymanie zaliczki (zadatku, przedpłaty) nie wywołuje żadnych skutków podatkowych – nie musi zatem być dokumentowane fakturą (o ile zapłata nie będzie związana z upływem terminu płatności).

Przykład

Zgodnie z umową, najemca (podatnik) zobowiązany jest zapłacić z góry czynsz za II półrocze 2020 r. Termin zapłaty wyznaczono na 1 sierpnia 2020 r. Załóżmy, że najemca wpłaci należność 31 lipca 2020 r.

Otrzymanej zapłaty nie trzeba dokumentować fakturą, ale jeżeli podatnik taką fakturę wystawi (np. 31 lipca), to obowiązek podatkowy powstanie z chwilą wystawienia tej faktury, czyli w lipcu. Jeżeli podatnik wystawiłby fakturę w dniu, w którym upłynie termin płatności (1 sierpnia 2020 r.), to VAT rozliczy w sierpniu br.

Faktury za usługę najmu, dzierżawy, leasingu, itp. należy wystawić najpóźniej z upływem terminu płatności. Nie ma natomiast najwcześniejszego terminu na wystawienie takiej faktury, pod warunkiem jednak, że będzie zawierać ona informacje, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy.

Ponieważ usługi najmu często świadczone są dla osób nieprowadzących działalności gospodarczej, to warto podkreślić, że dla takich osób nie ma obowiązku wystawiania faktur (nawet na ich żądanie). Jeżeli podatnik nie wystawi faktury, obowiązek podatkowy powstanie z upływem terminu płatności. Natomiast jeżeli podatnik – pomimo braku takiego obowiązku – wystawi fakturę i zrobi to przed upływem terminu płatności, data tej faktury wyznaczy termin powstania obowiązku podatkowego.

Faktury nie trzeba wystawiać także w przypadku, gdy świadczona usługa jest zwolniona z VAT (np. najem mieszkania na cele mieszkaniowe) – bez względu na to, kto będzie nabywcą usługi. Jeżeli jednak podatnik wystawi fakturę, data tej faktury wyznaczy termin powstania obowiązku podatkowego (jeżeli będzie ona wystawiona przed terminem płatności).

4.3. Usługi budowlane

Podmioty świadczące usługi budowlane na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej powinny rozpoznawać obowiązek podatkowy na zasadach ogólnych. Oznacza to, że powstaje on zasadniczo z chwilą wykonania usługi budowlanej. Zgodnie jednak z art. 19a ust. 8 ustawy o VAT, jeżeli przed wykonaniem usługi podatnik otrzymał całość lub część zapłaty (m.in. zaliczkę, zadebek, ratę) obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

Natomiast w **przypadku świadczenia przez podatnika VAT usług budowlanych i budowlano-montażowych na rzecz innego podatnika podatku VAT obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, o ile faktura ta zostanie wystawiona terminowo, czyli nie później niż 30. dnia od dnia wykonania usługi.** Jeżeli podatnik nie wystawi faktury, bądź też wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje w 30. dniu od dnia wykonania usługi. Stanowi o tym art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a), ust. 7 oraz art. 106i ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT.

Nie ma jednak przeszkód, aby faktura dokumentująca usługę budowlaną została wystawiona wcześniej. Podatnik może ją wystawić najwcześniej 30. dnia przed wykonaniem usługi lub otrzymaniem całości lub części zapłaty a najpóźniej 30. dnia od dnia wykonania usługi (art. 106i ust. 3 pkt 1 oraz ust. 7 ustawy o VAT).

➤ Jak ustalić moment wykonania usługi budowlanej?

Przepisy ustawy o VAT określając dla usług budowlanych (budowlano-montażowych) szczególny moment powstania obowiązku podatkowego, nie definiują momentu wykonania usługi, ani w żaden sposób nie precyzują jakimi kryteriami należy posługiwać się dla jego określenia.

W związku z powyższym, **Minister Finansów w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe wydał w dniu 1 kwietnia 2016 r. interpretację ogólną nr PT3.8101.41.2015.AEW.2016.AMT.141** (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 31), w której podkreślił, że dla prawidłowego określenia momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku usług budowlanych istotne jest zidentyfikowanie momentu, w którym usługa została wykonana, bowiem wykonanie usługi jest drugim po wystawieniu faktury terminem decydującym o momencie powstania obowiązku podatkowego.

Jak bowiem czytamy: „(...) W przypadku (...), gdy usługa jest oddawana w całości za moment wykonania tej usługi należy uznać moment faktycznego jej wykonania, tj. dzień, w którym wykonawca w związku z wykonaniem całości określonej umową usługi zgłosił ją nabywcy do odbioru. Gdy usługa będzie natomiast przyjmowana częściowo – tj. umowa będzie przewidywała cykliczne zapłaty po wykonaniu części usługi budowlanej lub budowlano-montażowej, za moment wykonania części usługi należy wskazać moment, w którym wykonawca faktycznie wykonał część określonej umową usługi (doszło do faktycznego zakończenia części prac) i zgłosił ją nabywcy do odbioru (art. 19a ust. 2 ustawy o VAT). Odnosząc się do zastosowanego w art. 19a ust. 2 ustawy o VAT sformułowania, iż »określono zapłatę« należy wskazać, że nie oznacza ono, że kwota zapłaty musi być znana (określona) z góry, przed wykonaniem usługi. (...)»

➤ **Protokół odbioru robót budowlanych może zdecydować o obowiązku podatkowym – wyrok TSUE**

Z uwagi jednak na dalsze wątpliwości co do ustalenia momentu wykonania usługi budowlanej NSA postanowieniem z dnia 28 listopada 2017 r., sygn. akt I FSK 65/16 skierował pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej o następującej treści:

„Czy w sytuacji, w której strony transakcji uzgodniły, że dla wypłaty wynagrodzenia za roboty budowlane lub budowlano-montażowe niezbędne jest wyrażenie akceptacji ich wykonania przez zamawiającego w protokole odbioru tych robót, wykonanie usługi, o którym mowa w art. 63 Dyrektywy Rady 2006/112/WE (...); z tytułu takiej transakcji następuje w: – momencie faktycznego wykonania robót budowlanych lub budowlano-montażowych, czy też – momencie akceptacji wykonania tych robót przez zamawiającego, wyrażonej w protokole odbioru?”

W powyższym zakresie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydał wyrok w dniu 2 maja 2019 r., w sprawie C-224/18, w którym orzekł, że:



Art. 66 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, by w wypadku braku wystawienia faktury dotyczącej świadczonych usług lub wystawienia jej z opóźnieniem formalny odbiór tej usługi był uważany za moment, w którym usługa ta została wykonana, gdy państwo członkowskie przewiduje, że podatek staje się wymagalny z upływem terminu rozpoczynającego bieg w dniu, w którym została wykonana usługa, jeżeli, po pierwsze, formalność odbioru została uzgodniona przez strony w umowie wiążącej je postanowieniami umownymi odzwierciedlającymi rzeczywistość gospodarczą i handlową w dziedzinie, w której usługa jest wykonywana i, po drugie, formalność ta stanowi materialne zakończenie usługi i ustala ostatecznie wysokość należnego świadczenia wzajemnego, co podlega zweryfikowaniu przez sąd odsyłający.

Zdaniem TSUE w odniesieniu do świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych są one powszechnie uważane za wykonane w dacie materialnego zakończenia robót. Jednak dla zakwalifikowania transakcji jako „transakcji podlegającej opodatkowaniu” w rozumieniu dyrektywy w sprawie VAT rzeczywistość gospodarcza i handlowa stanowi podstawowe kryterium dla stosowania wspólnego systemu VAT, które należy uwzględnić. W tym kontekście stwierdzono, że właściwe postanowienia umowne stanowią czynnik, który

należy wziąć pod uwagę przy określaniu usługodawcy i usługobiorcy w ramach transakcji „świadczenia usług” w rozumieniu tej dyrektywy.

Jak czytamy w tym zakresie: „(...) Nie można zatem wykluczyć, że biorąc pod uwagę postanowienia umowne odzwierciedlające rzeczywistość gospodarczą i handlową w dziedzinie, w której usługa jest wykonywana, usługa ta może zostać uznana za wykonaną dopiero po dacie materialnego zakończenia usługi, w następstwie spełnienia pewnych warunków nierozzerwalnie związanych z usługą i mających decydujące znaczenie dla zapewnienia jej kompletności. (...)”

TSUE przypomniał, że świadczenie usług jest opodatkowane jedynie wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż zapłata otrzymana przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości za wyodrębnioną usługę świadczoną usługobiorcy. W konsekwencji stwierdził, że w zakresie, w jakim nie jest możliwe określenie wynagrodzenia należnego od usługobiorcy przed dokonaniem przez niego odbioru usług budowlanych lub budowlano-montażowych, podatek od tych usług nie może stać się wymagalny przed owym odbiorem.

Ostatecznie stwierdzono, że: „(...) w zakresie, w jakim odbiór robót został uzgodniony w umowie o świadczenie usług – w sytuacji gdy tego rodzaju warunek odzwierciedla normy i standardy istniejące w dziedzinie, w której jest dokonywana usługa (...) należy uznać, że formalność ta jest jako taka objęta usługą i że w związku z tym jest ona decydująca dla uznania, że owa usługa została rzeczywiście wykonana.

Należy dodać, że inne formalności, takie jak w szczególności sporządzenie formalnego rozliczenia poniesionych kosztów lub ostatecznego świadectwa płatności (...) nie mogą mieć znaczenia dla określenia momentu, w którym usługa jest wykonywana, ponieważ nie są one jako takie objęte usługą i w związku z tym nie są decydujące dla stwierdzenia, że została ona rzeczywiście dokonana. (...)”

➤ Stanowisko Ministerstwa Finansów po wyroku TSUE

Odnosząc się do powyższego orzeczenia TSUE, Ministerstwo Finansów w dniu 31 maja 2019 r. opublikowało na stronie internetowej www.podatki.gov.pl komunikat, w którym poinformowało, że opinię resortu w tym zakresie poznamy po rozstrzygnięciu sprawy przez NSA.

Niemniej jednak, jak podkreślono w ww. komunikacie, wydana interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 1 kwietnia 2016 r., nr PT3.8101.41.2015.AEW.2016.AMT.141 w sprawie przepisów ustawy o VAT w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego dla usług budowlanych lub budowlano-montażowych, umożliwia realizację wytycznych wynikających z ww. wyroku TSUE. Przedmiotowa interpretacja ogólna wskazuje bowiem, iż w przypadku usług budowlanych lub budowlano-montażowych decydujące znaczenie dla prawidłowego określenia momentu powstania obowiązku podatkowego ma data wykonania usługi lub data/termin wystawienia faktury, które są jednak determinowane przez datę wykonania usługi. Zgodnie z tą interpretacją, za datę wykonania usługi budowlanej lub budowlano-montażowej należy przyjąć datę faktycznego wykonania usługi, tj. dzień, w którym – w związku z wykonaniem określonej umowy usługi lub jej części (jeżeli usługa jest przyjmowana częściowo) – doszło do faktycznego zakończenia prac lub ich części i wykonawca zgłasza je do odbioru (w opinii wykonawcy usługi lub ich części są gotowe do przyjęcia przez nabywcę usługi).

W komunikacie Minister Finansów stwierdził, że: „(...) jeżeli nabywcą usług budowlanych lub budowlano-montażowych jest podatnik podatku od towarów i usług, termin na wystawienie faktury z tytułu świadczenia tych usług następuje nie później niż 30. dnia od dnia ich wykonania. Zatem, co do zasady termin na wystawienie faktury dokumentującej wykonanie usługi lub usługi budowlano-montażowej (lub jej części – w przypadku usług przyjmowanych częściowo) wynikający z art. 106i ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT:

- w przypadku usług przekazywanych w całości – będzie biegł od dnia, w którym wykonawca w związku z wykonaniem całości określonej umową usługi zgłosił ją nabywcy do odbioru;
- w przypadku usług przekazywanych w części, dla której to części określono zapłatę – będzie biegł od dnia, w którym wykonawca w związku z wykonaniem części określonej umową usługi zgłosił ją nabywcy do odbioru;
- w przypadku usług o charakterze ciągłym – będzie biegł od dnia upływu każdego okresu, do którego odnoszą się płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia usługi, z tym że w przypadku usług świadczonych w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla których w związku z ich świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, termin na wystawienie faktury będzie biegł od dnia upływu każdego roku podatkowego (tj. od 31 grudnia), do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. (...)”

W usługach budowlanych lub budowlano-montażowych zgłaszanych do odbioru w zdecydowanej większości przypadków – w opinii resoru finansów – znana jest wartość kontraktowa zgłoszonych do odbioru przez wykonawcę prac. Z punktu widzenia podatku VAT, co do zasady, to ta właśnie wartość powinna zostać uznana za podstawę opodatkowania z tytułu wykonania tych usług w momencie powstania obowiązku podatkowego. Późniejsze skorygowanie wartości kontraktowej do wartości ustalonej w procesie odbioru będzie podstawą do ewentualnego wystawienia faktury korygującej.

➤ Wyrok NSA zgodny z orzeczeniem TSUE

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 18 lipca 2019 r., sygn. akt I FSK 65/16 dotyczącym momentu wykonania usługi budowlanej wskazał, że podstawą jego rozstrzygnięcia jest wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z 2 maja 2019 r. w sprawie C-224/18 (dotyczącym realizacji kontraktów na podstawie umów opartych na warunkach kontraktowych FIDIC).

W rozpatrywanej sprawie usługi budowlane wykonywane są na podstawie uprzednio zawartej umowy opartej na warunkach kontraktowych FIDIC. Kontrahenci w postanowieniach umowy precyzyjnie określili moment odbioru wykonanej usługi budowlanej przez nabywcę usługi. Za moment zakończenia usługi budowlanej uznano moment wystawienia „Świadectwa przejścia dla robót” lub moment, w którym powinno zostać wystawione. Dopiero od tej chwili odpowiedzialność za opiekę nad robotami budowlanymi przechodzi na zamawiającego. Dodatkowo w umowie zastrzeżono, iż wykonywanie zobowiązań wykonawcy nie będzie uważane za ukończone aż do momentu, gdy inżynier wystawi wykonawcy „Świadectwo wykonania”, podając datę ukończenia zobowiązań wykonawcy według kontraktu. Istotne jest, iż bez akceptacji prac przez inżyniera, nie jest możliwe ustalenie należnego wynagrodzenia. Inżynier dokonuje obmiarów wykonanych prac, weryfikacji zgodności ustalonych stawek i cen, wartości użytych materiałów. Ma również prawo do dokonywania poprawek, w wyniku czego może nastąpić zmiana wskazanej przez wykonawcę kwoty należnego wynagrodzenia.

Zdaniem NSA, prawidłowa wykładnia przepisów unijnych w zakresie podatku VAT zakłada ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku VAT w rozpatrywanej sprawie w momencie akceptacji wykonania robót budowlanych w formie „Świadectwa wykonania” wynikającej z postanowień umownych.

W związku z czym: „(...) **uzgodniony w umowie o świadczenie usług budowlanych i budowlano-montażowych odbiór robót, w sytuacji, gdy tego rodzaju warunek odzwierciedla normy i standardy istniejące w dziedzinie, w której taka usługa jest wykonywana, jest decydujący dla uznania, że usługa została wykonana dla potrzeb określenia chwili powstania obowiązku podatkowego** (podkreślenie redakcji) w rozumieniu art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) w związku z art. 19a ust. 1 i 2 oraz art.106 i ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (...)”

4.4. Dostawa i drukowanie książek, gazet i czasopism

Obowiązek podatkowy w przypadku dostawy:

a) książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek,

b) gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1)

zależy głównie od daty wystawienia faktury, pod warunkiem jednak, że faktura ta jest wystawiona terminowo, czyli nie później niż 60. dnia od dnia wydania towarów, a jeżeli umowa przewiduje rozliczenie zwrotów wydawnictw – nie później niż 120. dnia od pierwszego dnia wydania towarów.

Jeżeli natomiast faktura jest wystawiona później lub podatnik w ogóle jej nie wystawi, obowiązek podatkowy powstaje odpowiednio 60. dnia lub 120. dnia od dnia wydania towarów.

Przykład

Podatnik VAT zamówił książki w wydawnictwie 5 marca 2020 r. Zamówiony towar otrzyma 20 kwietnia 2020 r. Faktura została wystawiona w dniu 17 kwietnia 2020 r. Obowiązek podatkowy powstał z chwilą wystawienia faktury, tj. 17 kwietnia br.

Przykład

W dniu 19 grudnia 2019 r. księgarnia będąca podatnikiem VAT zamówiła w wydawnictwie książki. Towar został wydany 3 stycznia. Wydawnictwo wystawiło fakturę w dniu 9 kwietnia 2020 r. Umowa nie przewidywała rozliczenia zwrotów książek. W takim przypadku obowiązek podatkowy powstał w dniu upływu 60. dnia od daty wydania towaru, czyli 3 marca 2020 r.

W przypadku gdy przed dokonaniem dostawy książek, gazet, czy czasopism podatnik otrzymał całość lub część należności, obowiązek podatkowy musi wykazać w dniu otrzymania tej wpłaty (w tej części).

Przykład

Jan K. będący podatnikiem VAT, zamówił u Adama Z. – także czynnego podatnika VAT – książki. Zamówienie złożone zostało 23 marca 2020 r. Książki zostały dostarczone do firmy Jana K. w dniu 6 kwietnia 2020 r. W dniu 25 marca Jan K. wpłacił 50% zaliczki na poczet złożonego zamówienia. Otrzymanie zaliczki spowodowało powstanie obowiązku podatkowego, zatem 25 marca w odniesieniu do otrzymanej kwoty powstał obowiązek podatkowy u Adama Z.

Natomiast w przypadku czynności polegających na drukowaniu ww. książek, gazet, czy czasopism obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, z tym że fakturę należy wstawić nie później niż 90. dnia od dnia wykonania czynności. Jeżeli podatnik w tym terminie nie wystawi faktury, obowiązek podatkowy powstaje w 90. dniu od wykonania ww. czynności.

Podobnie jak przy dostawie książek (gazet itp.), również w tym przypadku otrzymanie całości lub części zapłaty przed wykonaniem usługi powoduje powstanie obowiązku podatkowego.

Przykład

Podatnik świadczy usługę drukowania książek na rzecz czynnego podatnika VAT – Jana K. Usługa została wykonana 27 marca 2020 r. i w tym dniu podatnik wystawił fakturę dokumentującą tę usługę. Jan K. zapłacił za usługę w dniu 6 kwietnia br. Obowiązek podatkowy w tym przypadku powstał 27 marca 2020 r.

Przedstawione powyżej zasady ustalania momentu powstania obowiązku podatkowego mają zastosowanie w przypadku, gdy nabywcą jest podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem. Natomiast w sytuacji gdy nabywcą książek, gazet itp., a także usług drukowania książek, gazet, itp. jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy (wykonania usługi), a jeżeli wcześniej podatnik otrzymał zapłatę (całość lub część) – z chwilą jej otrzymania (w tej części). Zatem wystawienie wówczas faktury na żądanie ww. podmiotu lub otrzymanie zapłaty po dokonaniu dostawy towarów pozostaje bez wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego w VAT.

4.5. Sprzedaż komisowa

Wydanie towarów na podstawie umowy komisu między komitentem (pierwotnym sprzedawcą) a komisantem (pośrednikiem) dla celów VAT uznawane jest za dostawę towaru. Nie oznacza to jednak, że od takiego wydania towaru od razu trzeba płacić VAT, gdyż obowiązują tu zasady szczególne ustalania terminu powstania obowiązku podatkowego.

Termin wykazania VAT należnego przez komitenta jest uzależniony tylko i wyłącznie od otrzymania zapłaty.

Przykład

W dniu 2 kwietnia 2020 r. komitent przekazał towar komisantowi. W dniu 9 kwietnia towar został sprzedany przez komisanta. Jeżeli komitent otrzyma zapłatę za sprzedany towar jeszcze w kwietniu, to w tym miesiącu powstanie u niego obowiązek podatkowy. Jeżeli zapłatę tę otrzyma później, np. w maju, obowiązek podatkowy wykaże w maju – z chwilą otrzymania zapłaty.

U komisanta z kolei obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych. Oznacza to, że powstaje on z chwilą wydania towaru lub otrzymania całości albo części zapłaty (w zależności, które z tych zdarzeń wystąpi wcześniej).

4.6. Obowiązek podatkowy w WDT

Obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów powstaje z chwilą wystawienia faktury, a jeżeli warunek ten nie zostanie spełniony, obowiązek ten powstanie 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów.

W przypadku dostaw towarów z jednego państwa członkowskiego do drugiego wykonywanych w sposób ciągły, które obejmują okres dłuższy niż jeden miesiąc, dostawy te należy uznawać za dokonane z upływem każdego miesiąca do czasu zakończenia dostawy tych towarów (art. 20 ust. 1a ustawy).

Otrzymanie (zapłacenie) natomiast zaliczki, zadatku, itp. na poczet WDT nie zobowiązuje do rozliczenia VAT.

Ze względu na konieczność zebrania dokumentów umożliwiających stosowanie stawki 0% w WDT ustawodawca uregulował jednak szczególne zasady rozliczania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w deklaracji podatkowej, uzależniając je od terminu zgromadzenia tych dokumentów.

Przy nietransakcyjnym przemieszczeniu własnych towarów na terytorium innego państwa członkowskiego (art. 13 ust. 3 ustawy) nie występuje jednak „dostawa towarów”. W jaki więc sposób należy ustalić moment powstania obowiązku podatkowego? Pomocne mogą okazać się w tym przypadku przepisy dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L nr 347/1 ze zm.), zwanej „dyrektywą w sprawie VAT”. Art. 67 ust. 1 tego aktu prawnego w powiązaniu z art. 222 określa, że obowiązek podatkowy przy WDT powstaje z chwilą wystawienia faktury, a jeśli nie wystawiono faktury, to obowiązek ten powstaje w 15. dniu miesiąca następującego po miesiącu, w którym miało miejsce zdarzenie podlegające opodatkowaniu. Takim zdarzeniem jest właśnie nietransakcyjne przemieszczenie własnych towarów na terytorium innego państwa członkowskiego.

W przypadku gdy ma miejsce przemieszczenie towarów do magazynu konsygnacyjnego na terytorium jednego z krajów UE, w celu późniejszej dostawy towarów, wówczas obowiązek podatkowy powstaje – zgodnie z art. 20a ustawy – z chwilą dostawy towarów, nie później niż z chwilą wystawienia faktury potwierdzającej tę dostawę. Warunkiem jest, aby podatnik podatku od wartości dodanej, który jest nabywcą tych towarów był obowiązany do wykazania tego przemieszczenia w państwie członkowskim zakończenia transportu lub wysyłki oraz dostawy towarów jako wewnątrzwspólnotowego nabycia w miesiącu, w którym u podatnika powstał obowiązek podatkowy z tytułu tej dostawy.

➤ WDT rozliczane miesięcznie

Zgodnie z art. 42 ust. 12 pkt 2 ustawy o VAT, podatnicy którzy nie posiadają dokumentów potwierdzających dostarczenie towarów do nabywcy przed upływem terminu do złożenia deklaracji za okres miesięczny, nie wykazują tej dostawy w ewidencji za ten okres. Dostawa ta wykazana jest w ewidencji za **kolejny po następnym okresie rozliczeniowym** okres rozliczeniowy, ze stawką właściwą dla danego towaru w kraju, jeżeli przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatnik za ten kolejny po następnym okresie rozliczeniowym okres rozliczeniowy nie posiada dowodów na dostarczenie towarów nabywcy.

W uproszczeniu można powiedzieć, że podatnik, który nie będzie posiadał dowodów na dostarczenie towarów nabywcy, nie wykaże WDT ani w rozliczeniu za miesiąc dokonania dostawy, ani w rozliczeniu za drugi w kolejności miesiąc, lecz dopiero w rozliczeniu za trzeci miesiąc po miesiącu dokonania dostawy.

Podatnicy mają więc sporo czasu na zebranie wszystkich dokumentów i opodatkowanie dostawy wewnątrzwspólnotowej.

Otrzymanie dokumentów w terminie późniejszym, niż wynika to z art. 42 ust. 12 ustawy o VAT, upoważnia podatnika do wykazania w ewidencji WDT ze stawką 0% w rozliczeniu za miesiąc, w którym dokonano dostawy oraz do dokonania korekty deklaracji podatkowej i informacji podsumowującej (art. 42 ust. 12a ustawy o VAT).

Przykład

Polski producent mebli biurowych na zamówienie unijnego nabywcy (podatnika VAT UE) dokonał 15 stycznia wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Polski dostawca rozlicza się miesięcznie.

- *Jeśli dokumenty potwierdzające WDT wpłynęłyby do podatnika do 25 lutego – podatnik wykazałby WDT ze stawką 0% w deklaracji za styczeń.*
- *Jeżeli dokumenty potwierdzające WDT wpłynęłyby do podatnika pomiędzy 26 lutym a 25 marca – podatnik skorygowałby deklarację za styczeń wykazując w niej dokonane WDT. Jeśli dokumenty w tym okresie nie wpłynęłyby – dostawa nadal nie byłaby wykazana w deklaracji.*
- *W przypadku gdy dokumenty potwierdzające WDT wpłynęłyby do podatnika pomiędzy 26 marca a 27 kwietnia – podatnik wykazałby WDT ze stawką 0% poprzez korektę deklaracji za styczeń. Jeżeli dokumenty nie wpłynęłyby do 27 kwietnia podatnik wykazałby obrót ze stawką krajową w deklaracji za marzec.*
- *Natomiast jeżeli dokumenty potwierdzające dokonanie WDT wpłynęłyby do podatnika po 27 kwietnia, to z chwilą otrzymania dokumentów podatnik dokonałby korekty deklaracji za marzec („zerując” wykazaną tam dostawę krajową) oraz deklaracji za styczeń (wykazując WDT).*

➤ Kwartałna metoda rozliczeń

Dla podatników rozliczających się kwartalnie, brak odpowiednich dokumentów do upływu terminu do złożenia deklaracji skutkuje tym, że dostawa nie jest wykazywana w rozliczeniu za kwartał, w którym dokonano WDT, lecz w deklaracji za następny okres rozliczeniowy (czyli za kolejny kwartał).

Podobnie jak w przypadku deklaracji składanych miesięcznie, **otrzymanie dokumentów w terminie późniejszym, niż wynika to z art. 42 ust. 12 ustawy o VAT, upoważnia podatnika składającego kwartałne deklaracje do wykazania w ewidencji WDT ze stawką 0% w rozliczeniu za kwartał, w którym dokonano dostawy oraz do dokonania korekty deklaracji podatkowej i informacji podsumowującej (art. 42 ust. 12a ustawy o VAT).**

Przykład

Podatnik rozliczający się kwartalnie dokonał WDT 17 lutego br. Dokumenty potwierdzające WDT nie wpłynęły przed terminem do złożenia deklaracji za kwartał, w którym dokonano dostawy – nie będzie więc ona wykazywana w deklaracji za ten kwartał.

Jeżeli dokumenty uprawniające do zastosowania stawki 0% podatnik otrzyma po złożeniu deklaracji VAT za I kwartał, lecz przed złożeniem deklaracji VAT za II kwartał, skoryguje on deklarację VAT za I kwartał i wykaże WDT ze stawką 0%.

Jeśli natomiast do dnia złożenia deklaracji VAT za II kwartał, podatnik nie otrzyma ww. dokumentów, wykaże tę transakcję w deklaracji za II kwartał jako dostawę krajową, ze stawką VAT odpowiednią dla dostawy tego towaru w kraju. Po otrzymaniu stosownych dokumentów podatnik skoryguje deklarację VAT za:

- *I kwartał – korekta sprzedaży wewnątrzwspólnotowej (korekta in plus),*
- *II kwartał – korekta sprzedaży krajowej (korekta in minus).*

4.7. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów

Obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia (art. 20 ust. 5 ustawy o VAT).

Wątpliwości podatników budzą jednak przypadki, w których sprzedawca wystawia fakturę jeszcze przed dokonaniem dostawy.

Zagraniczni kontrahenci wystawiają faktury zgodnie z przepisami obowiązującymi w ich państwach i być może przepisy te dopuszczają wystawianie faktur z tytułu WDT zanim dojdzie do dostawy. Zgodnie z art. 222 dyrektywy w sprawie VAT w przypadku WDT fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym miało miejsce zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego. Przepisy unijne wskazują więc jedynie ostateczny termin wystawienia faktury. Teoretycznie zatem, taka faktura może być wystawiona nawet miesiąc przed dokonaniem dostawy, co spowoduje powstanie obowiązku podatkowego z chwilą jej wystawienia.

Również polskie przepisy ustawy o VAT przewidują taką możliwość. Art. 106i ust. 7 ustawy wskazuje, że faktury mogą być wystawione także 30 dni przed dokonaniem dostawy towaru, wykonaniem usługi czy otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty.

Jeżeli więc przyjmiemy, że w Polsce wystawienie faktury dokumentującej WDT przed dokonaniem dostawy rodzi obowiązek podatkowy, to na zasadzie analogii, otrzymanie takiej faktury przez polskiego podatnika powinno generować obowiązek podatkowy w WNT po stronie nabywcy. **Skoro więc obowiązek podatkowy w WNT związany jest generalnie z terminem wystawienia faktury przez dostawcę, to biorąc pod uwagę fakt, że można ją wystawić przed dokonaniem dostawy, należałoby przyjąć, że faktura wystawiona przed dokonaniem transakcji generuje ten obowiązek.**

Należy również pamiętać, że uiszczenie całości lub części zapłaty przed dokonaniem transakcji wewnątrzwspólnotowych nie powoduje powstania obowiązku podatkowego, podobnie jak wystawienie faktury dokumentującej otrzymanie tej należności przez sprzedawcę.

W związku z powyższym otrzymanie faktury zaliczkowej nie rodzi u nabywcy obowiązku rozliczenia podatku VAT z tytułu WNT. Wpływ na moment powstania tego obowiązku ma wyłącznie data dostawy towarów i wystawienia faktury końcowej przez dostawcę.

W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tych towarów, nie później jednak niż z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej (art. 20 ust. 9).

Natomiast w przypadku przemieszczenia towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej na terytorium naszego kraju do magazynu konsygnacyjnego:

- obowiązek podatkowy w WNT powstaje z chwilą pobrania towarów z magazynu konsygnacyjnego, nie później jednak niż z dniem wystawienia faktury;
- jeśli towary nie zostaną pobrane z magazynu w ciągu 24 miesięcy od dnia ich wprowadzenia, wówczas uznaje się, że ich pobranie z magazynu ma miejsce następnego dnia po upływie tego okresu (art. 12a ust. 4 ustawy) i w związku z tym powstanie obowiązek podatkowy w podatku VAT;
- w sytuacji, gdy przed upływem 24 miesięcy od wprowadzenia towarów do magazynu, towary które nie zostały pobrane, zostaną powrotnie przemieszczone przez podatnika

podatku od wartości dodanej, wówczas obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowym nabyciu i wewnątrzwspólnotowej dostawie nie powstanie (art. 20a ust. 3 ustawy);

- w przypadku naruszenia warunków skorzystania z uproszczenia dotyczącego magazynów konsygnacyjnych, obowiązek podatkowy u podatnika, który dokonał przemieszczenia towarów powstaje w momencie, w którym warunki te przestają być spełnione w odniesieniu do towarów znajdujących się w magazynie (art. 20b ust. 2 ustawy).

4.8. Zakończenie działalności gospodarczej

W art. 14 ustawy o VAT wskazano, że opodatkowaniu podatkiem podlegają towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów, w przypadku:

- 1) rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej,
- 2) zaprzestania przez podatnika będącego osobą fizyczną albo przedsiębiorstwem w spadku wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, obowiązane do zgłoszenia zaprzestania działalności naczelnikowi urzędu skarbowego,
- 3) wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego – w przypadku gdy zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony i zgodnie z odrębnymi przepisami dokonano zgłoszenia o kontynuowaniu prowadzenia przedsiębiorstwa pod firmą przedsiębiorcy,

Uwaga

Obowiązku rozliczenia VAT nie mają podatnicy, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT (zwolnienie ze względu na stosunkowo niewielkie obroty).

Podatnicy, powinni sporządzić – na dzień rozwiązania spółki, zaprzestania wykonywania czynności opodatkowanych, wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego – spis z natury towarów, w stosunku do których przysługiwało im prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Moment powstania obowiązku podatkowego określony jest w art. 14 ust. 6 ustawy o VAT. W myśl tego przepisu **obowiązek podatkowy powstaje w dniu rozwiązania spółki, zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego.**

5. Błędnie określony moment powstania obowiązku podatkowego w VAT

➤ **Naruszenie ustawowego terminu wystawienia faktury**

Zgodnie z art. 106b ust. 1 ustawy o VAT podatnik jest zobowiązany wystawić fakturę dokumentującą:

- 1) sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2 ustawy dokonywane na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;
- 2) sprzedaż wysyłkową z terytorium kraju i sprzedaż wysyłkową na terytorium kraju na rzecz podmiotu innego niż wskazany w pkt 1;
- 3) wewnątrzwspólnotową dostawę towarów na rzecz podmiotu innego niż wskazany w pkt 1;

- 4) otrzymanie całości lub części zapłaty przed dokonaniem czynności, o których mowa w pkt 1 i 2, z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dotyczy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub czynności, dla których obowiązek podatkowy powstanie zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4.

Podatnicy, co do zasady, nie mają obowiązku wystawienia faktury w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT. Mimo to, na podstawie art. 106b ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT, mają oni obowiązek wystawienia faktury na żądanie nabywcy towaru lub usługi.

Przy czym nie można żądać wystawienia faktury przez rolnika ryczałtowego w odniesieniu do dostawy produktów rolnych i świadczenia usług rolniczych, które są zwolnione z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT. Rolnicy ryczałtowi są bowiem zwolnieni z obowiązku wystawiania faktur na podstawie art. 117 pkt 1 i art. 118 ustawy o VAT.

Fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę. Przy czym w art. 106i ust. 7 pkt 1 ustawy wskazano dodatkowo, że faktury nie mogą być wystawione wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi.

Powyższe dotyczy również faktur wystawianych w odniesieniu do całości lub części zapłaty otrzymanej przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi.

W odniesieniu do niektórych czynności terminy wystawiania faktur zostały uregulowane w sposób szczególny.

Na podstawie art. 106i ust. 3–5 fakturę wystawia się nie później niż:

- 1) 30. dnia od dnia wykonania usługi – w przypadku świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych;
- 2) 60. dnia od dnia wydania towarów – w przypadku dostawy książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1)
– przy czym w przypadku gdy umowa przewiduje rozliczenie zwrotów wydawnictw, fakturę wystawia się nie później niż 120. dnia od pierwszego dnia wydania towarów;
- 3) 90. dnia od dnia wykonania czynności – w przypadku czynności polegających na drukowaniu książek (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1), z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług;
- 4) z upływem terminu płatności – w przypadku:
 - a) dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
 - b) świadczenia usług: telekomunikacyjnych, wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy, najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze, ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia, stałej obsługi prawnej i biurowej, dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego;– z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług;
- 5) 7. dnia od określonego w umowie dnia zwrotu opakowania – w przypadku niezwrócenia przez nabywcę opakowania zwrotnego objętego kaucją, przy czym w sytuacji gdy w umowie nie określono terminu zwrotu opakowania fakturę wystawia się nie później niż 60. dnia od dnia wydania opakowania.

Warto zwrócić uwagę na brzmienie przepisu art. 106i ust. 8 ustawy o VAT, który pozwala, aby faktury dokumentujące czynności, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4 (zakup mebli, najmu, usług stałej obsługi prawnej i biurowej), zawierające informację, jakiego okresu

faktura dotyczy, mogły być wystawiane wcześniej niż na 30 dni przed wykonaniem usługi. Podobnie jest w przypadku dokumentowania:

- usługi, w związku ze świadczeniem której ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń;
- usługi ciągłej świadczonej przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń;
- dostawy towarów, dla których ustalane są następujące po sobie okresy płatności lub rozliczeń.

Jeżeli podatnik – zgodnie z ustawowymi regulacjami – nie ma obowiązku wystawienia faktury dokumentującej daną czynność, jednakże nabywca zgłosił żądanie wystawienia takiej faktury w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty – na podstawie art. 106b ust. 3 ustawy o VAT, istnieje obowiązek jej wystawienia zarówno w przypadku wykonanej czynności, jak i otrzymanej przez podatnika zaliczki. Obowiązek ten nie dotyczy:

- czynności, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT oraz
- wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (w odniesieniu do zaliczek).

W tym zakresie, w art. 106i ust. 6 ustawy o VAT określono dwa terminy wystawienia faktury, w zależności od momentu, w którym nabywca zgłosił żądanie jej wystawienia.

Jeżeli z żądaniem takim nabywca wystąpi do końca miesiąca, w którym nastąpiła sprzedaż lub otrzymano całość lub część zapłaty, fakturę należy wystawić do 15. dnia miesiąca, następującego po miesiącu, w którym miała miejsce sprzedaż (otrzymanie całości lub części zapłaty).

Jeśli natomiast żądanie zostanie zgłoszone po upływie miesiąca, w którym miała miejsce sprzedaż, to wówczas fakturę należy wystawić nie później niż do 15. dnia od dnia zgłoszenia żądania.

Uwaga



W sytuacji gdy podatnik nie zachowa ustawowego terminu, w którym należy wystawić fakturę, bądź też w ogóle nie wystawi dokumentu potwierdzającego wykonaną czynność, ma mimo to obowiązek terminowego wykazania podatku należnego od danej transakcji. Zatem nawet wówczas, gdy faktura zostanie wystawiona nieterminowo, podatnik musi w ustawowym terminie wykazać obowiązek podatkowy od danej czynności.

Przykład

Podatnik w dniu 2 lutego 2020 r. dokonał sprzedaży towarów na rzecz czynnego podatnika VAT. Do 15 marca 2020 r. miał zatem obowiązek wystawić fakturę dokumentującą tę transakcję. Faktura została wystawiona z opóźnieniem – dopiero w dniu 2 kwietnia 2020 r. Mimo opóźnienia w wystawieniu faktury, obowiązek podatkowy z tytułu tej sprzedaży powstał z chwilą jej dokonania, czyli w lutym 2020 r. W sytuacji gdy podatnik prawidłowo zadeklarował i rozliczył obowiązek podatkowy z tytułu tej transakcji, nie poniesie finansowych skutków niezachowania terminu do wystawienia faktury dokumentującej daną transakcję.

➤ Błędnie określony obowiązek podatkowy

W praktyce zdarzają się sytuacje, w których podatnicy udokumentują daną czynność jeszcze przed ustawowym terminem wystawienia faktury. Pamiętać jednak należy

o obowiązku odpowiedniego zaewidencjonowania każdej wystawionej faktury. Nawet więc w przypadku przedwczesnego jej wystawienia, należy ją wpisać w ewidencji sprzedaży VAT z chwilą powstania obowiązku podatkowego.

Konsekwencją ujęcia przez podatnika faktury sprzedaży w niewłaściwej deklaracji, jest błędne zadeklarowanie obowiązku podatkowego w VAT. W efekcie może to spowodować zaniżenie zobowiązania podatkowego bądź zawyżenie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozliczeniu za okres, w którym faktycznie należało wykazać obowiązek podatkowy w VAT. **Warto jednak dodać, że wcześniejsze wykazanie obowiązku podatkowego nie będzie skutkowało obowiązkiem zapłaty odsetek od zaległości podatkowej powstałej w związku z przedwczesnym ujęciem podatku należnego, ponieważ nadpłata, jaka wystąpiła za miesiąc, w którym podatnik wykazał (choć nie powinien) obowiązek podatkowy, zaliczana jest na poczet zaległości podatkowej z następnego okresu rozliczeniowego.**

Błąd tego rodzaju nie będzie również w większości przypadków skutkował ustaleniem dodatkowego zobowiązania podatkowego w VAT. Zgodnie bowiem z art. 112b ust. 3 pkt 2 lit. b) ustawy o VAT, przepisów dotyczących sankcji nie stosuje się w zakresie ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego, w przypadku gdy zaniżenie kwoty zobowiązania podatkowego lub zawyżenie kwoty zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, wiąże się z nieujęciem podatku należnego lub podatku naliczonego w rozliczeniu za dany okres rozliczeniowy, a podatek należny lub podatek naliczony został ujęty w poprzednich okresach rozliczeniowych lub w okresach następnych po właściwym okresie rozliczeniowym, jeżeli nastąpiło to przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej.

Należy jednak podkreślić, że zbyt wczesne wystawienie faktury – choć przepisy ustawy o VAT pozwalają na wystawienie faktury jeszcze przed transakcją – może w niektórych przypadkach być ryzykowne. W praktyce bowiem transakcja z różnych przyczyn może nie zostać zrealizowana, w związku z czym faktura wystawiona przed dostawą towaru czy świadczeniem usługi może okazać się fakturą „pustą”.

Przykład

W dniu 27 lutego 2020 r. podatnik wystawił fakturę w związku z dostawą towarów, która miała być zrealizowana – zgodnie z umową – w marcu 2020 r. Do transakcji jednak nie doszło, ponieważ kontrahent wycofał się z zamówienia i nie można nawiązać z nim kontaktu. Jeżeli faktura została przekazana nabywcy, uznaje się, że została wprowadzona do obrotu prawnego. W takim przypadku nie ma możliwości jej anulowania, w związku z czym konieczne wydaje się skorygowanie wartości całej transakcji do „zera”. Jeżeli podatnik korekty takiej nie dokona, będzie zmuszony do odprowadzenia podatku należnego wynikającego z tej faktury, na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT.

➤ Skutki wykazania obowiązku podatkowego z opóźnieniem

Omawiając zagadnienie prawidłowego ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT należy podkreślić, że w tym zakresie należy bezwzględnie stosować ustawowo określone reguły. Jeżeli dla danego rodzaju wykonywanych czynności ustawa określa

szczególny moment powstania obowiązku podatkowego w VAT, to podatnik nie może rozliczać podatku z tego tytułu na zasadach ogólnych.

O ile przedwczesne wykazanie obowiązku podatkowego w VAT nie spowoduje zasadniczo dotkliwych konsekwencji finansowych, o tyle jego wykazanie z opóźnieniem powinno być przez podatnika niezwłocznie skorygowane. W tym celu podatnik powinien złożyć korektę deklaracji VAT przede wszystkim za okres, w którym nieodpowiednio deklarował podatek należny z tytułu wykonanych czynności.

Przykład

Podatnik w deklaracji VAT-7 za marzec 2020 r. wykazał podatek należny w wysokości 10.000 zł z tytułu dostawy towarów, która miała miejsce w lutym 2020 r. Obowiązek podatkowy z tytułu tej transakcji powstał w lutym 2020 r. dlatego też podatnik powinien niezwłocznie skorygować deklarację VAT za ten miesiąc, wykazując w niej prawidłową kwotę podatku należnego. Kwota 10.000 zł stanowi zaległość podatkową, którą podatnik musi uregulować.

W przypadku gdy podatnik wykaże obowiązek podatkowy zbyt późno naraża się na dodatkowe obciążenia finansowe. Za dany okres rozliczeniowy, za który powstała u niego zaległość podatkowa, musi dodatkowo uregulować odsetki za zwłokę. Będą one tym wyższe, im dłużej podatnik będzie zwlekał z korektą.

Warto pamiętać o tym, aby w przypadku obowiązku podatkowego wykazanego z opóźnieniem złożyć również korektę deklaracji VAT za okres, w którym obowiązek ten (błądnie) został wykazany. Wówczas za ten okres rozliczeniowy powstanie nadpłata podatku VAT. Korekta technicznie polega na ponownym wypełnieniu formularza deklaracji za dany okres rozliczeniowy i wskazaniu, iż jest to deklaracja korygująca. Zatem podaje się w takiej deklaracji wszystkie dane, jakie były ujęte w pierwotnej deklaracji, uwzględniając korygowane wartości.

Przykład

Podatnik w deklaracji VAT-7 za marzec 2020 r. wykazał obowiązek podatkowy od usługi wykonanej w styczniu br. Z uwagi na błędne wykazanie obowiązku podatkowego w VAT, w deklaracji za styczeń 2020 r. powstała u podatnika zaległość podatkowa, natomiast w rozliczeniu za marzec – nadpłata w podatku VAT. Nadpłata ta zostanie z urzędu zaliczona na poczet zaległości podatkowej za styczeń, jednak podatnik będzie musiał uregulować odsetki od zaległości za ten miesiąc.

Również i w tym przypadku odpowiednio zauważony i skorygowany błąd w rozliczeniu nie będzie skutkował wymiarem sankcji. Dodatkowego zobowiązania podatkowego nie ustala się bowiem w sytuacji gdy zaniżenie kwoty zobowiązania podatkowego, zawyżenie kwoty zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe wiąże się z nieujęciem podatku należnego lub podatku naliczonego w rozliczeniu za dany okres rozliczeniowy, a podatek ten został ujęty w poprzednich okresach rozliczeniowych lub w okresach następnych po właściwym okresie rozliczeniowym, jeżeli nastąpi to przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej.

II. ZASADY USTALANIA PODSTAWY OPODATKOWANIA

1. Ogólna zasada ustalania podstawy opodatkowania w VAT

Na mocy art. 29a ustawy o VAT – **podstawą opodatkowania jest generalnie wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.**

Podstawa opodatkowania obejmuje (art. 29a ust. 6 ww. ustawy):

- 1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;
- 2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Podstawa opodatkowania nie obejmuje natomiast kwot:

- 1) stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;
- 2) udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży;
- 3) otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

2. Obniżenie podstawy opodatkowania

Podstawę opodatkowania obniża się o:

- 1) kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen;
- 2) wartość zwróconych towarów i opakowań, z zastrzeżeniem art. 29a ust. 11 i 12;
- 3) zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło;
- 4) wartość zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1.

Ponadto do podstawy opodatkowania nie wlicza się wartości opakowania, jeżeli podatnik dokonał dostawy towaru w opakowaniu zwrotnym, pobierając kaucję za to opakowanie lub określając taką kaucję w umowie dotyczącej dostawy towaru.

W sytuacji niezwrócenia przez nabywcę opakowania, o którym mowa powyżej, podstawę opodatkowania podwyższa się o wartość tego opakowania:

- 1) w dniu następującym po dniu, w którym umowa przewidywała zwrot opakowania – jeżeli tego opakowania nie zwrócono w terminie określonym w umowie;
- 2) 60. dnia od dnia wydania opakowania – jeżeli w umowie nie określono terminu zwrotu tego opakowania.

W przypadku udzielenia opustów i obniżek cen po dokonaniu sprzedaży, zwrotu towarów i opakowań, z wyjątkiem opakowań zwrotnych, zwrócenia nabywcy całości lub części zapłaty przed dokonaniem sprzedaży (jeżeli do niej nie doszło), **obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazaniem podatkiem, dokonuje się pod warunkiem posiadania przez podatnika, uzyskanego przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy,**

w którym nabywca towaru lub usługobiorca otrzymał fakturę korygującą, potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę, dla którego wystawiono fakturę. Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługobiorcę faktury korygującej po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia faktury korygującej za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskano.

Powyższe zasady stosuje się także w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia faktury korygującej do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna.

Zaznaczamy, że potwierdzenie odbioru korekty może być dokonane w dowolnej formie. Może to być np. podpis na korekcie, otrzymanie tzw. „zwrotki” przy wysyłce pocztowej za potwierdzeniem odbioru, czy potwierdzenie odbioru dokumentu w formie elektronicznej.

Warunku posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę nie stosuje się w przypadku:

- eksportu towarów,
- wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
- dostawy towarów i świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju,
- sprzedaży energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, usług dystrybucji gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy.

Zgodnie z art. 29a ust. 15 pkt 4 ustawy o VAT warunku posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę nie stosuje się, w przypadku gdy podatnik nie uzyskał potwierdzenia mimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej i z posiadanej dokumentacji będzie wynikać, że nabywca towaru lub usługobiorca wie, że transakcja została zrealizowana zgodnie z warunkami określonymi w fakturze korygującej. W takiej sytuacji obniżenie podstawy opodatkowania nastąpi nie wcześniej niż w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym zostały łącznie spełnione przesłanki określone w ww. przepisie.

3. Podstawa opodatkowania czynności nieodpłatnych

W przypadku dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2 (nieodpłatne przekazanie towarów), podstawą opodatkowania jest – w myśl art. 29a ust. 2 ustawy – cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a gdy nie ma ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów. Tę samą zasadę ustalania podstawy opodatkowania należy stosować także przy określaniu wartości towarów podlegających spisowi z natury (art. 14 ust. 8 ustawy o VAT).

Z kolei w przypadku świadczenia usług, o którym mowa w art. 8 ust. 2 (nieodpłatne świadczenie usług) podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika.

W interpretacji indywidualnej z dnia 13 maja 2019 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.145.2019.1.RR Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdził, że w przypadku nieodpłatnej dostawy towarów podstawą opodatkowania jest wprawdzie cena nabycia lub koszt wytworzenia towaru, lecz skorygowana na dzień, w którym dochodzi do nieodpłatnego przekazania towarów. Jest to zatem cena zaktualizowana na moment dokonania nieodpłatnego przekazania towaru,

czyli cena jaką podatnik zapłaciłby za nabycie lub wytworzenie tego towaru w dniu jego nieodpłatnego przekazania czy zużycia.

Dyrektor KIS wyjaśnił ponadto, że: „(...) *ustawa o VAT – przy określaniu podstawy opodatkowania stosownie do art. 29a ust. 2 ustawy o VAT – nie daje możliwości zastosowania przepisów ustawy o rachunkowości, która zezwala na stosowanie także cen ewidencyjnych, wykorzystywanych w celach księgowych. Sytuacja taka byłaby możliwa tylko wówczas, gdyby cena nabycia określona w momencie dostawy (przekazania/zużycia) tych towarów oraz cena ewidencyjna były zgodne co do wartości. (...)*”

4. Sprzedaż gruntu zabudowanego i prawa wieczystego użytkowania gruntu

W świetle przepisów ustawy o VAT, **grunt zabudowany lub przeznaczony pod zabudowę**, stanowi towar, a jego sprzedaż jest – co do zasady – opodatkowana. Istotne jest jednak, że w przypadku dostawy gruntu zabudowanego, a dokładniej – w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków – **z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu**. Stanowi on element podstawy opodatkowania budynku i opodatkowany jest według tej samej stawki co sprzedawany budynek.

Zasady tej nie stosuje się do czynności oddania w wieczyste użytkowanie gruntów równocześnie z dostawą nieruchomości posadowionych na tym gruncie (art. 29a ust. 9 ustawy o VAT).

5. Bon różnego przeznaczenia

Zgodnie z art. 29a ust. 1a ustawy o VAT podstawa opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia realizowany w całości, w odniesieniu do tego bonu, jest równa:

- 1) wynagrodzeniu zapłaconemu za ten bon różnego przeznaczenia, pomniejszonemu o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami;
- 2) wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie różnego przeznaczenia lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami – w przypadku gdy informacje dotyczące wynagrodzenia są niedostępne.

W praktyce możliwe są sytuacje, gdy klient dokonuje zapłaty za towar lub usługę bonem różnego przeznaczenia (MPV) o wartości większej niż cena nabywanego towaru lub usługi. Jaka kwota w takim przypadku stanowi podstawę opodatkowania?

Problem ten był rozstrzygany przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 10 września 2019 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.233.2019.2.ISK. Zdaniem Dyrektora KIS: „(...) *w sytuacji, gdy klient dokona zapłaty za towar lub usługę zakupionym bonem MPV o wartości większej niż cena nabywanego towaru lub usługi, gdzie (...) różnica między wartością nominalną bonu a kwotą należną od klienta, zgodnie z regulaminem, nie jest klientowi zwracana, należy uznać, że dochodzi do zrealizowania danego bonu w całości. Powyższe wynika z faktu, że klient (posiadacz bonu) ma możliwość dokonania zakupów towarów lub usług o wartości równej kwocie nominalnej bonu, jak również w kwocie niższej (...). Tym samym klient w momencie realizacji bonu posiada wiedzę, że niewykorzystana kwota bonu nie zostanie mu zwrócona, jak również nie ma możliwości dokonania kolejnego zakupu z użyciem tego bonu i wykorzystania pozostałej kwoty bonu.*

*W konsekwencji uznać należy, że klient kupując towar lub usługę, za którą dokonuje płatności Bonem MPV zgadza się na warunki zawarte w regulaminie, a tym samym zgadza się na zapłatę za towar lub usługę w kwocie wyższej niż faktyczna cena tj. w kwocie wartości danego Bonu MPV. (...) **ponieważ to Wnioskodawca jest emitentem przedmiotowych bonów MPV i posiada informacje o wysokości wynagrodzenia zapłaconego za bon, to przy określaniu podstawy opodatkowania podatkiem VAT zastosowanie znajdzie art. 29a ust. 1a pkt 1 ustawy** (podkreślenie redakcji). (...)”*

6. Wartość rynkowa jako podstawa opodatkowania VAT

W niektórych sytuacjach organ podatkowy może ustalić podstawę opodatkowania na poziomie wartości rynkowej. Może to jednak dotyczyć wyłącznie sprzedaży dokonywanej – w uproszczeniu mówiąc – między podmiotami powiązanymi, ale tylko wówczas, gdy istnieją ustawowo określone związki pomiędzy uczestnikami transakcji i mają one wpływ na ustalenie wynagrodzenia z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług. Określenie podstawy opodatkowania przez organ podatkowy na poziomie wartości rynkowej może mieć miejsce, gdy wynagrodzenie jest:

- 1) niższe od wartości rynkowej, a nabywca towarów lub usług nie ma zgodnie z odrębnymi przepisami pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
- 2) niższe od wartości rynkowej, a dokonujący dostawy towarów lub usługodawca nie ma zgodnie z odrębnymi przepisami pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a dostawa towarów lub świadczenie usług są zwolnione od podatku,
- 3) wyższe od wartości rynkowej, a dokonujący dostawy towarów lub usługodawca nie ma zgodnie z odrębnymi przepisami pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Dodatkowo, aby organ podatkowy mógł określić podstawę opodatkowania na poziomie wartości rynkowej, między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą muszą istnieć powiązania, o których mowa w art. 32 ust. 2 ustawy o VAT, tj. powiązania:

- w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm.) i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.), czyli relacje przez które rozumie się:
 - podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub
 - podmioty, na które wywiera znaczący wpływ ten sam inny podmiot lub małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
 - spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników, lub
 - podatnika i jego zagraniczny zakład,
- wynikające ze stosunku pracy,
- wynikające z tytułu przysposobienia.

Powyższe regulacje nie mają zastosowania w przypadku transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi, w odniesieniu do których właściwy organ podatkowy wydał uprzednie porozumienie cenowe, o którym mowa w dziale III ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. poz. 2200).

PORADNIK VAT. DODATEK

Redakcja: Redaktor Naczelna: Małgorzata Sieniecka
Dodatek opracowała: Hanna Kończal
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: poradnik@gofin.pl

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60

NAKŁAD **13 590**



PRENUMERATA 2020 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

1	Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na IV-XII 2020 r.	Cena promocyjna		
	KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	1830,75 zł		
	KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	1518,75 zł		
	KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	723,75 zł		

2	Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2020		
				IV-XII	I półrocze	II kwartał
	1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	411,75 zł	274,50 zł	137,25 zł
	2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line	dwutygodnik	283,50 zł	189,00 zł	94,50 zł
	3.	Poradnik VAT + on-line	dwutygodnik	274,50 zł	183,00 zł	91,50 zł
	4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line	dwutygodnik	279,00 zł	186,00 zł	93,00 zł
	5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line	dwutygodnik	270,00 zł	180,00 zł	90,00 zł
	6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego	patrz poz. 1-5	1518,75 zł	1012,50 zł	506,25 zł
	7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	344,25 zł	229,50 zł	114,75 zł

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na www.sklep.gofin.pl) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH w Warszawie S.A. nr: 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000.
Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

Informacje o innych produktach: Internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, Program DRUKI Gofin, Serwis Budżetowy, segregatory i boksy, dostępne są na stronie internetowej:

www.sklep.gofin.pl

Informacji udziela także **Biuro Obsługi Klienta** - tel. **95 720 85 40**, infolinia **800 162 732**

Publikacje zamieszczone w czasopismach nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.