



www.gofin.pl

PORADNIK VAT

nr 21 (381)

Dwutygodnik

ISSN 1429-3978

10.11.2014 r.

Dodatek nr

13

ROZLICZANIE VAT PO NOWELIZACJI USTAWY – PRAKTYCZNE PORADY

I. OBOWIĄZEK PODATKOWYstr. 3

1. Ogólne zasady powstania obowiązku podatkowego str. 3
 - 1.1. Data wydania towarów przy sprzedaży wysyłkowej
za zaliczeniem pocztowym str. 3
 - 1.2. Świadczenie usług rozliczanych okresowo str. 5
 - 1.3. Ustalanie obowiązku podatkowego w przypadku świadczenia
usług transportowych str. 6
2. Określanie obowiązku podatkowego w sposób szczególny str. 7
 - 2.1. Data powstania obowiązku podatkowego przy usługach
budowlanych str. 8
 - 2.2. Świadczenie usług najmu str. 9
 - 2.3. Faktura za dostawę wody str. 9
3. Błędne ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego str. 10
 - 3.1. Termin wystawienia faktury..... str. 10
 - 3.2. Przedwcześnie wykazany obowiązek podatkowy..... str. 12
 - 3.3. Obowiązek podatkowy wykazany z opóźnieniem str. 13

II. ZASADY USTALANIA PODSTAWY OPODATKOWANIA VATstr. 14

1. Kwoty wliczane do podstawy opodatkowania str. 14
2. Potwierdzenie odbioru faktury korygującej przez nabywcę str. 15

III. DOKUMENTOWANIE OBROTU – ZASADY WYSTAWIANIA FAKTUR.....str. 17

1. Faktury oznaczone wyrazami „metoda kasowa”..... str. 17
2. Dokumentowanie nieodpłatnego przekazania towarów..... str. 18

3. Termin wystawienia faktury zaliczkowej.....	str.	18
4. Dokumentowanie sprzedaży zwolnionej z VAT.....	str.	19
5. Czynności wykonywane na rzecz osób fizycznych.....	str.	20

IV. TERMIN ODLICZENIA VATstr. 21

1. Moment odliczenia VAT naliczonego przez najemcę.....	str.	21
2. Podatek naliczony u małego podatnika rozliczającego VAT metodą kasową.....	str.	22
3. Faktura za media – czy termin płatności ma wpływ na prawo do odliczenia VAT?.....	str.	23
4. Odliczenie podatku naliczonego z faktury otrzymanej po terminie powstania obowiązku podatkowego	str.	23

V. ROZLICZANIE VAT OD SAMOCHODÓWstr. 24

1. Odliczanie VAT od wydatków na samochody	str.	24
1.1. Wykorzystywanie pojazdu do celów prywatnych	str.	24
1.2. Wydatki związane z pojazdem posiadającym zaświadczenie VAT-2..	str.	25
1.3. VAT od paliwa do wynajętego samochodu podlegający odliczeniu..	str.	25
1.4. Kiedy sprzedaż samochodu korzysta ze zwolnienia z VAT?	str.	26
1.5. Jak prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu?	str.	26
2. Korekta VAT naliczonego w związku ze zmianą sposobu wykorzystywania pojazdu samochodowego.....	str.	28

VI. JAK ROZLICZAĆ VAT PRZY ŚWIADCZENIU USŁUG TURYSTYKI?.....str. 31

1. Podstawa opodatkowania usług turystycznych	str.	31
2. Opodatkowanie zaliczki otrzymanej na poczet usługi turystycznej	str.	32
3. Interpretacje izb skarbowych	str.	32
4. Wyjaśnienie Ministerstwa Finansów	str.	33

Idealny ASYSTENT dla Księgowych za 0 zł !

Nowoczesne pomoce dla Księgowych niezbędne w codziennej pracy !



- | | | |
|----------------|---------------------|----------------------|
| ■ Sygnały dnia | ■ Terminarz | ■ Sklep |
| ■ Aktualności | ■ Forum | ■ Po godzinach |
| ■ Narzędzia | ■ Oferta dla Ciebie | ■ Strefa użytkownika |

— pobierz ZA DARMO na **www.ASYSTENT.gofin.pl** —

I. OBOWIĄZEK PODATKOWY

1. Ogólne zasady powstania obowiązku podatkowego

W 2013 r. terminy powstania obowiązku podatkowego określał zasadniczo art. 19 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”. Od 1 stycznia 2014 r. został on jednak uchylony, a zastąpił go art. 19a.

Zgodnie z tym przepisem, w bieżącym roku obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. Odstąpiono zatem od powiązania momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT z datą wystawienia faktury.

Wprowadzono także regulacje dotyczące usług rozliczanych etapami. Jak bowiem wynika z art. 19a ust. 2 ustawy o VAT, usługę uznaje się za wykonaną również w przypadku, gdy jest ona przyjmowana częściowo, dla których to części określona jest zapłata.

Z kolei 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. Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upłyną terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi.

W stosunku do 2013 r., pozostała zasada, że otrzymanie zaliczki, zadatku, itp. powoduje powstanie obowiązku podatkowego. Nie ma ona jednak zastosowania do:

- mediów (dostawy i dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego, świadczenia usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych, usług wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy),
- usług najmu, dzierżawy, leasingu itp.,
- ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
- stałej obsługi prawnej i biurowej.

1.1. Data wydania towarów przy sprzedaży wysyłkowej za zaliczeniem pocztowym

W jaki sposób należy określać datę dokonania dostawy towarów? Czy przy sprzedaży wysyłkowej za zaliczeniem pocztowym datą wydania towarów jest moment dostarczenia przesyłki przez kuriera pod wskazany adres?

Kluczowe znaczenie dla momentu, w którym powstaje obowiązek podatkowy ma data dokonania dostawy towarów. Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Istotne jest zatem ekonomiczne władztwo nad rzeczą, a nie prawny aspekt transakcji. Pojęcie „rozporządzania towarami jak właściciel” należy rozumieć szeroko. Obejmuje ono zatem nie tylko możliwość wyzbycia się towarów, ale także prawo do korzystania z nich. Jak uznał NSA w wyroku z 14 września 2010 r., sygn. akt I FSK 1389/09 (orzeczenie prawomocne), objęcie w posiadanie towaru przez odbiorcę w obrocie handlowym, stanowiącym o objęciu towaru w ekonomiczne władztwo, może nastąpić przez:

- a) odebranie towaru z magazynu dostawcy,
- b) dostarczenie towaru do magazynu odbiorcy,
- c) wysłanie towaru przez przewoźnika na podstawie zawartej umowy przewozu.

- **Moment wydania towarów**

Zazwyczaj przy dostawie towaru prawo do dysponowania towarem jak właściciel „przechodzi” na nabywcę w momencie wydania towaru temu nabywcy. Trzeba przy tym zaznaczyć, że wydaniu temu musi towarzyszyć przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel.

Z wydaniem towaru przez dostawcę łączy się istotny skutek dokonania sprzedaży towarów, polegający m.in. na przejściu na odbiorcę korzyści i ciężarów związanych z towarem oraz ryzyka przypadkowej utraty lub uszkodzenia towaru.

Jeżeli towar jest wydawany bezpośrednio nabywcy lub osobie przez niego wskazanej, wówczas dokonanie dostawy towaru następuje z chwilą jego wydania.

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

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

Bardzo często jednak towar jest wysyłany przez dostawcę za pośrednictwem przewoźnika, kuriera lub poczty (należy jednak podkreślić, że w tym przypadku chodzi o sytuację, w której powierzenie towarów przewoźnikowi następuje w wyniku zawarcia umowy przewozu, a nie najmu pojazdu). Należy więc zastanowić się, w którym momencie doszło do wydania towarów i przejścia ryzyka utraty towarów ze sprzedawcy na nabywcę.

Generalnie, jeżeli miejsce spełnienia świadczenia nie jest oznaczone ani nie wynika z właściwości zobowiązania, świadczenie powinno być spełnione w miejscu, gdzie w chwili powstania zobowiązania dłużnik miał zamieszkanie lub siedzibę (art. 454 § ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny – Dz. U. z 2014 r. poz. 121 ze zm.). Zobowiązanie do wydania rzeczy ma charakter długu odbiorczego i powinno być spełnione w miejscu siedziby sprzedawcy, jako dłużnika. Zasadniczo więc sprzedawca wydaje towar w miejscu swojej siedziby, które uznaje się za miejsce spełnienia świadczenia.

Jeśli jednak sprzedana rzecz ma być przesłana przez sprzedawcę do miejsca, które nie jest miejscem spełnienia świadczenia, poczytuje się w razie wątpliwości, że wydanie zostało dokonane z chwilą, gdy w celu dostarczenia rzeczy na miejsce przeznaczenia sprzedawca powierzył ją przewoźnikowi trudniącemu się przewozem rzeczy tego rodzaju (art. 544 § 1 Kodeksu cywilnego).

Ryzyko utraty towarów w takim przypadku ponosi nabywca, co wynika z art. 548 § 1 K.c. Przepis ten wskazuje, iż z chwilą wydania rzeczy sprzedanej przechodzą na kupującego korzyści i ciężary związane z rzeczą oraz niebezpieczeństwo przypadkowej utraty lub uszkodzenia rzeczy.

W przypadku gdy sprzedawca dostarcza towar za pośrednictwem przewoźnika na mocy obopólnych uzgodnień, traktując tę usługę jako dodatkowe świadczenie, za które nabywca musi zapłacić, momentem wydania towarów jest przekazanie ich przewoźnikowi, który jest obowiązany do ich dostarczenia.

Natomiast w przypadku, gdy strony ustaliły, że towar jest wydawany w innym miejscu niż siedziba sprzedawcy, to należy uznać, że wydanie towarów ma miejsce w momencie dostarczenia tych towarów pod wskazany adres, który jest miejscem

spełnienia świadczenia. Ryzyko przypadkowej utraty lub uszkodzenia towaru przejdzie w tym przypadku na nabywcę dopiero z chwilą gdy towar dotrze do miejsca przeznaczenia. Do tego czasu ryzyko to będzie ciążyło na dostawcy.

• Sprzedaż wysyłkowa za zaliczeniem pocztowym

Problem może pojawić się w przypadku sprzedaży wysyłkowej dokonywanej za zaliczeniem pocztowym, tj. w sytuacji, gdy zapłata następuje przy odbiorze towarów. Sprzedawcy dostarczają zamówione towary za pośrednictwem firm kurierskich lub pocztowych pod adres wskazany wcześniej przez nabywcę.

Również w podobnych przypadkach konieczne jest ustalenie miejsca spełnienia świadczenia. Jeśli strony nie określiły odrębnie takiego miejsca, to należy przyjąć, że jest to siedziba sprzedawcy. Zawarcie dodatkowego porozumienia co do wysyłki towarów przez sprzedającego, który skorzysta w tym celu z usług np. kuriera będzie oznaczało, że momentem wydania towarów oraz przejścia ryzyka utraty towarów na kupującego jest wydanie towarów przewoźnikowi (kurierowi).

Gdyby strony umowy określiły miejsce spełnienia świadczenia jako miejsce zamieszkania kupującego, wówczas momentem wydania towarów oraz przejścia ryzyka utraty towarów na kupującego byłoby dostarczenie towarów do miejsca zamieszkania nabywcy.

Należy przy tym zauważyć, że zawarcie pomiędzy sprzedawcą a konsumentem umowy sprzedaży na odległość może sugerować, że na sprzedawcy ciąży obowiązek spełnienia świadczenia w innym miejscu niż jego siedziba. W takim bowiem przypadku strony nie zakładają, że nabywca ma odebrać towar w siedzibie sprzedawcy. W ramach sprzedaży wysyłkowej konsument oczekuje, że sprzedawca wyśle mu towar pod wskazany adres.

Niestety, polskie przepisy nie przewidują odrębnych regulacji dotyczących miejsca spełnienia świadczenia dla sprzedaży konsumenckiej na odległość. Jeśli więc strony nie ustalą innego miejsca spełnienia świadczenia, to należy uznać, że jest nim siedziba sprzedawcy, co oznacza, że w sytuacji gdy towar dostarczany jest za pośrednictwem przewoźnika (np. kuriera, poczty), to momentem dokonania dostawy towarów jest data ich wydania przewoźnikowi.

Powyższy problem nie dotyczy sprzedaży wysyłkowej, na poczet której nabywca uiszcza przedpłatę. W takim bowiem przypadku, zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty. Termin wydania towarów nie ma w tym przypadku znaczenia.

1.2. Świadczenie usług rozliczanych okresowo

Prowadzę działalność usługową w zakresie administrowania siecią komputerową. W sporządzonych umowach o świadczenie tych usług (zawartych na czas nieokreślony z możliwością wcześniejszego wypowiedzenia) znajduje się zapis, że za wykonanie przedmiotu umowy strony ustalają miesięczną opłatę ryczałtową, płatną do 15. dnia po otrzymaniu faktury. Faktury wystawiane są pod koniec każdego miesiąca, z terminem płatności przypadającym w następnym miesiącu. Kiedy w tym przypadku należy rozpoznać obowiązek podatkowy w VAT: w miesiącu wystawienia faktury, czy w miesiącu następnym, w którym określony jest termin płatności?

W świetle obowiązujących przepisów obowiązek podatkowy w VAT powstaje co do zasady – z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. Jednakże, w art. 19a

ust. 3 ustawy o VAT ustawodawca określił, iż 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. Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. W sytuacji natomiast, gdy przed oznaczonym w ten sposób dniem należność zostanie w całości lub w części uregulowana, to obowiązek podatkowy powstanie już w chwili jej otrzymania (w odniesieniu do otrzymanej kwoty). Wynika to z art. 19a ust. 8 ustawy o VAT.

Powyższe oznacza, że – **skoro podatnik ustalił miesięczne okresy rozliczeniowe dla usług serwisowych wykonywanych w następujących po sobie okresach – to usługi te są uznawane za wykonane ostatniego dnia każdego miesiąca i wtedy też, co do zasady, powstaje obowiązek podatkowy z tego tytułu.**

Przykładowo, obowiązek podatkowy od usług wykonanych we wrześniu 2014 r. powstał 30 września 2014 r. a obowiązek podatkowy od usług wykonanych w październiku br. powstanie – 31 października 2014 r. W sytuacji jednak gdy przed końcem danego miesiąca należność zostanie w całości lub w części uregulowana, to obowiązek podatkowy powstanie już w chwili jej otrzymania.

Zatem w rozstrzyganej sprawie, dla prawidłowego rozpoznania momentu powstania obowiązku nie ma znaczenia określony termin płatności czy data wystawienia faktury, którą w myśl art. 106i ust. 1 ustawy o VAT wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano usługę.

1.3. Ustalanie obowiązku podatkowego w przypadku świadczenia usług transportowych

W prowadzonej działalności świadczymy usługi transportowe. Podpisaliśmy z kontrahentem umowę na konkretną ilość tych usług, których wykonanie rozpoczęło się w październiku 2014 r., a zakończy w grudniu 2014 r. Kiedy powstanie obowiązek podatkowy VAT?

Obecnie obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usług transportowych powstaje z chwilą wykonania usługi, o czym stanowi art. 19a ust. 1 ustawy o VAT. W orzecznictwie przyjmuje się, że o faktycznym wykonaniu usługi decyduje jej charakter, a ten zostaje określony poprzez umowne postanowienia stron. One to bowiem decydują, z chwilą dokonania jakich czynności należy uznać umowę za wykonaną – chyba, że chwila ta określana jest przez przepisy prawa regulujące dany rodzaj usługi. Jeżeli przed wykonaniem usługi podatnik otrzyma całość lub część zapłaty (przedpłatę, zaliczkę, itp.) obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania wpłaty (w odniesieniu do tej otrzymanej części, o czym mowa w art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Ponadto obowiązujące od początku 2014 r. regulacje zawarte w art. 19a ust. 2 i ust. 3 ustawy o VAT, mogą mieć również zastosowanie do usług transportowych (tak też uznało Ministerstwo Finansów w broszurze „Zmiany w zakresie określania momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT od 1 stycznia 2014 r.” zamieszczonej na stronie internetowej www.finanse.mf.gov.pl). Przepisy te odnoszą się bowiem do usług przyjmowanych częściowo, dla których określono zapłatę (ust. 2) oraz usług, dla których ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń (ust. 3). Dla tego typu usług moment powstania obo-

wiązku podatkowego został ustalony w sposób „umowny” – to ustawodawca zdecydował, w którym momencie ww. usługi mają zostać uznane za wykonane.

W odniesieniu do przyjmowanych częściowo usług, usługę uznaje się również za wykonaną, w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę. Z powyższego wynika więc, że obowiązek podatkowy dla usługi częściowej jest uzależniony od woli stron, które umówiły się co do częściowego przyjmowania usług i zapłaty za częściowo wykonaną usługę.

Z kolei 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. Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi.

Z sytuacji opisanej w pytaniu wynika, że firma transportowa będzie świadczyła kilka usług transportowych na rzecz jednego kontrahenta w okresie od października do grudnia 2014 r. Nie wiemy jednak, czy strony w związku z wykonaniem ww. usług ustaliły następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń (np. miesięczne). Jeśli tak – to wówczas usługi transportowe zostaną uznane za wykonane z upływem przyjętego okresu rozliczeniowego (tj. np. 31 października 2014 r., 30 listopada 2014 r. i 31 grudnia 2014 r. w razie ustalenia miesięcznych okresów rozliczeniowych) i wtedy też powstanie obowiązek podatkowy z tytułu ich świadczenia (o ile wcześniej nie zostanie uiszczona na rzecz usługodawcy zaliczka na poczet wykonania tych usług).

Jeżeli zaś strony nie umówią się w ramach wykonywanych usług co do następujących po sobie terminów płatności lub rozliczeń, to wówczas obowiązek podatkowy będzie powstawał w stosunku do każdej świadczonej usługi transportowej osobno z chwilą jej faktycznego wykonania.

2. Określanie obowiązku podatkowego w sposób szczególny

Wobec niektórych dostaw towarów czy świadczenia usług obowiązek podatkowy w VAT powstaje na zasadach szczególnych – z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, lub też z chwilą wystawienia faktury.

Transakcje, dla których obowiązek podatkowy zależy od daty wystawienia faktury lub otrzymania zapłaty szczegółowo wymienione zostały w art. 19a ust. 5 ustawy o VAT i dotyczą one m.in.:

- wydania towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisu,
- 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),
- dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- świadczenia usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych, najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
- świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych.

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 (określonych w art. 106i ust. 3 i 4), a w sytuacji, gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności (art. 19a ust. 7 ustawy o VAT).

2.1. Data powstania obowiązku podatkowego przy usługach budowlanych

? *Świadczymy usługi budowlane, za które firmy (usługodawcy) płacą nam po ich wykonaniu. W którym momencie powstaje u nas obowiązek podatkowy? Czy data podpisania protokołu odbioru robót wpływa na datę powstania tego obowiązku?*

W przypadku usług budowlanych i budowlano-montażowych ustawodawca postanowił w art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) ustawy o VAT o szczególnym momencie powstania obowiązku podatkowego, który powstaje z chwilą wystawienia faktury. Z tym, że jeżeli podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem (art. 19a ust. 7 ustawy o VAT), to obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury określonych w art. 106i ust. 3 i 4, czyli w przypadku usług budowlanych 30. dnia od dnia wykonania usług.

Zatem w przypadku świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż z upływem terminu na jej wystawienie, czyli 30. dnia od wykonania usługi.

Przepisy ustawy o VAT nie definiują pojęcia „wykonania usługi budowlanej lub budowlano-montażowej”. Do końca 2013 r. w interpretacjach organów podatkowych i orzeczeniach sądów administracyjnych dominował pogląd, w myśl którego, co do zasady, dzień wykonania usługi budowlanej był dniem podpisania protokołu.

Należy jednak zwrócić uwagę, iż w wyniku nowelizacji ustawy o VAT od 1 stycznia 2014 r. usunięty został przepis art. 19 ust. 14 stanowiący o usługach budowlanych i budowlano-montażowych przyjmowanych częściowo, których odbiór dokonywany był na podstawie protokołów zdawczo-odbiorczych. Obecnie w żadnym z przepisów ustawy o VAT nie znalazły się zastrzeżenia, co do odbioru robót budowlanych na podstawie protokołów.

Oznacza to, że dla ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego od usług budowlanych i budowlano-montażowych, istotne znaczenie ma obecnie fakt wykonania usługi. Zgodnie ze stanowiskiem NSA zaprezentowanym w wyroku z dnia 18 kwietnia 2013 r., sygn. akt I FSK 943/12, do wykonania usługi budowlanej dochodzi w momencie faktycznego zakończenia prac i zgłoszenia tego faktu inwestorowi z wezwaniem go do odbioru wykonanych prac budowlanych. Samo zaś sporządzenie protokołu zdawczo-odbiorczego stanowi według Sądu jedynie potwierdzenie wykonania usług.

? *Świadczyłem usługę budowlaną na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Kiedy powinienem wykazać obowiązek podatkowy od tej usługi?*

Przepis art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) ustawy o VAT określający termin powstania obowiązku podatkowego od usług budowlanych i budowlano-montażowych zawiera odesłanie do art. 106b ust. 1 ustawy o VAT wymieniającego przypadki, w których należy wystawić fakturę. Z przepisu tego wynika, że podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą:

- 1) sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2 ustawy o VAT, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, po-

datku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze albo 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 przez niego 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 powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT (np. najmu).

Oznacza to, że szczególnie moment powstania obowiązku podatkowego ma zastosowanie w sytuacji, gdy dla danej transakcji istnieje obowiązek wystawienia faktury, czyli m.in. dokonanej na rzecz innego podatnika VAT lub podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

W świetle powyższego, w przypadku świadczenia usług budowlanych i budowlano-montażowych na rzecz osoby fizycznej niebędącej podatnikiem podatku VAT, obowiązek podatkowy należy rozpoznać na zasadach ogólnych, a nie szczególnych – czyli z chwilą wykonania usługi.

2.2. Świadczenie usług najmu

Zgodnie z umową, najemca (podatnik) zobowiązany był do zapłacenia z góry czynszu za II półrocze 2014 r. Termin płatności ustalono na 10 sierpnia 2014 r. Kiedy należało rozliczyć VAT w przypadku gdy najemca uiścił czynsz już w lipcu 2014 r.?

Obecnie obowiązek podatkowy od usług najmu powstaje zasadniczo z chwilą wystawienia faktury, o ile faktura będzie 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.

Warto przy tym podkreślić, że dla usług najmu, dzierżawy, leasingu itp. otrzymanie zaliczki (zadatku, przedpłaty) nie wywołuje żadnych skutków podatkowych – nie musi być zatem dokumentowane fakturą (o ile zapłata nie jest związana z upływem terminu płatności).

Jeżeli najemca zapłacił czynsz już w lipcu 2014 r. to otrzymanej zapłaty nie trzeba było dokumentować fakturą, ale jeżeli podatnik taką fakturę wystawiłby – wówczas powstałby u niego obowiązek podatkowy w tym miesiącu.

Podatnik mógł wystawić fakturę nie później niż w terminie płatności, czyli 10 sierpnia 2014 r. Jeżeli podatnik wystawił fakturę w tym dniu, to obowiązek podatkowy powstał w sierpniu 2014 r.

2.3. Faktura za dostawę wody

Zajmujemy się dostarczaniem wody. W dniu 31 października wystawiliśmy fakturę dokumentującą wykonaną w październiku usługę. Termin płatności przypada w listopadzie. Czy obowiązek podatkowy powstał u nas w październiku, czy w listopadzie 2014 r.?

Obowiązek podatkowy od dostawy mediów powstaje z chwilą wystawienia faktury, o ile zostanie ona wystawiona terminowo, czyli nie później niż z upływem terminu płatności. Jeżeli jednak podatnik nie wystawi faktury lub wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatko-

wy powstanie z upływem terminu płatności. Fakturę za media należy wystawić najpóźniej z upływem terminu płatności. Można wystawić ją wcześniej (jeżeli faktura będzie zawierała informacje, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy), ale wystawienie faktury spowoduje powstanie obowiązku podatkowego. W związku z powyższym wystawianie faktur z góry (np. za cały rok) nie jest korzystne, bowiem jeżeli podatnik wystawi fakturę wcześniej, jest zobowiązany także wcześniej rozliczyć VAT.

W sytuacji przedstawionej w pytaniu podatnik w dniu 31 października 2014 r. udokumentował fakturą wykonaną w październiku 2014 r. usługę dostawy wody. Ustalenie terminu płatności należności z tej faktury na listopad, nie zmienia faktu, że obowiązek podatkowy powstał w październiku – z chwilą wystawienia faktury.

Warto dodać, że podatnicy nie mają obowiązku wystawienia faktury dla osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. W przypadku mediów nie ma obowiązku wystawienia takiej faktury nawet na żądanie nabywcy (ale można to zrobić).

3. Błędne ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego

Na podatniku VAT ciąży obowiązek prawidłowego określenia i zadeklarowania obowiązku podatkowego od wykonanych czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT. Nie ma w tym zakresie dowolności – podatek należny musi zostać odprowadzony w terminie określonym ustawą. Podobnie w kwestii dokumentowania wykonanych czynności nie można mówić o dowolności. Ustawodawca określił bowiem w sposób szczegółowy zasady i terminy dokumentowania sprzedaży przez podatników.

Należy pamiętać, że nieterminowe rozliczenie podatku może skutkować powstaniem zaległości podatkowej, którą będzie trzeba uregulować wraz z odsetkami za zwłokę.

3.1. Termin wystawienia faktury

W myśl generalnej zasady określonej w art. 106b ust. 1 ustawy o VAT podatnik zobowiązany jest 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 art. 106b ust. 1 pkt 1;
- 3) wewnątrzwspólnotową dostawę towarów na rzecz podmiotu innego niż wskazany w art. 106b ust. 1 pkt 1;
- 4) otrzymanie całości lub części zapłaty przed dokonaniem czynności, o których mowa w art. 106b ust. 1 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 (dotyczy mediów).

Z kolei na podstawie art. 106b ust. 2 ustawy o VAT, podatnik nie jest zobowiązany do wystawiania 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. Przy czym ma on obowiązek jej wystawienia, jeżeli zażąda tego nabywca towaru lub usługi, a żądanie zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty (art. 106b ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT).

Przepisy ustawy o VAT określają, że co do zasady fakturę należy wystawić nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę. Fakturę zaliczkową wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy (art. 106i ust. 2 ustawy o VAT).

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 (art. 106i ust. 7 ustawy o VAT).

W niektórych przypadkach fakturę można wystawić znacznie wcześniej, niż na 30 dni przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi, o ile faktura będzie zawierała informacje, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy. Zasada ta obejmuje:

- 1) usługi oraz dostawę towarów, dla których w związku z ich świadczeniem (dostawą) ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń (nie dotyczy np. wydania towaru na podstawie umowy leasingu kapitałowego lub innych umów o podobnym charakterze, które dla celów VAT uznawane są za dostawę towaru),
- 2) media,
- 3) najem, dzierżawę, leasing, ochronę osób, stałą obsługę prawną i biurową itp.

Moment wystawienia faktury w niektórych przypadkach jest o tyle istotny, że wyznacza – zgodnie z wolą ustawodawcy – zarazem moment powstania obowiązku podatkowego (o ile fakturę wystawiono terminowo). Dotyczy to:

- dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
 - świadczenia usług:
 - telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych,
 - wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy (m.in. dostawy wody, odprowadzania i oczyszczania ścieków, usług związanych 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.

Przykład

W umowie najmu określono, że czynsz płatny jest do 20. danego miesiąca, za miesiąc poprzedni. Termin płatności czynszu za październik 2014 r. przypada więc 20 listopada 2014 r. Założmy, że do tego dnia podatnik nie wystawi faktury za najem, a najemca uiści czynsz po terminie płatności, np. w dniu 8 grudnia 2014 r. Obowiązek podatkowy powstanie w tym przypadku w terminie płatności, czyli 20 listopada 2014 r.

Należy także pamiętać, że 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.

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).

Przykład

Podatnik wykonał usługę budowlaną dla innego podatnika 15 sierpnia 2014 r. Zapłatę otrzymał 20 sierpnia, a fakturę wystawił 2 września 2014 r.

Ze względu na fakt, iż zapłatę otrzymano po wykonaniu usługi, data jej otrzymania nie wpłynie na termin powstania obowiązku podatkowego. Obowiązek ten powstał zatem z chwilą wystawienia faktury (2 września 2014 r.).

Uwaga



Niezachowanie ustawowego terminu, w którym należy wystawić fakturę, bądź też niewystawienie dokumentu potwierdzającego dokonaną transakcję, nie zwalnia podatnika z obowiązku wykazania podatku należnego od tej czynności. Podatnik nawet wówczas, gdy nieterminowo wystawił fakturę, musi w odpowiednim – ustawowym terminie wykazać obowiązek podatkowy od danej transakcji.

Przykład

W dniu 11 sierpnia 2014 r. podatnik sprzedał towar firmie Alfa. Fakturę wystawił dopiero 15 października 2014 r. Niezależnie od opóźnienia w wystawieniu faktury, obowiązek podatkowy z tytułu dokonanej transakcji powstał w sierpniu 2014 r. – z chwilą dokonania dostawy towaru.

3.2. Przedwcześnie wykazany obowiązek podatkowy

W art. 109 ust. 3 ustawy o VAT wskazano, iż podatnik powinien prowadzić ewidencję w taki sposób, aby na jej podstawie można było prawidłowo sporządzić deklarację dla potrzeb podatku VAT.

Oznacza to, że podatnik ma obowiązek odpowiedniego zaewidencjonowania wystawionej faktury i nawet w przypadku przedwczesnego jej wystawienia, należy ją wpisać w ewidencji sprzedaży VAT z chwilą powstania obowiązku podatkowego. Ujęcie faktury do rozliczenia przedwcześnie (przed powstaniem obowiązku podatkowego w VAT od danej czynności), spowoduje błędne zadeklarowanie podatku należnego, co w konsekwencji może doprowadzić do zaniżenia zobowiązania podatkowego bądź zawyżenia kwoty nadwyżki podatku na-

liczonego nad należnym za okres rozliczeniowy, w którym rzeczywiście należało wykazać obowiązek podatkowy.

Jednak warto zauważyć, że wystawienie faktury jeszcze przed dostawą towaru (na co obecnie pozwalają przepisy ustawy o VAT), może być ryzykowne z uwagi na fakt, że transakcja może nigdy nie dojść do skutku. Jeżeli nie dojdzie do dostawy towaru, to faktura wystawiona przed zrealizowaniem transakcji może okazać się fakturą pustą.

Przykład

Podatnik w dniu 1 września 2014 r. wystawił fakturę dokumentującą dostawę towarów na rzecz firmy Alfa, która miała nastąpić 30 września. Transakcja ta nie doszła jednak do skutku, ponieważ kontrahent podatnika zlikwidował działalność gospodarczą i podatnik nie ma z nim kontaktu. Powstaje tu wątpliwość, czy wystawioną w ten sposób fakturę podatnik powinien anulować, czy też niezależnie od tego, że transakcja w rezultacie nie miała miejsca – będzie zmuszony do odprowadzenia podatku należnego?

Generalnie nie powinno być problemu z anulowaniem takiej faktury, jednak jeżeli została ona przekazana nabywcy, uznaje się, że została wprowadzona do obrotu prawnego. W takim przypadku nie ma możliwości jej anulowania. Zatem w sytuacji przedstawionej w przykładzie jedynym rozwiązaniem byłoby skorygowanie wartości 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.

Uwaga



Podatnik – niezależnie od tego czy fakturę wystawi w ustawowym terminie czy też nie, musi we właściwym momencie wykazać obowiązek podatkowy od danej transakcji. Przedwcześnie zadeklarowany obowiązek podatkowy w VAT oznacza błędne rozliczenie podatku należnego za dany okres rozliczeniowy.

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.

3.3. Obowiązek podatkowy wykazany z opóźnieniem

Podatnicy VAT mają obowiązek nie tylko prawidłowego (w odpowiedniej wysokości), ale także terminowego (w określonym ustawowo terminie) wykazania obowiązku podatkowego w VAT od wykonanej czynności. Nie mogą oni dowolnie ustalać momentu powstania obowiązku podatkowego, bowiem ustawodawca w przepisach wprost określił zarówno ogólną zasadę powstania obowiązku podatkowego, jak i zasady szczególne – dla konkretnie wskazanych czynności. Co istotne – jeżeli np. dla danego rodzaju usług przewidziano szczególny moment powstania obowiązku podatkowego, to podatnik nie może deklarować tego obowiązku na zasadach ogólnych.

Jeżeli zdarzy się sytuacja, w której podatnik wykazał obowiązek podatkowy niezgodnie z obowiązującym terminem (z opóźnieniem), powinien niezwłocznie skorygować deklaracje

złożone za te okresy rozliczeniowe, w których nieodpowiednio deklarował podatek należny z tytułu wykonanych czynności. Składając korekty deklaracji należy pamiętać o dołączeniu do deklaracji korygującej pisemnego uzasadnienia przyczyn złożenia korekty.

W przypadku gdy podatnik wykaże obowiązek podatkowy zbyt późno naraża się na dodatkowe obciążenia finansowe. Za dany okres rozliczeniowy powstanie bowiem u niego zaległość podatkowa, którą musi uregulować wraz z odsetkami za zwłokę.

Przykład

Jan K. wykazał obowiązek podatkowy od dokonanej dostawy towarów we wrześniu 2014 r., pomimo że od wykonanej przez niego czynności obowiązek podatkowy powstał w sierpniu 2014 r. W obu deklaracjach VAT (za sierpień i za wrzesień) podatnik wykazał nadwyżkę podatku należnego nad naliczonym (kwotę zobowiązania podatkowego).

Z uwagi na błędne wykazanie obowiązku podatkowego w VAT, w deklaracji za sierpień powstała u podatnika zaległość podatkowa, natomiast z rozliczenia za wrzesień – nadpłata w podatku VAT.

Nadpłata ta zostanie z urzędu zaliczona na poczet zaległości podatkowej za sierpień, jednak podatnik będzie musiał uregulować odsetki od zaległości za ten miesiąc.

Podobnie byłoby wówczas, gdyby w obu deklaracjach podatnik wykazał nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym i zwrot tych kwot otrzymałby na rachunek bankowy. Wówczas po dokonaniu korekty w sierpniu zmniejszy się, a we wrześniu zwiększy kwota należnego zwrotu. Za sierpień powstała zatem zaległość podatkowa, natomiast za wrzesień nadpłata podatku.

II. ZASADY USTALANIA PODSTAWY OPODATKOWANIA VAT

1. Kwoty wliczane do podstawy opodatkowania



Jaka jest ogólna zasada ustalania podstawy opodatkowania VAT? Czy koszty transportu jakie pobieram od nabywcy także należy wliczyć do podstawy opodatkowania?

Z art. 29a ustawy o VAT wynika, iż 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.**

W art. 29a ust. 6 ustawy o VAT wskazano, iż podstawa opodatkowania obejmuje:

- 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.

Pobrane od nabywcy koszty dodatkowe, jakimi są koszty transportu sprzedawanych towarów podatnik powinien zatem wliczyć do podstawy opodatkowania podatkiem VAT.



Jak ustalić podstawę opodatkowania VAT w przypadku sprzedaży towarów w opakowaniach zwrotnych (za kaucją)?

W myśl art. 29a ust. 10 ustawy o VAT, 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.

2. Potwierdzenie odbioru faktury korygującej przez nabywcę



Kiedy dokonuje się obniżenia podstawy opodatkowania w związku z udzieleniem rabatu? Czy w każdym przypadku konieczne jest posiadanie potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę?

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 wykazanim 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.

Zasady te 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.

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 telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy,
- gdy podatnik nie uzyskał potwierdzenia mimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej i z posiadanej dokumentacji wynika, że nabywca towaru lub usługobiorca wie, że transakcja została zrealizowana zgodnie z warunkami określonymi w fakturze korygującej.

?

Czy w przypadku gdy nabywca nie odbiera wysłanej mu faktury korygującej, a z innej prowadzonej przeze mnie dokumentacji wynika, że doszło faktycznie do obniżki ceny towarów, mogą obniżyć podstawę opodatkowania mimo braku potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę?

Co do zasady warunkiem obniżenia podstawy opodatkowania VAT w przypadku faktury korygującej dokumentującej obniżkę ceny, jest posiadanie potwierdzenia jej odbioru przez nabywcę. Poczynając od 1 stycznia 2014 r. obowiązuje w tym zakresie pewien wyjątek. 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.

Wprowadzenie ww. przepisu wskazującego na brak konieczności uzyskania potwierdzenia odbioru korekty przez nabywcę jest konsekwencją wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 26 stycznia 2012 r. w sprawie C-588/10. W tym wyroku TSUE przyznał wprawdzie, że przepis krajowy, który uzależnia prawo do obniżenia VAT od posiadania potwierdzenia odbioru korekty przez nabywcę, jest – co do zasady – zgodny z prawem wspólnotowym, ale jednocześnie wyjaśnił, że jeżeli uzyskanie tego potwierdzenia w rozsądnym

terminie jest niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, to zasady neutralności podatku VAT i proporcjonalności wymagają, by dane państwo członkowskie umożliwiło podatnikowi wykazanie przed organami podatkowymi przy użyciu innych środków że:

- 1) dochował on należytej staranności w okolicznościach danej sprawy celem upewnienia się, że nabywca towarów lub usług jest w posiadaniu korekty faktury i że zapoznał się z nią, oraz że
- 2) dana transakcja została w rzeczywistości zrealizowana na warunkach określonych w owej korekcie faktury.

W tym celu, zdaniem TSUE, mogą posłużyć kopie korekty faktury i pisma z przypomnieniem skierowane do nabywcy towarów lub usług celem wysłania potwierdzenia odbioru oraz dowody zapłaty lub przedłożenie dokumentów księgowych umożliwiających określenie kwoty rzeczywiście zapłaconej na rzecz podatnika z tytułu danej transakcji przez nabywcę towarów lub usług.

Jeżeli zatem podatnik spełnia ww. warunki i posiada odpowiednią dokumentację, o której mowa powyżej, może obniżyć podstawę opodatkowania bez posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę.

III. DOKUMENTOWANIE OBROTU – ZASADY WYSTAWIANIA FAKTUR

1. Faktury oznaczone wyrazami „metoda kasowa”

Czy mali podatnicy rozliczający VAT metodą kasową muszą stosować na fakturach oznaczenie „metoda kasowa”? Czy zawsze w przypadku gdy otrzymam taką fakturę, oznacza to, że jej wystawca jest małym podatnikiem?

Obowiązek umieszczania na fakturze wyrazów „metoda kasowa” dotyczy nie tylko przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług, w odniesieniu do których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy (czyli małych podatników rozliczających VAT metodą kasową), ale również czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 1, tj. z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty z tytułu:

- wydania towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisji,
- przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie,
- dokonywanej 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 ustawy o VAT.

Zatem mali podatnicy stosujący kasową metodę rozliczeń wystawiają faktury z oznaczeniem „metoda kasowa”. Poza tą grupą podatników, również wykonanie którejkolwiek z ww. czynności oznacza konieczność umieszczenia podobnego oznaczenia na fakturze. Nie zawsze więc wystawca faktury z oznaczeniem „metoda kasowa” musi być małym podatnikiem w rozumieniu ustawy o VAT.

2. Dokumentowanie nieodpłatnego przekazania towarów

Czy dla udokumentowania nieodpłatnego przekazania towarów – mimo braku uregulowań w ustawie o VAT – mogą nadal posługiwać się fakturami wewnętrznymi?

Do końca 2013 r. faktury wewnętrzne, na podstawie art. 106 ust. 7 ustawy o VAT, mogły być wystawiane w przypadku czynności wymienionych w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, oraz świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca, jak również dla udokumentowania zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze. Zatem nieodpłatne przekazanie towarów dokumentowane mogło być fakturą wewnętrzną.

Ustawodawca nie zawarł analogicznej regulacji w obowiązujących od 1 stycznia 2014 r. przepisach dotyczących fakturowania. Oznacza to, że sposób dokumentowania ww. zdarzeń pozostawił całkowicie w sferze decyzji podatnika. Nie oznacza to jednak, zdaniem redakcji, że podatnik nie może posługiwać się takimi dokumentami.

Nawet więc w sytuacji gdy podatnik nadal będzie dokumentował ww. czynności „fakturami wewnętrznymi”, praktyka ta nie powinna być kwestionowana. Taki dokument powinien być traktowany jak „dokument wewnętrzny”.

3. Termin wystawienia faktury zaliczkowej

Czy otrzymaną zaliczkę na poczet zakupu towarów muszą udokumentować fakturą? Kiedy najwcześniej, a kiedy najpóźniej muszą wystawić fakturę zaliczkową?

Generalnie, fakturą dokumentować należy każdą otrzymaną zaliczkę. Zaliczki – co do zasady – dokumentowane są fakturami wystawianymi nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy (art. 106i ust. 2 ustawy o VAT). Z kolei na podstawie art. 106i ust. 7, faktury te nie mogą być wystawione wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty i wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi.

W odniesieniu 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 przypadku, gdy 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, radiokomunikacyjnych,
 - 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.

4. Dokumentowanie sprzedaży zwolnionej z VAT

Czy podatnik zwolniony z VAT może wystawiać rachunki?

W związku z tym, że od 1 stycznia 2014 r. faktury mogą wystawiać również podatnicy korzystający ze zwolnienia z VAT, którzy nie dokonali zgłoszenia rejestracyjnego, pojawiła się wątpliwość dotycząca prawa wystawiania zamiast faktur rachunków, o których mowa w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.).

Problem ten był rozpatrywany między innymi przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 16 kwietnia 2014 r., nr ITPP3/443-68/14/AT.

Organ podatkowy uznał, że w rozstrzyganej sprawie podatnik nie miał obowiązku wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż zwolnioną z VAT, jeżeli nie wystąpiły przesłanki wynikające z treści art. 106b ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT, czyli nabywca nie żądał takiego dokumentu. W takim przypadku – jak wskazał – mógł on wystawić rachunek, o którym mowa w art. 87 § 1 Ordynacji podatkowej z uwzględnieniem art. 87 § 4 tej ustawy.

W tym zakresie czytamy: „(...) Zaznaczyć zatem należy, że w takiej sytuacji, gdy żądanie wystawienia faktury było złożone przez nabywcę usług świadczonych przez Wnioskodawcę po upływie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym wykonano usługę, nie było obowiązku dokumentowania sprzedaży fakturą.

W konsekwencji, (...), nieprawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, że nadal może wystawiać dokument o nazwie »rachunek« skoro – jak wskazano we wniosku – wystawienia faktury żądają nabywcy usług, co odpowiada dyspozycji art. 106b ust. 3 pkt 2 ustawy, chyba że »rachunek« spełnia wymogi określone w ustawie oraz rozporządzeniach i jako taki może być uznany za fakturę. (...)

Reasumując, Wnioskodawca winien wystawić faktury VAT na rzecz nabywców usług żądających wystawienia faktury przed upływem 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym wykonano usługę, bądź otrzymano całość lub część zapłaty. W przedmiotowej sprawie, gdy żądają tego nabywcy, **Wnioskodawca nie może wystawiać rachunków w rozumieniu przepisu art. 87 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa – przepisy art. 106b ust. 1 pkt 1 w zw. z ust. 3 pkt 2 są przepisami szczególnymi względem postanowień Ordynacji podatkowej. (...)** (podkreślenie redakcji).

W sytuacji, gdy w przedstawionym stanie faktycznym nabywcy usług świadczonych przez Wnioskodawcę nie żądali udokumentowania sprzedaży fakturą, Wnioskodawca mógł nadal wystawiać rachunki. (...)

Z kolei Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 26 marca 2014 r., nr IPPP2/443-86/14-2/KOM stwierdził jednoznacznie, że obecnie podatnika dokumentującego czynności zwolnione obowiązują przepisy ustawy o VAT (dotyczące faktur), a nie przepisy ustawy Ordynacji podatkowej.

Oto fragment tego wyjaśnienia:

„(...) Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług obowiązują również wtedy, gdy podatnik dobrowolnie (bez żądania nabywcy) zdecyduje się wystawić (...) fakturę. Przepisy nie nakładają obowiązku oznaczania wystawianego dokumentu nazwą faktura, dokument ten musi jednak zawierać dane wymagane (tutaj rozporządzeniem)

dla faktury, wtedy też będzie uznawany za fakturę w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, i to niezależnie od tego, czy zostanie nazwany »rachunkiem«, czy fakturą. W myśl obecnie obowiązujących przepisów wskazanym byłoby nazywanie wystawianych dokumentów fakturami (podkreślenie redakcji).

Tak więc w przypadku, gdy Wnioskodawca otrzymuje/otrzyma od swoich kontrahentów, którymi są m.in. podatnicy zwolnieni z VAT, zarówno rachunki, jak i faktury, to może je wprowadzić do obrotu gospodarczego, ale tylko w sytuacji, gdy zostały wystawione zgodnie z przepisami prawa podatkowego, tj. dokumenty te (bez względu czy nazwane rachunkiem, czy fakturą) zawierają dane wymagane dla faktury, a wymienione w § 3 pkt 1–3, obowiązującego od 1 stycznia 2014 r., rozporządzenia w sprawie wystawiania faktur. (...)”

W tym miejscu warto nadmienić, że zakres danych, jakie powinna zawierać faktura dokumentująca czynności zwolnione z VAT określony został w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 2013 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz. U. poz. 1485).

5. Czynności wykonywane na rzecz osób fizycznych

Czy istnieje bezwzględny obowiązek wystawiania faktur dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej w przypadku sprzedaży internetowej (krajowej)? Czy taki sam obowiązek dotyczy usług nauki języków obcych świadczonych dla tych osób?

Ustawodawca, w art. 106b ust. 1 ustawy o VAT określił, w jakich przypadkach należy wystawić fakturę dokumentującą transakcję sprzedaży.

W myśl tego przepisu, podatnik zobowiązany jest 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 (w uproszczeniu mówiąc w przypadku sprzedaży na rzecz innego przedsiębiorcy),
- 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.

Co do zasady – nie ma więc obowiązku wystawiania faktur na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.

Jeśli jednak nabywca (tj. osoba prywatna) w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dokonano sprzedaży, wystąpi z żądaniem wystawienia faktury, sprzedawca dokument taki musi wystawić. Zasada ta nie dotyczy jednak czynności wymienionych w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT (media, najem, usługi ochrony osób itp.).

Zatem przykładowo dostawa mediów na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej zwolniona jest z obowiązku dokumentowania fakturą – nawet w przypadku, gdy nabywca zażąda jej wystawienia. Nie oznacza to jednak, że takiego dokumentu wystawić nie można.

Odnosząc powyższe do zadanego pytania stwierdzić należy, że krajowa sprzedaż towarów za pośrednictwem internetu dokonywana na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej nie obliuguje sprzedawcy do wystawienia faktury na rzecz takiego nabywcy, chyba że – jak wskazano – nabywca zgłosi takie żądanie.

Podobnie będzie w przypadku usług nauczania języków obcych. Również i w tym przypadku co do zasady podatnik nie ma obowiązku wystawienia faktury osobie fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej, jednak na żądanie tej osoby zgłoszone na podstawie art. 106b ust. 3 ustawy o VAT, fakturę taką musi wystawić.

IV. TERMIN ODLICZENIA VAT

Od 1 stycznia 2014 r. termin odliczenia VAT przez nabywcę zależy głównie od momentu powstania obowiązku podatkowego u sprzedawcy. Zgodnie bowiem z ogólną regułą przyjętą w art. 86 ust. 10 ustawy o VAT prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy. Trzeba jednak pamiętać o tym, że w przypadku odliczenia VAT zarówno z faktury z tytułu nabycia towarów/usług, jak i z tytułu dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru/wykonaniem usługi, odliczenie to nie może nastąpić wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę (art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT).

Oznacza to, że **aby ustalić właściwy okres rozliczeniowy, w którym podatnik ma prawo skorzystać z odliczenia podatku naliczonego nie wystarczy sam fakt nabycia towaru/usługi (uiszczenia przedpłaty, zaliczki, zadatku, raty na poczet przyszłej dostawy towarów/wykonania usługi) i powstania obowiązku podatkowego z tego tytułu u dostawcy (usługodawcy). Konieczne jest także dysponowanie przez nabywcę fakturą potwierdzającą to nabycie (uiszczenie przedpłaty, zaliczki, zadatku, raty).** Oba ww. warunki muszą zostać spełnione łącznie.

Z powyższego więc wynika, że nabywca – aby dokonać odliczenia VAT naliczonego – musi ustalić, w którym momencie od danej transakcji sprzedawca (usługodawca) jest zobowiązany wykazać VAT należny. Reguła ta też odnosi się do zapłaty zaliczek, zadatków i rat, jeśli z ich tytułu powstał obowiązek podatkowy. Dodać należy, że w sytuacji gdy podatnik uiszcza zaliczki na poczet nabywanych towarów/usług, to prawo do odliczenia VAT przysuguje mu w takiej części, w jakiej zapłacił zaliczkę.

1. Moment odliczenia VAT naliczonego przez najemcę

Kiedy mogę odliczyć VAT naliczony z faktury dokumentującej najem? Otrzymuję faktury w danym miesiącu (w miesiącu ich wystawienia przez wynajmującego), natomiast termin płatności przypada w kolejnym miesiącu i z reguły w tym terminie uiszczaam należność. Czy VAT mogę odliczyć już w deklaracji za miesiąc otrzymania faktury, czy dopiero po uregulowaniu należności?

Podatnik nabywający usługi najmu, dzierżawy, stałej obsługi prawnej itp., ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w miesiącu (kwartale), w którym u wynajmującego powstał obowiązek podatkowy z tego tytułu. Co do zasady będzie to miesiąc, w którym wynajmujący wystawił fakturę (o ile w miesiącu tym podatnik – najemca fakturę tę otrzymał).

Jeżeli zatem np. w październiku 2014 r. została wystawiona faktura dokumentująca najem i najemca fakturę tę otrzymał także w tym miesiącu, to ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z tej faktury w deklaracji za październik 2014 r. (przy założeniu, że rozlicza VAT miesięcznie). Prawo do odliczenia podatku naliczonego jest w tym przypadku niezależne od terminu płatności, czy od faktu uiszczenia należności określonej w fakturze.

2. Podatek naliczony u małego podatnika rozliczającego VAT metodą kasową

Czy częściowa zapłata należności z faktury otrzymanej przez małego podatnika rozliczającego VAT metodą kasową uprawnia go do odliczenia VAT naliczonego? Otrzymałem w październiku 2014 r. fakturę i w listopadzie uregulowałem należność w 60%. Czy będę mógł w tej części odliczyć VAT w deklaracji za listopad?

Zgodnie z obowiązującym do końca grudnia 2013 r. art. 86 ust. 16 ustawy o VAT, mali podatnicy rozliczający VAT metodą kasową mogli obniżyć kwotę podatku należnego o podatek naliczony, w rozliczeniu za kwartał, w którym uregulowali całość lub część należności wynikającej z otrzymanej od kontrahenta faktury, nie wcześniej jednak niż z dniem otrzymania faktury.

Obecnie przepisem regulującym zasady odliczania podatku naliczonego przez małych podatników rozliczających podatek VAT metodą kasową jest art. 86 ust. 10e ustawy o VAT. W myśl tego przepisu prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w odniesieniu do nabytych przez małego podatnika towarów i usług, w okresie stosowania przez niego metody kasowej, powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokona zapłaty za te towary i usługi.

Sformułowanie „dokona zapłaty”, sugerowałoby, że dopiero uregulowanie całości należności za towar czy usługę pozwala małemu podatnikowi rozliczającemu VAT metodą kasową skorzystać z prawa do odliczenia VAT naliczonego.

Problemem odliczenia VAT przez małego podatnika stosującego kasową metodę rozliczeń, który uregulował jedynie część należności za towar czy usługę zajął się Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 25 kwietnia 2014 r., nr ITPP2/443-209/14/AW, w której stwierdził, że **przez „zapłatę”, o której mowa w art. 86 ust. 10e ustawy o VAT należy rozumieć całkowite lub częściowe uregulowanie należności.**

Stanowisko to potwierdził również Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 20 czerwca 2014 r., nr IBPP2/443-266/14/WN.

Jak wynika z ww. interpretacji organy podatkowe pozwalają małym podatnikom rozliczającym VAT metodą kasową na odliczanie VAT w rozliczeniu za kwartał, w którym uregulują część należności za towar czy usługę (odliczenie przysługuje w części, w jakiej uregulowali należność). Oznacza to, że podatnik ma prawo do odliczenia VAT za kwartał, w którym uregulował część należności za towar czy usługę.

Wskazać należy, że mały podatnik, który nie odliczy podatku naliczonego w terminie określonym w art. 86 ust. 10e ustawy, czyli w rozliczeniu za okres, w którym dokonał zapłaty za nabyte towary czy usługi, ma możliwość skorzystania z tego prawa w rozliczeniu za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych. Stanowi o tym przepis art. 86 ust. 11 ustawy o VAT.

Odliczenie w terminie późniejszym niż wskazany możliwe jest z kolei wyłącznie poprzez korektę deklaracji na podstawie art. 86 ust. 13 ustawy o VAT – czyli w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do odliczenia VAT naliczonego.

3. Faktura za media – czy termin płatności ma wpływ na prawo do odliczenia VAT?

Na początku listopada 2014 r. otrzymałem fakturę za media z terminem płatności przypadającym na 21 listopada 2014 r. Faktura została wystawiona w październiku 2014 r. Czy mogę odliczyć VAT naliczony z tej faktury w deklaracji za październik?

Nabywanie mediów pozwala na odliczenie podatku naliczonego co do zasady w okresie (miesiącu bądź kwartale) powstania obowiązku podatkowego. Obowiązek podatkowy od sprzedaży mediów powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, zasadniczo z chwilą wystawienia faktury.

Należy jednak pamiętać o zastrzeżeniu określonym w art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT, z którego wynika, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny. To z kolei oznacza, że choć wystawienie faktury w październiku 2014 r. zrodziło obowiązek podatkowy u dostawcy mediów, to jednak podatnik nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego z tej faktury w deklaracji za ten miesiąc, ze względu na fakt, że nie spełnia warunku określonego w art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy. Najwcześniejszym momentem, w którym podatnik nabydzie prawo do odliczenia VAT naliczonego będzie listopad 2014 r.

4. Odliczenie podatku naliczonego z faktury otrzymanej po terminie powstania obowiązku podatkowego

Otrzymałem we wrześniu 2014 r. zamówione towary, jednak nie dotarła do mnie faktura zakupu. Zwróciłem się do dostawcy z prośbą o jak najszybsze przesłanie faktury, jednak dotąd jej nie otrzymałem. Czy oznacza to, że jeżeli fakturę otrzymam np. dopiero w listopadzie, będę miał tylko miesiąc na odliczenie VAT naliczonego? Czy jeżeli faktura dotrze do mnie np. w grudniu, w ogóle nie odliczę podatku, bo nie zostaną spełnione warunki określone w przepisach ustawy o VAT?

Prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje zasadniczo w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy. Jednak w art. 86 ust. 10b ustawy zastrzeżono, iż odliczenie może być dokonane nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny.

Z pytania wynika, że podatnik dokonał zakupu towarów we wrześniu 2014 r. i w tym miesiącu u dostawcy powstał obowiązek podatkowy w VAT. Tym samym spełniony został warunek odliczenia określony w art. 86 ust. 10 ustawy. Jednak odliczenie VAT naliczonego w deklaracji za wrzesień nie jest możliwe ze względu na to, że podatnik nie posiada faktury dokumentującej zakup. Oznacza to, że najwcześniejszym momentem, w którym będzie on miał prawo do odliczenia podatku naliczonego będzie miesiąc, w którym otrzyma fakturę.

Jeżeli podatnik nie odliczy VAT w ustawowym terminie, może tego dokonać w jednym z dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych (art. 86 ust. 11 ustawy o VAT).

W praktyce były wątpliwości, jak liczyć „dwa kolejne okresy rozliczeniowe”, w których można odliczać VAT – tj. czy należy je liczyć od miesiąca następującego po miesiącu:

- 1) powstania obowiązku podatkowego, czy też
- 2) otrzymania faktury.

Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych uznają, że jeżeli podatnik otrzymał fakturę po powstaniu obowiązku podatkowego u sprzedawcy, „dwa kolejne

okresy rozliczeniowe”, w których możliwe jest odliczenie VAT, należy liczyć od miesiąca następującego po miesiącu otrzymania faktury (vide: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 4 marca 2014 r., nr ITPP2/443-1367/13/AK czy Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 3 lipca 2014 r., nr IPPP1/443-529/14-2/AS).

Powyższe stanowisko choć nie wynika z przepisów, to zasługuje na aprobatę. **Stwierdzić zatem należy, że jeżeli podatnik otrzyma fakturę z opóźnieniem – to miesiąc (kwartał) otrzymania tej faktury wyznacza najwcześniejszy moment, w którym będzie mógł on odliczyć podatek naliczony. Gdy z prawa tego nie skorzysta, ma on możliwość dokonania odliczenia w jednym z dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych.**

V. ROZLICZANIE VAT OD SAMOCHODÓW

1. Odliczanie VAT od wydatków na samochody

1.1. Wykorzystywanie pojazdu do celów prywatnych

W marcu wzięliśmy w leasing samochód o ładowności powyżej 500 kg i odliczyliśmy 100% VAT naliczonego (podatek odliczamy nadal w ramach tzw. praw nabytych). Od 1 kwietnia 2014 r. wykorzystujemy samochód do celów mieszanych (firmowych i prywatnych) i odliczamy 50% VAT od wydatków eksploatacyjnych z nim związanych. Czy wykorzystywanie tego pojazdu do celów prywatnych rodzi obowiązki wykazywania podatku należnego z tego tytułu?

Zgodnie z art. 8 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu VAT podlega użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

Obowiązek wykazania podatku należnego został jednak złagodzony w stosunku do pojazdów, od których VAT podlegał odliczeniu w ograniczonym zakresie. Jak bowiem wynika z art. 8 ust. 5 ustawy o VAT, nie ma obowiązku wykazania VAT należnego od używania samochodu do celów prywatnych, gdy podatnikowi przysługiwało w całości lub części prawo do odliczenia 50% kwoty VAT (na mocy art. 86a ust. 1 ustawy o VAT) z tytułu:

- 1) nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów lub
- 2) nabycia, importu lub wytworzenia części składowych do tych pojazdów, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów podatnikowi nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Przez „nabycie”, o którym tu mowa, należy rozumieć również przyjęcie pojazdu do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze.

Podobne zasady należy stosować także do pojazdów, od których przysługiwało prawo do odliczenia VAT w wysokości 60% kwoty VAT, nie więcej niż 6.000 zł lub odpowiednio 50% kwoty VAT, nie więcej niż 5.000 zł – dotyczy pojazdów nabytych/wytworzonych przed 1 kwietnia br. (vide: art. 7 ust. 1 ustawy z 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw; Dz. U. poz. 312).

Obowiązek wykazania VAT należnego od wykorzystywania pojazdu do celów prywatnych wystąpi więc w sytuacji gdy podatnik:

- 1) posiadał pełne prawo do odliczenia podatku zarówno przy nabyciu pojazdu, jak i zakupionych do niego części składowych,
- 2) posiadał pełne prawo do odliczenia podatku przy nabyciu pojazdu, natomiast przy nabyciu części składowych do tego pojazdu prawo to zostało ograniczone do 50%,
- 3) nie posiadał prawa do odliczenia podatku przy nabyciu pojazdu, natomiast przy nabyciu części składowych do tego pojazdu posiadał prawo do pełnego odliczenia.

Zatem w sytuacji przedstawionej w pytaniu podatnik powinien opodatkować podatkiem VAT prywatne użycie samochodu. Od marca 2014 r. podatnik użytkuje bowiem ww. samochód na podstawie umowy leasingu operacyjnego. Z rat leasingowych odliczał (i nadal odlicza) cały VAT (w ramach tzw. „praw nabytych”), natomiast od pozostałych wydatków eksploatacyjnych od 1 kwietnia br. podatnik odlicza 50% kwoty VAT.

Ponieważ podatnik ma prawo do odliczania całego VAT z rat leasingowych, używanie tego samochodu do celów prywatnych jest opodatkowane.

1.2. Wydatki związane z pojazdem posiadającym zaświadczenie VAT-2

Przed 1 kwietnia 2014 r. nabyłem wywrotkę z kabiną zarejestrowaną na 7 osób (samochód ciężarowy). Jak obecnie należy traktować taki pojazd? Czy jeżeli posiadam zaświadczenie VAT-2 to wystarczy aby nadal był uznawany za samochód ciężarowy?

W sytuacji, o której mowa w pytaniu podatnik użytkuje samochód (wywrotkę), w odniesieniu do którego przeprowadził dodatkowe badanie techniczne i otrzymał zaświadczenie oznaczone jako VAT-2. Zaświadczenie takie dotyczy pojazdów samochodowych mających więcej niż jeden rząd siedzeń, które oddzielone są od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą i u których długość części przeznaczonej do przewozu ładunków, mierzona po podłodze od najdalej wysuniętego punktu podłogi pozwalającego postawić pionową ścianę lub trwałą przegrodę pomiędzy podłogą a sufitem do tylnej krawędzi podłogi, przekracza 50% długości pojazdu.

Niestety, samochód ten nie jest wymieniony w art. 86a ust. 9 ustawy o VAT, jako pojazd, którego konstrukcja wyklucza jego użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że jego użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika jest nieistotne. Oznacza to, iż bez względu na posiadane badania techniczne, podatnik nie ma prawa do pełnego odliczania VAT od wydatków związanych z tym pojazdem.

Odliczenie VAT w pełnej wysokości możliwe jest natomiast na podstawie art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT, odnoszącego się do użytkowania pojazdu wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej. Warunkiem jest spełnienie wszystkich wymogów określonych w tym przepisie, m.in. prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu.

1.3. VAT od paliwa do wynajętego samochodu podlegający odliczeniu

W październiku 2014 r. spółka wynajęła na kilka godzin samochód, który posiada zaświadczenie VAT-1. Czy można odliczyć cały VAT z faktury za najem? Czy możemy odliczyć VAT od paliwa do tego samochodu?

Generalnie od wydatków na pojazdy samochodowe o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, można odliczać VAT w wysokości 50% kwoty VAT wykaza-

nej w fakturze (dokumencie celnym itp.). To ograniczenie dotyczy głównie pojazdów, które są (lub mogą być) wykorzystywane także do celów prywatnych podatnika, jego pracowników lub innych osób. Nie dotyczy natomiast pojazdów, których konstrukcja wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do tych celów jest nieistotne. Do takich pojazdów zalicza się m.in. pojazdy, które „przeszły” pozytywnie dodatkowe badanie techniczne potwierdzające spełnienie ustawowych warunków (*vide*: art. 86a ust. 9 i 10 ustawy o VAT). Od wydatków na takie pojazdy (także od zakupu paliwa) VAT podlega odliczeniu w całości – bez obowiązku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu potwierdzającej jego wykorzystywanie wyłącznie do celów firmowych. Dopuszczalna ładowność pojazdu nie ma tu znaczenia.

Jeżeli zatem podatnik użytkował na podstawie umowy najmu samochód, dla którego wydano zaświadczenie VAT-1, to ma prawo do odliczenia w całości podatku naliczonego z faktury dokumentującej najem tego samochodu, jak i od wydatków ponoszonych na paliwo do tego samochodu.

1.4. Kiedy sprzedaż samochodu korzysta ze zwolnienia z VAT?

W 2012 r. kupiliśmy samochód jako towar używany (zwolniony z VAT). Czy obecnie sprzedając samochód możemy zastosować zwolnienie z VAT? Był on przez nas wykorzystywany zarówno na potrzeby działalności opodatkowanej, jak i zwolnionej z VAT.

W pytaniu wskazano, że podatnik nie odliczył VAT od zakupu samochodu, ponieważ przy jego sprzedaży zastosowano zwolnienie z VAT (samochód był towarem używanym, w rozumieniu art. 43 ust. 2 obowiązującym do końca 2013 r.).

Na podstawie obowiązującego od 1 stycznia 2014 r. art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, zwolniona z VAT jest dostawa towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do odliczenia VAT. Jednym z warunków skorzystania z tego zwolnienia jest zatem wykorzystywanie składnika majątku do czynności zwolnionych z VAT.

W pytaniu wskazano, że pojazd wykorzystywany był zarówno na potrzeby działalności opodatkowanej VAT, jak i zwolnionej. Oznacza to, że jego sprzedaż nie może korzystać ze zwolnienia z VAT, o którym mowa w powołanym wyżej przepisie.

1.5. Jak prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu?

Prowadzimy działalność polegającą na sprzedaży energii cieplnej i elektrycznej. Jak szczegółowe informacje należy wpisywać do ewidencji przebiegu pojazdu, głównie w pozycjach dotyczących „opisu trasy” oraz „celu wyjazdu”? Czy w przypadku, kiedy nasz pracownik wyjeżdża odczytywać liczniki ciepła i liczniki elektryczne można wpisać w pozycji „skąd –dokąd”, np. teren miasta X, a w pozycji „cel wyjazdu” – np. spisywanie liczników? Czy może trzeba wpisywać każdy punkt odczytu osobno, tj. ulicę i numer obiektu?

Podatnik użytkujący samochód wyłącznie do celów służbowych, aby móc odliczać VAT w pełnej wysokości, zobowiązany jest do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu. Ewidencja ta ma być prowadzona przez cały okres, w którym podatnik wykorzystuje samochód wyłącznie na potrzeby działalności gospodarczej i musi być bardzo szczegółowa, gdyż zawarte w niej informacje powinny jednoznacznie potwierdzać, że w ramach użytkowania danego pojazdu nie wystąpiły przypadki jego użycia do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

W art. 86a ust. 7 ustawy o VAT wskazano dane, jakie powinny być zamieszczone w każdej ewidencji przebiegu pojazdu, czyli:

- 1) numer rejestracyjny pojazdu samochodowego;
- 2) dzień rozpoczęcia i zakończenia prowadzenia ewidencji;
- 3) stan licznika przebiegu pojazdu samochodowego na dzień rozpoczęcia prowadzenia ewidencji, na koniec każdego okresu rozliczeniowego oraz na dzień zakończenia prowadzenia ewidencji;
- 4) wpis osoby kierującej pojazdem samochodowym dotyczący każdego wykorzystania tego pojazdu, obejmujący:
 - a) kolejny numer wpisu,
 - b) datę i cel wyjazdu,
 - c) opis trasy (skąd – dokąd),
 - d) liczbę przejechanych kilometrów,
 - e) imię i nazwisko osoby kierującej pojazdem
 – potwierdzony przez podatnika na koniec każdego okresu rozliczeniowego w zakresie autentyczności wpisu osoby kierującej pojazdem, jeżeli nie jest ona podatnikiem;
- 5) liczbę przejechanych kilometrów na koniec każdego okresu rozliczeniowego oraz na dzień zakończenia prowadzenia ewidencji.

Przykładowy wzór ewidencji publikowaliśmy w Poradniku VAT nr 8 z 20 kwietnia br.

Ustawodawca, formułując ww. wymogi, nie wskazał w sposób szczegółowy, co powinny zawierać poszczególne pozycje ewidencji przebiegu pojazdu. Trzeba jednak pamiętać o konsekwencjach wynikających z wadliwości prowadzonej ewidencji przebiegu pojazdu, np. z niepełnych zapisów czy luk w poszczególnych pozycjach, które mogłyby prowadzić do wniosku, że podatnik wykorzystywał dany pojazd nie tylko na cele działalności gospodarczej. W takim bowiem przypadku (jeśli organ podatkowy stwierdziłby brak wyłączności użytku pojazdu na cele działalności gospodarczej), podatnikowi przysługiwałoby jedynie prawo do ograniczonego (50%) odliczenia VAT z tytułu wszystkich wydatków ponoszonych od początku używania danego pojazdu.

Tak też uznało Ministerstwo Finansów w wyjaśnieniach zamieszczonych na stronie internetowej www.finanse.mf.gov.pl zatytułowanych „Nowe zasady odliczania podatku VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi”. W wyjaśnieniach tych wskazano również na zasadę jednego wpisu w sytuacji, gdy osoba kierująca pojazdem odbyła w jednym dniu kilka podróży służbowych na terenie różnych miast w Polsce. Ministerstwo przyjęło, że można wówczas dokonać jednego wpisu (na koniec dnia), ale zawierającego cel wyjazdu w poszczególnych miastach (np. nazwy zaopatrywanych sklepów).

Biorąc powyższe pod uwagę, a w szczególności konsekwencje wynikające z wadliwości prowadzonej ewidencji przebiegu pojazdu skutkujące brakiem prawa do pełnego odliczenia VAT, **należałoby stwierdzić, że podatnicy możliwie najdokładniej powinni wpisywać w ewidencji przebiegu pojazdu „cel wyjazdu” i „opis trasy”.** Wydaje się więc, że pracownik, odczytując liczniki ciepła i liczniki elektryczne na terenie danego miasta, może dokonać jednego wpisu na koniec dnia i w pozycji dotyczącej „opisu trasy” (skąd-dokąd) wpisać jedynie nazwę miasta. Jednak w pozycji dotyczącej „celu wyjazdu” powinny się znaleźć szczegółowe informacje odnoszące się do poszczególnych punktów odczytu liczników (określenie „celu wyjazdu” tylko jako „spisywanie liczników” jest zdaniem redakcji niewystarczające). Takie postępowanie ograniczy ryzyko związane z zakwestionowaniem przez organ podatkowy prawa do pełnego odliczenia VAT.

2. Korekta VAT naliczonego w związku ze zmianą sposobu wykorzystywania pojazdu samochodowego

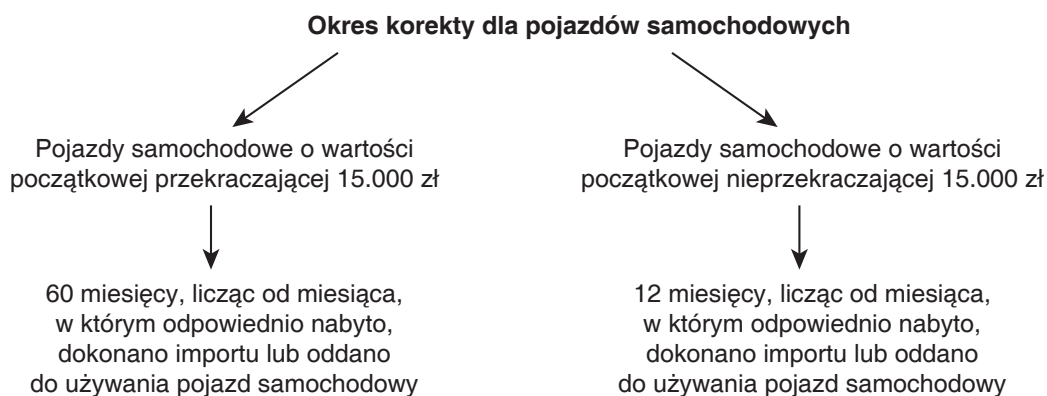
Od 1 kwietnia 2014 r. nie podlega już zwolnieniu z VAT sprzedaż samochodów, przy nabyciu których podatnikowi przysługiwało ograniczone prawo do odliczenia VAT (uchylony został § 3 ust. 1 pkt 20 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz. U. poz. 1722 ze zm.). W celu częściowej rekompensaty skutków likwidacji tego zwolnienia wprowadzone zostały przepisy pozwalające na korektę podatku naliczonego.

System korekt stosowany jest w sytuacji, gdy podatnik nabył pojazd samochodowy (samochód osobowy lub inny pojazd o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, z wyłączeniem pojazdów konstrukcyjnie przeznaczonych do przewozu co najmniej 10 osób):

- 1) z pełnym prawem do odliczenia, w związku z jego przeznaczeniem wyłącznie do działalności gospodarczej, a następnie w okresie 60 miesięcy od nabycia zmieni jego przeznaczenie i będzie wykorzystywał ten pojazd również do celów innych niż działalność gospodarcza (art. 90b ust. 1 pkt 1),
- 2) z ograniczonym do 50% prawem do odliczenia, a następnie w okresie 60 miesięcy od nabycia dokona sprzedaży opodatkowanej tego pojazdu lub przeznaczy ten pojazd do użytku wyłącznie w działalności gospodarczej (art. 90b ust. 1 pkt 2).

W pierwszym przypadku, system korekt nakłada obowiązek zmniejszenia odliczonego podatku naliczonego, w drugim natomiast umożliwia podatnikowi zwiększenie podatku do odliczenia, jednakże w odpowiedniej proporcji do pozostałego okresu korekty.

Powyższy 60-miesięczny okres korekty dotyczy pojazdów samochodowych o wartości początkowej (wartość tę ustala się zgodnie z przepisami o podatku dochodowym) równej lub wyższej niż 15.000 zł, natomiast pojazdy o wartości niższej niż 15.000 zł podlegają 12-miesięcznej korekcie (art. 90b ust. 6).



Uwaga



Korekcie podlegają tylko wydatki z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia pojazdu.

Pozostałe wydatki, w tym związane z użytkowaniem pojazdu na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu operacyjnego lub innej umowy o podobnym charakterze, nie podlegają tej korekcie.

Jak czytamy w broszurze wydanej przez Ministerstwo Finansów zamieszczonej na stronie internetowej www.finance.mf.gov.pl pt. „Nowe zasady odliczania podatku VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi”: „(...) *Odliczenie tych wydatków odbywa się bowiem na bieżąco (a nie jak przy nabyciu «na własność» – jednorazowo, «z góry»), zatem istnieje możliwość weryfikowania tego odliczania na bieżąco – w miesiącu dokonania zmiany przeznaczenia pojazdu dokonywana jest zmiana zasad odliczania. (...)»*

Jeżeli w okresie korekty pojazd wykorzystywany do celów mieszanych zostanie sprzedany, wówczas przyjmuje się, że do końca okresu korekty samochód ten wykorzystywany jest wyłącznie do celów firmowych. Jeżeli zatem przykładowo z faktury zakupu pojazdu podatnik odliczy 50% kwoty podatku, a następnie go sprzeda, to powinien przyjąć, że od miesiąca sprzedaży do końca okresu korekty samochód służy wyłącznie celom firmowym. Podatnik jest wówczas uprawniony do dokonania korekty nieodliczonego przy nabyciu tego pojazdu podatku naliczonego. Przy czym, co jest istotne, korekty tej należy dokonać w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła zmiana przeznaczenia (sprzedaż) w wysokości proporcjonalnej do pozostałego okresu korekty.

Uwaga



Po upływie okresu korekty (60 lub 12 miesięcy) wszelkie zmiany wykorzystywania pojazdu pozostaną bez wpływu na zrealizowane przy nabyciu, imporcie lub wytworzeniu tego pojazdu odliczenia VAT.

Przykład

W maju 2014 r. podatnik kupił samochód osobowy za 90.000 zł plus VAT 20.700 zł, który wykorzystywał zarówno dla celów prywatnych, jak i służbowych (tj. do celów mieszanych). Od zakupu tego pojazdu odliczył VAT w wysokości 50% kwoty podatku wykazanej w fakturze, czyli 10.350 zł. Samochód ten we wrześniu br. został sprzedany.

Należy zatem przyjąć, że od września br. do końca kwietnia 2019 r. (do końca okresu korekty, tj. za pozostałe 56 miesięcy) samochód ten jest wykorzystywany wyłącznie do celów firmowych. Podatnik będzie miał prawo „odzyskać” część nieodliczonego VAT od zakupu tego samochodu. Korekta VAT wyniesie:

$$10.350 \text{ zł} \times 56/60 = 9.660 \text{ zł.}$$

Kwotę tę podatnik wykaże w deklaracji VAT po stronie podatku naliczonego złożonej za miesiąc, w którym nastąpiła sprzedaż samochodu.

W związku z tym, że przepisy nie precyzują, w której pozycji deklaracji należy wykazać ww. korektę VAT – zdaniem redakcji – korektę tę podatnik powinien wpisać w pozycji, gdzie wykazuje się korekty dokonywane na podstawie art. 91 ustawy o VAT, tj. w poz. 43 (jeśli pojazd jest środkiem trwałym), lub w poz. 44 deklaracji VAT (jeśli pojazd nie jest środkiem trwałym).

Przykład

W kwietniu 2014 r. podatnik nabył samochód osobowy za kwotę 70.000 zł plus podatek VAT 16.100 zł. W związku z tym, że samochód ten wykorzystywany był wyłącznie do opodatkowanej działalności gospodarczej, podatnik zgodnie z przepisami rozpoczął prowadzenie ewidencji przebiegu tego samochodu oraz w odpowiednim terminie złożył informację VAT-26. W rozliczeniu za kwiecień br. odliczono cały VAT,

tj. kwotę 16.100 zł. Załóżmy, że podatnik od listopada 2017 r. zmieni sposób wykorzystywania tego samochodu i będzie go używał również do celów prywatnych.

W tej sytuacji, oprócz złożenia aktualizacji informacji VAT-26, podatnik będzie zobowiązany do dokonania korekty VAT „in minus” za 17 miesięcy pozostałego okresu korekty.

Korekta VAT wyniesie:

$$16.100 \text{ zł} \times 50\% = 8.050 \text{ zł},$$

$$8.050 \text{ zł} \times 17/60 = 2.280,83 \text{ zł}.$$

Podatnik w rozliczeniu za listopad 2017 r. będzie obowiązany obniżyć kwotę podatku naliczonego do odliczenia (po zaokrągleniu) o kwotę 2.281 zł.

Zaznaczyć należy, że system korekt stosuje się odpowiednio w przypadku gdy podatnik, wskutek niezłożenia w terminie informacji VAT-26 utracił prawo do pełnego odliczenia VAT przy nabyciu pojazdu. W konsekwencji po „nieterminowym” złożeniu takiej informacji podatnik uprawniony jest do dokonania korekty, jednakże jej zakres uzależniony będzie od momentu, kiedy taka informacja zostanie złożona (art. 90b ust. 3 ustawy o VAT).

W przypadku natomiast wykorzystywania przez podatnika pojazdu samochodowego również do czynności zwolnionych od podatku (bez prawa do odliczeń) kwota korekty powinna uwzględniać proporcję określoną w art. 90 ustawy o VAT zastosowaną przy odliczeniu podatku naliczonego.

Przykład

Podatnik w prowadzonej działalności wykonuje zarówno czynności opodatkowane, jak i zwolnione z VAT. Podatnik w maju 2014 r. nabył samochód osobowy o wartości netto 100.000 zł plus VAT 23.000 zł. Samochód ten jest wykorzystywany do celów mieszanych, tj. zarówno do celów prywatnych, jak i do działalności gospodarczej opodatkowanej i zwolnionej. Oznacza to, że podatnikowi przysługuje ograniczone prawo do odliczenia VAT z tytułu jego nabycia. W związku z tym, że udział obrotów opodatkowanych w łącznych obrotach ogółem za 2013 r. wyniósł 90% podatnik w rozliczeniu za maj br. odliczył:

$$23.000 \text{ zł} \times 50\% = 11.500 \text{ zł},$$

$$11.500 \text{ zł} \times 90\% = 10.350 \text{ zł}.$$

Założmy, że w marcu 2015 r. podatnik zdecyduje, że samochód ten będzie wykorzystywał wyłącznie w prowadzonej działalności gospodarczej (będzie prowadził ewidencję przebiegu pojazdu i w ustawowym terminie złoży informację VAT-26).

Należy zatem przyjąć, że od marca 2015 r. do kwietnia 2019 r. (do końca okresu korekty, tj. za pozostałe 50 miesięcy) samochód ten będzie wykorzystywany wyłącznie do celów firmowych. Podatnik będzie miał prawo do dokonania korekty „in plus” za marzec 2015 r. Korekta VAT wyniesie:

$$10.350 \text{ zł} \times 50/60 = 8.625 \text{ zł}.$$

Kwotę tę podatnik wykaże po stronie podatku naliczonego (zwiększy ona VAT naliczony za marzec 2015 r.).

Wskazać należy, że omawiany system korekt dotyczy pojazdów samochodowych nabytych, importowanych, lub wytworzonych przez podatnika od dnia 1 kwietnia 2014 r.

Na zasadzie wyjątku podatnik ma prawo do „odzyskania” części nieodliczonego VAT od pojazdów nabytych (wytworzonych, itp.) wcześniej, ale tylko i wyłącznie w przypadku ich sprzedaży (art. 11 ust. 2 w związku z art. 7 ustawy z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – Dz. U. poz. 312).

Przykład

W styczniu 2013 r. podatnik nabył samochód osobowy za 100.000 zł netto (plus VAT 23.000 zł) do wykonywania czynności opodatkowanych. Od zakupu odliczył 6.000 zł (60% kwoty podatku, nie więcej niż 6.000 zł). Od 1 kwietnia br. samochód ten wykorzystywany jest wyłącznie do opodatkowanej działalności gospodarczej (podatnik złożył odpowiednią informację do urzędu skarbowego i rozpoczął prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu).

Pomimo, że od 1 kwietnia br. samochód wykorzystywany jest wyłącznie w prowadzonej działalności, podatnik nie mógł dokonać korekty VAT i „odzyskać” podatku nieodliczonego w momencie nabycia tego pojazdu. Takiej korekty będzie mógł natomiast dokonać przy jego sprzedaży (o ile sprzedaż nastąpi w tzw. okresie korekty, czyli w ciągu 60 miesięcy; w omawianej sytuacji okres korekty upływa z końcem 2017 r.).

Przykład

W październiku 2012 r. podatnik nabył samochód osobowy o wartości netto 80.000 zł plus VAT 18.400 zł. Z tytułu tego nabycia odliczył 6.000 zł (60% kwoty podatku, nie więcej niż 6.000 zł). W czerwcu br. podatnik sprzedał ten samochód.

Miał on prawo „odzyskać” część nieodliczonego VAT od zakupu tego samochodu (ponieważ sprzedaż nastąpiła w tzw. okresie korekty, czyli w ciągu 60 miesięcy; w omawianej sytuacji okres korekty upływa z końcem września 2017 r.). Korekta VAT zwiększająca podatek naliczony za 40 miesięcy pozostałego okresu korekty wyniosła wówczas:

12.400 zł (kwota nieodliczonego VAT od zakupu) $\times$ 40/60 = 8.266,66 zł.

W rozliczeniu za czerwiec 2014 r. podatnik uprawniony był do dokonania korekty zwiększającej VAT naliczony o kwotę (w zaokrągleniu) 8.267 zł.

VI. JAK ROZLICZAĆ VAT PRZY ŚWIADCZENIU USŁUG TURYSTYKI?

1. Podstawa opodatkowania usług turystycznych

Usługi turystyki w świetle przepisów ustawy o VAT rozliczane są według szczególnej procedury. Została ona określona w art. 119 ustawy o VAT.

Podstawą opodatkowania usług turystycznych jest marża pomniejszona o kwotę podatku. Marżę stanowi natomiast różnica między kwotą, którą ma zapłacić nabywca usługi, a faktycznymi kosztami poniesionymi przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty (art. 119 ust. 2 ustawy o VAT). Do ustalenia marży (i podstawy opodatkowania) konieczne jest zatem posiadanie wszystkich faktur (rachunków) kosztowych, czyli ustalenie wartości kosztów poniesionych w celu zorganizowania

usługi turystycznej. W praktyce często się zdarza, że na moment wykonania usługi łączna wartość tych kosztów nie jest jeszcze znana.

Z początkiem 2014 r. zmieniły się regulacje dotyczące ustalania obowiązku podatkowego od usług turystyki opodatkowanych w systemie marży, co znacznie skomplikowało biurom turystycznym rozliczanie podatku VAT z tytułu sprzedawanych przez siebie usług.

Z ustawy o VAT zostały bowiem usunięte regulacje pozwalające na rozliczanie VAT z chwilą ustalenia marży, nie później jednak niż 15. dnia od dnia wykonania usługi, co spowodowało konieczność rozliczania usług turystyki na zasadach ogólnych.

Uwaga



Obowiązek podatkowy przy usługach turystyki powstaje z chwilą wykonania usługi, a jeżeli wcześniej otrzymano całość lub część zapłaty – z chwilą jej otrzymania (w tej części).

2. Opodatkowanie zaliczki otrzymanej na poczet usługi turystycznej

Zmienione regulacje dotyczące ustalania obowiązku podatkowego utrudniło biurom turystycznym prawidłowe określenie podstawy opodatkowania i kwoty VAT należnego, szczególnie w przypadku pobieranych przez biura turystyczne zaliczek. Otrzymanie zaliczki na poczet usługi turystycznej, która będzie dopiero miała miejsce w przyszłości, uniemożliwia bowiem wyliczenie marży na dzień jej otrzymania. Wysokość tej marży zależy bowiem od faktycznie poniesionych kosztów dla bezpośredniej korzyści turysty. Niestety, koszty te znane są dopiero najwcześniej w momencie wykonania usługi.

Dodatkowe trudności z ustaleniem marży mają również związek z wydłużeniem terminu wystawiania faktur. Obecnie fakturę – co do zasady – wystawia się do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu wykonania usługi. Regulacja ta w praktyce powoduje, że faktury dokumentujące nabycie towarów i usług dla bezpośredniej korzyści turysty, biura podróży otrzymują zdecydowanie później niż w roku ubiegłym (w poprzednim stanie prawnym). W konsekwencji prawidłowe i terminowe rozliczenie podatku VAT przez te biura jest bardzo utrudnione.

3. Interpretacje izb skarbowych

Przy rozliczaniu VAT od usług turystyki organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych nakazują „wprost” stosować obowiązujące w tym zakresie przepisy ustawy o VAT. Oznacza to, że obowiązek podatkowy z tytułu otrzymanych zaliczek powstaje z chwilą ich otrzymania. Podstawą opodatkowania w tym przypadku jest kwota marży zawarta w otrzymanej zaliczce pomniejszona o kwotę podatku należnego.

Przykładowo w interpretacji indywidualnej wydanej w dniu 15 kwietnia 2014 r. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, nr IPPP2/443-48/14-4/BH czytamy:

*„(...) otrzymanie przez Wnioskodawcę od Klienta zaliczki, na poczet przyszłej usługi turystyki, powoduje powstanie obowiązku podatkowego w momencie jej otrzymania. Ze względu na specyfikę usług turystyki i braku wiedzy o faktycznie poniesionych kosztach na moment otrzymania zaliczki, **Wnioskodawca jest zobowiązany opodatkować otrzymaną zaliczkę określając marżę w drodze prognozy, tzn. obliczając ją na podstawie wstępnie przewidywanych kosztów jakie zostaną poniesione z tytułu świadczonych usług. Oznacza to, że Wnioskodawca może założyć jaką marżę chce zrealizować lub wziąć pod uwagę marżę, którą zwykle stosuje przy realizacji podobnych usług.***

Jeśli po wykonaniu usługi, gdy Wnioskodawca będzie znał faktyczną wartość poniesionych kosztów i rzeczywistą wysokość marży, okaże się że marża «końcowa» będzie inna od prognozowanej – Wnioskodawca będzie zobowiązany dokonać korekty podatku (na plus lub na minus) w momencie wykonania usługi. (...)» (podkreślenie redakcji).

Podobnie uznał także Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z 21 lipca 2014 r., nr IPTPP2/443-331/14-4/PR, w której wyjaśnił: „(...) ze względu na specyfikę usług turystyki i ewentualny brak wiedzy o faktycznie poniesionych kosztach na moment otrzymania zaliczki, Wnioskodawca jest zobowiązany opodatkować otrzymaną zaliczkę w oparciu o marżę prognozowaną, tzn. obliczoną na podstawie wstępnie przewidywanych kosztów jakie zostaną poniesione z tytułu świadczonych usług. Wnioskodawca może założyć jaką marżę chce zrealizować lub wziąć pod uwagę marżę, którą zwykle stosuje przy realizacji podobnych imprez turystycznych.

Jednocześnie należy zaznaczyć, że jeśli po wykonaniu usługi, gdy Zainteresowany będzie znał faktyczną wartość poniesionych kosztów i rzeczywistą wysokość marży, okaże się że marża «końcowa» będzie inna od prognozowanej – Wnioskodawca będzie zobowiązany dokonać korekty podatku (na plus lub na minus) w momencie wykonania usługi. Ponadto, w sytuacji gdy podatnik będzie znał «końcową» wartość marży np.: dopiero 2 miesiące po wykonaniu usługi – korekty podatku (na plus lub na minus) dokonuje również w okresie rozliczeniowym, w którym usługa została wykonana. (...)”

4. Wyjaśnienie Ministerstwa Finansów

W dniu 14 sierpnia 2014 r. na stronie internetowej www.finanse.mf.gov.pl Ministerstwo Finansów opublikowało komunikat dotyczący zasad opodatkowania usług turystyki, który jest zbieżny ze stanowiskiem prezentowanym przez organy podatkowe.

Resort finansów stwierdził, że **z uwagi na szczególną procedurę przy świadczeniu tych usług, podatnik może zamiast obliczania aktualnej marży uwzględniającej faktycznie poniesione koszty przyjąć marżę przewidywaną, tj. taką, którą skalkulował przy określaniu ceny danej wycieczki, obliczoną w oparciu o przewidywane koszty.**

W takiej sytuacji – jak wskazano – podatnik powinien posiadać stosowną dokumentację, która potwierdzałaby, że skalkulowane koszty uwzględniane przy wyliczeniu ceny i marży mają swoje uzasadnienie. Takimi dokumentami mogą być przykładowo umowy zawarte z hotelami czy przewoźnikami.

Natomiast w przypadku, gdy ostateczna marża będzie inna niż wcześniej skalkulowana, podatnik powinien dokonać stosownej korekty VAT (oraz podstawy opodatkowania) – poprzez złożenie korekty deklaracji VAT za okres rozliczeniowy, w którym usługa została wykonana.

Poniżej przedstawiamy przykłady dotyczące rozliczenia VAT od usług turystycznych, które zostały opracowane na podstawie informacji zawartych w ww. komunikacie.

Przykład 1

Biuro podróży sprzedawało wycieczki do Francji, które odbyły się w październiku br. Cena wycieczki to 2.500 zł. W lipcu br. biuro otrzymało od klienta zaliczkę stanowiącą 100% ceny wycieczki, a w sierpniu 2014 r. poniosło koszt rezerwacji noclegów wraz z wyżywieniem oraz transportem.

Przy ustalaniu ceny wycieczki podatnik skalkulował, że koszt z tytułu nabycia towarów i usług od innych podmiotów dla bezpośredniej korzyści klienta wyniesie 2.250 zł. Po wykonaniu usługi, tj. w październiku okazało się, że faktycznie poniesione koszty wyniosły 2.200 zł.

Sposób rozliczenia VAT w poszczególnych miesiącach prezentujemy poniżej.

Rozliczenie VAT za lipiec 2014 r. (miesiąc otrzymania 100% zapłaty):

- szacunkowa marża brutto: $2.500 \text{ zł} - 2.250 \text{ zł} = 250 \text{ zł}$,
- kwota podatku należnego: $250 \text{ zł} \times 23/123 = 46,75 \text{ zł}$,
- marża netto (podstawa opodatkowania): $250 \text{ zł} - 46,75 \text{ zł} = 203,25 \text{ zł}$.

Marżę netto i podatek należny podatnik ujął w deklaracji VAT za lipiec 2014 r.

Rozliczenie VAT za październik 2014 r. (miesiąc wykonania usługi):

- rzeczywista marża brutto: $2.500 \text{ zł} - 2.200 \text{ zł} = 300 \text{ zł}$,
- kwota podatku należnego: $300 \text{ zł} \times 23/123 = 56,10 \text{ zł}$,
- marża netto (podstawa opodatkowania): $300 \text{ zł} - 56,10 \text{ zł} = 243,90 \text{ zł}$.

W deklaracji VAT za październik br. podatnik powinien wykazać jedynie kwotę zwiększenia marży netto i podatku należnego w odniesieniu do kwot wykazanych w deklaracji VAT za lipiec. Zatem w deklaracji VAT za październik br. podatnik powinien wykazać:

- podatek należny w wysokości **9,35 zł** ($56,10 \text{ zł} - 46,75 \text{ zł}$),
- marżę netto (podstawę opodatkowania) w wysokości **40,65 zł** ($243,90 \text{ zł} - 203,25 \text{ zł}$).

Przykład 2

Dane jak w przykładzie 1, ale zakładamy, że klient w dniu 15 lipca 2014 r. na poczet przyszłej usługi turystycznej wpłacił kwotę 750 zł, stanowiącą 30% ceny wycieczki, a pozostałą część, tj. 70% należności w wysokości 1.750 zł wpłacił w sierpniu br.

Rozliczenie VAT za lipiec 2014 r. (miesiąc otrzymania 30% kwoty należności):

- szacunkowa marża brutto: $(2.500 \text{ zł} - 2.250 \text{ zł}) \times 30\% = 75 \text{ zł}$,
- kwota podatku należnego: $75 \text{ zł} \times 23/123 = 14,02 \text{ zł}$,
- marża netto (podstawa opodatkowania): $75 \text{ zł} - 14,02 \text{ zł} = 60,98 \text{ zł}$.

Marżę netto i podatek należny podatnik ujął w deklaracji VAT za lipiec 2014 r.

Rozliczenie VAT za sierpień 2014 r. (miesiąc otrzymania 70% kwoty należności):

- szacunkowa marża brutto: $(2.500 \text{ zł} - 2.250 \text{ zł}) \times 70\% = 175 \text{ zł}$,
- kwota podatku należnego: $175 \text{ zł} \times 23/123 = 32,72 \text{ zł}$,
- marża netto (podstawa opodatkowania): $175 \text{ zł} - 32,72 \text{ zł} = 142,28 \text{ zł}$.

Marżę netto i podatek należny podatnik ujął w deklaracji VAT za sierpień 2014 r.

Rozliczenie VAT za październik 2014 r. (miesiąc wykonania usługi):

- rzeczywista marża brutto: $2.500 \text{ zł} - 2.200 \text{ zł} = 300 \text{ zł}$,
- kwota podatku należnego: $300 \text{ zł} \times 23/123 = 56,10 \text{ zł}$,
- marża netto (podstawa opodatkowania): $300 \text{ zł} - 56,10 \text{ zł} = 243,90 \text{ zł}$.

W deklaracji VAT za październik br. podatnik wykaże jedynie kwotę zwiększenia marży netto i podatku należnego w odniesieniu do kwot wykazanych w deklaracji VAT za lipiec i sierpień br.

W deklaracji VAT za październik br. podatnik powinien zatem wykazać:

- podatek należny w wysokości **9,36 zł** [$56,10 \text{ zł} - (14,02 \text{ zł} + 32,72 \text{ zł})$],
- marżę netto (podstawę opodatkowania) w wysokości **40,64 zł** [$(243,90 \text{ zł} - (60,98 \text{ zł} + 142,28 \text{ zł}))$].

Przykład 3

Dane jak w przykładzie 2, z tym że zakładamy, iż faktyczne koszty ustalone po wykonaniu wycieczki (w październiku br.) wyniosły 2.000 zł. Zakładamy również, że w listopadzie biuro podróży otrzyma jeszcze fakturę za usługi transportowe na kwotę 100 zł.

W związku z tym, że sposób ustalenia podstawy opodatkowania i kwoty VAT należnego za lipiec i sierpień jest analogiczny jak w przykładzie 2, dlatego też wyliczenia te pomijamy.

Rozliczenie VAT za październik 2014 r. (miesiąc wykonania usługi):

- rzeczywista marża brutto: $2.500 \text{ zł} - 2.000 \text{ zł} = 500 \text{ zł}$,
- kwota podatku należnego: $500 \text{ zł} \times 23/123 = 93,50 \text{ zł}$,
- marża netto (podstawa opodatkowania): $500 \text{ zł} - 93,50 \text{ zł} = 406,50 \text{ zł}$.

W deklaracji VAT za październik br. podatnik powinien zatem wykazać:

- podatek należny w wysokości **46,76 zł** [$93,50 \text{ zł} - (14,02 \text{ zł} + 32,72 \text{ zł})$],
- marżę netto (podstawę opodatkowania) w wysokości **203,24 zł** [$(406,50 \text{ zł} - (60,98 \text{ zł} + 142,28 \text{ zł}))$].

Rozliczenie VAT za listopad 2014 r. (po uwzględnieniu kosztów poniesionych po wykonaniu wycieczki):

- rzeczywista marża brutto: $2.500 \text{ zł} - 2.100 \text{ zł} = 400 \text{ zł}$,
- kwota podatku należnego: $400 \text{ zł} \times 23/123 = 74,80 \text{ zł}$,
- marża netto (podstawa opodatkowania): $400 \text{ zł} - 74,80 \text{ zł} = 325,20 \text{ zł}$.

Jak widać z powyższych wyliczeń podstawa opodatkowania i kwota podatku należnego jest ostatecznie niższa niż zakładano. W związku z tym, podatnik powinien złożyć korektę deklaracji za październik br. zmniejszając odpowiednio:

- podatek należny o kwotę **18,70 zł** ($93,50 \text{ zł} - 74,80 \text{ zł}$),
- marżę netto (podstawę opodatkowania) o kwotę **81,30 zł** ($406,50 \text{ zł} - 325,20 \text{ zł}$).

Ministerstwo Finansów w ww. komunikacie wyjaśniło także, że w sytuacji, gdy podatnik otrzyma fakturę korygującą od podmiotu, u którego nabył towary i usługi dla bezpośredniej korzyści turysty w związku z np. udzielonymi mu obniżkami, opustami w stosunku do poniesionych już kosztów, to powinien on rozliczyć podatek w deklaracji podatkowej złożonej za okres, w którym otrzymał fakturę korygującą.

W sytuacji natomiast, gdy podatnik otrzyma od klienta zaliczki na poczet usługi turystycznej a następnie z różnych przyczyn impreza ta się nie odbędzie i nastąpi zwrot wpłaconych zaliczek, to – stosownie do wyjaśnienia resortu – podatnik powinien dokonać korekty w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym dokonano zwrotu zaliczki. Jeśli jednak wpłacone

zaliczki nie są zwracane, lecz są zaliczane na poczet innej imprezy turystycznej, ewentualnej korekty podatku podatnik powinien dokonać w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym ta nowa usługa turystyczna zostanie wykonana.

Jak czytamy: „(...) W takiej sytuacji nie jest istotne, że skalkulowana marża nowej imprezy jest inna niż poprzedniej, na poczet której wpłacone zostały zaliczki. Podatnik nie dokonuje odrębnej korekty podatku już rozliczonego z tytułu otrzymanej zaliczki na poczet pierwotnej imprezy tylko dopiero po wykonaniu usługi (nowej imprezy) powinien skorygować podatek. (...)”

Ministerstwo Finansów nadmieniło także, że przy ustalaniu podatku od marży można zastosować art. 85 ustawy o VAT (z uwzględnieniem art. 146b ustawy o VAT). To oznacza, że przy opodatkowaniu usługi stawką 23%, podatek może być obliczany jako iloczyn wartości usługi (brutto) i stawki 18,70%.

W tym miejscu należy wskazać ponadto, że w dniu 30 września 2014 r. Minister Finansów wydał interpretację ogólną nr PT2/033/7/505/EPT/2014/RD-88705 w sprawie zasad opodatkowania podatkiem VAT, tzw. usług własnych świadczonych w ramach usługi turystyki opodatkowanej według szczególnej procedury określonej w art. 119 ustawy o VAT (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 37).

Stwierdzono w niej, iż usługi własne wykonywane przez biuro podróży w ramach usługi turystyki podlegają ogólnym zasadom opodatkowania podatkiem VAT, z zastosowaniem właściwej stawki VAT.

Wyjaśniono, że: „(...) jeżeli przy świadczeniu usługi turystyki podatnik, oprócz usług nabytych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, część świadczeń w ramach tej usługi wykonuje we własnym zakresie, usługi własne podlegają ogólnym zasadom opodatkowania nie tylko w zakresie określenia podstawy opodatkowania, czy też w zakresie miejsca świadczenia, ale również w odniesieniu do pozostałych zasad obliczania podatku od towarów i usług.

Przykładowo, w przypadku własnych usług transportu lądowego pasażerskiego stanowiących element składowy usługi turystyki świadczonej podróżnym przez podatnika za cenę ryczałtową, zgodnie z art. 41 ust. 2 ustawy o VAT oraz z pkt 157 załącznika nr 3 do tej ustawy zastosowanie ma obniżona stawka podatku w wysokości 7%. W okresie od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2016 r., zgodnie z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT, stawka ta wynosi 8%. (...)”

PORADNIK VAT

Redakcja:

Redaktor Naczelna: Hanna Kończal
Dodatek opracowała: Dorota Goral
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 17 000



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.