

MINISTERSTWO FINANSÓW

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług

Podstawowe zagadnienia

***Broszura informacyjna
(kwiecień 2004)***

Ministerstwo Finansów (www.mf.gov.pl)

Broszura ma charakter informacyjny, nie stanowi wykładni prawa.

Spis treści

Wstęp.....	3
I. Podatnicy.....	5
II. Mali podatnicy.....	7
III. Przedmiot opodatkowania.....	10
IV. Opodatkowanie nieruchomości.....	13
V. Komis.....	15
VI. Leasing.....	17
VII. Miejsce świadczenia.....	20
VIII. Handel wewnątrzspółnotowy.....	26
IX. Nowe środki transportu.....	29
X. Sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju.....	33
XI. Podstawa opodatkowania.....	37
XII. Stawki podatku.....	40
XIII. Import i eksport towarów.....	41
XIV. Import i „eksport” usług	44
XV. Usługi transportu międzynarodowego.....	45
XVI. Odliczenia i zwroty.....	47
XVII. Odliczanie częściowe podatku i korekta podatku naliczonego.....	50
XVIII. Rejestracja.....	64
XIX. Deklaracje.....	67
XX. Informacje podsumowujące.....	69
XXI. Kasy rejestrujące.....	69
XXII. Procedury szczególne.....	70
1. Zwolnienia podmiotowe.....	70
2. Opodatkowanie usług taksówkowych.....	73
3. Usługi turystyki.....	74
4. Opodatkowanie towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcyjnych i antyków.....	77
5. Dostawy złota inwestycyjnego.....	80

WSTĘP

W dniu 11 marca 2004 r. Sejm uchwalił ustawę o podatku od towarów i usług. Ustawa ta zastępuje ustawę z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.).

Podstawowym założeniem nowej ustawy jest dostosowanie przepisów w zakresie tego podatku do wymogów wynikających z dyrektyw Unii Europejskiej.

Uwaga !

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. została opublikowana w Dzienniku Ustaw z dnia 5 kwietnia 2004 r., Nr 54, poz. 535.

Ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia jej ogłoszenia tj. 20 kwietnia 2004 r. Część regulacji wchodzi w życie jednak w innych terminach. Przepisy w zakresie rejestracji podatników dla potrzeb handlu wewnątrzwspólnotowego, stosuje się po upływie 7 dni od dnia ogłoszenia ustawy, tj. od dnia 13 kwietnia 2004 r.

Większość przepisów ustawy stosowana będzie od dnia 1 maja 2004 r.

Do najważniejszych zmian wprowadzonych przepisami nowej ustawy, należy zaliczyć:

- zmiany w zakresie przedmiotu opodatkowania – m.in. objęcie opodatkowaniem wszelkich praw, a także nieruchomości (gruntów),
- wprowadzenie szczegółowych przepisów dotyczących miejsca świadczenia przy dostawie towarów, wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów oraz przy świadczeniu usług,
- wprowadzenie regulacji w zakresie opodatkowania handlu wewnątrzwspólnotowego,
- dostosowanie stawek podatku do przepisów unijnych,
- wprowadzenie szczególnych procedur dla:
 - usług turystyki,
 - dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków,
 - złota inwestycyjnego,
 - podmiotów zagranicznych świadczących na terytorium Wspólnoty usługi elektroniczne osobom niepodlegającym opodatkowaniu,
 - wewnątrzwspólnotowych transakcji trójstronnych,
- zmiany w zakresie dokonywania korekt podatku od zakupów związanych ze sprzedażą zwolnioną i opodatkowaną,
- nowe zasady zwrotu podatku,

- zmiany w zakresie odliczeń podatku (nowe uregulowania dotyczące odliczeń podatku od zakupu samochodów osobowych i czynności dokonywanych poza granicami kraju).

Zasadnicza część zmian wprowadzonych nową ustawą, odróżniająca te regulacje od obecnie stosowanych, związana jest z otwarciem granic celno-podatkowych po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej.

Wymagało to stworzenia określonych unijnymi dyrektywami rozwiązań w zakresie handlu wewnątrzspółnotowego. Dlatego też nowe uregulowania w zdecydowanej części dotyczą tej grupy podatników, która będzie dokonywała takich czynności, tj. będzie dokonywała dostawy towarów do podatników w innych państwach członkowskich (wewnątrzspółnotowa dostawa towarów) lub będzie dokonywała nabycia towarów od takich podatników (wewnątrzspółnotowe nabycie towarów).

Powyższe wiązało się z koniecznością wprowadzenia w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. nowych zasad dotyczących rejestracji podatników, w tym rejestracji dla potrzeb handlu wewnątrzspółnotowego, nowych zasad dokumentowania sprzedaży towarów do państw członkowskich UE oraz zasad rozliczania podatku z tytułu nabycia towarów w innych państwach członkowskich UE, które są sprowadzane do kraju.

Dla podatników, którzy nie będą zajmować się handlem wewnątrzspółnotowym, zasady rozliczeń podatku zawarte w nowej ustawie o podatku od towarów i usług, nie różnią się w zdecydowany sposób od obecnych rozwiązań.

Podstawowe zmiany (poza stawkami i zakresem opodatkowania) dotyczą procedury zwrotu podatku i dokonywania korekt podatku z tytułu zakupów związanych ze sprzedażą zwolnioną i opodatkowaną oraz miejsca świadczenia przy dostawie towarów i świadczeniu usług.

Na uwagę zasługuje również zmiana definicji podatnika podatku od towarów i usług (*zob. art. 15 ustawy*), która jako kryterium dla zdefiniowania podatnika wskazuje wykonywanie działalności gospodarczej.

I. PODATNICY

Co podatnik wiedzieć powinien

W nowej ustawie kryterium decydującym o uznaniu podmiotu (osoby prawnej, jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej oraz osoby fizycznej) za podatnika podatku od towarów i usług jest samodzielne wykonywanie działalności gospodarczej, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy.

Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Użycie słowa „samodzielnie” powoduje, iż za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą przepisy ustawy nie uznają czynności:

- z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 12 ust. 1 - 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- wykonywanych przez osobę fizyczną na podstawie umowy agencyjnej, umowy zlecenia lub innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące umowy zlecenia, albo umowy o dzieło, jeżeli umowę taką zawarła z pracodawcą, z którym pozostaje w stosunku pracy, lub jeżeli w ramach takiej umowy wykonuje pracę na rzecz pracodawcy, z którym pozostaje w stosunku pracy;
- z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2 - 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności.

Uwaga !

Za podatników podatku od towarów i usług **nie uznaje się** organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowania zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, **z wyłączeniem czynności** wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Oznacza to, że wyłączenie tych organów i urzędów z kategorii podatników podatku od towarów i usług ma charakter podmiotowo-przedmiotowy.

Ustawa wprowadza też kategorię podatników podatku od towarów, która nie wiąże ich z wykonywaniem działalności gospodarczej, ale z dokonaniem wewnątrzwspólnotowej dostawy nowych środków transportu (*zob. art. 16 ustawy*).

W przypadku podmiotów dokonujących importu towarów podatnikami są co do zasady osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne:

- na których ciąży obowiązek uiszczenia cła, również w przypadku, gdy na podstawie przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszona, w części lub w całości, albo zastosowano preferencyjną, obniżoną lub zerową stawkę celną,
- uprawnione do korzystania z procedury celnej obejmującej uszlachetnianie czynne, odprawę czasową, przetwarzanie pod kontrolą celną, w tym również osoby, na które, zgodnie z odrębnymi przepisami, zostały przeniesione prawa i obowiązki związane z tymi procedurami.

Podatnikami podatku od towarów i usług są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne:

- 1) będące **usługobiorcami usług** świadczonych przez podatników posiadających siedzibę lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium kraju; oczywiście chodzi o usługi, które uwzględniając kryterium miejsca świadczenia uznaje się za wykonane na terytorium Polski (z wyjątkiem przypadków, gdy podatek został rozliczony przez usługodawcę),
- 2) **nabywające towary, jeżeli dokonującym dostawy tych towarów na terytorium kraju** jest podatnik nieposiadający siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności lub stałego miejsca zamieszkania na terytorium kraju, (z zastrzeżeniem wewnątrzwspólnotowych transakcji trójstronnych, o których

mowa w art. 135 - 138 ustawy) – z wyjątkiem przypadków, gdy podatek został rozliczony przez dokonującego dostawy,

- 3) dokonujące wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów,
- 4) nabywające nowe środki transportu, które miały być wywiezione poza terytorium kraju w ciągu 14 dni od dnia dostawy, a nie zostały wywiezione.

Uwaga !

Od 1 maja 2004 r. zakłady (oddziały) osoby prawnej samodzielnie sporządzające bilans nie mogą być odrębnymi podatnikami podatku od towarów i usług.

W związku z tym zakłady (oddziały) będące odrębnymi podatnikami podatku od towarów w rozumieniu ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, które zgodnie z tą ustawą wybrały metodę kasową rozliczeń lub wybrały rozliczenia za okresy kwartalne, tracą prawo do rozliczania się tą metodą oraz do rozliczania się za okresy kwartalne, począwszy od rozliczenia za kwiecień 2004 r. Jeżeli oddział osoby prawnej był małym podatnikiem rozliczającym się za okresy kwartalne, składa rozliczenie za okres styczeń – kwiecień 2004 r.

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 15-17 i art. 160 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

II. MALI PODATNICY

Co podatnik wiedzieć powinien

W nowej ustawie o podatku od towarów i usług utrzymane zostały specjalne uregulowania dla tzw. małych podatników.

Małym podatnikiem jest podatnik:

- 1) u którego wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości **800 000 euro (w 2004 r. kwota ta wynosi 3 655 000 zł)**,
- 2) prowadzący przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzający funduszami powierniczymi, będący agentem, zleceniobiorcą lub inną osobą świadczącą usługi o podobnym charakterze, z wyjątkiem komisju – jeżeli kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzenia za wykonane usługi (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty

odpowiadającej równowartości **30 000 euro** (w 2004 r. kwota ta wynosi 137 000 zł).

Małym podatnikiem może być również podatnik rozpoczynający w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, gdy przewidywana przez niego wartość sprzedaży nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzonej sprzedaży, ww. kwot (tj. odpowiednio kwoty 800 000 euro lub 30 000 euro).

Ważne

Od 1 maja 2004 r. rozszerzeniu ulega zakres opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Opodatkowaniem objęta zostanie np. dostawa gruntów przeznaczonych na cele budowlane oraz dostawa wszelkich praw. Powyższe należy mieć na uwadze przy określaniu kwot uprawniających do korzystania ze statusu małego podatnika, a zwłaszcza do kontrolowania od 1 maja 2004 r. momentu utraty prawa do korzystania z przywilejów przysługujących tej grupie.

Mały podatnik ma możliwość - pod warunkiem pisemnego zawiadomienia o tym naczelnika urzędu skarbowego - wyboru następujących udogodnień:

- składania deklaracji podatkowych dla podatku od towarów i usług za okresy kwartalne i kwartalnego rozliczania tego podatku w miejsce miesięcznego,
- rozliczania podatku od towarów i usług metodą kasową, tj. po uregulowaniu przez kontrahentów należności z tytułu sprzedaży towarów i usług (wybór tej metody wiąże się z obowiązkiem rozliczeń kwartalnych).

Metoda kasowa

Kasowa metoda rozliczeń polega na tym, że obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług powstaje z dniem uregulowania przez kontrahenta całości lub części należności, nie później jednak niż 90 dnia od dnia wydania towaru lub wykonania usługi. Uregulowanie należności w części powoduje powstanie obowiązku podatkowego w tej właśnie części.

Aby skorzystać z metody kasowej, należy pisemnie zawiadomić o tym naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca miesiąca poprzedzającego okres, za który będzie stosowana ta metoda.

Mały podatnik **może zrezygnować** z metody kasowej, nie wcześniej jednak niż **po upływie 12 miesięcy** stosowania tej metody, po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego, w terminie do końca kwartału, w którym tę metodę stosował.

Utrata prawa do rozliczania podatku od towarów i usług metodą kasową następuje, począwszy od rozliczenia za miesiąc następujący po kwartale, w którym

przekroczona zostaje odpowiednio kwota 800 000 euro lub 30 000 euro (lub odpowiednie proporcje tych kwot w przypadku podatników rozpoczynających działalność), tj. w momencie utraty statusu małego podatnika.

Ważne

Zadeklarowanie chęci rozliczania podatku od towarów i usług metodą kasową oznacza jednocześnie przyjęcie rozliczenia kasowego dla podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług; odliczenie podatku naliczonego następuje po zapłaceniu kontrahentom należności.

Rozliczenia za okresy kwartalne

Mali podatnicy, którzy nie wybrali kasowej metody rozliczenia podatku mogą również rozliczać się kwartalnie.

O wyborze składania deklaracji za okresy kwartalne, należy pisemnie zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca kwartału poprzedzającego kwartał, za który po raz pierwszy będzie składana deklaracja kwartalna.

Z kwartalnego rozliczania podatku od towarów i usług mali podatnicy **mogą zrezygnować** i powrócić do miesięcznego trybu składania deklaracji VAT, ale dopiero **po upływie czterech kwartałów** (12 miesięcy), w których rozliczali się za okresy kwartalne, po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego, w terminie do ostatniego dnia kwartału, za który będzie składana ostatnia kwartalna deklaracja.

Prawo do składania kwartalnych deklaracji podatkowych mali podatnicy tracą automatycznie, jeżeli wartość sprzedaży towarów przekroczy u nich kwotę 800 000 euro lub odpowiednio kwotę 30 000 euro (lub odpowiednie proporcje tych kwot w przypadku podatników rozpoczynających działalność).

Uwaga !

Ponieważ przepisy nowej ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie regulacji dotyczących małych podatników wchodzi w życie z dniem 1 maja 2004 r., inaczej określone zostały pierwsze dwa kwartały roku 2004:

- **pierwszy** okres rozliczeniowy w 2004 r. obejmuje okres **od stycznia do kwietnia 2004 r.**
- **drugi** okres rozliczeniowy w 2004 r. obejmuje okres **od maja do czerwca 2004 r.**

Ważne

Zakłady (oddziały) osoby prawnej samodzielnie sporządzające bilans, które przed dniem 1 maja 2004 r. stały się odrębnymi podatnikami i które wybrały metodę kasową rozliczeń lub wybrały rozliczenia za okresy kwartalne, tracą prawo do

korzystania z ww. systemów rozliczeń począwszy od rozliczenia za kwiecień 2004 r., tj. składają deklarację za okres styczeń – kwiecień 2004 r.

Osoba prawna, której zakłady (oddziały) rozliczały się jako odrębni podatnicy, wstępuje z dniem 1 maja 2004 r. we wszystkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki swojego zakładu (oddziału), który przestał być wyodrębnionym podatnikiem - w zakresie, w jakim dotyczą podatku od towarów i usług.

Szczegółowe uregulowania w zakresie małych podatników zawarte są w art. 2 pkt 25, art. 21, art. 99, art. 103, art. 104, art. 160, art. 161 i art. 162 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

III. PRZEDMIOT OPODATKOWANIA

Co podatnik wiedzieć powinien

Rozszerzeniu ulega przedmiot opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Opodatkowaniu co do zasady będzie podlegała:

- odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług,
- eksport i import towarów,
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem,
- wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Uwaga !

- Przez dostawę towarów rozumie się co do zasady przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Dotyczy to również przeniesienia tego prawa z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu.

Towary - rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki i budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także grunty.

- Przez świadczenie usług rozumie się co do zasady każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów.

Na uwagę zasługuje fakt, że przez dostawę towarów rozumie się również wydanie towarów pomiędzy komitentem a komisantem, przez komisanta na rzecz osoby trzeciej, a także wydanie towaru przez komisanta na rzecz komitenta w ramach umowy komisji zakupu.

Oznacza to, że podmioty wykonujące te czynności będą rozliczać podatek według ogólnych zasad, tak jak inni podatnicy dokonujący np. sprzedaży towarów. Obowiązek podatkowy będzie u nich powstawał według zasad ogólnych.

Uwaga !

Na równi z dostawą towarów traktuje się ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego.

- Za dostawę uważa się również wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, w wyniku których odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający.

Na równi z dostawą traktuje się umowy leasingu w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, których przedmiotami są grunty.

Oznacza to, że obowiązek podatkowy z tytułu tych czynności będzie powstawał z chwilą wydania towaru, a w przypadku, gdy czynność powinna być potwierdzona fakturą, z chwilą jej wystawienia nie później jednak niż 7 dnia od dnia wydania towaru.

Podstawę opodatkowania stanowić będzie natomiast cała kwota należna z tytułu tej czynności, pomniejszona o kwotę podatku.

Należy pamiętać, że pomimo iż opodatkowaniu podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług, to ustawa przewiduje również sytuacje, w których na

równi z tymi czynnościami traktuje się nieodpłatną dostawę towarów i nieodpłatne świadczenie usług, dotyczy to:

- a) przekazania przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w tym:
 - przekazania lub zużycia towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,
 - wszelkie inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia (w szczególności darowizny),
- b) nieodpłatnego świadczenia usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług.

Powyższe czynności traktuje się jak czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, o ile nie są one związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, a podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z tymi czynnościami w całości lub w części.

Powyższe nie odnosi się do prezentów o małej wartości oraz próbek towarów. Przepisy ustawy wprowadzają dla potrzeb stosowania tego wyłączenia szczegółowe definicje pojęcia prezentów o małej wartości oraz próbek towarów.

Przez prezenty o małej wartości rozumie się przekazywane przez podatnika jednej osobie towary o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym 50 zł, z tym że łączna wartość prezentów w roku podatkowym nie może być wyższa niż 0,125% wartości sprzedaży opodatkowanej podatnika w poprzednim roku podatkowym.

Przez próbkę natomiast, rozumie się najmniejszą ilość towaru pobraną z dużej partii, która zachowuje skład oraz wszystkie właściwości fizyczne, fizykochemiczne i chemiczne lub biologiczne towaru. Ponadto ilość lub wartość przekazywanych próbek nie wskazuje na działanie o charakterze handlowym.

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 5-8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów omówione zostały w innej części broszury (zob. część VIII – *Handel wewnątrzwspólnotowy*).

IV. OPODATKOWANIE NIERUCHOMOŚCI

Co podatnik wiedzieć powinien

Ustawa o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. zakłada w art. 5 ust. 1 pkt 1, iż opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług będzie podlegać m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Przez towary rozumie się rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki i budowle lub ich części, będące przedmiotem, czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także **grunty**.

Zatem dostawa gruntów również podlega opodatkowaniu. Opodatkowane jednak co do zasady będą grunty budowlane, gdyż art. 43 tej ustawy przewiduje dla innych gruntów niż budowlane zwolnienie od podatku.

Należy zaznaczyć, iż w przypadku gruntów budowlanych nie w każdym przypadku będziemy mieli do czynienia z faktycznym obciążeniem podatkiem od towarów i usług dostawy gruntu budowlanego. Przede wszystkim, aby dostawa takiego gruntu podlegała opodatkowaniu, dostawy musi dokonywać podatnik podatku od towarów i usług.

Ważne

W przypadku dostawy budynku trwale związanego z gruntem, z podstawy opodatkowania nie wyłącza się wartości gruntu.

Oznacza to, że w przypadku dostawy budynku – stawką właściwą dla tego budynku opodatkowany będzie również grunt związany z tym budynkiem.

Dotyczyć to będzie również ustanowienia prawa lokatorskiego czy własnościowego prawa do lokalu w spółdzielniach mieszkaniowych – które to prawa zrównane zostały z dostawą (oczywiście w odniesieniu do nowych lokali, które nie były zasiedlone przed 1 maja 2004 r.).

Dostawy gruntów budowlanych (niezabudowanych) będą opodatkowane stawką podstawową podatku od towarów i usług.

Zwolniona została od podatku od towarów i usług dostawa obiektów budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyjątkiem obiektów i ich części, które mają być zasiedlone lub zamieszkane po raz pierwszy; zwolnienie nie dotyczy części budynków przeznaczonych na cele inne niż mieszkaniowe (*zob. art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy*).

Odrębne regulacje dotyczą przekształcenia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu, które to przekształcenie nie będzie korzystało ze zwolnienia, jeżeli będzie dokonywane przed upływem 5 lat od zasiedlenia (oczywiście dotyczy to tylko lokali nowych, które nie były zasiedlone przed 1 maja 2004 r.) – *zob. art. 43 ust. 7 ustawy*. W takim jednak przypadku podstawa opodatkowania będzie dotyczyła tylko kwoty, która będzie „dopłacana” (po 30 kwietnia 2004 r.).

Natomiast dostawa używanego budynku mieszkalnego w rozumieniu ustawy (wraz z gruntem, z którym budynek taki jest trwale związany), będzie zwolniona od podatku od towarów i usług.

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 2, art. 5, art. 29 ust. 5, art. 43, art. 44 i art. 146 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Ważne

Podatek od czynności cywilnoprawnych

W związku z objęciem opodatkowaniem oprócz budynków i budowli także gruntów, zmieniona została zasada rozgraniczenia zakresu opodatkowania nieruchomości podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

W wyniku dokonanej nowelizacji ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. Nr 86, poz. 959 z późn. zm.) - *zob. art. 143 ustawy o podatku od towarów i usług*, zostało nadane nowe brzmienie art. 2 pkt 4 tej ustawy, zgodnie z którym zwalnia się od podatku czynności cywilnoprawne, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług lub jest z niego zwolniona, **z wyjątkiem umów sprzedaży i zamiany zwolnionych z podatku od towarów i usług, których przedmiotem są nieruchomości lub ich części albo prawo użytkowania wieczystego.**

Powyższe oznacza objęcie podatkiem od czynności cywilnoprawnych, oprócz gruntów zwolnionych z podatku od towarów i usług, także ich części składowych -

budynków i budowli, stanowiących np. towary używane, gdyż przedmiotem opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych są nieruchomości w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego.

Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych czynności objętych jednocześnie przepisami o podatku od towarów i usług dotyczy tylko tych przypadków, gdy przedmiotem czynności jest sprzedaż lub zamiana nieruchomości, jej części lub prawa użytkowania wieczystego. Oznacza to, że nie każda czynność dotycząca nieruchomości i jednocześnie przedmiotowo zwolniona z podatku od towarów i usług automatycznie będzie opodatkowana podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

Nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych czynności, których przedmiotem są inne prawa majątkowe związane z nieruchomościami, jak np. ograniczone prawa rzeczowe lub wynikające z prawa spółdzielczego.

Nadal nie podlegają opodatkowaniu czynności, których dokonuje podatnik podmiotowo zwolniony od podatku od towarów i usług, które to zwolnienie wynika z wysokości osiągniętej przez podatnika wartości sprzedaży.

Bez zmian pozostawiono również zasadę rozgraniczenia obu ustaw podatkowych, zgodnie z którą dana czynność podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych tylko wówczas, gdy dany podmiot nie działa w charakterze podatnika podatku od towarów i usług, tzn. gdy konkretna czynność jest niezwiązana z prowadzeniem działalności gospodarczej (przedsiębiorstwem podatnika).

V. KOMIS

Co podatnik wiedzieć powinien

1. Informacja ogólna

Od dnia 1 maja 2004 r. zmieniają się zasady opodatkowania transakcji w ramach umowy komis. Czynności wykonywane przez komisanta na podstawie umowy komis nie będą traktowane jako usługi.

Wydanie towarów między komitentem a komisantem, a następnie wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej, jak również w przypadku komis zakupu wydanie

towarów przez komisanta na rzecz komitenta – na podstawie umowy komisu, będzie traktowane jak dostawa towarów (zakup – sprzedaż) z prawem do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony (według ogólnych zasad).

Uwaga !

W przypadku, gdy komitent wydał towar komisantowi przed dniem 1 maja 2004 r. i nie powstał obowiązek podatkowy przed tym dniem, w stosunku do tych transakcji stosuje się dotychczasowe zasady opodatkowania, wynikające z ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

2. Umowa komisu sprzedaży (informacje ogólne)

KOMITENT



wydanie towarów między komitentem a komisantem (dostawa)

KOMISANT



wydanie towarów przez komisanta na podstawie umowy komisu (dostawa)

NABYWCA TOWARU

Obowiązek podatkowy:

Obowiązek podatkowy dla komitenta powstaje co do zasady z chwilą wydania tego towaru (a jeżeli wydanie powinno być potwierdzone fakturą - z chwilą jej wystawienia, nie później niż 7 dnia od dnia wydania towaru), będącego przedmiotem umowy komisu między komitentem a komisantem. Dla komisanta zaś - z chwilą wydania przedmiotu umowy komisu nabywcy tego towaru.

Podstawa opodatkowania:

Dla komitenta - przy wydaniu towarów komisantowi - podstawą opodatkowania jest kwota należna pomniejszona o kwotę prowizji komisanta, pomniejszona o kwotę podatku.

Dla komisanta – przy wydaniu towaru nabywcy (osobie trzeciej) - podstawą opodatkowania jest kwota należna z tytułu dostawy towarów, pomniejszona o kwotę podatku.

3. Umowa komisji zakupu (informacje ogólne)



Nabycie towaru przez komisanta

KOMISANT



wydanie towaru przez komisanta na rzecz komitenta na podstawie umowy komisji
(dostawa)

KOMITENT

Obowiązek podatkowy:

Obowiązek podatkowy powstaje co do zasady z chwilą wydania towaru komitentowi (a jeżeli wydanie powinno to być potwierdzone fakturą - z chwilą jej wystawienia, nie później niż 7 dnia od dnia wydania towaru).

Podstawa opodatkowania:

Podstawą opodatkowania dla komisanta jest w tym przypadku kwota należna wraz z kwotą prowizji, pomniejszona o kwotę podatku.

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 7, art. 19 i art. 30 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

VI. LEASING

Co podatnik wiedzieć powinien

1. Leasing finansowy

Przedmiot opodatkowania

Od 1 maja 2004 r. umowa leasingu finansowego traktowana będzie jako dostawa towarów. Przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym

charakterze, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty, prawo własności zostanie przeniesione. Ustawa o podatku od towarów i usług w tej kwestii jednoznacznie określa jakie umowy będą dostawą towarów. Będą to umowy, w wyniku których, zgodnie z przepisami o podatku dochodowym, odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający oraz umowy leasingu w rozumieniu tych przepisów, których przedmiotami są grunty. Ważnym kryterium dla opodatkowania podatkiem od towarów i usług takiej dostawy, jest określenie miejsca świadczenia jak przy dostawie towarów.

Obowiązek podatkowy

W przypadku leasingu finansowego będą miały zastosowanie zasady ogólne powstawania obowiązku podatkowego właściwe dla dostawy towarów. Zatem obowiązek podatkowy będzie powstawał, co do zasady, w momencie wydania towarów będących przedmiotem umowy leasingu finansowego. W przypadku gdy czynność ta powinna być potwierdzona fakturą – obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej wystawienia, nie później niż 7 dnia od dnia wydania towaru.

Podstawa opodatkowania

W przypadku leasingu finansowego podstawą opodatkowania będzie cała kwota należna (suma wszystkich rat leasingowych, płatności) pomniejszona o kwotę naliczonego podatku - która będzie pobierana przez finansującego w uzgodnionych ratach.

Podatek będzie jednak płacony od całej kwoty z chwilą powstania obowiązku podatkowego określonego wyżej.

2. Leasing operacyjny

Przedmiot opodatkowania

Przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług traktują leasing operacyjny jako świadczenie usługi.

Miejsce świadczenia

W przypadku leasingu operacyjnego mają zastosowanie zasady ogólne dotyczące miejsca świadczenia usług, którym jest miejsce, gdzie świadczący usługę - leasingodawca posiada siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności, w przypadku braku siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności – miejsce stałego zamieszkania.

W przypadku gdy usługi wynajmu, dzierżawy lub inne o podobnym charakterze, których przedmiotem są rzeczy ruchome, inne niż środki transportu, są świadczone na rzecz:

- 1) osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, posiadających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium państwa trzeciego,
 - 2) podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Wspólnoty, ale w kraju innym niż kraj świadczącego usługę
- miejscem świadczenia tych usług jest miejsce, gdzie nabywca usługi posiada siedzibę, stałe miejsce prowadzenia działalności, dla którego dana usługa jest świadczona, a w przypadku braku stałego miejsca prowadzenia działalności, stały adres lub miejsce zamieszkania.

Miejscem świadczenia dla usług wynajmu, dzierżawy lub innych o podobnym charakterze, dotyczących środków transportu, jest miejsce, gdzie świadczący usługę posiada siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności, a w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności – miejsce stałego zamieszkania.

Uwaga !

Określenie miejsca świadczenia jest szczególnie ważne, gdyż decyduje czy czynność podlega opodatkowaniu w Polsce, czy też nie.

Obowiązek podatkowy

Dla celów leasingu operacyjnego ustawa określa szczególny moment powstania obowiązku podatkowego. Moment powstania obowiązku podatkowego związany jest z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż z upływem terminu płatności określonego w umowie lub w fakturze (*zob. art. 19 ustawy*)

Podstawa opodatkowania

Podstawą opodatkowania w przypadku leasingu operacyjnego będzie oczywiście cała kwota należna, pomniejszona o kwotę należnego podatku, z tym że w związku z powiązaniem momentu powstania obowiązku podatkowego z poszczególnymi ratami (nie później niż z upływem terminu płatności) – podatek będzie w praktyce obliczany sukcesywnie od wartości poszczególnych rat, pomniejszonych o kwotę podatku.

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 7, art. 19, art. 22 i art. 29 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

VII. MIEJSCE ŚWIADCZENIA

Co podatnik wiedzieć powinien

Od 1 maja 2004 r. zostaną wprowadzone nowe uregulowania prawne związane z określeniem miejsca świadczenia. Uregulowania prawne dotyczące omawianej materii zawarte są w dziale V ustawy o podatków od towarów i usług, zatytułowanym „*Miejsce świadczenia*”. Zasady dotyczące miejsca opodatkowania transakcji mają kluczowe znaczenie dla określenia państwa uprawnionego do poboru podatku. Prawidłowe określenie miejsca świadczenia danej transakcji jest podstawowym kryterium oceny, czy dana transakcja podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w Polsce, czy też nie.

Odmienne niż dotychczas, dla określenia miejsca świadczenia nie zawsze decydujące znaczenia będzie miało faktyczne miejsce wykonania tych czynności.

O miejscu świadczenia usługi czy dostawy towarów może decydować wiele czynników np. siedziba usługodawcy, status nabywcy (podatnik czy konsument), a w przypadku transportu np. miejsce jego rozpoczęcia.

1. Miejsce świadczenia przy dostawie towarów

Przepisy ustawy wyszczególniają co do zasady cztery podstawowe sytuacje dla określenia miejsca dostawy towarów.

- 1) w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę lub przez osobę trzecią – miejscem dostawy jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy,**
- 2) w przypadku dostawy towarów niewysyłanych ani nietransportowanych - uznaje się miejsce świadczenia tam, gdzie towary znajdują się w momencie dostawy,**
- 3) w odniesieniu do towarów instalowanych lub montowanych – miejscem dostawy jest miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane,**
- 4) w przypadku dostawy towarów na pokładach statków, samolotów lub pociągów w trakcie części transportu pasażerów wykonywanej na terytorium Wspólnoty – miejscem świadczenia jest miejsce rozpoczęcia transportu pasażerów.**

- Szczególne zasady dotyczące określenia miejsca świadczenia obowiązują przy dostawie towarów w sytuacji, kiedy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, przy czym towar ten jest wysyłany lub transportowany.

W takim przypadku wysyłka lub transport przyporządkowany jest tylko jednej dostawie:

- jeżeli towar jest wysyłany lub transportowany przez nabywcę, który dokonuje również jego dostawy, to wówczas przyjmuje się, że wysyłka lub transport co do zasady jest przyporządkowana dostawie dokonanej dla tego nabywcy; za miejsce dokonania dostawy towarów uznaje się wtedy miejsce rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów,
 - natomiast dostawa, która następuje przed dostawą, do której przyporządkowana jest wysyłka lub transport, jest opodatkowana w miejscu rozpoczęcia wysyłki lub transportu; dostawa, która natomiast następuje po dostawie, do której przyporządkowana jest wysyłka lub transport, jest opodatkowana w miejscu zakończenia wysyłki lub transportu towarów.
- **W przypadku gdy miejscem rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów jest terytorium państwa trzeciego, dostawę towarów dokonywaną przez podatnika, który również jest podatnikiem z tytułu importu tych towarów, uważa się za dokonaną na terytorium kraju.**

Odrębne zasady regulują miejsce świadczenia przy sprzedaży wysyłkowej.

2. Miejsce świadczenia przy świadczeniu usług

Podobnie jak przy dostawie towarów w przypadku świadczenia usług bardzo istotnym dla prawidłowego rozliczenia podatku od towarów i usług jest określenie miejsca świadczenia danej usługi. Od poprawności określenia miejsca świadczenia zależy, czy dane świadczenie będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w Polsce, czy nie.

W przypadku świadczenia usług, co do zasady, za miejsce świadczenia uznaje się miejsce, gdzie świadczący usługę posiada siedzibę, a w przypadku posiadania stałego miejsca prowadzenia działalności, z którego świadczy usługi - za miejsce świadczenia usług uznaje się miejsce, gdzie świadczący usługę posiada stałe miejsce prowadzenia działalności. W przypadku braku ww. miejsc, za miejsce świadczenia usług uznaje się miejsce stałego zamieszkania.

Uwaga !

Jeżeli przepisy ustawy nie określają dla konkretnych usług odrębnej zasady określania miejsca świadczenia, zawsze będzie miała zastosowanie reguła podstawowa opisana powyżej (w ramce).

Od zasady ogólnej zostały wprowadzone pewne odstępstwa. W niektórych przypadkach miejsce świadczenia może być uzależnione od miejsca faktycznego świadczenia tych usług, od rodzaju lub przedmiotu związanego ze świadczonymi usługami, czy też od nabywcy danej usługi i jego siedziby.

- W przypadku świadczenia usług związanych z nieruchomościami, w tym usług rzeczoznawców majątkowych i pośredników w obrocie nieruchomościami, usług przygotowywania i koordynowania prac budowlanych takich jak usługi architektów i nadzoru budowlanego - miejscem świadczenia jest miejsce położenia nieruchomości.

Oznacza to, iż np. usługi pośrednictwa w obrocie nieruchomościami będą zawsze podlegać opodatkowaniu w państwie, w którym znajduje się nieruchomość, której dotyczy pośrednictwo.

- W przypadku świadczenia usług transportowych - miejscem świadczenia jest miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości.

Tak określone miejsce świadczenia usług transportowych powoduje, iż opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega tylko ta część usługi, która jest wykonywana na terytorium Polski (przy uwzględnieniu pokonanej odległości). Zatem, jeżeli usługi transportowe wykonywane są zarówno na terytorium Polski, jak i poza nim, to opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zgodnie z prawidłowym określeniem miejsca świadczenia, powinna podlegać tylko część dokonywana w Polsce. Usługi transportu dokonywane poza Polską nie podlegają, co do zasady, podatkowi od towarów i usług.

Uwaga !

Wyjątkiem jest „wewnątrzwspólnotowa usługa transportu towarów”, dla której stosowane są odmienne regulacje dotyczące miejsca świadczenia usług, o których będzie mowa w dalszej części broszury.

- W przypadku usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji i rozrywki, usług pomocniczych do usług transportowych, usług wyceny majątku rzeczowego ruchomego i usług na ruchomym majątku rzeczowym - miejscem świadczenia jest co do zasady miejsce, gdzie usługi są faktycznie świadczone.

Od powyższej reguły są też pewne wyjątki. Dotyczą one m.in. usług na ruchomym majątku rzeczowym (np. usług uszlachetniania). W takim przypadku, jeżeli zamawiający poda wykonawcy numer, pod którym zidentyfikowany jest na potrzeby podatku od wartości dodanej na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium państwa, na którym usługi są wykonywane – uznaje się, że miejsce świadczenia usług będzie w państwie, które nadało nabywcy ten numer. Dodatkowym warunkiem dla takiego określenia miejsca świadczenia jest wywóz tych towarów (np. uszlachetnionych) z państwa, gdzie wykonywano usługi.

W Polsce warunkiem jest aby wywóz nastąpił w ciągu 30 dni. Jeśli podatnik polski wykonujący np. usługi uszlachetniania spełniłby ten warunek, usługi te uznane byłyby jako niepodlegające opodatkowaniu w Polsce. Będą one podlegały opodatkowaniu w państwie nabywcy.

- Odrębną grupę usług stanowią usługi, dla których **miejscem świadczenia jest miejsce, gdzie nabywca usługi posiada siedzibę, stałe miejsce prowadzenia działalności, a w przypadku braku miejsca prowadzenia działalności - stały adres lub miejsce zamieszkania** przy spełnieniu określonych przepisami warunków.

Dotyczy to usług:

- sprzedaży praw lub udzielania licencji i sublicencji, przeniesienia lub cesji praw autorskich, patentów, praw do znaków fabrycznych, handlowych, oddania do użytku wspólnego znaku towarowego albo wspólnego znaku towarowego gwarancyjnego albo innych praw pokrewnych,
- reklamy,
- prawniczych, rachunkowo-księgowych, badania rynków i opinii publicznej, doradztwa w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania (PKWiU 74.1); przetwarzania danych i dostarczania informacji; architektonicznych i inżynierskich (PKWiU 74.2) z wyjątkiem usług dotyczących nieruchomości, dla których miejscem świadczenia jest miejsce położenia nieruchomości; tłumaczeń,

- bankowych, finansowych i ubezpieczeniowych łącznie z reasekuracją, z wyjątkiem wynajmu sejfów przez banki,
- wynajmu, dzierżawy lub innych usług o podobnym charakterze, których przedmiotem są rzeczy ruchome (z wyjątkiem środków transportu),
- usług telekomunikacyjnych,
- nadawczych radiowych i telewizyjnych,
- elektronicznych,
- polegających na zobowiązaniu się do powstrzymania się od dokonania czynności lub posługiwania się prawem, o których mowa powyżej,
- agentów, pośredników działających w imieniu i na rzecz innej osoby, jeżeli uczestniczą w zapewnieniu świadczenia usług, o których mowa powyżej,

pod warunkiem, że usługi te są świadczone na rzecz:

a) odbiorców spoza Wspólnoty lub

b) podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Wspólnoty, ale w kraju innym niż kraj świadczącego usługę.

Przykład 1

Polska firma prawnicza udziela porady prawnej firmie francuskiej (podatnikowi VAT we Francji) mającej siedzibę we Francji, która nie ma stałego miejsca prowadzenia działalności w Polsce.

W takim przypadku miejscem świadczenia usługi będzie Francja a nie Polska. Oznacza to, że usługa podlega opodatkowaniu we Francji według prawa tam obowiązującego.

W Polsce usługa ta będzie uznana za niepodlegającą opodatkowaniu.

Przykład 2

Podatnik polski wykonuje projekt architektoniczny związany z przebudową nieruchomości w Warszawie, a zamawiającym usługę jest firma posiadająca siedzibę w Niemczech.

W takim przypadku miejsce wykonania usługi będzie tam, gdzie znajduje się nieruchomość, tzn. w Polsce.

W przypadku usług elektronicznych, które są świadczone przez osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej lub osoby fizyczne, które mają siedzibę albo miejsce zamieszkania lub stałe miejsce prowadzenia działalności poza terytorium Wspólnoty, z którego świadczą te usługi, na rzecz osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, niebędących podatnikami, posiadających siedzibę lub

miejsce zamieszkania na terytorium Wspólnoty - miejscem świadczenia tych usług jest miejsce, gdzie nabywca posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania. To uregulowanie ma zastosowanie również do usług telekomunikacyjnych oraz nadawczych radiowych i telewizyjnych, jeżeli rzeczywiste użytkowanie i korzystanie z tych usług ma miejsce na terytorium państwa członkowskiego, gdzie nabywca posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania.

W pozostałych przypadkach do tych usług ma zastosowanie ogólna zasada określania miejsca świadczenia usług.

W przypadku wewnątrzspółnotowej usługi transportu towarów miejscem świadczenia jest miejsce, gdzie transport towarów się rozpoczyna.

Uwaga !

Od tej zasady przewidziany jest **wyjątek**.

W sytuacji, gdy nabywca usług zarejestrowany jest dla potrzeb VAT w państwie członkowskim innym, niż państwo rozpoczęcia transportu i poinformuje o powyższym świadczącego usługę transportową: poda swój numer identyfikacji dla potrzeb VAT nadany przez inny kraj niż ten, na terenie którego transport się rozpoczyna, to miejscem świadczenia będzie terytorium państwa, które wydało nabywcy ten numer.

Należy podkreślić, iż w wewnątrzspółnotowej usłudze transportu towarów, w określonym zgodnie z ww. zasadami miejscu świadczenia, opodatkowaniu podlega wartość całej usługi transportu według stawki właściwej dla usługi transportu.

Analogiczne zasady określania miejsca świadczenia usług stosuje się do **usług pośrednictwa i spedycji związanych bezpośrednio z wewnątrzspółnotowymi usługami transportu towarów.**

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 22, art. 27 i art. 28 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

VIII. HANDEL WEWNĄTRZWPÓLNOTOWY

Co podatnik wiedzieć powinien

Od dnia 1 maja 2004 r. granice celno-podatkowe Polski z krajami członkowskimi UE zostaną zniesione, a transakcje handlowe między podatnikami VAT z Polski i innych krajów członkowskich nie będą już określane dla potrzeb podatku VAT jako transakcje eksportowe czy importowe.

Eksport towarów zostanie zastąpiony pojęciem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, natomiast import towarów - pojęciem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Pojęcie eksportu i importu będzie zarezerwowane wyłącznie dla transakcji z podmiotami z krajów trzecich, tzn. z krajów nie należących do Unii Europejskiej oraz z tych terytoriów państw członkowskich, które zostały wyłączone z terytorium Unii.

Czym jest wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w Polsce

Przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium Polski rozumie się co do zasady nabycie towarów, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane przez dokonującego dostawy, nabywcę lub na ich rzecz z terytorium innego państwa członkowskiego na terytorium Polski.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów wystąpi również na terytorium Polski, jeżeli dla nabycia towarów, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane przez dokonującego dostawy, nabywcę lub na ich rzecz z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, podatnik podatku od towarów i usług podał numer identyfikacji podatkowej poprzedzony kodem PL.

Z wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów na terytorium Polski mamy co do zasady do czynienia wówczas, gdy nabywcą towarów jest podatnik podatku od towarów i usług i nabywane towary mają służyć czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika podatku od towarów i usług. Wewnątrzwspólnotowe nabycie wystąpi również, gdy nabywcą jest osoba prawna niebędąca takim podatnikiem, natomiast dokonującym dostawy jest podatnik VAT.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie występuje również w przypadku nabycia w innym kraju członkowskim UE nowych środków transportu, bez względu na to kto jest ich dostawcą i nabywcą.

Za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium Polski będzie również uznane przemieszczenie towarów własnych podatnika z państwa członkowskiego UE na terytorium Polski.

Nie stanowi jednak wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów przemieszczenie towarów własnych na terytorium Polski jeżeli ma ono charakter tymczasowy (np. w celu ich wyeksportowania lub wykonania na nich usług na terytorium Polski) lub dotyczy towarów instalowanych lub montowanych w Polsce, będących przedmiotem sprzedaży wysyłkowej czy przemieszczanych na pokładach statków, samolotów lub pociągów z przeznaczeniem do dostawy pasażerom (przepisy ustawy określają ściśle warunki, kiedy przemieszczenie towarów ma charakter tymczasowy – zob. art. 12)

Czym jest wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów z Polski

Przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów rozumie się wywóz towarów z terytorium Polski na terytorium innego państwa członkowskiego UE, jeżeli temu wywozowi towarzyszy przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel.

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów ma miejsce co do zasady wtedy, gdy jest dokonywana przez podatnika podatku od towarów i usług na rzecz podatnika VAT z innego państwa członkowskiego lub osobę prawną nie będącą takim podatnikiem, zidentyfikowanych dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych w innym państwie członkowskim.

- Za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów uznaje się również przemieszczenie towarów własnych podatnika z Polski na terytorium innego państwa członkowskiego UE, z wyjątkiem gdy przemieszczenie ma charakter tymczasowy lub dotyczy towarów instalowanych lub montowanych w innym państwie członkowskim, będących przedmiotem sprzedaży wysyłkowej czy przemieszczanych na pokładach statków, samolotów lub pociągów z przeznaczeniem do dostawy pasażerom.

Jeśli jesteś podatnikiem VAT

Przedsiębiorcy zainteresowani dokonywaniem czynności handlowych z podmiotami mającymi siedzibę w innych krajach Unii Europejskiej będą musieli wcześniej złożyć zgłoszenie rejestracyjne do właściwego urzędu skarbowego. Naczelnik urzędu skarbowego wyrazi zgodę (w formie potwierdzenia) na posługiwanie się dla celów handlu wewnątrzwspólnotowego obecnym numerem NIP poprzedzonym kodem PL. Podatnicy VAT będą rozliczać transakcje wewnątrzwspólnotowe w deklaracjach składanych do właściwego urzędu skarbowego. Podatnicy będą również zobowiązani do przedkładania kwartalnych informacji podsumowujących zawierających dane o

dokonanych przez podatnika wewnątrzwspólnotowych nabyciach towarów oraz wewnątrzwspólnotowych dostawach towarów.

Jeśli jesteś podatnikiem zwolnionym z VAT lub osobą prawną nie będącą podatnikiem

Podmioty objęte zwolnieniem podmiotowym, rolnicy ryczałtowi, osoby wykonujące czynności inne niż opodatkowane podatkiem od towarów i usług, którym nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu towarów i usług oraz osoby prawne nie będące podatnikami są obowiązane do rozliczenia wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w Polsce w przypadku przekroczenia w roku podatkowym równowartości w złotych 10 000 euro. Kwota ta wyrażona w złotych dla 8 miesięcy 2004 r. (maj - grudzień) wynosi 30 500 zł.

Uwaga !

W danym roku podatkowym wewnątrzwspólnotowe nabycie nie wystąpi u ww. podatników w granicach kwoty 10 000 euro, pod warunkiem że całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów nie przekroczyła w poprzednim roku kwoty stanowiącej równowartość w złotych kwoty 10 000 euro.

Jeżeli wartość tych nabyć była wyższa, w roku przyszłym u podatnika np. zwolnionego podmiotowo wystąpi wewnątrzwspólnotowe nabycie również wtedy, gdy wartość nabyć będzie niższa niż 10 000 euro.

Należy jednocześnie wskazać, iż obowiązek rozliczenia w Polsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów występuje nawet w przypadku nieprzekroczenia ww. limitu, jeżeli są nabywane nowe środki transportu (również wówczas gdy nabycia dokonuje osoba fizyczna – ostateczny konsument). Obowiązek rozliczenia w Polsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów występuje również w przypadku nieprzekroczenia ww. limitu, jeżeli są nabywane towary objęte tzw. zharmonizowaną akcyzą (paliwa silnikowe, oleje opałowe i gaz, napoje alkoholowe i wyroby tytoniowe), a nabywcami tych towarów są podatnicy zwolnieni od podatku od towarów i usług lub osoby prawne nie będące podatnikami podatku od towarów i usług.

Podatnicy i osoby prawne nie będące podatnikami, którzy nie są obowiązani rozliczać podatku VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów mogą (zamiast płacić w cenie towaru podatek w innym kraju członkowskim UE) rozliczać podatek VAT w Polsce. W tym celu należy złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego oświadczenie o wyborze takiego opodatkowania. Dokonany wybór będzie

obowiązywał przez 2 lata, licząc od końca miesiąca, w którym oświadczenie zostało złożone.

Jeśli jesteś osobą fizyczną

W odniesieniu do dostaw dokonywanych przez podatników na rzecz ostatecznych konsumentów, opodatkowanie towaru będzie miało miejsce co do zasady w kraju jego pochodzenia. Konsumentom dokonującym zakupów w którymkolwiek z krajów członkowskich, będą płacić w momencie zakupu podatek VAT w kraju pochodzenia towaru. Zasada ta nie obejmuje m.in. nabycia nowych środków transportu (m.in. nowe samochody), które zawsze będą opodatkowane w kraju, do którego konsument sprowadza nowy środek transportu.

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 9-13, art. 20, art. 22, art. 31, art. 42, art. 100, art. 103, art. 105, art. 135-138 i art. 151 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

** Informacje na temat transakcji wewnątrzspółnotowych znajdują się również na stronie internetowej Ministerstwa Finansów (www.mf.gov.pl).*

IX. NOWE ŚRODKI TRANSPORTU

Co podatnik wiedzieć powinien

Szczególnym regulacjom w obrocie między państwami członkowskimi poddany został handel nowymi środkami transportu. Pod pojęciem nowego środka transportu należy rozumieć trzy kategorie środków transportu (przeznaczonych do transportu osób lub towarów):

- 1) pojazdy lądowe silnikowe, którymi nie przejechano więcej niż 6 000 kilometrów lub od momentu dopuszczenia ich do użytku nie minęło więcej niż 6 miesięcy;
- 2) pojazdy wodne, jeżeli nie były używane dłużej niż 100 godzin roboczych lub od momentu ich dopuszczenia do użytku nie upłynęło więcej niż 3 miesiące;
- 3) statki powietrzne, jeżeli nie były używane dłużej niż 40 godzin roboczych lub od momentu ich dopuszczenia do użytku nie upłynęło więcej niż 3 miesiące.

Szczegółowe warunki kwalifikowania środków transportu do nowych środków transportu zawierają przepisy ustawy o podatku od towarów i usług (*zob. art. 2 pkt 10*).

Przywóz z innego państwa członkowskiego nabywanego tam nowego środka transportu na terytorium Polski co do zasady zawsze podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na terytorium Polski jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Nie jest przy tym istotne czy nabywcą jest podatnik podatku od towarów i usług (rozliczający ten podatek na zasadach ogólnych) czy zwykły konsument.

- Oznacza to, że w przypadku nowych środków transportu podatek zawsze jest pobierany w kraju, w którym pojazd będzie używany, niezależnie od statusu sprzedającego i nabywcy (niezależnie od tego, czy są oni podatnikami VAT, czy nie). Zatem podmiot polski (podatnik podatku od towarów i usług lub konsument), który dokona nabycia w innym państwie członkowskim samochodu, czy innego środka transportu, uznawanego za nowy środek transportu, od podmiotu w innym państwie członkowskim, zobowiązany będzie do odprowadzenia podatku od towarów i usług w Polsce, według stawki obowiązującej dla danego towaru.

1. Rozliczenie wewnątrzwspólnotowego nabycia nowego środka transportu

Podatnicy podatku od towarów i usług

Jeżeli podatnik podatku od towarów i usług (rozliczający ten podatek na zasadach ogólnych) przywozi nabyty z innego państwa członkowskiego nowy środek transportu, który będzie chciał zarejestrować na terytorium Polski (lub jeżeli ten środek transportu nie podlega rejestracji ale będzie użytkowany na terytorium Polski) podatnik jest obowiązany wpłacić podatek od towarów i usług od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów we właściwym urzędzie skarbowym w ciągu 14 dni licząc od dnia powstania obowiązku podatkowego.

Obowiązek podatkowy z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia nowego środka transportu powstaje z chwilą otrzymania tego środka transportu, nie później jednak niż z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej (podmiot z innego państwa członkowskiego UE) dokonującego dostawy na rzecz podatnika polskiego.

Podatnik jest także zobowiązany do przedłożenia naczelnikowi urzędu skarbowego na określonym formularzu (VAT – 23) informacji o nabytym środku transportu, wraz z załączoną kopią faktury potwierdzającą nabycie nowego środka transportu.

Informacja wraz z kopią faktury oraz dowodem zapłaty będą stanowiły dla naczelnika urzędu skarbowego podstawę do wydania z urzędu zaświadczenia potwierdzającego uiszczenie podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia nowego środka transportu. Zaświadczenie to należy przedłożyć we właściwym dla zarejestrowania danego środka transportu urzędzie.

- Informacji (VAT-23) dla celów wydania zaświadczenia potwierdzającego zapłatę podatku nie muszą składać podatnicy, którzy przywożą nowe środki transportu do odprzedaży na terytorium Polski (dealerzy). W przypadku zakupu np. samochodu od dealera, który był uprzednio przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dla celów rejestracyjnych potrzebna będzie zamiast zaświadczenia wydanego przez naczelnika urzędu skarbowego wystawiona przez dealera faktura VAT z wyszczególnioną kwotą podatku.
- Podatnicy wykazują wewnątrzwspólnotowe nabycie nowych środków w deklaracji podatkowej (miesięcznej lub kwartalnej). Należy pamiętać, iż podatek od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów stanowi zarówno podatek należny, jak i podatek naliczony (z wyjątkiem podatników zwolnionych lub gdy towar służy czynnościom zwolnionym, jak i samochodów osobowych, w przypadku których podatek naliczony stanowi 50% kwoty podatku, nie więcej niż 5 000 zł). Natomiast wpłacony do urzędu skarbowego uprzednio podatek z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia tych środków transportu pomniejsza wykazany w deklaracji podatek należny.
- Jeżeli wewnątrzwspólnotowego nabycia nowego środka transportu dokonuje podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT-UE, jest on również obowiązany złożyć w urzędzie skarbowym kwartalną informację podsumowującą zawierającą dane dotyczące tego wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru.

Konsumenci

Obowiązują tutaj analogiczne zasady, jak w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu przez podatników rozliczających podatek od towarów i usług na zasadach ogólnych. Podstawową różnicą jest inna deklaracja podatkowa (uproszczona), którą osoby te składają w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego oraz brak obowiązku składania kwartalnej informacji podsumowującej.

2. Nabycie samochodu używanego przez podatnika VAT w Polsce dla celów prowadzonej działalności gospodarczej od podatnika VAT w innym państwie członkowskim

Mechanizm rozliczania podatku jest tutaj analogiczny jak przy nabyciu nowych środków transportu.

Nabycie przez polskiego podatnika podatku od towarów i usług samochodu używanego (nie będącego nowym środkiem transportu) dla celów prowadzonej działalności gospodarczej od podatnika VAT z innego państwa członkowskiego po przystąpieniu Polski do UE będzie uważane za wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru i będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług zgodnie z ogólną zasadą dla tego typu transakcji - towary dostarczane pomiędzy podatnikami zarejestrowanymi dla celów VAT (np. przez podatnika z innego państwa członkowskiego do podatnika w Polsce), będą opodatkowane stawką zerową w kraju wysyłki (rozpoczęcia transportu) jako wewnątrzwspólnotowa dostawa, zaś podatek należny opłacany będzie przez nabywcę towarów w kraju, do którego towary te przybędą, według stawki obowiązującej w kraju nabycia (wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów).

Zatem polski podatnik, nabywający używany samochód od podatnika VAT w innym państwie członkowskim Unii (tj. samochód inny niż nowy środek transportu), będzie rozliczał podatek VAT wg stawki obowiązującej w Polsce, tj. co do zasady według stawki 22% w składanej w Polsce deklaracji podatkowej.

- W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (w tym samochodów używanych) obowiązek podatkowy powstaje 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem nabycia.
- Jeżeli przed tym terminem podatnik otrzymał fakturę wystawioną przez podatnika podatku od wartości dodanej, to obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury.
- Obowiązki dokumentacyjne z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia używanych środków transportu są analogiczne jak przy nabyciu nowych środków transportu.

3. Kiedy nie zachodzi wewnątrzwspólnotowe nabycie używanych środków transportu u podatnika

Opodatkowanie wewnątrzwspólnotowe środków transportu nie ma miejsca jeżeli podatnik nabywa używany samochód, który został w państwie członkowskim dostawy opodatkowany na podstawie szczególnych przepisów w zakresie marży stosowanych do towarów używanych.

Wówczas od przywozu takiego samochodu nabytego na tych szczególnych warunkach nie płaci się podatku od towarów i usług (jeżeli nabywca posiada

dokumenty, z których jednoznacznie wynika nabycie samochodu na tych szczególnych zasadach).

- Jeżeli podatnik chce zarejestrować ten samochód na terytorium Polski musi wystąpić do naczelnika urzędu skarbowego o wydanie zaświadczenia potwierdzającego brak obowiązku uiszczenia podatku od towarów i usług.

4. Przywóz samochodów używanych przez konsumentów

Nabycie przez polskiego konsumenta samochodu używanego (nie będącego nowym środkiem transportu) w innym państwie członkowskim, który jest przywożony na terytorium Polski, nie podlega w Polsce opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Nie ma przy tym znaczenia, czy konsument zakupił taki środek transportu od podatnika VAT na zasadach ogólnych czy w ramach procedury szczególnej (opodatkowanie marży), czy też od osoby fizycznej.

Jeżeli nabywca chce zarejestrować ten samochód na terytorium Polski musi wystąpić do naczelnika urzędu skarbowego o wydanie zaświadczenia potwierdzającego brak obowiązku uiszczenia podatku od towarów i usług z tytułu przywozu tego środka transportu.

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 2 pkt 10, art. 9, art. 10, art. 20, art. 25, art. 26, art. 31, art. 99, art. 100, art. 101, art. 103 i art. 105 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

X. SPRZEDAŻ WYSYŁKOWA Z TERYTORIUM KRAJU

Co podatnik wiedzieć powinien

1. Informacja ogólna

Przez sprzedaż wysyłkową z terytorium kraju rozumie się dostawę towarów, które są wysyłane lub transportowane przez podatnika podatku od towarów i usług lub na jego rzecz z terytorium Polski na terytorium innego państwa członkowskiego UE, które jest państwem przeznaczenia dla tych towarów. Aby uznać dostawę towarów za sprzedaż wysyłkową z terytorium kraju dostawa ta powinna być dokonywana co do zasady na rzecz osób fizycznych (konsumentów) lub innych podmiotów nie mających obowiązku rozliczania się z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w danym państwie członkowskim.

Przykładem sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju jest sprzedaż realizowana przez księgarnie wysyłkowe na rzecz klientów indywidualnych, jeśli transport lub wysyłka towarów do innego państwa członkowskiego jest organizowana przez sprzedającego.

2. Miejsce opodatkowania

W przypadku sprzedaży wysyłkowej towarów wysyłanych z terytorium Polski do innego państwa członkowskiego, zgodnie z ogólną zasadą, miejscem opodatkowania dostawy towarów jest państwo członkowskie przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów.

Jednakże w sytuacji, gdy wartość dostawy wysyłanych towarów z terytorium Polski na terytorium innego państwa członkowskiego nie przekroczyła określonego przez władze tego państwa rocznego progu sprzedaży, miejscem opodatkowania jest Polska (podatnik rozlicza tę sprzedaż według stawek właściwych dla dostawy danego towaru na terytorium Polski). Próg wartości sprzedaży określony przez poszczególne państwa członkowskie wynosi od 35 000 do 100 000 euro (aktualnej informacji o wysokości tego progu należy zasięgnąć w administracji podatkowej danego państwa członkowskiego, ewentualnie na stronie internetowej Komisji Europejskiej). Przeliczenie kwot w celu określenia w złotych wysokości progu o którym mowa powyżej dokonuje się wg średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1 000 zł.

- **Do obliczenia wartości dostawy towarów dla celów określenia miejsca dostawy w sprzedaży wysyłkowej nie wlicza się kwot podatku od towarów i usług (są to wartości netto bez podatku) oraz nie uwzględnia się dostawy:**
 - 1) nowych środków transportu;
 - 2) towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz;
 - 3) towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, opodatkowanych według szczególnych procedur przewidzianych dla tych towarów (marża);
 - 4) wyrobów akcyzowych zharmonizowanych (paliwa silnikowe, oleje opałowe i gaz, napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe).

Jeżeli wartość sprzedaży wysyłkowej do państwa członkowskiego przeznaczenia przekroczy określony przez to państwo próg, to począwszy od dostawy następującej

po dostawie, w której ten próg przekroczone, za miejsce dostawy uważa się terytorium tego państwa członkowskiego. Oznacza to, że :

- podatnicy, którzy dokonują dostawy towarów po przekroczeniu progu podlegają obowiązkowi rejestracji dla celów podatku VAT w państwie członkowskim przeznaczenia (jeśli nie są już z innych powodów zarejestrowani w tym innym państwie członkowskim),
- podatek VAT należny z tytułu wszelkich dalszych transakcji sprzedaży jest rozliczany w państwie członkowskim przeznaczenia wg zasad tam obowiązujących,
- w Polsce sprzedaż taka nie podlega opodatkowaniu, jeżeli podatnik posiada dokumenty, które potwierdzają dostarczenie towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów.

3. „Opcja” wyboru miejsca opodatkowania

Podatnicy dokonujący sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju mogą, mimo iż jeszcze nie przekroczyli progu sprzedaży ustalonego przez państwo członkowskie przeznaczenia, wybrać (jako „opcję”) to państwo jako miejsce opodatkowania tj. zarejestrować się (jeśli nie są tam jeszcze zarejestrowani) i odprowadzać podatek VAT w tym państwie wg zasad tam obowiązujących.

Podatnicy, którzy chcą skorzystać z tej opcji muszą spełnić następujące warunki:

- 1) nie później niż 30 dni (**z uwagi na krótkie vacatio legis ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, termin ten w okresie do 1 maja br. skrócono do 7 dni**) przed datą dostawy złożyć pisemne zawiadomienie do naczelnika właściwego urzędu skarbowego w Polsce (formularz VAT-21) z zaznaczeniem nazwy państwa członkowskiego lub państw członkowskich, których zawiadomienie dotyczy,
- 2) w terminie do 30 dni od dokonania pierwszej sprzedaży wysyłkowej po wybraniu „opcji” przedstawić naczelnikowi właściwego urzędu skarbowego w Polsce dokument potwierdzający o zawiadomieniu organu podatkowego w innym państwie członkowskim o zamiarze rozliczania w tym państwie członkowskim podatku od wartości dodanej z tytułu sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju.

Nie wypełnienie przez podatnika ww. obowiązków może doprowadzić do podwójnego opodatkowania tzn. podatnik będzie zobowiązany do zapłaty podatku zarówno w Polsce, jak i w państwie członkowskim przeznaczenia.

Opcja wyboru państwa członkowskiego przeznaczenia jako miejsca opodatkowania obowiązuje przez okres co najmniej 2 lat. W przypadku gdy po upływie tego okresu, podatnik rezygnuje z korzystania z „opcji” dla jednego lub więcej państw członkowskich, jest on zobowiązany zawiadomić na piśmie naczelnika urzędu skarbowego o tej rezygnacji. Zawiadomienie to powinno być dokonane przed datą dostawy, od której podatnik rezygnuje z korzystania z tej „opcji”. Po takim zawiadomieniu podatnik znów będzie rozliczał podatek od towarów i usług od sprzedaży wysyłkowej w Polsce (pod warunkiem oczywiście nie przekroczenia progu określonej wartości sprzedaży w państwie członkowskim, do którego towary są wysyłane).

4. Warunki uznania sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju za sprzedaż dokonaną na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia

Warunkiem uznania sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju za sprzedaż dokonaną na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia jest posiadanie przez podatnika przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany miesiąc (kwartał), dokumentów, które łącznie potwierdzają dostarczenie towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia. Dokumenty te określono w art. 23 ust. 14 ustawy. Należą do nich:

- 1) dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju - w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przez podatnika przewoźnikowi;
- 2) kopia faktury dostawy;
- 3) dokumenty potwierdzające odbiór towarów poza terytorium kraju.

Jeżeli ww. dokumenty nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów, dokumentami wskazującymi, że wystąpiła sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju, mogą być również inne dokumenty otrzymywane przez podatnika w tego rodzaju dostawie towarów, w szczególności:

- 1) korespondencja handlowa z nabywcą, w tym jego zamówienie;
- 2) dokument potwierdzający zapłatę za towar, z wyjątkiem przypadków, gdy dostawa ma charakter nieodpłatny lub zobowiązanie jest realizowane w innej formie - w takim przypadku inny dokument stwierdzający wygaśnięcie zobowiązania.

5. Towary wyłączone z zakresu stosowania regulacji dotyczących sprzedaży wysyłkowej

Przepisy w zakresie sprzedaży wysyłkowej nie dotyczą:

- 1) nowych środków transportu;
- 2) towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz;
- 3) towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków opodatkowanych według szczególnych procedur przewidzianych dla tych towarów (marża);

Miejsce opodatkowania ww. towarów określa się na zasadach przewidzianych dla tego rodzaju towarów.

Natomiast w przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, której przedmiotem są wyroby akcyzowe zharmonizowane (paliwa silnikowe, oleje opałowe i gaz, napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe), dostawę towarów uznaje się w każdym przypadku za dokonaną na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia.

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 2 pkt 23, art. 23 i art. 159 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

XI. PODSTAWA OPODATKOWANIA

Co podatnik wiedzieć powinien

Regulacje w zakresie podstawy opodatkowania co do zasady nie ulegają istotnym zmianom.

Podstawą opodatkowania, z wyjątkami określonymi w ustawie, jest obrót, tj. kwota należna z tytułu sprzedaży pomniejszona o kwotę należnego podatku.

Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy.

Ważne

- Na uwagę zasługuje zmiana w zakresie podstawy opodatkowania, którą wprowadza nowa ustawa o podatku od towarów i usług, zgodnie z którą obrotem

jest także otrzymana dotacja, subwencja i inna dopłata o podobnym charakterze związana z dostawą towarów lub świadczeniem usług, co oznacza, że nie dotyczy to dotacji mających na celu dofinansowanie działalności określonych instytucji (np. instytucji kultury) i nie uzależnionych od ilości i wartości świadczonych usług.

- W przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu.
- W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów podstawą opodatkowania jest kwota, jaką nabywający jest obowiązany zapłacić.

Podstawa opodatkowania obejmuje:

- 1) podatki, cła, opłaty i inne należności płacone w związku z nabyciem towarów;
- 2) wydatki dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu oraz ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę od podmiotu dokonującego wewnątrzwspólnotowego nabycia.

Podstawa opodatkowania nie obejmuje:

- 1) rabatów za zapłatę z góry;
 - 2) opustów i zwrotów kwot z tytułu dokonanego nabycia udzielonych podmiotowi dokonującemu wewnątrzwspólnotowego nabycia.
- W przypadku ustanowienia spółdzielczego lokatorskiego lub własnościowego prawa do lokalu, ustanowienia odrębnej własności lokalu albo przeniesienia własności lokalu lub domu jednorodzinnego na rzecz członka spółdzielni, podstawę opodatkowania stanowi wartość należnego wkładu budowlanego albo wkładu mieszkaniowego, pomniejszona o kwotę należnego podatku.

W przypadku gdy część wkładu budowlanego lub mieszkaniowego została sfinansowana z zaciągniętego przez spółdzielnię mieszkaniową kredytu na sfinansowanie kosztów budowy, podstawę opodatkowania powiększa się o kwoty kredytu, w części przypadającej na dany lokal.

Do podstawy opodatkowania wlicza się również inne opłaty wnoszone przez członków spółdzielni, które nie są wkładami budowlanymi lub mieszkaniowymi, wynikające z uczestniczenia członków spółdzielni w zobowiązaniach spółdzielni

związanych z budową lub wynikające z ostatecznego rozliczenia kosztów budowy.

- Jeżeli w okresie 5 lat od ustanowienia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego jest zawierana umowa o przekształcenie przysługującego członkowi prawa na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub ustanowienie w miejsce tego prawa odrębnej własności lokalu – podstawą opodatkowania jest różnica między wartością rynkową lokalu a wartością zwaloryzowanego wkładu mieszkaniowego, pomniejszona o kwotę podatku.

Podstawa opodatkowania w imporcie towarów

Regulacje w zakresie podstawy opodatkowania w imporcie towarów co do zasady nie uległy zasadniczym zmianom.

Podstawą opodatkowania w imporcie towarów jest wartość celna powiększona o należne cło, a jeżeli przedmiotem importu są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o należne cło i podatek akcyzowy.

Zmodyfikowana została nieco podstawa opodatkowania w przypadku importu towarów objętych procedurą uszlachetnienia biernego, gdzie podstawą opodatkowania jest różnica między wartością celną produktów kompensacyjnych lub zamiennych dopuszczonych do obrotu a wartością towarów wywiezionych czasowo, powiększona o należne cło. W przypadku towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym podstawę tą powiększa się o podatek akcyzowy.

Nie uległy zmianie regulacje w zakresie określenia podstawy opodatkowania w przypadku importu towarów objętych procedurą odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych i przetwarzania pod kontrolą celną.

Uwaga !

W przypadku importu towarów:

- podstawa opodatkowania obejmuje, o ile elementy takie nie zostały do niej włączone: prowizję, opakowania, transport i koszty ubezpieczenia, które zostały już poniesione albo będą poniesione do pierwszego miejsca przeznaczenia;

powyższe elementy wlicza się do podstawy opodatkowania, również gdy powstają one w związku z transportem do innego miejsca przeznaczenia na terytorium Wspólnoty, jeżeli miejsce to jest znane w momencie dokonania importu;

- do podstawy opodatkowania dolicza się określone w odrębnych przepisach opłaty oraz inne należności, jeżeli organy celne mają obowiązek pobierać te należności z tytułu importu towarów.

Ważne

W przypadku gdy nabywcą towarów, dla dostaw których podatnikiem dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności lub stałego miejsca zamieszkania na terytorium kraju, z określonym w ustawie zastrzeżeniem, podstawą opodatkowania jest kwota, którą nabywca jest obowiązany zapłacić, z wyjątkiem gdy podatek:

- 1) został rozliczony przez dokonującego dostawy tych towarów lub
- 2) od towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, na terytorium kraju, został w całości z tytułu importu towarów pobrany od podatnika dokonującego nabycia tych towarów; w przypadku gdy kwota podatku z tytułu importu towarów jest niższa od kwoty podatku, jaka byłaby należna z tytułu dostawy tych towarów na terytorium kraju, podatnik dokonujący ich nabycia jest obowiązany do rozliczenia tej różnicy.

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 29, art. 31, art. 146, art. 153 i art. 170 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

XII. STAWKI PODATKU

Co podatnik wiedzieć powinien

Ustawa nie przewiduje zmian w wysokości stawek podatku od towarów i usług.

Podstawową stawką podatku jest stawka w wysokości 22%.

Ustawa wprowadza dwie obniżone stawki podatku do wysokości 7% i 3%.

Obniżoną do wysokości 7% stawkę podatku stosuje się do towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy.

Uwaga !

Obniżoną do wysokości 3% stawkę podatku stosuje się do towarów i usług wymienionych w załączniku nr 6 do ustawy – w odniesieniu do których Polska uzyskała okres przejściowy.

Obniżoną stawkę podatku do wysokości 3% stosuje się do dnia 30 kwietnia 2008r.

Oznacza to, że po tej dacie, tj. po zakończeniu okresu przejściowego, do towarów i usług wymienionych w załączniku nr 6 do ustawy stosowana będzie stawka podatku właściwa dla tych towarów – w zdecydowanej większości 7%.

Zakłada się, że stawka podatku w wysokości 0% stosowana będzie do eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, a także do wszystkich towarów wymienionych w art. 83 ustawy, w tym do dostaw statków, środków transportu morskiego i lotniczego, transportu międzynarodowego.

Uwaga !

Od 1 maja 2004r., w związku ze zmianą stawek podatku na środki produkcji dla rolnictwa, podwyższona się z 3% do 5% stawkę zryczałtowanego zwrotu podatku dla rolników.

- Ustawa określa również zwolnienia od podatku od towarów i usług dla sprzedaży niektórych towarów i usług (*zob. art. 43 – 82 oraz załącznik nr 4 do ustawy*).

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 41, art. 83, art. 115 i art.146 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

XIII. IMPORT I EKSPORT TOWARÓW

Co podatnik wiedzieć powinien

Z dniem 1 maja 2004 r. likwiduje się granice celne pomiędzy państwami wchodzącymi w skład Unii Europejskiej.

W związku z tym import i eksport towarów będzie miał miejsce tylko w przypadku obrotu towarowego pomiędzy Polską a państwami spoza Wspólnoty (tzw. krajami trzecimi).

1. Import towarów

Definicja

Przez import towarów rozumie się przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju.

Import towarów będzie miał również miejsce wówczas, gdy towary na terytorium innego państwa członkowskiego zostaną objęte procedurą składu celnego, tranzytu, odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych, uszlachetniania czynnego w systemie zawiesznień i przestaną podlegać tym procedurom na terytorium kraju (Polski).

Obowiązek podatkowy

W odniesieniu do uregulowań dotyczących powstania obowiązku podatkowego z tytułu importu towarów, co do zasady, zostały utrzymane uregulowania obowiązujące przed 1 maja 2004 r. Obowiązek ten powstaje z chwilą powstania długu celnego.

W przypadku towarów objętych procedurą celną uszlachetniania czynnego w systemie ceł zwrotnych, odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych, czy też przetwarzania pod kontrolą celną – obowiązek podatkowy powstaje z chwilą objęcia towarów tą procedurą.

Jedynym **wyjątkiem** jest sytuacja dotycząca importu towarów objętych procedurą celną: składu celnego, odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych, uszlachetniania celnego w systemie zawiesznień, tranzytu. Jeżeli od towarów objętych tymi procedurami pobierane będą opłaty wyrównawcze lub opłaty o podobnym charakterze, a nie powstanie jednocześnie dług celny, to obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstanie z chwilą wymagalności tych opłat.

Podstawa opodatkowania

Również podstawa opodatkowania w imporcie towarów została, co do zasady, określona analogicznie jak w ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Należy jednakże zauważyć, iż do podstawy opodatkowania zostaną wliczone: prowizja, opakowania, transport i koszty

ubezpieczenia, które powstają w związku z transportem towarów do innego (niż pierwsze) miejsca przeznaczenia na terytorium Wspólnoty, jeżeli miejsce to jest znane w momencie dokonania importu towarów.

Ustawa przewiduje szereg zwolnień z tytułu importu towarów. Zwolnienia te oraz warunki jakie muszą być spełnione, zostały określone w art. 45-82 ustawy.

W zakresie, w jakim towary będą wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługiwać będzie prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu importu towarów, tj. o sumę kwot podatku wynikającą z dokumentu celnego.

2. Eksport towarów

Definicja

Od 1 maja 2004r. ulega zmianie definicja eksportu towarów. **Eksportem towarów będzie potwierdzony przez urząd celny wyjazd wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, jeżeli wywóz dokonywany będzie przez dostawcę lub w jego imieniu, albo przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub w jego imieniu.**

Oznacza to, iż towar musi zostać wywieziony z terytorium Wspólnoty, a nie jak w świetle przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z terytorium Polski.

Zatem wywóz towarów do innego państwa członkowskiego nie będzie eksportem towarów. W takiej sytuacji będziemy mieli do czynienia z wewnątrzwspólnotową dostawą towarów (jeśli będą spełnione określone przepisami warunki – zob. art. 42 ustawy).

Obowiązek podatkowy

Obowiązek podatkowy powstanie z chwilą potwierdzenia przez urząd celny wyjazdu wywozu towaru poza terytorium Wspólnoty.

Należy zwrócić uwagę, iż potwierdzenia wywozu towarów poza terytorium Wspólnoty nie zawsze będzie dokonywał polski urząd celny. W przypadku dokonywania wywozu towarów poza terytorium Wspólnoty, ale przez granicę z państwem trzecim w państwie członkowskim innym niż Polska, potwierdzenia wywozu towarów

dokonywać będzie urząd celny w państwie członkowskim, przez który faktycznie towary zostały wywiezione poza Wspólnotę.

Utrzymane zostały zapisy dotyczące fakultatywnego powstania obowiązku podatkowego, jeżeli podatnik otrzymał co najmniej 50% ceny.

W takim przypadku obowiązek podatkowy powstanie, jeżeli:

- a) wywóz towarów nastąpi w ciągu 6 miesięcy od dnia otrzymania tej części należności,
- b) eksporter przedstawi w urzędzie skarbowym zabezpieczenie majątkowe, kwoty zwrotu różnicy podatku.

Stawka podatku

Eksport towarów podlega, analogicznie jak pod rządami ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r., opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w wysokości 0%, przy spełnieniu określonych w ustawie warunków (*zob. art. 41 ustawy*).

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 2 pkt 7 i 8, art. 19, art. 29, art. 33-41 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

XIV. IMPORT I „EKSPORT” USŁUG

1. Import usług

Zmianie ulega definicja importu usług.

Przez import usług rozumie się świadczenie usług, z tytułu wykonania których podatnikiem będzie usługobiorca usług świadczonych przez podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium Polski.

Obowiązek podatkowy z tytułu importu usług jest określony analogicznie jak w przypadku usług świadczonych na terytorium kraju. Oznacza to, iż mają tutaj odpowiednio zastosowanie przepisy dotyczące powstania obowiązku podatkowego w przypadku świadczenia usług.

W odniesieniu do uregulowań dotyczących podstawy opodatkowania z tytułu importu usług, co do zasady, zostały utrzymane uregulowania jak w obowiązujących

przepisach przed dniem 1 maja 2004 r. Podstawą opodatkowania jest kwota, którą usługobiorca jest obowiązany zapłacić. Podstawy nie określa się gdy wartość usługi zwiększyła wartość celną importowanego towaru albo gdy podatek został rozliczony przez usługodawcę.

Kwota podatku należnego od importu usług stanowi dla usługobiorcy kwotę podatku naliczonego do odliczenia na zasadach określonych w przepisach ustawy.

2. „Eksport usług”

Nowa ustawa nie posługuje się pojęciem eksportu usług. Oznacza to, iż w sytuacji, gdy zgodnie z kryterium miejsca świadczenia, dana usługa zostanie uznana za świadczoną poza granicami kraju, to usługa taka nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Ważne

Podatnikom dokonującym transakcji nie podlegających opodatkowaniu przysługuje jednakże prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego od importowanych lub nabytych towarów i usług dotyczących dostawy towarów i świadczenia usług przez podatnika poza terytorium Polski jeżeli podatek ten mógłby być odliczony gdyby czynności te były wykonywane na terytorium Polski.

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 7, art. 27, art. 28 i art. 86 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

XV. USŁUGI TRANSPORTU MIĘDZYNARODOWEGO

Co podatnik wiedzieć powinien

W odniesieniu do opodatkowania usług transportu międzynarodowego związanego z przewozem towarów poza Wspólnotę, co do zasady, zostały utrzymane obecnie obowiązujące uregulowania.

Oznacza to, iż usługi transportu międzynarodowego związane z importem lub eksportem towarów poza Wspólnotę, podobnie jak dotychczas podlegać będą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w wysokości 0% (w części na terytorium Polski 0%, poza tym terytorium czynność ta nie podlega opodatkowaniu w

Polsce – co wynika z miejsca świadczenia usługi, ale przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego).

W przypadku wewnątrzwspólnotowego transportu towarów (związanego z przewozem towarów z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego UE) to podstawowym kryterium, czy transport taki podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem na terytorium Polski, czy w innym kraju członkowskim UE, jest określenie miejsca świadczenia dla tych usług.

W ustawie o podatku od towarów i usług miejsce świadczenia usług dla transportu wewnątrzwspólnotowego zostało określone odrębnie. **Miejscem świadczenia usług transportu wewnątrzwspólnotowego jest miejsce, gdzie transport towarów się rozpoczyna.**

Jeżeli zatem transport będzie się rozpoczynał w Polsce, będzie on również w Polsce podlegał opodatkowaniu.

Wyjątek !

W przypadku, gdy nabywca usługi podał świadczącemu wewnątrzwspólnotową usługę transportu towarów swój numer identyfikacyjny dla potrzeb podatku VAT nadany przez kraj inny niż ten, na terenie którego transport się rozpoczyna, to miejscem świadczenia usługi transportu będzie terytorium państwa, które wydało nabywcy ten numer.

Jeżeli np. usługa transportu rozpoczyna się w Polsce a kończy się w innym kraju członkowskim np. w Niemczech, a nabywca podał świadczącemu tę usługę swój numer identyfikacyjny VAT dla potrzeb handlu wewnątrzunijnego nadany w Niemczech – to uznaje się, że usługa została wykonana w Niemczech. Rozliczenie zatem podatku od tej usługi powinno być dokonane zgodnie z przepisami prawa niemieckiego. W przypadku, gdy z tak określonego miejsca świadczenia wynika, że usługa jest świadczona poza terytorium kraju (np. w Niemczech jak w przykładzie powyżej) – podatnikowi w Polsce przysługuje odliczenie (zwrot) podatku od towarów i usług nabytych w Polsce w związku ze świadczeniem tej usługi.

Wewnątrzwspólnotowy transport towarów podlega opodatkowaniu stawką podstawową (22%).

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 27, art. 28 i art. 83 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

XVI. ODLICZENIA I ZWROTY

Co podatnik wiedzieć powinien

- Zmieniają się zasady odliczania podatku naliczonego przy nabyciu niektórych samochodów. Zgodnie z ustawą podatnik będzie miał prawo do odliczenia kwot podatku naliczonego przy nabyciu samochodu osobowego dla celów działalności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. W tym jednak przypadku kwotę podatku naliczonego stanowi 50% kwoty podatku wynikającego z faktury lub z dokumentu celnego, lub kwoty podatku należnego od wewnątrzwspólnotowego nabycia, jednakże nie więcej niż 5 000 zł.

Powyższe ograniczenia w odliczaniu będą dotyczyły obok samochodów osobowych, również innych pojazdów samochodowych, których dopuszczalna ładowność będzie niższa niż ładowność, określona wg wzoru:

dopuszczalna ładowność = 357kg + ilość miejsc (siedzeń) łącznie z miejscem dla kierowcy x 68 kg

(zob. art. 86 ustawy)

Analogiczne zasady będą dotyczyły (odpowiednio) samochodów przyjętych do użytkowania na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub umowy o podobnym charakterze.

Zasady te nie dotyczą:

- 1) przypadków, gdy odprzedaż lub oddanie w odpłatne używanie na podstawie umowy leasingu tych samochodów (pojazdów) stanowi przedmiot działalności podatnika;
- 2) pojazdów specjalnych – jeżeli z wyciągu ze świadectwa homologacji lub z odpisu decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania świadectwa homologacji, wydawanych zgodnie z przepisami prawa o ruchu drogowym, wynika, że jest to pojazd specjalny;
- 3) pojazdów samochodowych do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą – jeżeli z wyciągu ze świadectwa homologacji lub z odpisu decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania świadectwa homologacji, wydawanych zgodnie z przepisami prawa o ruchu drogowym, wynika takie przeznaczenie.

Ważne

Od 1 maja 2004 r. podatek naliczony przy nabyciu paliwa do samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych, których dopuszczalna ładowność będzie niższa niż określona według podanego wyżej wzoru - nie podlega odliczeniu.

Uwaga !

Ograniczenia kwoty podatku naliczonego do 50% nie więcej niż 5 000 zł nie stosuje się do samochodów będących przedmiotem umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, w stosunku do których przysługiwało podatnikowi, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (oraz przepisami wykonawczymi do niej), prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od czynszu (raty) lub innych płatności wynikających z takiej umowy.

Warunkiem nie stosowania ograniczenia kwoty podatku naliczonego jest to, że:

- 1) umowa zawarta została przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 11 marca 2004 r., tj. przed dniem 20 kwietnia 2004 r. (bez uwzględnienia zmian tej umowy po wejściu w życie ustawy),**
 - 2) umowa została zarejestrowana we właściwym urzędzie skarbowym do dnia 14 maja 2004 r.**
- Podatnik będzie miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od nabytych towarów i usług, jeżeli jest ona związana z czynnościami wykonywanymi poza terytorium kraju (miejsce świadczenia usługi lub dostawy towarów znajduje się poza terytorium kraju) – o ile przysługiwałoby mu prawo do odliczenia, gdyby czynności te wykonywał w Polsce. Powyższe wiąże się z likwidacją pojęcia „eksportu usług” oraz wprowadzeniem szczególnych zasad dla określenia miejsca dostawy towarów i świadczenia usług.
 - Zmieniają się zasady odliczania kwoty podatku naliczonego związanego z czynnościami, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i z czynnościami w stosunku do których nie przysługuje takie prawo, a podatnik nie ma możliwości bezpośredniego przypisania tej kwoty jednym lub drugim czynnościom.
W takim przypadku podatnik w ciągu całego roku podatkowego odlicza taką część kwoty podatku naliczonego, jaka wynika z udziału obrotu uzyskanego z

czynności, w stosunku do których przysługuje prawo do odliczeń, w obrocie ogółem, obliczonego za poprzedni rok podatkowy (zob. art. 90, 91, 163 ustawy). Jeżeli podatnik w poprzednim roku podatkowym nie osiągnął obrotu, lub obrót ten był mniejszy niż 30 000 zł lub mimo, że obrót ten był większy, a podatnik uznał, że obrót ten był niereprezentatywny, do obliczenia kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu od kwoty podatku należnego przyjmuje się proporcję wyliczoną szacunkowo, wg prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego właściwego dla podatnika (w formie protokołu).

Po zakończeniu roku podatkowego, w którym podatnik dokonywał odliczeń, będzie miał on obowiązek dokonania korekty odliczonego podatku.

Korekty tej należy dokonać w rozliczeniu za styczeń lub za I kwartał (w przypadku podatników rozliczających się kwartalnie) następnego roku podatkowego, z tym że w przypadku:

- środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, korekty dokonuje się przez okres 5 kolejnych lat,
- nieruchomości przez 10 lat.

Rozciągnięcie okresu korekty nie będzie dotyczyło środków trwałych, które zgodnie z przepisami o podatku dochodowym, mogą być jednorazowo zaliczone przez podatnika do kosztów uzyskania przychodów. W takim przypadku dokonuje się wyłącznie korekty rocznej, jak od pozostałych towarów.

Uwaga !

W 2004 r. nowe zasady odliczeń częściowych i korekt dotyczą tylko okresów rozliczeniowych od 1 maja 2004 r.

Szczegóły dotyczące odliczeń częściowych omówione zostały w rozdziale „Odliczenia częściowe podatku i korekta podatku naliczonego”.

- Zasady zwrotu podatku VAT ulegają pewnej zmianie, a w szczególności nie przewiduje się limitu, do którego przysługuje podatnikowi zwrot różnicy podatku.

Urząd skarbowy dokonuje zwrotu podatku w dwóch terminach.

W terminie 60 dni – do wysokości kwoty podatku naliczonego od zakupów inwestycyjnych, powiększonej o kwotę odpowiadającą kwocie 22% obrotu opodatkowanego stawkami obniżonymi.

Jeżeli u podatnika kwota podatku do zwrotu będzie wyższa od kwoty obliczonej w powyższy sposób pozostała różnica zwracana jest w terminie do 180 dni.

Termin ten może ulec skróceniu do 60 dni na umotywowany wniosek podatnika, jeżeli nadwyżka podatku naliczonego nad należnym będzie uzasadniona:

- sezonowością produkcji lub sezonowością skupu produktów rolnych;
- kwotą podatku należnego związanego z czynnościami wykonywanymi poza granicami kraju.

Termin 60 dniowy jak i 180 dniowy, ulega skróceniu odpowiednio do 25 dni lub 60 dni na umotywowany wniosek podatnika, jeżeli kwoty podatku naliczonego, wykazane w deklaracji podatkowej wynikają z:

- 1) faktur dokumentujących kwoty należności, które zostały w całości zapłacone bezpośrednio podatnikowi będącemu wystawcą faktury, z uwzględnieniem art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy - Prawo działalności gospodarczej (tj. za pośrednictwem banku w określonych tym przepisem przypadkach),
- 2) dokumentów celnych i zostały przez podatnika zapłacone,
- 3) wewnątrzspółnotowego nabycia towarów lub importu usług lub dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, jeżeli w deklaracji podatkowej została wykazana kwota podatku należnego od tych transakcji.

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 86-88 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

XVII. ODLICZANIE CZĘŚCIOWE PODATKU I KOREKTA PODATKU NALICZONEGO

Co podatnik wiedzieć powinien

Nowe przepisy, regulujące w Polsce system poboru podatku od towarów i usług, zakładają utrzymanie generalnej zasady, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje podatnikowi jedynie w takim zakresie, w jakim nabyte przez niego towary i usługi będą wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

W nowych przepisach przewidziano również przypadki, gdy - pomimo wykorzystywania nabywanych towarów i usług przy czynnościach opodatkowanych - podatnikowi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Wskazano również czynności (inne niż opodatkowane), z wykonywaniem których będzie wiązało się prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy imporcie lub nabyciu towarów i usług dotyczących tych czynności.

W związku z tym, przy nabyciu towarów i usług, które są przez podatnika wykorzystywane do wykonywania zarówno czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, podatnik będzie zobowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego, związanych z czynnościami, w stosunku do których przysługuje mu prawo do obniżenia kwoty podatku należnego. Jeśli natomiast nie będzie możliwe wyodrębnienie całości lub części tych kwot (niemożliwe będzie stwierdzenie, w jakim stopniu nabyte towary lub usługi wykorzystywane będą przez podatnika do czynności w związku z którymi przysługuje prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego, a w jakim do innych czynności), część kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu będzie można ustalić w oparciu o tzw. strukturę sprzedaży (podobnie jak obecnie). Oznacza to, że podatnik będzie mógł pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Uwaga !

Szczegółowe zasady dokonywania odliczania częściowego podatku i korekt podatku naliczonego, uregulowane zostały w przepisach art. 90, art. 91 i art. 163 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Poniżej przedstawiono ogólne reguły, które obowiązywać będą w tym zakresie od 1 maja 2004 r.

1. Odliczanie w ciągu roku podatkowego (zaliczkowe)

Zasadniczą zmianą, jaką w tym zakresie wprowadzają przepisy nowej ustawy o podatku od towarów i usług, jest sposób ustalania struktury sprzedaży. Zgodnie z nowymi zasadami, dla celów określenia wielkości bieżących odliczeń w ciągu roku podatkowego, obliczenia udziału obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym zarówno z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i z tytułu pozostałych czynności, podatnik

będzie dokonywał, biorąc pod uwagę roczne obroty osiągnięte w roku poprzedzającym rok podatkowy, dla którego ustalana jest proporcja. Proporcję tę określać się będzie procentowo, zaokrąglając w górę do najbliższej liczby całkowitej.

Zgodnie z nowymi zasadami, przy ustalaniu tzw. „struktury sprzedaży”, proporcja, będąca podstawą do obliczenia części kwoty podatku naliczonego, podlegającej odliczeniu, będzie ustalana jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługiwało podatnikowi prawo do obniżenia podatku należnego, w całkowitym obrocie podatnika, na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego ustalana jest proporcja.

Przykład

Podatnik w 2006 r. nabywa towar, który ma zamiar wykorzystywać przy czynnościach, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, a także przy innych czynnościach. Podatek naliczony przy zakupie towaru wynosi 2 000 zł.

Dla ustalenia, o jaką część kwoty podatku naliczonego podatnik może obniżyć kwotę podatku należnego, konieczne jest ustalenie struktury sprzedaży za 2005 r. i ustalenie udziału obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie.

Struktura sprzedaży w 2005 r. przedstawia się następująco:

100 000 zł - obrót z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego,

50 000 zł - obrót z tytułu czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego

Udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego w całkowitym obrocie wyniesie więc:

$$100\ 000 : (50\ 000 + 100\ 000) = 0,6666$$

wyrażony w procentach i zaokrąglony **67%**

67% z 2 000 wynosi 1 340

Z tytułu nabytego towaru, podatnik w 2006 r. będzie więc mógł odliczyć od kwoty podatku należnego 1 340 zł.

(Kwota ta może być ewentualnie skorygowana po zakończeniu roku, o czym będzie mowa w dalszej części.)

Przepisy nowej ustawy przewidują też pewne szczególne sytuacje, w których (pomimo wykorzystywania przez podatnika zakupionego towaru lub usługi zarówno przy czynnościach dających prawo do odliczenia, jak i przy innych czynnościach) podatnikowi będzie przysługiwało prawo do odliczenia całej kwoty podatku naliczonego, lub gdy w ogóle nie będzie miał prawa do odliczenia, a mianowicie - jeśli obliczona proporcja (udział obrotu osiągniętego z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia podatku, w całkowitym obrocie):

- przekroczy 98% - podatnik będzie miał prawo do odliczenia całej kwoty podatku naliczonego;
- nie przekroczy 2% - podatnik nie będzie miał prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Uwaga !

Dla potrzeb ustalenia proporcji do osiągniętego przez podatnika obrotu nie wlicza się:

- obrotu uzyskanego z tytułu dostawy towarów, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym podatnik zaliczał do środków podlegających amortyzacji i które używał na potrzeby własnej działalności,
- obrotu uzyskanego z tytułu transakcji dotyczących nieruchomości lub usług pośrednictwa finansowego zwolnionych od podatku, w zakresie, w jakim czynności te są dokonywane sporadycznie.

Natomiast do obrotu uzyskanego z tytułu czynności, w stosunku do których podatnikowi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, wlicza się kwotę otrzymanych subwencji lub dotacji, innych niż te, które wlicza się do podstawy opodatkowania, czyli niezwiązanych z konkretną dostawą lub konkretną usługą.

Dla podatników:

- ***którzy w poprzednim roku podatkowym nie osiągnęli obrotu, lub***
- ***u których obrót w poprzednim roku podatkowym był niższy niż***

30 000 zł, lub

- **którzy uznają, że w odniesieniu do nich kwota obrotu osiągniętego w poprzednim roku podatkowym byłaby niereprezentatywna,**

do wyliczenia kwoty podatku naliczonego podlegającej odliczeniu od kwoty podatku należnego przyjmuje się proporcję wyliczoną szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego.

Uwaga !

Po wejściu w życie nowej ustawy o podatku od towarów i usług, w odniesieniu do zaprezentowanych wyżej zasad odliczania częściowego kwoty podatku naliczonego, będą miały zastosowanie przepisy przejściowe:

- do obliczenia kwoty podatku naliczonego, podlegającej odliczeniu w okresach rozliczeniowych od maja do grudnia 2004 r., proporcję wylicza się na podstawie osiągniętych w 2003 r. obrotów z tytułu wykonywania czynności, które zgodnie z przepisami nowej ustawy o podatku od towarów i usług podlegałyby opodatkowaniu lub nie podlegałyby opodatkowaniu - dotyczy to podatników, u których obrót z tytułu wykonywania tych czynności przekroczył 30 000 zł;
- do obliczenia kwoty podatku naliczonego, podlegającej odliczeniu w okresach rozliczeniowych od maja do grudnia 2004 r., dla podatników, których obrót w 2003 r. nie przekroczył 30 000 zł oraz tych, którzy uznają, że w odniesieniu do nich kwota obrotu osiągnięta w 2003 r. byłaby niereprezentatywna, do wyliczenia kwoty podatku naliczonego podlegającej odliczeniu od kwoty podatku należnego przyjmuje się proporcję wyliczoną szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego;
- do obliczenia kwoty podatku naliczonego, podlegającej odliczeniu w 2005 r., proporcję wylicza się na podstawie obrotów osiągniętych w okresie od dnia 1 maja do końca roku 2004.

2. Korekta kwot podatku naliczonego

Zasady ogólne

Jak wyjaśniono powyżej, część kwoty podatku naliczonego podlegającą bieżącemu odliczeniu od kwoty podatku należnego, podatnicy będą ustalali w oparciu o strukturę sprzedaży za rok podatkowy poprzedzający rok, w którym powstało prawo do odliczenia. Jednakże struktura sprzedaży w roku, w którym podatnikowi będzie przysługiwało prawo do odliczenia, może przedstawiać się odmiennie, niż wynikało to z przyjętego wskaźnika z roku poprzedniego. Tymczasem ideą przedstawionych wyżej zasad częściowego odliczania kwot podatku, jest jak najlepsze odzwierciedlenie zakresu, w jakim zakupione przez podatnika towary lub usługi będą wykorzystywane przy czynnościach, w związku z którymi przysługuje mu prawo do obniżenia podatku należnego. W związku z tym, dla odzwierciedlenia rzeczywistego zakresu wykorzystania zakupionych towarów lub usług przy czynnościach, w związku z którymi przysługuje mu prawo do odliczenia podatku naliczonego, po zakończeniu roku, w którym podatnikowi przysługiwało prawo do tego odliczenia, będzie on obowiązany dokonać korekty kwoty odliczonego podatku.

Korekty tej podatnik będzie dokonywał po zakończeniu roku, obliczając część kwoty podatku naliczonego podlegającą odliczeniu, w oparciu o faktyczną strukturę sprzedaży za zakończony rok podatkowy, w którym przysługiwało mu prawo do obniżenia podatku należnego.

Korekty podatnik będzie musiał dokonać w rozliczeniu za styczeń lub I kwartał następnego roku.

Korekty tej nie dokonuje się, jeżeli kwota korekty nie przekroczy 0,01% kwoty podatku naliczonego podlegającego korekcie.

Przykład

Podatnik w 2006 r. nabywa towar, który wykorzystywał będzie przy działalności opodatkowanej i zwolnionej. Podatek naliczony wynosi 2 000 zł.

Dla ustalenia, o jaką część kwoty podatku naliczonego podatnik może obniżyć kwotę podatku należnego, konieczne jest ustalenie struktury sprzedaży za 2005 r.

Struktura sprzedaży w 2005 r. wynosi:

60% - obrót z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego,

40% - obrót z tytułu czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego.

Z tytułu nabytego towaru, podatnik w 2006 r. będzie więc odliczał od kwoty podatku należnego 1 200 zł (60% z 2 000 zł)

Po zakończonym roku, podatnik będzie zobowiązany do dokonania korekty podatku odliczonego.

W tym celu konieczne będzie ustalenie struktury sprzedaży za rok 2006 r. i obliczenie kwoty podatku naliczonego, jaka faktycznie powinna być odliczona.

Struktura sprzedaży w 2006 r. wynosi:

75% - obrót z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego,

25% - obrót z tytułu czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego.

Ze struktury sprzedaży w 2006 r. wynika, że kwota podatku naliczonego, podlegająca odliczeniu wyniesie 1 500 zł (75% z 2 000 zł), tj. o 300 zł więcej, niż podatnik odliczył z tytułu tego zakupu w 2006 r.

W związku z tym, w pierwszym okresie rozliczeniowym 2007 roku, podatnik podwyższy kwotę podatku naliczonego do odliczenia od podatku należnego o kwotę 300 zł (1 500 zł – 1 200 zł).

Zgodnie z nowymi zasadami, odliczanie kwoty podatku naliczonego przy nabyciu przez podatnika towarów lub usług wykorzystywanych przez niego zarówno przy czynnościach, w związku z którymi przysługuje mu prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i przy czynnościach, w związku z którymi takie prawo mu nie przysługuje, będzie się więc odbywać dwuetapowo:

I etap

odliczenie przez podatnika części kwoty podatku naliczonego, obliczonej w oparciu o tzw. strukturę sprzedaży za rok poprzedni do roku, w którym powstało prawo do odliczenia,

II etap

skorygowanie kwoty odliczonego podatku po zakończeniu roku, w którym powstało prawo do odliczenia i w oparciu o strukturę sprzedaży za ten rok.

Uwaga !

Po wejściu w życie nowej ustawy o podatku od towarów i usług, w odniesieniu do zaprezentowanych wyżej zasad korekty kwoty podatku naliczonego, odliczonego od podatku należnego, będą miały zastosowanie przepisy przejściowe:

- **korekta kwoty podatku naliczonego, o którą obniżono podatek należny, za rok 2004 dotyczy okresu od 1 maja do końca roku podatkowego; do obliczenia proporcji przyjmuje się obroty osiągnięte w tym okresie.**

Zaprezentowane powyżej zasady rozliczania kwot podatku naliczonego, będą miały zastosowanie przy nabyciu przez podatnika towarów lub usług:

- innych, niż zaliczane do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji,
- które zaliczane są do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a w odniesieniu do których wydatki poniesione na ich nabycie jednorazowo mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów; kwota podatku naliczonego przy nabyciu tych towarów lub usług, odliczona od kwoty podatku należnego, będzie podlegała jednorazowej korekcie po zakończeniu roku podatkowego, w którym podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia.

Korekta podatku naliczonego w związku z nabyciem środków trwałych

Szczególne zasady w nowej ustawie przewidziane są dla korekty kwot podatku naliczonego w związku z nabyciem towarów i usług, które (na podstawie przepisów o podatku dochodowym) zaliczane są przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a w odniesieniu do których wydatki poniesione na ich nabycie jednorazowo nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Zgodnie z nowymi przepisami, przy nabyciu (lub wytworzeniu) ww. środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, korekty kwoty podatku naliczonego, odliczonego od podatku należnego, podatnik będzie dokonywał w ciągu 5 kolejnych lat (w przypadku nieruchomości - w ciągu 10 lat) zaczynając od roku, w którym zostały oddane do użytkowania, przy czym roczna korekta dotyczyć będzie jednej piątej (w przypadku nieruchomości - jednej dziesiątej) podatku naliczonego przy ich nabyciu (lub wytworzeniu).

Korekty kwoty podatku naliczonego, odliczonego od kwot podatku należnego w związku z nabyciem środków trwałych oraz wartości

niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, podatnik będzie dokonywał w ciągu 5 kolejnych lat, w przypadku nieruchomości - w ciągu 10 lat, począwszy od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Roczna korekta dotyczyć będzie odpowiednio jednej piątej, a w przypadku nieruchomości jednej dziesiątej kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu.

Przykład

Podatnik w marcu 2006 r. nabywa środek trwały (inny niż nieruchomość), który ma zamiar wykorzystywać przy czynnościach, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego, a także przy innych czynnościach. Podatek naliczony przy zakupie wynosi 20 000 zł.

Część kwoty podatku naliczonego, którą podatnik może odliczyć od kwoty podatku należnego w deklaracji za marzec 2006 r., ustalić należy w oparciu o strukturę sprzedaży z 2005 r.

Struktura sprzedaży w 2005 r. wyniosła:

50% - obrót z tytułu czynności, w związku z którymi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego;

50% - obrót z tytułu czynności, w związku z którymi nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Podatnik w rozliczeniu za marzec 2006 r. będzie więc miał prawo do odliczenia od podatku należnego kwoty 10 000 zł. (50% z 20 000 zł).

1 rok okresu korekty.

W rozliczeniu za styczeń lub za I kwartał 2007 r. (jeżeli podatnik rozlicza się za okresy kwartalne), podatnik będzie zobowiązany do dokonania korekty jednej piątej kwoty podatku naliczonego. Korekty tej podatnik dokona w oparciu o strukturę sprzedaży z 2006 r.

Struktura sprzedaży w 2006 r. wyniosła:

60% - obrót z tytułu czynności, w związku z którymi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego;

40% - obrót z tytułu czynności, w związku z którymi nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

$$60\% \times 20\,000\ \text{zł} = 12\,000\ \text{zł}$$

Zgodnie ze strukturą sprzedaży osiągniętą w 2006 r., podatnikowi przysługiwałoby odliczenie w wysokości 12 000 zł, tj. w kwocie o 2 000 zł większej, niż to wynikało ze struktury sprzedaży za 2005 r. i faktycznie odliczonej w rozliczeniu za marzec 2006 r. Ponieważ korekty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu dokonuje się przez 5 lat, podatnik będzie mógł w rozliczeniu za styczeń 2007 r. podwyższyć kwotę podatku naliczonego podlegającego odliczeniu od podatku należnego o 400 zł $[(12\,000\ \text{zł} - 10\,000) : 5]$.

2 rok okresu korekty.

W rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy 2008 r., podatnik będzie zobowiązany do dokonania korekty jednej piątej kwoty podatku naliczonego. Korekty tej podatnik dokona w oparciu o strukturę sprzedaży z 2007 r.

Struktura sprzedaży w 2007 r. wyniosła:

30% - obrót z tytułu czynności, w związku z którymi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego;

70% - obrót z tytułu czynności, w związku z którymi nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

$$30\% \times 20\,000 \text{ zł} = 6\,000 \text{ zł}$$

$$(6\,000 \text{ zł} - 10\,000 \text{ zł}) : 5 = - 800 \text{ zł}$$

W rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy 2008 r. (za styczeń lub I kwartał) podatnik będzie więc musiał obniżyć kwotę podatku naliczonego o 800 zł.

3 rok okresu korekty.

W rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy 2009 r., podatnik będzie zobowiązany do dokonania korekty jednej piątej kwoty podatku naliczonego. Korekty tej podatnik dokona w oparciu o strukturę sprzedaży z 2008 r.

Struktura sprzedaży w 2008 r. wyniosła:

45% - obrót z tytułu czynności, w związku z którymi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego;

55% - obrót z tytułu czynności, w związku z którymi nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

$$45\% \times 20\,000 \text{ zł} = 9\,000 \text{ zł}$$

$$(9\,000 \text{ zł} - 10\,000 \text{ zł}) : 5 = - 200 \text{ zł}$$

W rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy 2009 r. podatnik będzie więc musiał obniżyć kwotę podatku naliczonego o 200 zł.

4 rok okresu korekty.

W rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy 2010 r., podatnik będzie zobowiązany do dokonania korekty jednej piątej kwoty podatku naliczonego. Korekty tej podatnik dokona w oparciu o strukturę sprzedaży z 2009 r.

Struktura sprzedaży w 2009 r. wyniosła:

65% - obrót z tytułu czynności, w związku z którymi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego;

35% - obrót z tytułu czynności, w związku z którymi nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

$$65\% \times 20\,000 \text{ zł} = 13\,000 \text{ zł}$$

$$(13\,000 \text{ zł} - 10\,000 \text{ zł}) : 5 = 600 \text{ zł}$$

W rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy 2010 r. podatnik będzie więc mógł podwyższyć kwotę podatku naliczonego podlegającego odliczeniu od podatku należnego o 600 zł.

5 rok okresu korekty.

W rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy 2011 r., podatnik będzie zobowiązany do dokonania korekty jednej piątej kwoty podatku naliczonego. Korekty tej podatnik dokona w oparciu o strukturę sprzedaży z 2010 r.

Struktura sprzedaży w 2010 r. wyniosła:

80% - obrót z tytułu czynności, w związku z którymi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego;

20% - obrót z tytułu czynności, w związku z którymi nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

$$80\% \times 20\,000 \text{ zł} = 16\,000 \text{ zł}$$

$$(16\,000 \text{ zł} - 10\,000 \text{ zł}) : 5 = 1\,200 \text{ zł}$$

W rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy 2011 r. podatnik będzie więc mógł podwyższyć kwotę podatku naliczonego podlegającego odliczeniu od podatku należnego o 1 200 zł.

W przypadku nieruchomości, rozliczenie podatku naliczonego będzie się przedstawiało analogicznie, z tym, że korekty podatnik będzie dokonywał przez okres 10 lat, a roczna korekta dotyczyć będzie jednej dziesiątej różnicy między podatkiem podlegającym odliczeniu, a podatkiem faktycznie odliczonym.

Korekta odliczonej kwoty podatku naliczonego w przypadku zbycia środka trwałego przed końcem upływu okresu korekty

W szczególności sposób w przepisach nowej ustawy uregulowany został sposób korekty podatku naliczonego w sytuacji, gdy przed końcem okresu korekty, podatnik dokona zbycia środka trwałego, w odniesieniu do którego dokonywana jest korekta. W sytuacji takiej, dla celów rozliczenia podatku naliczonego uznaje się, że towar ten jest nadal używany na potrzeby czynności podlegających opodatkowaniu u tego podatnika - aż do końca okresu korekty. Oznacza to, że nawet w przypadku zbycia

środka trwałego, podatnik jest zobowiązany do dokończenia korekty kwoty podatku naliczonego, odliczonego od kwoty podatku należnego, przy czym, jeśli sprzedaż środka trwałego była:

- opodatkowana - w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru związane jest z czynnościami opodatkowanymi;
- zwolniona lub nie podlegała opodatkowaniu - do obliczenia korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystywanie tego towaru jest związane wyłącznie z czynnościami zwolnionymi lub niepodlegającymi opodatkowaniu.

W przypadku sprzedaży środka trwałego, korekta powinna być dokonana jednorazowo w odniesieniu do całego pozostałego okresu korekty. Korekty tej dokonuje się w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła sprzedaż.

W przypadku zbycia środka trwałego przed upływem okresu korekty, podatnik musi dokonać jednorazowej korekty w odniesieniu do całego pozostałego okresu korekty. Dla celów rozliczenia kwoty podatku naliczonego przy nabyciu lub wytworzeniu środka trwałego przyjmuje się, że proporcja dla obliczenia kwoty podatku naliczonego podlegającej odliczeniu wyniosłaby:

- **100%** - jeśli sprzedaż środka trwałego była opodatkowana
- **0%** - jeśli sprzedaż środka trwałego była zwolniona.

Przykład

Podatnik w marcu 2006 r. nabywa środek trwały (inny niż nieruchomość), który ma zamiar wykorzystywać przy czynnościach, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego, a także przy innych czynnościach. Podatek naliczony przy zakupie wynosi 20 000 zł.

Część kwoty podatku naliczonego, którą podatnik może odliczyć od kwoty podatku należnego, ustalić należy w oparciu o strukturę sprzedaży z 2005 r.

Struktura sprzedaży w 2005 r. wyniosła:

60% - obrót z tytułu czynności, w związku z którymi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego;

40% - obrót z tytułu czynności, w związku z którymi nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Podatnik w rozliczeniu za marzec 2006 r. będzie więc miał prawo do odliczenia od podatku należnego kwoty 12 000 zł. (60% z 20 000 zł).

W rozliczeniach za pierwszy okres rozliczeniowy lat 2007, 2008, 2009 podatnik dokona korekty kwoty podatku naliczonego, odliczonego od podatku należnego, w oparciu o strukturę z roku poprzedniego (sposób przedstawiono w ostatnim przykładzie).

Sprzedaż opodatkowana

W lipcu 2009 r. podatnik dokonuje opodatkowanej sprzedaży środka trwałego. Zgodnie z zaprezentowanymi wyżej zasadami, ma on obowiązek dokonania korekty kwoty podatku odliczonego, przy założeniu, że towar byłby w całości wykorzystywany przy czynnościach, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego (proporcja, według której podatnik obliczy kwotę podatku, jaka podlegałaby odliczeniu wyniesie 100%).

Dla obliczenia korekty przyjmuje się więc, że struktura sprzedaży w 2009 i 2010 r. wyniosłaby:

100% - obrót z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego

100% z 20 000 zł to 20 000 zł

Kwota korekty dla jednego roku wyniesie więc:

$(20\,000\text{ zł} - 12\,000\text{ zł}) : 5 = 1\,600\text{ zł}$

Ponieważ jednorazowa korekta przy sprzedaży ma dotyczyć całego pozostałego okresu korekty, a w naszym przykładzie do końca okresu korekty pozostało podatnikowi 2 lata, należy otrzymaną kwotę pomnożyć przez 2:

$1\,600\text{ zł} \times 2 = 3\,200\text{ zł}$

W rozliczeniu za lipiec 2009 r. podatnik będzie więc mógł podwyższyć kwotę podatku naliczonego podlegającego odliczeniu od podatku należnego o 3 200 zł.

Sprzedaż zwolniona

W sytuacji, gdyby w lipcu 2009 r. podatnik dokonał sprzedaży środka trwałego zwolnionej od podatku VAT, przyjmuje się, że towar byłby w całości wykorzystywany przy czynnościach, w związku z którymi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego (proporcja, według której podatnik obliczy kwotę podatku, jaka podlegałaby odliczeniu wyniesie 0%):

$20\,000\text{ zł} \times 0\% = 0$

Kwota korekty (za jeden rok) wyniesie więc:

$(0 - 12\,000\text{ zł}) : 5 = -2\,400\text{ zł}$

za dwa lata:

-2 400 zł x 2 = -4 800 zł

W rozliczeniu za lipiec 2009 r. podatnik, który dokonał sprzedaży zwolnionej środka trwałego, będzie musiał obniżyć kwotę podatku naliczonego podlegającego odliczeniu od podatku należnego o 4 800 zł.

Z przedstawionych wyżej zasad wynika, że obowiązek dokonania korekty kwoty podatku naliczonego, odliczonego od podatku należnego, istnieje, jeśli dokonano odliczenia częściowego, w oparciu o strukturę sprzedaży. Podkreślić jednak należy, że do dokonania korekty podatnik będzie również zobowiązany, w przypadku, gdy:

- miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi, lub
- nie miał takiego prawa

a następnie to prawo się zmieniło.

W praktyce będzie to dotyczyło m.in. takich sytuacji, gdy podatnik np. nabył towar, który w całości związany miał być z działalnością, w związku z którą przysługiwało mu prawo do obniżenia kwoty podatku należnego i w związku z tym podatnik odliczył od kwoty podatku należnego całą kwotę podatku naliczonego przy nabyciu tego towaru, a następnie zmienił przeznaczenie tego towaru i wykorzystał go przy czynnościach, w związku z którymi nie przysługiwało mu prawo do odliczenia.

Powyższy przepis będzie miał również zastosowanie, np. gdy podatnik nabywając towar rozliczał się na ogólnych zasadach, a następnie wybrał ryczałtową formę opodatkowania, w związku z którą podatnikowi nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. W takim przypadku podatnik będzie miał obowiązek dokonania korekty kwoty podatku naliczonego, o którą obniżono kwotę podatku należnego. Również w sytuacji, gdy podatnik nabył towar, który pierwotnie przeznaczył do działalności, w związku z którą nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, a następnie wykorzystał towar przy czynnościach, w związku z którymi takie prawo przysługuje, będzie mógł dokonać korekty i obniżyć kwotę podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Przepisy nowej ustawy o podatku od towarów i usług nakładają też obowiązek dokonania korekty w sytuacji, gdy podatnik nabył towary i usługi w celu wytworzenia towaru, zaliczanego przez niego do środków trwałych, a następnie, przed oddaniem tego towaru do użytkowania, został on zbyty lub zmieniono jego przeznaczenie.

Zgodnie z nowymi przepisami, w przypadku zbycia przedsiębiorstwa lub zakładu (oddziału), do dokonania korekty zobowiązany jest nabywca przedsiębiorstwa lub nabywca zakładu (oddziału).

Oznacza to, że jeśli w skład zbywanego przedsiębiorstwa lub zakładu (oddziału) wchodzi środek trwały (albo wartości niematerialne i prawne), w odniesieniu do którego nie upłynął jeszcze okres dokonania korekty kwoty podatku naliczonego, odliczonej od kwoty podatku należnego w związku z nabyciem lub wytworzeniem tego środka, nabywca przedsiębiorstwa lub zakładu (oddziału) zobowiązany jest do dokonania korekty w odniesieniu do tego środka.

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 90 i art. 91 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

XVIII. REJESTRACJA

Co podatnik wiedzieć powinien

Po upływie 7 dni od dnia ogłoszenia ustawy (tj. 13 kwietnia 2004 r.) wchodzi w życie przepisy art. 96 – 98, 157 i 158 dotyczące rejestracji podatników i od tego dnia wchodzi w życie nowy wzór zgłoszenia rejestracyjnego (VAT-R).

1. Rejestracja podatników VAT

Podatnicy zarejestrowani na podstawie ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. na ostatni dzień przed wejściem w życie nowych przepisów o podatku od towarów i usług (ustawa z dnia 11 marca 2004 r.) w zakresie rejestracji, którzy w swoim zgłoszeniu rejestracyjnym zgłosili, że będą składać deklaracje podatkowe dla podatku od towarów i usług - zostaną automatycznie zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, a w pozostałych przypadkach - zostaną z urzędu zarejestrowani jako podatnicy VAT zwolnieni. Podatnicy ci nie składają ponownie zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R.

Automatycznej rejestracji dla podatku od towarów i usług podlegają też podatnicy, którzy złożyli zgłoszenie rejestracyjne przed 1996 r. na formularzu VAT-1 lub VAT-2 i którzy składali przez ostatnie 6 miesięcy deklaracje podatkowe.

Natomiast nie zostaną zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni:

- podatnicy, którzy zgłosili, że będą składać deklaracje podatkowe VAT, a takich deklaracji nie składali za 6 kolejnych miesięcy lub za 2 kolejne kwartały poprzedzające ostatni miesiąc przed wejściem w życie ustawy; oznacza to, że nie

zostaną zarejestrowani podatnicy, którzy np. zarejestrowali się przed lipcem 2003 r. i zgłosili że będą składać deklaracje podatkowe dla podatku od towarów i usług począwszy od rozliczenia za lipiec lub za III kwartał 2003 r., a nie złożyli żadnej deklaracji za miesiące od września 2003 r. do lutego 2004 r., a podatnicy rozliczający się za okresy kwartalne - za III lub IV kwartał 2003 r.;

- zakłady (oddziały) osoby prawnej, które z dniem 1 maja 2004 r. przestają być odrębnymi podatnikami podatku od towarów i usług.

Uwaga !

Zakłady (oddziały) osoby prawnej, które z dniem 1 maja 2004 r. przestają być odrębnymi podatnikami podatku od towarów i usług, ostatnią deklarację podatkową dla podatku VAT złożą za kwiecień 2004 r. do urzędu skarbowego kierowanego przez naczelnika właściwego dla zakładu (oddziału) lub za okres od stycznia do kwietnia 2004 r. – jeżeli zakłady te rozliczały się kwartalnie.

Podatnicy, którzy rozpoczną wykonywanie czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług lub zrezygnują ze zwolnienia od tego podatku albo utracą prawo do tego zwolnienia, po wejściu przepisów dotyczących rejestracji (tj. od dnia 13 kwietnia 2004 r.), będą obowiązani do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego (VAT-R) lub jego aktualizacji wg nowego wzoru, określonego rozporządzeniem wydanym na podstawie przepisów nowej ustawy.

Wprowadzone zostają inne terminy aktualizacji zgłoszenia rejestracyjnego, w przypadku zmiany statusu podatnika, i tak np. w przypadku:

- rozpoczęcia dokonywania sprzedaży towarów i usług opodatkowanych, aktualizacji należy dokonać przed dniem rozpoczęcia takiej sprzedaży,
- utraty zwolnienia podmiotowego – przed dniem, w którym podatnik utracił to prawo,
- rezygnacji ze zwolnienia przysługującego podatnikom, u których obroty w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyły 10 000 euro oraz rolnikom ryczałtowym – przed początkiem miesiąca, w którym podatnik rezygnuje z tego zwolnienia.

Wprowadzono przepis umożliwiający urzędowi skarbowemu wykreślenie z rejestru podatników VAT, podatnika, jeżeli w wyniku podjętych czynności sprawdzających okaże się, że podatnik nie istnieje lub mimo podjętych udokumentowanych prób urząd skarbowy nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem.

2. Rejestracja podatników VAT dla potrzeb handlu wewnątrzspółnotowego

Zgodnie z przepisami nowej ustawy o podatku od towarów i usług, podatnicy dokonujący lub zamierzający dokonywać transakcji z podmiotami z państw będących członkami Unii Europejskiej (obecnymi i przystępującymi z dniem 1 maja 2004 r.), będą obowiązani do zarejestrowania się dla potrzeb handlu wewnątrzspółnotowego.

Rejestracji tej podatnicy dokonywać będą w zgłoszeniu rejestracyjnym VAT-R, w którym zgłoszą (poprzez zaznaczenie odpowiednich kwadratów w załączniku do tego zgłoszenia oznaczonym symbolem VAT-R/UE), że:

- 1) będą dokonywać wewnątrzspółnotowej dostawy towarów lub**
- 2) będą dokonywać wewnątrzspółnotowego nabycia towarów lub**
- 3) będą nabywać od podatników z innych państw członkowskich UE:**
 - **wewnątrzspółnotowe usługi transportu towarów lub usługi związane z tego rodzaju usługami,**
 - **niektóre usługi pośrednictwa,****jeżeli usługi te stanowiłyby u nich import usług.**

Po wejściu w życie przepisów dotyczących rejestracji, podatnicy zarejestrowani jako podatnicy VAT, którzy wykonują czynności opodatkowane podatkiem od towarów i usług oraz którzy w zgłoszeniu VAT-R (zgodnie z nowym wzorem) zgłoszą, że będą dokonywać transakcji wewnątrzspółnotowych, zostaną bezzwłocznie zarejestrowani jako podatnicy VAT-UE.

Podatnicy, którzy otrzymają potwierdzenie o zarejestrowaniu ich jako podatników VAT-UE (potwierdzenie – druk VAT-5UE), będą obowiązani po 1 maja 2004 r. w transakcjach wewnątrzspółnotowych posługiwać się numerem identyfikacji podatkowej (NIP), nadanym zgodnie z ustawą z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. Nr 142, poz. 702 z późn. zm.), poprzedzonym kodem „PL”.

Podatnicy zarejestrowani jako podatnicy VAT-UE, którzy wykonywali czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w okresie krótszym niż 12 miesięcy, będą otrzymywać zwroty podatku od towarów i usług w terminie wydłużonym do 180 dni. Jeżeli jednak podatnik wpłaci kaucję w wysokości 250 000 zł, będzie otrzymywał zwrot w terminach

określonych w art. 87 ustawy o podatku od towarów i usług (tj. na zasadach ogólnych przewidzianych w ustawie).

Wydłużenie terminu zwrotu podatku przestaje obowiązywać począwszy od rozliczenia za okres rozliczeniowy następujący po upływie 12 miesięcy (lub 4 kwartałów), za które podatnik składał deklaracje podatkowe oraz rozliczał się terminowo z podatków stanowiących dochód budżetu państwa, w tym również jako płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych. W tym terminie podatnik będzie mógł również wystąpić o zwrot wpłaconej kaucji.

W odniesieniu do podatników, którzy przed 1 maja 2004 r. byli podatnikami VAT w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, do okresu 12 miesięcy wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu – który umożliwia rejestrowanie się dla potrzeb handlu wewnątrzwspólnotowego bez konieczności wnoszenia kaucji czy otrzymywania zwrotów w wydłużonym terminie – uwzględniany jest okres wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu w rozumieniu ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Podatnicy nie posiadający siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności lub stałego miejsca zamieszkania na terytorium kraju, podlegający obowiązkowi zarejestrowania, mają obowiązek zarejestrowania się jako podatnicy VAT czynni - zobowiązani są do ustanowienia przedstawiciela podatkowego.

Z obowiązku ustanowienia przedstawiciela podatkowego będą zwolnieni podatnicy posiadający siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Wspólnoty.

XIX. DEKLARACJE

Co podatnik wiedzieć powinien

Począwszy od rozliczenia za pierwszy okres rozliczeniowy od 1 maja 2004 r. wzory deklaracji podatkowych VAT-7 i VAT-7K ulegają zmianie, natomiast wzór deklaracji VAT-7R ulega likwidacji.

Rolnicy, którzy zrezygnowali ze zwolnienia od podatku i wybrali rozliczenia za okresy kwartalne będą rozliczać się w deklaracji podatkowej VAT-7K.

Wprowadzany jest obowiązek miesięcznego (kwartalnego) składania deklaracji podatkowych, w tym również tzw. deklaracji „zerowych”.

Wprowadza się nowe wzory deklaracji podatkowych, m.in. dla:

- podatników zwolnionych od podatku od towarów i usług oraz osób prawnych nieprowadzących działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, którzy będą dokonywać wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu usług;
- dla innych jednostek i osób, które będą:
 - dokonywać wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu,
 - dokonywać wewnątrzwspólnotowych dostaw nowych środków transportu,
 - obowiązane rozliczać podatek od importu usług,
 - obowiązane rozliczać podatek od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca (dostawy tych towarów na terytorium kraju dokonuje podatnik nie posiadający na tym terytorium siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności lub stałego miejsca zamieszkania).

Uwaga !

W 2004 r. podatnicy rozliczający się za okresy kwartalne pierwszą deklarację VAT-7K i VAT-7R składają dopiero w maju.

Pierwszy okres rozliczeniowy w 2004 r. będzie obejmował miesiące od stycznia do kwietnia. **Drugi okres** rozliczeniowy w 2004 r. będzie obejmował miesiące maj i czerwiec. Począwszy od rozliczenia za ten okres nowy wzór deklaracji VAT-7K będzie dotyczył również rolników rozliczających się na zasadach ogólnych za okresy kwartalne.

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 99 i 162 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

XX. INFORMACJE PODSUMOWUJĄCE

Co podatnik wiedzieć powinien

Podatnicy zarejestrowani jako podatnicy VAT-UE, którzy w zgłoszeniu rejestracyjnym zgłosili, że będą dokonywać wewnątrzwspólnotowych dostaw lub wewnątrzwspólnotowych nabyć będą obowiązani składać w urzędzie skarbowym informacje podsumowujące o ww. transakcjach w rozbiciu na poszczególnych kontrahentów za okresy kwartalne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po kwartale, w którym powstał obowiązek podatkowy z ww. tytułu.

Uwaga !

Pierwszą informację podsumowującą należy złożyć za drugi kwartał 2004 r. do 25 lipca.

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 100 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

XXI. KASY REJESTRUJĄCE

Co podatnik wiedzieć powinien

Zasady dotyczące obowiązku rejestrowania obrotów i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących (fiskalnych) nie ulegają zmianie.

Zgodnie z art. 111 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej oraz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w formie indywidualnych gospodarstw rolnych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Podatnicy rozpoczynający ewidencjonowanie w obowiązujących terminach mogą odliczyć od podatku kwotę wydatkowaną na zakup każdej z kas rejestrujących zgłoszonych na dzień rozpoczęcia ewidencjonowania (powstania obowiązku) w wysokości 50 % jej ceny zakupu (bez podatku) nie więcej jednak niż 2 500 zł.

Podatnicy, którzy wykonują wyłącznie czynności zwolnione od podatku lub korzystający ze zwolnień podmiotowych po złożeniu wniosku otrzymują zwrot tych kwot z urzędu skarbowego.

Uwaga !

W przypadku, gdy ewidencjonowanie obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kasy jest niemożliwe, podatnik nie może dokonywać sprzedaży.

Ważne

Przez sprzedaż rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Obowiązujące przed dniem 1 maja 2004 r. rozporządzenia Ministra Finansów dotyczące kas rejestrujących, tzn.:

- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. Nr 234, poz. 1971, z późn. zm.),
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 lipca 2002 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące, oraz warunków stosowania tych kas przez podatników (Dz.U. Nr 108, poz. 948, z późn. zm.),
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 marca 2003 r. w sprawie limitów odliczeń kwot wydatkowanych na zakup kas o zastosowaniu specjalnym (Dz.U. Nr 50, poz. 425),

pozostają aktualne po dniu 30 kwietnia 2004 r.

XXII. PROCEDURY SZCZEGÓLNE

1. ZWOLNIENIA PODMIOTOWE

Co podatnik wiedzieć powinien

Nowa ustawa o podatku od towarów i usług w zakresie zwolnień podmiotowych przewiduje, co do zasady, stosowanie rozwiązań analogicznych do zawartych w ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Zwolnienie od podatku od towarów i usług przysługuje:

- Podatnikom, u których wartość sprzedaży **opodatkowanej** nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty wyrażonej w złotych, odpowiadającej równowartości **10 000 euro***. **Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku.**

W przypadku podatników prowadzących przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzających funduszami powierniczymi, agentów, zleceniobiorców lub innych osób świadczących usługi o podobnym charakterze przez wartość sprzedaży opodatkowanej rozumie się 30-krotność kwoty prowizji lub innych postaci wynagrodzeń za wykonanie usług.

- Podatnikom rozpoczynającym wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w trakcie roku podatkowego, jeżeli przewidywana przez nich wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczy, w

* Ww. kwotę wyrażoną w złotych Minister Finansów określił na 2004 r. w wysokości **45 700 zł** rozporządzeniem z dnia 17 listopada 2003 r. w sprawie określenia kwoty uprawniającej do zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 202, poz. 1962).

proporcji do okresu prowadzonej sprzedaży, kwoty wyrażonej w złotych, odpowiadającej równowartości **10 000 euro**.

W przypadku podatników rozpoczynających prowadzenie przedsiębiorstwa maklerskiego, zarządzanie funduszami powierniczymi, agentów, zleceniobiorców lub innych osób świadczących usługi o podobnym charakterze 30-krotność kwoty prowizji lub innych postaci wynagrodzeń za wykonanie usług nie może przekroczyć, w proporcji do okresu prowadzonej sprzedaży, ww. kwoty 10 000 euro.

Ważne

- Od 1 maja 2004 r. przy ustalaniu kwoty uprawniającej do korzystania z powyższych zwolnień, do wartości sprzedaży opodatkowanej nie wlicza się odpłatnej dostawy towarów oraz odpłatnego świadczenia usług zwolnionych od podatku, a także towarów, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji.

Natomiast do obliczenia wartości sprzedaży opodatkowanej za rok 2003 oraz za okres od dnia 1 stycznia do dnia 30 kwietnia 2004 r., przyjmuje się wartość sprzedaży towarów w rozumieniu ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r., tj. wartość sprzedaży towarów opodatkowanych i zwolnionych.

- Od 1 maja 2004 r. rozszerzeniu ulega również zakres opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Zatem przy określaniu kwoty uprawniającej do zwolnienia w przypadku podatników rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej po dniu 1 maja 2004 r., jak również w przypadku podatników, którzy już z tego przywileju korzystają istotne jest uwzględnianie od 1 maja 2004 r. w wartości sprzedaży opodatkowanej nowych kategorii dostaw towarów i usług podlegających opodatkowaniu.

Uwaga !

Zwolnień podmiotowych nie stosuje się do importu towarów i usług, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, oraz podatników:

1) dokonujących dostaw:

- wyrobów z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali,
- niektórych wyrobów akcyzowych,
- nowych środków transportu
- terenów budowlanych oraz przeznaczonych pod zabudowę,

2) świadczących usługi:

- prawnicze,
- w zakresie doradztwa,
- jubilerskie,

3) niemających siedziby lub miejsca zamieszkania na terytorium kraju.

Gdy wartość sprzedaży przekroczy w trakcie roku podatkowego kwotę 10 000 euro, a w przypadku podatników rozpoczynających w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności opodatkowanych, gdy faktyczna wartość sprzedaży, w proporcji do okresu prowadzonej sprzedaży, przekroczy w ciągu tego roku ww. kwotę, podatnik **traci** przysługujące mu zwolnienie w momencie przekroczenia tej kwoty.

Uwaga !

Przy ustalaniu momentu przekroczenia limitu uprawniającego do zwolnienia należy uwzględnić zasady, o których mowa w akapicie **Ważne**.

Ze zwolnienia od podatku **można zrezygnować**, pod warunkiem pisemnego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o tej rezygnacji przed początkiem miesiąca, w którym podatnik rezygnuje ze zwolnienia, a w przypadku podatników rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej - przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Podatnik, który rezygnuje z tego zwolnienia, może do niego powrócić dopiero **po upływie 3 lat** od daty rezygnacji, podobnie jak w przypadku utraty prawa do ww. zwolnienia.

Podatnik zwolniony od podatku **może** (lecz nie musi) złożyć zgłoszenie rejestracyjne i zarejestrować się jako „podatnik VAT zwolniony”.

Jeżeli jednak podatnik zdecyduje się zrezygnować ze zwolnienia lub utraci do niego prawo **ma obowiązek** dokonać zgłoszenia rejestracyjnego, a w przypadku gdy był zarejestrowany jako „podatnik VAT zwolniony”, ma obowiązek dokonać aktualizacji tego zgłoszenia, w terminach:

- 1) przed dniem dokonania pierwszej sprzedaży towaru lub usługi, innych niż zwolnione od podatku,
- 2) przed dniem, w którym traci prawo do zwolnienia podmiotowego,
- 3) przed początkiem miesiąca, w którym rezygnuje ze zwolnienia, przysługującego z tytułu nie przekroczenia w poprzednim roku podatkowym limitu wartości sprzedaży opodatkowanej,
- 4) przed dniem wykonania pierwszej czynności opodatkowanej, w przypadku rezygnacji ze zwolnienia, przysługującego dla rozpoczynających działalność gospodarczą w trakcie roku podatkowego.

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 113 oraz art. 10, art. 96, art. 99, art. 109, art. 151 i art. 168 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

2. OPODATKOWANIE USŁUG TAKSÓWKOWYCH

Co podatnik wiedzieć powinien

Po dniu 30 kwietnia 2004 r. ulega likwidacji zwolnienie od podatku od towarów i usług dla usług taksówkowych. Usługi taksówkowe w zakresie przewozu osób od 1 maja 2004 r. będą opodatkowane, w przypadku podatników rozliczających się na zasadach ogólnych, wg stawki 7%.

Podatnicy świadczący usługi taksówek osobowych, będą mogli wybrać opodatkowanie w formie zryczałtowanej. Stawka zryczałtowanego podatku wynosi 3%. Podatnicy, którzy wybiorą opodatkowanie w formie ryczałtu, nie będą mieli prawa do obniżania kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Podatnicy ci będą obowiązani do składania skróconej deklaracji podatkowej za okresy miesięczne.

Wyboru zryczałtowanej formy opodatkowania należy dokonać pisemnie poprzez złożenie zawiadomienia do naczelnika właściwego urzędu skarbowego do końca miesiąca poprzedzającego okres (miesiąc lub kwartał w przypadku rozliczeń za okresy kwartalne), w którym podatnik będzie stosował ryczałt.

Podatnik, który wybrał opodatkowanie w formie ryczałtu, może z tej formy zrezygnować dopiero po upływie 12 miesięcy. O rezygnacji podatnik pisemnie zawiadamia naczelnika urzędu skarbowego, w terminie do końca miesiąca poprzedzającego miesiąc, od którego z tej formy podatnik nie będzie korzystał.

Podatnicy świadczący usługi taksówek osobowych mogą korzystać ze zwolnień podmiotowych według ogólnych zasad.

Uwaga !

Korzystanie ze zwolnienia podmiotowego od 1 maja 2004 r. przez podatników świadczących usługi taksówek osobowych jest możliwe tylko wtedy, gdy wartość sprzedaży ich usług za 2003 r. nie przekroczyła kwoty 45 700 zł i jeżeli od początku 2004 r. wartość tych usług nie przekroczyła kwoty 45 700 zł. W przeciwnym razie konieczność rozliczania podatku obowiązuje od 1 maja 2004 r.

Jeżeli podatnik z uwagi na spełnienie warunków ma możliwość stosowania zwolnienia podmiotowego jeszcze w dniu 1 maja 2004 r. – traci to zwolnienie z chwilą przekroczenia wartości sprzedaży w wysokości 45 700 zł (licząc od początku roku).

Podatnicy rozpoczynający wykonywanie działalności w trakcie roku podatkowego mogą korzystać ze zwolnienia według ogólnych zasad przewidzianych dla podatników rozpoczynających działalność (*zob. art. 113 ustawy*).

Podatnicy świadczący usługi taksówkowe w każdym przypadku zobowiązani są do prowadzenia ewidencji dla potrzeb podatku od towarów i usług przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 41, art. 111 i art. 114 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

3. USŁUGI TURYSTYKI

Co podatnik wiedzieć powinien

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług wprowadza do polskiego prawa podatkowego przepisy tzw. szczególnych procedur przy świadczeniu usług turystyki.

Uwaga !

Podstawowa zmiana w nowej ustawie dotyczy sposobu określania podstawy opodatkowania.

Przy świadczeniu usług turystyki, przy wykonywaniu których podatnicy nabywają towary i usługi od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty - podstawą opodatkowania jest marża stanowiąca różnicę pomiędzy kwotą należności, którą ma zapłacić nabywca usługi, a ceną nabycia przez podatnika podatku od towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Przez usługi dla bezpośredniej korzyści turysty należy rozumieć usługi stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie.

Oznacza to, że rozliczenie według marży będzie miało zastosowanie zarówno w obrocie między podatnikami jak też w relacjach z ostatecznym konsumentem czyli turystą. W przypadku zatem świadczenia usług turystyki podstawa opodatkowania ulegnie znaczącemu obniżeniu, gdyż będzie liczona jedynie od marży a nie jak przed dniem 1 maja 2004 r. od całego obrotu, tj. kwoty należnej pomniejszonej o kwotę podatku.

Uwaga !

Zasada opodatkowania jedynie marży ma zastosowanie w przypadku, gdy podatnik ma siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i działa na rzecz nabywcy usługi we własnym imieniu i na własny rachunek. Dodatkowym warunkiem jest to, że przy wykonywaniu usługi turystyki podatnik nabywa towary i usługi od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. Podatnik rozliczający podatek od marży obowiązany jest prowadzić ewidencję, z której wynikać będą kwoty wydatkowane na nabycie towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty oraz posiadać dokumenty, z których wynikać będą te kwoty.

- W przypadku natomiast, gdy biuro podróży przy świadczeniu usługi turystyki obok usług nabywanych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, część świadczeń w ramach tej usługi będzie wykonywało we własnym zakresie, wtedy podatnik obowiązany jest odrębnie ustalić podstawę opodatkowania dla usługi wykonywanej we własnym zakresie (cała wartość usługi) i odrębnie w odniesieniu do usług nabytych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty (marża). W takim przypadku podatnik obowiązany będzie do wykazania w prowadzonej ewidencji, jaka część należności za usługę przypada na usługi nabyte od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, a jaka na usługi własne.
- Przepisy dotyczące szczególnych procedur przy świadczeniu usług turystyki nie mają zastosowania do usług pośrednictwa w turystyce. W odniesieniu do pośrednictwa przy sprzedaży usług turystyki należy stosować reguły ogólne, tj. podstawą opodatkowania będzie prowizja, pomniejszona o kwotę podatku należnego.
- Dla usług turystyki przewidziana jest co do zasady stawka podstawowa. Przepisy ustawy przewidują również zastosowanie stawki zerowej do usług turystyki w sytuacji, gdy usługi nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty będą świadczone poza terytorium Wspólnoty. W przypadku natomiast, gdy usługi nabywane przez podatnika od innych podatników dla bezpośredniej

korzyści turysty będą świadczone zarówno na terytorium Wspólnoty jak i poza nią, to usługi turystyki będą podlegały opodatkowaniu stawką 0% tylko w części, która dotyczyć będzie usług świadczonych poza terytorium Wspólnoty. Stawkę zerową podatnicy będą mogli stosować, jeżeli będą posiadać dokumenty potwierdzające, iż usługi te lub część z nich świadczona jest poza Wspólnotą.

Podatnikom, którzy opodatkowywać będą małżonkę, nie będzie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego od towarów i usług nabytych dla bezpośredniej korzyści turysty. Podatnicy, którzy rozliczać się będą „na zasadzie małżonki”, w wystawionych przez siebie fakturach nie będą wykazywać podatku.

- Należy pamiętać, iż jednym z podstawowych kryteriów przy określaniu miejsca i wysokości opodatkowania usługi turystyki będzie miejsce świadczenia usługi.

Zgodnie z art. 27 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług miejscem świadczenia w przypadku świadczenia usług turystyki jest miejsce, gdzie świadczący usługę posiada siedzibę, a w przypadku posiadania stałego miejsca prowadzenia działalności, z którego świadczy usługi – miejsce gdzie świadczący usługę posiada stałe miejsce prowadzenia działalności; w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności – miejsce stałego zamieszkania.

Oznacza to, iż w przypadku gdy podatnik świadczący usługi turystyki będzie posiadał siedzibę lub miejsce stałego prowadzenia działalności lub miejsce stałego zamieszkania (w przypadku braku siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności) na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, świadczenie tych usług będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w Polsce. Takie same zasady będą obowiązywały w obrocie tzw. wewnątrznunijnym czyli między podmiotami z krajów członkowskich.

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 119 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

4. OPODATKOWANIE TOWARÓW UŻYWANYCH, DZIEŁ SZTUKI, PRZEDMIOTÓW KOLEKCJONERSKICH I ANTYKÓW

Co podatnik wiedzieć powinien

Nowa ustawa o podatku od towarów i usług wprowadziła specjalną procedurę opodatkowania towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków. Podstawowym wyróżnikiem tej procedury jest sposób określania podstawy opodatkowania. Procedura ta określa podstawę opodatkowania w przypadku realizowania dostaw ww. towarów jako marżę, nie zaś obrót rozumiany jako cała kwota należna z tytułu dostawy pomniejszona o kwotę podatku.

Przez marżę należy rozumieć różnicę między całkowitą kwotą, którą ma zapłacić nabywca towaru, a kwotą nabycia, pomniejszoną o kwotę podatku.

Uwaga !

Opodatkowanie marży dotyczy dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, które podatnik nabył od:

- podmiotu nie będącego podatnikiem VAT, lub
- podmiotu będącego podatnikiem, o ile dostawa tych towarów była zwolniona od podatku, lub też
- podmiotu będącego podatnikiem, o ile towary te przy dostawie zostały opodatkowane według marży.

Ważne

Opodatkowaniu według specjalnej procedury podlegają tylko dostawy tych towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich oraz antyków, które odpowiadają definicjom utworzonym dla potrzeb tej procedury (*zob. art. 120 ust. 1 ustawy*).

Podatnik może wybrać opodatkowanie marży również w odniesieniu do dostawy:

- dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków uprzednio importowanych przez podatnika stosującego opodatkowanie marży tych towarów;
- dzieł sztuki nabytych od ich twórców lub spadkobierców twórców;
- dzieł sztuki nabytych od podatnika VAT, nie stosującego zasady opodatkowania marży, które podlegały opodatkowaniu podatkiem według stawki 7%.

Warunkiem stosowania opodatkowania marży w odniesieniu do ww. dostaw jest zawiadomienie pisemnie naczelnika urzędu skarbowego o tym wyborze przed dokonaniem dostawy. Zawiadomienie to jest ważne przez 2 lata. Po tym okresie podatnik chcąc stosować dalej tę metodę obowiązany jest ponownie złożyć zawiadomienie.

Ważne

W przypadku gdy podatnicy chcą dokonać wyboru stosowania procedury polegającej na opodatkowaniu marży i objąć tą procedurą dokonywane dostawy już w maju 2004 r., mogą dokonać zawiadomienia, o którym mowa powyżej, przed 1 maja 2004 r.

Marża całkowita

W stosunku do przedmiotów kolekcjonerskich przepisy ustawy o podatku od towarów i usług przewidują również możliwość stosowania marży całkowitej, obliczanej w danym okresie rozliczeniowym jako różnica między łączną wartością dostaw a łączną wartością nabyć określonego rodzaju przedmiotów kolekcjonerskich.

Ważne

Stosowanie marży całkowitej przez podatnika jest możliwe, w sytuacji gdy rodzaj poszczególnych przedmiotów kolekcjonerskich lub specyfika ich dostaw powoduje, iż określenie marży jest skomplikowane lub niemożliwe i podatnik uzyska zgodę naczelnika urzędu skarbowego na stosowanie marży całkowitej.

Marża całkowita jest stosowana tylko w odniesieniu do przedmiotów kolekcjonerskich.

W przypadku gdy podatnik stosuje marżę całkowitą, obowiązany jest do stosowania takiego sposobu obliczania marży przez okres 2 lat. Po tym okresie podatnik chcąc nadal stosować tzw. marżę całkowitą musi ponownie uzyskać zgodę naczelnika urzędu skarbowego.

- W przypadku gdy stosowana jest marża całkowita, a u podatnika łączna wartość nabyć jest wyższa od łącznej wartości dostaw w danym okresie rozliczeniowym, to różnica ta podwyższa łączną wartość nabyć przedmiotów kolekcjonerskich w następnym okresie rozliczeniowym.

Podatnik traci prawo do obliczania marży całkowitej, jeżeli przez 12 miesięcy, w każdym okresie rozliczeniowym łączna wartość nabyć określonego rodzaju przedmiotów kolekcjonerskich jest wyższa od łącznej wartości dostaw tych przedmiotów. Podatnik może ubiegać się ponownie o skorzystanie z prawa do obliczania marży całkowitej po upływie roku od utraty tego prawa.

- Podatnikowi stosującemu procedurę polegającą na opodatkowaniu marży nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od nabytych przez niego dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków przez niego importowanych oraz od dzieł sztuki nabytych od twórców

lub spadkobierców twórców lub od podatnika który stosował ogólne zasady opodatkowania. Obniżenia kwoty podatku należnego nie stosuje się również w odniesieniu do nabytych dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, które podlegały opodatkowaniu marżą.

Analogiczna zasada dotyczy podatników stosujących marżę całkowitą.

Uwaga !

Podatnik wykonujący czynności polegające na dostawie towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków może stosować ogólne zasady opodatkowania. W takim przypadku podatnik ma prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego od nabytych towarów, jednakże dopiero w rozliczeniu za okres, w którym powstał u niego obowiązek podatkowy z tytułu dostawy tych towarów. Prawo do odliczenia kwot podatku naliczonego dotyczy jedynie:

- dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków uprzednio importowanych przez podatnika,
- dzieł sztuki nabytych od ich twórców lub spadkobierców twórców,
- dzieł sztuki nabytych od podatnika podatku od towarów i usług, o ile towary te przy dostawie nie zostały opodatkowane wg marży i podlegały opodatkowaniu podatkiem według stawki 7%.

Jeżeli podatnik dokonuje eksportu towarów, opodatkowanych wg procedury szczególnej (od marży), to marża ta podlega opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0%.

Podatnik, który stosuje zarówno ogólne zasady opodatkowania jak i procedurę opodatkowania marży, jest zobowiązany prowadzić ewidencję uwzględniającą podział w zależności od stosowanej podstawy opodatkowania, jak również takie elementy, które są niezbędne do prawidłowego określenia marży.

W przypadku gdy opodatkowaniu podlega marża (również marża całkowita), podatnik nie wykazuje podatku w wystawianych przez siebie fakturach.

Opodatkowaniu wg stawki 7% podlegają:

- import dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich oraz antyków,
- dostawa dzieł sztuki dokonywana:
 - przez ich twórcę lub przez spadkobiercę twórcy,
 - okazjonalnie przez podatnika innego niż podatnik, do którego mają zastosowanie przepisy dotyczące opodatkowania marży, w przypadku gdy dzieła sztuki zostały osobiście przez niego przywiezione lub nabyte od ich twórcy lub spadkobiercy

twórcy, lub też w przypadku gdy uprawniają go one do pełnego odliczenia podatku.

- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, jeżeli dokonującym dostawy towarów jest podatnik, do którego miałyby zastosowanie przepisy dotyczące opodatkowania dostawy dzieł sztuki wg stawki 7%.

Uwaga !

Przepisy szczególnej procedury dotyczącej towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków nie mają zastosowania do nowych środków transportu, które są przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Ważne

Procedura polegająca na opodatkowaniu marży ma zastosowanie do dostaw towarów nabytych lub uprzednio importowanych przez podatników, którzy będą stosować opodatkowanie marżą po dniu 30 kwietnia 2004 r. Oznacza to, iż do towarów, do których mogłaby być zastosowana specjalna procedura opodatkowania wg marży, które zostały nabyte lub importowane przed 1 maja 2004 r., stosuje się ogólne zasady opodatkowania.

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 120, art. 173 i art. 174 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

5. DOSTAWY ZŁOTA INWESTYCYJNEGO

Co podatnik wiedzieć powinien

Nowa ustawa o podatku od towarów i usług określa definicję oraz szczegółowo precyzuje zasady dotyczące opodatkowania dostaw złota inwestycyjnego.

Specjalny system opodatkowania złota inwestycyjnego przewiduje, co do zasady, zwolnienie od podatku dostawy, wewnątrzwspólnotowego nabycia i importu złota inwestycyjnego. Uprawnienie to stosuje się odpowiednio do usług świadczonych przez agentów działających w imieniu i na rzecz innych osób, pośredniczących w dostawie złota inwestycyjnego dla swojego zleceniodawcy.

Podatnikom dokonującym dostaw złota inwestycyjnego, a także agentom działającym w imieniu i na rzecz innych osób, pośredniczących w dostawie złota inwestycyjnego dla swojego zleceniodawcy, przysługuje prawo wyboru opodatkowania transakcji, których przedmiotem jest złoto inwestycyjne. Podatnicy, o których wyżej mowa,

mogą zrezygnować ze zwolnienia i wybrać dla transakcji dotyczących złota inwestycyjnego ogólne zasady opodatkowania. Dotyczy to przypadków, gdy podatnicy:

- 1) wytwarzają złoto inwestycyjne lub przetwarzają złoto innego rodzaju na złoto inwestycyjne, a dostawa jest dokonywana dla innego podatnika, lub
- 2) w zakresie prowadzonego przedsiębiorstwa dokonują dostawy złota w celach przemysłowych, a dostawa dotyczy złota inwestycyjnego w postaci sztabek lub płytek o próbie co najmniej 995 tysięcznych albo złota reprezentowanego przez papiery wartościowe, i jest dokonywana dla innego podatnika.

O zamiarze rezygnacji ze zwolnienia podatnik obowiązany jest zawiadomić na piśmie naczelnika urzędu skarbowego przed początkiem miesiąca, w którym rezygnuje ze zwolnienia. Podatnik, który rozpoczyna dostawę, wewnątrzwspólnotowe nabycie lub import złota inwestycyjnego w ciągu roku podatkowego – obowiązany jest złożyć zawiadomienie, o którym mowa wyżej przed dniem wykonania pierwszej z tych czynności.

Podatnik wykonujący czynności związane z dostawą, wewnątrzwspólnotowym nabyciem lub importem złota inwestycyjnego, które są zwolnione od podatku, ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego:

- 1) od nabycia złota inwestycyjnego od podatnika, który zrezygnował ze zwolnienia z opodatkowania transakcji dotyczących złota inwestycyjnego,
- 2) od nabycia, w tym również wewnątrzwspólnotowego, lub importu złota innego niż złoto inwestycyjne, jeżeli to złoto jest następnie przekształcone w złoto inwestycyjne przez tego podatnika lub na jego rachunek,
- 3) od nabycia usług polegających na zmianie postaci, masy lub próby złota, w tym złota inwestycyjnego.

Podatnik wytwarzający złoto inwestycyjne lub przetwarzający złoto w złoto inwestycyjne, który jest zwolniony od podatku, ma prawo do odliczenia od kwoty podatku należnego kwotę podatku naliczonego od nabycia, w tym również wewnątrzwspólnotowego, lub importu towarów lub usług, związanych z wytworzeniem lub przetworzeniem tego złota.

Podatnik dokonujący dostaw złota inwestycyjnego jest obowiązany prowadzić ewidencję zawierającą dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej, jak również dane dotyczące nabywcy, które umożliwiają jego identyfikację.

Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawarte są w art. 121-125 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Broszura nie stanowi wykładni prawa.