

POWSTAWANIE OBOWIĄZKU PODATKOWEGO

Od 1 stycznia 2014 r. wchodzi w życie istotne zmiany dotyczące momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku VAT. Dotyczą zarówno zasad ogólnych, jak i modyfikują dotychczasowe szczególne momenty powstania obowiązku podatkowego.

W załączonych do niniejszej broszury tabelach zestawiono zasady powstawania obowiązku podatkowego w odniesieniu do określonych czynności obowiązujące przed i od dnia 1 stycznia 2014 r.:

- **Tabela 1** – Transakcje krajowe
- **Tabela 2** – Rozliczanie podatku przez małego podatnika rozliczającego się metodą kasową
- **Tabela 3** – Transakcje wewnątrzspółnotowe
- **Tabela 4** – Pozostałe transakcje zagraniczne

ZASADY OGÓLNE

Zgodnie z zasadą ogólną obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. Nowe podejście w zakresie obowiązku podatkowego oznacza rezygnację z dotychczasowego generalnego powiązania momentu powstania obowiązku podatkowego z datą wystawienia faktury.

Otrzymanie całości lub części zapłaty przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi w dalszym ciągu będzie rodziło powstanie obowiązku podatkowego. Obowiązek ten będzie powstawał – tak jak dotychczas – z chwilą otrzymania zapłaty (lub jej części) oraz w odniesieniu do jej wysokości. Zapłatą będzie w szczególności: przedpłata, zaliczka, zadatek, rata, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 1 i ust. 8 ustawy o VAT

Ważne!

Dla celów powstania obowiązku podatkowego dokonanie czynności następuje z chwilą faktycznego jej dokonania, za wyjątkiem przypadków w których przepisy ustawy o VAT określają wprost ten moment. W konsekwencji postanowienia umów cywilnoprawnych o uznaniu dostawy towarów za dokonaną (np. zastrzeżenie prawa własności do czasu zaistnienia danego zdarzenia, w sytuacji gdy towar został już wydany) lub usługi za wykonaną (np. przyjęcie jej wykonania dopiero z chwilą podpisania protokołów zdawczo-odbiorczych) pozostają bez znaczenia dla ww. celów, mogą pełnić jedynie funkcję pomocniczą w przypadku zaistnienia wątpliwości.

Dokonanie dostawy towarów

Dokonanie dostawy towarów następuje z chwilą przeniesienia prawa do rozporządzania nimi jak właściciel, przykładowo:

- towar jest wydawany bezpośrednio nabywcy lub osobie przez niego wskazanej – dokonanie dostawy towaru następuje z chwilą jego wydania;
- towar jest dostarczany transportem własnym dostawcy, lub najętym przez niego, do miejsca wskazanego zgodnie z umową przez nabywcę – dokonanie dostawy towaru następuje, co do zasady, z chwilą dostarczenia towaru do miejsca wskazanego przez nabywcę;
- towar jest pozostawiany w miejscu wskazanym przez nabywcę (np. nabywca prosi o pozostawienie – odpłatnie lub nieodpłatnie – towaru na określony czas w magazynie dostawcy) – dokonanie dostawy towarów następuje z chwilą pozostawienia tego towaru w uzgodniony sposób do dyspozycji nabywcy;
- towar jest wysyłany przez dostawcę nabywcy za pośrednictwem przewoźnika, kuriera, poczty itp. (ryzyko utraty towaru ponosi nabywca) – dokonanie dostawy towaru następuje z chwilą wydania towaru podmiotowi, który jest zobowiązany do jego dostarczenia, z tym bowiem momentem dostawca przenosi prawo do rozporządzania jak właściciel.

Generalnie moment „dokonania dostawy towarów” odpowiada dotychczasowemu momentowi „wydania towarów”.

Dostawy „łańcuchowe”

W przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów. Obowiązek podatkowy u każdego dostawcy powstanie z chwilą dokonania dostawy na rzecz jego nabywcy, tj. z chwilą przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Co do zasady będzie to miało miejsce z chwilą fizycznego wydania towaru. Jeżeli jednak przed fizycznym wydaniem towaru dojdzie do przeniesienia na nabywcę prawa do rozporządzania towarem jak właściciel, wówczas obowiązek podatkowy powstanie z tą chwilą.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 8, art. 19a ust. 1 i 8 ustawy o VAT

Przykłady:

- 1) Dostawca sprzedaje towar w dniu 3 stycznia, który bezpośrednio w sklepie odbiera nabywca – obowiązek podatkowy powstaje 3 stycznia.
- 2) Dostawca sprzedaje towar w dniu 4 stycznia, który w tym samym dniu odbiera firma transportowa wynajęta przez nabywcę – obowiązek podatkowy powstaje 4 stycznia.
- 3) Dostawca sprzedaje towar w dniu 5 stycznia. Nabywca nie może odebrać tego towaru ze względów logistycznych. Prosi o pozostawienie go do połowy stycznia (bez dodatkowych opłat lub za dodatkową opłatą) na magazynie dostawcy, kiedy będzie już mógł go odebrać – obowiązek podatkowy powstaje 5 stycznia.
- 4) Dostawca sprzedaje towar w dniu 6 stycznia. Nabywca prosi o wydanie w tym samym dniu tego towaru swojemu kontrahentowi (któremu w tym samym dniu sprzedaje ten towar) – obowiązek podatkowy powstaje 6 stycznia. Dla nabywcy również w tym samym dniu powstanie obowiązek podatkowy z tytułu sprzedaży towaru na rzecz swojego kontrahenta, ponieważ pomimo tego, że fizycznie nie dysponował towarem przeniósł prawo do rozporządzania nim jak właściciel na swojego kontrahenta.
- 5) Dostawca sprzedaje towar w dniu 7 stycznia. Zgodnie jednak z umową ma on dostarczyć ten towar nabywcy (swoim lub wynajętym transportem) do jego magazynu w dniu 9 stycznia i ryzyko utraty towaru do tego dnia spoczywa na dostawcy – obowiązek podatkowy powstaje w dniu dostarczenia do magazynu nabywcy (jeśli dostarczył go zgodnie podaną w przykładzie umową, obowiązek powstaje 9 stycznia).

- 6) Podatnik wydaje w dniu 9 stycznia towar nabywcy, z zastrzeżeniem przeniesienia prawa jego własności dopiero z chwilą zapłaty. Nabywca uiszcza płatność dopiero z dniem 3 lutego – obowiązek podatkowy powstanie w dniu 9 stycznia (data przeniesienia prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel), postanowienia cywilnoprawne pozostają bowiem bez wpływu na ten termin.
- 7) Podatnik w dniu 10 stycznia wykonał usługę transportową, korzystając z usług podwykonawcy. Zgodnie z umową zawartą z kontrahentem usługę uznaje się za wykonaną z chwilą otrzymania przez kontrahenta dokumentów potwierdzających dostarczenie towarów. Dokumenty te kontrahent otrzymał w dniu 5 lutego – obowiązek podatkowy powstanie w dniu 10 stycznia (faktyczne wykonanie usługi), postanowienia cywilnoprawne pozostają bowiem bez wpływu na ten termin.

Uwaga!

W niektórych przypadkach ustawa wprowadza „umowne” zasady uznania dostawy towarów za dokonaną, co determinuje powstanie obowiązku podatkowego. Zostaną one omówione poniżej, w bloku „Wykonanie usługi”.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 4 ustawy o VAT

Wykonanie usługi

Dla celów rozpoznania obowiązku podatkowego z chwilą wykonania usługi oraz otrzymania przed tą datą zapłaty (zastosowanie zasad ogólnych) ustawa o VAT określa „umowne” zasady uznania danej usługi za wykonaną:

- Usługę przyjmowaną częściowo (określoną część podzielnej w sensie gospodarczym usługi) uważa się za wykonaną w odniesieniu do tej części usługi, dla której to określono zapłatę.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 2 ustawy o VAT

- Usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 3 zdanie pierwsze ustawy o VAT

- Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Przez rok należy rozumieć 12 kolejnych następujących po sobie miesięcy.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 3 zdanie drugie ustawy o VAT

Ważne:

Uznanie ww. usług o charakterze „ciągłym” za wykonane z upływem wskazanych w przepisach terminów, oznacza że są one uznane za wykonane w ostatnim dniu tych terminów, tj.:

- ostatniego dnia każdego okresu, do którego odnoszą się płatności lub rozliczenia *(w przypadku art. 19a ust. 3 zdanie pierwsze)*,
- 31 grudnia każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia usługi *(w przypadku art. 19a ust. 3 zdanie drugie)*.

- Zasady mające zastosowanie do usług świadczonych w sposób ciągły (*art. 19a ust. 3 ustawy o VAT*) znajdują również odpowiednie zastosowanie do dostawy towarów, za wyjątkiem dostawy, o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, tj. dostawy towarów w ramach której następuje wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione. Wyłączenie to dotyczy tylko tych umów, w wyniku których, zgodnie z przepisami o podatku dochodowym, odpisów

amortyzacyjnych dokonuje korzystający oraz umów leasingu w rozumieniu tych przepisów, których przedmiotami są grunty.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 1 pkt 2, ust. 9 oraz art. 19a ust. 3 i 4 ustawy o VAT

Przykład:

- 1) Podatnik zobowiązał się w styczniu 2014 r. do przygotowania na zlecenie klienta raportu dotyczącego analizy wpływu wprowadzonych przez podatnika zmian w procesie produkcji i dystrybucji towarów na osiągniętą wielkość sprzedaży za 2013 r. Uzgodniono, że raport będzie składał się z dwóch części: pierwsza część będzie obejmować okres styczeń-czerwiec 2013 r. i druga część – okres lipiec-grudzień 2013 r. Uzgodniono, iż raport za pierwszą połowę 2013 r. zostanie przekazany klientowi do 30 kwietnia 2014 r., z kolei raport za drugą połowę 2013 r. – do 31 lipca 2014 r. Płatność za każdy z raportów zostanie dokonana odrębnie w terminie 21 dni po przekazaniu raportu. Obowiązek podatkowy powstanie zarówno w stosunku do raportu za I połowę 2013 r. jak i raportu za II połowę 2013 r., w momencie przekazania tych raportów klientowi (*art. 19a ust. 2 ustawy o VAT*).
- 2) Podatnik zawarł w styczniu 2014 r. półroczną umowę ze Spółką, na podstawie której Spółka będzie zajmowała się pozyskiwaniem nowych klientów dla podatnika. Strony będą rozliczały się miesięcznie. Płatność za każdy miesiąc będzie następować do 25. następnego miesiąca. Obowiązek podatkowy będzie powstawał ostatniego dnia każdego miesiąca do momentu zakończenia świadczenia usługi (*art. 19a ust. 3 zdanie pierwsze ustawy o VAT*).
- 3) Podatnik zawarł na okres od stycznia 2014 r. do czerwca 2015 r. umowę ze Spółką Y na pośrednictwo w sprzedaży produkowanych przez niego towarów. Płatność za usługę nastąpi po zakończeniu umowy. Podatnik musi rozpoznać obowiązek podatkowy z upływem grudnia 2014 r., tj. 31 grudnia 2014 r., a następnie z chwilą zakończenia świadczenia tej usługi, tj. 30 czerwca 2015 r. (*art. 19a ust. 3 zdanie drugie ustawy o VAT*).

Uwaga!

Od zasad ogólnych zostały przewidziane wyjątki, zdefiniowane w przepisach szczególnych.

- W odniesieniu do niektórych dostaw towarów i świadczenia usług obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty czy też z chwilą wystawienia faktury. Odrębne zasady będą również dotyczyć importu towarów oraz dostawy towarów i świadczenia usług dokonywanych przez małego podatnika, rozliczającego się metodą kasową, jak również wewnątrzwspólnotowych dostaw i nabyć towarów.
- Konieczność rozpoznania obowiązku podatkowego w przypadku otrzymania całości lub części zapłaty przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi zostanie wyłączona tylko w odniesieniu do niektórych czynności o charakterze „ciągłym” i „masowym” (wskazanych w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT) oraz w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowych dostaw i nabyć towarów.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 5-11, art. 20-21 ustawy o VAT

Ważne:

Podatnik, celem ustalenia według jakich zasad w jego konkretnej sytuacji następuje rozpoznanie obowiązku podatkowego, w pierwszej kolejności powinien sprawdzić czy nie ma do niego zastosowania któryś z przepisów szczególnych. Jeśli przepisy szczególne nie znajdują zastosowania wówczas stosuje się zasady ogólne. Przy stosowaniu zasad ogólnych istotne jest również rozpoznanie czy nie znajdują zastosowania „umowne” zasady określające moment wykonania danej czynności.

„Refakturowanie”

W przypadku gdy podatnik działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług (przyjęcie fikcji prawnej, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi) jest zobowiązany do rozpoznawania z tego tytułu obowiązku podatkowego na zasadach przewidzianych dla „refakturowanych” usług lub na zasadach ogólnych jeśli ustawa o VAT nie przewiduje szczególnych zasad.

Podstawa prawna: art. 8 ust. 2a i art. 19a ustawy o VAT

Przykład:

Podatnik zakupił usługę transportową, która została wykonana w dniu 15 stycznia bezpośrednio na rzecz wskazanego przez niego kontrahenta. Umowa zawarta z kontrahentem przewidywała uznanie tej usługi za wykonaną z chwilą otrzymania przez kontrahenta dokumentów potwierdzających dostarczenie towarów do wskazanego miejsca. Dokumenty te zostały dostarczone dopiero w dniu 10 lutego, a w dniu 3 marca podatnik wystawił fakturę dokumentującą wykonanie usługi. Obowiązek podatkowy dla podatnika powstanie w dniu 15 stycznia, postanowienia umowy cywilnoprawnej oraz data wystawienia faktury pozostają bez wpływu na ten termin.

Czynności dotychczas rozliczane według zasad szczególnych

Zgodnie z zasadami ogólnymi obowiązek podatkowy będzie powstawał odnośnie m.in. następujących czynności (w stosunku do których obowiązek podatkowy powstawał dotychczas zgodnie z zasadami szczególnymi):

- dostawa lokali i budynków;

Obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą dokonania dostawy budynków i lokali, tj. z chwilą przeniesienia rozporządzenia nimi jak właściciel. Zazwyczaj będzie to miało miejsce w chwili podpisania aktu notarialnego. Jeżeli jednak przed podpisaniem tego aktu będzie miało miejsce wydanie tych budynków lub lokali, obowiązek podatkowy powstanie z tym dniem. Jeśli przed dokonaniem dostawy zostanie uiszczona całość lub część należnej zapłaty obowiązek powstanie z tą chwilą i w części otrzymanej zapłaty.

Przykłady:

- 1) Podatnik sprzedaje (podpisanie aktu notarialnego) w dniu 5 stycznia lokal użytkowy. Zgodnie z zawartą umową notarialną wydanie tego lokalu nastąpi 20 lutego – obowiązek podatkowy powstaje w dniu 5 stycznia.
- 2) Podatnik podpisuje umowę przedwstępną sprzedaży lokalu w dniu 5 stycznia. W tym samym dniu wydaje przyszłemu nabywcy lokal do użytkowania. Akt notarialny zostaje zawarty 3 lutego – obowiązek podatkowy powstaje w dniu 5 stycznia.

3) Podatnik podpisuje umowę przedwstępną sprzedaży lokalu w dniu 5 stycznia. Przyszły nabywca uiszcza w tym dniu 50% ceny. Akt notarialny zostaje zawarty 3 lutego, a lokal zostaje wydany w dniu 4 kwietnia – obowiązek podatkowy powstaje w części uiszczonej zaliczki w dniu 5 stycznia, natomiast w pozostałym zakresie w dniu 3 lutego.

- usługi transportu osób i ładunków kolejami, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, środkami transportu żeglugi śródlądowej i przybrzeżnej, promami, samolotami i śmigłowcami;

Obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą wykonania usługi. Jeśli przed wykonaniem usługi zostanie uiszczona całość lub część należnej z tytułu wykonania usługi zapłaty obowiązek powstanie z tą chwilą i w części otrzymanej zapłaty. Ponieważ ww. usługi mogą być:

- przyjmowane częściowo, dla której to części określono zapłatę, lub
- dla usług tych mogą być ustalane następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, dla celów ustalenia momentu ich wykonania stosowane będą „umowne” zasady przewidziane ustawą o VAT.

Przykład:

Podatnik zawarł w styczniu półroczną umowę ze Spółką, na podstawie której Spółka będzie dowoziła codziennie jego pracowników na miejsca pracy. Strony będą rozliczały się miesięcznie. Płatność za każdy miesiąc będzie następować do 25. następnego miesiąca. Obowiązek podatkowy będzie powstawał ostatniego dnia każdego miesiąca do momentu zakończenia świadczenia usługi.

- usługi spedycyjne i przeładunkowe;

Obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą wykonania usługi. Jeśli przed wykonaniem usługi zostanie uiszczona całość lub część należnej z tytułu wykonania

usługi zapłaty obowiązek powstanie z tą chwilą i w części otrzymanej zapłaty. Ponieważ ww. usługi mogą być:

- przyjmowane częściowo, dla której to części określono zapłatę, lub
- dla usług tych mogą być ustalane następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, dla celów ustalenia momentu ich wykonania stosowane będą „umowne” zasady przewidziane ustawą o VAT.

- usługi w portach morskich i handlowych;

Obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą wykonania usługi. Jeśli przed wykonaniem usługi zostanie uiszczona całość lub część należnej z tytułu wykonania usługi zapłaty obowiązek powstanie z tą chwilą i w części otrzymanej zapłaty. Ponieważ ww. usługi mogą być:

- przyjmowane częściowo, dla której to części określono zapłatę, lub
- dla usług tych mogą być ustalane następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, dla celów ustalenia momentu ich wykonania stosowane będą „umowne” zasady przewidziane ustawą o VAT.

- dostawa wysyłkowa dokonywana za zaliczeniem pocztowym;

W przypadku gdy towar jest wysyłany przesyłką pocztową przez dostawcę za zaliczeniem pocztowym (tj. w sytuacjach gdy zapłata następuje przy odbiorze towaru) obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą dokonania jego dostawy towarów, tj. z chwilą przeniesienia rozporządzania nim jak właściciel. W przypadku gdy ryzyko utraty towarów w ich wysyłkowej dostawie ponosi dostawca będzie to miało miejsce z chwilą wydania towaru jego nabywcy.

Przykład:

Firma dokonuje dostaw towarów wyłącznie wysyłkowo. W tym celu korzysta z usług pocztowych oraz firm kurierskich. Nabywca wybiera sposób dostarczenia (pocztą lub

kurierem) i dokonuje zapłaty w chwili odbioru towaru (ryzyko utraty towarów ponosi dostawca). W takich przypadkach obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą wydania towaru jego nabywcy.

- usługi komunikacji miejskiej;

Obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą wykonania usługi. Jeśli przed wykonaniem usługi zostanie uiszczona całość lub część należnej z tytułu wykonania usługi zapłaty obowiązek powstanie z tą chwilą w odniesieniu do otrzymanej kwoty (z taką sytuacją mamy do czynienia np. gdy klient płaci za bilet na przejazd komunikacją miejską).

Ponieważ dla ww. usług mogą być również ustalane następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń (np. miasto w ten sposób rozlicza się z przewoźnikiem autobusowym za wszystkie usługi realizowane w danym miesiącu) zastosowanie mogą znaleźć zasady określające „umowne” wykonanie tych usług.

- sprzedaż praw lub udzielania licencji i sublicencji, przeniesienia lub cesji praw autorskich, patentów, praw do znaków fabrycznych, handlowych, oddania do używania wspólnego znaku towarowego albo wspólnego znaku towarowego gwarancyjnego, albo innych pokrewnych praw;

Obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą wykonania usługi. Jeśli przed wykonaniem usługi zostanie uiszczona całość lub część należnej z tytułu wykonania usługi zapłaty obowiązek powstanie z tą chwilą i w części otrzymanej zapłaty. Ponieważ dla ww. usług mogą być ustalane następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, lub też usługi te mogą być świadczone w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok i w związku z ich dokonywaniem w danym roku mogą nie upływać terminy płatności dla celów ustalenia momentu ich wykonania stosowane będą „umowne” zasady przewidziane ustawą o VAT.

- transakcje, których przedmiotem są spółdzielcze prawa do lokalu mieszkalnego, czy ustanowienie odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu;

Obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą ustanowienia lub zbycia ww. praw. Zazwyczaj będzie to miało miejsce w chwili podpisania aktu notarialnego. Jeżeli jednak przed podpisaniem tego aktu będzie miało miejsce wydanie lokalu, do którego prawa są ustanawiane lub zbywane, obowiązek podatkowy powstanie z tym dniem. Jeśli przed dokonaniem dostawy zostanie uiszczona całość lub część należnej zapłaty obowiązek powstanie z tą chwilą i w części otrzymanej zapłaty.

- dostawa towarów za pośrednictwem automatów;

Obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą dokonania dostawy towarów, tj. wydania towarów z automatu. Ponieważ określenie dnia, w którym powstał obowiązek podatkowy, jest istotne dla ustalenia okresu rozliczeniowego, w którym dana czynność ma być rozliczona nadal, w przypadku automatów, które nie ewidencjonują dnia sprzedaży, będzie wystarczające jeśli pieniądze lub żetony będą wyjmowane z automatu w ostatnim dniu miesiąca i do tego dnia zostanie przyporządkowana cała sprzedaż z automatu, jaka miała miejsce w trakcie całego miesiąca.

- oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste;

Obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą dokonania dostawy towarów. Jeśli przed dokonaniem dostawy zostanie uiszczona całość lub część należnej zapłaty obowiązek powstanie z tą chwilą i w części otrzymanej zapłaty. Ponieważ specyfika ustanowienia wieczystego użytkowania gruntu polega na regulowaniu przez 99 lat w określonym terminie opłat rocznych zastosowanie znajdą „umowne” zasady przewidziane ustawą o VAT, z tym że jeżeli przed „umownym” dokonaniem dostawy towarów zostanie otrzymana zapłata, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tej zapłaty w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

Przykład:

Za oddanie nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste pobiera się pierwszą opłatę i opłaty roczne. Pierwsza opłata za oddanie nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste w drodze przetargu podlega zapłacie jednorazowo, nie później niż do dnia zawarcia umowy o oddanie tej nieruchomości w użytkowanie wieczyste.

Oplaty roczne wnosi się przez cały okres użytkowania wieczystego, w terminie do dnia 31 marca każdego roku, z góry za dany rok. Oplaty rocznej nie pobiera się za rok, w którym zostało ustanowione prawo użytkowania wieczystego. Gmina na wniosek użytkownika wieczystego złożony nie później niż 14 dni przed upływem terminu płatności, może ustalić inny termin zapłaty, nieprzekraczający danego roku kalendarzowego.

W przedstawionej sytuacji obowiązek podatkowy w stosunku do pierwszej opłaty powstanie z chwilą jej otrzymania, gdyż pierwszą opłatę należy uregulować do dnia podpisania umowy o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste (przed dokonaniem dostawy towaru). Natomiast obowiązek podatkowy w odniesieniu do opłat rocznych, powstanie z upływem każdego roku do którego odnoszą się poszczególne opłaty (tj. 31 grudnia każdego roku trwania użytkowania wieczystego). Jeżeli jednak przed dniem 31 grudnia danego roku Gmina otrzyma całość lub część opłaty rocznej (podatnicy wpłacają je zgodnie z terminem płatności do 31 marca), obowiązek podatkowy powstanie z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

- usługi turystyki, opodatkowane według szczególnej procedury;

Obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą wykonania usługi. Jeśli przed wykonaniem usługi zostanie uiszczona całość lub część należnej z tytułu wykonania usługi zapłaty obowiązek powstanie z tą chwilą i w części otrzymanej zapłaty.

Przykłady:

- 1) Podatnik świadczy usługi turystyki opodatkowane według szczególnej procedury. Oferuje wycieczki wraz z transportem z Polski do Hiszpanii w terminie od 25 czerwca do 1 lipca. Powrót do Polski następuje 1 lipca – obowiązek podatkowy powstanie z chwilą wykonania usługi, tj. 1 lipca.
- 2) Podatnik sprzedaje ww. usługę turystyki (wycieczkę) i 4 kwietnia otrzyma całość lub część zapłaty. Obowiązek podatkowy powstanie 4 kwietnia w odniesieniu do otrzymanej zapłaty (lub jej części). Jeśli wniesiono tylko część zapłaty w dniu 1 lipca powstanie obowiązek podatkowy w odniesieniu do pozostałej do zapłaty kwoty.

- eksport towarów;

Obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą dokonania dostawy towarów, tj. przeniesienia prawa do rozporządzania jak właściciel. O tym kiedy będzie miało to miejsce decydować często będą warunki dokonania dostawy. Jeśli przed dostawą towarów zostanie uiszczona całość lub część należnej zapłaty obowiązek powstanie z tą chwilą i w części otrzymanej zapłaty. Ponieważ przy dostawach ciągłych mogą być ustalane następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, lub też dostawy te mogą być świadczone

w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok i w związku z ich dokonywaniem w danym roku mogą nie upływać terminy płatności dla celów ustalenia momentu ich wykonania stosowane będą „umowne” zasady przewidziane ustawą o VAT.

ZASADY SZCZEGÓLNE

Wydanie towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisju

W przypadku wydania (w ramach umowy komisju) towarów przez komitenta na rzecz komisanta (art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT) obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą otrzymania przez komitenta z tego tytułu całości lub części zapłaty – w odniesieniu do otrzymanej kwoty – niezależnie od tego kiedy ta zapłata nastąpi: przed wydaniem towaru czy też po jego wydaniu.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. a, ust. 6 i 8 ustawy o VAT

W przypadku natomiast:

- wydania towaru (w ramach umowy komisju) komitentowi przez komisanta, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta (art. 7 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT) oraz
- wydania towarów przez komisanta osobie trzeciej (art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT)

obowiązek podatkowy będzie powstawał na ogólnych zasadach, tj. z chwili dokonania dostawy (wydania) tych towarów lub – jeśli przed tym momentem otrzymano całość lub część zapłaty – z chwilą otrzymania zapłaty w odniesieniu do otrzymanej części.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 1 i 8 ustawy o VAT

Przykład:

- 1) Podatnik prowadzi komis samochodowy. W ramach prowadzonej działalności podatnik dokonał sprzedaży samochodu Spółki w dniu 1 lutego. W dniu 6 lutego Spółka otrzymała zapłatę za sprzedany w ramach umowy komis samochód. Obowiązek podatkowy u Spółki powstanie w dniu 6 lutego.
- 2) Podatnik prowadzący komis samochodowy zobowiązał się do nabycia samochodu na rachunek Spółki. Do nabycia doszło w dniu 1 lutego. Do wydania samochodu Spółce doszło 6 lutego. W dniu 8 lutego Podatnik otrzymał od Spółki zapłatę. Obowiązek podatkowy u Podatnika powstanie w dniu 6 lutego.
- 3) Podatnik prowadzący komis samochodowy dokonał sprzedaży samochodu Spółki w dniu 1 lutego. W dniu 8 lutego wydano samochód nabywcy, który dokonał zapłaty w dniu 10 lutego. Obowiązek podatkowy u Podatnika powstanie w dniu 8 lutego.

Przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie

W przypadku przeniesienia prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienia z mocy prawa obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwili otrzymania przez podatnika całości lub części zapłaty z tego tytułu – w odniesieniu do otrzymanej kwoty – niezależnie od tego kiedy ta zapłata nastąpi: przed przeniesieniem własności towaru czy też po tym przeniesieniu.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. b, ust. 6 i 8 ustawy o VAT

Przykłady:

- 1) Spółka w dniu 7 stycznia otrzymała odszkodowanie w formie pieniężnej (kwota wpłynęła na konto bankowe Spółki) za jedną z nieruchomości gruntowych (nieruchomość A), na której prowadziła działalność gospodarczą przejętą na rzecz Gminy w związku z realizacją inwestycji na cel publiczny. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania odszkodowania czyli w dniu 7 stycznia.
- 2) Spółka otrzymała odszkodowanie, w części w formie nieruchomości zamiennej (nieruchomość B), gdzie prawo własności nieruchomości B przeszło w dniu 28 stycznia na Spółkę oraz w części w formie pieniężnej, gdzie kwotę odszkodowania Spółka otrzymała w dniu 3 lutego, za jedną z nieruchomości gruntowych (nieruchomość A), na której ta Spółka prowadziła działalność gospodarczą przejętą przez Gminę w związku z realizacją inwestycji na cel publiczny. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania poszczególnych części odszkodowania, tj. w odniesieniu do wartości otrzymanej nieruchomości B (wynagrodzenie) w dniu 28 stycznia, a w odniesieniu do otrzymanej kwoty odszkodowania w dniu 3 lutego. Po stronie Gminy obowiązek podatkowy powstanie na zasadach ogólnych.

Dostawa towarów dokonywana w trybie egzekucji

W przypadku dostawy towarów będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów dokonywanej w trybie egzekucji przez:

- organy egzekucyjne określone w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, lub
- komorników sądowych wykonujących czynności egzekucyjne w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania cywilnego

obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty z tego tytułu – w odniesieniu do otrzymanej kwoty – niezależnie od tego kiedy ta zapłata nastąpi: przed przeniesieniem własności towaru czy też po tym przeniesieniu.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. c, ust. 6 i 8 ustawy o VAT

Uwaga!

Przez pojęcie „otrzymanie zapłaty” należy rozumieć moment otrzymania środków pieniężnych przez komornika (wpływ na jego konto) w przypadku dostawy towarów dokonywanej w trybie egzekucji przez komornika sądowego lub moment otrzymania zapłaty przez inny organ egzekucyjny dokonujący dostawy towarów w trybie egzekucji.

Przykład:

Sprzedaż licytacyjna nieruchomości (opodatkowana VAT) przez komornika miała miejsce w dniu 18 marca. Kwota uzyskana z licytacji została wpłacona na rachunek sądu 25 marca, plan podziału kwoty uzyskanej z egzekucji uprawomocnił się w dniu 18 lipca. Komornik otrzymał z sądu kwotę konieczną do zapłaty VAT 12 sierpnia – obowiązek podatkowy powstaje w dniu 12 sierpnia.

Świadczenie usług w postępowaniu sądowym i przygotowawczym na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury

W przypadku świadczenia, na podstawie odrębnych przepisów, na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury usług związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwili otrzymania całości lub części zapłaty z tego tytułu – w odniesieniu do otrzymanej kwoty – niezależnie od tego kiedy ta zapłata nastąpi: przed wykonaniem usługi czy też po jej wykonaniu.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. d, ust. 6 i 8 ustawy o VAT

Zasada ta będzie dotyczyła przykładowo:

- świadczenia z nakazu sądu przez radców prawnych, adwokatów, doradców prawnych usług pomocy prawnej, tzw. urzędówek;
- usług świadczonych przez biegłych (wydawanie opinii) w ramach postępowań sądowych lub przygotowawczych, np. usługi specjalistów bezpieczeństwa i higieny pracy, genetyki,

grafologów, kryminalistyków, lotnictwa, kolejnictwa, tłumaczy przysięgłych, lekarzy (itp.);

- usług świadczonych przez mediatorów i kuratorów sądowych.

Ważne!

Szczególny moment powstania obowiązku podatkowego przewidziany dla ww. usług nie znajdzie zastosowania w sytuacjach, w których wystąpi import tych usług, tj. usługi te będą świadczone:

- przez podatników nieposiadających w Polsce siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej,
- na rzecz „polskich” podatników posiadających w Polsce siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, dla których te usługi są świadczone,

oraz do rozliczenia podatku będzie zobowiązany „polski” podatnik, będący usługobiorcą.

W takim przypadku obowiązek podatkowy będzie powstawał na zasadach ogólnych, tj. z chwilą wykonania tych usług lub – jeśli przed tym momentem otrzymano całość lub część zapłaty – z chwilą otrzymania zapłaty w odniesieniu do otrzymanej części.

- Ponieważ ww. usługi mogą być przyjmowane częściowo, dla której to części określono zapłatę, dla celów ustalenia momentu ich wykonania stosowane będą „umowne” zasady przewidziane ustawą o VAT (vide: zasady ogólne powstawania obowiązku podatkowego).

Podstawa prawna: art. 2 pkt 9, art. 17 ust. 1 pkt 4 i ust. 1a, art. 19a ust. 1-2, ust. 5 pkt 1 lit. d i ust. 8 oraz art. 28b ustawy o VAT

Przykład:

Sąd wystąpił do tłumacza przysięgłego o przetłumaczenie na język polski dokumentacji będącej przedmiotem postępowania sądowego. Tłumacz przedstawił tłumaczenie w dniu 1 marca, za które otrzymał zapłatę w dniu 30 marca – obowiązek podatkowy powstanie w dniu 30 marca.

Świadczenie usług zwolnionych od podatku zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 37-41, tj.:

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

W przypadku ww. usług obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwili otrzymania całości lub części zapłaty z tego tytułu – w odniesieniu do otrzymanej kwoty – niezależnie od tego kiedy ta zapłata nastąpi: przed wykonaniem usługi czy też po jej wykonaniu.

Rozpoznanie obowiązku podatkowego w opisanych przypadkach nie oznacza konieczności rozliczenia podatku VAT, z uwagi na fakt zwolnienia tych usług od tego podatku, jednakże moment rozpoznania obowiązku podatkowego ma decydujące znaczenie dla celów ustalenia wysokości proporcji uprawniającej do proporcjonalnego odliczenia podatku VAT w sytuacji wystąpienia u danego podatnika również sprzedaży opodatkowanej (art. 90 i 91 ustawy o VAT).

Podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. e, ust. 6 i 8 ustawy o VAT

Przykłady:

- 1) Zakład ubezpieczeniowy zawarł z klientem w dniu 28 stycznia umowę ubezpieczenia nieruchomości, w której ustalono m.in. wysokość oraz termin płatności jednorazowej składki (w ciągu 7 dni od dnia zawarcia umowy). Klient dokonał zapłaty składki przelewem bankowym w dniu 2 lutego. Rachunek bankowy zakładu ubezpieczeń został uznany 5 lutego - obowiązek podatkowy powstaje 5 lutego.
- 2) Bank zawarł ze Spółką 5-letnią umowę kredytową, na podstawie której ustalono m.in. wysokość oraz termin płatności miesięcznych rat odsetkowych i kapitałowych (do 5. dnia następnego miesiąca) – obowiązek podatkowy powstaje w dacie otrzymania przez bank należności odsetkowej. Termin płatności rat nie ma wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego.
- 3) Spółka A (podatnik) poręczyła wykonanie zobowiązań wynikających z zaciągniętej przez Spółkę B pożyczki. Umowa poręczenia została zawarta w dniu 15 stycznia. Termin zapłaty wynagrodzenia z tytułu umowy poręczenia - w ciągu 30 dni od dnia zawarcia umowy. Spółka A otrzymała wynagrodzenie z tytułu umowy poręczenia w dniu 25 lutego – obowiązek podatkowy z tego tytułu powstaje 25 lutego.
- 4) Bank w dniu 5 stycznia pobrał z rachunku klienta opłatę z tytułu prowadzenia rachunku – obowiązek podatkowy powstaje z chwilą pobrania opłaty (5 stycznia).

Dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze

W przypadku uzyskania przez podatnika dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze mających bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika (art. 29a ust. 1 ustawy o VAT) obowiązek podatkowy będzie

powstawał z chwili otrzymania całości lub części tej dotacji, subwencji lub dopłaty – w odniesieniu do otrzymanej kwoty – niezależnie od tego kiedy wpływ tych środków nastąpi: przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi czy też po tych zdarzeniach.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 2, ust. 6 i 8 ustawy o VAT

Przykłady:

- 1) Spółka otrzymała dotację do realizowanej usługi mającą bezpośredni wpływ na cenę tejże usługi w dwóch transzach, tj. środki na ten cel wpłynęły na konto Spółki w wysokości 15% całkowitej kwoty dotacji w dniu 7 stycznia oraz w wysokości 85% w dniu 8 stycznia. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania przez Spółkę tego dofinansowania, tj. odpowiednio w dniu 7 i 8 stycznia.
- 2) Apteka w dniu 3 stycznia dokonała sprzedaży leku, który jest objęty tzw. refundacją ze środków Narodowego Funduszu Zdrowia. Cena leku zapłacona przez realizującego receptę w aptece wyniosła 20 zł. W dniu 20 lutego apteka otrzymała refundację do tego leku z NFZ w wysokości 10 zł. Obowiązek podatkowy powstaje zatem w dniu 3 stycznia w części płatności dokonanej przez realizującego receptę (20 zł) i w dniu 20 lutego w części otrzymanej przez aptekę w ramach refundacji (10 zł).
- 3) Przewoźnik kolejowy otrzymuje dotację przedmiotową z budżetu państwa do krajowych przewozów pasażerskich, wyrównującą utracone przychody z tytułu honorowania ustawowych uprawnień do ulgowych przejazdów. Przedsiębiorca otrzymał dotację w dniu 7 marca. Obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania dotacji, tj. w dniu 7 marca.

Usługi budowlane lub budowlano-montażowe

W przypadku świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych:

- **na rzecz innego podatnika podatku VAT, podatku od wartości dodanej czy też podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem** obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwili wystawienia faktury.

Faktura taka powinna być wystawiona najpóźniej 30. dnia od dnia wykonania ww. usług.

Jeżeli podatnik nie wystawił w tym terminie faktury lub wystawił ją z opóźnieniem obowiązek podatkowy powstanie z chwilą upływu terminu na jej wystawienie, tj. 30. dnia od dnia wykonania usług.

Uwaga!

Prawidłowe określenie momentu wykonania usług budowlanych i budowlano-montażowych ma istotne znaczenie dla prawidłowego wystawienia faktury z tytułu świadczenia tych usług. O wykonaniu usług budowlanych lub budowlano-montażowych będzie decydować faktyczne wykonanie tych usług, nie zaś przyjęcie tych usług na podstawie protokołów zdawczo-odbiorczych. Protokół zdawczo-odbiorczy potwierdza fakt wykonania tych usług, jednak nie przesądza o terminie i zakresie ich wykonania.

Otrzymanie przed wykonaniem usługi całości lub części zapłaty powoduje powstanie obowiązku podatkowego z chwili jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, natomiast otrzymanie zapłaty już po wykonaniu usługi pozostaje bez wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a, ust. 7 i 8 oraz art. 106b ust. 1 i art. 106i ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT

Ważne!

Moment wystawienia faktury dokumentującej otrzymanie zaliczki (stanowiącej całość lub część należności) przed wykonaniem usługi budowlanej nie wpływa na moment powstania obowiązku podatkowego. W przypadku otrzymania zaliczki obowiązek podatkowy powstanie bowiem z chwilą otrzymania tej zaliczki (niezależnie od tego kiedy zostanie wystawiona faktura dokumentująca tę zaliczkę).

Faktura dokumentująca zaliczkę powinna być wystawiona nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym ją otrzymano. Natomiast wykonanie usługi budowlanej powinno być udokumentowane fakturą wystawioną nie później niż 30. dnia od dnia wykonania usługi. W przypadku gdy otrzymana przed wykonaniem usługi zaliczka nie pokryła całej należności, zapłata części należności po wykonaniu usługi (ta część należności nie będzie już stanowiła zaliczki) nie rodzi obowiązku podatkowego. Obowiązek podatkowy w odniesieniu do usługi budowlanej nieobjętej otrzymaną zaliczką

powstanie z chwilą upływu 30. dnia od dnia wykonania usługi, chyba że przed tym dniem zostanie wystawiona na wykonaną usługę faktura – wówczas obowiązek podatkowy powstanie z chwilą wystawienia faktury.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a, ust. 7 i 8 oraz art. 106b ust. 1 i 2, art. 106i ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT

- **na rzecz pozostałych podmiotów niebędących podatnikami podatku VAT, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze** obowiązek podatkowy będzie powstawał na zasadach ogólnych, tj. z chwilą wykonania usługi lub – jeśli przed tym momentem otrzymano całość lub część zapłaty – z chwilą otrzymania zapłaty w odniesieniu do otrzymanej części. Wystawienie zatem w takiej sytuacji faktury na żądanie ww. podmiotów lub otrzymanie zapłaty po wykonaniu usługi pozostanie bez wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 1 i 8 ustawy o VAT

Ważne!

W przypadku konieczności zastosowania zasad ogólnych powstawania obowiązku podatkowego z uwagi na charakter usług budowlanych i budowlano-montażowych:

- usługi mogą być przyjmowane częściowo i dla wykonanej części usługi może zostać określona zapłata, lub
- dla usług tych mogą być ustalane następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, lub
- usługi te mogą być świadczone w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok i w związku z ich świadczeniem w danym roku mogą nie upływać terminy płatności

dla celów ustalenia momentu ich wykonania stosowane będą „umowne” zasady przewidziane ustawą o VAT (vide: zasady ogólne powstawania obowiązku podatkowego).

Podstawa prawna: art. 19a ust. 2 i 3 ustawy o VAT

Przykłady:

- 1) Podatnik podjął się wykonania na rzecz innego podatnika usługi budowlanej, której termin wykonania został określony na dzień 10 kwietnia. W dniu 25 lutego otrzymał zaliczkę obejmującą całość należności, wystawił fakturę na tę zaliczkę w dniu 5 marca – obowiązek podatkowy dla zaliczki powstanie 25 lutego.
- 2) Podatnik podjął się wykonania na rzecz innego podatnika usługi budowlanej, której termin wykonania został określony na dzień 10 kwietnia. W dniu 2 kwietnia otrzymał zaliczkę obejmującą część należności, wystawił fakturę na tę zaliczkę w dniu 3 kwietnia, zaś pozostałą część należności za usługę wykonaną w terminie uregulował w dniu 30 kwietnia – obowiązek podatkowy dla zaliczki powstanie 2 kwietnia, zaś dla wykonanej usługi nieobjętej zaliczką w dniu 10 maja (chyba że wcześniej podatnik wystawił fakturę dokumentującą wykonanie usługi).
- 3) Podatnik podjął się wykonania na rzecz innego podatnika usługi budowlanej, której termin wykonania został określony na dzień 10 kwietnia. Podatnik wykonał usługę w terminie i wystawił fakturę w dniu 20 kwietnia – obowiązek podatkowy powstanie 20 kwietnia.
- 4) Podatnik podjął się wykonania na rzecz innego podatnika usługi budowlanej, której termin wykonania został określony na dzień 10 kwietnia. Podatnik wykonał usługę w terminie i wystawił fakturę w dniu 3 czerwca – obowiązek podatkowy powstanie w dniu 10 maja, gdyż faktura została wystawiona z opóźnieniem.
- 5) Podatnik podjął się wykonania na rzecz konsumenta usługi budowlanej, której termin wykonania został określony na dzień 10 kwietnia. Podatnik wykonał usługę w terminie, nie udokumentował jej fakturą, ponieważ konsument nie zgłosił takiego żądania – obowiązek podatkowy powstanie w dniu 10 kwietnia.
- 6) Podatnik podjął się wykonania na rzecz konsumenta usługi budowlanej, której termin wykonania został określony na dzień 10 kwietnia. W dniu 25 lutego otrzymał zaliczkę obejmującą część należności, a w dniu 11 kwietnia – po wykonaniu usługi – otrzymał pozostałą część należności – obowiązek podatkowy dla otrzymanej zaliczki powstał w dniu 25 lutego, natomiast dla usługi nie objętej zaliczką w dniu 10 kwietnia.

**Dostawa drukowanych: książek (z wyłączeniem map i ulotek),
gazet, czasopism i magazynów**

W przypadku dostawy:

- książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek,
- gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (PKWiU 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1)

na rzecz innego podatnika podatku VAT, podatku od wartości dodanej czy też podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą wystawienia faktury.

Faktura taka powinna być wystawiona najpóźniej 60. dnia od dnia wydania tych towarów, lub 120. dnia od pierwszego dnia wydania tych towarów – jeśli umowa o ich dostawę przewiduje rozliczenie zwrotów wydawnictw.

Jeżeli podatnik nie wystawił w ww. terminach faktury lub wystawił ją z opóźnieniem obowiązek podatkowy powstanie z chwilą upływu terminu na jej wystawienie, tj. odpowiednio 60. lub 120. dnia od dnia wydania towarów.

Otrzymanie przed dokonaniem dostawy ww. towarów całości lub części zapłaty powoduje powstanie obowiązku podatkowego z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, natomiast otrzymanie zapłaty już po dokonaniu dostawy pozostaje bez wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. b, ust. 7 i 8 oraz art. 106b ust. 1 i art. 106i ust. 3 pkt 2 i 4 ustawy o VAT

Uwaga:

W przypadku dostawy ww. towarów na rzecz podatnika podatku od wartości dodanej, która ma charakter dostawy wewnątrzspółnotowej, odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy dotyczące momentu powstania obowiązku podatkowego przy dostawie wewnątrzspółnotowej.

Podstawa prawna: art. 20 ust. 1 ustawy o VAT

W przypadku natomiast dostawy:

- map i ulotek,
- książek, gazet, czasopism i magazynów, niedrukowanych
- książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1), gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (PKWiU 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1) dokonywanych **na rzecz pozostałych podmiotów niebędących podatnikami podatku VAT, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze**

obowiązek podatkowy będzie powstawał na zasadach ogólnych, tj. z chwilą dokonania dostawy towarów lub – jeśli przed tym momentem otrzymano całość lub część zapłaty – z chwilą otrzymania zapłaty w odniesieniu do otrzymanej części. Wystawienie zatem w takiej sytuacji faktury na żądanie ww. podmiotów lub otrzymanie zapłaty po dokonaniu dostawy towarów pozostanie bez wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 1 i 8 ustawy o VAT

Przykład:

- 1) Księgarnia – podatnik VAT – dokonuje zamówienia od wydawnictwa książek w dniu 3 stycznia. Wydanie towaru nastąpiło w dniu 7 stycznia. Wydawnictwo wystawiło fakturę w dniu 5 lutego. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, tj. dnia 5 lutego.
- 2) Księgarnia – podatnik VAT – dokonuje zamówienia od wydawnictwa książek w dniu 3 stycznia. Wydanie towaru księgarni nastąpiło w dniu 7 stycznia. Wydawnictwo wystawiło fakturę w dniu 15 marca. Jeżeli umowa na dostawę książek nie przewidywała rozliczenia zwrotów wydawnictw obowiązek podatkowy powstaje w dniu upływu terminu 60-ciu dni od daty wydania towaru, tj. dnia 8 marca. Jeżeli umowa przewidywała rozliczenie zwrotów wydawnictw i pierwotna dostawa opiewała np. na 100 sztuk książek a zwrot objął 30 sztuk, obowiązek podatkowy powstaje odnośnie niezwróconych 70 sztuk książek, z chwilą wystawienia faktury, tj. dnia 15 marca, bowiem faktura została wystawiona przed upływem 120. dnia od daty pierwszego dnia wydania tych towarów.
- 3) Klient, będący osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej, dokonuje zakupu książki w księgarni w dniu 5 lutego. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru, tj. w dniu 5 lutego.

4) Klient, będący osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej, zamawia w dniu 5 lutego on-line książkę w księgarni z opcją osobistego odbioru w placówce. Dokonuje płatności przelewem w tym samym dniu. Księgarnia otrzymała zapłatę w dniu 6 lutego (data uznania konta). Klient odebrał osobiście książkę w dniu 7 lutego. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania przez księgarnię zapłaty tj. w dniu 6 lutego.

**Czynności polegające na drukowaniu książek (z wyłączeniem map i ulotek)
oraz gazet, czasopism i magazynów**

W przypadku usług drukowania:

- książek (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek,
- gazet, czasopism i magazynów (PKWiU 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1)

na rzecz innego podatnika podatku VAT, podatku od wartości dodanej czy też podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą wystawienia faktury.

Faktura taka powinna być wystawiona najpóźniej 90. dnia od dnia wykonania usługi drukowania.

Jeżeli podatnik nie wystawił w ww. terminie faktury lub wystawił ją z opóźnieniem obowiązek podatkowy powstanie z chwilą upływu terminu na jej wystawienie, tj. 90. dnia od dnia wykonania usługi.

Otrzymanie przed wykonaniem usługi całości lub części zapłaty powoduje powstanie obowiązku podatkowego z chwila jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, natomiast otrzymanie zapłaty już po wykonaniu usługi pozostaje bez wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. c, ust. 7 i 8 oraz art. 106b ust. 1 i art. 106i ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT

Ważne!

Szczególny moment powstania obowiązku podatkowego przewidziany dla ww. usług nie znajdzie zastosowania w sytuacjach w których wystąpi import tych usług, tj. usługi te będą świadczone:

- przez podatników nieposiadających w Polsce siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, oraz
- na rzecz „polskich” podatników posiadających w Polsce siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej dla których te usługi są świadczone,

oraz do rozliczenia podatku będzie zobowiązany „polski” podatnik, będący usługobiorcą.

W takim przypadku obowiązek podatkowy będzie powstawał na zasadach ogólnych, tj. z chwilą wykonania tych usług lub – jeśli przed tym momentem otrzymano całość lub część zapłaty – z chwilą otrzymania zapłaty w odniesieniu do otrzymanej części.

Ponieważ ww. usługi:

- mogą być przyjmowane częściowo, dla której to części określono zapłatę, lub
- dla usług tych mogą być ustalane następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń,

dla celów ustalenia momentu ich wykonania stosowane będą „umowne” zasady przewidziane ustawą o VAT (vide: zasady ogólne powstawania obowiązku podatkowego).

Podstawa prawna: art. 2 pkt 9, art. 17 ust. 1 pkt 4 i ust. 1a, art. 19a ust. 1-3, ust. 5 pkt 1 lit. d i ust. 8 oraz art. 28b ustawy o VAT

W przypadku natomiast wykonywania pozostałych usług druku, w tym usług drukowania:

- map i ulotek, oraz
- książek (PKWiU ex 58.11.1), gazet, czasopism i magazynów (PKWiU 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1) dokonywanych **na rzecz pozostałych podmiotów niebędących podatnikami podatku VAT, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze**

obowiązek podatkowy będzie powstawał na zasadach ogólnych, tj. z chwilą wykonania usługi lub – jeśli przed tym momentem otrzymano całość lub część zapłaty – z chwilą otrzymania

zapłaty w odniesieniu do otrzymanej części. Wystawienie zatem w takiej sytuacji faktury na żądanie ww. podmiotów lub otrzymanie zapłaty po wykonaniu usługi pozostanie bez wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 1 i 8 ustawy o VAT

Ważne!

W przypadku konieczności zastosowania zasad ogólnych powstawania obowiązku podatkowego z uwagi na fakt, że usługa drukowania książek, gazet, czasopism i magazynów:

- może być przyjmowana częściowo, dla której to części określono zapłatę, lub
 - dla usług tych mogą być ustalane następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń,
- dla celów ustalenia momentu ich wykonania stosowane będą „umowne” zasady przewidziane ustawą o VAT (vide: zasady ogólne powstawania obowiązku podatkowego).

Podstawa prawna: art. 19a ust. 2 i 3 ustawy o VAT

Dostawa energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego oraz świadczenie usług:

- **telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych,**
- **związanych z uzdatnianiem i dostarczaniem wody za pośrednictwem sieci wodociągowych (PKWiU 36.00.20.0),**
- **związanych z handlem wodą dostarczaną za pośrednictwem sieci wodociągowych (PKWiU 36.00.30.0),**
- **związanych z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków (PKWiU ex 37),**
- **związanych ze zbieraniem odpadów innych niż niebezpieczne nadających się do recyklingu (PKWiU 38.11.1),**
- **związanych ze zbieraniem odpadów innych niż niebezpieczne nienadających się do recyklingu (PKWiU 38.11.2),**

- związanych z infrastrukturą przeznaczoną do przemieszczania odpadów innych niż niebezpieczne (PKWiU 38.11.6),
- związanych ze zbieraniem odpadów niebezpiecznych (PKWiU 38.12.1),
- związanych z infrastrukturą przeznaczoną do przemieszczania odpadów niebezpiecznych nadających się do recyklingu (PKWiU 38.12.30.0),
- związanych z obróbką odpadów innych niż niebezpieczne w celu ich ostatecznego usunięcia (PKWiU 38.21.10.0),
- związanych z usuwaniem odpadów innych niż niebezpieczne (PKWiU 38.21.2)
- związanych z przetwarzaniem pozostałych odpadów niebezpiecznych (PKWiU 38.22.19.0),
- związanych z unieszkodliwianiem odpadów promieniotwórczych i pozostałych odpadów niebezpiecznych (PKWiU ex 38.22.2), z wyłączeniem usług zagospodarowania odpadów promieniotwórczych (ponownego przetwarzania paliw i odpadów) (PKWiU es 38.22.21.0),
- związanych z odkażaniem i czyszczeniem (PKWiU 39.00.1),
- pozostałych związanych z rekultywacją oraz specjalistycznych w zakresie kontroli zanieczyszczeń (PKWiU 39.00.2),
- zamywania śmieci i usuwania śniegu (PKWiU 81.29.12.0),
- pozostałych sanitarnych (PKWiU 81.29.13.0),
- najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
- ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
- stałej obsługi prawnej i biurowej,
- dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego.

W przypadku dostawy ww. towarów oraz świadczenia ww. usług na rzecz innego podatnika podatku VAT, podatku od wartości dodanej czy też podatku o podobnym charakterze

lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwili wystawienia faktury.

Faktura taka powinna być wystawiona najpóźniej z upływem terminu płatności.

Jeżeli podatnik nie wystawił w ww. terminie faktury lub wystawił ją z opóźnieniem obowiązek podatkowy powstanie z chwilą upływu terminu na jej wystawienie, tj. upływem terminu płatności.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 4, ust. 7 i 8 oraz art. 106i ust. 3 pkt 4 ustawy o VAT

Ważne!

Szczególny moment powstania obowiązku podatkowego przewidziany dla ww. usług nie znajdzie zastosowania w sytuacjach w których wystąpi import tych usług, tj. usługi te będą świadczone:

- przez podatników nieposiadających w Polsce siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, oraz
- na rzecz „polskich” podatników posiadających w Polsce siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej dla których te usługi są świadczone,

oraz do rozliczenia podatku będzie zobowiązany „polski” podatnik, będący usługobiorcą.

W takim przypadku obowiązek podatkowy będzie powstawał na zasadach ogólnych, tj. z chwilą wykonania tych usług lub – jeśli przed tym momentem otrzymano całość lub część zapłaty – z chwilą otrzymania zapłaty w odniesieniu do otrzymanej części.

Ponieważ ww. usługi:

- mogą być przyjmowane częściowo, dla której to części określono zapłatę, lub
- dla usług tych mogą być ustalane następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, lub
- usługi te mogą być świadczone w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok i w związku z ich dokonywaniem w danym roku mogą nie upływać terminy płatności

dla celów ustalenia momentu ich wykonania stosowane będą „umowne” zasady przewidziane ustawą o VAT (vide: zasady ogólne powstawania obowiązku podatkowego).

Podstawa prawna: art. 2 pkt 9, art. 17 ust. 1 pkt 4 i ust. 1a, art. 19a ust. 1-3, ust. 5 pkt 1 lit. d i ust. 8 oraz art. 28b ustawy o VAT

W przypadku dostawy ww. towarów oraz świadczenia ww. usług **na rzecz pozostałych podmiotów niebędących podatnikami podatku VAT, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze** obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą:

- upływu terminu płatności, lub
- wystawienia faktury – jeśli podatnik zdecyduje się na wystawienie faktury takiemu podmiotowi (pomimo braku takiego obowiązku na gruncie przepisów o podatku VAT) i faktura ta zostanie wystawiona przed upływem terminu płatności. Wystawienie faktury po terminie płatności nie powoduje „ponownego” powstania obowiązku podatkowego.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 4 i ust. 7 oraz art. 106b ust. 3 ustawy o VAT

Uwaga!

Jak już wyżej wskazano podatnik nie ma obowiązku wystawiania na gruncie przepisów o podatku VAT faktur dokumentujących dokonywanie ww. czynności na rzecz podmiotów niebędących podatnikami podatku VAT, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze, nawet w sytuacji gdy podmioty te zgłoszą takie żądanie. Brak obowiązku ich wystawiania nie oznacza jednak zakazu. W konsekwencji faktury takie mogą być wystawiane, jeśli taka jest tylko wola podatnika.

Jeżeli podatnik zdecyduje się na wystawienie faktury powinna ona być wystawiona:

- jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone do końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę – nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę,
- jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone po upływie tego miesiąca – nie później niż 15. dnia od dnia zgłoszenia żądania.

W pozostałym zakresie odpowiednie zastosowanie będą miały ogólne zasady dotyczące faktur.

Podstawa prawna: art. 106b ust. 3 pkt 1 i art. 106i ust. 6 ustawy o VAT

Ważne !!!

Otrzymanie przed dokonaniem dostawy ww. towarów lub wykonaniem ww. usług (niezależnie od tego na czyją rzecz – podatników lub „niepodatników”) całości lub części zapłaty nie powoduje powstania obowiązku podatkowego. Zasada opodatkowania płatności przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi została bowiem w tych przypadkach wyłączona.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 8 ustawy o VAT

Uwaga!

Opisane powyżej zasady znajdują zastosowanie również do usług telekomunikacyjnych świadczonych w systemie przeplaconym (tzw. pre-paid). Sprzedaż bowiem jednostek uprawniających do skorzystania z usług telekomunikacyjnych (niezależnie od miejsca podmiotu sprzedającego w łańcuchu dystrybucji usług telekomunikacyjnych) należy uznać za świadczenie usługi telekomunikacyjnej (vide: wyrok TSUE z dnia 3 maja 2012 r. w sprawie C-520/10 Lebara, pkt 42).

Przykłady:

- 1) Podatnik wystawił w dniu 20 sierpnia fakturę za dostawę na rzecz Spółki energii elektrycznej za okres od 10 lipca do 9 sierpnia z terminem płatności do 20 września – obowiązek podatkowy powstanie w dniu 20 sierpnia.
- 2) Podatnik sprzedaje na rzecz konsumentów gaz przewodowy. Na początku roku wystawia 6 dokumentów rozliczeniowych (niebędących fakturami VAT) na zużycie prognozowane (na podstawie zużycia z okresów poprzednich) z terminami płatności do 20. każdego miesiąca. Ponieważ zużycie rzeczywiste w półroczu jest większe od prognozowanego podatnik w dniu 6 lipca wystawia fakturę rozliczeniową na kwotę dopłaty – obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z terminami płatności wyznaczonymi na dokumentach rozliczeniowych, tj. 20. każdego miesiąca oraz w części przekraczającej zużycie prognozowane w dniu wystawienia faktury, tj. 6 lipca.

- 3) Podatnik wynajmuje lokal użytkowy Spółce na czas nieoznaczony. Podatnik wystawił fakturę za najem lokalu za okres od 1 lipca do 31 lipca. Fakturę wystawiono w dniu 5 sierpnia (wpłynęła ona do Spółki w dniu 22 sierpnia). Obowiązek podatkowy u podatnika powstanie w dniu w dniu 5 sierpnia.

Import towarów

W przypadku importu towarów obowiązek podatkowy – tak jak dotychczas – będzie powstawał z chwilą powstania długu celnego.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 9 ustawy o VAT

W przypadku natomiast objęcia towarów procedurą celną:

- przetwarzania pod kontrolą celną – obowiązek podatkowy powstanie z chwilą objęcia towarów tą procedurą,
- składu celnego, odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych, uszlachetniania czynnego w systemie zawiesznień, tranzytu lub przeznaczeniem celnym – wprowadzenie towarów do wolnego obszaru celnego lub składu wolnocłowego, jeżeli od towarów tych pobierane są opłaty wyrównawcze lub opłaty o podobnym charakterze – obowiązek podatkowy powstanie z chwilą wymagalności tych opłat.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 10 i 11 ustawy o VAT

Uwaga!

Od 1 stycznia 2014 r. nastąpi zmiana momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku importu towarów objętych procedurą uszlachetniania czynnego w systemie cel zwrotnych i odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych. Obowiązek podatkowy powstanie z chwilą powstania długu celnego a nie jak dotychczas z chwilą objęcia towarów tymi procedurami. Zmiana ta nie ma jednak charakteru merytorycznego. W przypadku bowiem tych procedur dług celny powstaje z chwilą objęcia towarów tymi procedurami.

Natomiast nową regulacją jest określenie momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku importu towarów objętych przeznaczeniem celnym – wprowadzenie towarów do wolnego obszaru celnego lub składu wolnocłowego, jeżeli od tych towarów pobierane są opłaty wyrównawcze lub opłaty o podobnym charakterze. W tych przypadkach obowiązek podatkowy powstanie z chwilą wymagalności tych opłat.

Przykłady:

- 1) W dniu 7 stycznia 2014 r. podatnik dokonuje z Rosji importu maszyny do produkcji ciastek. Dług celny w związku z przywozem maszyny powstaje 7 stycznia na skutek złożenia w urzędzie celnym zgłoszenia celnego i objęcia tego towaru procedurą dopuszczenia do obrotu. Obowiązek podatkowy z tytułu importu tego towaru powstaje z chwilą powstania długu celnego - czyli również 7 stycznia.
- 2) W dniu 8 stycznia 2014 r. podatnik dokonuje z Norwegii importu rurek żelaznych, z których planuje wytworzyć siedzenia z metalową ramą. Towary te zostają objęte procedurą przetwarzania pod kontrolą celną. Dług celny powstaje dopiero 17 czerwca (w momencie dopuszczenia produktów przetworzonych do obrotu). W takim przypadku obowiązek podatkowy z tytułu importu rurek powstaje z chwilą objęcia tych towarów przedmiotową procedurą - czyli 8 stycznia.

OBOWIĄZEK PODATKOWY PRZY IMPORCIE USŁUG

Od 1 stycznia 2014 r. przepisy dotyczące powstania obowiązku podatkowego nie regulują odrębnie powstania obowiązku podatkowego w przypadku importu usług, tj. w sytuacji gdy usługi te, co do zasady, będą świadczone:

- przez podatników nieposiadających w Polsce siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej,
- na rzecz „polskich” podatników prowadzących na terytorium Polski działalność gospodarczą,

oraz

- miejscem świadczenia usługi będzie terytorium kraju, a

- do rozliczenia podatku będzie zobowiązany „polski” podatnik, będący usługobiorcą.

Obowiązek podatkowy będzie zatem powstawał w odniesieniu do nabywanych usług:

- do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT – na zasadach ogólnych, tj. z chwilą wykonania tych usług lub – jeśli przed tym momentem otrzymano całość lub część zapłaty – z chwilą otrzymania zapłaty w odniesieniu do otrzymanej części;
- pozostałych – na zasadach szczególnych, jeśli usługi te zostały wymienione w przepisach art. 19a ust. 5-7 ustawy o VAT, jeśli natomiast nie zostały wymienione – na zasadach ogólnych.

Podstawa prawna: art. 2 pkt 9, art. 17 ust. 1 pkt 4 i ust. 1a, art. 19a ust. 1, ust. 5-8 oraz art. 28b ustawy o VAT

Uwaga!

Ponieważ nabywane usługi:

- mogą być przyjmowane częściowo, dla której to części określono zapłatę, lub
- dla usług tych mogą być ustalane następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, lub
- usługi te mogą być świadczone w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok i w związku z ich dokonywaniem w danym roku mogą nie upływać terminy płatności

dla celów ustalenia momentu ich wykonania stosowane będą „umowne” zasady przewidziane ustawą o VAT (vide: zasady ogólne powstawania obowiązku podatkowego).

Podstawa prawna: art. 19a ust. 2 i 3 ustawy o VAT

Przykład:

- 1) Polski podatnik nabywa usługi serwisowe sprzętu AGD w sieci restauracji od podatnika podatku od wartości dodanej z siedzibą na Litwie. Umowa przewiduje, że usługa będzie obejmowała okres 6 miesięcy i terminy płatności są ustalone na 20. dzień każdego miesiąca – obowiązek podatkowy powstanie ostatniego dnia każdego miesiąca trwania tej usługi.

- 2) Polski podatnik zlecił podatnikowi włoskiemu przeprowadzenie analizy rynku motoryzacyjnego. Strony ustaliły, że usługa zostanie wykonana 20 czerwca, zapłata zostanie dokonana 20 lipca – obowiązek podatkowy powstanie z chwilą wykonania usługi, tj. 20 czerwca.
- 3) Polski podatnik zlecił podatnikowi włoskiemu przeprowadzenie analizy rynku motoryzacyjnego. Strony ustaliły, że usługa zostanie wykonana 20 czerwca, w dniu 5 czerwca została dokonana zapłata całości należności – obowiązek podatkowy powstanie z chwilą zapłaty, tj. 5 czerwca.

OBOWIĄZEK PODATKOWY PRZY DOSTAWIE TOWARÓW, DLA KTÓREJ PODATNIKIEM JEST ICH NABYWCA

Od 1 stycznia 2014 r. przepisy dotyczące powstania obowiązku podatkowego nie regulują również odrębnie powstania obowiązku podatkowego w przypadku dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, tj. w sytuacji gdy towary te, co do zasady, będą dostarczane:

- na terytorium Polski,
- przez podatników nieposiadających w Polsce siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej,
- na rzecz „polskich” podatników, posiadających w Polsce siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej prowadzących na terytorium Polski działalność gospodarczą,

oraz do rozliczenia podatku będzie zobowiązany „polski” podatnik, będący nabywcą tych towarów.

Obowiązek podatkowy będzie zatem powstawał w odniesieniu do nabywanych towarów usług:

- na zasadach szczególnych, jeśli dostawa danych towarów została wymieniona w przepisach art. 19a ust. 5-7 ustawy o VAT,

- na zasadach ogólnych w pozostałych przypadkach, tj. z chwilą dokonania dostawy towarów lub – jeśli przed tym momentem otrzymano całość lub część zapłaty – z chwilą otrzymania zapłaty w odniesieniu do otrzymanej części;

Podstawa prawna: art. 2 pkt 9, art. 17 ust. 1 pkt 5 i ust. 1a, art. 19a ust. 1, ust. 5-8 ustawy o VAT

Uwaga!

Ponieważ:

- dla nabyć tych towarów mogą być ustalane następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, lub
- nabycia te mogą być dokonywane w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok i w związku z ich dokonywaniem w danym roku mogą nie upływać terminy płatności

dla celów ustalenia momentu ich dokonania stosowane będą „umowne” zasady przewidziane ustawą o VAT (vide: zasady ogólne powstawania obowiązku podatkowego).

Podstawa prawna: art. 19a ust. 3 i 4 ustawy o VAT

Przykład:

Podatnik „niemiecki” posiadający w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej nabywa w systemie ciągłym gotowy beton od podatnika posiadającego siedzibę w Niemczech (który na terytorium Polski nie prowadzi działalności gospodarczej). Umowa z dostawcą jest zawarta na czas nieokreślony i strony ustaliły kwartalny okres rozliczenia, tj. dostawę uznaje się wykonaną wraz z ostatnim dniem danego kwartału – obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy, czyli z ostatnim dniem kwartału.

OBOWIĄZEK PODATKOWY PRZY CZYNNOŚCIACH DOKONYWANYCH NIEODPŁATNIE

Od 1 stycznia 2014 r. przepisy dotyczące powstania obowiązku podatkowego nie regulują również odrębnie powstania obowiązku podatkowego w przypadku czynności dokonywanych

nieodpłatnie. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy będzie powstawał odpowiednio na zasadach ogólnych, tj. z chwili dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi.

Podstawa prawna: art. 19a ust. 1 ustawy o VAT

Przykłady:

- 1) Podatnik prowadzący sklep spożywczy przekazał w dniu 15 stycznia nieodpłatnie słodycze na rzecz szkoły w związku z organizowanym balem karnawałowym. Obowiązek podatkowy powstanie w dniu 15 stycznia.
- 2) Czynny podatnik świadczący usługi w zakresie naprawy pojazdów dokonał nieodpłatnej wymiany opon w samochodzie swojego pracownika. Wymiany opon dokonano w dniu 1 marca. Obowiązek podatkowy powstanie w dniu 1 marca.

OBOWIĄZEK PODATKOWY BEZ ZMIAN

Od 1 stycznia 2014 r. nie ulegną zmianie zasady dotyczące powstawania obowiązku podatkowego odnośnie dokonywanych:

- przez małego podatnika, rozliczającego się metodą kasową, dostaw towarów i świadczenia usług,
- dostaw wewnątrzspółnotowych, oraz
- nabyć wewnątrzspółnotowych.

Szczegółowe omówienie tych zasad zawiera broszura: Najważniejsze zmiany w podatku od towarów i usług od dnia 1 stycznia 2013 r. (opublikowana na stronie www.finance.mf.gov.pl, w zakładce VAT/Broszury informacyjne).

Podstawa prawna: art. 20 i art. 21 ust. 1 ustawy o VAT

Nie ulegnie również zmianie zasada powstawania obowiązku podatkowego w przypadku likwidacji działalności spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej czy też zaprzestania przez osobę fizyczną wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu

podatkiem VAT. Nadal bowiem obowiązek ten będzie powstawał w dniu rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu.

Podstawa prawna: art. 14 ust. 6 ustawy o VAT

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

Nowe zasady powstania obowiązku podatkowego będą miały zastosowanie do czynności wykonanych od dnia 1 stycznia 2014 r. Czynności wykonane przed tą datą będą rozliczane na „starych” zasadach.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 1 ustawy „nowelizującej”

Ponieważ w przypadku niektórych czynności trudno jest ustalić datę ich wykonania z uwagi na ich specyfikę, dla celów zastosowania przepisów przejściowych wprowadzono regulację ustalającą „umowne” wykonanie czynności.

Czynność, dla której w związku z jej wykonywaniem, ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, zostanie uznana za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia jej wykonywania.

Jeśli czynność jest wykonywana w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok i w związku z jej wykonywaniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się ją za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia jej wykonywania.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 2 ustawy „nowelizującej”

Uwaga!

Przepisy przejściowe przewidują jednak wyjątek od ogólnej zasady (wskazanej w art. 7 ust. 1 ustawy „nowelizującej”) powstania obowiązku podatkowego w okresie przejściowym.

Na starych zasadach – nawet jeśli „umowne” wykonanie danych czynności (wskazane w art. 7 ust. 2 ustawy „nowelizującej”) przypadnie po dniu 31 grudnia 2013 r. – będą rozliczane bowiem następujące czynności:

- 1) usługi budowlane i budowlano-montażowe,
- 2) dostawa książek drukowanych (z wyłączeniem map i ulotek) oraz gazet, czasopism i magazynów,
- 3) drukowania książek (z wyłączeniem map i ulotek), gazet, czasopism i magazynów,
- 4) dostawa energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- 5) świadczenie usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych,
- 6) świadczenie usług wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy o VAT,
- 7) najmu, dzierżawy i leasingu lub usług o podobnym charakterze,
- 8) usług ochrony osób oraz ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
- 9) stałej obsługi prawnej i biurowej,
- 10) dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,

jednakże pod warunkiem, że do końca roku 2013 zostały w odniesieniu do nich wystawione faktury.

W takich przypadkach obowiązek podatkowy powstanie zatem z chwilą:

- Ad. 1) otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30. dnia, licząc od dnia wykonania usług;
- Ad. 2) wystawienia faktury lub otrzymania całości lub części zapłaty nie później jednak niż 60. dnia, licząc od dnia wydania tych towarów; jeżeli umowa przewidywała rozliczenie zwrotów wydawnictw, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą wystawienia faktury dokumentującej faktyczną dostawę, nie później jednak niż po upływie 120 dni, licząc od pierwszego dnia wydania tych wydawnictw;
- Ad. 3) otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 90. dnia, licząc od dnia wykonania tych czynności;

Ad. 4-6) upływu terminu płatności, jeżeli został on określony w umowie właściwej dla rozliczeń z tytułu wykonywania tych czynności;

Ad. 7-9) otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż z upływem terminu płatności określonego w umowie lub fakturze;

Ad. 10) wykonania usługi lub z chwilą wystawienia faktury (jeśli wykonanie tej usługi powinno być potwierdzone fakturą), nie później jednak niż w 7. dniu, licząc od dnia wykonania usługi.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 3 ustawy „nowelizującej”

Przykłady:

1) Podatnik dokonał dostawy materiałów budowlanych **w dniu 31 grudnia 2013 r.**

- Faktura została wystawiona w dniu 2 stycznia 2014 r. Obowiązek podatkowy powstanie na „starych” zasadach, tj. w dniu 2 stycznia 2014 r..
- Faktura została wystawiona z opóźnieniem, w dniu 9 stycznia 2014 r. Obowiązek podatkowy powstanie na „starych” zasadach, tj. w dniu 7 stycznia 2014 r.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 1 ustawy „nowelizującej”

2) Podatnik dokonał dostawy materiałów budowlanych **w dniu 2 stycznia 2014 r.**

- Faktura została wystawiona 15 stycznia 2014 r. Obowiązek podatkowy powstanie na „nowych” zasadach, tj. w dniu 2 stycznia 2014 r.
- Faktura została wystawiona 15 lutego 2014 r. Obowiązek podatkowy powstanie na „nowych” zasadach, tj. w dniu 2 stycznia 2014 r.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 1 ustawy „nowelizującej”

3) Podatnik dokonał dostawy lokalu użytkowego **w dniu 28 grudnia 2013 r.** Faktura została wystawiona w tym samym dniu. Obowiązek podatkowy powstanie na „starych” zasadach, tj. z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30. dnia, licząc od dnia wydania tego lokalu.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 1 ustawy „nowelizującej”

- 4) Podatnik dokonał dostawy lokalu użytkowego w **dniu 2 stycznia 2014 r.** Faktura została wystawiona 15 lutego 2014 r. Obowiązek podatkowy powstanie na „nowych” zasadach, tj. w dniu 2 stycznia 2014 r.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 1 ustawy „nowelizującej”

- 5) Podatnik zakończył świadczenie usługi budowlanej w **dniu 27 grudnia 2013 r.** Faktura została wystawiona 2 stycznia 2014 r. a w dniu 3 stycznia 2014 r. kontrahent uiścił całą należność z niej wynikającą. Obowiązek powstanie na „starych” zasadach, tj. w dniu 3 stycznia 2014 r. – z chwilą otrzymania całości zapłaty.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 1 ustawy „nowelizującej”

- 6) Podatnik wykonał usługę budowlaną w **dniu 5 stycznia 2014 r.** Faktura została wystawiona 31 grudnia 2013 r.

- Kontrahent zapłacił należność wynikającą z faktury za wykonane usługi w dniu 20 lutego 2014 r. – obowiązek powstanie na „starych” zasadach, tj. w dniu 4 lutego 2014 r. (z upływem 30. dnia, licząc od dnia wykonania usługi).
- Kontrahent zapłacił należność wynikającą z faktury za wykonane usługi w dniu 10 stycznia 2014 r. – obowiązek podatkowy powstanie na „starych” zasadach, tj. w dniu 10 stycznia 2014 r. (moment zapłaty).

Podstawa prawna: art. 7 ust. 3 ustawy „nowelizującej”

- 7) Podatnik wykonał usługę budowlaną w **dniu 5 stycznia 2014 r.** Faktura została wystawiona 1 lutego 2014 r. Obowiązek powstanie na „nowych” zasadach.

- Jeśli usługa była świadczona na rzecz innego podatnika obowiązek podatkowy powstanie w dniu 1 lutego 2014 r. – z chwilą wystawienia faktury;
- Jeśli usługa była świadczona na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem obowiązek podatkowy powstanie w dniu 5 stycznia 2014 r. – z chwilą wykonania usługi.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 1 ustawy „nowelizującej”

- 8) Podatnik świadczy usługi ochrony majątku firmy kontrahenta. W związku z ich świadczeniem ustalono miesięczne okresy rozliczeniowe:

- od pierwszego do ostatniego dnia miesiąca, za które płatność będzie dokonywana do 14. dnia miesiąca następnego. Dla celów ustalenia, które przepisy o momencie

powstania obowiązku podatkowego, należy zastosować dla okresu rozliczeniowego „1 grudzień – 31 grudzień”, z terminem płatności 14 stycznia 2014 r., usługę należy uznać za wykonaną w dniu 31 grudnia 2013 r. – obowiązek podatkowy powstanie na „starych” zasadach;

Podstawa prawna: art. 7 ust. 1 i 2 ustawy „nowelizującej”

- od 15. dnia miesiąca do 14. dnia miesiąca następnego, za które płatność będzie dokonywana do 28. dnia miesiąca następnego. Dla celów ustalenia, które przepisy o momencie powstania obowiązku podatkowego, należy zastosować dla okresu rozliczeniowego „15 grudzień – 14 styczeń 2014 r.”, z terminem płatności 28 stycznia 2014 r., usługę należy uznać za wykonaną w dniu 14 stycznia 2014 r. – obowiązek podatkowy powstanie na „nowych” zasadach, chyba że do końca roku 2013 r. zostanie wystawiona faktura dokumentująca ww. okres rozliczeniowy.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 1-3 ustawy „nowelizującej”

9) Podatnik wykonuje usługi budowlane. W związku z ich świadczeniem ustalono dwuletnie okresy rozliczeniowe:

- umowny termin wykonania usługi określa się z upływem każdego roku, czyli w pierwszym roku dzień 31 grudnia 2013 r. będzie umownym dniem wykonania usługi – obowiązek podatkowy powstanie na „starych” zasadach, tj. z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30. dnia, licząc od dnia wykonania usług. Przy braku zapłaty obowiązek podatkowy powstanie w dniu 30 stycznia 2014 r.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 1 i 2 ustawy „nowelizującej”

- w drugim roku umownym dniem wykonania usługi będzie dzień 31 grudnia 2014 r. – jeśli do końca roku 2013 r. nie zostanie wystawiona faktura dokumentująca ww. okres rozliczeniowy obowiązek podatkowy powstanie na „nowych” zasadach, tj. z chwilą wystawienia faktury nie później niż 30. dnia od dnia wykonania usługi. Jeżeli podatnik nie wystawi faktury w terminie 30 dni od dnia 31 grudnia 2014 r. obowiązek podatkowy powstanie w dniu 30 stycznia 2015 r.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 2-3 ustawy „nowelizującej”

10) Kancelaria prawna świadczy od sierpnia 2013 r. usługi stałej pomocy prawnej na rzecz Spółki. Usługa jest rozliczana co 3 miesiące (sierpień-październik; listopad-styczeń), z terminem płatności ustalonym na 21. dzień miesiąca następującego po tym okresie (21 listopad; 21 luty). Kancelaria wystawiła w dniu 31 grudnia 2013 r. fakturę za świadczenie obsługi prawnej za okres od 1 listopada 2013 r. do dnia 31 stycznia 2014 r., z terminem płatności – 21 luty 2014 r.

- Spółka zapłaciła należność wynikającą z faktury w dniu 10 lutego 2014 r. – obowiązek podatkowy powstanie „na starych zasadach”, tj. w dniu zapłaty 10 lutego 2014 r.
- Spółka zapłaciła należność wynikającą z faktury w dniu 15 marca 2014 r. – obowiązek podatkowy powstanie „na starych zasadach”, tj. z upływem terminu płatności w dniu 21 lutego 2014 r.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 2 i 3 ustawy „nowelizującej”

TRANSAKCJE KRAJOWE

I. ZASADY OGÓLNE

Lp.	CZYNNOSĆ	Do dnia 31 grudnia 2013r.		Od dnia 1 stycznia 2014 r.	
		Podstawa prawna art. 19	Moment powstania obowiązku podatkowego	Podstawa prawna art. 19a	Moment powstania obowiązku podatkowego*
1	Dostawa towarów lub świadczenie usług:				
	które powinny być potwierdzone fakturą	ust. 4	Wystawienie faktury, nie później niż w 7. dniu, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania (w tym częściowego) usługi	ust. 1	Dokonanie dostawy towarów lub wykonanie usług
	pozostałe	ust. 1	Wydanie towaru lub wykonanie usługi		
2	Otrzymanie całości lub części zapłaty przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi	ust. 11	Moment otrzymania	ust. 8	Bez zmian

TRANSAKCJE KRAJOWE

II. ZASADY SZCZEGÓLNE

Lp.	CZYNNOŚĆ	Do dnia 31 grudnia 2013r.		Od dnia 1 stycznia 2014 r.	
		Podstawa prawna art. 19	Moment powstania obowiązku podatkowego	Podstawa prawna art. 19a	Moment powstania obowiązku podatkowego
1	Dostawa budynków i lokali	ust. 10	Otrzymanie całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30. dnia licząc od dnia wydania	ust. 1	Dokonanie dostawy budynków i lokali
2	Dostawa: energii elektrycznej energii cieplnej lub chłodniczej gazu przewodowego	ust. 13 pkt 1 lit a	Uplyw terminu płatności, jeżeli został on określony w umowie właściwej dla rozliczeń tej dostawy	ust. 5 pkt 4 i ust. 7	
3	Dystrybucja energii elektrycznej, energii cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego: które powinna być potwierdzone fakturą pozostałe	ust. 4 ust. 1	Wystawienie faktury, nie później niż w 7. dniu, licząc od dnia wykonania usługi Wydanie towaru lub wykonanie usługi	ust. 5 pkt 4 i ust. 7	
4	Usługi telekomunikacyjne w systemie przedpłaconym pozostałe	ust. 18 ust. 13 pkt 1 lit b	sprzedaz zetonow, kart telefonicznych lub innych jednostek uprawniających do korzystania z tych usług upływ terminu płatności, jeśli został on określony w umowie właściwej dla rozliczeń z tego tytułu	ust. 5 pkt 4 i ust. 7	Na rzecz podatników i osób prawnych niebędących podatnikami – z chwilą wystawienia faktury (lub z upływem terminu na jej wystawienie, gdy jej nie wystawiono lub wystawiono z opóźnieniem) Na rzecz pozostałych podmiotów – z upływem terminu płatności
5	Usługi rozprzewadzenia wody, w zakresie gospodarki ściekami oraz wywozu i unieszkodliwiania odpadów, usługi sanitarne	ust. 13 pkt 1 lit c	Uplyw terminu płatności, jeżeli został on określony w umowie właściwej dla rozliczeń otrzymane całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30. dnia licząc od dnia wydania	ust. 5 pkt 4 i ust. 7	
6	Usługi: najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze, ochrony osób oraz ochrony, dozoru i przechowywania mienia, stałej obsługi prawnej i biurowej	ust. 13 pkt 4	Otrzymanie całości lub części zapłaty, nie później jednak niż z upływem terminu płatności określonego w umowie lub fakturze	ust. 5 pkt 4 i ust. 7	

Lp.	CZYNNOŚĆ	Do dnia 31 grudnia 2013r.		Od dnia 1 stycznia 2014 r.	
		Podstawa prawna art. 19	Moment powstania obowiązku podatkowego	Podstawa prawna art. 19a	Moment powstania obowiązku podatkowego
7	Transportu osób i ładunków kolejami, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, środkami transportu żegludowej i przybrzeżnej, promami, samolotami i śmigłowcami	ust. 13 pkt 2 lit. a	Otrzymaniu całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30. dnia licząc od dnia wykonania usługi	ust. 1 i 13	Wykonanie usługi
		ust. 13 pkt 2 lit. b			
		ust. 13 pkt 2 lit. c			
8	Budowlanych lub budowlano-montażowych	ust. 13 pkt 2 lit. d	Na rzecz podatników i osób prawnych niebędących podatkami – z chwilą wystawienia faktury (lub z upływem terminu na jej wystawienie, gdy jej nie wystawiono lub wystawiono z opóźnieniem)	ust. 5 pkt 3 lit. a	Na rzecz pozostałych podmiotów – z chwilą wykonania usługi
9	Dostawa: książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1)	ust. 13 pkt 3	Wystawienie faktury lub otrzymanie całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 60. dnia, licząc od dnia wydania tych towarów; jeżeli umów przewiduje rozliczenie zwrotów wydawnictw, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury dokumentującej faktyczną dostawę, nie później jednak niż po upływie 120 dni, licząc od pierwszego dnia wydania tych wydawnictw	ust. 5 pkt 3 lit. b	Na rzecz podatników i osób prawnych niebędących podatkami – z chwilą wystawienia faktury (lub z upływem terminu na jej wystawienie, gdy jej nie wystawiono lub wystawiono z opóźnieniem)
					Na rzecz pozostałych podmiotów – z chwilą dokonania dostawy
10	Dostawa wysyłkowa dokonywana za zaliczeniem pocztowym	ust. 13 pkt 6	Otrzymanie zapłaty	ust. 1	Dokonanie dostawy towarów
11	Usługi komunikacji miejskiej	ust. 13 pkt 7	Otrzymanie zapłaty, nie później jednak niż z dniem wystawienia faktury	ust. 1	Wykonanie usługi
12	Usługi drukowania: książek (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek gazet, czasopism i magazynów (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1)	ust. 13 pkt 8	Otrzymanie całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 90. dnia licząc od dnia wykonania czynności	ust. 5 pkt 3 lit. c	Na rzecz podatników i osób prawnych niebędących podatkami – z chwilą wystawienia faktury (lub z upływem terminu na jej wystawienie, gdy jej nie wystawiono lub wystawiono z opóźnieniem)
					Na rzecz pozostałych podmiotów – z chwilą wykonania usługi
13	Sprzedaż praw lub udzielenie licencji	ust. 13 pkt 9	Otrzymanie całości lub części zapłaty, nie później jednak niż upływem terminu płatności	ust. 1 i 13	Wykonanie usługi
14	Oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste	ust. 16b	Otrzymanie całości lub części zapłaty, nie później jednak niż upływem terminu płatności poszczególnych opłat	ust. 1 i 14	Dokonanie dostawy towarów

Lp.	CZYNNOŚĆ	Do dnia 31 grudnia 2013r.		Od dnia 1 stycznia 2014 r.	
		Podstawa prawna art. 19	Moment powstania obowiązku podatkowego	Podstawa prawna art. 19a	Moment powstania obowiązku podatkowego
15	Dostawa towarów za pośrednictwem automatów	ust. 17	Wyjęcie pieniędzy z automatów, nie później jednak niż w ostatnim dniu miesiąca	ust. 1	Dokonanie dostawy towarów
16	Czynności dokonywane nieodpłatnie	ust. 16	Dokonanie czynności	ust. 1	Dokonanie czynności
17	Otrzymanie dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze	ust. 21	Uznanie rachunku bankowego	ust. 5 pkt 2 ust. 1	Otrzymanie całości lub części dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1

* do niektórych dostaw towarów lub świadczonych usług mogą znaleźć zastosowanie zasady określające "umowne" wykonanie danej czynności, wskazane w art. 19a ust. 2-4 ustawy o VAT

Tabela 2

MAŁY PODATNIK ROZLICZAJĄCY SIĘ METODĄ KASOWĄ (art. 21 ustawy o VAT)

Lp.	CZYNNOŚĆ	Do dnia 31 grudnia 2013r.		Od dnia 1 stycznia 2014 r.	
		Podstawa prawna	Moment powstania obowiązku podatkowego	Podstawa prawna	Moment powstania obowiązku podatkowego*
1	Dostawa towarów i świadczenie usług na rzecz:				
	podatnika VAT czynnego	art. 20 ust. 1 pkt 1	Otrzymanie całości lub części zapłaty		Bez zmian
	pozostałych podmiotów	art. 20 ust. 1 pkt 2	Otrzymanie całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 180. dnia od dnia dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług		Bez zmian
2	Wyjątki rozliczane według ogólnych zasad:				
	wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów				
	wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów				
	eksport towarów				
	import towarów				
	import usług				

*do niektórych dostaw towarów lub świadczonych usług mogą znaleźć zastosowanie zasady określające „umowne” wykonanie danej czynności, wskazane w art. 19a ust. 2-4 ustawy o VAT

TRANSAKCJE WEWNĄTRZSPÓLNOTOWE (art. 20 ustawy o VAT)

Lp.	CZYNNOŚĆ	Do dnia 31 grudnia 2013r.		Od dnia 1 stycznia 2014 r.	
		Podstawa prawna art. 19	Moment powstania obowiązku podatkowego	Podstawa prawna art. 19a	Moment powstania obowiązku podatkowego ³
1	Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów	ust. 1	Wystawienie faktury, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy		Bez zmian
2	Wewnątrzwspólnotowe nabycie: nowych środków transportu pozostałych środków transportu	ust. 5 ust. 9	Otrzymanie tych towarów, nie później jednak niż z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej Wystawienie faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru		Bez zmian

*do niektórych nabyć towarów mogą znaleźć zastosowanie zasady określające „umowne” wykonanie danej czynności, wskazane w art. 19a ust. 3-4 ustawy o VAT

POZOSTALE TRANSAKCJE ZAGRANICZNE					
Lp.	CZYNNOŚĆ	Do dnia 31 grudnia 2013r.		Od dnia 1 stycznia 2014 r.	
		Podstawa prawna art. 19	Moment powstania obowiązku podatkowego	Podstawa prawna art. 19a	Moment powstania obowiązku podatkowego*
EKSPORT TOWARÓW					
1	Ekspert towarów na rzecz:				
	osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej	ust. 1	Wydanie towaru	ust. 1	Dokonywanie dostawy towarów (niezależnie od tego na czym rzecz)
	pozostałych podmiotów	ust. 4	Wystawienie faktury, nie później niż w 7. dniu, licząc od dnia wydania towaru		
2	Otrzymanie części należności przed wydaniem towaru będącego przedmiotem eksportu, jeśli wywóz tego towaru nastąpi w ciągu 6 miesięcy, licząc od dnia otrzymania części należności	ust. 12	Otrzymanie całości lub części należności	ust. 8	Otrzymanie całości lub części zapłaty, niezależnie od tego kiedy nastąpi wywóz
IMPORT TOWARÓW					
1	Zasada ogólna	ust. 7	Powstanie długu celnego	ust. 9	Bez zmian
2	Objęcie towarów następującą procedurą celną:				
	uszlachetnianie czynne w systemie cel zwrotnych				
	odprawa czasowa z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywózowych	ust. 8	Objęcie towarów tą procedurą	ust. 10	Bez zmian (przy czym uzupełniono katalog o przeznaczenie celne – wprowadzenie towarów do wolnego obszaru celnego lub składu wolnocłowego)
	przetwarzanie pod kontrolą celną				
3	Objęcie towarów następującą procedurą celną:				
	skład celny				
	odprawa czasowa z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywózowych	ust. 9	Wymagalność należnych opłat	ust. 11	Bez zmian (przy czym uzupełniono katalog o przeznaczenie celne – wprowadzenie towarów do wolnego obszaru celnego lub składu wolnocłowego)
	uszlachetnianie czynne w systemie zawieszonych tranzyt oraz pobór od tych towarów wyrównawczych lub opłat o podobnym charakterze bez powstania długu celnego				

*do niektórych dostaw towarów mogą znaleźć zastosowanie zasady określające „umowne” wykonanie danej czynności, wskazane w art. 19a ust. 3-4 ustawy o VAT