



Administracja
Podatkowa

ZMIANY W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG W 2014R.

Część 1

OBOWIĄZEK PODATKOWY

Zmiana dotycząca momentu powstania obowiązku podatkowego ma najszerszy zakres podmiotowy, ponieważ ustalenie momentu, w którym powstał obowiązek podatkowy, dotyczy wszystkich podatników. Określenie tego obowiązku ma bezpośredni wpływ na prawidłowe ustalenie zobowiązania podatkowego należnego za dany okres rozliczeniowy oraz prawidłowe odliczenie podatku naliczonego u nabywcy.

Zasady ogólna

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 (*art.19a ust.1 ustawy o VAT*).

Zmianę terminu rozliczenia podatku odczują ci przedsiębiorcy, którzy np. sprzedają towary pod koniec miesiąca i wystawiają fakturę w ciągu 7 dni od transakcji – czyli już w następnym miesiącu. Do końca 2013r. jeżeli podatnik wystawił fakturę w miesiącu następującym po miesiącu, w którym sprzedał towar, obowiązek zapłaty podatku powstawał w dniu wystawienia faktury. Od 2014r. zostaje on ustalony wcześniej - z momentem dokonania dostawy towaru.

Od 2014r. pojęcia „dokonanie dostawy” i „wykonanie usługi” nabierają szczególnego znaczenia. W jaki sposób prawidłowo określić moment dokonania dostawy lub wykonania usługi.

W przypadku dostawy towarów zakłada się, że dochodzi do niej w chwili przeniesienia prawa do rozporządzenia towarem jak właściciel. Istotne jest zatem ekonomiczne władztwo nad rzeczą. Generalnie moment „dokonania dostawy towarów” odpowiada dotychczasowemu momentowi „wydania towarów” (ale nie zawsze). Ministerstwo Finansów wskazało w swojej broszurze przykładowe sytuacje, kiedy dostawę należy uznać za „dokonaną”, tj. jeżeli:

1. towar wydano bezpośrednio nabywcy lub innej osobie przez niego wskazanej
– dokonanie dostawy towaru następuje z chwilą wydania – sprzedaż w sklepie
10 stycznia 2014r. – obowiązek podatkowy 10 styczeń 2014r.; w dniu 15

stycznia 2014r. towar z magazynu odbiera firma transportowa wynajęta przez nabywcę – obowiązek podatkowy powstaje 15 stycznia 2014r.;

2. towar jest dostarczany transportem własnym dostawcy lub najętym przez niego do miejsca wskazanego przez nabywcę – dokonanie dostawy towaru następuje z chwilą dostarczenia towaru do ww. miejsca – sprzedaż towaru w dniu 29 stycznia 2014r., zgodnie z umową towar ma być dostarczony do magazynu nabywcy w dniu 2 lutego 2014r. – obowiązek podatkowy powstaje 2 lutego 2014r.
3. towar jest pozostawiony w miejscu wskazanym przez nabywcę (na pewien okres) – dokonanie dostawy towaru następuje z chwilą pozostawienia tego towaru w uzgodniony sposób (jest on już w dyspozycji nabywcy) – sprzedaż towaru 20 stycznia 2014r., z uwagi na problemy logistyczne towar ma

pozostać do 2 lutego 2014r. w magazynie dostawcy (dopiero wtedy będzie możliwy odbiór) – obowiązek podatkowy powstaje 20 stycznia 2014r.

4. 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 – w dniu 7 stycznia 2014r. towar wydano przewoźnikowi, który dostarczył towar 8 stycznia 2014r. – obowiązek podatkowy powstaje 7 stycznia 2014r.

Postanowienia umów cywilnoprawnych o uznaniu dostawy towarów za dokonaną (np. zastrzeżenie prawa własności do czasu zapłaty, w sytuacji gdy

towar wydano) lub usługi za wykonaną (np. przyjęcie jej wykonania dopiero z chwilą podpisania protokołów zdawczo-odbiorczych) pozostają bez wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego. Mogą jedynie pełnić funkcję pomocniczą w przypadku wystąpienia wątpliwości.

Obowiązek podatkowy powstaje z momentem wykonania usługi – za taki można uznać moment wykonania wszystkich działań i czynności, które się na nią składają. Ustawa o podatku VAT zawiera „umowne” zasady uznania danej usługi za wykonaną (zasady te mają również zastosowanie do dostawy towarów):

1. usługę przyjmowaną częściowo uważa się za wykonaną w odniesieniu do tej części usługi, dla której to określono zapłatę (art.19a ust.2 ustawy o VAT).

Zasadę tą należy stosować wtedy, gdy dojdzie do podzielenia usługi na dwa lub więcej etapów, z tym że należy wówczas część usługi rozumieć jako określoną część podzielnej w sensie gospodarczym całości. Do końca 2013r. częściowe wykonanie usługi (pomimo braku jej definicji) również rodziło obowiązek podatkowy. Nowością jest jednak to, że w przeciwieństwie do stanu dotychczasowego (*uchylony art.19 ust.5 ustawy o VAT*), opodatkowanie usługi wykonanej w części będzie mogło nastąpić tylko wtedy, gdy dla tej czynności określona została zapłata. Jeżeli zatem podatnik wykona część usługi, ale tej części nie będzie odpowiadać zapłata, to nie można będzie uznać, że mamy do czynienia z powstaniem obowiązku podatkowego odnośnie usługi wykonanej w części.

Podatnik ma wykonać projekt budowlany, który obejmuje wykonanie projektu kilku nieruchomości położonych na określonym gruncie (budynek mieszkalny, sklep, hala sportowa). Uzgodniono, że projekt budynku mieszkalnego ma zostać sporządzony do 20 marca 2014r., sklepu do 20 maja 2014r., hali sportowej 20 sierpnia 2014r. Płatność za każdy projekt zostanie dokonana odrębnie w terminie 10 dni po przekazaniu projektu. Obowiązek podatkowy powstanie zarówno do pierwszego, drugiego jak i trzeciego projektu w momencie przekazania tych projektów klientowi (*art.19a ust.2 ustawy o VAT*)

2. 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 (art.19a ust.3 zdanie pierwsze ustawy o VAT). Podatnik zawarł w styczniu 2014r. półroczną umowę ze Spółką, na podstawie której będzie zajmować się pozyskiwaniem nowych klientów dla Spółki. Ustalono miesięczny sposób rozliczania. Płatność za każdy miesiąc będzie następować do 10. następnego miesiąca. Obowiązek podatkowy będzie powstawał ostatniego dnia każdego miesiąca do momentu zakończenia świadczenia usługi.

3. 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 (art.19a

ust.3 zdanie drugi ustawy o VAT) Podatnik świadczący usługi pośrednictwa przy sprzedaży towarów zawarł umowę na okres od 1 lipca 2014r. do 30 września 2015r. Ustalono, że prowizja za pośrednictwo (np. 5% wartości sprzedaży netto) należna będzie dopiero po zakończeniu trwania umowy. Pomimo, iż wynagrodzenie zostanie ustalone i stanie się należne 30 września 2015r. to obowiązek podatkowy powstanie już 31 grudnia 2014r. oraz w momencie wykonania usługi 30 września 2015r.

W 2014r. otrzymanie całości lub części zapłaty przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi w dalszym ciągu będzie rodziło powstanie obowiązku podatkowego. Obowiązek ten powstaje – tak jak dotychczas – z chwilą otrzymania zapłaty (lub jej części) oraz w odniesieniu do jej wysokości.

Zmiany zasad powstania obowiązku podatkowego oznaczają, że dotychczasowe czynności opodatkowane w sposób szczególny np. obrót nieruchomościami, usługi transportowe, spedycyjne, przeładunkowe, eksport towarów opodatkowane będą na ww. zasadach.

Obrót nieruchomościami

W przypadku obrotu nieruchomościami obowiązek podatkowy według dotychczasowych reguł powstawać mógł z chwilą wystawienia faktury, nie później niż 7 dni od dnia wydania (dotyczyło gruntów i budowli) lub z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później niż 30 dni od dnia wydania – w przypadku dostawy budynków lub lokali. Zmiana polega na tym, że od 2014r. zarówno dostawa gruntu i budowli, jak i dostawa budynków i lokali objęta jest

ogólną zasadą. Oznacza to, że obowiązek podatkowy powstaje na zasadach, o których mowa w „nowym” art.19a ust.1 i 8, a więc:

- z chwilą dokonania dostawy – zazwyczaj będzie to miało miejsce w chwili podpisania aktu notarialnego. Jeżeli jednak przed podpisaniem tego aktu będzie miało miejsce wydanie budynków lub lokali, obowiązek podatkowy powstanie z tym dniem – Podatnik podpisuje umowę przedwstępną sprzedaży lokalu w dniu 15 stycznia. W tym samym dniu wydaje przyszłemu nabywcy lokal do użytkowania. Akt notarialny zostaje spisany 2 lutego – obowiązek podatkowy powstaje w dniu 15 stycznia.
- jeżeli przed dokonaniem dostawy zostanie uiszczona całość lub część należnej zapłaty obowiązek podatkowy powstanie z tą chwilą i w części otrzymanej zapłaty.

Usługi transportowe, spedycyjne, 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 podatkowy powstanie z tą chwilą i w części otrzymanej zapłaty. 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

więc dla celów ustalenia momentu ich wykonania stosowane będą „umowne” zasady przewidziane ustawą o VAT.

Podatnik zawarł w umowę obejmującą okres od stycznia 2014r. do końca września 2014r na świadczenie usług transportowych. Strony będą się rozliczały

miesięcznie. Płatność za każdy miesiąc będzie następować do 20. następnego miesiąca. Obowiązek podatkowy będzie powstawał ostatniego dnia każdego miesiąca do momentu zakończenia świadczenia usługi (*art.19a ust.3 zdanie pierwsze ustawy o VAT*).

Eksport towarów

Ustawodawca nie przewidział szczególnych uregulowań w zakresie obowiązku podatkowego w stosunku do eksportu towarów. Nowe przepisy dotyczą zarówno dostaw krajowych jak eksportowych.

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów.

Natomiast w sytuacji, gdy przed dokonaniem dostawy towaru podatnik otrzyma całość lub część zapłaty obowiązek podatkowy powstanie z chwilą jej otrzymania

w odniesieniu do otrzymanej kwoty (*art. 19a ust. 8 ustawy o VAT*), czyli każda zaliczka otrzymana na poczet eksportu towarów skutkować będzie koniecznością rozpoznania obowiązku podatkowego. Przy czym zastosowanie stawki 0% będzie możliwe w oparciu o zasady wynikające z art. 41 ust. 9a i 9b ustawy o VAT tj.

- wywóz towarów (czyli ich eksport) nastąpi w terminie 2 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik otrzymał tę zapłatę oraz
- podatnik otrzyma w tym terminie dokument potwierdzający wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej.

W przypadku braku dokumentu potwierdzającego wywóz eksportowy podatnik będzie mógł przesunąć zadeklarowanie zaliczki na poczet eksportu towarów o jeszcze jeden okres rozliczeniowy (*wynika to z art. 41 ust. 7 w związku z ust. 9a ustawy o VAT*). Niespełnienie warunku otrzymania dokumentu potwierdzającego wywóz

również w tym kolejnym dodatkowym okresie rozliczeniowym będzie skutkowało obowiązkiem zastosowania stawki właściwej dla danego towaru w kraju. Otrzymanie dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium UE w terminie późniejszym uprawnia podatnika do wykazania eksportu towarów i skorygowania podatku należnego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym otrzymał ten dokument. Nie dokonujemy korekty deklaracji wstecz (*art.41 ust.9 w związku z ust. 9a ustawy o VAT*).

Co istotne, podatnik będzie mógł zastosować stawkę 0% także wtedy, gdy wywóz nastąpi w terminie późniejszym niż 2 miesiące, ale będzie to uzasadnione specyfiką realizacji tego rodzaju dostawy potwierdzoną warunkami dostawy, w których zawarto termin wywozu (*art. 41 ust. 9b ustawy o VAT*).

10 marca 2014r. spółka otrzymała zaliczkę na poczet eksportu specjalistycznej maszyny, która ma być wywieziona do Rosji. Wyprodukowanie tej maszyny wymaga kilkumiesięcznego nakładu pracy i produkcji wielu skomplikowanych podzespołów. Strony określiły w umowie, że realizacja zlecenia nastąpi 10 sierpnia 2014r. Choć wywóz towarów nastąpi po okresie 2 miesięcy po otrzymaniu zaliczki, powinna być ona opodatkowana stawką 0%. Późny wywóz towaru spowodowany jest specyfiką zamówionej maszyny. Dodatkowo Strony określiły w umowie warunki dostawy maszyny (czas realizacji transakcji).

Zasady szczególne

Odmienne od przedstawionych reguł – powstanie obowiązku podatkowego wiąże się z:

- otrzymaniem zapłaty lub jej części (niezależnie kiedy nastąpi ta zapłata: przed wykonaniem usługi czy też po jej wykonaniu),
- otrzymaniem całości lub części dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, mających bezpośredni wpływ na cenę towarów lub usług,
- wystawieniem faktury.

Otrzymanie zapłaty całości lub części wynagrodzenia dotyczy sprzedaży komisowej i dość szczególnych czynności czy sytuacji, nie związanych z typową działalnością biznesową (*art.19 ust.5 pkt 1 ustawy o VAT*) - przeniesienie własności towarów z nakazu organu władzy publicznej, dostawy towarów dokonanej w trybie egzekucji, świadczenia na rzecz sądów, niektóre usługi finansowe czy ubezpieczeniowe.

Sprzedaż komisowa

W stanie prawnym obowiązującym do końca 2013r. obowiązek podatkowy przy sprzedaży komisowej został odrębnie uregulowany w przypadku komisanta i komitenta. Komisant wykazywał obowiązek podatkowy na zasadach ogólnych, tj. z chwilą sprzedaży towaru, a jeśli sprzedaż ta powinna być potwierdzona fakturą – z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w 7. dniu od dnia wydania

towaru. Z kolei u komitenta obowiązek podatkowy powstawał na zasadach szczególnych – z chwilą otrzymania przez niego zapłaty za wydany towar, nie później jednak niż w ciągu 30 dni od dostawy towarów dokonanej przez komisantą.

W 2014r. zasady ustalania momentu powstania obowiązku podatkowego po stronie komitenta uległy zmianie. Zgodnie bowiem z art.19a ust.5 pkt 1 lit.a ustawy o VAT, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty z tytułu wydania towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisu. Nie ma tu - poza faktem otrzymania zapłaty - żadnych dodatkowych warunków i ograniczeń w zakresie powstania obowiązku podatkowego w VAT. Obowiązek podatkowy w VAT po stronie komitenta zależny jest wyłącznie od otrzymania całości lub części zapłaty.

W dniu 3 stycznia 2014 r. komitent przekazał towar komisantowi. W dniu 10 stycznia towar został sprzedany przez komisanta. Jeżeli komitent otrzyma zapłatę za sprzedany towar jeszcze w styczniu, to w styczniu powstanie u niego obowiązek podatkowy. Jeżeli zapłatę tę otrzyma później, np. w marcu, obowiązek podatkowy wykaże w marcu – z chwilą otrzymania zapłaty.

Z kolei po stronie komisanta obowiązek podatkowy nadal - tak jak w roku ubiegłym - powstawać będzie na zasadach ogólnych. Oznacza to, że w 2014 r. komisant, co do zasady, wykazywać będzie obowiązek podatkowy z chwilą wydania towaru (bądź też otrzymania całości lub części zapłaty - jeżeli zapłatę otrzyma przed wydaniem towaru).

Dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą 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.

Apteka w dniu 18 stycznia dokonała sprzedaży leku, który jest objęty tzw. refundacją ze środków Narodowego Funduszu Zdrowia. Cena leku zapłacona przez realizującego receptę w aptece wyniosła 30 zł. W dniu 15 lutego apteka otrzymała refundację do tego leku z NFZ w wysokości 10 zł. Obowiązek podatkowy powstaje zatem w dniu 18 stycznia w części płatności dokonanej przez realizującego recep-

tę (30 zł) i w dniu 15 lutego w części otrzymanej przez aptekę w ramach refundacji (10 zł).

Wystawienie faktury

Od 2014r. obowiązek podatkowy uzależniony wyłącznie od wystawienia faktury funkcjonuje tylko w przypadkach wskazanych wprost w ustawie o VAT. Są to:

- usługi budowlane lub budowlano-montażowe,
- dostawa i drukowanie określonych książek, czasopism, magazynów,
- dostawa energii elektrycznej, ciepłej, chłodniczej, gazu przewodowego,
- usługi telekomunikacyjne, radiokomunikacyjne,

- usługi gospodarki komunalnej z załącznika nr 3 do ustawy o VAT (poz.140-153, 174-175) – np. usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków, usługi zamykania śmieci i usuwania śniegu,
- najem, dzierżawa, leasing lub usługi o podobnym charakterze,
- ochrona osób i usługi ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
- stała obsługa prawna i biurowa.

Wskazano również, że w przypadku, gdy podatnik nie wystawi faktury lub wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury określonych w art.106i ust.3 i 4 , a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności.

Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę (...) obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 4.

Usługi budowlane lub budowlano-montażowe

Dotychczas obowiązek podatkowy od usług budowlanych powstawał z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później niż 30. dnia, licząc od dnia wykonania usługi.

Obecnie sposób określania obowiązku podatkowego zależy od tego, kto jest nabywcą usługi (art. 19a ust.5 pkt 3 określający termin powstania obowiązku podatkowego zawiera odesłanie do art. 106b ust.1 ustawy, czyli do przepisu

określającego przypadki, kiedy trzeba wystawić fakturę). Z tego wynika, że jeżeli usługa budowlana lub budowlano-montażowa jest świadczona na rzecz innego podatnika VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem obowiązek podatkowy powstaje:

- z chwilą wystawienia faktury – jeżeli faktura wystawiona jest terminowo, czyli w terminie 30 dni od dnia wykonania usługi,
- 30.dnia od wykonania usługi – gdy podatnik nie wystawi faktury, lub wystawi ją z opóźnieniem,
- z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty – jeżeli zapłatę podatnik otrzyma przed wykonaniem usługi. Data wystawienia faktury dokumentującej otrzymanie zaliczki nie wpływa na moment powstania obowiązku podatkowego. Liczy się otrzymanie zaliczki (niezależnie od tego,

kiedy zostanie wystawiona faktura zaliczkowa). Zauważmy, że w przepisie jest mowa o otrzymaniu zapłaty przed wykonaniem usługi (a nie przed wystawieniem faktury). Literalne brzmienie przepisu wskazuje zatem, że jeżeli podatnik otrzyma zapłatę po wykonaniu usługi, zapłata ta nie spowoduje powstania obowiązku podatkowego.

Podatnik wykonał na rzecz innego podatnika usługę budowlaną w dniu 10 kwietnia. W dniu 2 kwietnia otrzymał zaliczkę obejmującą część należności, wystawił fakturę zaliczkową w dniu 3 kwietnia. Pozostałą część należności uregulował 30 kwietnia. Obowiązek podatkowy dla zaliczki powstanie 2 kwietnia, natomiast dla wykonanej usługi nieobjętej zaliczką w dniu 10 maja (chyba, że wcześniej podatnik wystawi fakturę dokumentującą wykonanie usługi).

Podatnik wykonał usługę budowlaną dla innego podatnika 15 stycznia. Zapłatę otrzyma 20 stycznia, a fakturę wystawi 2 lutego.

Ponieważ zapłata będzie otrzymana po wykonaniu usługi obowiązek podatkowy powstanie zatem z chwilą wystawienia faktury czyli 2 lutego 2014r..

Jeżeli usługa budowlana będzie świadczona dla osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej, obowiązek podatkowy w 2014 r. powstanie według zasady ogólnej, tj. z chwilą wykonania usługi, a jeżeli wcześniej podatnik otrzyma całość lub część zapłaty – z chwilą jej otrzymania (w tej części). Wystawienie faktury na żądanie ww. osób lub otrzymanie zapłaty po wykonaniu usługi pozostanie bez wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego.

O wykonaniu usługi budowlanej lub budowlano-montażowej decyduje faktyczne wykonanie usługi, a nie przyjęcie tych usług na podstawie protokołów zdawczo-odbiorczych.

dostawa energii elektrycznej, ciepłej, chłodniczej, gazu przewodowego, usługi najmu, dzierżawy, leasingu, przechowywania mienia, stałej obsługi prawnej i biurowej, usługi telekomunikacyjne, radiokomunikacyjne, odprowadzanie-
oczyszczanie ścieków, usługi zamykania śmieci, usuwania śniegu itp.

Dotychczas w przypadku świadczenia ww. usług obowiązek podatkowy powstawał z upływem terminu płatności, jeżeli został określony w umowie lub fakturze.

W 2014 r. obowiązek podatkowy powstanie z chwilą wystawienia faktury, o ile będzie ona wystawiona terminowo, czyli nie później niż z upływem terminu płatności. Jeżeli jednak podatnik nie wystawi faktury lub wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstanie z upływem terminu płatności. Ta zasada ustalania obowiązku podatkowego ma zastosowanie bez względu na to, kto jest nabywcą usługi (podatnik, czy osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej).

Bardzo ważne!!

Otrzymanie przed wykonaniem ww. usług (niezależnie od tego na czyją rzecz – podatników lub „niepodatników”) całości lub części zapłaty nie powoduje powstania obowiązku podatkowego - art. 19a ust. 8 ustawy o VAT. Nie ma również obowiązku wystawiania faktur dokumentujących wpłatę.

Zgodnie z umową, najemca (podatnik) zobowiązany jest zapłacić z góry czynsz za I półrocze 2014 r. Termin zapłaty - 1 luty 2014r. Zakładamy, że najemca zapłaci 31 stycznia 2014r.

Otrzymanej zapłaty nie będzie trzeba dokumentować fakturą, ale jeżeli podatnik taką fakturę wystawi (np. 31 stycznia 2014r.), powstanie u niego obowiązek podatkowy (tu: w styczniu).

Jeżeli podatnik wystawi fakturę w dniu, w którym upłynie termin płatności (1 lutego 2014r.), to VAT rozliczy w lutym 2014r.

OBOWIĄZEK PODATKOWY BEZ ZMIAN

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

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

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

Nowe zasady powstania obowiązku podatkowego będą miały zastosowanie do czynności wykonanych od dnia 1 stycznia 2014r. Czynności wykonane przed tą datą rozliczane będą na „starych” zasadach (*art.7 ust.1 ustawy z dnia 7 grudnia 2012r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw - Dz.U. z 2013r. poz.35 z późn. zm*).

Na „starych” zasadach – nawet jeśli „umowne” wykonanie danych czynności przypadnie po 31 grudnia 2013r. – będą rozliczane bowiem następujące czynności (*art.7 ust. 3 ww. ustawy nowelizującej*):

- usługi budowlane i budowlano montażowe,
- dostawa książek drukowanych (z wyłączeniem map i ulotek) oraz gazet, czasopism i magazynów,

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

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

Podatnik zakończył świadczenie usługi budowlanej w dniu 27 grudnia 2013r. Faktura została wystawiona 2 stycznia 2014r., a w dniu 3 stycznia 2014r. uiszczone należność z ww. faktury. Obowiązek podatkowy powstanie na „starych” zasadach, tj. w dniu 3 stycznia 2014r. (art.7 ust.1 ustawy nowelizującej)

Podatnik wykonał usługę budowlaną w dniu 5 stycznia 2014r. Fakturę wystawiono 31 grudnia 2013r. (art.7 ust.3 ustawy nowelizującej)

- *należność z faktury zapłacono 10 stycznia 2014r. - obowiązek podatkowy powstanie na „starych” zasadach, tj. w dniu 10 stycznia 2014r. (w momencie zapłaty),*
- *należność z faktury zapłacono 20 lutego 2014r. - obowiązek podatkowy powstanie na „starych” zasadach, tj. w dniu 4 lutego 2014r. (z upływem 30.dnia, licząc od dnia wykonania usługi)*

Podatnik wykonał usługę budowlaną w dniu 5 stycznia 2014r. Fakturę wystawiono 1 lutego 2014r. Obowiązek podatkowy powstanie na „nowych” zasadach:

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

Broszura informacyjna Ministerstwa Finansów

www.finance.mf.gov.pl

zakładka VAT

ODLICZENIE PODATKU NALICZONEGO

Do końca 2013r. podstawową zasadą było, że VAT odliczano w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny. Nowe regulacje dotyczące prawa do odliczenia zupełnie zmieniają tę regułę i obecnie termin odliczenia VAT zależy głównie od momentu powstania obowiązku podatkowego. Nabywcy zatem muszą ustalać, kiedy od danej transakcji sprzedawca (usługodawca) jest zobowiązany do wykazania VAT należnego. Zasada ta ma zastosowanie także w przypadku zapłaty zaliczek, zadatków czy rat.

Odliczenia VAT nie będzie jednak można dokonać wcześniej, niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzyma fakturę dokumentującą nabycie towarów lub usług.

Jeżeli podatnik nie odliczy VAT w miesiącu/kwartale, w którym powstał obowiązek podatkowy, będzie mógł tego dokonać w rozliczeniu za jeden z dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych.

Z literalnego zatem brzmienia przepisów wynika, że odliczenia VAT będzie można dokonać, jeżeli będą spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) powstał obowiązek podatkowy,
- 2) podatnik otrzymał fakturę.

Podatnik kupi towar w styczniu 2014r. i w tym miesiącu powstanie obowiązek podatkowy. Jeżeli fakturę dokumentującą ten zakup podatnik otrzyma w styczniu, będzie mógł odliczyć VAT z tej faktury w deklaracji za styczeń, luty lub marzec (przy założeniu, że podatnik rozlicza VAT miesięcznie). Jeżeli jednak podatnik

otrzyma fakturę później, np. W lutym, odliczenia VAT będzie mógł dokonać w rozliczeniu za luty lub marzec.

Powyższa zasada będzie miała zastosowanie także w przypadku zakupu tzw. mediów. Również od takich zakupów termin odliczenia VAT będzie uzależniony głównie od terminu powstania obowiązku podatkowego (a nie jak dotychczas - od terminu płatności). W przypadku sprzedaży mediów obowiązek podatkowy powstanie z chwilą wystawienia faktury (jeżeli faktura ta zostanie wystawiona terminowo). W związku z tym nabywcy mediów będą mogli odliczyć VAT w miesiącu/kwartale, w którym tę fakturę wystawiono (lub w jednym z dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych), oczywiście nie wcześniej niż w miesiącu/kwartale otrzymania tej faktury.

Za zużycie wody za styczeń 2014r. firma wystawi fakturę w lutym 2014r. (z terminem płatności przypadającym w marcu) i w lutym podatnik tę fakturę otrzyma. Obowiązek podatkowy powstanie w lutym. Nabywca będzie mógł odliczyć VAT w lutym, marcu lub kwietniu

Termin odliczenia podatku z faktur otrzymanych z opóźnieniem

Nabywcy nie mają wpływu na to, czy kontrahenci wystawiają faktury zgodnie z obowiązującymi przepisami, ale w tym przypadku uchybienie terminu na wystawienie faktury może wpłynąć na okres, w którym nabywca będzie mógł odliczyć VAT.

Od 2014r. jest problem z odliczaniem VAT z faktur otrzymanych z opóźnieniem lub z duplikatów faktur. W takim przypadku może bowiem okazać się, że nie jest możliwe jednocześnie spełnienie dwóch warunków, tj.: odliczenie w miesiącu/kwartale powstania obowiązku podatkowego (lub w jednym z dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych) i nie wcześniej niż w rozliczeniu za miesiąc/kwartał otrzymania faktury.

Założmy, że podatnik kupi towar w styczniu 2014 r. (a VAT rozlicza miesięcznie). Nie otrzyma faktury i wystąpi o wystawienie duplikatu, który otrzyma w lipcu 2014r.

Co do zasady, podatnik może dokonać odliczenia w miesiącu powstania obowiązku podatkowego lub w jednym z dwóch kolejnych okresów

rozliczeniowych (czyli w deklaracji za styczeń, luty, lub marzec 2014r.), a z drugiej strony - odliczenia nie można dokonać wcześniej, niż w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał fakturę (czyli nie wcześniej niż w lipcu 2014r.). Spełnienie obu ww. warunków jednocześnie nie jest jednak możliwe.

W ww. przypadku nie można jednak podatnika pozbawić prawa do odliczenia VAT. Byłoby to działanie sprzeczne z zasadą neutralności VAT, a także powodowałoby nierówne traktowanie podatników. Ponadto, prawo do odliczenia VAT jest podstawowym prawem podatnika, a przepisy powinny umożliwić jego realizację. W związku z tym należałoby przyjąć, że podatnicy, którzy otrzymają faktury z dużym opóźnieniem lub duplikaty faktur powinni mieć prawo do odliczenia. Prawo to powinni zrealizować w miesiącu/kwartale otrzymania faktury (zgodnie z danymi z przykładu – w lipcu).

Termin odliczenia z faktury zaliczkowej

Prawo do odliczenia podatku naliczonego zawartego w takiej fakturze powstanie w stosunku do otrzymanych faktur dokumentujących zaliczki już otrzymane przez dostawców (usługodawców) podatnika (zgodnie z zasadą, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania zaliczki). Sprzedawcy będą mogli wystawiać faktury zaliczkowe jeszcze na 30 dni przed otrzymaniem zaliczki. Jeśli więc nabywca zażąda od swojego dostawcy dokumentu, na podstawie którego dokona zapłaty (części lub całości), to otrzymanie takiego dokumentu nie będzie dawało prawa do odliczenia. Prawo to powstanie dopiero w momencie zapłaty zaliczki, jeśli jednocześnie podatnik będzie dysponował fakturą, na podstawie której chce jej dokonać.

Termin odliczenia VAT w przypadku WNT

W przypadku WNT podatek należny stanowi, co do zasady, podatek naliczony. Do końca grudnia 2013r. uznanie podatku należnego za podatek naliczony następowało niejako automatycznie, a od 2014r. uzależnione będzie od spełnienia dodatkowych przesłanek.

Zastrzeżono, że prawo do obniżenia podatku naliczonego z tytułu WNT powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy, pod warunkiem, że podatnik:

- otrzyma fakturę najpóźniej w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w stosunku do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy,

- uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu WNT w prawidłowym okresie, tzn. wtedy, gdy powstał obowiązek podatkowy. Obowiązek podatkowy przy WNT powstaje z kolei w dacie wystawienia faktury przez unijnego dostawcę, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym miała miejsce dostawa.

Dla podatników dokonujących WNT i otrzymujących wraz z nabyciem fakturę rozliczenie WNT następuje na analogicznych zasadach jak w 2013r.

Problem z rozliczeniem podatku może pojawić się wtedy, gdy unijny dostawca nie wystawi faktury lub wystawi ją z opóźnieniem (w praktyce podatnicy nierzadko spotykają się z taką sytuacją).

Rozliczenie WNT w przypadku braku dokumentu (faktury)

W przypadku nieotrzymania w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu WNT, faktury od kontrahenta unijnego, podatnik jest obowiązany do odpowiedniego pomniejszenia kwoty podatku naliczonego, w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 3-miesięczny termin. Brak faktury powoduje, że podatnik jest pozbawiony możliwości odliczenia podatku naliczonego z tytułu WNT.

20 stycznia 2014r. nabyto towar w ramach WNT. Nie otrzymano faktury. Obowiązek podatkowy powstaje 15 lutego 2014r. (art.20 ust.5 ustawy o VAT). Podatnik wykazuje podatek należny w deklaracji za luty jak również podatek naliczony. Z uwagi jednak na to, że w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym powstał obowiązek z tytułu WNT, nie otrzyma faktury w (czyli do końca

maja 2014r.), w rozliczeniu za ten okres (maj 2014r.) podatnik winien pomniejszyć podatek naliczony o kwotę odliczoną w lutym 2014r.

Po otrzymaniu faktury od kontrahenta w terminie późniejszym (niż wskazane 3 miesiące) będzie można podwyższyć podatek naliczony w rozliczeniu za okres, w którym podatnik fakturę zagraniczną w końcu otrzyma.

Podatnik otrzyma fakturę od kontrahenta unijnego dopiero w lipcu 2014r. W deklaracji za lipiec (miesiącu otrzymania faktury) podatnik ponownie będzie uprawniony do wykazania VAT naliczonego od WNT.

SAMOCHODY

Od 1 stycznia 2014r. obowiązuje art.86 ustawy o VAT, z którego wynika, że ograniczenia w odliczeniu VAT odnoszą się do nabycia samochodów osobowych oraz innych niż samochody osobowe pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony. W tej sytuacji kwotę podatku naliczonego stanowi 60% kwoty VAT określonej w fakturze, nie więcej jednak niż 6.000 zł. Podobne zasady dotyczą samochodów użytkowanych w ramach umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub umowy o podobnym charakterze (podatnik może odliczyć 60% z faktury dokumentującej ratę leasingową, nie więcej niż 6.000 zł w całym okresie użytkowania), zaś w razie nabycia paliwa do tych samochodów odliczenie nie przysługuje w ogóle (art. 88a ustawy o VAT).

Jednak w porównaniu do obowiązujących do końca 2013r. przepisów poszerzono katalog samochodów, których nabycie uprawnia do pełnego odliczenia podatku VAT. Oprócz pojazdów:

1. samochodowych mających jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą, klasyfikowanych na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van;
2. samochodowych mających więcej niż jeden rząd siedzeń, które oddzielone są od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą i u których długość części przeznaczonej do przewozu ładunków, mierzona po podłodze od najdalej wysuniętego punktu podłogi pozwalającego postawić pionową ścianę lub trwałą przegrodę pomiędzy podłogą a sufitem do tylnej

krawędzi podłogi, przekracza 50% długości pojazdu; dla obliczenia proporcji, o której mowa w zdaniu poprzednim, długość pojazdu stanowi odległość pomiędzy dolną krawędzią przedniej szyby pojazdu a tylną krawędzią podłogi części pojazdu przeznaczonej do przewozu ładunków, mierzona w linii poziomej wzdłuż pojazdu pomiędzy dolną krawędzią przedniej szyby pojazdu a punktem wyprowadzonym w pionie od tylnej krawędzi podłogi części pojazdu przeznaczonej do przewozu ładunków;

- 3.samochodowych, które mają otwartą część przeznaczoną do przewozu ładunków;
- 4.samochodowych, które posiadają kabinę kierowcy i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu;

5. specjalnych - jeżeli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami prawa o ruchu drogowym wynika, że jest to pojazd specjalny;
prawo do odliczenia przysługuje w stosunku do pojazdów, w których liczba miejsc (siedzeń) łącznie z miejscem dla kierowcy wynosi:

- a) 1 - jeżeli dopuszczalna ładowność jest równa lub większa niż 425 kg,
- b) 2 - jeżeli dopuszczalna ładowność jest równa lub większa niż 493 kg,
- c) 3 lub więcej - jeżeli dopuszczalna ładowność jest równa lub większa niż 500 kg.

Jednakże w art. 86a ust.4 ustawy o VAT wskazano, że dopuszczalna ładowność tych pojazdów oraz liczba miejsc (siedzeń) powinna być określona na podstawie dokumentów wydanych zgodnie z przepisami prawa o ruchu drogowym.

Aby móc w 2014r. odliczać cały podatek VAT przy nabyciu samochodu należy wziąć jednak pod uwagę zasady homologacji. Jeżeli nabyty pojazd - zgodnie z homologacją - nie jest samochodem osobowym (ma symbol N1), podatnikowi przysługuje pełne prawo do odliczenia VAT.

Odliczając VAT przy nabyciu od 1 stycznia 2014 r. paliwa do używanych przez podatników na potrzeby działalności opodatkowanej VAT samochodów z tzw. kratką (nabytych w latach wcześniejszych), pamiętać należy, że prawo do odliczenia VAT przy nabyciu paliwa do tych pojazdów, ma zastosowanie pod warunkiem, że dla tych pojazdów została wydana homologacja i pojazdy te spełniają wymogi określone w art. 86A ust.2 pkt 6 oraz ust. 4 ustawy.

Problem w tym, że obecne przepisy dotyczące homologacji ciężarowej uległy zmianie. Nie jest zatem wystarczającym uznanie, że auto ma odpowiednią

ładowność czy kratkę. **Dla organu podatkowego wiążąca jest homologacja.** Jeżeli auto uzyska taką homologację ciężarową (N1), nie ma wątpliwości, że podatnik ma prawo do pełnego odliczenia VAT (nie wszystkie stare "samochody z kratką" spełniają ww. wymogi).

Powyższe zasady odliczania VAT naliczonego od samochodów nie będą jednak obowiązywały długo. Planuje się, że nowe przepisy wejdą w życie z dniem 1 marca 2014r.

Zgodnie z projektem 100% podatku VAT będziemy mogli odliczyć przy zakupie:

- 1.samochodów, w tym osobowych, wykorzystywanych przez podatnika wyłącznie do działalności, ale gdy:

- okoliczności wykorzystywania pojazdów wykluczają możliwość ich użycia do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą,
- podatnik będzie prowadził ewidencję ich przebiegu (nr rejestracyjny auta, opis trasy (skąd-dokąd), kolejny nr wpisu, datę i cel wyjazdu, liczbę faktycznie przejechanych kilometrów),
- podatnik złoży w urzędzie skarbowym informację o tych pojazdach w terminie 7 dni od dnia, w którym po raz pierwszy poniesie wydatki związane z ich wykorzystaniem wyłącznie do działalności gospodarczej,

2.samochodów, których konstrukcja wyklucza ich zużycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością jest nieistotne, czyli m.in. pojazdy specjalne, pojazdy typu van, pick-up.

50% podatku VAT będziemy mogli odliczyć od wszystkich innych samochodów wykorzystywanych zarówno do działalności gospodarczej, jak i do celów prywatnych.