



Administracja
Podatkowa

ZMIANY W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG W 2014R.

Część 2

PODSTAWA OPODATKOWANIA

Od 1 stycznia 2014 r. przestają obowiązywać przepisy art. 29 i art. 30 ustawy o VAT, czyli dotychczasowe zasady określania podstawy opodatkowania. W ich miejsce wprowadzono natomiast nowe przepisy (art. 29a, art. 30a, art. 30b i art. 30c ww. ustawy). Nowa definicja podstawy opodatkowania jest bezpośrednią implementacją definicji zawartej w unijnej dyrektywie VAT.

Zgodnie z "nowym" art. 29a ustawy o VAT, podstawą opodatkowania, z pewnymi zastrzeżeniami, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami,

subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. Nowelizacja przepisów dotyczących podstawy opodatkowania (poza pewnymi wyjątkami) ma w dużej mierze charakter redakcyjny, pomimo rezygnacji z definiowania podstawy opodatkowania za pomocą terminu "obrót".

Do 31 grudnia 2013 r.

Podstawą opodatkowania jest obrót, poza ustawowymi wyjątkami. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku.

Od 1 stycznia 2014 r.

Podstawą opodatkowania, poza ustawowymi wyjątkami, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Przykład 1

Firma "Alfa" zawarła z firmą "Gama" umowę, na podstawie, której zobowiązała się do dostarczenia 80 krzeseł biurowych. Wynagrodzenie za dostarczenie wszystkich towarów zostało ustalone w wysokości 15.000 zł netto. Dostawa została zrealizowana zgodnie z umową. Firma "Gama" z tytułu przedmiotowej dostawy zapłaciła jednakże firmie Alfa jedynie 5.000 zł. Podstawą opodatkowania będzie kwota 15.000 zł, ponieważ jest to kwota, która jest należna firmie "Alfa" w związku z dokonaną dostawą. Innymi słowy, w myśl znowelizowanych przepisów w prezentowanym przykładzie podstawą opodatkowania jest kwota, którą firma "Alfa" otrzymała (5.000 zł) oraz którą ma otrzymać (10.000 zł).

Przykład 2

Firma „X” świadczy na terenie Gminy „Y” usługi zakresie przewozu osób autobusem. Pasażer musi zapłacić za bilet uprawniający do jednego przejazdu kwotę 3 zł netto. Gmina „Y” dopłaca jednocześnie firmie „X” do każdego sprzedanego biletu kwotę 2 zł netto. Firma „X” zobowiązana jest do odprowadzenia podatku VAT nie od kwoty 3 zł, jaką musi zapłacić pasażer, ale od kwoty 5 zł (zapłata pasażera + dopłata z Gminy „Y”).

Korekta podstawy opodatkowania "in minus"

Co do zasady, nowe przepisy obowiązujące od 1 stycznia 2014 r. utrzymują wymóg posiadania przez podatnika potwierdzenia, że faktura korygująca dotarła

do nabywcy (np. udzielony został rabat lub nastąpił zwrot towaru). W wielu przypadkach podatnicy mieli problem z uzyskaniem takiego potwierdzenia, co uniemożliwiało zmniejszenie podstawy opodatkowania (i naruszało zasadę neutralności i proporcjonalności). Nowelizacja w pewnym stopniu uwzględnia więc wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE w sprawie C-588/10 dotyczący korekty podstawy opodatkowania (art. 29a ust. 15 pkt 4 ustawy). Zgodnie z przedmiotową nowelizacją prawo do obniżenia podatku należnego od 2014 r. może nastąpić również wtedy, gdy podatnik nie otrzymał potwierdzenia odbioru korekty przez nabywcę, jednak podjął udokumentowaną próbę doręczenia tej korekty (np. wysłanie przesyłki poleconej), oraz wykazał, że nabywca wie, że transakcja została zrealizowana zgodnie z warunkami określonymi w fakturze korygującej. Spełnienie warunków dających prawo do korekty podatku należnego

nie powinno stwarzać problemów wtedy, gdy podatnik posiada stosowną dokumentację.

Wiedza o tym, iż nabywca wie, że transakcja została zrealizowana na warunkach określonych w fakturze korygującej może wynikać np. z korespondencji z klientem albo z późniejszych przelewów (w których skompensowano różnicę w cenie).

Zwrócić jednak należy w tym miejscu uwagę na art. 29a ust. 16 ustawy o VAT, z którego wynika, że obniżenie podstawy opodatkowania może nastąpić nie wcześniej niż za ten okres rozliczeniowy, w którym łącznie spełnione są przesłanki dające prawo do korekty podatku (czyli podjęcie udokumentowanej próby dostarczenia korekty i wykazanie, że nabywca wie, iż transakcja realizowana jest na warunkach określonych w korekcie).

Doprecyzowanie co należy wliczać do podstawy opodatkowania

Uprzednio obowiązujące przepisy nie zawierały szczegółowego wskazania, co należy wliczać do podstawy opodatkowania, było to jedynie określone w stosunku do WNT. W znowelizowanej ustawie o podatku od towarów i usług rzeczowe uregulowanie zawarto. Zgodnie z przepisami obowiązującymi od 1 stycznia 2014 r. podstawa opodatkowania obejmuje:

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

Podstawa opodatkowania nie obejmuje natomiast kwot:

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

W myśl znowelizowanych przepisów podstawa opodatkowania podlega obniżeniu się o:

- kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen;
- wartość zwróconych towarów i opakowań;

- zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło;
- wartość zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze; mowa tu o dotacjach, subwencjach czy dopłatach, które mają bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Uwaga! Do podstawy opodatkowania nie wlicza się wartości opakowania, jeżeli podatnik dokonał dostawy towaru w opakowaniu zwrotnym, pobierając kaucję za to opakowanie lub określając taką kaucję w umowie dotyczącej dostawy towaru. W tej sytuacji w przypadku niezwrócenia przez nabywcę opakowania podstawę opodatkowania podwyższa się o wartość tego opakowania:

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

Przykład (dostawa towarów w opakowaniu zwrotnym)

W dniu 20 stycznia 2014 r. Hurtownia Materiałów Budowlanych „Omega” wydała kontrahentowi towar na paletach zwrotnych i z tytułu wydania palet pobierała kaucję 1.000 zł netto. Umowa dostawy przewidywała, że jeżeli palety nie zostaną zwrócone do dnia 28 stycznia 2014 r. Hurtownia będzie uprawniona do zatrzymania kaucji. Kontrahent nie zwrócił palet umownym terminie. W tej sytuacji Hurtownia będzie zobowiązana do zwiększenia podstawy opodatkowania z tytułu do-

stawy towarów o kwotę pobranej kaucji (1.000 zł netto). Powinna to uczynić z dniem 29 stycznia 2014 r., tj. w dniu następującym po dniu, w którym umowa przewidywała zwrot opakowania.

ZWOLNIENIA

Dostawy towarów używanych

Do końca 2013r. zwolniona od podatku była dostawa towarów używanych, jeżeli w stosunku do nich podatnik nie miał prawa do odliczenia podatku naliczonego. Zakres zwolnienia obejmował ruchomości, których okres używania przez podatnika, który dokonywał ich dostawy, wynosił, co najmniej 6 miesięcy od momentu nabycia prawa do rozporządzania nimi jak właściciel. Dotychczas nie miało znaczenia, do jakiej działalności były wykorzystywane te towary – czy do działalności opodatkowanej, czy też zwolnionej od podatku. Po nowelizacji nastąpiło istotne ograniczenie zakresu tego zwolnienia. Od 1 stycznia 2014 r. wolna od podatku jest, bowiem tylko dostawa towarów (nie ma znaczenia jak

długo używanych) wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej z podatku VAT, jeśli z tytułu ich nabycia, importu lub wytworzenia nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Przykład 1

Przed styczniem 2014

Podatnik nabył od Kowalskiego komputer za 1.000 zł. Komputer był używany, Kowalski nie prowadził działalności. Podatnik wykonuje standardowy handel towarami, pozostaje opodatkowany VAT. Po roku od zakupu podatnik zdecydował się go sprzedać. Podatku VAT nie zapłacił – zastosował zwolnienie z podatku.

Od stycznia 2014

Podatnik nabył od Kowalskiego komputer za 1.000 zł. Komputer był używany, Kowalski nie prowadził działalności. Podatnik wykonuje standardowy handel towarami, pozostaje opodatkowany VAT. Po roku od zakupu podatnik zdecydował się go sprzedać. Podatnik musi naliczyć podatek VAT od sprzedaży. Podstawą opodatkowania będzie cena sprzedaży.

Przykład 2

Podatnik VAT czynny - Spółka „A” kupiła w marcu 2012 r. meble biurowe od podatnika korzystającego ze zwolnienia z VAT - Firmy „B” (sprzedaż była udokumentowana rachunkiem). Od przedmiotowego zakupu nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego (nie było kwoty podatku). Towar był wykorzystywany przez podatnika do czynności opodatkowanych. W styczniu 2014 r. Spółka „A” sprzedała ww. meble Spółce „C”. Sprzedaż tego towaru w 2013 r. byłaby zwolniona z VAT. Z kolei jego sprzedaż w 2014 r. musi być opodatkowana według odpowiedniej stawki VAT. Przeszkodą dla zastosowania zwolnienia z VAT jest tu wykorzystywanie towaru do czynności opodatkowanych.

Sprzedaż używanego samochodu osobowego w 2014 r.

Jak już wspomniano powyżej od dnia 1 stycznia 2014 r. uległy zmianie przepisy ustawy o podatku od towarów i usług dotyczące dostawy towarów używanych. W myśl ogólnej zasady wskazanej w art. 43 ust. 1 pkt 2 ww. ustawy z podatku tego zwalnia się jedynie dostawę towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego). Ustawodawca uczynił jednakże wyjątek od ww. ogólnej zasady w przypadku dostawy samochodów, przy zakupie, których podatnikowi przysługiwało prawo do częściowego odliczenia podatku. Podobnie jak w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2013 r., również w 2014 r. sprzedaż samochodu (pojazdu), przy nabyciu, którego

przysługiwało prawo do odliczenia części VAT (60% kwoty podatku, nie więcej niż 6.000 zł lub odpowiednio 50%, nie więcej niż 5.000 zł) jest zwolniona z VAT. Powyższe wynika z § 3 ust. 1 pkt 20 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz. U. z 2013 r. poz. 1772).

Ważne! – powyższe zwolnienie ma zastosowanie bez względu na to, jak długo samochód (pojazd) ten był używany przez podatnika (w stanie prawnym obowiązującym do końca 2013 r. warunkiem stosowania zwolnienia z VAT przy sprzedaży ww. samochodów/pojazdów było ich używanie przez podatnika co najmniej przez pół roku po nabyciu, wykupie z leasingu, itp.).

Limit sprzedaży uprawniający do zwolnienia z VAT.

W 2014 r. limit sprzedaży uprawniający do zwolnienia z VAT wynosi 150.000 zł rocznie (u podatników rozpoczynających wykonywanie czynności opodatkowanych ww. limit należy określić w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym). W porównaniu z 2013 r. limit ten pozostaje, więc na niezmiennym poziomie. Zatem podatnik, który obecnie korzysta ze zwolnienia z VAT, a którego sprzedaż za 2013 r. nie przekroczy ww. limitu, w 2014 r. będzie mógł nadal korzystać ze zwolnienia.

Do końca 2013r. ustalając limit nie braliśmy pod uwagę kwoty podatku, transakcji zwolnionych z VAT oraz sprzedaży środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji. Od 1 stycznia 2014 r. zakres czynności, które nie będą uwzględniane przy ustalaniu limitu zwolnienia z VAT, uległ

pewnej zmianie. Nadal nie uwzględniamy podatku oraz odpłatnej sprzedaży środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji. Dodatkowo, do ww. limitu nie wliczamy także wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju oraz sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju.

Natomiast w zakresie uwzględniania w ww. limicie transakcji zwolnionych z VAT nastąpiła pewna zmiana; nadal - co do zasady - nie będą one wliczane do limitu zwolnienia z VAT, ale z pewnymi wyjątkami. Te wyjątki będą dotyczyły:

- a) transakcji związanych z nieruchomościami,
- b) usług, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 (transakcje dotyczące walut, usługi zarządzania funduszami inwestycyjnymi, udzielania kredytów i pożyczek, itp.),

c) usług ubezpieczeniowych

- jeżeli czynności te nie będą miały charakteru transakcji pomocniczych.

Jeśli będą miały charakter pomocniczy to takie usługi nie wpłyną na limit zwolnienia.

Żadne przepisy nie precyzują, kiedy czynność ma charakter pomocniczy. Dotychczas ustawa o VAT nie posługiwała się pojęciem transakcji "pomocniczych", lecz "sporadycznych" (w przepisach dotyczących ustalania wskaźnika proporcji). Przyjmując dotychczasową wykładnię sądową, gdzie pojęcia "sporadyczne" i "pomocnicze" niekiedy były stosowane zamiennie należałoby przyjąć, że przy ustalaniu, czy daną transakcję uznać za "pomocniczą", trzeba uwzględnić nie tyle ilość zawartych transakcji, czy ich wartość, ale całokształt wykonywanych przez podatnika czynności. Należy uznać, że

transakcją pomocniczą jest taka czynność, która nie stanowi stałego i koniecznego uzupełnienia działalności podstawowej podatnika.

Zmiany dotyczą również sposobu ustalania limitu zwolnienia i mają na celu rozwianie wątpliwości, które związane były z tzw. dzieleniem podstawy opodatkowania.

Przykład

Podatnik dokonuje sprzedaży, której wartość wynosi 20.000 zł. Załóżmy, że wartość sprzedaży na dzień przed tą transakcją wynosi 140.000 zł. W jaki sposób ustalić wartość przekroczenia limitu, od którego należy ustalić podatek? Do końca 2013 r. rozliczając podatek brało się pod uwagę tylko wartość

przekroczenia limitu ponad 150.000 zł, czyli VAT naliczało się tylko od kwoty przekraczającej limit. W naszym przykładzie oznacza to podział podstawy opodatkowania (10.000 zł wolne od VAT i 2.300 zł VAT od 10.000 zł). Od 1 stycznia 2014 r. brana będzie pod uwagę cała transakcja, która spowodowała przekroczenie limitu, co oznacza, że VAT należy ustalić od całej wartości sprzedaży, bez dokonywania jej podziału.

W 2014 r. zwolnienia z VAT-u ze względu na obrót, nie utraci przedsiębiorca sprzedając swój samochód osobowy. Zbycie własnego samochodu osobowego, (czyli towaru opodatkowanego, co do zasady podatkiem akcyzowym) nie pozbawi podatnika, jak do tej pory, prawa do korzystania ze zwolnienia z VAT-u , jeśli

sprzedawać będzie samochód osobowy (inny niż nowy środek transportu) zaliczany do środków trwałych podlegających amortyzacji.

Istotne dla podatników, którzy utracili prawo do zwolnienia z podatku lub z niego zrezygnowali jest również to, że nie będzie już obowiązku dokonania spisu z natury zapasów towarów posiadanych na dzień utraty prawa do zwolnienia i przedłożenia tego spisu w urzędzie skarbowym. Od tego warunku oraz uzyskania zgody organu podatkowego dotychczas uzależnione było prawo do odliczenia podatku naliczonego, co przez orzecznictwo zostało uznane za rozwiązanie zbyt rygorystyczne. Warto pamiętać, że wykreślenie z ustawy powyższych warunków nie oznacza jednak, że podatnik nie będzie miał obowiązku wskazania związku

odliczonego podatku naliczonego ze sprzedażą opodatkowaną, gdyż taki wymóg wynika z ogólnej reguły zawartej w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

ZASADY WYSTAWIANIA FAKTUR

Większość regulacji dotyczących wystawiania faktur nie będzie już - tak jak obecnie - określona w rozporządzeniu w sprawie m.in. wystawiania faktur, ale w ustawie o VAT (art. 106a-106n).

Co do zasady, w 2014 r. faktury będą wystawiane na podobnych zasadach, co obecnie. Są jednak pewne zmiany w tym zakresie.

Kto w 2014 r. będzie wystawiał faktury?

Faktury wystawiają zazwyczaj podatnicy VAT czynni. Dodatkowo, od 1 stycznia 2013 r., takie dokumenty mogą także wystawiać zarejestrowani podatnicy

zwolnieni VAT (czyli podatnicy, którzy złożyli zgłoszenie rejestracyjne i zostali zarejestrowani jako podatnicy VAT zwolnieni – art. 96 ust. 4 ustawy o VAT).

Również w tym roku będzie podobnie, z tą tylko różnicą, że faktury będą mogli wystawiać także podatnicy zwolnieni z VAT, który nie złożył zgłoszenia rejestracyjnego. Wystawianie faktur przez takie podmioty nie będzie jednak, co do zasady konieczne (obowiązkowo trzeba je będzie jednak wystawiać na żądanie nabywcy). Intencją ustawodawcy determinującą zmianę w zakresie dokumentowania transakcji gospodarczych było prawdopodobnie to, iż nie ma znaczącego uzasadnienia dla sytuacji, by jeden przedsiębiorca dokumentował sprzedaż „fakturą”, a inny „rachunkiem”. Zmiany od 1 stycznia 2014 r. mają tym samym na celu ujednolicenie tej kwestii – od tej daty wszyscy przedsiębiorcy

będą upoważnieni do wystawiania faktur, niezależnie od tego czy są zwolnieni z VAT czy też nie.

Od 1 stycznia 2014 zaczęło obowiązywać Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 2013 r. w sprawie wystawiania faktur. Zgodnie z przedmiotowym rozporządzeniem, faktury wystawiane przez przedsiębiorców zwolnionych z VAT będą w praktyce zawierać te same dane, co do tej pory rachunki. Dzięki takiemu rozwiązaniu, przedsiębiorcy zwolnieni z VAT, którzy nie są świadomi zmian nie zaczną od 1 stycznia wystawiać wadliwych dokumentów, jeśli przyzwyczaili się do rachunków. Nawet, jeśli dokument zostanie przez nich zatytułowany „rachunkiem” a nie „fakturą”, nie będzie to robić różnicy z punktu widzenia przepisów (jeśli wystawiony dokument będzie zawierać wszystkie elementy typowe dla dotychczasowego rachunku, to faktycznie będzie stanowić fakturę).

Zmiana w nazewnictwie i brak obowiązku umieszczenia słowa “faktura” obowiązuje już od 1 stycznia 2013 roku, nie została wprowadzona jako nowość od 2014. Nowe przepisy jedynie utrzymały liberalizację przepisów w tym zakresie obowiązującą od ponad roku.

Jakie czynności będzie trzeba dokumentować fakturą?

W 2014 r. podatnik będzie obowiązany do wystawienia faktury dokumentującej przede wszystkim dostawę towarów i świadczenie usług na rzecz innego podatnika (w uproszczeniu - dla przedsiębiorcy).

Fakturę będzie trzeba wystawić także w przypadku otrzymania całości lub części zapłaty przed dokonaniem sprzedaży towarów lub świadczeniem usług. Nie dotyczy to jednak otrzymanej zapłaty na poczet WDT oraz czynności, dla których

obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT (m.in. dostawy mediów, najmu, leasingu, stałej obsługi prawnej i biurowej, itp.)

Przykładowo w przypadku świadczenia usługi najmu wyłączenie z obowiązku fakturowania zaliczkowego oznacza, że jeżeli podatnik np. otrzyma z góry zapłatę za ww. usługę, sama zapłata nie będzie musiała być potwierdzona fakturą. Jeżeli jednak zapłata ta związana będzie z faktem, że strony ustaliły taki termin płatności to faktura będzie musiała być wystawiona. Obowiązek wystawienia takiej faktury nie wynika wprost z art. 106b ustawy o VAT, ale pośrednio z art. 106i ust. 3 pkt 4 tej ustawy. Ten drugi przepis zobowiązuje, bowiem do wystawienia faktury m.in. z tytułu najmu nie później niż z upływem terminu płatności.

Co do zasady nie ma obowiązku wystawiania faktury, gdy nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej. Jednak na żądanie nabywcy

taka faktura będzie musiała być wystawiona (nie dotyczy to czynności, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT - m.in. dostawy mediów, najmu, leasingu, stałej obsługi prawnej i biurowej, itp.)

W 2014 r. co do zasady nie będzie trzeba wystawiać faktur także dla udokumentowania czynności zwolnionej z VAT i to bez względu na to, kto będzie nabywcą. Jednak również w tym przypadku na żądanie nabywcy taką fakturę będzie trzeba wystawić. Obowiązku takiego nie będą mieli natomiast rolnicy ryczałtowi w zakresie prowadzonej działalności rolniczej, dostarczający produkty rolne i świadczący usługi rolnicze.

Przepisy stanowią, że podatnik będzie miał obowiązek wystawienia faktury "na żądanie" tylko w przypadku, gdy żądanie to zostanie zgłoszone w terminie 3

miesiący, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar, wykonano usługę lub otrzymano całość lub część zapłaty (art. 106b ust. 3 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2014 r.). Podobnie uznawało się w latach poprzednich, z tą tylko różnicą, że 3-miesięczny termin na złożenie żądania wystawienia faktury (np. przez osobę fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej) liczyło się od dnia wydania towaru lub wykonania usługi. Nie wynikało to wprawdzie z przepisów ustawy o VAT, ale jako podstawę takiego stanowiska przywoływano przepisy Ordynacji podatkowej.

Sporządzenia faktury nie można żądać od rolnika ryczałtowanego, w celu udokumentowania dostawy produktów rolnych lub świadczenia przez niego usług rolniczych, które są zwolnione z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy

o VAT. Rolnicy ryczałtowi są zwolnieni z obowiązku wystawiania faktur na podstawie art. 117 pkt 1 i art. 118 ustawy o VAT.

Terminy wystawiania faktur

W 2013 r. fakturę wystawiano nie później niż 7 dnia od dnia wydania towaru lub wykonania usługi. W 2014 r. ulega to zmianie i wg ogólnej zasady fakturę należy wystawić nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę albo otrzymano całość lub część zapłaty (z pewnymi wyjątkami gdyż ustawodawca wyodrębnił czynności w przypadku, których co do zasady nie ma konieczności wystawiania faktur zaliczkowych (np. jak już wspomniano wyżej w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów).

Przykład

Podatnik w dniu 9 stycznia 2014 r. dokonał dostawy towaru na rzecz firmy Alfa. Zgodnie z przepisami obowiązującymi do końca 2013 r., powinien wystawić fakturę najpóźniej do dnia 16 stycznia 2014 r. (7 dzień od wydania towaru). W myśl nowych regulacji, fakturę z tytułu ww. dostawy powinien wystawić najpóźniej do dnia 15 lutego 2014 r.

Przedmiotowa zmiana przepisów wyłączy zatem w większości przypadków możliwość opóźniania momentu powstania obowiązku podatkowego poprzez wystawianie faktur dokumentujących czynności dokonane pod koniec danego okresu rozliczeniowego w kolejnym okresie rozliczeniowym.

Przykład

W dniu 30 stycznia 2013 r. podatnik sprzedał i wydał towar firmie „X”. Wg dotychczasowych przepisów w tej sytuacji podatnik mógł rozpoznać obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towaru w styczniu 2013 r. (wystawiając fakturę dnia 30 lub 31 stycznia 2013 r.). Mógł jednakże również w zgodzie z przepisami niejako odroczyć moment powstania obowiązku podatkowego w tytułu ww. dostawy na miesiąc luty 2013 r. (wystawiając fakturę w tym miesiącu). W analogicznej sytuacji mającej miejsce w 2014 r. takiej możliwości nie będzie, gdyż, wg ogólnej zasady powstania obowiązku podatkowego samo wystawienie faktury w miesiącu następującym po miesiącu, w którym dokonano sprzedaży nie przesuwają daty powstania obowiązku podatkowego, gdyż ten niezależnie od daty wystawiania faktury powstaje w ww. przypadku w momencie dokonania dostawy.

Przepisy, jakie obowiązują w 2014 r., nie zawierają szczególnych regulacji umożliwiających wystawianie zbiorczych faktur. Zapewne uznano, iż są one niepotrzebne, ze względu na znaczne wydłużenie terminów na wystawianie faktur. Zatem w 2014 r. - podobnie jak w 2013 r. - będzie można na jednej fakturze zawrzeć wszystkie transakcje dokonane w ciągu miesiąca kalendarzowego. Przy czym w 2013 r. taką fakturę należało wystawić najpóźniej ostatniego dnia miesiąca, w którym wydano towar lub wykonano usługę (§ 9 ust. 3 rozporządzenia w sprawie m.in. wystawiania faktur), natomiast w 2014 r. przedmiotową fakturę będzie można wystawić nieco później (do 15. dnia następnego miesiąca).

W tym samym terminie, co wyżej (czyli do 15. dnia następnego miesiąca) należy również wystawić fakturę "na żądanie" (np. dla osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej), jeżeli żądanie wystawienia faktury zostanie zgłoszone do końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty. Jeżeli żądanie to zostanie zgłoszone później - fakturę będzie należało wystawić nie później niż 15. dnia od dnia jego zgłoszenia.

Dla niektórych czynności ustawodawca wprowadził szczególne terminy wystawiania faktur. Fakturę wystawia się nie później niż:

- 30. dnia od dnia wykonania usług – w przypadku świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych,

- 60. dnia od dnia wydania towarów – w przypadku dostawy książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) (z wyłączeniem map i ulotek) oraz gazet, czasopism i magazynów drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1) (120 dni, jeżeli umowa przewiduje rozliczenie zwrotów wydawnictw),
- 90. dnia od dnia wykonania czynności - polegających na drukowaniu książek (PKWiU ex 58.11.1) (z wyłączeniem map i ulotek) oraz gazet, czasopism i magazynów (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1), z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług,
- 7. dnia od określonego w umowie dnia zwrotu opakowania – w przypadku nie zwrócenia przez nabywcę opakowania zwrotnego objętego kaucją.

- 60 dnia wydania opakowania, jeżeli w umowie nie określono terminu zwrotu opakowania – w przypadku j.w.

Przykład

Podatnik wykonał usługę budowlaną w dniu 1 stycznia 2014 r. Ma czas na wystawienie faktury za ww. usługę maksymalnie do 31 stycznia 2014 r. Gdyby wykonywał usługę, która podlega ogólnemu terminowi wystawiania faktur byłby zobowiązany do wystawienia faktury do dnia 15 lutego 2013 r.

Nowością jest wprowadzenie regulacji, która odnosi się wprost do możliwości wystawiania faktur przed wykonaniem czynności opodatkowanej. Dotychczas, w przypadku podatników, wobec których obowiązek podatkowy powstawał na

zasadach ogólnych, czyli generalnie z dniem wystawienia faktury, takich regulacji nie było (terminy te określone były tylko w stosunku do niektórych czynności objętych szczególnym momentem powstania tego obowiązku). W praktyce sytuacja ta wywoływała nierzadko spory, co do skutków podatkowych związanych z wystawieniem faktury w momencie, w którym nie doszło jeszcze do wydania towaru lub wykonania usługi. Od 2014 r. wątpliwości w tym zakresie nie powinny mieć już miejsca. Z nowych przepisów wynika, bowiem jednoznacznie, że wystawienie faktury (z pewnymi wyjątkami) nie może mieć miejsca wcześniej niż 30. dnia przed:

- dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi,
- otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty.

Z powyższych regulacji można, zatem wnioskować, że jeżeli podatnik zna przyszły termin realizacji transakcji lub otrzymania zapłaty przed jej dokonaniem, który nie przekracza ustawowych 30 dni, może zafakturować transakcję wcześniej.

Przykład

Podatnik dnia 12 marca 2014 r. podpisuje ze Spółką „Beta” umowę na wykonanie usługi do dnia 28 marca 2014 r. W umowie zastrzeżono, że termin wykonania usługi jest nieprzekraczalny. W dniu podpisania umowy może, zatem wystawić fakturę, jeżeli istnieje taka potrzeba, gdyż termin ten mieści się w ustawowych 30 dniach. Jeżeli podatnik nie skorzysta z tego prawa, a usługa zostanie wykonana zgodnie z terminem określonym w umowie to na zafakturowanie transakcji będzie miał czas do 15 kwietnia 2014 r.

Wyjątek od powyższej zasady. W przypadku dostawy i świadczenia usług wskazanych w art.19a ust.3, 4 oraz ust.5 pkt 4 ustawy o VAT), faktury będą mogły być wystawione także 30 dni przed dokonaniem dostawy towaru, wykonaniem usługi czy otrzymaniem całości lub części zapłaty, o ile faktura będzie zawierała informacje, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy. W tych przypadkach nie ma ograniczeń, jeśli chodzi o moment, w którym fakturę można wystawić najwcześniej. Będzie to dotyczyło:

- usług czy dostaw towarów, dla których w związku z ich świadczeniem (dostawą) ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń,
- tzw. mediów,

- najmu, dzierżawy, leasingu, ochrony osób, stałej obsługi prawnej i biurowej, itp.

Dopuszczalne jest, zatem, że faktura dotycząca np. czynszu należnego za mc. Marzec 2014 r., z terminem płatności w kwietniu, może być wystawiona już w styczniu. Wówczas jednak obowiązek podatkowy powstaje już z chwilą wystawienia faktury (art. 19a ust 5 pkt 4 ustawy o VAT).

Przykład

Dostawca energii elektrycznej wystawia faktury z góry, za cały rok (faktura zawiera informacje, jakiego okresu dotyczy). Nabywca - zgodnie z umową - zobowiązany jest do zapłaty w terminie do 20. dnia każdego miesiąca. W 2013 r. sprzedawca rozliczał VAT z takich faktur, co miesiąc - od kwoty należności, jaką

w danym miesiącu nabywca miał wpłacić. Jeżeli natomiast w 2014 r. podatnik wystawi faktury za dostawy energii elektrycznej z góry (np. za rok), w miesiącu ich wystawienia będzie musiał wykazać VAT należny (wynikający z wszystkich faktur).

Elementy, jakie powinna zawierać faktura

W 2014 r. dane, jakie powinna zawierać faktura, w zdecydowanej większości przypadków będzie określał "nowy" art. 106e ustawy o VAT (dotychczas większość kwestii uregulowana była w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie m.in. wystawiania faktur). Przypadki, w których faktury mogą zawierać węższy zakres danych niż wskazane ww. przepisie ujęto w „nowym” rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 2013 r. w sprawie

wystawiania faktur. Zakres art. 106e ustawy o VAT generalnie odpowiada regulacjom obowiązującym do tej pory, ale są też pewne zmiany.

Przykładowo – do końca 2013 r. faktury wystawiane przez małych podatników rozliczających VAT metodą kasową powinny zawierać wyrazy "metoda kasowa". Tak też jest w 2014 r., ale te sformułowanie będą musiały zawierać także faktury dokumentujące czynności, dla których obowiązek podatkowy związany jest z otrzymaniem całości lub części zapłaty. Te czynności to: wydanie towaru do komisji, przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej własności towarów w zamian za odszkodowanie, dostawy towarów w trybie egzekucji, świadczenie na podstawie odrębnych przepisów usług na zlecenie sądów, usługi finansowe zwolnione z VAT (usługi ubezpieczeniowe, udzielanie kredytów, poręczeń, itp.).

Zatem otrzymanie w 2014 r. faktury z wyrazami "metoda kasowa" nie zawsze będzie oznaczało, że jest to zakup od podatnika rozliczającego VAT metodą kasową. Dla przypomnienia – z faktur otrzymanych od podatników rozliczających VAT metodą kasową podatnik będzie mógł odliczyć VAT nie wcześniej niż w rozliczeniu za miesiąc/kwartał dokonania całości lub części zapłaty (oczywiście również nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres w którym podatnik otrzyma fakturę).

W stosunku do regulacji obowiązujących w 2013 r. zmianą ma być także konieczność podawania na fakturach za media NIP nabywcy (jeżeli jest on podatnikiem). Dotychczas takiego obowiązku (z wyjątkiem faktur uproszczonych) nie było.

Faktury korygujące (art. 106j ustawy o VAT)

Przepisy określające wystawianie po 31 grudnia 2013 r. faktur korygujących nie ulegają zasadniczym zmianom, wprowadzono jednakże pewne nowości.

Najważniejsza zmiana została ujęta w art. 106j ust. 2 ustawy o VAT wskazującym elementy, jakie powinna zawierać faktura korygująca. W powyższym przepisie zawarto m.in. zapis o obowiązku wskazania przyczyny korekty.

Ponadto, jeśli korekta będzie wpływała na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego, faktura korygująca musi zawierać odpowiednio kwotę korekty podstawy opodatkowania lub kwotę korekty podatku należnego z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku i sprzedaży zwolnionej.

Do końca 2013 r. przy tego rodzaju błędzie podatnicy mieli wybór, czy w fakturze korygującej zamieszczą prawidłową treść korygowanych pozycji, w tym kwoty w wysokości prawidłowej, czy też jedynie różnicę między odpowiednimi kwotami wskazanymi pierwotnie w błędnej wysokości i w wysokości prawidłowej.

Faktury uproszczone

Również w tym roku (podobnie jak w poprzednim) będzie można wystawiać faktury uproszczone, gdy kwota należności ogółem nie przekroczy kwoty 450 zł albo kwoty 100 euro, jeżeli kwota ta określona będzie w euro (na takich fakturach nie trzeba zamieszczać wszystkich danych typowych dla "zwykłej" faktury). Faktury uproszczonej nie będzie można wystawić dla udokumentowania m.in. transakcji, dla której nie jest na fakturze podawany NIP nabywcy. Faktury

uproszczonej nie będzie można, zatem wystawić np. dla osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej (podobnie było do tej pory, choć przepisy są inaczej sformułowane).

Dodatkowo - podobnie jak do tej pory - faktury uproszczonej nie będzie można wystawić dla udokumentowania:

- sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju i na terytorium kraju,
- wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
- dostawy towarów lub świadczenia usług, których miejscem świadczenia jest terytorium innego państwa członkowskiego, a osobą zobowiązaną do zapłaty podatku jest nabywca i faktura nie jest wystawiana przez tego nabywcę/usługobiorcę w imieniu i na rzecz podatnika.

Faktury wewnętrzne

W 2013 r. dla udokumentowania transakcji nieodpłatnych, importu usług, WNT, zakupu złomu, itp. można było wystawiać faktury wewnętrzne albo inne dokumenty (do końca 2012 r. ww. czynności trzeba było obowiązkowo dokumentować fakturami wewnętrznymi).

W 2014 r. żaden przepis ustawy o VAT ani rozporządzenia nie posługuje się pojęciem "faktura wewnętrzna". Należałoby, zatem przyjąć zasadę, że takich dokumentów nie powinno już być. W uzasadnieniu do nowelizacji ustawy o VAT czytamy, bowiem:

"(...) kwestie dokumentowania zdarzeń objętych dotychczas obowiązkiem wystawiania faktur wewnętrznych, dla celów właściwego rozliczenia podatku VAT, pozostawiono całkowicie w sferze decyzji podatnika.

(...) Zaproponowana w projekcie likwidacja obowiązku wystawiania faktur wewnętrznych uprości (...) obowiązki podatnika, w tym także zredukuje obowiązki informacyjne oraz zmniejszy biurokrację (...)”.

Powyższe oznacza, że przedsiębiorca będzie mieć dowolność, w jaki sposób udokumentuje fakt naliczenia VAT od operacji, która nie stanowi potocznie rozumianej sprzedaży. Może naliczyć VAT np. za pomocą oświadczenia, noty wewnętrznej albo zupełnie zrezygnować z wystawiania osobnego dokumentu.

STAWKI PODATKOWE

W Dzienniku Ustaw z 20 grudnia 2013 r., pod poz. 1608, opublikowano ustawę z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw.

Ustawa ta przede wszystkim przedłużyła do 31 grudnia 2016 r. stosowanie dotychczasowych stawek VAT (23% i 8%, a także m.in. stawki zryczałtowanego zwrotu przysługującego rolnikowi ryczałtowemu - 7%)

W nowelizacji przewidziano również likwidację mechanizmu warunkowych podwyżek poszczególnych stawek podatku VAT, mającego mieć zastosowanie, gdy państwowy dług publiczny przekroczy poziom 55 proc. w relacji do polskiego PKB.