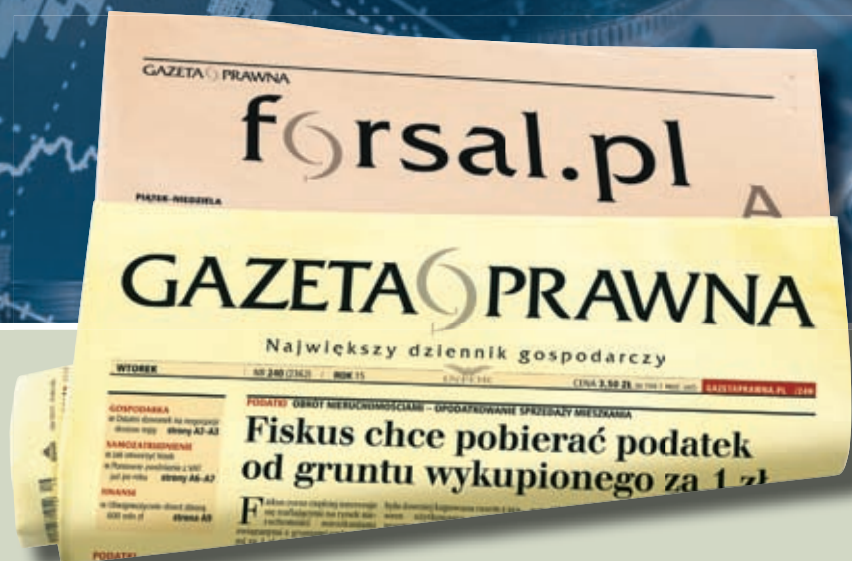


Podatek od towarów i usług

■ po zmianach ■ z komentarzem eksperta

forsal.pl – finansowe strony Gazety Prawnej



Codziennie najświeższe, wiarygodne i kompletne informacje ze świata finansów, prawa i gospodarki, komentarze, analizy i opinie wybitnych specjalistów, porady dotyczące prowadzenia firmy i zarabiania pieniędzy

www.forsal.pl
www.gazetaprawna.pl

Teraz masz dostęp do informacji, gdzie chcesz i kiedy chcesz, 24 godziny na dobę

GAZETA PRAWNA

Podatek od towarów i usług

■ po zmianach ■ z komentarzem eksperta
■ uwzględniono zmiany z Dz.U. Nr 209/2008

nowy-**VAT.pl**
Z INFOREM



Sprawdź na stronie www.nowy-vat.pl

GAZETA PRAWNA

Adres redakcji: 01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72,
tel. (0 22) 530 40 40; www.gazetaprawna.pl

Redaktor naczelny Gazety Prawnej: Robert Lidke

Dyrektor artystyczny Gazety Prawnej: Dominika Raczkowska

Redaktor prowadzący: Piotr Wickowski

Redaktorzy merytoryczni: Anita Jackiewicz, Marek Kutarba
DTP: Agnieszka Borek

Biuro Reklamy: 01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. (0 22) 530 44 44; e-mail: reklama@infor.pl

Biuro Obsługi Klienta: 05-270 Marki, ul. Okólna 40,
tel. (0 22) 761 30 30, 0801 626 666, e-mail: bok@infor.pl

Druk: Abedik SA

SPIS TREŚCI

KOMENTARZ	3
Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług	13
DZIAŁ I. Przepisy ogólne	14
DZIAŁ II. Zakres opodatkowania	21
Rozdział 1. Przepisy ogólne	21
Rozdział 2. Dostawa towarów i świadczenie usług	22
Rozdział 3. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów	25
Rozdział 4. Opodatkowanie przy likwidacji działalności spółki i zaprzestaniu działalności przez osobę fizyczną	32
DZIAŁ III. Podatnicy i płatnicy	36
DZIAŁ IV. Obowiązek podatkowy	40
Rozdział 1. Zasady ogólne	40
Rozdział 2. Obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów i w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów	44
Rozdział 3. Obowiązek podatkowy u małych podatników	46
DZIAŁ V. Miejsce świadczenia	46
Rozdział 1. Miejsce świadczenia przy dostawie towarów	46
Rozdział 2. Miejsce świadczenia przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów	53
Rozdział 3. Miejsce świadczenia przy świadczeniu usług	54
DZIAŁ VI. Podstawa opodatkowania	58
DZIAŁ VII. Zasady wymiaru i poboru podatku z tytułu importu towarów	66
DZIAŁ VIII. Wysokość opodatkowania	72
Rozdział 1. Stawki	72
Rozdział 2. Zwolnienia	79
Rozdział 3. Zwolnienia z tytułu importu towarów	84
Rozdział 4. Szczególne przypadki zastosowania stawki 0%	108
Rozdział 5. Szczególne przypadki określania wysokości podatku należnego	117
DZIAŁ IX. Odliczenie i zwrot podatku. Odliczanie częściowe	117
Rozdział 1. Odliczenie i zwrot podatku	117
Rozdział 1a. Rozliczenie podatku w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności	133
Rozdział 2. Odliczanie częściowe podatku oraz korekta podatku naliczonego	135
DZIAŁ X. Rejestracja. Deklaracje i informacje podsumowujące. Zapłata podatku	141
Rozdział 1. Rejestracja	141
Rozdział 2. Deklaracje	145
Rozdział 3. Informacje podsumowujące	148
Rozdział 4. Zapłata podatku	149

DZIAŁ XI. Dokumentacja	153
Rozdział 1. Faktury	153
Rozdział 2. Ewidencje	155
Rozdział 3. Kasy rejestrujące	158
Rozdział 4. Terminy przechowywania dokumentów	161
DZIAŁ XII. Procedury szczególne	161
Rozdział 1. Szczególne procedury dotyczące drobnych przedsiębiorców	161
Rozdział 2. Szczególne procedury dotyczące rolników ryczałtowych	165
Rozdział 3. Szczególne procedury przy świadczeniu usług turystyki	168
Rozdział 4. Szczególne procedury w zakresie dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków	170
Rozdział 5. Szczególne procedury dotyczące złota inwestycyjnego	174
Rozdział 6. System zwrotu podatku podróżnym	176
Rozdział 7. Procedury szczególne dotyczące podmiotów zagranicznych świadczących na terytorium Wspólnoty usługi elektroniczne osobom niepodlegającym opodatkowaniu	180
Rozdział 8. Wewnątrzwspólnotowe transakcje trójstronne – procedura uproszczona	183
DZIAŁ XIII. Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe	186
Rozdział 1. Zmiany w przepisach obowiązujących	186
Rozdział 2. Przepisy przejściowe i końcowe	189
Załącznik nr 1. Wykaz towarów zaliczanych do nowych środków transportu	201
Załącznik nr 2. Wykaz towarów i usług, od których dostawy przysługuje zryczałtowany zwrot podatku od towarów i usług	202
Załącznik nr 3. Wykaz towarów i usług, opodatkowanych stawką podatku w wysokości 7%	204
Załącznik nr 4. Wykaz usług zwolnionych od podatku	213
Załącznik nr 5. Wykaz krajów (terytoriów), w przypadku których podatek z tytułu importu usług nie obniża kwoty podatku należnego lub nie uprawnia do zwrotu różnicy podatku należnego	215
Załącznik nr 6. Wykaz towarów i usług, opodatkowanych stawką podatku w wysokości 3%	216
Załącznik nr 7. Wykaz towarów, do których ma zastosowanie zwolnienie od podatku na podstawie art. 74 ust. 1 pkt 17 ustawy	222
Załącznik nr 8. Wykaz towarów, których dostawa jest opodatkowana stawką 0% na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 26 ustawy	223
Załącznik nr 9. Wykaz przeznaczeń pojazdów specjalnych, o których mowa w art. 86 ust. 4 pkt 5	223
Ustawa z 19 listopada 2008 r. o podatku akcyzowym (wyciąg)	224

Komentarz

1 grudnia 2008 roku (w przypadku części przepisów 1 stycznia 2009 r.) weszła w życie największa od momentu wejścia Polski do Unii Europejskiej nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług. Co istotne, nowelizacja, wprowadza wiele instytucji i rozwiązań korzystnych dla podatników. Część wprowadzonych zmian jest wynikiem skorzystania z rozwiązań fakultatywnych przewidzianych w prawie Unii Europejskiej (wprowadzających pewne udogodnienia dla podatników), które od lat były postulatami wielu podatników i doradców podatkowych. Niestety w niektórych kwestiach znowelizowana ustawa o VAT utrwała dawne, negatywnie zweryfikowane instytucje.

Likwidacja 30-proc. sankcji

W mojej opinii to najbardziej istotna zmiana, której pozytywne efekty dotyczyć będą wszystkich podatników VAT. Dotychczas, począwszy od wprowadzenia VAT w Polsce, organy skarbowe miały prawo nałożyć na kontrolowanego podatnika sankcję w przypadku zawyżenia kwoty nadwyżki VAT naliczonego do zwrotu, zaniżenia VAT do wpłaty, a nawet zawyżenia nadwyżki VAT naliczonego do przeniesienia do deklaracji na następny miesiąc. Od wielu lat sankcja ta wynosiła 30 proc., aczkolwiek, co ciekawe, w pierwszych latach obowiązywania VAT, sankcja sięgała nawet 300 proc.

W praktyce zastosowanie sankcji przez organy skarbowe oznaczało faktyczne zwiększenie ciężaru opodatkowania w sytuacji, kiedy niewielki, często techniczny błąd prowadzić mógł do obowiązku zapłaty 30-proc. kwoty błędnie rozliczonego VAT (np. VAT naliczonego rozliczonego w deklaracji za niewłaściwy miesiąc). Likwidację 30-proc. sankcji można również potraktować jako pewną „ucieczkę do przodu”, jeżeli wziąć pod uwagę ewentualne orzeczenie o jej niezgodności z prawem Unii Europejskiej w ramach postępowania prowadzonego obecnie przed Europejskim Trybunałem Sprawiedliwości.

Stosownie do uchwalonych zmian dodatkowe zobowiązanie podatkowe (30-proc. sankcja) nie będzie wymierzane do postępowań wszczętych i niezakończonych decyzją ostateczną przed 1 grudnia 2008 r.

Skrócenie terminu zwrotu VAT

Omawiana nowelizacja VAT wprowadziła również skrócenie do 60 dni podstawowego terminu do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

Według poprzedniego stanu prawnego nadwyżka VAT naliczonego podlegała, co do zasady, zwrotowi w terminie 180 dni. Reguła powyższa nie dotyczyła w szczególności VAT naliczonego związanego z nabywanymi środkami trwałymi

powiększonego o 22 proc. obrotu opodatkowanego stawkami niższymi (w tym eksport i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów) oraz obrotu z tytułu usług podlegających opodatkowaniu za granicą.

Skrócenie terminu podstawowego do 60 dni należy uznać za korzystną zmianę, która z jednej strony korzystnie wpłynie na płynność finansową, w szczególności eksporterów, z drugiej strony zmniejszy biurokratyczne obciążenie podatników poprzez wprowadzenie jednej, klarownej reguły 60 dni w miejsce dość skomplikowanego limitu.

Jednocześnie od 1 grudnia 2008 r. podatnicy nadal mają prawo do zwrotu nadwyżki VAT naliczonego w terminie 25 dni, jeśli VAT naliczony wynika z faktur i dokumentów celnych, które zostały w całości uregulowane lub z transakcji, dla których podatnikiem jest nabywca (chodzi tu o wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, import usług, dostawę krajową, dla której podatnikiem jest nabywca, import towarów rozliczany w deklaracji VAT). Należy wyrazić żal, że w dalszym ciągu pozostawiono sformułowanie „kwoty podatku naliczonego wykazane w deklaracji”. W praktyce bowiem organy skarbowe zwykle interpretują ten przepis w ten sposób, że obowiązek zapłaty faktury celem zastosowania skróconego terminu zwrotu VAT dotyczy wszystkich faktur zakupowych wykazanych w danej deklaracji. Oczywiście w przypadku większych podatników oznacza to, że przepis umożliwiający skrócenie terminu do zwrotu nadwyżki VAT naliczonego pozostaje martwy.

Wydłużony, 180-dniowy termin zwrotu nadwyżki VAT naliczonego zachowany zostanie wyłącznie dla podatników, którzy w danym okresie rozliczeniowym nie wykonywali żadnych czynności opodatkowanych (o czym poniżej). Podatnicy ci będą mogli otrzymać zwrot VAT w ciągu 60 dni po złożeniu zabezpieczenia majątkowego.

Zwrot VAT w braku czynności opodatkowanych

Nowe przepisy dopuszczają ubieganie się o zwrot nadwyżki VAT naliczonego również przez podatników, którzy w danym okresie rozliczeniowym nie wykonali żadnej czynności podlegającej opodatkowaniu VAT w kraju lub poza jego terytorium. Jednocześnie uchylone zostały, w praktyce martwe, przepisy dotyczące zaliczkowego zwrotu VAT.

W mojej opinii to istotna zmiana, która pozytywnie wpłynie w szczególności na sytuację podatkową podmiotów rozpoczynających działalność w Polsce. Do tychczas bowiem jedynie przepisy o zaliczkowym zwrocie VAT umożliwiały takim podmiotom odzyskanie VAT na początkowym etapie inwestycji, przed rozpoczęciem właściwej działalności podlegającej VAT. Przepisy te były obwarowa-

ne trudnymi do spełnienia w praktyce warunkami dla uzyskania zwrotu, w efekcie stosowano je bardzo rzadko, jednocześnie często podmioty uzyskujące zwrot VAT w tym trybie musiały następnie zwracać uprzednio odzyskany podatek wraz z odsetkami.

Warto zwrócić uwagę, że wprowadzenie przedmiotowego uproszczenia nie zwalnia podatnika od spełnienia wymogu związku nabywanych towarów i usług z wykonywanymi (choćby w przyszłości) czynnościami podlegającymi opodatkowaniu.

Zniesienie kaucji gwarancyjnej

Nowelizacja znosi również kaucję gwarancyjną, której zgodność z przepisami unijnymi została zakwestionowana przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości (sprawa Alicji Sosnowskiej, pierwsze „polskie” postępowanie przed Europejskim Trybunałem Sprawiedliwości).

Zabezpieczenie (np. gwarancja bankowa, ubezpieczeniowa lub weksel) o wartości równej kwocie oczekiwanego zwrotu będzie musiało być przedstawione przy żądaniu skrócenia ze 180 do 60 dni terminu zwrotu VAT przez podatników niedokonujących sprzedaży opodatkowanej. Zabezpieczenie takie będzie również wymagane w przypadku żądania zwrotu pomimo niezakończonej kontroli lub czynności sprawdzających.

Możliwość żądania zwrotu na warunkach określonych powyżej, tzn. mimo przedłużenia terminu do zwrotu w związku z prowadzoną weryfikacją jego zasadności jest kolejną zmianą, którą należy uznać za wyjście naprzeciw praktyce obrotu gospodarczego. W przeszłości bowiem zdarzało się, iż w związku z wydłużeniem przez urząd terminu do zwrotu VAT podatnik żądający zwrotu wpadał w problemy z płynnością finansową.

Uproszczenie rozliczeń VAT dla magazynów konsygnacyjnych

Uproszczenie rozliczeń VAT dla składów konsygnacyjnych, to kolejna zmiana postulowana od dawna. Dotychczas Polska pozostawała jednym z niewielu państw Unii Europejskiej, które nie wprowadziły takiego uproszczenia.

Stosownie do nowych regulacji, podmioty zagraniczne, dostarczające towary do magazynów polskich nabywców i dokonujące ich dostawy dopiero w momencie pobrania towaru z magazynu do produkcji przez nabywcę, nie będą obowiązane do rejestracji dla celów VAT w Polsce. Obowiązek rozliczenia VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w Polsce będzie spoczywał na krajowym nabywcy towarów.

W istocie rzeczy chodzi tu o częstą w praktyce sytuację, kiedy duża inwestycja w sektorze produkcyjnym (w szczególności branża motoryzacyjna czy elek-

troniczna) powoduje konieczność prowadzenia przez dziesiątki zagranicznych poddostawców magazynów części do produkcji w Polsce. Biorąc pod uwagę dotychczas obowiązujące przepisy o VAT, każdy taki magazyn wiązał się z obowiązkiem rejestracji zagranicznego poddostawcy na VAT w Polsce i rozliczania VAT stosownie do polskich regulacji (obowiązek podatkowy VAT w zakresie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, a następnie sprzedaż krajowa). Brak przedmiotowego uproszczenia sprawiał, że Polska była mniej atrakcyjnym krajem do prowadzenia tego rodzaju dużych inwestycji niż np. Czechy i Słowacja, gdzie omawiane rozwiązanie zostało wprowadzone dużo wcześniej.

Znowelizowana ustawa wprowadza szczegółowe uregulowania dotyczące magazynów konsygnacyjnych. W szczególności moment powstania obowiązku podatkowego w zakresie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów przechowywanych w magazynie konsygnacyjnym został określony jako dzień pobrania towarów z magazynu nie później niż dzień wystawienia faktury. Co istotne, przedmiotowe uproszczenie znajduje zastosowanie pod warunkiem, że przechowywane w magazynie konsygnacyjnym towary są przeznaczone do działalności produkcyjnej lub usługowej przez prowadzącego magazyn konsygnacyjny (uproszczenie nie dotyczy natomiast działalności handlowej).

Uproszczenie warunków skorzystania z ulgi na złe długi

Od 1 grudnia 2008 r. dla skorzystania z ulgi na złe długi wystarczające jest spełnienie warunku nieuregulowania należności w ciągu 180 dni od upływu terminu płatności należności określonej na fakturze lub w umowie.

Oznacza to, inaczej niż wcześniej, całkowite oderwanie regulacji dotyczących ulgi na złe długi w VAT od analogicznych przepisów w podatku dochodowym. W efekcie praktycznie martwa dotychczas instytucja może stać się powszechniej stosowana.

Nowe regulacje precyzują moment realizacji ulgi na złe długi poprzez korektę podatku należnego. Zgodnie z wcześniej obowiązującymi przepisami korekta następowała w rozliczeniu za okres rozliczeniowy następujący po miesiącu, w którym dłużnik otrzymywał zawiadomienie o zamiarze skorzystania z ulgi. W praktyce niejasne było, jak rozumieć warunek otrzymania zawiadomienia przez dłużnika. Nowe przepisy są klarowniejsze i przesądzają, że niezbędne jest uzyskanie potwierdzenia odbioru przez dłużnika przedmiotowego zawiadomienia.

Znowelizowana ustawa przewiduje, iż nabywca, który nie ureguluje kwoty wynikającej z faktury w ciągu 14 dni od otrzymania od wierzyciela zawiadomienia o zamiarze skorygowania podatku należnego, będzie zobowiązany do skorygowania deklaracji VAT, w której VAT wynikający z niezapłaconej faktury został od-