

Mariusz Cieśla

**„Podatek VAT systemowa analiza
ze szczególnym uwzględnieniem transakcji
transgranicznych w ramach UE.”
cz. II**

Kromerowo, 29-30 lipca 2011 r.

Metoda kasowa

W art. 2 pkt 25 ustawy VAT zdefiniowano pojęcie małego podatnika określając warunki jakie musi spełniać. W przepisie tym mowa jest o tym, że za małego podatnika uznaje się takiego podatnika podatku od towarów i usług:

- u którego wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro,
- prowadzącego przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzającego funduszami powierniczymi, będącego agentem, zleceniobiorcą lub inną osobą świadczącą usługi o podobnym charakterze, z wyjątkiem komisu - jeżeli kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzenia za wykonane usługi (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 45 000 euro.

Przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł.

W 2011 roku małym podatnikiem jest podatnik, który w poprzednim roku podatkowym nie przekroczył kwoty obrotu 4.736.000 zł brutto, a dla maklerów, agentów itp. podmiotów kwoty 178.000 zł brutto.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy VAT mały podatnik może wybrać metodę rozliczeń podatku VAT polegającą na tym, że obowiązek podatkowy powstaje z dniem uregulowania całości lub części należności. Taka metoda rozliczania podatku, ze względu na jej charakter, nazywana jest metodą kasową. Obowiązek podatkowy w metodzie kasowej nie może powstać jednak później niż 90 dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi pomimo braku uregulowania należności.

Dla skorzystania z rozliczeń podatku metodą kasową podatnik musi w formie pisemnej zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca miesiąca poprzedzającego okres, za który będzie stosował tę metodę.

Jeżeli kontrahent ureguje należności w części, to obowiązek podatkowy powstanie w tej części.

Od zasady określonej w art. 21 ust. 1 ustawy VAT istnieją pewne wyjątki dotyczące okresów przejściowych pomiędzy rozliczaniem podatku VAT metodą zwykłą i metodą kasową. Zgodnie z art. 21 ust. 2 ustawy, w zakresie czynności, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstał przed okresem, za który podatnik rozlicza się metodą kasową, obowiązek podatkowy nie powstaje w terminie określonym dla metody kasowej. Chodzi tu o wyeliminowanie możliwości rozliczenia metoda kasową czynności, dla których obowiązek podatkowy powstał zanim podatnik skorzystał z rozliczenia metodą kasową.

Mały podatnik może zrezygnować z metody kasowej, ale może to zrobić nie wcześniej niż po upływie 12 miesięcy, w trakcie których rozliczał się tą metodą, po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego, w terminie do końca kwartału, w którym stosował tę metodę. Mały podatnik traci prawo do rozliczania podatku metodą kasową, poczynawszy od rozliczenia za miesiąc następujący po kwartale, w którym przekroczył kwotę limitu obrotu, czyli przestał korzystać ze statusu małego podatnika.

W przypadku podatnika, który zrezygnował z metody kasowej lub utracił prawo do stosowania tej metody, obowiązek podatkowy w stosunku do czynności wykonanych w okresie, kiedy podatnik stosował tę metodę, powstaje w terminie określonym dla małych podatników.

Art. 21. 1. Mały podatnik może wybrać metodę rozliczeń polegającą na tym, że obowiązek podatkowy powstaje z dniem uregulowania całości lub części należności, nie później niż 90. dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 2, 5 i 6, po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca miesiąca poprzedzającego okres, za który będzie stosował tę metodę, zwaną dalej "metodą kasową". Uregulowanie należności w części powoduje powstanie obowiązku podatkowego w tej części.

2. W zakresie czynności, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstał przed okresem, za który podatnik rozlicza się metodą kasową, obowiązek podatkowy nie powstaje w terminie określonym na podstawie ust. 1.

3. Mały podatnik może zrezygnować z metody kasowej, nie wcześniej jednak niż po upływie 12 miesięcy, w trakcie których rozliczał się tą metodą, po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego, w terminie do końca kwartału, w którym stosował tę metodę.

4. Mały podatnik traci prawo do rozliczania podatku metodą kasową, począwszy od rozliczenia za miesiąc następujący po kwartale, w którym przekroczył kwotę określoną w art. 2 pkt 25.

5. W przypadku podatnika, który zrezygnował z metody kasowej lub utracił prawo do stosowania tej metody, obowiązek podatkowy w stosunku do czynności wykonanych w okresie, kiedy podatnik stosował tę metodę, powstaje w terminie określonym w ust. 1.

6. (129) Przepis ust. 1 nie narusza przepisów art. 14 ust. 6, art. 19 ust. 7-9, 12 i 17-21 oraz art. 20-20b.

Miejsce świadczenia usług.

Ustawą z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z dnia 23 listopada 2009 r. Nr 192, poz. 1504) z mocą obowiązywania od 1 stycznia 2010 r. zmieniono ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z dnia 5 kwietnia 2004 r. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.). Jedną z najistotniejszych zmian mających niewątpliwie wpływ na wiele podmiotów gospodarczych jest wykreślenie art. 27 i 28 ustawy VAT i wprowadzenie nowych art. od 28a do 28o. Jest to bezpośrednia implementacja do przepisów o podatku od towarów i usług zmian wprowadzonych dyrektywą Rady Europy nr 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w zakresie miejsca świadczenia usług. Należy w tym miejscu zauważyć, iż zmiany te nie są czysto kosmetyczne, lecz wprowadzają małą rewolucję w dotychczasowym opodatkowaniu usług. Wiążą się z nimi dodatkowe obowiązki podmiotów nabywających usługi, które za obowiązywania ustawy przed nowelizacją nie były wymagane.

Stan prawny do 31.12.2009 roku.

Na początek przypomnijmy sobie jaki stan prawny dotyczący miejsca świadczenia usług mieliśmy dotychczas w ustawie o VAT. Przepisy zawarte w art. 27 i 28 zmienionej ustawy regulowały miejsce świadczenia usług, a zatem miejsce, w którym usługi należy opodatkować podatkiem od towarów i usług. W dotychczasowym stanie prawnym zasadą ogólną było, że miejscem świadczenia usługi było miejsce gdzie świadczący usługę posiada siedzibę, a w przypadku posiadania stałego miejsca prowadzenia działalności, z którego świadczy usługi - miejsce, gdzie świadczący usługę posiada stałe miejsce prowadzenia działalności. Od tej ogólnej zasady ustawodawca zastosował jednak szereg wyjątków. Wyjątki te można podzielić na parę zasadniczych grup:

- usługi związane z nieruchomościami
- usługi transportowe
- usługi niematerialne
- pozostałe usługi m.in. związane ze sportem, kulturą, nauką, edukacji, rozrywki oraz usługi podobne
- usługi elektroniczne
- usługi przesyłowe

W przypadku usług zawartych w wyjątkach, ich miejsce świadczenia uzależnione było od miejsca siedziby nabywcy oraz statusu ich odbiorcy jako podatnika w podatku VAT. Ponieważ ustawa w poprzednim brzmieniu obowiązywała długo, to wszyscy podatnicy dość dobrze poznali powyższe zasady.

Stan prawny od 01.01.2010 r.

Wykreślenie art. 27 i 28 ustawy o VAT oraz wprowadzenie art. 28a do 28o jest pełnym odwróceniem dotychczasowej zasady generalnej. Teraz zawsze miejscem wykonania usługi jest miejsce siedziby podatnika odbiorcy usługi, choć od tej zasady istnieją oczywiście pewne wyjątki. Zasada taka została wprowadzona celem ujednoczenia systemu opodatkowania usług w całej Wspólnocie Europejskiej.

Ustawodawca na potrzeby ustalania miejsca świadczenia usług zdecydował się na doprecyzowanie pojęcia podatnik, zamieszczając odpowiednią definicję w art. 28a pkt 1 ww ustawy. W ten sposób podmioty uznawane za podatników przez dyrektywę nr 2008/8/WE objęte zostały również w Polsce określeniem podatnika. Pozwoliło to na precyzyjne określenie miejsca wykonywania usługi w funkcji statusu jej odbiorcy. W myśl ustawy podatnikami są wszelkie podmioty, które prowadzą działalność gospodarczą na podstawie definicji tej działalności zawartej w ustawie VAT. Wyjątkiem są organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Drugą grupą podatników są osoby prawne, które zostały zarejestrowane dla celów podatku VAT, lecz nie prowadzą działalności gospodarczej. Na tym jednak definicja podatnika się nie kończy. Podatnikiem w celu ustalenia miejsca świadczenia usług jest również podatnik prowadzący działalność lub dokonujący transakcji nieuznawanych za podlegające opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług.

Jak wynika z powyższych definicji, w zasadzie każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą staje się podatnikiem w rozumieniu ustawy o VAT w części dotyczącej ustalenia miejsca wykonywania usług. Jest to bardzo istotne ze względu na następny artykuł, w którym zawarto ogólną zasadę ustalania miejsca świadczenia usług.

Art. 28b ust. 1 ustawy VAT stanowi, iż miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika zdefiniowanego powyżej jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania. Od tej ogólnej zasady przewidziano jednak wyjątki, które możemy zaklasyfikować do różnych grup.

Do pierwszej grupy wyjątków bezpośrednio związanej z siedzibą podatnika, należą tacy podatnicy, którzy odbierają usługi w innym miejscu niż ich siedziba lub nie posiadają siedziby w ogóle - wyjątki te zawarto w art. 28b ust. 2 i 3 ustawy VAT. W przypadku gdy usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności podatnika, które znajduje się w innym

miejscu niż jego siedziba lub stałe miejsce zamieszkania, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności. W przypadku gdy usługobiorca nie posiada siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności, miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym zwykle prowadzi on działalność lub w którym ma on miejsce zwykłego pobytu.

Druga grupa wyjątków określona została w art. 28 b ust. 4 oraz w art. 28c znowelizowanej ustawy o VAT i dotyczy sytuacji, w której usługi świadczone są dla podmiotów nie będących podatnikami w myśl definicji z art. 28a ww ustawy lub zrównanych z nimi. W przypadku świadczenia usług na rzecz nie podatników lub podatników, gdy usługi te przeznaczone są na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych lub członków stowarzyszenia miejscem świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania. Na dobrą sprawę można powiedzieć, że pozostawia się starą zasadę dotyczącą miejsca świadczenia usług dla osób nie będących podatnikami w myśl znowelizowanej ustawy. Ma to swoje uzasadnienie w chęci nie wprowadzania chaosu dla tego typu nabywców. Ciężkie do wyobrażenia było by ustalanie miejsca świadczenia usług dla konsumentów usługi poprzez odpytywanie ich o miejsce zamieszkania.

Trzecia grupa wyjątków dotyczy usług o specyficznym charakterze z uwzględnieniem statusu podmiotu, na rzecz którego usługa jest świadczona. Należą do nich usługi opisane w art. 28d do 28n znowelizowanej ustawy VAT. Zmiany te warto prześledzić przez ich porównanie ze starą wersją ustawy.

Art. 28d znowelizowanej ustawy VAT określa miejsce świadczenia usługi dla pośrednictwa na rzecz podmiotów nie będących podatnikami. Miejscem świadczenia usług na rzecz takich podmiotów przez pośredników działających w imieniu i na rzecz osób trzecich jest miejsce, w którym dokonywana jest podstawowa transakcja. Podobnie, choć innymi słowami, było to zdefiniowane w poprzednim brzmieniu ustawy w art. 27 ust. 5 pkt 2 lit. b z uwzględnieniem art. 27 ust. 6. Jak wynika z porównania różnic, odmiennie uregulowano tylko przypadek, gdy nabywca usługi podał swój numer NIP w innym kraju członkowskim. Zmiana ta jednak ma decydujące znaczenie, gdyż teraz niezależnie od podania takiego numeru NIP, usługa jest wykonana w miejscu wykonania podstawowej transakcji.

Zgodnie z art. 28e miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami, w tym usług świadczonych przez rzeczoznawców, pośredników w obrocie nieruchomościami, usług zakwaterowania w hotelach lub obiektach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, użytkowania i używania nieruchomości oraz usług przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak usługi architektów i nadzoru budowlanego, jest miejsce położenia nieruchomości. Jak łatwo zauważyć, jest to odpowiednik wykreślonego art. 27 ust. 2 pkt 1 poprzedniego brzmienia ustawy. Został on jednak poszerzony o dodatkowy zakres usług. Dodano do niego wykonywanie usług zakwaterowania w hotelach lub obiektach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi oraz użytkowania i używania nieruchomości. W art. 28e wskazano również, że przepis ten obejmuje usługi wszystkich rzeczoznawców, jeżeli tylko te usługi związane są z nieruchomością.

Art. 28f zmienionej ustawy VAT traktuje o miejscu wykonywania usług w przypadku transportu. W myśl art. 28f ust. 1 ww ustawy miejscem świadczenia usług transportu pasażerów jest miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości. Jest to odpowiednik starego brzmienia art. 27 ust. 2 pkt 2 ustawy VAT, w którym dla wszystkich usług transportowych w takim sam sposób określano miejsce wykonania usługi z wyjątkami zawartymi

w art. 28 ustawy VAT przed nowelizacją. Sprowadza się on do opodatkowania usług transportu osób do państw, w których transport jest wykonywany.

W nowelizacji ustawodawca różnicuje miejsce wykonania usług transportu towaru na rzecz podmiotów niebędących podatnikami. Na podstawie art. 28f ust. 2 oraz 3 miejscem świadczenia usług transportu towarów na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości chyba, że rozpoczęcie i zakończenie ma miejsce odpowiednio na terytorium dwóch różnych państw członkowskich, wtedy miejscem tym jest miejsce, gdzie transport towarów się rozpoczyna. Utrzymano tym samym dla przypadku transportu wewnątrzspółnotowego zasadę z art. 28 ust. 1 i 3 poprzedniego brzmienia ustawy.

Następny przepis wprowadzony nowelizacją, tj. art. 28g ust. 1 i ust. 2 dotyczy usług kultury, sztuki, nauki, edukacji, rozrywki oraz im podobnych. Nowelizacja rozgranicza charakter tych usług na wstęp na imprezy związane z tymi usługami oraz na wykonywanie tych usług w sposób bezpośredni. W ten sposób zarysowuje się wyraźna różnica w zakresie usuniętego przepisu art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a poprzedniego brzmienia ustawy VAT. Obejmował on bowiem tylko i wyłącznie bezpośrednio wykonywanie usług tego typu, nie mówiąc nic o wstępach na imprezy i odbiorcach usługi. Teraz miejscem świadczenia usług wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych związanych z usługami wstępu na te imprezy, świadczonych na rzecz podatnika, jest miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają. Przepis ten wprowadzono w celu zapewnienia stosowania jednakowego miejsca wykonania tego typu usług bez względu na status podmiotu je odbierającego. Bez tego przepisu, wstęp na imprezy dla podatnika byłby wykonywany w miejscu właściwym dla jego siedziby, co wprowadzało by ogromny chaos. Natomiast miejscem świadczenia usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz podobnych usług, takich jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych do tych usług, w tym świadczenia usług przez organizatorów usług w tych dziedzinach, świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, jest miejsce, w którym ta działalność faktycznie jest wykonywana.

Następny znowelizowany przepis art. 28h ustawy VAT dotyczy wykonywania usług transportowych i wyceny rzeczowego majątku ruchomego oraz usług na rzeczowym majątku ruchomym na rzecz podmiotów nie będących podatnikami. W przypadku świadczenia ww usług miejscem ich świadczenia jest miejsce, w którym usługi są faktycznie wykonywane. Odpowiada on starym przepisom art. 27 ust 2 pkt 3 lit. b i c ustawy VAT.

Według art. 28i ust. 1 znowelizowanej ustawy VAT miejscem świadczenia usług restauracyjnych i cateringowych jest miejsce, w którym usługi są faktycznie wykonywane, z zastrzeżeniem ust. 2, który obejmuje przypadek wykonywania tych usług na pokładach statków, statków powietrznych lub pociągów podczas części transportu pasażerów wykonanej na terytorium Wspólnoty. Wtedy miejscem świadczenia usług jest miejsce rozpoczęcia transportu pasażerów. Przepis ten nie ma odpowiednika w starej wersji ustawy VAT. Dotychczas stosowano ogólną zasadę dotyczącą wykonywania tego typu usług, czyli miejscem jej wykonania była siedziba usługodawcy. Po nowelizacji decyduje o tym miejsce rzeczywistego wykonywania usługi restauracyjnej i cateringowej.

W art. 28j znowelizowanej ustawy VAT zdefiniowano usługi krótkoterminowego wynajmu środków transportu oraz wprowadzono szczególną zasadę w odniesieniu do miejsca ich świadczenia. Miejscem świadczenia usług krótkoterminowego wynajmu środków transportu jest miejsce, w którym te środki transportu są rzeczywiście oddawane do dyspozycji usługobiorcy niezależnie od statusu usługobiorcy. Natomiast pojęcie krótkoterminowy zostało zdefiniowane jako ciągłe posiadanie lub korzystanie ze środka transportu przez okres nieprzekraczający

trzydziestu dni, a w przypadku jednostek pływających, okres nieprzekraczający dziewięćdziesięciu dni. Na gruncie poprzedniego brzmienia ustawy uznawano, że wynajem środków transportu był zgodnie z zasadą ogólną, świadczony w miejscu, gdzie dostawca ma swoją siedzibę.

W art. 28k zmienionej ustawy VAT ustalono miejsce świadczenia usług elektronicznych świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu na terytorium Wspólnoty, przez podatnika, który posiada siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczy te usługi, poza terytorium Wspólnoty, a w przypadku braku takiej siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności, posiada zwykłe miejsce prowadzenia działalności lub miejsce zwykłego pobytu poza terytorium Wspólnoty, jest miejsce, gdzie podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu. Utrzymano zatem zasadę z art. 27 ust. 5 starego brzmienia ustawy. Przepis ten gwarantuje opodatkowanie usług elektronicznych świadczonych przez podmioty spoza UE na terytorium UE na rzecz konsumentów.

Na podstawie art. 28l znowelizowanej ustawy VAT miejscem świadczenia usług niematerialnych i niektórych innych na rzecz podmiotów nie będących podatnikami spoza UE jest miejsce, gdzie podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu. Przenosi to obowiązek podatkowy poza teren UE.

Katalog usług jest lekko zmodyfikowanym katalogiem usług z art. 27 ust. 4 starego brzmienia ustawy VAT. Są to następujące usługi:

1) sprzedaży 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,

2) reklamy.

3) doradczych, inżynierskich, prawniczych, księgowych oraz podobnych usług, w tym w szczególności usług:

a) doradztwa w zakresie sprzętu komputerowego (PKWiU 72.1),

b) doradztwa w zakresie programowania (PKWiU 72.2),

c) prawniczych, rachunkowo-księgowych, badania rynków i opinii publicznej, doradztwa w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania (PKWiU 74.1),

d) architektonicznych i inżynierskich (PKWiU 74.2) - z zastrzeżeniem art. 28e,

e) w zakresie badań i analiz technicznych (PKWiU 74.3),

4) przetwarzania danych, dostarczania informacji oraz usług tłumaczeń,

5) bankowych, finansowych, ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych, z wyjątkiem wynajmu sejfów przez banki,

6) dostarczania (oddelegowania) personelu,

7) wynajmu, dzierżawy lub innych o podobnym charakterze, których przedmiotem są rzeczy ruchome, z wyjątkiem środków transportu, za które uznaje się również przyczepy i naczepy oraz wagony kolejowe,

8) telekomunikacyjnych,

9) nadawczych radiowych i telewizyjnych,

10) elektronicznych,

11) polegających na zapewnieniu dostępu do systemów gazowych lub elektroenergetycznych,

12) przesyłowych:

a) gazu w systemie gazowym,

b) energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym,

13) bezpośrednio związanych z usługami, o których mowa w pkt 11 i 12,

14) polegających na zobowiązaniu się do powstrzymania się od dokonania czynności lub posługiwania się prawem, o których mowa w pkt 1-13

Art. 28m dotyczy świadczenia usług telekomunikacyjnych oraz usług nadawczych radiowych i telewizyjnych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami z terenu UE, przez podatnika spoza UE. W tym przypadku miejscem wykonania usługi jest miejsce siedziby odbiorcy tej usługi. Jest to konstrukcja podobna do tej ze starej wersji ustawy zawartej w art. 27 ust. 6.

Na koniec w art. 28n znowelizowanej ustawy VAT określano miejsce świadczenia dla usług turystyki. Zgodnie z tym przepisem pojedyncza usługa podlega opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym biuro podróży ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczy usługi. Nie zmieniło to zatem sposobu ustalania miejsca świadczenia tych usług w stosunku do stanu sprzed nowelizacji ustawy.

Natomiast ostatni z nowelizowanych przepisów, art. 28o zaktualizowanej ustawy VAT, dotyczy przeniesienia treści upoważnienia dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych z art. 28 ust. 9 starego brzmienia ustawy VAT do wydawania rozporządzeń wykonawczych.

W art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług zawarto dodatkowo prawo podatników do zawiadomienia naczelnika właściwego urzędu skarbowego o zamiarze wykonywania czynności objętych art. 28a do 28n już od 01 grudnia 2009 roku. Zgłoszenie takie zostanie jednak potwierdzone dopiero od 01 stycznia 2010 roku. Umożliwi to jednak firmom, które są odbiorcami i sprzedawcami usług objętych nowelizacją, działanie w tym zakresie od dnia 01 stycznia 2010 r.

Usługi targowe

Usługi organizacji targów oraz usługi z nimi powiązane wydają się być na tyle skomplikowane dla ustawodawców, że przez długi okres nie znalazły tak naprawdę jednoznacznych uregulowań ustawowych. Problem ten widać szczególnie dzisiaj, w zasadzie w przeddzień wejścia w życie zmian ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.). Oczywiście, każdy z nas jest w stanie wskazać przepisy ww ustawy (nowej, starszej i jeszcze starszej wersji), które w swej treści zawierają usługi organizacji targów i wystaw oraz tak zwane usługi pomocnicze do tych usług. Czy jednak przepisy te jednoznacznie definiują nam samo pojęcie tych usług? Czy jednoznacznie określają miejsce opodatkowania usług wykonywanych przez różne podmioty rynku organizacji targów i wystaw? Czy dobrze różnicują opodatkowanie ze względu na odbiorcę usług?

Usługi targowe i wystawowe oraz usługi pomocnicze do tych usług – próba definicji.

W ustawie o VAT nie znajdziemy definicji usług organizacji targów i wystaw oraz usług pomocniczych. Również sama Dyrektywa 112 nie wyjaśnia nam tego pojęcia. Natomiast z konstrukcji przepisów polskich, zwłaszcza wchodzących od 01.01.2011 roku wynika, iż ustawodawca podzielił te usługi na dwa rodzaje: usługi wstępu na targi i wystawy wraz z usługami pomocniczymi oraz usługi organizacji targów i wystaw wraz z usługami pomocniczymi.

Głównym i zasadniczym problemem związanym z opodatkowaniem usług organizacji targów i wystaw oraz usług pomocniczych jest ich złożoność. Można powiedzieć, że złożoność tych usług jest wielopłaszczyznowa. Dla celów niniejszego wykładu rozróżniłem trzy płaszczyzny złożoności usług organizacji targów i wystaw.

I. Podzielone ze względu na charakter podmiotu wykonującego:

1.organizator targów i wystaw we własnych obiektach – podmiot wykonujący posiada nieruchomości wystawowe, które udostępnia wystawcom. Usługa ta może zawierać w sobie zabudowę stoisk lub inne usługi towarzyszące takie jak np. organizację zakwaterowania.

2.organizator targów i wystaw w obiektach innych podmiotów – podmiot wykonujący wynajmuje stoiska od innych podmiotów, zabudowuje je lub nie. Może również świadczyć inne usługi dodatkowe jak wyżej.

3.wykonawca zabudowy stoisk – podmiot wykonujący usługi świadczy tylko usługę zabudowy powierzchni wystawienniczych.

4.pozostałe podmioty świadczące specyficzne usługi pomocnicze np. Ochrona, zakwaterowanie, catering, sprzątanie.

II. Podzielone ze względu na charakter odbiorcy

1. zwiedzający

a) podmiot będący płatnikiem podatku od towarów i usług

b) podmiot nie będący płatnikiem podatku od towarów i usług

2. wystawca

a) podmiot będący płatnikiem podatku od towarów i usług

b) podmiot nie będący płatnikiem podatku od towarów i usług

III. Podzielone ze względu na miejsce wykonania usługi

1. usługa wykonana w Polsce

2. usługa wykonana w krajach UE

3. usługa wykonana w krajach nie należących do UE

Opodatkowanie usług targowych i wystawowych oraz usług pomocniczych do tych usług do 2010 roku.

Do 01.01.2010 roku ustawa o VAT regulowała usługi organizacji targów i wystaw oraz usługi pomocnicze w art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a).

„Art. 27. (...)

2. W przypadku świadczenia:

(...)

3) usług:

a) w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz usług podobnych do tych usług, takich jak targi i wystawy, a także usług pomocniczych do tych usług,

(...)

miejszem świadczenia usług jest miejsce, gdzie usługi są faktycznie świadczone, z zastrzeżeniem art. 28.”

Opodatkowaniu w miejscu faktycznego świadczenia usług podlegały wszystkie usługi z dziedziny targów i wystaw lub usługi pomocnicze do tych usług. W tym przypadku bez znaczenia pozostawał fakt, czy odbiorca usługi był podatnikiem VAT, czy był on spoza UE, czy też z kraju UE.

Pozostałe podmioty działające na tym rynku, czyli sklasyfikowane w grupie I pkt 3 i 4 nie świadczyły usług objętych tym przepisem. W związku z tym istotne dla opodatkowania było określenie wykonywanych usług na bazie klasyfikacji statystycznej. Ogólną zasadą przyjętą przez organy skarbowe było to, iż usługa wiodąca określana na podstawie jej numeru PKWiU decydowała o tym, w jaki sposób i gdzie wykonanie usługi miało podlegać opodatkowaniu

podatkiem VAT.

Rodzi to jednak szerokie konsekwencje na gruncie konkurencyjności usług tego typu w stosunku do innych krajów uznających takie usługi za usługi reklamowe. Nabywca usługi w Polsce musiał zapłacić polski podatek VAT, który miał prawo ostatecznie odzyskać, lecz w specjalnej, długiej procedurze. Dlatego też środowisko organizatorów targów wystąpiło o interpretację w kwestii traktowania usług targowych jako usług reklamy.

W praktyce podatkowej jeszcze inaczej traktowana była usługa polegająca na zabudowie stoisk dla podatnika VAT spoza Polski. Rozpoznawano ją najczęściej jako usługę wynajmu, dzierżawy lub inną o podobnym charakterze, której przedmiotem były rzeczy ruchome zgodnie z art. 27 ust. 4 pkt 6 ustawy o VAT w powiązaniu z art. 27 ust. 3 ww ustawy w brzmieniu do końca 2009 roku. Mogła ona być w ten sposób klasyfikowana, ponieważ wykonawca wykonując usługę zabudowy stoiska ze swoich materiałów, nie odsprzedawał ich odbiorcy lecz udostępniał czasowo.

„Art. 27 (...)

3. W przypadku gdy usługi, o których mowa w ust. 4, są świadczone na rzecz:

1) osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, posiadających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium państwa trzeciego lub

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

- miejscem świadczenia tych usług jest miejsce, gdzie nabywca usługi posiada siedzibę, stałe miejsce prowadzenia działalności, dla którego dana usługa jest świadczona, a w przypadku braku stałego miejsca prowadzenia działalności, stały adres lub miejsce zamieszkania.

4. Przepis ust. 3 stosuje się do usług:

(...)

6) wynajmu, dzierżawy lub innych o podobnym charakterze, których przedmiotem są rzeczy ruchome, z wyjątkiem środków transportu;”

Podatek VAT był odprowadzany w kraju nabywcy usługi, natomiast w Polsce usługa nie podlegała opodatkowaniu.

Jeżeli usługa zabudowy realizowana była na materiale powierzonym, zastosowanie znajdował art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. d) ww ustawy i usługa musiała zostać opodatkowana w miejscu faktycznego jej świadczenia.

„Art. 27. (...)

2. W przypadku świadczenia:

(...)

d) na ruchomym majątku rzeczowym

miejszem świadczenia usług jest miejsce, gdzie usługi są faktycznie świadczone, z zastrzeżeniem art. 28.”

Opodatkowanie usług targowych i wystawowych oraz usług pomocniczych do tych usług w 2010 roku.

Ten stan rzeczy został zmieniony pod koniec 2009 roku pod wpływem zmian w 112 Dyrektywie. Omawiana zmiana wynika ze znanej już chyba wszystkim ustawy z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2009 r. Nr 195, poz. 1504). Ustawa ta wprowadziła nowe pojęcie podatnika, określiła ogólną zasadę miejsca opodatkowania usług transgranicznych jako miejsca siedziby nabywcy usługi oraz co jest najbardziej istotne dla naszych rozważań, ustala pewne wyjątki od zasady ogólnej dotyczące usług organizacji targów i wystaw.

Spójrzmy zatem na stan ustawy w tym zakresie obowiązujący do 31.12.2010 roku.

Art. 1 pkt 7) ww ustawy zmieniającej wprowadził do ustawy o VAT nowy art. 28g, który w dwóch ustępach porusza kwestie wstępu oraz organizacji targów i wystaw wraz z usługami pomocniczymi.

Przepisem art. 2 ustawy zmieniającej, na okres do 31.12.2010 roku odsunięto w czasie zasady stosowane w art. 28g zastępując je przepisem przejściowym dotyczącym wszystkich usług związanych z organizacją targów i wystaw. W okresie do dnia 31 grudnia 2010 r. w przypadku świadczenia usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz podobnych usług, takich jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych do tych usług, w tym świadczenia usług przez organizatorów usług w tych dziedzinach, miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie usługi są faktycznie świadczone. Zatem do końca 2010 roku opodatkowanie interesujących nas usług odbywa się w miejscu ich faktycznego świadczenia.

Opodatkowanie usług targowych i wystawowych oraz usług pomocniczych do tych usług w 2011 roku.

Sytuacja zmieniła się od 01.01.2011 roku, gdyż w życie wszedł przepis art. 28g ustawy o VAT w nowym brzmieniu zgodnie z art. 8 pkt 2 ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług. W art. 28g ust. 1 znowelizowanej ustawy VAT określono, że miejscem świadczenia usług wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych związanych z usługami wstępu na te imprezy, świadczonych na rzecz podatnika, jest miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają. Natomiast w art. 28g ust. 2 znowelizowanej ustawy o VAT stwierdzono, iż miejscem świadczenia usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz podobnych usług, takich jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych do tych usług, w tym świadczenia usług przez organizatorów usług w tych dziedzinach, świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, jest miejsce, w którym ta działalność faktycznie jest wykonywana.

Wynika z tego, że wyraźnie rozgraniczono wstęp na targi i wystawy od ich organizacji i

rozdzielono te usługi pod względem statusu nabywcy.

Inne możliwe konfiguracje usług z podmiotem, na rzecz którego świadczone są usługi nie wymienione w przepisie szczególnym to:

1. wstęp na targi i wystawy dla nie podatników
2. organizacja targów i wystaw dla podatników

W powyższych przypadkach zastosowanie będą miały zasady ogólne usług transgranicznych czyli w przypadku pierwszym miejscem ich świadczenia jest miejsce siedziby usługodawcy, natomiast w przypadku drugim usługobiorcy.

Takie uregulowanie prawne oznacza pewne komplikacje nieprzewidziane prawdopodobnie przez ustawodawców. W przypadku usługi wstępu na targi i wystawy świadczonej dla podmiotu nie będącego podatnikiem w rozumieniu art. 28a znowelizowanej ustawy o VAT miejscem świadczenia jest miejsce siedziby usługodawcy zgodnie z ogólną zasadą art. 28c ust. 1 ww ustawy. Natomiast gdy odbiorca tej usługi jest podatnikiem - miejscem świadczenia jest miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają. W sytuacji polskiego podmiotu organizującego targi w innym kraju UE może się okazać, że dla sprzedaży biletów trzeba będzie stosować dwie zasady na raz w zależności od charakteru nabywcy biletu. Dla podatnika usługodawca musi stosować stawkę podatkową kraju, w którym impreza się odbywa, natomiast dla nie podatnika polską stawkę VAT. Rodzi to komplikacje nie tylko natury podatkowej, ale również informatycznej i organizacyjnej. Powoduje to zróżnicowanie cen brutto biletów wstępu w zależności od statusu nabywcy. System informatyczny obsługujący wystawianie biletów wstępu na imprezy musi być na to przygotowany. Oczywiście jest to tak naprawdę sytuacja hipotetyczna i w praktyce niewystępująca.

Jeśli chodzi o interesujące nas usługi, które nie są wstępem, gdy nabywca nie jest podatnikiem w rozumieniu art. 28a znowelizowanej ustawy o VAT miejscem ich świadczenia jest miejsce, w którym ta działalność faktycznie jest wykonywana. Przepis ten nie reguluje sytuacji świadczenia takich usług dla podmiotów będących podatnikami, zatem w tym przypadku należy sięgnąć do przepisów ogólnych i stwierdzić, że usługi takie opodatkowane będą w miejscu siedziby usługobiorcy na podstawie znanego już przepisu ogólnego art. 28b znowelizowanej ustawy o VAT z jej wyjątkami.

Problem, podwójnego opodatkowania.

Z informacji napływających z niektórych państw UE wynika, iż nie wszystkie z nich odczytują nową treść Dyrektywy 112 jako zmianę sytuacji usługodawców przedmiotowych usług. Oznacza to, iż w przypadku braku harmonizacji przepisów krajowych w tych państwach, mogłoby to spowodować podwójne opodatkowanie pewnych usług. Przykładem takich krajów są Niemcy oraz Francja, dla których usługi targów i wystaw zawsze były związane z nieruchomościami, zatem musiały zostać każdorazowo opodatkowane w tych krajach według ich stawki VAT. Niesie to za sobą daleko idące konsekwencje podatkowe dla podmiotów polskich działających w dziedzinie usług targowych w powyższych krajach. W przypadku nabycia usług targowych otrzymają one od swych kontrahentów faktury z naliczonym podatkiem VAT. Natomiast zgodnie z polskimi przepisami, podmioty nabywające usługi powinny rozpoznać u siebie import usług. Usługi te nabywcy muszą opodatkować na zasadzie reverse charge

mechanizm również w Polsce. W ten sposób usługa taka byłaby dwa razy opodatkowana podatkiem VAT.

Usługi organizacji targów jako reklama.

Co mogłoby być antidotum na tego typu sytuacje? Najlepszym rozwiązaniem byłoby zdefiniowanie usług organizacji targów i wystaw oraz usług pomocniczych jako usługi reklamowe. Próby takie branża organizatorów targów i wystaw podejmowała już od momentu wejścia Polski do UE. Niestety interpretacje organów skarbowych oraz odpowiedź Ministra Finansów na interpelację poselską pana posła Dariusza Lipińskiego wskazują jednoznacznie, że nie ma takiej woli wśród czynników ustawodawczych.

W związku z tym, po zaskarzeniu kilku interpretacji dotyczących tego problemu WSA zawiesza w tej chwili wszystkie postępowania w podobnych sprawach (np. I SA/Sz 126/10 - Postanowienie WSA w Szczecinie z dnia 2010-04-21). Jest to związane z postanowieniem z dnia 26 października 2009 r. o sygn. akt I SA/Po 720/09, w którym Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu przedstawił Trybunałowi Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich zapytanie prejudycjalne dotyczące tej kwestii. Do czasu rozstrzygnięcia tego problemu prawnego przez ETS nie można usług organizacji targów traktować jako usług reklamy.

W przypadku, gdyby jednak ETS wypowiedział się pozytywnie na ten temat, a są ku temu bardzo duże szanse, opodatkowanie usług organizacji targów i wystaw oraz usług do nich pomocniczych korzystałoby w pełni z mechanizmu samo obliczania podatku VAT przez nabywcę.

Problemy związane ze zmianą miejsca opodatkowania na przełomie roku 2010/2011, zmianą stawek VAT i fakturami zaliczkowymi.

Przepisy przejściowe wprowadzone zostały art. 19 ustawy z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej. Wprowadziła ona szereg przepisów intertemporalnych, które mają za zadanie doprecyzowanie opodatkowania różnymi stawkami VAT czynności, dla których obowiązek podatkowy przypada w dwóch różnych stanach prawnych.

Główna zasada powyższych przepisów brzmi: w przypadku czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem, która została wykonana przed dniem zmiany stawki podatku, dla której obowiązek podatkowy powstaje w dniu zmiany stawki podatku lub po tym dniu, czynność ta podlega opodatkowaniu według stawek podatku obowiązujących dla tej czynności w momencie jej wykonania. Jeśli przed 1 stycznia 2011 r. zostanie pobrana całość lub część należności, w szczególności: przedpłata, zaliczka, zadatek, rata, to będzie ona opodatkowana według stawki obowiązującej do końca 2010 r., nawet jeśli dostawa lub usługa zostanie wykonana po 31 grudnia 2010 r.

W przypadku usług, które zostaną zaliczkowane w 2010 roku a wykonane w 2011 roku może powstać problem związany ze zmianą miejsca opodatkowania usługi po nowym roku. Per analogia do zmiany stawek VAT, w przypadku czynności wykonanej przed zmianą miejsca jej wykonania wynikającej ze zmiany przepisów, miejsce opodatkowanie ustala się według zasad obowiązujących dla tej czynności w momencie jej wykonania. Jeśli przed 1 stycznia 2011 r. zostanie pobrana całość lub część należności, w szczególności: przedpłata, zaliczka, zadatek, rata, to będzie ona opodatkowana według miejsca obowiązującego do końca 2010 r., nawet jeśli

dostawa lub usługa zostanie ostatecznie wykonana po 31 grudnia 2010 r.

Korekty obrotu

W nowych przepisach nie ma regulacji dotyczących korekty podstawy opodatkowania. Należy zatem przyjąć, że w razie udzielenia po 31 grudnia 2010 r. bonifikaty, opustu, skonta, będziemy korygować obrót według tej samej stawki, jaka była stosowana dla pierwotnej czynności. Jeśli zatem dostawa była opodatkowana stawką 22 proc., to przy korekcie obniżającej podstawę opodatkowania również zastosujemy tę stawkę. Natomiast jeżeli usługa nie podlegała VAT z uwagi na miejsce jej wykonania, to również korekta jej dotycząca musi zostać wystawiona na tych zasadach.

W przypadku wystawienia faktur zaliczkowych do zaliczki nie stanowiącej 100% należności za usługę, których miejscem opodatkowania była Polska, a po 01.01.2011 r. będzie kraj siedziby nabywcy może pojawić się kłopot techniczny. Należy bowiem wystawić ostateczną fakturę, w której potrąca się wszystkie dotychczas wpłacone i fakturowane zaliczki. Systemy informatyczne, nieprzystosowane do tego mogą mieć z tym problem. W takim przypadku należy wystawić faktury korygujące do faktur zaliczkowych ze stawką 22% i wystawić ostateczną fakturę już nie podlegającą podatkowi VAT w Polsce. Należności wynikające z korekt oraz faktury ostatecznej skompensują się wzajemnie.

Miejsce świadczenia przy świadczeniu usług

Art. 27. (151) (uchylony).

Art. 28. (152) (uchylony).

Art. 28a. (153) Na potrzeby stosowania niniejszego rozdziału:

1) ilekroć jest mowa o podatniku - rozumie się przez to:

a) podmioty, które wykonują samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2, lub działalność gospodarczą odpowiadającą tej działalności, bez względu na cel czy rezultat takiej działalności, z uwzględnieniem art. 15 ust. 6,

b) osobę prawną niebędącą podatnikiem na podstawie lit. a, która jest zidentyfikowana do celów podatku lub podatku od wartości dodanej;

2) podatnika, który prowadzi również działalność lub dokonuje transakcji nieuznawanych za podlegające opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług zgodnie z art. 5 ust. 1, uznaje się za podatnika w odniesieniu do wszystkich świadczonych na jego rzecz usług.

Art. 28b. (154) 1. Miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatek będący usługobiorcą posiada siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania, z zastrzeżeniem ust. 2-4 oraz art. 28e, art. 28f ust. 1, art. 28g ust. 1, art. 28i, 28j i 28n.

2. *W przypadku gdy usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba lub stałe miejsce zamieszkania, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności.*

3. *W przypadku gdy usługobiorca nie posiada siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności, o którym mowa w ust. 2, miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym zwykle prowadzi on działalność lub w którym ma on miejsce zwykłego pobytu.*

4. *W przypadku świadczenia usług na rzecz podatników, gdy usługi te przeznaczone są na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych lub członków stowarzyszenia, do określenia miejsca świadczenia stosuje się odpowiednio przepisy art. 28c.*

Art. 28c. (155) 1. Miejscem świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3 oraz art. 28d-28f, art. 28g ust. 2, art. 28h-28n.

2. *W przypadku gdy usługi są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności usługodawcy znajdującego się w innym miejscu niż jego siedziba lub stałe miejsce zamieszkania, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności.*

3. *W przypadku gdy usługodawca nie posiada siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności, o którym mowa w ust. 2, miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym zwykle prowadzi on działalność lub w którym ma on miejsce zwykłego pobytu.*

Art. 28d. (156) Miejscem świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami przez pośredników działających w imieniu i na rzecz osób trzecich jest miejsce, w którym dokonywana jest podstawowa transakcja.

Art. 28e. (157) Miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami, w tym usług świadczonych przez rzeczoznawców, pośredników w obrocie nieruchomościami, usług zakwaterowania w hotelach lub obiektach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, użytkowania i używania nieruchomości oraz usług przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak usługi architektów i nadzoru budowlanego, jest miejsce położenia nieruchomości.

Art. 28f. (158) 1. Miejscem świadczenia usług transportu pasażerów jest miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości.

2. *Miejscem świadczenia usług transportu towarów na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości, z zastrzeżeniem ust. 3.*

3. *Miejscem świadczenia usług transportu towarów, którego rozpoczęcie i zakończenie ma miejsce odpowiednio na terytorium dwóch różnych państw członkowskich, na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, gdzie transport towarów się rozpoczyna.*

4. *Miejsce rozpoczęcia transportu, o którym mowa w ust. 3, oznacza miejsce, w którym faktycznie rozpoczyna się transport towarów, niezależnie od pokonanych odległości do miejsca, gdzie znajdują się towary.*

5. *Miejsce zakończenia transportu, o którym mowa w ust. 3, oznacza miejsce, w którym faktycznie kończy się transport towarów.*

Art. 28g. (159) 1. Miejscem świadczenia usług wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych związanych z usługami wstępu na te imprezy, świadczonych na rzecz podatnika, jest miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają.

2. Miejscem świadczenia usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz podobnych usług, takich jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych do tych usług, w tym świadczenia usług przez organizatorów usług w tych dziedzinach, świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, jest miejsce, w którym ta działalność faktycznie jest wykonywana.

Art. 28h. (160) W przypadku świadczenia na rzecz podmiotów niebędących podatnikami usług:

1) pomocniczych do usług transportowych, takich jak załadunek, rozładunek, przeladunek lub podobnych usług,

2) wyceny rzeczowego majątku ruchomego oraz na rzeczowym majątku ruchomym

- miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługi są faktycznie wykonywane.

Art. 28i. (161) 1. Miejscem świadczenia usług restauracyjnych i cateringowych jest miejsce, w którym usługi są faktycznie wykonywane, z zastrzeżeniem ust. 2.

2. (162) W przypadku gdy usługi restauracyjne i cateringowe są faktycznie wykonywane na pokładach statków, statków powietrznych lub pociągów podczas części transportu pasażerów wykonanej na terytorium Wspólnoty Unii Europejskiej, miejscem świadczenia usług jest miejsce rozpoczęcia transportu pasażerów.

Art. 28j. (163) 1. Miejscem świadczenia usług krótkoterminowego wynajmu środków transportu jest miejsce, w którym te środki transportu są faktycznie oddawane do dyspozycji usługobiorcy.

2. Przez krótkoterminowy wynajem środków transportu, o którym mowa w ust. 1, rozumie się ciągle posiadanie środka transportu lub korzystanie z niego przez okres nieprzekraczający 30 dni, a w przypadku jednostek pływających - przez okres nieprzekraczający 90 dni.

Art. 28k. (164) Miejscem świadczenia usług elektronicznych świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu na terytorium Wspólnoty Unii Europejskiej, przez podatnika, który posiada siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczy te usługi, poza terytorium Wspólnoty Unii Europejskiej, a w przypadku braku

takiej siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności, posiada zwykle miejsce prowadzenia działalności lub miejsce zwykłego pobytu poza terytorium Wspólnoty Unii Europejskiej, jest miejsce, gdzie podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu.

Art. 28l. (165) W przypadku świadczenia na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, mających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu poza terytorium Wspólnoty Unii Europejskiej, usług:

- 1) sprzedaży 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,*
- 2) reklamy,*
- 3) (166) doradczych, inżynierskich, prawniczych, księgowych oraz usług podobnych do tych usług,*
- 4) przetwarzania danych, dostarczania informacji oraz usług tłumaczeń,*
- 5) bankowych, finansowych, ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych, z wyjątkiem wynajmu sejfów przez banki,*
- 6) dostarczania (oddelegowania) personelu,*
- 7) wynajmu, dzierżawy lub innych o podobnym charakterze, których przedmiotem są rzeczy ruchome, z wyjątkiem środków transportu, za które uznaje się również przyczepy i naczepy oraz wagony kolejowe,*
- 8) telekomunikacyjnych,*
- 9) nadawczych radiowych i telewizyjnych,*
- 10) elektronicznych,*
- 11) (167) polegających na zapewnieniu dostępu do systemów gazowych, systemów elektroenergetycznych lub do sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej,*
- 12) przesyłowych:*
 - a) gazu w systemie gazowym,*
 - b) energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym,*
 - c) (168) energii cieplnej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej,*
- 13) bezpośrednio związanych z usługami, o których mowa w pkt 11 i 12,*

14) *polegających na zobowiązaniu się do powstrzymania się od dokonania czynności lub posługiwania się prawem, o których mowa w pkt 1-13*

- miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu.

Art. 28m. (169) W przypadku świadczenia usług telekomunikacyjnych lub usług nadawczych radiowych i telewizyjnych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu na terytorium państwa członkowskiego, przez podatnika, który posiada siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczy te usługi, poza terytorium Wspólnoty Unii Europejskiej, a w przypadku braku takiej siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności, posiada zwykle miejsce prowadzenia działalności lub miejsce zwykłego pobytu poza terytorium Wspólnoty Unii Europejskiej, których faktyczne użytkowanie i wykorzystanie ma miejsce na terytorium państwa członkowskiego, na którym podmiot będący usługobiorcą ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu - miejscem świadczenia tych usług jest terytorium państwa członkowskiego, na którym podmiot będący usługobiorcą ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu.

Art. 28n. (170) 1. W przypadku świadczenia usług turystyki, o których mowa w art. 119, miejscem świadczenia jest miejsce, gdzie świadczący usługę ma siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania, z zastrzeżeniem ust. 2.

2. W przypadku gdy usługi turystyki, o których mowa w art. 119, są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności usługodawcy znajdującego się w innym miejscu niż jego siedziba lub stałe miejsce zamieszkania, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności.

Art. 28o. (171) Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, inne niż wskazane w art. 22-26 i art. 28b-28n miejsce świadczenia przy dostawie towarów, wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów, imporcie towarów i świadczeniu usług, uwzględniając specyfikę świadczenia niektórych usług, dostawy niektórych towarów, wewnątrzwspólnotowego nabycia lub importu niektórych towarów oraz przepisy Wspólnoty Unii Europejskiej.

Podstawa opodatkowania

Podstawa opodatkowania to obrót, czyli kwota należna z tytułu sprzedaży stanowiąca całość świadczenia należnego od zbywcy pomniejszona o podatek VAT. Brzmi to nieco zagmatwanie, ale chodzi tu o rozeźnienie obrotu brutto od obrotu netto. Przecież podatnik otrzymuje swoje przychody w kwocie brutto zawierającej podatek. Jednak podstawą opodatkowania powinna być kwota netto, stąd też pomniejszenie o kwotę podatku VAT w powyższej definicji ustawowej.

Zatem podstawa opodatkowania to kwota przychodu netto. Może ona być wyrażona w pieniądzu, towarach, papierach wartościowych, usługach i innych świadczeniach, może zawierać w sobie kwoty zaliczek czy zadatków na poczet należności, również na poczet dotacji, subwencji itp.

Obrót netto zwiększa się o dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę oraz o akcyzę, jeżeli towar opodatkowany jest akcyzą.

Obrót netto zmniejsza:

- kwota podatku VAT od dotacji
- kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych lub obowiązkowych rabatów (bonifikat, upustów, reklamacji i skont)
- wartość zwróconych towarów
- zwrócone kwoty nienależne w rozumieniu ustawy o cenach
- zwrócone kwoty dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze
- kwoty wynikające z korekt faktur (korekty dodatnie stanowią obrót z innej podstawy)

W przypadku gdy podstawa opodatkowania ulega zmniejszeniu w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze, obniżenia podstawy opodatkowania podatnik dokonuje pod warunkiem posiadania, przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługi otrzymał korektę faktury, potwierdzenia otrzymania korekty faktury przez nabywcę towaru lub usługi, dla którego wystawiono fakturę. Warunek ten stosuje się również w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia korekty faktury do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna.

Warunku posiadania przez podatnika potwierdzenia odbioru korekty faktury przez nabywcę towaru lub usługi nie stosuje się:

* w przypadku eksportu towarów, wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz dostawy towarów, dla której miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju;

* wobec nabywców, na których rzecz jest dokonywana sprzedaż: energii elektrycznej i ciepłej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych oraz usług związanych z rozprowadzaniem wody, ściekami, usług sanitarnych

Warunku podpisania korekty nie ma również w przypadku zwrotu przy sprzedaży bezrachunkowej oraz poświadczonej oryginałem paragonu fiskalnego. Sprzedaż taką zmniejsza się na podstawie zapisu w ewidencji sprzedaży bezrachunkowej, a w przypadku paragonu na podstawie oryginału paragonu, odejmując go od paragonu dobowego lub miesięcznego w ewidencji VAT.

W przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli, z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu. W związku z tym grunt ma taką samą stawkę podatkową jak budynek i dostawa traktowana jest całościowo.

Inaczej jest w przypadku oddania w użytkowanie wieczyste gruntu, dokonywanego z równoczesną dostawą budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli. Wtedy z podstawy opodatkowania wyodrębnia się wartość prawa wieczystego użytkowania. Przepis ten znajduje zastosowanie do sprzedaży przez gminy budynków posadowionych na gruntach gminy oddawanych w dzierżawę wieczystą.

Jeżeli należność jest określona w naturze, podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa towarów lub usług pomniejszona o kwotę podatku VAT.

W przypadku nie określenia ceny, podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa towarów lub usług pomniejszona o kwotę podatku. Nie dotyczy to opodatkowanych czynności nieodpłatnych takich jak przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, darowizn oraz użycia towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika. Dla nich podstawę opodatkowania ustala się na podstawie cen nabycia lub wytworzenia oraz kosztu świadczenia usług.

Częstym zjawiskiem w obrocie gospodarczym są różnego rodzaju promocje skłaniające kupujących towary lub usługi do wyboru danego dostawcy lub zwiększenia obrotu z nim. Niejednokrotnie dostawcy promocyjnie oferują jakąś dodatkową partię towaru lub wręcz inny towar. Rabat naturalny, czyli świadczenie w postaci dodatkowej ilości produktów, stanowi zazwyczaj rabat obniżający podstawę opodatkowania z tytułu dostawy towarów. Nabywca otrzymuje bowiem więcej towarów za tę samą kwotę należną. Jednak w przypadku przekazania innych towarów, niż te, które objęte były dostawą zasadniczą, może się okazać, że wystąpi albo świadczenie nieodpłatne, albo też wynagrodzenie w naturze za usługę świadczoną przez nabywcę towarów z dostawy zasadniczej. Rozwiązaniem stosowanym w celu uniknięcia podatku należnego w takim przypadku jest odsprzedaż promocyjnego towaru za przysłowiową złotówkę. Wtedy podstawę opodatkowania stanowi kwota wykazana na fakturze sprzedaży tego towaru. Ta niska kwota odsprzedaży jest usprawiedliwiona rabatem przyznanym za zakup innych towarów lub usług u danego dostawcy.

Inaczej sprawa wygląda w przypadku przyznania odbiorcy premii pieniężnej. Zjawisko takie nie jest rzadkie zwłaszcza w dużych sieciach dystrybucyjnych. Hurtownicy lub detaliści otrzymują premie pieniężne uzależnione od osiągnięcia progów kwotowych sprzedaży lub wolumenu sztuk. Występuje wiele rodzajów premii pieniężnych i od ich charakteru zależy sposób ich opodatkowania. Po pierwsze istnieją premie pieniężne związane z konkretnymi dostawami – są one traktowane jak rabat zmniejszający podstawę opodatkowania z tytułu dostaw towarów – dostawca wystawia faktury korygujące zmniejszające ceny towarów o wartość premii. Po drugie

można mieć do czynienia z premią za osiągnięcie określonych obrotów z kontrahentem – sądy administracyjne nie uznają tych premii za podlegające podatkowi VAT, gdyż nie jest to wynagrodzenie za świadczenie usług. Poniżej wyrok NSA w takiej sprawie stanowiący podstawę wielu wyroków WSA popierających takie stanowisko. Niestety organy skarbowe nadal z uporem w interpretacjach starają się uznawać premię pieniężną za wynagrodzenie za wykonanie usługi na rzecz dostawcy.

„I FSK 94/06 - Wyrok NSA

Data orzeczenia

2007-02-06 orzeczenie prawomocne

Data wpływu

2006-02-09

Sąd

Naczelny Sąd Administracyjny

Sędziowie

Artur Mudrecki

Dariusz Dudra /sprawozdawca/

Juliusz Antosik /przewodniczący/

Symbol z opisem

6110 Podatek od towarów i usług

Hasła tematyczne

Interpretacje podatkowe

Sygn. powiązane

I SA/OI 313/05 - Wyrok WSA w Olsztynie z 2005-10-26

Skarżony organ

Dyrektor Izby Skarbowej

Treść wyniku

Uchylono zaskarżony wyrok oraz decyzję organu administracji

Powołane przepisy

Dz.U. 2004 nr 54 poz 535 art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 8 ust. 1

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

Dz.U.U.E.L 1977 nr 145 poz 1 art. 2 pkt 1

Szósta Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. Nr 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku

Publikacja w u.z.o.

ONSAiWSA 2007/6/153

Info. o glosach

Dor.Podat. 2007/4/41, M.Podat. 2007/10/25

Tezy

1. Za niedopuszczalne należy uznać opodatkowanie podatkiem od towarów i usług transakcji sprzedaży, raz - dostawy towarów jako sprzedaży, drugi raz - zakupu towaru jako usługi w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.).

2. Za usługę w rozumieniu art. 8 ust. 1 tej ustawy nie można uznać obrotów w wysokości określonej umownie, osiągniętych przez nabywcę towarów; premia wypłacona przez sprzedawcę w razie osiągnięcia określonego progu obrotów nie jest dla nabywcy wynagrodzeniem za świadczone usługi.

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący Sędzia NSA Juliusz Antosik, Sędzia del. WSA Dariusz Dudra (sprawozdawca), Sędzia NSA Artur Mudrecki, Protokolant Iwona Wtulich, po rozpoznaniu w dniu 6 lutego 2007 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Spółki A. (sp. z o.o. w P.) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 26 października 2005 r. sygn. akt I SA/Ol 313/05 w sprawie ze skargi Spółki A. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w O. z dnia [...] czerwca 2005 r. nr [...] w przedmiocie udzielenia pisemnej interpretacji co do opodatkowania podatkiem od towarów i usług premii pieniężnych za wyniki sprzedaży 1. uchyla zaskarżony wyrok oraz decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w O. z dnia [...] czerwca 2005 r. nr [...], 2. zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej w O. na rzecz Spółki A. kwotę 820 zł (słownie: osiemset dwadzieścia złotych) tytułem zwrotu

kosztów postępowania sądowego w obu instancjach,

Uzasadnienie

Zaskarżonym wyrokiem z dnia 26 października 2005 r. (sygn. akt I SA/Ol 313/05) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie oddalił skargę Spółki A. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w O. z dnia [...] czerwca 2005 r. w przedmiocie udzielenia pisemnej interpretacji co do opodatkowania podatkiem VAT premii pieniężnych za wyniki sprzedaży.

Z uzasadnienia wspomnianego wyroku wynika, że Dyrektor Izby Skarbowej odmówił zmiany lub uchylecia postanowienia Naczelnika Urzędu Skarbowego w P. z dnia [...] marca 2005 r., którym ostatnio wymieniony organ nie podzielił stanowiska podatnika, jakoby premie pieniężne (bonusy) za wyniki sprzedaży nie podlegały opodatkowaniem podatkiem VAT.

Organ II instancji wskazał, że w przedłożonych przez podatnika umowach handlowych, zawartych między kontrahentami zawarto zapisy, że: "sprzedający udzieli kupującemu bonus za wyniki sprzedaży w przypadku łącznego spełnienia przez kupującego, następujących warunków: a) kupujący przekroczy w ustalonym okresie rozliczeniowym określoną dla niego planowaną wartość zakupów netto (tzw. target), b) kupujący będzie ściśle przestrzegał terminów płatności wobec sprzedającego (...)" (umowa z dnia [...] maja 2004 r.) oraz "sprzedawca zobowiązuje się do przyznania kupującemu premii pieniężnej, liczonej od zrealizowanego obrotu (netto) według zasad określonych w załączniku Nr 1. Kupujący zobowiązuje się do zakupu towarów sprzedawcy na kwotę określoną, na każdy kwartał odrębnie, załącznikiem Nr 2. Za zrealizowanie zobowiązania, o którym mowa w § 2, sprzedawca przyzna kupującemu premię pieniężną w wysokości określonej w załączniku do niniejszej umowy, w terminie 14 dni po zakończeniu kwartału." (umowa z dnia [...] sierpnia 2004 r.).

Ponadto z przedłożonego przez podatnika regulaminu konkursu "[...]" wynika, że konkurs prowadzony jest w dwóch grupach, zależnych od wartości zakupów promowanych wyrobów, a o miejscu zajętym w konkursie decyduje wartość sprzedaży promowanych wyrobów, pomnożona przez dynamikę wartości sprzedaży w promowanym okresie. Z protokołu przyznania i wydania nagrody pieniężnej, wynika również, że nagrodę za zajęcie określonego miejsca w konkursie otrzymała Spółka A.

Zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej powyższe postanowienia umowne świadczą o tym, że premie pieniężne (nagrody) przyznawane są kontrahentowi za spełnienie określonych warunków (zachowań), stanowiąc jego dodatkową korzyść, ściśle związaną z obrotem w ramach umowy z dostawcą. Zachowanie podatnika stanowi zatem świadczenie usług, o którym

mowa w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) - dalej: "ustawa VAT" i podlega opodatkowaniu podatkiem VAT na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT.

Wojewódzki Sąd Administracyjny, oddalając skargę, nie podzielił zarzutów Spółki dotyczących art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 8 ust. 1 ustawy VAT. Stwierdził bowiem, że art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT określa przedmiot opodatkowania w sposób szeroki - zdefiniowany odpowiednio w art. 7 i 8 tej ustawy. Przez świadczenie usług należy - zdaniem Sądu pierwszej instancji - rozumieć każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów. Takie określenie pojęcia świadczenia jest zbieżne z art. 6 ust. 1 VI Dyrektywy Rady Unii Europejskiej 77/338 z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. L 145 ze zm.) - dalej: "VI Dyrektywa", według którego za świadczenie usług uznaje się każdą operację, która nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 5.

W ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, usługą jest również zaniechanie lub znoszenie określonych sytuacji, wynikające także z przymusu prawnego bądź nakazanego przez władzę publiczną. Natomiast dla uznania danej czynności za opodatkowaną podatkiem od towarów i usług, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT, konieczne jest nadto istnienie dwóch świadczeń wzajemnych. Z kolei usługa ma charakter odpłatny wtedy, gdy świadczący ją podmiot uzyskuje świadczenie wzajemne od odbiorcy, o ile występuje bezpośredni związek pomiędzy usługą i otrzymanym świadczeniem wzajemnym. Taki związek występuje w sytuacji, w której operacja przynosi zindywidualizowane korzyści beneficjentowi i jeżeli wartość wzajemna świadczona w zamian za usługi pozostaje w związku z korzyściami, uzyskiwanymi z operacji, nawet w przypadku, gdy uzgodniona cena nie odzwierciedla wartości operacji oraz nawet gdy zostanie zapłacona przez osoby trzecie.

W tym kontekście Sąd pierwszej instancji uznał, że pomiędzy działaniami Spółki, a otrzymywanymi przez nią od kontrahentów bonusami, premiami i nagrodami za udział w konkursie w związku z nabywaniem i sprzedażą towarów tych kontrahentów istnieje bezpośredni związek. Uzasadniając swoje stanowisko, powołał się na treść umowy z dnia [...] maja 2004 r., wskazując, że jest ona zbliżona do umowy agencyjnej, szczegółowo regulując sposób postępowania nabywcy towarów, warunki, na jakich towary tego producenta mają być sprzedawane oraz bonus za wyniki sprzedaży w okresie kwartalnym, w wypadku przekroczenia wartości planowanych. Są w niej z góry ustalone podstawy wynagrodzenia, a zarówno w tym przypadku, jak i w pozostałych umowach, świadczenia pieniężne Spółka otrzymała za szczególne starania podjęte w celu zwiększenia sprzedaży ponad wartości ustalone przez tych kontrahentów. Bonusy, premie i nagrody, uzależnione od spełnienia określonych warunków, stanowią - zdaniem tego Sądu - wynagrodzenie za efekty pracy firmy, mające przełożenie w wynikach producenta towarów. Są więc wynagrodzeniem za świadczone usługi na rzecz tych

producentów.

Sąd zauważył również, iż powszechnie wiadomym jest, że placówki handlu detalicznego podejmują różne akcje promocyjne i reklamowe, celem zachęcenia konsumentów do zakupów określonych towarów i że z ze względu na konkurencję, zwiększenia wartości sprzedaży towarów danego producenta nie osiąga się bez uruchomienia różnych działań marketingowych. W jego ocenie, nie jest trafne powoływanie się na orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości o sygn. akt C-409/98, dotyczące braku podstaw od uznania za usługę wynagrodzenia za przystąpienie do umowy najmu długoterminowego (zostanie najemcą lokalu). O zakresie opodatkowania podatkiem VAT rozstrzyga bowiem nie tylko przedmiot, ale również to, czy określone działanie, znoszenie lub zaniechanie, podejmowane jest przez podmiot wykonujący działalność gospodarczą, którą jest m. in. wszelka działalność handlowców.

W skardze kasacyjnej Spółka, reprezentowana przez doradcę podatkowego, zarzuciła naruszenie art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 8 ust. 1 ustawy VAT oraz art. 2 (1) VI Dyrektywy, poprzez ich błędną wykładnię oraz niewłaściwe zastosowanie w przedmiotowej sprawie, polegające na przyjęciu, że otrzymywane przez Spółkę bonusy, premie pieniężne i nagroda są zapłatą za usługi świadczone na rzecz jej kontrahentów i podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

W uzasadnieniu autor skargi kasacyjnej podniósł, że w świetle art. 5 ust. 1 pkt 1 oraz art. 7 ust. 1 i art. 8 ust. 1 ustawy VAT premia pieniężna, bonus i nagroda nie może być traktowana ani jako towar ani jako usługa. Otrzymywanie ich przez Spółkę od jej kontrahentów nie prowadzi w żaden sposób do uzyskania od niej świadczenia wzajemnego, gdyż za takie świadczenie nie można uznać dokonywania zakupów u kontrahentów. Brak w takich relacjach gospodarczych elementu odpłatności, a osiągnięcie przez Spółkę pewnego pułapu obrotów jest zdarzeniem niepewnym i nie jest ona do tego w żaden sposób zobligowana. Umowy i regulamin konkursu przewidują bowiem, że premia (nagrada) ma być wypłacona w sytuacji, gdy osiągnięte zostaną obroty, a nie na odwrót - że obroty zostaną osiągnięte w zamian za zapłatę premii. Jeśli natomiast Spółka nie zwiększy sprzedaży towarów swoich kontrahentów, nie jest zobowiązana do świadczenia zastępczego (np. kary umownej) i nie przysługuje kontrahentom żadne inne roszczenie. Spółka nie jest więc zobowiązana do żadnego świadczenia, co oznacza brak ekwiwalentności świadczenia, o którym mowa w art. 2 (1) VI Dyrektywy.

Autor skargi kasacyjnej zwrócił także uwagę, że w świetle zaskarżonego wyroku należałoby przyjąć, iż ta sama transakcja (sprzedaż towarów przez kontrahentów Spółki) jest dla jednej strony dostawą towarów (kontrahenci), zaś dla drugiej (Spółka) świadczeniem usług. Oznacza to, że jednolita transakcja sprzedaży towarów może skutkować istnieniem dwóch odrębnych czynności opodatkowanych po stronie dwóch różnych podatników. Wydaje się to - zdaniem wspomnianego autora - sprzeczne nie tylko z zasadami logiki, ale także z praktyką

wspólnotową i orzecznictwem ETS w tym zakresie. Te bowiem zmierzają raczej w kierunku poszukiwania uproszczeń w zakresie kwalifikacji czynności opodatkowanych, tak by można było stwierdzić, że dana transakcja stanowi albo dostawę towarów, albo świadczenie usług (orzeczenie ETS o sygn. akt C-231/94).

W konsekwencji Spółka wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości oraz uchylenie decyzji Dyrektora Izby Skarbowej i poprzedzającego go postanowienia Naczelnika Urzędu Skarbowego; ewentualnie przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny, a także o zasądzenie kosztów postępowania - w tym kosztów zastępstwa procesowego.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Dyrektor Izby Skarbowej, reprezentowany przez radcę prawnego, wniósł o jej oddalenie oraz o zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Skarga kasacyjna zasługiwała na uwzględnienie.

Zgodnie z art. 183 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 152, poz. 1270 ze zm. - zwanej dalej ppsa) Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, co oznacza, że Sąd jest związany podstawami określonymi przez ustawodawcę w art. 174 ppsa i wnioskami skargi zawartymi w art. 176 ppsa.

Związanie granicami skargi kasacyjnej polega na tym, że Sąd kasacyjny nie jest władny badać, czy Sąd pierwszej instancji naruszył jeszcze inne przepisy niż wskazane w skardze kasacyjnej. Dodać należy, iż zasada związania granicami skargi kasacyjnej nie dotyczy jedynie nieważności postępowania, o której mowa w art. 183 § 2 ppsa.

Rozpatrując złożoną skargę kasacyjną przede wszystkim powiedzieć należy, iż podstawy kasacyjne sporządzone przez skarżącą Spółkę pozwalały na odniesienie się poprzez ich treść do zaskarżonego orzeczenia.

Za zasadny należało uznać zarzut naruszenia prawa materialnego, a mianowicie art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT oraz art. 2 pkt 1 VI Dyrektywy poprzez ich błędną wykładnię oraz niewłaściwe zastosowanie w przedmiotowej sprawie, poprzez przyjęcie, że otrzymywane przez skarżącą Spółkę bonusy, premie pieniężne i nagroda są zapłatą za usługi świadczone na rzecz jej kontrahentów i podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Spór w niniejszej sprawie sprowadzał się zatem do udzielenia odpowiedzi, czy zrealizowanie przez kupującego określonej wielkości obrotu z tytułu realizowanych zakupów u jego kontrahenta, czy też terminowe realizowanie płatności z tytułu zawartego kontraktu skutkuje wykonaniem usługi na rzecz sprzedawcy. Inaczej rzecz ujmując rozstrzygnięcie sporu zależy od odpowiedzi na pytanie, czy można za opodatkowaną usługę wynagradzaną premią pieniężną potraktować uzyskanie pewnego pułapu obrotów związanych z zakupami u kontrahenta oraz rzetelność w przestrzeganiu zawartych umów. Zdaniem Sądu, w opisanym stanie faktycznym nie można postawić tezy o świadczeniu przez kupującego usługi w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, jak i VI Dyrektywy VAT.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 (odpłatne świadczenie usług), rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również: przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej; zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji; świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Z powołanego unormowania wynika, że pojęcie świadczenie usług ma bardzo szeroki zakres, nie obejmuje wyłącznie działań podatnika, lecz także zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji. Istotne z punktu widzenia zaistniałego sporu jest to, że art. 8 ust. 1 jednoznacznie stanowi, iż usługą jest świadczenie, które nie stanowi dostawy towaru. Nie może zatem wystąpić taka sytuacja faktyczna, w rozumieniu tego unormowania, która jednocześnie stanowiłaby dostawę towaru i świadczenie usługi. Przepis ten wyklucza takie rozwiązanie. Podkreślić w tym miejscu z całą mocą wypada, że dokonywanie przez Spółkę zakupów u kontrahenta, jak i terminowe regulowanie świadczenia pieniężnego (zapłaty), mieści się w zakresie czynności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług w postaci dostawy towarów. Nie można więc uznać w stanie faktycznym sprawy - zrealizowania na rzecz sprzedającego określonego z góry pułapu obrotu, jak i terminowego wykonania świadczenia pieniężnego - za świadczenie usługi. Zauważyć należy, że na określony pułap obrotów składa się odpowiednia liczba transakcji sprzedaży - dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ustawy VAT. Czynności stanowiące dostawę towaru nie mogą jednocześnie poprzez ich zsumowanie stanowić usługi. Przeszkodą do takiej konstatacji - jak wcześniej zauważono - jest treść art. 8 ust. 1 VAT, z której to wynika, że dostawa nie może

być jednocześnie usługą.

Dokonując interpretacji powołanego przepisu należy odnieść się również do unormowań VI Dyrektywy VAT, a w szczególności do odpowiednika art. 8 ust. 1, jakim jest art. 6 aktu wspólnotowego. Zgodnie z treścią tego przepisu pojęcie "świadczenie usług" oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5. Zauważyć zatem trzeba, iż na gruncie VI Dyrektywy VAT funkcjonuje takie samo rozwiązanie prawne - dostawa towaru nie może jednocześnie stanowić świadczenia usługi. Konsekwencją tego jest twierdzenie, że we wspólnotowym systemie podatku od wartości dodanej określona ilość dostaw towarów nie może stanowić usługi.

Artykuł 6, zawierający definicję świadczenia usług, tworzy wraz z art. 5, definiującym dostawę towarów oraz artykułem 7, zawierającym definicję importu - transakcje opodatkowane. Należy wskazać, że decydujące znaczenie dla określenia przedmiotowego zakresu Dyrektywy miał niewątpliwie cel systemu podatku od wartości dodanej. System ten, co do zasady, obejmować powinien wszystkie transakcje wykonywane w ramach działalności gospodarczej. Powyższe odzwierciedla jedną z podstawowych cech podatku VAT, wyrażona w art. 2 I Dyrektywy - powszechność opodatkowania. Zasada ta stanowi jedną z podstaw interpretacji art. 6 VI Dyrektywy (por. K. Kosakowska w: K. Sachs: VI Dyrektywa VAT. Wydawnictwo C.H. BECK, Warszawa 2004, s.127). Oznacza powyższe, że wszelkie transakcje wykonywane w ramach działalności gospodarczej podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT. Nie sposób zaakceptować tezy, że w ramach transakcji już opodatkowanych mieszczą się czynności, które winny podlegać odrębnemu opodatkowaniu.

Za zasadne należało uznać stanowisko skarżącej, która powołała się na wyrok ETS w/s Faaborg-Gelting Linien A/S v. Finanzamt Flensburg (orzeczenie wstępne), z uzasadnienia którego wynika, że należy ustalać, czy transakcja stanowi dostawę towarów, czy świadczenie usług. Trybunał orzekł, że o tym, czy w świetle VI Dyrektywy dana transakcja stanowi dostawę towarów, czy świadczenie usług, powinny decydować wszystkie okoliczności zawarcia tejże transakcji (por. M. Chomiuk w: K. Sachs: VI Dyrektywa VAT. Wydawnictwo C.H. BECK, Warszawa 2004, s.112). Z przywołanego orzeczenia wywieść należy wniosek, że albo występuje dostawa towarów, albo świadczenie usług.

Zauważyć także trzeba, że opodatkowanie - jako usługi świadczonej przez nabywcę towaru - nabycia określonej ilości towaru, będzie prowadziło do podwójnego opodatkowania tej samej czynności, pierwszy raz, jako sprzedaży (dostawy towaru), drugi, jako zakupu (świadczenia usługi) przez nabywcę tego samego towaru, w ramach tej samej transakcji.

Podwójne opodatkowanie stoi w sprzeczności z konstytucyjną zasadą równości i

powszechności opodatkowania, wyrażoną w art. 84 oraz w pewnym sensie w art. 217 Konstytucji" (por. R. Mastalski: Skutki prawne wystawienia faktury w podatku od towarów i usług, "Przegląd Podatkowy" 2001, nr 7, s. 26). Na temat zasady zakazu podwójnego opodatkowania w krajowym systemie prawa podatkowego, w szczególności na gruncie podatku od towarów i usług, wielokrotnie wypowiadał się Trybunał Konstytucyjny i Naczelny Sąd Administracyjny. Tytułem przykładu można wskazać na orzeczenie Trybunału z dnia 25 października 2004 r., sygn. akt SK 33/03, OTK-A 2004/9/94 oraz uchwałę 7 sędziów NSA z dnia 22 kwietnia 2002 r., sygn. akt FPS 2/02, ONSA 2002/4/136.

Podnieść także trzeba, że podwójne opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej we wspólnotowym systemie podatku od wartości dodanej, jest także niedopuszczalne. Państwa Członkowskie zobowiązane są do podjęcia niezbędnych środków, aby uniknąć podwójnego opodatkowania. Wynika to wprost z treści przepisów VI Dyrektywy VAT - art. 8 ust. 1, art. 9 ust. 3 oraz art. 14 ust. 2. Zgodnie z art. 8 ust. 1, odnoszącym się do miejsca opodatkowania dostawy towarów, Państwo Członkowskie, na którego terytorium dokonywana jest instalacja lub montaż podejmie wszystkie niezbędne środki, aby uniknąć podwójnego opodatkowania w tym kraju. W świetle art. 9 ust. 3 regulującego miejsce świadczenia usług, w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania, braku opodatkowania lub zniekształcenia konkurencji Państwa Członkowskie mogą w odniesieniu do świadczenia usług określonych w ust. 2 lit. e), z wyjątkiem usług określonych w tiret ostatnim, świadczonych osobom niepodlegającym opodatkowaniu, a także w odniesieniu do najmu środków transportu, uznać:

a) miejsce świadczenia usług, które zgodnie z niniejszym artykułem znajdowałyby się na terytorium kraju, za znajdujące się poza Wspólnotą, jeżeli faktyczne korzystanie i eksploatacja ma miejsce poza Wspólnotą;

b) miejsce świadczenia usług, które na podstawie niniejszego art. znajdowałyby się poza terytorium Wspólnoty, za znajdujące się na terytorium kraju, jeżeli faktyczne świadczenie i eksploatacja usług ma miejsce na terytorium kraju.

Natomiast w myśl art. 14 ust. 2 normującego zwolnienia podatkowe w przywozie Państwa Członkowskie do czasu wejścia w życie przepisów wspólnotowych wyraźnie określających zakres obowiązywania tych zwolnień mogą dostosowywać przepisy krajowe tak, aby zmniejszyć możliwość zakłócenia konkurencji, w szczególności możliwość nieopodatkowania lub podwójnego opodatkowania w zakresie podatku od wartości dodanej wewnątrz Wspólnoty.

Zakaz podwójnego opodatkowania podatkiem od wartości dodanej znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. W wyroku z dnia 27 czerwca 1989 r., sygn. akt J 50/88, LEX nr 83935 w sprawie Heinz Kühne v. Finanzamt München III

*(orzeczenie wstępne) Trybunał postawił tezę, że opodatkowanie wydatków poniesionych na konserwację towarów jest zgodne ze wspólnym systemem VAT, gdyż celem tego systemu jest nie tylko wyeliminowanie podwójnego opodatkowania tych samych transakcji, lecz także braku ich opodatkowania; podatnik może powołać się na artykuł 6(2) przed sądem Państwa Członkowskiego w zakresie, w jakim przepis ten eliminuje opodatkowanie użycia składników przedsiębiorstwa do celów prywatnych w sytuacji, gdy VAT od tych towarów nie podlega odliczeniu w całości lub w części. Natomiast w orzeczeniu z dnia 3 października 1985 r., sygn. akt J 249/84, LEX nr 84285 w sprawie *Ministere public i Ministry of Finance v. Venceslas Profant* (orzeczenie wstępne) ETS stwierdził, że organy Państw Członkowskich nie dysponują pełną swobodą decyzji w zakresie wprowadzania zwolnień w imporcie na podstawie artykułu 14 VI Dyrektywy, gdyż spoczywa na nich obowiązek wypełniania podstawowych celów harmonizacji VAT, zwłaszcza umożliwiania swobodnego przepływu osób i towarów oraz zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu.*

Przedstawiona argumentacja świadczy jednoznacznie, iż podstawowym celem wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej, w konsekwencji także podatku od towarów i usług, jest wyeliminowanie podwójnego opodatkowania tych samych transakcji. Tym samym za niedopuszczalne należy uznać opodatkowanie podatkiem od towarów i usług transakcji sprzedaży, raz jako sprzedaży - dostawy towaru, drugi zakupu towaru - jako usługi w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy VAT.

*Niezależnie od powyższego zauważyć należy, iż usługa w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT oraz art. 6 ust. 1 VI Dyrektywy VAT, to transakcja gospodarcza. Oznacza to, zdaniem sądu, iż stosunek prawny łączący strony musi wiązać się ze świadczeniem wzajemnym. Nie musi być to, co prawda, jak wynika z orzecznictwa ETS - stosunek rozszereżony obwarowany prawem dochodzenia spełnienia świadczenia przed Sądem, może to też być zobowiązanie naturalne, np. dług honorowy (por. wyrok ETS z dnia 17 września 2002 r., sygn. akt J C-498/99, PP 2005/2/62 w sprawie *Town & County Factors Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*). W ramach zawieranych umów o współpracy, gdzie za osiągnięcie określonego pulapu obrotów i terminowego spełnienia świadczeń pieniężnych, sprzedawca wypłaca premię pieniężną, bonus lub nagrodę - nabywca dokonuje zakupów dobrowolnie i nie jest zobowiązany do wykonania transakcji o określonej premiiowanej wielkości. Niezrealizowanie przez nabywcę określonego pulapu obrotów nie jest obwarowane żadną sankcją, czy jakkolwiek odpowiedzialnością. Nie mamy w takim przypadku do czynienia nawet ze zobowiązaniem naturalnym.*

Warto zauważyć, iż za brakiem podstaw prawnych do opodatkowania premii (bonusów) opowiedział się J. Zubrzycki w Leksykonie VAT, stwierdzając, że osiągnięcie przez nabywcę towarów określonej umownie wielkości obrotów (zakupów) z danym sprzedawcą nie jest usługą w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, a zatem wypłacana temuż nabywcy towarów przez sprzedawcę premia (bonus) za uzyskanie tegoż pulapu obrotów - nie stanowi odpłatności (wynagrodzenia za świadczenie usług). Tym samym wypłacenie tego rodzaju premii (bonusa)

jest obojętne z punktu widzenia podatku od towarów i usług, podlega natomiast u nabywcy towarów, któremu ta premia jest przekazywana, zaliczeniu do przychodów w podatku dochodowym. Podobnie w przypadku wypłaty premii przez sprzedawcę nabywcy towarów, z tytułu terminowego płacenia przez tego ostatniego za zakupiony towar, a więc prawidłowe wykonywanie przez nabywcę jednej z czynności istniejącego między stronami (opodatkowanego z tytułu dostawy) kontraktu kupna-sprzedaży - nie jest żadną usługą kupującego na rzecz sprzedawcy, która podlegałaby opodatkowaniu VAT (por. J. Zubrzycki w: Leksykon VAT. Tom I 2006, Wydawnictwo UNIMEX, s. 498).

Skonstatować wobec powyższego należy, iż za usługę w rozumieniu art. 8 ust 1 ustawy o VAT nie można uznać obrotów w wysokości określonej umownie osiągniętych przez nabywcę towarów. Premia wypłacona przez sprzedawcę, w przypadku osiągnięcia określonego progu obrotów nie jest dla nabywcy wynagrodzeniem za świadczone usługi.

Działając zatem na podstawie art. 188 ppsa, Naczelny Sąd Administracyjny uwzględnił skargę kasacyjną. Natomiast o kosztach orzekł w oparciu o art. 203 pkt 1 p.p.s.a.”

W przypadku:

* ustanowienia spółdzielczego lokatorskiego lub własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego;

* przekształcenia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu;

* ustanowienia odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu;

* wydania albo przeniesienia własności lokalu lub własności domów jednorodzinnych w przypadku czynności:

1) o ustanowienia na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej spółdzielczego lokatorskiego lub własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub ustanowienia na rzecz członka odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, lub przeniesienia własności lokalu w rozumieniu przepisów o spółdzielniach mieszkaniowych;

2) o przeniesienia na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej własności domu jednorodzinnego w rozumieniu przepisów o spółdzielniach mieszkaniowych;

- kwotą należną z tytułu sprzedaży jest wartość należnego wkładu budowlanego albo wkładu mieszkaniowego. Jeżeli wkład określono w naturze, wówczas jego wartość określa się w cenie nabycia, a gdy ona nie istnieje - w cenie wytworzenia.

Wartość wkładu zwiększa się o kwotę kredytu, w części przypadającej na dany lokal w

przypadku sfinansowania części wkładu przez spółdzielnię z kredytu na sfinansowanie kosztów budowy oraz inne opłaty wnoszone przez członków spółdzielni, które nie są wkładami budowlanymi lub mieszkaniowymi, wynikające z uczestniczenia członków spółdzielni w zobowiązaniach spółdzielni związanych z budową lub wynikające z ostatecznego rozliczenia kosztów budowy - zgodnie z postanowieniami statutu. Natomiast kwotę wkładu zmniejsza się o podatek należny VAT od wkładu.

Jeżeli w okresie 5 lat od ustanowienia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego jest zawierana umowa o przekształcenie przysługującego członkowi prawa na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub ustanowienie w miejsce tego prawa odrębnej własności lokalu, podstawą opodatkowania jest kwota należna z tytułu tego przekształcenia, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Należy tu zwrócić uwagę, że zapis ten w okresie do 5 lat nie uznaje za podstawę opodatkowania wartości rynkowej lokalu. Natomiast po upływie tego okresu stosować należy zasady ogólne i podstawą jest pełna wartość lokalu.

Art. 29. 1. (172) Podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem ust. 2-21, art. 30-32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5. 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.

2. W przypadku gdy pobrano zaliczki, zadatki, przedpłaty lub raty, obrotem jest również kwota otrzymanych zaliczek, zadatków, przedpłat lub rat, pomniejszona o przypadającą od nich kwotę podatku. Dotyczy to również otrzymanych zaliczek na dotacje, subwencje i na inne dopłaty o podobnym charakterze.

3. (173) Jeżeli należność jest określona w naturze, podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa towarów lub usług pomniejszona o kwotę podatku.

4. (174) Podstawę opodatkowania zmniejsza się o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych i obowiązkowych rabatów (bonifikat, opustów, uznanych reklamacji i skont) i o wartość zwróconych towarów, zwróconych kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach oraz zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, z zastrzeżeniem ust. 4a i 4b.

4a. (175) W przypadku gdy podstawa opodatkowania ulega zmniejszeniu w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze, obniżenia podstawy opodatkowania podatnik dokonuje pod warunkiem posiadania, przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługi otrzymał korektę faktury, potwierdzenia otrzymania korekty faktury przez nabywcę towaru lub usługi, dla którego wystawiono fakturę. Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługi korekty faktury po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia korekty faktury za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskano.

4b. (176) Warunku posiadania przez podatnika potwierdzenia odbioru korekty faktury przez nabywcę towaru lub usługi nie stosuje się w:

- 1) *eksportcie towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów;*
- 2) *dostawie towarów i świadczeniu usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju;*
- 3) *(177) sprzedaży: energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy;*
- 4) *pozostałych przypadkach, jeżeli w wystawionej fakturze, do której odnosi się korekta, nie wykazano kwoty podatku.*

4c. (178) Przepis ust. 4a stosuje się odpowiednio w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia korekty faktury do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna.

5. W przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu.

5a. (179) Przepisu ust. 5 nie stosuje się do czynności oddania w użytkowanie wieczyste gruntu, dokonywanego z równoczesną dostawą budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli.

6. W przypadku czynności, o których mowa w art. 19 ust. 13 pkt 10, jako kwotę należną, o której mowa w ust. 1, przyjmuje się wartość należnego wkładu budowlanego albo wkładu mieszkaniowego, pomniejszoną o kwotę należnego podatku. Do wniesienia wkładu w formie innej niż pieniężna przepis ust. 10 stosuje się odpowiednio. W przypadku gdy część wkładu budowlanego lub mieszkaniowego została sfinansowana z zaciągniętego przez spółdzielnię mieszkaniową kredytu na sfinansowanie kosztów budowy, podstawę opodatkowania powiększa się o kwotę kredytu, w części przypadającej na dany lokal.

7. Do podstawy opodatkowania, o której mowa w ust. 6, wlicza się również inne opłaty wnoszone przez członków spółdzielni, które nie są wkładami budowlanymi lub mieszkaniowymi, wynikające z uczestniczenia członków spółdzielni w zobowiązaniach spółdzielni związanych z budową lub wynikające z ostatecznego rozliczenia kosztów budowy - zgodnie z postanowieniami statutu.

8. (180) Jeżeli w okresie 5 lat od ustanowienia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego jest zawierana umowa o przekształcenie przysługującego członkowi prawa na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub ustanowienie w miejsce tego prawa odrębnej własności lokalu, podstawą opodatkowania jest kwota należna z tytułu tego przekształcenia, pomniejszona o kwotę należnego podatku.

9. (181) W przypadku wykonania czynności, o których mowa w art. 5, dla których nie została określona cena, podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa towarów lub usług pomniejszona o kwotę podatku, z zastrzeżeniem ust. 10 i 12.

10. (182) W przypadku dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, koszt

wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów.

10a. (183) (uchylony).

11. (184) Przepis ust. 10 stosuje się odpowiednio do wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, o której mowa w art. 13 ust. 3, z zastrzeżeniem ust. 11a.

11a. (185) W przypadku przemieszczenia towarów, w stosunku do którego obowiązek podatkowy powstaje na podstawie art. 20a ust. 1, podstawę opodatkowania określa się zgodnie z ust. 1.

12. W przypadku świadczenia usług, o którym mowa w art. 8 ust. 2, podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika.

13. Podstawą opodatkowania w imporcie towarów jest wartość celna powiększona o należne cło. Jeżeli przedmiotem importu są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o należne cło i podatek akcyzowy. W przypadku towarów objętych procedurą uszlachetniania biernego podstawą opodatkowania jest różnica między wartością celną produktów kompensacyjnych lub zamiennych dopuszczonych do obrotu a wartością towarów wywiezionych czasowo, powiększona o należne cło. Jeżeli przedmiotem importu w ramach uszlachetniania biernego są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest różnica między wartością celną produktów kompensacyjnych lub zamiennych dopuszczonych do obrotu a wartością towarów wywiezionych czasowo, powiększona o należne cło i podatek akcyzowy.

14. Podstawą opodatkowania w imporcie towarów objętych procedurą odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych oraz procedurą przetwarzania pod kontrolą celną jest wartość celna powiększona o cło, które byłoby należne, gdyby towary te były objęte procedurą dopuszczenia do obrotu. Jeżeli przedmiotem importu w ramach procedury odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych lub procedury przetwarzania pod kontrolą celną są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o cło, które byłoby należne, gdyby towary te były objęte procedurą dopuszczenia do obrotu, i o podatek akcyzowy.

15. (186) Podstawa opodatkowania, o której mowa w ust. 13 i 14, obejmuje, o ile elementy takie nie zostały do niej włączone: prowizję, opakowania, transport i koszty ubezpieczenia, które zostały już poniesione albo będą poniesione do pierwszego miejsca przeznaczenia na terytorium kraju. Przez pierwsze miejsce przeznaczenia rozumie się miejsce wymienione w dokumencie przewozowym lub innym dokumencie, na podstawie którego towary są importowane. Elementy, o których mowa w zdaniu pierwszym, wlicza się do podstawy opodatkowania, również gdy powstają one w związku z transportem do innego miejsca przeznaczenia na terytorium Wspólnoty Unii Europejskiej, jeżeli miejsce to jest znane w momencie dokonania importu.

16. Do podstawy opodatkowania, o której mowa w ust. 13 i 14, dolicza się określone w odrębnych przepisach opłaty oraz inne należności, jeżeli organy celne mają obowiązek pobierać te należności z tytułu importu towarów.

17. (187) Podstawą opodatkowania w imporcie usług jest kwota, którą usługobiorca jest obowiązany zapłacić, z wyjątkiem gdy wartość przypadku gdy wartość usługi została wliczona do

podstawy opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów zgodnie z art. 31 ust. 2 pkt 2 lub wartość usługi - na podstawie odrębnych przepisów - zwiększa wartość celną importowanego towaru albo w przypadku gdy podatek został rozliczony przez usługodawcę.

18. W przypadku dostaw towarów, dla których zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest nabywca tych towarów, podstawą opodatkowania jest kwota, którą nabywca jest obowiązany zapłacić, z wyjątkiem gdy podatek:

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

19. Różnica podatku, o której mowa w ust. 18 pkt 2, stanowi podatek naliczony w rozumieniu art. 86 ust. 2.

18. (188) W przypadku dostaw towarów, dla których zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest nabywca tych towarów, podstawą opodatkowania jest kwota, którą nabywca jest obowiązany zapłacić, z wyjątkiem przypadku gdy podatek od towarów, które są na terytorium kraju instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, został w całości z tytułu ich importu pobrany od podatnika dokonującego nabycia tych towarów. W przypadku gdy kwota podatku z tytułu importu towarów jest niższa od kwoty podatku, jaka byłaby należna z tytułu dostawy tych towarów na terytorium kraju, podatnik dokonujący ich nabycia jest obowiązany do rozliczenia tej różnicy.

18a. (189) W przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług, dla których zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8 podatnikiem jest ich nabywca lub usługobiorca, podstawą opodatkowania jest kwota, którą nabywca lub usługobiorca jest obowiązany zapłacić.

19. (190) (uchylony).

20. W przypadku dostawy przez podatnika towaru podlegającego opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podstawą opodatkowania objęta jest również kwota tego podatku.

21. Przepisy ust. 9 i 20 stosuje się odpowiednio w przypadku dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca.

Stawki podatkowe

Polska ustawa o VAT przewiduje wiele stawek podatkowych oraz dodatkowo zwolnienie z podatku, które nie jest tak naprawdę stawką podatkową, choć powszechnie za taką uchodzi. Na fakturach pojawia się jeszcze inne oznaczenie w miejscu stawki podatkowej – symbol „NP”. Jednak to również nie jest stawka podatkowa, jak również nie jest to zwolnienie z podatku. Symbol ten oznacza, że dana czynność, najczęściej eksport usług, nie podlega podatkowi VAT w Polsce. Stawki wymienione w ustawie w okresie od 2011 roku do końca 2012 roku to: 23%, 8%, 6,5%, 5%, 4%, 0%.

Stawka 23% jest stawką podstawową i w przypadku braku innych uregulowań musi być stosowana do wszelkich czynności opodatkowanych.

8% jest stawką preferencyjną stosowaną w miejsce stawki podstawowej – dotyczy ona przede wszystkim towarów wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy VAT oraz w rozporządzeniu wykonawczym VAT. Stawka preferencyjna jest stosowana dla usług budowlanych dotyczących budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, usług gastronomicznych oraz robót konserwacyjnych.

6,5% stawka dla rolników ryczałtowych naliczana przez nabywców

5% stawka dla towarów wymienionych w załączniku nr 10 do ustawy

4% stawka VAT należna od taksówkarzy rozliczających się VAT ryczałtowo

0% stawka eksportowa, WDT

Art. 41. 1. (231) Stawka podatku wynosi 22 %(232) , z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1.

2. Dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 7 %(233) , z zastrzeżeniem ust. 12 i art. 114 ust. 1.

2a. (234) Dla towarów wymienionych w załączniku nr 10 do ustawy stawka podatku wynosi 5 %.

3. W wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów stawka podatku wynosi 0 %, z zastrzeżeniem art. 42.

4. W eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. a, stawka podatku wynosi 0 %.

5. W eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. a, dokonywanym przez rolników ryczałtowych stawka podatku wynosi 0 %, pod warunkiem prowadzenia przez podatnika ewidencji określonej w art. 109 ust. 3.

6. (235) Stawkę podatku 0 % stosuje się w eksporcie towarów, o którym mowa w ust. 4 i 5, pod warunkiem że podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy otrzymał dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Wspólnoty Unii Europejskiej.

7. (236) Jeżeli warunek, o którym mowa w ust. 6, nie został spełniony, podatnik nie wykazuje tej dostawy w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, za dany okres rozliczeniowy, lecz w okresie następnym, stosując stawkę podatku 0 %, pod warunkiem otrzymania dokumentu wymienionego w ust. 6 przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za ten następny okres. W przypadku nieotrzymania tego dokumentu w terminie określonym w zdaniu poprzednim mają zastosowanie stawki właściwe dla dostawy tego towaru na terytorium kraju.

8. Przepis ust. 7 stosuje się w przypadku, gdy podatnik posiada dokument celny potwierdzający procedurę wywozu.

9. (237) Otrzymanie przez podatnika dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Wspólnoty Unii Europejskiej w terminie późniejszym niż określony w ust. 6 i 7 upoważnia podatnika do dokonania korekty podatku należnego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik otrzymał ten dokument.

10. Stawkę podatku, o której mowa w ust. 2, stosuje się do dostaw na terytorium kraju towarów wymienionych w poz. 129-134 załącznika nr 3 do ustawy, dla jednostek ochrony przeciwpożarowej, przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej.

11. (238) Przepisy ust. 4 i 5 stosuje się odpowiednio w eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. b, jeżeli podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym dokonał dostawy towarów, posiada kopię dokumentu, w którym urząd celny określony w przepisach celnych potwierdził wywóz tych towarów poza terytorium Wspólnoty Unii Europejskiej. Z dokumentu, o którym mowa w zdaniu pierwszym, musi wynikać tożsamość towaru będącego przedmiotem dostawy i wywozu. Przepisy ust. 7 i 9 stosuje się odpowiednio.

12. (239) Stawkę podatku, o której mowa w ust. 2, stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

12a. (240) Przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 - wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, z zastrzeżeniem ust. 12b.

12b. (241) Do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym określonego w ust. 12a nie zalicza się:

- 1) budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m²;
- 2) lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m².

12c. (242) W przypadku budownictwa mieszkaniowego o powierzchni przekraczającej limity określone w ust. 12b stawkę podatku, o której mowa w ust. 2, stosuje się tylko do części podstawy

opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej.

13. Towary i usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, niewymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej podlegają opodatkowaniu stawką w wysokości 22 %(243) , z wyjątkiem tych, dla których w ustawie lub przepisach wykonawczych określono inną stawkę.

14. (244) (uchylony).

14a. (245) W przypadku czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem, która została wykonana przed dniem zmiany stawki podatku, dla której obowiązek podatkowy powstaje w dniu zmiany stawki podatku lub po tym dniu, czynność ta podlega opodatkowaniu według stawek podatku obowiązujących dla tej czynności w momencie jej wykonania.

14b. (246) Czynności, dla których w związku z ich wykonywaniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się, na potrzeby ust. 14a, za wykonane z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te rozliczenia lub płatności, z zastrzeżeniem ust. 14c.

14c. (247) W przypadku gdy okres, do którego odnosi się rozliczenie lub płatność, obejmuje dzień zmiany stawki podatku, czynność uznaje się za wykonaną:

1) w dniu poprzedzającym dzień zmiany stawki podatku - w zakresie jej części wykonywanej do dnia poprzedzającego dzień zmiany stawki podatku;

2) z upływem tego okresu - w zakresie jej części wykonywanej od dnia zmiany stawki podatku.

14d. (248) W przypadku, gdy nie jest możliwe określenie faktycznego wykonania części czynności w okresie, o którym mowa w ust. 14c, dla określenia tej części, uznaje się, że czynność wykonywana jest w tym okresie proporcjonalnie.

14e. (249) W przypadku czynności, o których mowa w art. 19 ust. 13 pkt 1, dla których wystawiono, zgodnie z zasadami określonymi w przepisach wydanych na podstawie art. 106 ust. 8 pkt 1, fakturę, a po wystawieniu tej faktury uległa zmianie stawka podatku w odniesieniu do okresów rozliczeniowych objętych wystawioną fakturą, może być stosowana stawka podatku obowiązująca przed dniem zmiany stawki podatku, pod warunkiem że w pierwszej fakturze wystawianej po dniu zmiany stawki podatku, nie później jednak niż w ciągu 6 miesięcy od dnia zmiany stawki podatku, uwzględniona zostanie korekta rozliczenia objętego fakturą wystawioną przed dniem zmiany stawki podatku.

14f. (250) Zmiana stawki podatku w odniesieniu do czynności, która zostanie wykonana w dniu zmiany stawki podatku lub po tym dniu, w związku z którą otrzymano całość lub część należności, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, i której otrzymanie powoduje powstanie obowiązku podatkowego, nie powoduje zmiany wysokości opodatkowania całości lub części należności, otrzymanej przed dniem zmiany stawki podatku.

14g. (251) Przepisów ust. 14a-14f nie stosuje się w przypadku importu towarów lub wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dla których to czynności wysokość opodatkowania

podatkem określa się według stawek podatku obowiązujących w dniu powstania obowiązku podatkowego.

14h. (252) W przypadku:

- 1) opodatkowania podatkiem czynności uprzednio zwolnionych od podatku,*
- 2) zwolnienia od podatku czynności uprzednio opodatkowanych podatkiem*

- przepisy art. 14a-14g stosuje się odpowiednio.

15. (253) Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, do celów poboru podatku w imporcie, wykaz towarów wymienionych w załącznikach nr 3 i 10 do ustawy w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN).

16. (254) Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia, może obniżać stawki podatku do wysokości 0 %, 5 % lub 7 % dla dostaw niektórych towarów i świadczenia niektórych usług albo dla części tych dostaw lub części świadczenia usług oraz określać warunki stosowania obniżonych stawek, uwzględniając:

- 1) specyfikę obrotu niektórymi towarami i świadczenia niektórych usług;*
- 2) przebieg realizacji budżetu państwa;*
- 3) przepisy Wspólnoty Unii Europejskiej.*

Art. 146a. (629) W okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2013 r., z zastrzeżeniem art. 146f:

- 1) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23 %;*
- 2) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8 %;*
- 3) stawka zryczałtowanego zwrotu podatku, o której mowa w art. 115 ust. 2, wynosi 7 %;*
- 4) stawka ryczałtu, o której mowa w art. 114 ust. 1, wynosi 4 %.*

Art. 146b. (630) W przypadku świadczenia przez podatnika usług, w tym w zakresie handlu i gastronomii, w okresie, o którym mowa w art. 146a, kwota podatku należnego, na potrzeby art. 85, jest obliczana jako iloczyn wartości dostawy i stawki:

- 1) 18,70 % - dla towarów i usług objętych stawką podatku 23 %;*
- 2) 7,41 % - dla towarów i usług objętych stawką podatku 8 %.*

Art. 146c. (631) W okresie, o którym mowa w art. 146a, na potrzeby art. 86 ust. 20, kwotą podatku naliczonego jest kwota stanowiąca równowartość 23 % kwoty należnej z tytułu dostawy nowego środka transportu, nie wyższa jednak niż kwota podatku zawartego w fakturze stwierdzającej nabycie tego środka lub dokumencie celnym, albo podatku zapłaconego przez podatnika od wewnątrzwspólnotowego nabycia tego środka.

Art. 146d. (632) 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia:

1) w okresie, o którym mowa w art. 146a, może obniżać stawki podatku do wysokości 0 %, 5 % lub 8 % dla dostaw niektórych towarów i świadczenia niektórych usług albo dla części tych dostaw lub części świadczenia usług oraz określać warunki stosowania obniżonych stawek;

2) na czas określony nie dłuższy niż do dnia 31 stycznia 2011 r. może obniżyć stawkę podatku w wysokości 8 % do wysokości 7 % dla dostaw niektórych towarów i świadczenia niektórych usług albo dla części tych dostaw lub części świadczenia usług oraz określić warunki stosowania tej stawki.

2. Minister przy wydawaniu rozporządzeń, o których mowa w ust. 1, uwzględnia:

- 1) specyfikę obrotu niektórymi towarami i świadczenia niektórych usług;*
- 2) przebieg realizacji budżetu państwa;*
- 3) przepisy Unii Europejskiej.*

Art. 146e. (633) Przepis art. 120 ust. 11 pkt 3 stosuje się odpowiednio do dostawy dzieł sztuki, które podlegały opodatkowaniu podatkiem według stawki 8 %, stosowanej do tych towarów zgodnie z art. 146a.

Art. 146f. (634) 1. W przypadku gdy relacja państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto według stanu na dzień 31 grudnia 2011 r., ogłoszona przez Ministra Finansów, w terminie do dnia 31 maja 2012 r., w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski", przekracza 55 %:

1) w okresach od dnia 1 lipca 2012 r. do dnia 30 czerwca 2013 r. oraz od dnia 1 stycznia 2015 r. do dnia 31 grudnia 2015 r.:

a) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 24 %,

b) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 9 %,

c) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2a oraz w tytule załącznika nr 10 do ustawy, wynosi 6 %,

d) stawka ryczałtu, o której mowa w art. 114 ust. 1, wynosi 5 %,

e) stawka zryczałtowanego zwrotu podatku, o której mowa w art. 115 ust. 2, wynosi 7,5 %;

2) w okresie od dnia 1 lipca 2013 r. do dnia 31 grudnia 2014 r. stawki, o których mowa w pkt 1 lit. a-e, wynoszą odpowiednio 25 %, 10 %, 7 %, 6 % i 8 %;

3) w okresie od dnia 1 stycznia 2016 r. do dnia 31 grudnia 2016 r. stawki, o których mowa w pkt 1 lit. a i b oraz d i e, wynoszą odpowiednio 23 %, 8 %, 4 % i 7 %.

2. W przypadku gdy nie nastąpi przekroczenie relacji państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto, o którym mowa w ust. 1, a relacja państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto według stanu na dzień 31 grudnia 2012 r., ogłoszona przez Ministra Finansów, w terminie do dnia 31 maja 2013 r., w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski", przekracza 55 %:

1) w okresach od dnia 1 lipca 2013 r. do dnia 30 czerwca 2014 r. oraz od dnia 1 stycznia 2016 r. do dnia 31 grudnia 2016 r., przepis ust. 1 pkt 1 stosuje się odpowiednio;

2) w okresie od dnia 1 lipca 2014 r. do dnia 31 grudnia 2015 r., przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się odpowiednio;

3) w okresie od dnia 1 stycznia 2017 r. do dnia 31 grudnia 2017 r., przepis ust. 1 pkt 3 stosuje się odpowiednio.

3. W przypadku gdy nie nastąpi przekroczenie relacji państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto, o którym mowa w ust. 1 lub 2, a relacja państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto według stanu na dzień 31 grudnia 2013 r., ogłoszona przez Ministra Finansów, w terminie do dnia 31 maja 2014 r., w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski", przekracza 55 %:

1) w okresach od dnia 1 lipca 2014 r. do dnia 30 czerwca 2015 r. oraz od dnia 1 stycznia 2017 r. do dnia 31 grudnia 2017 r., przepis ust. 1 pkt 1 stosuje się odpowiednio;

2) w okresie od dnia 1 lipca 2015 r. do dnia 31 grudnia 2016 r., przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się odpowiednio;

3) w okresie od dnia 1 stycznia 2018 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., przepis ust. 1 pkt 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 146g. (635) 1. W przypadkach, o których mowa w art. 146f ust. 1 pkt 1, ust. 2 pkt 1 albo ust. 3 pkt 1, dla usług, w tym w zakresie handlu i gastronomii, kwota podatku należnego, na potrzeby art. 85, jest obliczana jako iloczyn wartości dostawy i stawki:

1) 19,36 % - dla towarów i usług objętych stawką podatku 24 %;

2) 8,26 % - dla towarów i usług objętych stawką podatku 9 %;

3) 5,66 % - dla towarów i usług objętych stawką podatku 6 %.

2. W przypadkach, o których mowa w art. 146f ust. 1 pkt 2, ust. 2 pkt 2 albo ust. 3 pkt 2, dla usług, w tym w zakresie handlu i gastronomii, kwota podatku należnego, na potrzeby art. 85, jest obliczana jako iloczyn wartości dostawy i stawki:

- 1) 20 % - dla towarów i usług objętych stawką podatku 25 %;
- 2) 9,09 % - dla towarów i usług objętych stawką podatku 10 %.

3. W przypadkach, o których mowa w art. 146f ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 3 albo ust. 3 pkt 3, dla usług, w tym w zakresie handlu i gastronomii, kwota podatku należnego, na potrzeby art. 85, jest obliczana jako iloczyn wartości dostawy i stawki:

- 1) 18,70 % - dla towarów i usług objętych stawką podatku 23 %;
- 2) 7,41 % - dla towarów i usług objętych stawką podatku 8 %.

Art. 146h. (636) Na potrzeby art. 86 ust. 20 kwotą podatku naliczonego jest kwota stanowiąca równowartość:

- 1) 23 %, w przypadkach i okresach, o których mowa w art. 146f ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 3 albo ust. 3 pkt 3,
- 2) 24 %, w przypadkach i okresach, o których mowa w art. 146f ust. 1 pkt 1, ust. 2 pkt 1 albo ust. 3 pkt 1,
- 3) 25 %, w przypadkach i okresach, o których mowa w art. 146f ust. 1 pkt 2, ust. 2 pkt 2 albo ust. 3 pkt 2

- kwoty należnej z tytułu dostawy nowego środka transportu, nie wyższa jednak niż kwota podatku zawartego w fakturze stwierdzającej nabycie tego środka lub dokumencie celnym, albo podatku zapłaconego przez podatnika od wewnątrzwspólnotowego nabycia tego środka.

Art. 146i. (637) Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia, może obniżać stawki podatku dla dostaw niektórych towarów i świadczenia niektórych usług albo dla części tych dostaw lub części świadczenia usług oraz określać warunki stosowania obniżonych stawek, do wysokości:

- 1) 0 %, w przypadkach i okresach, o których mowa w art. 146f,
- 2) 5 %, w przypadkach i okresach, o których mowa w art. 146f ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 3 albo ust. 3 pkt 3,
- 3) 6 %, w przypadkach i okresach, o których mowa w art. 146f ust. 1 pkt 1, ust. 2 pkt 1 albo ust. 3 pkt 1,
- 4) 7 %, w przypadkach i okresach, o których mowa w art. 146f ust. 1 pkt 2, ust. 2 pkt 2 albo ust. 3 pkt 2,
- 5) 8 %, w przypadkach i okresach, o których mowa w art. 146f ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 3 albo ust. 3 pkt 3,
- 6) 9 %, w przypadkach i okresach, o których mowa w art. 146f ust. 1 pkt 1, ust. 2 pkt 1 albo ust. 3 pkt 1,

7) 10 %, w przypadkach i okresach, o których mowa w art. 146f ust. 1 pkt 2, ust. 2 pkt 2 albo ust. 3 pkt 2

- uwzględniając specyfikę obrotu niektórymi towarami i świadczenia niektórych usług, przebieg realizacji budżetu państwa oraz przepisy Unii Europejskiej.

Art. 146j. (638) Przepis art. 120 ust. 11 pkt 3 stosuje się odpowiednio do dostawy dzieł sztuki, które podlegały opodatkowaniu podatkiem według stawki 8 %, 9 % lub 10 % stosowanej do tych towarów zgodnie z art. 146f

Zwolnienia

Ustawa o podatku VAT przewiduje nie tylko opodatkowanie, ale również zwolnienia z opodatkowania. Zwolnienia są wkomponowane w przepisy jako wyjątek od zasady powszechności opodatkowania. W wersji ustawy VAT obowiązującej przed 01.01.2011 roku art. 43 ust. 1 pkt 1 tej ustawy odsyłał do wykazu usług spisanych w tabeli stanowiącej załącznik nr 4 do ustawy. W nowym brzmieniu przepisów tego odesłania już nie ma, a część usług zwolnionych znalazła się w samym art. 43 ust. 1.

Oprócz ściśle określonych usług wymienionych literalnie, zwolnieniu podlega również dostawa towarów używanych, pod warunkiem że w stosunku do tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Chodzi tu przede wszystkim o środki trwałe podatnika, które przy sprzedaży po okresie ich używania i spełnieniu powyższych warunków będą zwolnione z opodatkowania.

Przepisy decydujące o zaliczeniu danego towaru jako towaru używanego zostały zawarte w art. 43 ust. 2 ustawy, zgodnie z którym, można do nich zaliczyć ruchomości, których okres używania przez podatnika dokonującego ich dostawy wyniósł co najmniej pół roku po nabyciu prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel.

Tu jednak mamy do czynienia z niezgodnością polskiej ustawy VAT z Dyrektywą 112 a szczególnie z jej artykułem 136. Zwalnia on bowiem z podatku dostawy towarów przez podatnika, któremu nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy ich nabyciu ze względu na rodzaj działalności, do której wykorzystywane były te towary lub ze względu na przepis zakazujący odliczenia od takiego towaru. Polska ustawa wprowadza dodatkowo kryterium czasowe, które jako warunek zwolnienia nie występuje w dyrektywie. Stąd też powołując się na dyrektywę podatnicy mają prawo do stosowania stawki zwolnionej przy odsprzedaży towarów używanych w działalności nawet tylko jeden dzień.

Zwolnienie z art. 43 ust. 1 pkt. 2 ustawy VAT nie obejmuje sprzedaży samochodu osobowego, przy zakupie którego VAT odliczono w wysokości 60% nie więcej niż 6000 zł. Nie spełniony bowiem jest warunek braku odliczenia podatku naliczonego. Taka dostawa jest jednak zwolniona z opodatkowania na podstawie innych przepisów, dla których delegacja znajduje się w ustawie. Podstawą prawną zwolnienia jest w tym wypadku § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenie ministra finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. nr 73, poz. 392 ze zm.). Zgodnie z tym przepisem dostawa samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych jest zwolniona z VAT, jeżeli są spełnione łącznie dwa warunki:

- podatnikowi przy ich nabyciu przysługiwało prawo do częściowego odliczenia podatku naliczonego, czyli 60% podatku naliczonego, nie więcej jednak niż 6000 zł, oraz
- samochody te i pojazdy są towarami używanymi zgodnie z art. 43 ust. 2 ustawy o VAT.

Taki status mają samochody używane przez podatnika dokonującego ich dostawy przez minimum pół roku, licząc od nabycia prawa do rozporządzania nimi jak właściciel.

Zwolnienie z VAT sprzedaży samochodu powoduje konieczność dokonania korekty VAT odliczonego przy nabyciu samochodu, o tym jednak w dalszej części niniejszego opracowania.

Zwolnieniem z opodatkowania objęte są również dostawy terenów niezabudowanych innych niż budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę. Dotyczy to np. terenów rolnych, leśnych, pastwisk itp. Przy ocenie statusu danego terenu decydujące znaczenie ma plan zagospodarowania przestrzennego lub uchwała gminy o przeznaczeniu terenu. Jeżeli nawet w wykazie gruntów teren ma oznaczenie jako rolny, ale plan zagospodarowania terenu albo uchwała gminy wskazuje, iż jest on w strefie terenów przeznaczonych pod zabudowę, to zwolnienia nie stosuje się. Nie stoi to oczywiście w sprzeczności ze statusem podmiotu dokonującego dostawy tego terenu jako czynnego podatnika VAT. Jeśli właściciel gruntu dokonuje sprzedaży w wykonaniu czynności niepodlegających ustawie VAT, czyli nie spełniając definicji działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy, to sprzedaż ta nie będzie podlegać przepisom ustawy.

Bardziej skomplikowane zasady zwolnień dotyczą dostawy budynków i budowli. Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy VAT zwalnia się z opodatkowania dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

- a) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
- b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Poprzez pierwsze zasiedlenie rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

- a) wybudowaniu lub
- b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30 % wartości początkowej.

Wątpliwości mogą powstać przy dostawie budynków, które zostały oddane do używania przed wejściem w życie ustawy o podatku od towarów i usług. Literalnie czytając przepisy, trzeba przyjąć, iż pierwsze zasiedlenie takich budynków nie nastąpiło do dnia dostawy, gdyż ich oddanie do używania nie nastąpiło w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu.

Jednak w takim przypadku podatnik zastosuje zwolnienie wynikające z art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy, w którym zwalnia się dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą powyżej omówionym zwolnieniem pod warunkiem że:

- a) w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,

- b) dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów

Zwolnienie określone w art. 43 ust. 1 pkt 10 nie ma zastosowania w przypadku przekształcenia przysługującego członkowi spółdzielni lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub ustanowienie w miejsce tego prawa odrębnej własności lokalu.

Warunku, o którym mowa w ust. 1 pkt 10a lit. b, nie stosuje się, jeżeli budynki, budowle lub ich części w stanie ulepszonym były wykorzystywane przez podatnika do czynności opodatkowanych przez co najmniej 5 lat.

Ze względu na nie wydzielenie z podstawy opodatkowania gruntów, ich dostawa w takim przypadku jest również zwolniona. Jednak inaczej jest w przypadku prawa wieczystego użytkowania gruntu. Mamy tam do czynienia z koniecznością wyodrębnienia tego prawa od podstawy opodatkowania. Zatem dostawa prawa użytkowania wieczystego byłaby opodatkowana stawką podstawową. Ustawodawca zapobiegł jednak temu poprzez zapis §13 ust. 1 pkt 11

rozporządzenie ministra finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. nr 73, poz. 392 ze zm.). W myśl tego paragrafu zwalnia się od podatku VAT zbycie prawa wieczystego użytkowania gruntu, w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli, jeżeli budynki te lub budowle albo ich części są zwolnione od podatku

Poniżej interpretacja w omawianej kwestii zwolnienia budynków.

**„Rodzaj dokumentu
interpretacja indywidualna**

**Sygnatura
IBPP2/443-473/ICz/10**

**Data
2010.08.27**

**Autor
Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach**

**Temat
Podatek od towarów i usług --> Zakres opodatkowania --> Dostawa towarów i świadczenie usług --> Dostawa towarów**

**Słowa kluczowe
budynek
dostawa
lokale
nieruchomości
zwolnienia podatkowe**

**Istota interpretacji
Opodatkowanie dostawy lokalu mieszkalnego o powierzchni użytkowej 80 m²**

Wniosek ORD-IN 2 MB

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2005r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 2 i § 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, działając w imieniu Ministra Finansów, stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy, przedstawione we wniosku z 18 maja 2010r. (data wpływu 27 maja 2010r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania dostawy lokalu mieszkalnego o powierzchni użytkowej 80 m² – jest

nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 27 maja 2010r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania dostawy lokalu mieszkalnego o powierzchni użytkowej 80 m².

W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca, jako osoba fizyczna, prowadzi działalność gospodarczą polegającą na obrocie nieruchomościami. Wnioskodawca jest czynnym podatnikiem VAT i w ramach działalności gospodarczej zamierza nabyć na „ryнку wtórnym” w celu dalszej odsprzedaży (jako towary handlowe) używany lokal mieszkalny o powierzchni użytkowej 80 m². Lokal zostanie zakupiony na podstawie aktu notarialnego od osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej i niebędącej podatnikiem VAT. Wnioskodawca nie będzie dokonywał ulepszenia przedmiotowego lokalu przed sprzedażą. Sprzedaż tego lokalu nastąpi z pewnością, w okresie do pięciu lat od momentu zakupu.

Z ustaleń faktycznych wynika, iż lokal znajduje się w budynku wybudowanym w roku 1927 a osoba, która zamierza go sprzedać nabyła niniejszy lokal na podstawie umowy darowizny i jak z tego wynika nie była pierwszym użytkownikiem tego lokalu. Nie ma możliwości ustalenia co działo się z lokalem przed nabyciem go przez obecnego właściciela tj. czy nastąpiło pierwsze zasiedlenie czyli oddanie do użytkowania w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi. Jako czynny podatnik VAT Wnioskodawca zamierza sprzedać lokal innemu zarejestrowanemu czynnemu podatnikowi VAT prowadzącemu działalność gospodarczą i opodatkować tą sprzedaż stawką VAT 7%. Z uwagi na brak informacji czy będąc w dyspozycji poprzednich właścicieli lokal został po raz pierwszy zasiedlony, Wnioskodawca dostawę tego lokalu opodatkować VAT 7% traktując dostawę w ramach pierwszego zasiedlenia.

W związku z powyższym zadano następujące pytania:

1. Czy Wnioskodawca postąpi prawidłowo dokonując opodatkowania podatkiem VAT (stawka 7%) dostawy lokalu mieszkalnego uznając powyższą transakcję za dokonaną w ramach pierwszego zasiedlenia, czy też ma prawo zrezygnować z opodatkowania dostawy lokalu mieszkalnego i zastosować do przedmiotowej dostawy zwolnienie z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a przy założeniu, że lokal zostanie nabyty jako towar handlowy a nie składnik majątku trwałego...

2. Czy mając prawo do zastosowania stawki zwolnionej do dostawy przedmiotowego lokalu zostanie przez Wnioskodawcę dokonana dostawa w ramach pierwszego zasiedlenia w rozumieniu art. 2 pkt 14 powołanej ustawy o podatku od towarów i usług, czy też pierwsze zasiedlenie nastąpi tylko i wyłącznie w sytuacji opodatkowania tej dostawy VAT 7%...

Zdaniem Wnioskodawcy:

1. W przedstawionej sytuacji dostawa lokalu mieszkalnego nie może korzystać ze zwolnienia w oparciu o art. 43 ust. 1 pkt 10 oraz ust. 1 pkt 10a, ponieważ będzie dokonana w

ramach pierwszego zasiedlenia i powinna być zgodnie z art. 41 ust. 12 opodatkowana stawką 7%. Niemożliwym jest ustalenie, czy w jakimkolwiek okresie przed dokonaną przez Wnioskodawcę dostawą tego lokalu nastąpiło jego pierwsze zasiedlenie, dlatego też biorąc pod uwagę fakt, że obecni właściciele nie dokonają sprzedaży w ramach pierwszego zasiedlenia, na Wnioskodawcy będzie ciążył obowiązek opodatkowania tej dostawy.

2. Wnioskodawca uważa, że gdyby dostawa lokalu mieszkalnego korzystała ze zwolnienia z opodatkowania (stawka zwolniona) to dostawa ta będzie rozumiana jako pierwsze zasiedlenie czyli oddanie do użytkowania w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu pierwszemu nabywcy. Zdaniem Wnioskodawcy nie tylko dostawę opodatkowaną stawką VAT 7% lub 22% można rozumieć jako dostawę wykonaną w ramach czynności podlegających opodatkowaniu, a co się z tym wiąże pojęcia „czynności opodatkowanych” nie można utożsamiać z pojęciem wyłącznie czynności opodatkowanych stawką 22 lub 7%. Na mocy art. 43 ustawy czynności do których można odnieść stawkę VAT zwolnioną, należy również uznać za czynności opodatkowane w rozumieniu art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego uznaje się za nieprawidłowe.

W myśl art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), zwanej dalej ustawą o VAT, opodatkowaniu tym podatkiem podlegają:

- 1. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;*
- 2. eksport towarów;*
- 3. import towarów;*
- 4. wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;*
- 5. wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.*

Pojęcie towaru ustawodawca zawarł w przepisie art. 2 pkt 6 ustawy o VAT, zgodnie z którym, towarem są rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki i budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także grunty.

Zgodnie natomiast z art. 7 ust. 1 tej ustawy o VAT, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Stosownie do art. 41 ust. 1 ustawy o VAT, stawka podatku wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1.

Jednakże zarówno w treści samej ustawy, jak i przepisów wykonawczych do niej, ustawodawca przewidział zwolnienie od podatku lub opodatkowanie niektórych czynności stawkami obniżonymi.

Zgodnie z art. 41 ust. 12 tej ustawy, stawkę podatku w wysokości 7% stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

W myśl art. 41 ust. 12a ustawy, przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 - wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, z zastrzeżeniem ust. 12b.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy, zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

- 1. dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,*
- 2. pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.*

W myśl art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy, zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w pkt 10, pod warunkiem że:

- 1. w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,*
- 2. dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów.*

Według art. 43 ust. 7a ustawy, warunku, o którym mowa w ust. 1 pkt 10a lit. b, nie stosuje się, jeżeli budynki, budowle lub ich części w stanie ulepszonym były wykorzystywane przez podatnika do czynności opodatkowanych przez co najmniej 5 lat.

Przez pierwsze zasiedlenie – zgodnie z art. 2 pkt 14 ustawy – rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

- 1. wybudowaniu lub*
- 2. ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.*

Pierwsze zasiedlenie ma zatem miejsce w momencie oddania do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi:

- 1. nowo wybudowanego budynku (budowli lub jego części) lub*
- 2. gruntownie odnowionego (nakłady na odnowienie to co najmniej 30% jego wartości początkowej) budynku (budowli lub jego części)*

-w wykonaniu czynności podlegającej opodatkowaniu VAT (np. sprzedaż, najem, dzierżawa, leasing).

Tak więc, przez pierwsze zasiedlenie należy rozumieć objęcie we władanie budynku, budowli lub ich części, przez pierwszego nabywcę lub pierwszego użytkownika. Przedmiotowa

nieruchomość nie musi być faktycznie zamieszkała, lecz winna być przejęta przez nabywcę do użytkowania. Wydanie przedmiotowego obiektu nabywcy winno nastąpić w ramach wykonania przez sprzedającego czynności podlegających opodatkowaniu.

Wówczas, jak wynika z przepisów ustawy, zwolnienie od podatku od towarów i usług stosuje się w odniesieniu do sprzedaży nieruchomości, jeśli jest ona już zasiedlona bądź zamieszkana.

Ze przedstawionego opisu zdarzenia przyszłego wynika, iż Wnioskodawca jest czynnym podatnikiem VAT i w ramach działalności gospodarczej zamierza nabyć na „rynku wtórnym” w celu dalszej odsprzedaży (jako towary handlowe) używany lokal mieszkalny o powierzchni użytkowej 80 m². Lokal zostanie zakupiony na podstawie aktu notarialnego od osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej i niebędącej podatnikiem VAT. Wnioskodawca nie będzie dokonywał ulepszenia przedmiotowego lokalu przed sprzedażą. Sprzedaż tego lokalu nastąpi z pewnością, w okresie do pięciu lat od momentu zakupu.

Lokal znajduje się w budynku wybudowanym w roku 1927 a osoba, która zamierza go sprzedać nabyła niniejszy lokal na podstawie umowy darowizny i jak z tego wynika nie była pierwszym użytkownikiem tego lokalu. Nie ma możliwości ustalenia co działo się z lokalem przed nabyciem go przez obecnego właściciela tj. czy nastąpiło pierwsze zasiedlenie czyli oddanie do użytkowania w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi. Jako czynny podatnik VAT Wnioskodawca zamierza sprzedać lokal innemu zarejestrowanemu czynnemu podatnikowi VAT prowadzącemu działalność gospodarczą i opodatkować tą sprzedaż stawką VAT 7%. Z uwagi na brak informacji czy będąc w dyspozycji poprzednich właścicieli lokal został po raz pierwszy zasiedlony, Wnioskodawca zamierza dostawę tego lokalu opodatkować VAT 7% traktując dostawę w ramach pierwszego zasiedlenia.

Rozstrzygnięcie kwestii czy zamierzona przez Wnioskodawcę dostawa, opisanego we wniosku, lokalu mieszkalnego o powierzchni 80 m² będzie zwolniona z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 lub pkt 10a ustawy o VAT, wymaga ustalenia czy w przypadku tej dostawy wystąpią, wskazane w tych przepisach, okoliczności wykluczające możliwość zastosowania zwolnienia. W pierwszej kolejności ustalenia wymaga czy ta dostawa zostanie dokonana w ramach pierwszego zasiedlenia w rozumieniu ww. przepisu art. 2 pkt 14 ustawy o VAT. Skoro jak wynika z wniosku Wnioskodawca nabędzie ten lokal na podstawie aktu notarialnego od osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej, a więc w wykonaniu czynności niepodlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, z kolei zaś ww. osoba fizyczna nabyła ten lokal w drodze darowizny, natomiast nie ma możliwości wyjaśnienia wcześniejszych stanów faktycznych, zatem należy przyjąć, że dopiero zamierzona przez Wnioskodawcę dostawa ww. lokalu nastąpi w ramach pierwszego zasiedlenia.

Tak więc ta dostawa lokalu mieszkalnego o powierzchni użytkowej 80 m² nie może korzystać ze zwolnienia od podatku od towarów i usług, na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT.

Nie oznacza to jednak, że ww. dostawę Wnioskodawca winien opodatkować. Z uwagi na fakt, że Wnioskodawcy nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu zakupu przedmiotowego lokalu (gdyż nabędzie go na podstawie aktu notarialnego od

osoby fizycznej nieprowadzącej działalności opodatkowanej) oraz nie będzie, jak wskazano we wniosku, dokonywał ulepszenia przedmiotowego lokalu przed sprzedażą, przy dostawie przez Wnioskodawcę ww. lokalu znajdzie zastosowanie zwolnienie z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy, iż w przedstawionej sytuacji dostawa lokalu mieszkalnego nie może korzystać ze zwolnienia w oparciu o art. 43 ust. 1 pkt 10 oraz ust. 1 pkt 10a, ponieważ będzie dokonana w ramach pierwszego zasiedlenia i powinna być zgodnie z art. 41 ust. 12 opodatkowana stawką 7%, należało uznać za nieprawidłowe.

Odnosząc się natomiast do, wskazanej w pkt 2 stanowiska Wnioskodawcy, kwestii czy gdyby dostawa lokalu mieszkalnego korzystała ze zwolnienia z opodatkowania, to dostawa ta będzie rozumiana jako pierwsze zasiedlenie, należy stwierdzić:

Wskazana wcześniej ustawa o podatku od towarów i usług, regulując kwestię przedmiotu opodatkowania, wymienia w art. 5 czynności, które podlegają opodatkowaniu tym podatkiem. Czynności te, jak wynika z dalszych przepisów tej ustawy, mogą być opodatkowane według stawki podatku w wysokości: 22%, 7%, 3%, 0% bądź korzystać ze zwolnienia od podatku. Jeżeli zatem jakaś czynność, wymieniona w art. 5 ustawy o VAT, jest zwolniona z podatku na podstawie przepisów rozdziału 2 lub 3 Działu VIII tej ustawy, to nie oznacza to, że jest to czynność niepodlegająca podatkowi od towarów i usług, lecz jedynie korzysta ona ze zwolnienia na podstawie ww. przepisów ustawy. Ponieważ zawarta w art. 2 pkt 14 ustawy o VAT definicja pierwszego zasiedlenia określa to pojęcie jako oddanie do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, zatem w sytuacji gdy budynek, budowla lub ich części będą przedmiotem dostawy, jako czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 5 ustawy o VAT, lecz korzystającej ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie odrębnych przepisów tej ustawy, wówczas czynność ta zostanie wykonana w ramach pierwszego zasiedlenia.

Mając zatem na uwadze powyższe, należy stwierdzić, iż w sytuacji gdy Wnioskodawca nabędzie lokal w wykonaniu czynności, które nie będą stanowić pierwszego zasiedlenia, w rozumieniu ww. przepisu art. 2 pkt 14 ustawy o VAT, a ponadto nie będzie możliwości ustalenia czy w odniesieniu do tego lokalu pierwsze zasiedlenie miało miejsce wcześniej, wówczas dokonanie przez Wnioskodawcę dostawy tego lokalu z zastosowaniem zwolnienia, nie oznacza, iż ta dostawa nie może być uznana za dokonaną w ramach pierwszego zasiedlenia.

Wobec powyższego stanowisko Wnioskodawcy w tej kwestii należało uznać za prawidłowe.

Oceniając jednak stanowisko Wnioskodawcy całościowo należało uznać je za nieprawidłowe.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Zgodnie z przepisem § 1 pkt 1 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 28 sierpnia 2008r. w sprawie

przekazania rozpoznawania innym wojewódzkim sądom administracyjnym niektórych spraw z zakresu działania ministra właściwego do spraw finansów publicznych, Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (Dz. U. Nr 163, poz. 1016) skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, ul. Prymasa S. Wyszyńskiego 2, 44-101 Gliwice, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Katowicach, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej, ul. Traugutta 2a, 43-300 Bielsko-Biała.”

Jak wiadomo, w przypadku gdy dostawa towarów nie jest objęta podatkiem VAT, obejmowana jest podatkiem od czynności cywilno-prawnych. Jednak dla nabywcy, który jest podatnikiem podatku VAT, korzystniejsze jest nabycie budynków nie objętych zwolnieniem z podatku.

Na szczęście istnieje przepis, który umożliwia podatnikom zastosowanie opodatkowania podatkiem VAT dostawy budynków pomimo spełnienia warunków do ich zwolnienia. Na podstawie art. 43 ust. 10 ustawy VAT podatnik może zrezygnować ze zwolnienia od podatku i wybrać opodatkowanie dostawy budynków, budowli lub ich części, pod warunkiem że dokonujący dostawy i nabywca budynku, budowli lub ich części:

- 1) są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni;
- 2) złożą, przed dniem dokonania dostawy tych obiektów właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego, zgodne oświadczenie, że wybierają opodatkowanie dostawy budynku, budowli lub ich części.

W miejsce tabeli usług zwolnionych w treści art. 43 ustawy VAT zostały wymienione usługi, których świadczenie jest zwolnione z podatku VAT. Pośród tych zwolnień znajdują się usługi pocztowe świadczone przez pocztę, medyczne wykonywane przez zakłady opieki zdrowotnej lub dla tych zakładów oraz usługi medyczne wykonywane samodzielnie przez lekarzy, pielęgniarki i położne.

Ponadto zwolnione z opodatkowania są usługi świadczone przez:

- a) jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania,
- b) uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz jednostki badawczo-rozwojowe, w zakresie kształcenia na poziomie wyższym

Zwolnienie obejmuje korepetycje świadczone przez nauczycieli (ale już nie przez studentów i inne osoby), usługi nauczania języków obcych oraz usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego. Te ostatnie muszą jednak być prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, lub świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty - wyłącznie w zakresie usług

objętych akredytacją, lub finansowane w całości ze środków publicznych. Zwolnienie niniejsze jest zwolnieniem „węższym” w stosunku do zwolnienia usług edukacyjnych obowiązującego do końca 2010 roku.

Art. 43. 1. Zwalnia się od podatku:

- 1) (265) (uchylony);
- 2) (266) dostawę towarów używanych, pod warunkiem że w stosunku do tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego;
- 3) dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonywaną przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego;
- 4) dostawę za cenę równą wartości nominalnej znaczków pocztowych, znaków skarbowych i innych znaków tego typu;
- 5) dostawę ludzkich organów i mleka kobiecego;
- 6) dostawę krwi, osocza w pełnym składzie, komórek krwi lub preparatów krwiopochodnych pochodzenia ludzkiego, niebędących lekami;
- 7) (267) transakcje, łącznie z pośrednictwem, dotyczące walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy, z wyłączeniem banknotów i monet będących przedmiotami kolekcjonerskimi, za które uważa się monety ze złota, srebra lub innego metalu oraz banknoty, które nie są zwykle używane jako prawny środek płatniczy lub które mają wartość numizmatyczną;
- 8) dostawę złota dla Narodowego Banku Polskiego;
- 9) dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę;
- 10) (268) dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:
 - a) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
 - b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata;
- 10a) (269) dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w pkt 10, pod warunkiem że:
 - a) w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
 - b) dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30 % wartości początkowej tych obiektów;
- 11) czynności wykonywane na rzecz członków spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze prawa do lokali mieszkalnych, członków spółdzielni będących właścicielami lokali mieszkalnych lub na rzecz właścicieli lokali mieszkalnych niebędących członkami spółdzielni, za które są pobierane opłaty, zgodnie z art. 4 ust. 1, 2, 4 i 5 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych;
- 12) usługi zarządzania:
 - a) funduszami inwestycyjnymi i zbiorczymi portfelami papierów wartościowych - w rozumieniu przepisów o funduszach inwestycyjnych,
 - b) portfelami inwestycyjnymi funduszy inwestycyjnych, o których mowa w lit. a, lub ich

częścią,

c) ubezpieczeniowymi funduszami kapitałowymi w rozumieniu przepisów o działalności ubezpieczeniowej,

d) otwartymi funduszami emerytalnymi w rozumieniu przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, a także Funduszem Gwarancyjnym utworzonym na podstawie tych przepisów,

e) pracowniczymi programami emerytalnymi w rozumieniu przepisów o pracowniczych programach emerytalnych,

f) obowiązkowym systemem rekompensat oraz funduszem rozliczeniowym utworzonymi na podstawie przepisów prawa o publicznym obrocie papierami wartościowymi, a także innymi środkami i funduszami, które są gromadzone lub tworzone w celu zabezpieczenia prawidłowego rozliczenia transakcji zawartych w obrocie na rynku regulowanym w rozumieniu tych przepisów albo w obrocie na giełdach towarowych w rozumieniu przepisów o giełdach towarowych, przez partnera centralnego, agenta rozrachunkowego lub izbę rozliczeniową w rozumieniu przepisów o ostateczności rozrachunku w systemach płatności i systemach rozrachunku papierów wartościowych oraz zasadach nadzoru nad tymi systemami;

13) udzielanie licencji lub upoważnienie do korzystania z licencji oraz przeniesienie autorskiego prawa majątkowego w rozumieniu przepisów prawa autorskiego - w odniesieniu do programu komputerowego - bez pobrania należności na rzecz placówek oświatowych, o których mowa w ust. 9;

14) (270) świadczenie usług przez techników dentystycznych w ramach wykonywania ich zawodu, jak również dostawę protez dentystycznych lub sztucznych zębów przez dentystów oraz techników dentystycznych;

15) (271) działalność w zakresie gier losowych, zakładów wzajemnych, gier na automatach i gier na automatach o niskich wygranych, podlegającą opodatkowaniu podatkiem od gier na zasadach określonych w odrębnej ustawie;

16) (272) dostawę towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2 pkt 2, przez producenta, której przedmiotem są produkty spożywcze, z wyjątkiem napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2 % oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5 %, jeżeli są one przekazywane na rzecz organizacji pożytku publicznego, w rozumieniu ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, z przeznaczeniem na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez te organizacje;

17) (273) usługi pocztowe oraz dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną - realizowane przez operatora obowiązującego do świadczenia powszechnych usług pocztowych;

18) (274) usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane przez zakłady opieki zdrowotnej;

18a) (275) usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, świadczone na rzecz zakładów opieki zdrowotnej na ich terenie;

19) (276) usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, świadczone przez w ramach wykonywania zawodów:

a) lekarzy i lekarzy dentystów;

a) lekarza i lekarza dentysty,

b) pielęgniarki i położne położnej,

c) osoby wykonujące inne zawody medyczne medycznych, o których mowa w art. 18d ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz. U. z 2007 r. Nr 14, poz. 89, z późn. zm.),

d) psychologów;

d) psychologa;

19a) (277) świadczenie usług, o których mowa w pkt 18 i 19, jeżeli usługi te zostały nabyte przez podatnika we własnym imieniu ale na rzecz osoby trzeciej od podmiotów, o których mowa w pkt 18 i 19;

20) (278) usługi transportu sanitarnego;

21) (279) usługi świadczone przez niezależne grupy osób, na rzecz swoich członków, których działalność jest zwolniona od podatku lub w zakresie której członkowie ci nie są uznawani za podatników, w celu świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio niezbędnych do wykonywania tej działalności zwolnionej lub wyłączonej od podatku, w przypadku gdy grupy te ograniczają się do żądania od swoich członków zwrotu kosztów do wysokości kwoty indywidualnego udziału przypadającego na każdego z nich w ogólnych wydatkach tych grup, poniesionych we wspólnym interesie, jeżeli zwolnienie nie spowoduje naruszenia warunków konkurencji;

22) (280) usługi pomocy społecznej w rozumieniu przepisów o pomocy społecznej oraz usługi określone w przepisach o przeciwdziałaniu przemocy w rodzinie, a także dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związaną związane, na rzecz beneficjenta tej pomocy, wykonywane przez:

a) regionalne ośrodki polityki społecznej, powiatowe centra pomocy rodzinie, ośrodki pomocy społecznej, rodzinne domy pomocy, ośrodki wsparcia i ośrodki interwencji kryzysowej,

b) wpisane do rejestru prowadzonego przez wojewodę:

- domy pomocy społecznej prowadzone przez podmioty posiadające zezwolenie wojewody,
- placówki opiekuńczo-wychowawcze i ośrodki adopcyjno-opiekuńcze,

c) placówki specjalistycznego poradnictwa,

d) inne niż wymienione w lit. a-c placówki zapewniające całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku na podstawie zezwolenia wojewody, wpisane do rejestru prowadzonego przez wojewodę,

e) specjalistyczne ośrodki wsparcia dla ofiar przemocy w rodzinie;

23) (281) usługi opieki nad osobami niepełnosprawnymi, przewlekle chorymi lub osobami w podeszłym wieku, świadczone w miejscu ich zamieszkania przez podmioty inne niż wymienione w pkt 22, oraz dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną;

24) (282) usługi w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą oraz dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną, wykonywane:

a) w formach i na zasadach określonych w przepisach o pomocy społecznej oraz w przepisach o systemie oświaty,

b) przez podmioty sprawujące opiekę nad dziećmi w wieku do 3 lat;

25) (283) usługi w zakresie obowiązkowych ubezpieczeń społecznych;

26) (284) usługi świadczone przez:

a) jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania,

b) *uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz jednostki badawczo-rozwojowe, w zakresie kształcenia na poziomie wyższym*

- *oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane;*

27) (285) *usługi prywatnego nauczania na poziomie przedszkolnym, podstawowym, gimnazjalnym, ponadgimnazjalnym i wyższym, świadczone przez nauczycieli;*

28) (286) *usługi nauczania języków obcych oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, inne niż wymienione w pkt 26, pkt 27 i pkt 29;*

29) (287) *usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, inne niż wymienione w pkt 26:*

a) *prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, lub*

b) *świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty - wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, lub*

c) *finansowane w całości ze środków publicznych*

- *oraz świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane;*

30) (288) *usługi zakwaterowania:*

a) *w bursach i internatach świadczone na rzecz uczniów i wychowanków szkół prowadzących te bursy i internaty,*

b) *w domach studenckich świadczone na rzecz studentów i doktorantów uczelni prowadzących te domy studenckie,*

c) *świadczone na rzecz uczniów i wychowanków lub studentów i doktorantów przez podmioty inne niż wymienione w lit. a i b, pod warunkiem że szkoły lub uczelnie mają z tymi podmiotami zawarte umowy dotyczące zakwaterowania swoich uczniów i wychowanków lub studentów i doktorantów;*

31) (289) *usługi oraz dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną, realizowane przez:*

a) *kościół i związki wyznaniowe, o których mowa w przepisach o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej oraz w przepisach o stosunku Państwa do kościołów i innych związków wyznaniowych,*

b) *organizacje powołane do realizacji celów o charakterze politycznym, związkowym, patriotycznym, filozoficznym, filantropijnym lub obywatelskim*

- *w zakresie interesu zbiorowego swoich członków, wykonywane na rzecz ich członków w zamian za składki, których wysokość i zasady ustalania wynikają z przepisów statutowych tych podmiotów, pod warunkiem że podmioty te nie są nastawione na osiągnięcie zysków, jeżeli zwolnienie nie spowoduje naruszenia warunków konkurencji;*

32) (290) *usługi ściśle związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym świadczone przez kluby sportowe, związki sportowe oraz związki stowarzyszeń i innych osób prawnych, których celem statutowym jest działalność na rzecz rozwoju i upowszechniania sportu, pod warunkiem że:*

a) *są one konieczne do organizowania i uprawiania sportu lub organizowania wychowania fizycznego i uczestniczenia w nim,*

b) *świadczący te usługi nie są nastawieni na osiągnięcie zysków,*

c) *są one świadczone na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym*

- *z wyłączeniem usług związanych z działalnością marketingową oraz reklamowo-promocyjną, wstępu na imprezy sportowe, usług odpłatnego prowadzenia statków przeznaczonych do uprawiania sportu i rekreacji, usług odpłatnego zakwaterowania związanych ze sportem lub*

wychowaniem fizycznym oraz usług wynajmu sprzętu sportowego i obiektów sportowych za odpłatnością;

33) (291) usługi kulturalne świadczone przez:

- a) podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane na podstawie odrębnych przepisów za instytucje o charakterze kulturalnym lub wpisane do rejestru instytucji kultury, prowadzonego przez organizatora będącego podmiotem tworzącym instytucje kultury w rozumieniu przepisów o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, oraz dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną,
- b) indywidualnych twórców i artystów wykonawców, w rozumieniu przepisów o prawie autorskim i prawach pokrewnych, wynagradzane w formie honorariów, w tym za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw do artystycznego wykonania utworów;

34) (292) usługi związane z realizacją zadań radiofonii i telewizji świadczone przez jednostki publicznej radiofonii i telewizji, z wyłączeniem:

- a) usług związanych z filmami i nagraniami na wszelkich nośnikach,
- b) usług w zakresie produkcji filmów reklamowych i promocyjnych,
- c) usług reklamowych i promocyjnych,
- d) działalności agencji informacyjnych;

35) (293) zapewnienie personelu przez kościoły i związki wyznaniowe, o których mowa w pkt 31 lit. a, lub instytucje filozoficzne dla działalności, o której mowa w pkt 18, 22, 24, 26 i 28-30, w celu zapewnienia opieki duchowej;

36) (294) usługi w zakresie wynajmowania lub wydzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe;

37) (295) 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;

38) (296) 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;

39) (297) 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;

40) (298) 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;

41) (299) usługi, których przedmiotem są instrumenty finansowe, o których mowa w ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2010 r. Nr 211, poz. 1384), z wyłączeniem przechowywania tych instrumentów i zarządzania nimi, oraz usługi pośrednictwa w tym zakresie.

2. (300) Przez towary używane, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się ruchomości, których okres używania przez podatnika dokonującego ich dostawy wyniósł co najmniej pół roku po nabyciu prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel.

3. (301) *Rolnik ryczałtowy dokonujący dostawy produktów rolnych lub świadczący usługi rolnicze, które są zwolnione od podatku na podstawie ust. 1 pkt 3, może zrezygnować z tego zwolnienia pod warunkiem: **dokonania zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96 ust. 1 i 2.***

~~1) dokonania w poprzednim roku podatkowym dostawy produktów rolnych oraz świadczenia usług rolniczych o wartości przekraczającej 20.000 zł oraz~~

~~2) dokonania zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96 ust. 1 i 2, oraz~~

~~3) prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3.~~

~~4. Rolnik ryczałtowy, który zamierza zrezygnować ze zwolnienia określonego w ust. 1 pkt 3, jest obowiązany prowadzić ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 1, przez okres co najmniej 3 kolejnych miesięcy poprzedzających bezpośrednio miesiąc, od którego rolnik ten rezygnuje ze zwolnienia.~~

4. (302) (uchylony).

5. Podatnicy, o których mowa w ust. 3, którzy zrezygnowali ze zwolnienia od podatku, mogą po upływie 3 lat od daty rezygnacji ze zwolnienia ponownie skorzystać ze zwolnienia określonego w ust. 1 pkt 3. Zwolnienie, o którym mowa w zdaniu pierwszym, obowiązuje pod warunkiem pisemnego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego przed początkiem miesiąca (kwartału), od którego podatnicy ci ponownie chcą skorzystać ze zwolnienia.

6. (303) (uchylony).

7. Zwolnienie określone w ust. 1 pkt 10 nie ma zastosowania w przypadku, o którym mowa w art. 29 ust. 8.

7a. (304) Warunku, o którym mowa w ust. 1 pkt 10a lit. b, nie stosuje się, jeżeli budynki, budowle lub ich części w stanie ulepszonym były wykorzystywane przez podatnika do czynności opodatkowanych przez co najmniej 5 lat.

8. Przez zarządzenie, o którym mowa w ust. 1 pkt 12, rozumie się:

1) zarządzanie aktywami;

2) dystrybucję tytułów uczestnictwa;

3) tworzenie rejestrów uczestników i administrowanie nimi;

4) prowadzenie rachunków i rejestrów aktywów;

5) przechowywanie aktywów.

9. Przez placówki oświatowe, o których mowa w ust. 1 pkt 13 oraz w art. 83, rozumie się szkoły i przedszkola publiczne i niepubliczne, szkoły wyższe i placówki opiekuńczo-wychowawcze.

10. (305) Podatnik może zrezygnować ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w ust. 1 pkt 10, i wybrać opodatkowanie dostawy budynków, budowli lub ich części, pod warunkiem że dokonujący dostawy i nabywca budynku, budowli lub ich części:

1) są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni;

2) złożą, przed dniem dokonania dostawy tych obiektów właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego, zgodne oświadczenie, że wybierają opodatkowanie dostawy budynku, budowli lub ich części.

11. (306) Oświadczenie, o którym mowa w ust. 10 pkt 2, musi również zawierać:

1) imiona i nazwiska lub nazwę, adresy oraz numery identyfikacji podatkowej dokonującego dostawy oraz nabywcy;

2) planowaną datę zawarcia umowy dostawy budynku, budowli lub ich części;

3) adres budynku, budowli lub ich części.

12. (307) Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 16, stosuje się pod warunkiem

prowadzenia szczegółowej dokumentacji przez dokonującego dostawy towarów potwierdzającej dokonanie dostawy na rzecz organizacji pożytku publicznego, z przeznaczeniem wyłącznie na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez te organizacje.

13. (308) Zwolnienie od podatku stosuje się również do świadczenia usługi stanowiącej element usługi wymienionej w ust. 1 pkt 7 i 37-41, który sam stanowi odrębną całość i jest właściwy oraz niezbędny do świadczenia usługi zwolnionej zgodnie z ust. 1 pkt 7 i 37-41.

14. (309) Przepisu ust. 13 nie stosuje się do świadczenia usług stanowiących element usług pośrednictwa, o których mowa w ust. 1 pkt 7 i 37-41.

15. (310) Zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 7, 12 i 37-41 oraz w ust. 13, nie mają zastosowania do:

- 1) czynności ściągania długów, w tym factoringu;
- 2) usług doradztwa;
- 3) usług w zakresie leasingu.

16. (311) Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 41, nie ma zastosowania do usług dotyczących praw i udziałów odzwierciedlających:

- 1) tytuł prawny do towarów;
- 2) tytuł własności nieruchomości;
- 3) prawa rzeczowe dające ich posiadaczowi prawo do korzystania z nieruchomości;
- 4) udziały i inne tytuły prawne dające ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności lub posiadania nieruchomości lub jej części;
- 5) prawa majątkowe, których instrumentami bazowymi są towary, mierniki i limity wielkości produkcji oraz uprawnienia do emisji zanieczyszczeń, i które mogą być zrealizowane poprzez dostawę towarów lub świadczenie usług innych niż zwolnione z podatku.

17. (312) Zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 18, ~~22-24~~ 18a, 22-24, 26, 28, 29, 31, 32 i 33 lit. a, nie mają zastosowania do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, jeżeli:

- 1) nie są one niezbędne do wykonania usługi podstawowej, zwolnionej zgodnie z ust. 1 pkt 18, ~~22-24~~ 18a, 22-24, 26, 28, 29, 31, 32 i 33 lit. a lub
- 2) ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

17a. (313) Zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 18a, 23, 26, 28, 29 i 33 lit. a, mają zastosowanie do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe.

18. (314) Zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 31, 32 i 33 lit. a, stosuje się, pod warunkiem że podmioty wykonujące czynności, o których mowa w tych przepisach, nie osiągają w sposób systematyczny zysków z tej działalności, a w przypadku ich osiągnięcia są one przeznaczane w całości na kontynuację lub doskonalenie świadczonych usług.

19. (315) Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 33, nie ma zastosowania do:

- 1) usług związanych z filmami i nagraniami na wszelkich nośnikach;
- 2) wstępu:
 - a) na spektakle, koncerty, przedstawienia i imprezy w zakresie twórczości i wykonawstwa artystycznego i literackiego,
 - b) do wesołych miasteczek, parków rozrywki, cyrków, dyskotek, sal balowych,
 - c) do parków rekreacyjnych, na plaże i do innych miejsc o charakterze kulturalnym;
- 3) wstępu oraz wypożyczania wydawnictw w zakresie usług świadczonych przez

biblioteki, archiwa, muzea i innych usług związanych z kulturą;

- 4) usług związanych z produkcją filmów i nagrań na wszelkich nośnikach;*
- 5) działalności agencji informacyjnych;*
- 6) usług wydawniczych;*
- 7) usług radia i telewizji, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 34;*
- 8) usług ochrony praw.*

20. (316) Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 36, nie ma zastosowania do usług wymienionych w poz. 163 załącznika nr 3 do ustawy.

Proporcja zakupów w rozliczeniu sprzedaży bezrachunkowej

Przepisy art. 84 ustawy VAT dotyczą sytuacji, gdy podatnik nie ma obowiązku stosowania kasy fiskalnej, a dokonuje sprzedaży nie wystawiając faktur. Dodatkowo, dla zastosowania tego przepisu podatnik musi dokonywać sprzedaży w różnych stawkach podatkowych, gdyż przy jednej stawce podatkowej stosowanie proporcji nie ma sensu. W takim przypadku całość sprzedaży będzie przecież opodatkowana w jednej i tej samej stawce. W pozostałych przypadkach dla ułatwienia liczenia należnego podatku VAT podatnik ma prawo zastosować tzw. proporcję zakupów. Polega ona na tym, iż cała sprzedaż bezrachunkowa z danego okresu jest dzielona pomiędzy poszczególne stawki podatkowe na podstawie struktury zakupów w poszczególnych stawkach podatkowych z tego okresu. Jak widać z powyższego, ustawodawca założył, że w okresie sprawozdawczym cały towar u podatnika rotuje stu procentowo. Mimo pewnego przybliżenia, w dłuższym czasie metoda ta oddaje realny podział sprzedaży na stawki podatkowe. Oczywiście z racji swojego charakteru metoda proporcji zakupów jest przeznaczona dla mniejszych podmiotów handlu detalicznego.

Przykład: podatnik uzyskał wpływy z handlu detalicznego w okresie obrachunkowym w wysokości 3.000 zł brutto sprzedając towary o różnych stawkach podatkowych. Ponieważ była to sprzedaż bezrachunkowa, a z racji nie przekroczenia kwoty zwolnienia podatnik nie posiada kasy fiskalnej, to znajdzie tu zastosowanie metoda proporcji zakupów. Nie można bowiem w prosty sposób określić, jaki towar i w jakich stawkach został przez podatnika sprzedany.

Podatnik w okresie obrachunkowym nabył towary w dwóch stawkach podatkowych, w stawce 23% VAT za kwotę brutto 1500 zł oraz w stawce 8% VAT za kwotę 1000 zł. Zatem w okresie tym należy obliczyć proporcję zakupów w następujący sposób:

$1500/(1500+1000) = 60\%$ w stawce VAT 23% oraz $1000/(1500+1000) = 40\%$ w stawce VAT 8%.

Sprzedaż jaką w poszczególnych stawkach podatkowych wykaże podatnik:

w stawce 23% VAT: $3000 \text{ zł brutto} \times 60\% = 1800 \text{ zł brutto}$ czyli $1463,41 \text{ zł netto} + 336,59 \text{ zł VAT}$

w stawce 8% VAT: $3000 \text{ zł} \times 40\% = 1200 \text{ zł brutto}$ czyli $1111,11 \text{ zł netto} + 88,89 \text{ zł VAT}$

***Art. 84. 1.** Podatnicy świadczący usługi w zakresie handlu, którzy dokonują sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej od podatku lub opodatkowanej według różnych stawek, a nie są obowiązani prowadzić ewidencji, o której mowa w art. 111 ust. 1, mogą w celu obliczenia kwoty podatku należnego dokonać podziału sprzedaży towarów w danym okresie rozliczeniowym w proporcjach wynikających z udokumentowanych zakupów z tego okresu, w którym dokonano zakupu. Do obliczenia tych proporcji przyjmuje się wyłącznie towary przeznaczone do dalszej sprzedaży według cen uwzględniających podatek.*

2. Jeżeli podatnik podjął lub wznowił działalność wymienioną w ust. 1, podział sprzedaży może być dokonany przy zastosowaniu do obrotu danego okresu rozliczeniowego procentowych wskaźników podziału udokumentowanych zakupów, dokonanych w okresie rozliczeniowym przed zakończeniem okresu rozliczeniowego, w którym podjęto lub wznowiono działalność.

Obliczanie podatku należnego metoda „od brutto”.

Z powodu zmiany stawek VAT art. 85 ustawy VAT w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2013 r. zastąpiony został przez art. 146b ustawy VAT. Reguluje on kwestie obliczania podatku VAT w przypadku usług dla kwot pobieranych w kwocie brutto. Jest to tzw. metoda obliczania podatku „od brutto”. Polega ona na wymnożeniu przychodu w danej stawce podatkowej przez wskaźnik określony w ustawie. W ten sposób otrzymuje się wartość podatku przypadającego na daną sprzedaż. Kwotę netto otrzymuje się przez odjęcie od kwoty brutto wartości wyliczonego podatku.

Art. 85. W przypadku świadczenia przez podatnika usług, w tym w zakresie handlu i gastronomii, kwota podatku należnego może być obliczana jako iloczyn wartości dostawy i stawki:

- 1) ⁽³⁷⁷⁾ 18,03 % - dla towarów i usług objętych stawką podatku 22 %;
- 2) ⁽³⁷⁸⁾ 6,54 % - dla towarów i usług objętych stawką podatku 7 %;
- 3) ⁽³⁷⁹⁾ 4,76 % - dla towarów i usług objętych stawką podatku 5 %.

Art. 146b. ⁽⁶³⁰⁾ W przypadku świadczenia przez podatnika usług, w tym w zakresie handlu i gastronomii, w okresie, o którym mowa w art. 146a, kwota podatku należnego, na potrzeby art. 85, jest obliczana jako iloczyn wartości dostawy i stawki:

- 1) 18,70 % - dla towarów i usług objętych stawką podatku 23 %;
- 2) 7,41 % - dla towarów i usług objętych stawką podatku 8 %.

Odliczenie i zwrot podatku

Art. 86 ustawy VAT jest jednym z najbardziej istotnych dla podatnika artykułów w całej ustawie. To on właśnie daje prawo podatnikowi do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Zgodnie za art. 86 ust. 1 ustawy warunkiem obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony przy zakupie towarów i usług jest zakres, w jakim są one wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Tu jest właśnie zawarta słynna zasada wagi w podatku VAT. Jeżeli podatnik prowadzi sprzedaż opodatkowaną to ma prawo (nie jest to obowiązek) do obniżenia należnego podatku, jeżeli nie ma sprzedaży opodatkowanej, to nie ma prawa do potrącenia sobie podatku naliczonego od zakupów. Jeżeli natomiast w jakimś zakresie ma sprzedaż opodatkowaną a w jakimś nie, to w takim samym zakresie będzie potrącał podatek naliczony stosując przewidziane ustawą metody.

W art. 86 ust. 2 ustawy VAT zdefiniowano pojęcie podatku naliczonego poprzez wymienienie zamkniętego katalogu kwot i ich źródeł powstawania. Zgodnie z tym przepisem kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług, potwierdzających dokonanie przedpłaty (zaliczki, zadatku, raty), jeżeli wiązały się one z powstaniem obowiązku podatkowego oraz od komitenta z tytułu dostawy towarów będącej przedmiotem umowy komisji z uwzględnieniem rabatów. W przypadku importu towarów - suma kwot podatku wynikająca z dokumentu celnego i deklaracji importowej lub przy procedurze uproszczonej z rejestru prowadzonego przez importera. Dla nabywcy towarów od rolnika ryczałtowego podatkiem naliczonym jest zryczałtowany zwrot podatku.

Podatkiem naliczonym jest podatek należny wynikający z usług świadczonych przez podatników nieposiadających siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju oraz usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji do powietrza gazów cieplarnianych. Podobnie jest w przy nabyciu towarów jeżeli dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju lub nabywany jest złom. Generalnie te wszystkie przypadki dotyczą podatku naliczanego przez nabywcę w przypadku stosowania zasady „reverse charge”.

W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, podatkiem naliczonym jest podatek należny z tytułu WNT obliczany przez nabywcę.

Dodatkowo podatkiem naliczonym jest różnica podatku w przypadku gdy kwota podatku z tytułu importu towarów jest niższa od kwoty podatku, jaka byłaby należna z tytułu dostawy tych towarów na terytorium kraju oraz różnica między podatkiem wynikającym z decyzji naczelnika urzędu celnego a podatkiem:

- 1) pobranym przez ten organ,
- 2) należnym z tytułu importu towarów wykazany przez podatnika w:
 - a) zgłoszeniu celnym i rozliczonym w deklaracji podatkowej
 - b) deklaracji importowej

Oczywistym jest, że podatek naliczony może zostać odliczony tylko w przypadku towarów i

usług służących działalności gospodarczej. W art. 86 ust. 7b ustawy VAT przewidziano taką sytuację, w której podatnik nabywa towary lub usługi nie tylko dla celów działalności gospodarczej lecz również dla celów osobistych swoich lub pracowników. W przypadku nakładów ponoszonych na nabycie, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, oraz wytworzenie nieruchomości, stanowiącej majątek przedsiębiorstwa danego podatnika, wykorzystywanej zarówno do celów prowadzonej przez tego podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych, podatek naliczony oblicza się według udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość wykorzystywana jest do celów działalności gospodarczej.

Ponieważ nie zawsze podatnik wykonuje czynności na terenie kraju, a jego sprzedaż nie jest wtedy opodatkowana w Polsce, w myśl ogólnej zasady nie miałby prawa do odliczenia podatku naliczonego. Jednak stawałoby to polskie podmioty w gorszej sytuacji niż podmioty działające na rynkach innych krajów, które przecież miałyby prawo do odliczenia podatku naliczonego u siebie. Stąd też ustawodawcy wprowadzili niejako wyjątek systemowy od zasady wagi w art. 86 ust. 8 ustawy VAT – pomimo braku sprzedaży opodatkowanej można odliczyć podatek naliczony w pewnych sytuacjach.

Podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika poza terytorium kraju, jeżeli kwoty te mogłyby być odliczone, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju, a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami. Tak samo jest w przypadku komisu, ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste oraz zbycie tych praw.

Dodatkowo, jako odpowiedź na vox populi w sprawie przekazywania za darmo towarów na rzecz organizacji pożytku publicznego i zwolnieniem z tym związanym, podatnik nie traci prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego ze zwolnioną dostawą na rzecz organizacji charytatywnych.

Podatnik ma również prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą czynności obrotu walutami lub innych usług finansowych wykonywanych na terytorium kraju, w przypadku gdy miejscem świadczenia tych usług jest terytorium państwa trzeciego lub gdy usługi dotyczą bezpośrednio towarów eksportowanych, pod warunkiem że podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami.

Oczywiście, istotne z punktu widzenia podatnika jest ograniczenie czasowe prawa do odliczenia podatku naliczonego. Zasadą nadrzędną wynikająca z zapisów art. 86 ust. 10 ustawy VAT jest odliczenie podatku w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę albo dokument celny. Jak każdy wie, dokumenty od kontrahentów spływają w różnych terminach, czasami z dużym poślizgiem czasowym. Dlatego też ustawodawcy uzależnili termin odliczenia podatku od daty otrzymania dokumentu nie zaś od daty jego wystawienia. Udokumentowanie daty otrzymania faktury, pomimo że bardzo istotne z punktu widzenia podatkowego, nie jest

nigdzie w ustawie VAT ani w przepisach okołoustawowych unormowane - zatem panuje tu całkowita dowolność. Oczywiście budzi to pewne kontrowersje pomiędzy organami skarbowymi a podatnikami, zwłaszcza wtedy, gdy podatnik dla skorzystania z prawa do odliczenia, twierdzi, iż fakturę otrzymał w innym okresie, niż data jej wystawienia. Organy skarbowe stoją na stanowisku, iż podatnik powinien oznaczać swoje faktury datą wpływu. Większe podmioty prowadzą najczęściej rejestry otrzymania dokumentów i na ich podstawie rozpoznają datę otrzymania faktury. Mniejsze nie mają takich rejestrów i kwestię daty otrzymania faktury traktują dosyć dowolnie nie oznaczając w żaden sposób dokumentów.

Należy w tym miejscu pamiętać, że data otrzymania dokumentu do księgowania nie jest datą jego otrzymania przez podatnika. Problem ten jest wyjątkowo wyraźnie widoczny w przypadku obsługi księgowości przez podmiot zewnętrzny. Przy sporządzaniu protokołów przekazania dokumentów najczęściej nabijana jest data otrzymania dokumentu przez kancelarię podatkową. Ta data nie jest jednak datą na podstawie, której można odliczyć podatek naliczony za dany okres. Liczy się data otrzymania dokumentu przez podatnika.

Przy WNT oraz tam, gdzie podatnik jako nabywca nalicza należny podatek VAT, prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy w podatku należnym u nabywcy. Nie ma tu bowiem mowy o dacie otrzymania dokumentu, który przecież podatnik sam sobie generuje jako fakturę VAT wewnętrzną.

Zasady powyższe w praktyce gospodarczej byłyby bardzo restrykcyjne, i powodowałyby konieczność sporządzania częstych korekt rozliczeń za okresy podatkowe, których dokumenty dotyczą, jeżeli trafiałyby one do księgowości w okresie późniejszym od daty ich otrzymania. Stąd też okres rozliczenia został wydłużony poprzez art. 86 ust. 11 ustawy VAT o kolejne dwa okresy przypadające po okresie otrzymania dokumentu uprawniającego do odliczenia VAT. Jak pewnie Państwo pamiętacie do 01.12.2008 roku podatek można było rozliczyć tylko w okresie otrzymania faktur lub okresie następnym po ich otrzymaniu. Dla uniknięcia kontrowersji opisanych powyżej i ułatwienia rozliczeń podatnikom, do wydłużonego już okresu dodano jeszcze jeden. Od tego momentu podatnik rozliczający VAT miesięcznie ma aż trzy miesiące na rozliczenie naliczonego podatku VAT, natomiast rozliczający się kwartalnie ma na to aż trzy kwartały.

Przy otrzymaniu korekty faktury, podatnik ma obowiązek obniżenia podatku naliczonego za okres otrzymania tej korekty. W przypadku gdy pierwotna faktura nie została jeszcze uwzględniona w odliczeniach podatnika, obowiązek powyższy powstaje w okresie gdy podatnik użyje pierwotnej faktury do obniżenia podatku należnego.

Nie zawsze jednak podatnik osiąga dodatnie saldo w rozliczeniach VAT. Bywa przecież, że wartość zakupów przekracza wartość sprzedaży lub podatnik dokonuje tylko lub w przeważającej ilości takiej sprzedaży gdzie stawka podatku wynosi 0% lub nie występuje. Sytuacja taka jest przewidziana w ustawie w art. 87, który umożliwia przeniesienie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na następny okres rozliczeniowy, bądź dokonanie zwrotu nadwyżki bezpośrednio podatnikowi w formie pieniężnej.

O ile przeniesienie nadwyżki na następny okres rozliczeniowy nie jest dla budżetu państwa niebezpieczne, o tyle zwrot bezpośredni wiąże się z pewnym ryzykiem. Chodzi o to, że budżet oddając podatnikowi pieniądze musi mieć pewność, iż pieniądze te wpłynęły wcześniej do

budżetu w postaci podatku należnego od innych podmiotów. Jest jeszcze dużo, a w przeszłości bywało więcej nieprawidłowości i przestępstw związanych ze zwrotem podatku. Dlatego też, podstawowy termin zwrotu bezpośredniego wynosi 60 dni i jest to termin prawa materialnego. Zwrot odbywa się na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, wskazane w zgłoszeniu identyfikacyjnym.

Termin podstawowy obowiązujący dzisiaj jest terminem skróconym w stosunku do pierwotnej wersji ustawy, dostosowując ją polską do Dyrektywy 112 - wcześniej wynosił on aż 180 dni.

Przekroczenie terminu zwrotu przez organy skarbowe, niezależnie od przyczyny, powoduje konieczność naliczenia karnych odsetek w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty.

Tak jak to wspomniano wyżej, zwrot jest możliwy nie tylko w przypadku prowadzenia przez podatnika sprzedaży opodatkowanej, ale również w wtedy, gdy podatnik sprzedaje towary lub usługi poza terytorium kraju, co wiąże się ze stosowaniem stawki 0% lub wręcz nie podleganiem opodatkowaniu w ogóle. Zgodnie z art. 87 ust. 5 ustawy na umotywowany wniosek, podatnikom dokonującym dostawy towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju i niedokonującym sprzedaży opodatkowanej, przysługuje zwrot kwoty podatku naliczonego tak jak tym działającym w kraju.

Zwrot podatku należy się również podatnikowi, który nie wykonał w okresie rozliczeniowym czynności opodatkowanych na terytorium kraju oraz zagranicą. Tu jednak obowiązują dodatkowe zasady żądania zwrotu. Podatnik otrzyma zwrot na jego umotywowany wniosek złożony wraz z deklaracją podatkową w terminie 180 dni od dnia złożenia rozliczenia.

W ustawie istnieje możliwość przyśpieszenia zwrotu podatku po spełnieniu odpowiednich warunków. Na podstawie art. 87 ust. 6 ustawy VAT na wniosek podatnika, złożony wraz z deklaracją podatkową, urząd skarbowy jest obowiązany zwrócić różnicę podatku w terminie 25 dni, licząc od dnia złożenia rozliczenia, w przypadku gdy kwoty podatku naliczonego, wykazane w deklaracji podatkowej, wynikają:

- 1) z faktur dokumentujących kwoty należności, które zostały w całości zapłacone, z uwzględnieniem limitu płatności gotówkowych wynikających z art. 22 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095, z późn. zm.),
- 2) dokumentów celnych, deklaracji importowej oraz decyzji urzędu celnego i zostały przez podatnika zapłacone,
- 3) importu towarów, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca, lub dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, jeżeli w deklaracji podatkowej została wykazana kwota podatku należnego od tych transakcji

Z ustawy usunięto ograniczenie odliczenia dotyczące importu usług z krajów tzw. szkodliwej konkurencji podatkowej jako niezgodne z prawem UE.

Art. 86. 1. W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania

czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

2. ⁽³⁸⁰⁾ Kwotę podatku naliczonego stanowi:

1) suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika:

a) z tytułu nabycia towarów i usług,

b) potwierdzających dokonanie przedpłaty (zaliczki, zadatku, raty), jeżeli wiązały się one z powstaniem obowiązku podatkowego,

c) od komitenta z tytułu dostawy towarów będącej przedmiotem umowy komisji - z uwzględnieniem rabatów określonych w art. 29 ust. 4;

2) ⁽³⁸¹⁾ w przypadku importu towarów - suma kwot podatku wynikająca z dokumentu celnego i deklaracji importowej, z zastrzeżeniem pkt 5;

3) zryczałtowany zwrot podatku, o którym mowa w art. 116 ust. 6;

~~4) kwota podatku należnego od importu usług, kwota podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, oraz kwota podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów;~~

4) ⁽³⁸²⁾ kwota podatku należnego z tytułu:

a) świadczenia usług, dla którego zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 lub 8 podatnikiem jest ich usługobiorca,

b) dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 lub 7 podatnikiem jest ich nabywca,

c) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów;

5) ⁽³⁸³⁾ kwota podatku należnego z tytułu importu towarów - w przypadkach, o których mowa w art. 33a;

6) ⁽³⁸⁴⁾ różnica podatku, o której mowa w art. 29 ust. 18 i art. 37.

3-7a. ⁽³⁸⁵⁾ (uchylone).

7b. ⁽³⁸⁶⁾ W przypadku nakładów ponoszonych na nabycie, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, oraz wytworzenie nieruchomości, stanowiącej majątek przedsiębiorstwa danego podatnika, wykorzystywanej zarówno do celów prowadzonej przez tego podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, których nie da się w całości przypisać działalności gospodarczej, podatek naliczony oblicza się według udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość wykorzystywana jest do celów działalności gospodarczej.

8. Podatnik ma również prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą:

1) dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika poza terytorium kraju, jeżeli kwoty te mogłyby być odliczone, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju, a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami;

2) czynności, o których mowa w art. 7 ust. 3-7;

3) ⁽³⁸⁷⁾ dostawy towarów, o której mowa w art. 43 ust. 1 pkt 16.

9. ⁽³⁸⁸⁾ Podatnik ma również prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą czynności zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 7 oraz pkt 37-41, wykonywanych na terytorium kraju, w przypadku gdy miejscem świadczenia tych usług zgodnie z art. 28b lub art. 28l jest terytorium państwa trzeciego lub gdy usługi dotyczą bezpośrednio towarów eksportowanych, pod warunkiem że podatnik posiada dokumenty, z których wynika

związek odliczonego podatku z tymi czynnościami.

10. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego powstaje:

- 1) ⁽³⁸⁹⁾ w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę albo dokument celny, z zastrzeżeniem pkt 2-5 oraz ust. 11, 12, 16 i 18;
- 2) ⁽³⁹⁰⁾ w przypadkach, o których mowa w ust. 2 pkt 4 - w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy w podatku należnym u nabywcy ~~od importu usług lub~~ lub usługobiorcy odpowiednio od świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest usługobiorca, od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca;
- 2a) ⁽³⁹¹⁾ w przypadkach, o których mowa w ust. 2 pkt 5 - w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy w podatku należnym od importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a;
- 2b) ⁽³⁹²⁾ w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy w podatku należnym od importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33b,
- 3) w przypadku nabycia towarów i usług, o których mowa w art. 19 ust. 13 pkt 1, jeżeli faktura zawiera informację, jakiego okresu dotyczy - w rozliczeniu za okres, w którym przypada termin płatności;
- 4) w przypadku dokonania spisu z natury określonego w art. 113 ust. 5 i 7 - nie później niż w rozliczeniu za okres, w którym dokonano tego spisu;
- 5) ⁽³⁹³⁾ w przypadku stosowania w imporcie towarów procedury uproszczonej, polegającej na wpisie do rejestru zgodnie z przepisami celnymi - za okres rozliczeniowy, w którym podatnik dokonał wpisu do rejestru; obniżenie kwoty podatku należnego następuje pod warunkiem dokonania przez podatnika zapłaty podatku wykazanego w tym rejestrze, z zastrzeżeniem art. 33a;
- 6) ⁽³⁹⁴⁾ w przypadku decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz w art. 34 - w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał decyzję; obniżenie kwoty podatku należnego następuje pod warunkiem dokonania przez podatnika zapłaty podatku wynikającego z decyzji.

10a. ⁽³⁹⁵⁾ W przypadku gdy nabywca towaru lub usługi otrzymał korektę faktury, o której mowa w art. 29 ust. 4a lub 4c, jest on obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym tę korektę faktury otrzymał. Jeżeli podatnik nie obniżył kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego określonego w fakturze, której korekta dotyczy, a prawo do takiego obniżenia mu przysługuje, zmniejszenie kwoty podatku naliczonego uwzględnia się w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonuje tego obniżenia.

11. ⁽³⁹⁶⁾ Jeżeli podatnik nie dokona obniżenia kwoty podatku należnego w terminach określonych w ust. 10, może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych.

12. ⁽³⁹⁷⁾ W przypadku otrzymania faktury, o której mowa w ust. 2 pkt 1 lit. a lub lit. c, przed nabyciem prawa do rozporządzania towarem jak właściciel albo przed wykonaniem usługi, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego powstaje z chwilą nabycia prawa do rozporządzania towarem lub z chwilą wykonania usługi.

12a. ⁽³⁹⁸⁾ Przepisu ust. 12 nie stosuje się do przypadków, gdy:

- 1) faktura dokumentuje czynności, od których obowiązek podatkowy powstał zgodnie z art. 19 ust. 13 pkt 1, 2, 4, 7, 9-11;
- 2) nabycie prawa do dysponowania towarem jak właściciel lub wykonanie usługi nastąpiło przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej, w której podatnik dokonał obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktury.

13. Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku

naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 11, 12, 16 i 18, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego.

14. W przypadku podatników obowiązanych do dokonywania korekt kwot podatku naliczonego, o których mowa w art. 91 ust. 1 i 2, część kwoty podatku naliczonego obniżającą kwotę podatku należnego oblicza się w oparciu o proporcję właściwą dla roku podatkowego, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego niezależnie od terminu obniżenia kwoty podatku.

15. Do uprawnienia, o którym mowa w ust. 13, stosuje się odpowiednio art. 81b Ordynacji podatkowej.

16. Podatnicy, o których mowa w art. 21 ust. 1, mogą obniżyć kwotę podatku należnego w rozliczeniu za kwartał, w którym:

- 1) uregulowali całą należność wynikającą z otrzymanej od kontrahenta faktury,*
- 2) dokonali zapłaty podatku wynikającego z dokumentu celnego, z uwzględnieniem kwot wynikających z decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz w art. 34*

- nie wcześniej jednak niż z dniem otrzymania faktury lub dokumentu celnego. Przepis ust. 10 stosuje się odpowiednio.

17. Przepisu ust. 16 nie stosuje się do kwoty podatku naliczonego, wynikającej z faktur i dokumentów celnych otrzymanych i odliczonych od kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres poprzedzający kwartał, za który podatnik będzie rozliczał się metodą kasową.

18. Podatnicy, o których mowa w art. 21 ust. 5, kwotę podatku naliczonego, wynikającą z faktur lub dokumentów celnych otrzymanych w okresie, kiedy rozliczali się metodą kasową, i nieodliczoną od kwoty podatku należnego do końca tego okresu, mają prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w okresie rozliczeniowym, w którym:

- 1) uregulowali kontrahentowi całą należność wynikającą z otrzymanych faktur - w przypadku podatku wynikającego z faktur;*
- 2) dokonali zapłaty podatku - w przypadku podatku wynikającego z dokumentów celnych;*
- 3) dokonali zapłaty podatku wynikającego z decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz art. 34.*

19. ⁽³⁹⁹⁾ Jeżeli w okresie rozliczeniowym podatnik nie wykonywał czynności opodatkowanych na terytorium kraju oraz nie wykonywał czynności poza terytorium kraju kwotę podatku naliczonego może przenieść do rozliczenia na następny okres rozliczeniowy.

20. U podatnika, o którym mowa w art. 16, kwotę podatku naliczonego jest kwota stanowiąca równowartość 22 %⁽⁴⁰⁰⁾ kwoty należnej z tytułu dostawy nowego środka transportu, nie wyższa jednak niż kwota podatku zawartego w fakturze stwierdzającej nabycie tego środka lub dokumencie celnym, albo podatku zapłaconego przez tego podatnika od wewnątrzwspólnotowego nabycia tego środka.

21. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, inny niż określony w ust. 10 termin obniżenia kwoty podatku należnego, o której mowa w ust. 1, uwzględniając:

- 1) specyfikę wykonywania niektórych czynności;*
- 2) stosowane techniki dokumentowania rozliczeń w obrocie gospodarczym.*

Wyłączenia odliczenia podatku naliczonego.

Ponieważ obniżenie podatku należnego jest prawem podatnika nadanym ustawą, to ustawodawcy, prowadząc swoją politykę fiskalną, w pewnych przypadkach nabycia usług i towarów wyłączyli możliwość odliczeń i zwrotów podatku naliczonego.

Bardzo istotnym wyjątkiem z punktu widzenia podatników i wartym bliższego omówienia, jest zakaz odliczenia podatku naliczonego od zakupu samochodów osobowych oraz paliwa do tych samochodów.

Do końca 2010 roku kwestię tą regulował art. 86 ust. 3 i 4 ustawy VAT. Jednak w związku z wyrokiem ETS dotyczącym firmy Magoora z Krakowa oraz niezgodności przepisów naszej ustawy z przepisami unijnymi w tym względzie, praktycznie nie był on stosowany. Od 2011 roku przepisy te zostały z ustawy usunięte i zastąpione na dwa lata przez przepisy przejściowe, a po tym okresie zastąpione przez nowy art. 86a. Zmiany te wprowadziła ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz. U. z 2010 r. Nr 247, poz. 1652). Jak wynika z treści przepisów zmieniających, tak naprawdę nastąpił powrót do starego brzmienia ustawy sprzed zmiany. Teraz rząd polski mógł wprowadzić takie ograniczenie ze względu na decyzję Rady Europy zezwalającą na takie postępowanie i wyjątek od zasady stałości.

W myśl przepisów przejściowych art. 3 ust. 1 ww ustawy zmieniającej w okresie od dnia 01.01.2011 r. do dnia 31 grudnia 2012 r., w przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony kwotę podatku naliczonego stanowi 60% kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca - nie więcej jednak niż 6000 zł.

Przepisu powyższego nie stosuje się do:

1) pojazdów 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) pojazdów 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) pojazdów samochodowych, które mają otwartą część przeznaczoną do przewozu ładunków;

4) pojazdów samochodowych, które posiadają kabinę kierowcy i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu;

5) pojazdów samochodowych będących pojazdami specjalnymi w rozumieniu przepisów prawa o ruchu drogowym o przeznaczeniach wymienionych w załączniku do niniejszej ustawy;

6) pojazdów samochodowych konstrukcyjnie przeznaczonych do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą - jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie;

Tak jak i przedtem, tak i teraz spełnienie wymagań dla pojazdów samochodowych, co do których przysługuje odliczenie podatku stwierdza się na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację oraz dowodu rejestracyjnego pojazdu, zawierającego właściwą adnotację o spełnieniu tych wymagań.

Bardzo ważnym wyjątkiem od zakazu odliczenia podatku od nabycia samochodów osobowych jest zezwolenie na pełne odliczenie podatku VAT w przypadkach, gdy przedmiotem działalności podatnika jest odprzedaż samochodów (pojazdów) osobowych lub oddanie w odpłatne używanie tych samochodów (pojazdów) na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innych umów o podobnym charakterze i te samochody (pojazdy) są przez podatnika przeznaczone wyłącznie do wykorzystania na te cele przez okres nie krótszy niż sześć miesięcy.

Takie same zasady w okresie przejściowym, jak przed nowelizacją przepisów dotyczą również leasingu. Zgodnie z art. 3 ust. 6 ustawy zmieniającej, w przypadku usługoborców użytkujących samochody osobowe oraz inne pojazdy samochodowe, na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, kwotę podatku naliczonego stanowi 60 % kwoty podatku naliczonego od czynszu (raty) lub innych płatności wynikających z zawartej umowy, udokumentowanych fakturą. Suma kwot w całym okresie użytkowania samochodów i pojazdów, o których mowa w zdaniu pierwszym, dotycząca jednego samochodu lub pojazdu, nie może jednak przekroczyć kwoty 6 000 zł.

Wiele kontrowersji budzi kwestia odliczenia podatku od zakupu paliwa do samochodów osobowych tzw. z kratką, bowiem przepis przejściowy nie jest w pełni jednoznaczny. W art. 4 ww ustawy stwierdza się, iż w okresie od dnia 01.01.2011 r. do dnia 31 grudnia 2012 r., obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych, o których mowa w art. 3 ust. 1. Odesłanie do przepisu art. 3 ust. 1 powoduje, iż przepis ten powinien dotyczyć tylko i wyłącznie samochodów nabytych od dnia 01.01.2011 r. Zatem według wielu doradców podatkowych nadal pozostaje możliwość odliczenia podatku od zakupu paliwa do samochodów nabytych przed tym terminem.

Jednak organy skarbowe stoją na innym stanowisku wyrażając to m. in. w interpretacjach podatkowych. Poniżej jedna z nich:

***”Rodzaj dokumentu
interpretacja indywidualna***

***Sygnatura
IPPP1-443-376/11-4/EK***

Data

2011.06.09

Autor

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Temat

Podatek od towarów i usług --> Odliczenie i zwrot podatku. Odliczanie częściowe --> Odliczenie i zwrot podatku --> Odliczenie podatku

Słowa kluczowe

paliwo

prawo do odliczenia

samochód

Istota interpretacji

Odliczenie podatku naliczonego po 1 stycznia 2011 r. w związku z zakupem paliwa do samochodu posiadającego homologację ciężarową producenta i nie spełniającego wymagań określonych w art. 3 ust. 2 ustawy nowelizującej.

Wniosek ORD-IN 320 kB

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. z 2007 r. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Pana, przedstawione we wniosku z dnia 24 lutego 2011 r. (data wpływu 01 marca 2011 r.) uzupełnionym pismem z dnia 26 maja 2011 r. (data wpływu 30 maja 2011 r.) w odpowiedzi na wezwanie tut. Organu z dnia 12 maja 2011r. o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur potwierdzających zakup paliwa do samochodu z tzw. „kratką” - jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 01 marca 2011r. wpłynął ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur potwierdzających zakup paliwa do samochodu tzw. „kratką. Wniosek uzupełniono pismem z dnia 26 maja 2011 r. (data wpływu 30 maja 2011r.) w odpowiedzi na wezwanie tut. Organu z dnia 12 maja 2011 r.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

W ramach prowadzonej działalności gospodarczej Wnioskodawca posiada od stycznia 2010 roku jako środek trwały samochód tzw. „z kratką” (tj. posiadający homologację

ciężarową o ładowności > 500kg i dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony). Pojazd ten wykorzystywany jest do prowadzonej działalności gospodarczej, a nabywany do jego napędzania olej napędowy, stanowi dla Wnioskodawcy koszt podatkowy. W roku 2010 Wnioskodawca miał prawo do obniżania podatku należnego z tytułu zakupu ww. paliwa.

Z uzupełnienia wniosku wynika, iż przedmiotowy samochód nie jest pojazdem spełniającym wymagania określone przepisem art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym. Jest to samochód tzw. z kratką, nie posiadający żadnej z wymienionych ww. przepisie cech.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

W związku z art. 4 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym, określającym, że „w okresie od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2012 r., obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych, o których mowa w art. 3 ust. 1 w/w Ustawy”, Wnioskodawca prosi o interpretację czy artykuł ten ma zastosowanie w przypadku nabywania paliwa do ww. pojazdu nabytego w 2010 roku (przedstawionego w opisie stanu faktycznego), ograniczając Zainteresowanemu prawo do obniżenia podatku należnego w latach 2011 i 2012 od zakupu oleju napędowego...

Art. 4 ww. Ustawy ma zastosowanie do pojazdów, o których jest mowa w jej art. 3 ust 1. Ponieważ w art. 3 ust 1. ww. Ustawy jest mowa o samochodach osobowych oraz innych pojazdach samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, nabywanych w okresie od dnia wejścia w życie Ustawy do dnia 31 grudnia 2012 r., zatem, skoro Wnioskodawca posiada samochód nabyty przed dniem wejścia w życie ww. Ustawy, to art. 4 ustawy o VAT nie ma zastosowania w przypadku Wnioskodawcy (opisanym w stanie faktycznym).

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), zwanej dalej ustawą, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

W myśl art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2011 r. nadanym ustawą z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o transporcie drogowym (Dz. U. Nr 247, poz. 1652), kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika:

- 1. z tytułu nabycia towarów i usług,*
- 2. potwierdzających dokonanie przedpłaty (zaliczki, zadatku, raty), jeżeli wiązały się one z powstaniem obowiązku podatkowego,*

3. od komitenta z tytułu dostawy towarów będącej przedmiotem umowy komisji

- z uwzględnieniem rabatów określonych w art. 29 ust. 4.

Do dnia 31 grudnia 2010 r. zasady odliczenia podatku VAT od nabycia samochodów regulowały przepisy art. 86 ust. 3-7a ustawy, natomiast kwestię prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony związany z nabyciem paliwa do samochodów regulował przepis art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy.

Na mocy powołanej wyżej ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym, zwanej dalej: „ustawą nowelizującą”, z dniem 1 stycznia 2011 r. ww. przepisy art. 86 ust. 3-7a oraz art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług zostały uchylone. Natomiast dodano m. in.:

** przepis art. 86a ust. 1-10 ustawy o podatku od towarów i usług, w którym określono zasady odliczenia podatku naliczonego związanego z nabyciem samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony,*

** przepis art. 88a ustawy o podatku od towarów i usług, określający zasady odliczenia paliwa do napędu samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony.*

Stosownie do art. 9 pkt 2 ustawy nowelizującej, dodane przepisy art. 86a ust. 1-10 oraz art. 88a wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2013 r.

Z opisu stanu faktycznego przedstawionego we wniosku wynika, iż Wnioskodawca nabył w ramach prowadzonej działalności gospodarczej w styczniu 2010 r. jako środek trwały samochód posiadający homologację ciężarową o ładowności > 500 kg i dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony. Wnioskodawca wykorzystuje samochód do działalności gospodarczej. Z uzupełnienia wniosku wynika, iż nabyty samochód nie spełnia wymagań określonych w art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o transporcie drogowym.

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą prawa do odliczenia całości podatku naliczonego z faktur potwierdzających nabycie paliwa do samochodu w latach 2011-2012.

Należy zauważyć, że w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2012 r. kwestie związane z odliczeniem podatku od towarów i usług związanego z nabyciem pojazdów samochodowych oraz paliw do ich napędu, regulują odpowiednio przepisy art. 3 oraz art. 4 ustawy nowelizującej.

Zgodnie z treścią art. 3 ust. 1 ustawy nowelizującej, w okresie od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy (tj. od dnia 1 stycznia 2011 r.) do dnia 31 grudnia 2012 r., w przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2 ustawy zmienianej w art. 1 (tj. ustawy o podatku od towarów i usług), stanowi 60% kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu

wewnątrzspółnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca – nie więcej jednak niż 6.000 zł, z zastrzeżeniem ust. 2.

Z kolei art. 3 ust. 2 ustawy nowelizującej stanowi, iż przepis ust. 1 nie dotyczy:

1. pojazdów 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. pojazdów 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. pojazdów samochodowych, które mają otwartą część przeznaczoną do przewozu ładunków;

4. pojazdów samochodowych, które posiadają kabinę kierowcy i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu;

5. pojazdów samochodowych będących pojazdami specjalnymi w rozumieniu przepisów prawa o ruchu drogowym o przeznaczeniach wymienionych w załączniku do niniejszej ustawy;

6. pojazdów samochodowych konstrukcyjnie przeznaczonych do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą – jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie;

7. przypadków, gdy przedmiotem działalności podatnika jest:

1. odprzedaż tych samochodów (pojazdów) lub

2. oddanie w odpłatne używanie tych samochodów (pojazdów) na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innych umów o podobnym charakterze i te samochody (pojazdy) są przez podatnika przeznaczone wyłącznie do wykorzystania na te cele przez okres nie krótszy niż sześć miesięcy.

W myśl art. 3 ust. 3 ustawy nowelizującej, spełnienie wymagań dla pojazdów samochodowych określonych w ust. 2 pkt 1-4 stwierdza się na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację oraz dowodu rejestracyjnego pojazdu, zawierającego właściwą adnotację o spełnieniu tych wymagań.

W zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur potwierdzających zakup paliwa do tych samochodów należy mieć na uwadze art. 4 ww. ustawy nowelizującej. Zgodnie z tym przepisem, w okresie od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy (tj. 1 stycznia 2011 r.) do dnia 31 grudnia 2012 r., obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika paliw silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych, o których mowa w art. 3 ust. 1.

Odnośząc się zatem do ww. art. 3 ust. 1 ustawy nowelizującej, zauważyć należy, że regulacja ta jest typowym przepisem epizodycznym, tzn. takim który ma z góry wyznaczony okres swojego obowiązywania. Tego właśnie dotyczy początkowy jego fragment. Wskazuje on, że ma zastosowanie od 1 stycznia 2011 r. (data wejścia w życie przepisu) do 31 grudnia 2012 r.

Druga część przepisu określa, jakie ograniczenia w odliczaniu i jakich samochodów dotyczące obowiązują w okresie wskazanym w początkowej jego części. Innymi słowy „w latach 2011-2012” nie można odliczyć całości podatku od „samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony” (z uwzględnieniem wyjątków wynikających z art. 3 ust. 2 ustawy nowelizującej). Ograniczenia w odliczaniu dotyczą tych właśnie samochodów. Obowiązują w latach 2011-2012.

Kolejny przepis, tj. art. 4 ustawy nowelizującej, dotyczy ograniczeń w odliczaniu podatku od paliwa do samochodów. Także i ten przepis ma charakter epizodyczny. Stanowi on, że w latach 2011-2012 nie odlicza się podatku od paliwa do samochodów (i innych pojazdów), o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy. Reguluje zatem kwestie odliczeń podatku od paliwa do samochodów. Jednocześnie jest przepisem odsyłającym.

Dla ustalenia pełnego zakresu jego treści (wyinterpretowania z jego brzmienia normy prawnej) należy uwzględnić brzmienie art. 3 ust. 1 ustawy nowelizującej. Mowa jest w nim bowiem o „samochodach osobowych oraz innych pojazdach samochodowych, o których mowa w art. 3 ust. 1”. W art. 3 ust. 1 ustawy nowelizującej mówi się o „samochodach osobowych oraz innych pojazdach samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony” (z uwzględnieniem wyjątków wynikających z art. 3 ust. 2). Data nabycia samochodu (czy przed 2011 r., czy już w 2011 r.) nie jest jego cechą opisaną w art. 3 ust. 1 ustawy nowelizującej. Daty wskazane w tym przepisie wyznaczają okres obowiązywania tego przepisu, a nie są cechami samochodów. Nie stanowi on zatem o okresie nabywania samochodów. Nie można zatem z brzmienia tych regulacji wyciągnąć wniosku, że samochód nabyty np. w styczniu 2011 r. jest samochodem, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy nowelizującej, a taki sam samochód nabyty w grudniu 2010 r. nie jest samochodem, o którym mowa w tym przepisie.

Zatem zakaz odliczenia VAT od paliwa do samochodów wymienionych w art. 3 ust. 1 ustawy nowelizującej (z uwzględnieniem zastrzeżeń wynikających z art. 3 ust. 2 tej ustawy) dotyczy (w okresie 01.01.2011-31.12.2012 r.) także tych nabytych przed 1 stycznia 2011 r.

Biorąc pod uwagę przytoczone przepisy prawa podatkowego oraz przedstawiony stan faktyczny stwierdzić należy, iż Wnioskodawcy w okresie od 01.01.2011 do 31.12.2011 r. nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur potwierdzających nabycie oleju napędowego do samochodu, o którym mowa we wniosku.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za nieprawidłowe.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu

Administracyjnego w Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Warszawie Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku, ul. 1 Maja 10, 09-402 Płock.”

Art. 3. 1. W okresie od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy do dnia 31 grudnia 2012 r., w przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2 ustawy zmienianej w art. 1, stanowi 60 % kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca - nie więcej jednak niż 6 000 zł, z zastrzeżeniem ust. 2.

2. Przepis ust. 1 nie dotyczy:

1) pojazdów 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) pojazdów 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) pojazdów samochodowych, które mają otwartą część przeznaczoną do przewozu ładunków;

4) pojazdów samochodowych, które posiadają kabinę kierowcy i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu;

5) pojazdów samochodowych będących pojazdami specjalnymi w rozumieniu przepisów prawa o ruchu drogowym o przeznaczeniach wymienionych w załączniku do niniejszej ustawy;

6) pojazdów samochodowych konstrukcyjnie przeznaczonych do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą - jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie;

7) przypadków, gdy przedmiotem działalności podatnika jest:

a) odprzedaż tych samochodów (pojazdów) lub

b) oddanie w odpłatne używanie tych samochodów (pojazdów) na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innych umów o podobnym charakterze i te samochody (pojazdy) są przez podatnika przeznaczone wyłącznie do wykorzystania na te cele przez okres nie krótszy niż sześć miesięcy.

3. Spełnienie wymagań dla pojazdów samochodowych określonych w ust. 2 pkt 1-4 stwierdza się na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację oraz dowodu rejestracyjnego pojazdu, zawierającego właściwą adnotację o spełnieniu tych wymagań.

4. W przypadku gdy w pojeździe, dla którego wydano zaświadczenie, o którym mowa w ust. 3, zostały wprowadzone zmiany, w wyniku których pojazd nie spełnia wymagań, o których mowa w ust. 2 pkt 1-4, podatnik jest obowiązany do skorygowania kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym dokonał jego odliczenia.

5. Przepisy ust. 1-4 stosuje się odpowiednio do importu samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych, z tym że do importu samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych, o których mowa w ust. 1, kwotę podatku naliczonego stanowi 60 % kwoty wynikającej z dokumentu celnego, z uwzględnieniem kwot wynikających z decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz art. 34 ustawy zmienianej w art. 1 - nie więcej jednak niż 6 000 zł.

6. W przypadku usługobiorców użytkujących samochody osobowe oraz inne pojazdy samochodowe, o których mowa w ust. 1, na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, kwotę podatku naliczonego stanowi 60 % kwoty podatku naliczonego od czynszu (raty) lub innych płatności wynikających z zawartej umowy, udokumentowanych fakturą. Suma kwot w całym okresie użytkowania samochodów i pojazdów, o których mowa w zdaniu pierwszym, dotycząca jednego samochodu lub pojazdu, nie może jednak przekroczyć kwoty 6 000 zł.

7. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio do nabytych lub importowanych części składowych zużytych do wytworzenia przez podatnika samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych, o których mowa w ust. 1, z uwzględnieniem przepisów ust. 3 i 4, jeżeli te samochody i pojazdy zostały zaliczone przez tego podatnika do środków trwałych w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym.

Art. 4. W okresie od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy do dnia 31 grudnia 2012 r., obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu

samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych, o których mowa w art. 3 ust. 1.

W pewnych sytuacjach, w których budżet nie otrzymuje podatku należnego do dostawców usług lub towarów, najczęściej w wyniku przestępstw ale nie tylko, odliczenie podatku jest również wykluczone.

Traktuje o tym art. 88 ustawy, który wymienia poszczególne rodzaje wyłączonych usług i towarów. Zgodnie z nim obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika:

- 1) usług noclegowych i gastronomicznych, z wyjątkiem nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób;
- 2) towarów i usług, których nabycie:
 - a) zostało udokumentowane fakturami otrzymanymi przed dniem utraty zwolnienia podmiotowego albo przed dniem rezygnacji z tego zwolnienia z wyjątkiem specjalnego trybu sporządzenia spisu towarów nabytych przed końcem zwolnienia
 - b) nastąpiło w wyniku darowizny lub nieodpłatnego świadczenia usługi.

Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy:

- 1) sprzedaż została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi:
 - a) wystawionymi przez podmiot nieistniejący lub nieuprawniony do wystawiania faktur lub faktur korygujących,
 - b) w których kwota podatku wykazana na oryginale faktury lub faktury korygującej jest różna od kwoty wykazanej na kopii;
- 2) transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku;
- 3) wystawiono więcej niż jedną fakturę dokumentującą tę samą sprzedaż;
- 4) wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne:
 - a) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane - w części dotyczącej tych czynności,
 - b) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością - w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością,
 - c) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego - w części dotyczącej tych czynności;
- 5) faktury, faktury korygujące wystawione przez nabywcę zgodnie z odrębnymi przepisami nie zostały zaakceptowane przez sprzedającego;
- 6) zaświadczenie, o którym mowa w art. 86 ust. 5, zawiera informacje niezgodne ze stanem faktycznym;
- 7) wystawiono faktury, w których została wykazana kwota podatku w stosunku do czynności opodatkowanych, dla których nie wykazuje się kwoty podatku na fakturze - w części dotyczącej tych czynności.

Przepisy powyższe stosuje się odpowiednio do duplikatów faktur. Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się również do podatników, którzy nie są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni.

Art. 88. 1. Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika:

1) importu usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionych w załączniku nr 5 do ustawy;

- 1) (420) (uchylony);
- 2) (421) (uchylony);
- 3) (422) (uchylony);
- 4) usług noclegowych i gastronomicznych, z wyjątkiem:
 - a) (423) (uchylona),
 - b) nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób;
 - 5) towarów i usług, których nabycie:
 - a) zostało udokumentowane fakturami otrzymanymi przed dniem utraty zwolnienia określonego w art. 113 ust. 1 lub 9 albo przed dniem rezygnacji z tego zwolnienia, z wyjątkiem przypadków określonych w art. 113 ust. 5 i 7,
 - b) nastąpiło w wyniku darowizny lub nieodpłatnego świadczenia usługi.
2. (424) (uchylony).
3. (425) (uchylony).
- 3a. (426) Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy:
 - 1) sprzedaż została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi:
 - a) wystawionymi przez podmiot nieistniejący lub nieuprawniony do wystawiania faktur lub faktur korygujących,
 - b) w których kwota podatku wykazana na oryginale faktury lub faktury korygującej jest różna od kwoty wykazanej na kopii;
 - 2) (427) transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku;
 - 3) wystawiono więcej niż jedną fakturę dokumentującą tę samą sprzedaż;
 - 4) wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne:
 - a) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane - w części dotyczącej tych czynności,
 - b) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością - w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością,
 - c) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego - w części dotyczącej tych czynności;
 - 5) faktury, faktury korygujące wystawione przez nabywcę zgodnie z odrębnymi przepisami nie zostały zaakceptowane przez sprzedającego;
 - 6) (428) zaświadczenie, o którym mowa w art. 86 ust. 5, zawiera informacje niezgodne ze stanem faktycznym;
 - 7) (429) wystawiono faktury, w których została wykazana kwota podatku w stosunku do czynności opodatkowanych, dla których nie wykazuje się kwoty podatku na fakturze - w części dotyczącej tych czynności.
- 3b. (430) Przepis ust. 3a stosuje się odpowiednio do duplikatów faktur.
4. Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się również do podatników, którzy nie są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, zgodnie z art. 96, z wyłączeniem przypadków, o których mowa w art. 86 ust. 20.
5. (431) (uchylony).

Zwrot podatku z zagranicy.

Od dnia 01.01.2010 r. podatnicy VAT mogą ubiegać się o zwrot podatku VAT zapłaconego w cenie nabywanych towarów lub usług w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej poprzez złożenie wniosku w formie elektronicznej w Polsce. Do dnia 31.12.2009 r. polski podatnik, który chciał odzyskać VAT od zakupów opodatkowanych na terytorium Unii Europejskiej musiał występować bezpośrednio do urzędów podatkowych zlokalizowanych w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej. Było to bardzo kłopotliwe i odstraszało wielu podatników od skorzystania ze swego prawa.

Uprawnionymi do uzyskania zagranicznego VAT są podatnicy czynni w rozumieniu ustawy VAT. Zgodnie z art. 89 ust. 1h ustawy podatnik, o którym mowa w art. 15, ubiegający się o zwrot podatku od wartości dodanej w odniesieniu do nabytych przez niego towarów i usług lub w odniesieniu do zaimportowanych przez niego towarów wykorzystywanych do wykonywania czynności dających prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego na terytorium kraju, składa wniosek za pomocą środków komunikacji elektronicznej o dokonanie takiego zwrotu za pośrednictwem właściwego dla podatnika naczelnika urzędu skarbowego do właściwego państwa członkowskiego. Przepis art. 89 ust. 1i ustawy stanowi, iż wniosek o dokonanie zwrotu, o którym mowa w ust. 1h, nie jest przekazywany do właściwego państwa członkowskiego w przypadku gdy w okresie, do którego odnosi się wniosek, podatnik:

- nie był podatnikiem, o którym mowa w art. 15 ustawy,
- dokonywał wyłącznie dostaw towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku innych niż transakcje, do których stosuje się art. 89 ust. 9 ustawy,
- był zwolniony od podatku na podstawie art. 113 ustawy.

Podatek, o zwrot którego występuje podatnik, zawarty jest w cenie nabycia przez niego towarów i usług lub zapłacony w związku z zaimportowaniem przez niego towarów w innych niż Rzeczpospolita Polska państwach członkowskich Wspólnoty Europejskiej, wykorzystywanych do wykonywania czynności dających podatnikowi prawo do obniżenia kwoty należnego o kwotę podatku naliczonego na terytorium kraju. Zwrot przysługuje, jeżeli zakupione towary lub usługi są wykorzystywane do działalności opodatkowanej, a w państwie zakupu istnieje możliwość odliczenia VAT od tego rodzaju wydatku.

Zgodnie z art. 89 ust. 1k ustawy w przypadku gdy towary lub usługi były wykorzystywane tylko częściowo do wykonywania czynności dających prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego na terytorium kraju, podatnik ubiegający się o zwrot podatku jest obowiązany przy określaniu kwoty zwrotu podatku uwzględnić proporcję obliczoną zgodnie z art. 90 i 91 ustawy. Proporcję tę wskazuje się w składanym wniosku.

Zgodnie z art. 89 ust. 1l ustawy w przypadku, gdy proporcja, o której mowa w ust. 1k, ulegnie zmianie po złożeniu wniosku o zwrot podatku od wartości dodanej – podatnik:

- uwzględnia zmianę tej proporcji oraz dokonuje odpowiedniej korekty kwot podatku do zwrotu wynikającej ze zmiany tej proporcji we wniosku o zwrot podatku od wartości dodanej składanym w roku podatkowym następującym po roku podatkowym, za który lub którego część złożony został ten wniosek,
- składa korektę wniosku o zwrot podatku od wartości dodanej, jeżeli w roku podatkowym następującym po roku podatkowym, za który lub którego część złożony został ten wniosek, podatnik nie występuje o zwrot podatku od wartości dodanej.

By ubiegać się o zwrot podatku, za pośrednictwem właściwego naczelnika urzędu skarbowego, składa do właściwego państwa członkowskiego zwrotu wniosek o zwrot podatku wyłącznie w formie elektronicznej.

Właściwym dla podatnika organem podatkowym do złożenia wniosku jest naczelnik urzędu

skarbowego właściwy ze względu na miejsce wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług.

Podmiot uprawniony może wystąpić o zwrot podatku za okres nie krótszy niż trzy miesiące i nie dłuższy niż rok podatkowy. Wyjątkiem jest wniosek dotyczący pozostałej części roku kalendarzowego, tj. miesiąca listopada i grudnia.

Jednakże poszczególne państwa zwrotu nie naruszając ogólnie obowiązującej zasady mogą doprecyzować okresy zwrotu.

Występuje również ograniczenie co do kwoty zwrotu. Kwota wnioskowanego zwrotu podatku nie może być niższa niż kwota stanowiąca równowartość w złotych:

- 400 EUR – w przypadku, gdy wniosek dotyczy okresu krótszego niż rok podatkowy, ale nie krótszego niż 3 miesiące,

- 50 EUR – w przypadku, gdy wniosek dotyczy całego roku podatkowego lub okresu krótszego niż ostatnie 3 miesiące tego roku.

Ograniczenia te mają zapobiec zbyt dużej ilości wniosków oraz zwrotom VAT od małych kwot zakupów.

Wniosek należy złożyć nie później niż do dnia 30 września roku następującego po roku podatkowym, którego wniosek dotyczy. Państwo członkowskie zwrotu określa język lub języki, których wnioskodawca ma używać celem przedstawienia informacji zawartych we wniosku lub ewentualnych informacji podatkowych.

Art. 89. 1. (432) W odniesieniu do:

1) *przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych oraz członków personelu tych przedstawicielstw i urzędów, a także innych osób zrównanych z nimi na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych, jeżeli nie są obywatelami polskimi i nie mają stałego pobytu na terytorium kraju,*

2) *Sił Zbrojnych Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego oraz Sił Zbrojnych Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego uczestniczących w Partnerstwie dla Pokoju, wielonarodowych Kwater i Dowództw i ich personelu cywilnego,*

3) *(433) podmiotów nieposiadających siedziby, stałego miejsca zamieszkania, stałego miejsca prowadzenia działalności, zwykłego miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zwykłego pobytu na terytorium kraju, niedokonujących sprzedaży oraz niezarejestrowanych na potrzeby podatku na na terytorium kraju*

- mogą być zastosowane zwroty podatku na warunkach określonych w ust. 1a-1g oraz w rozporządzeniu wydanym na podstawie ust. 2, 3 i 5.

1a. (434) Podmioty, o których mowa w ust. 1 pkt 3, mogą ubiegać się o zwrot podatku w odniesieniu do nabytych przez nie na terytorium kraju towarów i usług lub w odniesieniu do towarów, które były przedmiotem importu na terytorium kraju, jeżeli te towary i usługi były przez te podmioty wykorzystywane do wykonywania czynności dających prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego na terytorium państwa, w którym rozliczają one podatek od wartości dodanej lub podatek o podobnym charakterze, innym niż terytorium kraju.

1b. (435) W przypadku gdy towary lub usługi, od których podatnik podatku od wartości dodanej lub innego podatku o podobnym charakterze ubiega się o zwrot podatku, były wykorzystywane tylko częściowo do wykonywania czynności dających prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego na terytorium państwa, w którym rozlicza on podatek od wartości dodanej lub podatek o podobnym charakterze, innym niż terytorium kraju - podatnikowi przysługuje zwrot podatku w proporcji, w jakiej towary lub usługi związane są z wykonywaniem czynności dających prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Podatnik ubiegający się o zwrot podatku jest obowiązany w składanym wniosku przy określaniu

wnioskowanej kwoty zwrotu podatku uwzględnić proporcję obliczoną zgodnie ze zdaniem pierwszym.

1c. (436) Podmiotom, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie przysługuje zwrot podatku w odniesieniu do kwot podatku:

- 1) zafakturowanych niezgodnie z przepisami ustawy oraz przepisami wykonawczymi wydanymi na jej podstawie;
- 2) dotyczących czynności, o których mowa w art. 2 pkt 8 lit. b i art. 13;
- 3) w odniesieniu do których, zgodnie z przepisami ustawy oraz przepisami wykonawczymi wydanymi na jej podstawie, nie przysługuje podatnikom, o których mowa w art. 15, prawo do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego.

1d. (437) Podmioty, o których mowa w ust. 1 pkt 3, składają wnioski o dokonanie zwrotu podatku:

- 1) za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w przypadku gdy podmioty te posiadają siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;
- 2) na piśmie, zgodnie ze wzorem określonym w rozporządzeniu wydanym na podstawie ust. 5, w przypadku gdy podmioty te nie posiadają siedziby lub stałego miejsca zamieszkania na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

1e. (438) W przypadku gdy proporcja, o której mowa w ust. 1b, ulegnie zmianie po złożeniu wniosku o zwrot podatku - podatnik:

- 1) uwzględnią zmianę tej proporcji oraz dokonuje odpowiedniej korekty kwot podatku do zwrotu wynikającej ze zmiany tej proporcji we wniosku o zwrot podatku składanym w roku podatkowym następującym po roku podatkowym, za który lub którego część złożony został ten wniosek;
- 2) składa korektę wniosku o zwrot podatku, jeżeli w roku podatkowym następującym po roku podatkowym, za który lub którego część złożony został ten wniosek, podatnik nie występuje o zwrot podatku.

1f. (439) Od kwoty podatku niezwróconej przez urząd skarbowy podmiotom, o których mowa w ust. 1 pkt 3, w terminach określonych w rozporządzeniu wydanym na podstawie ust. 5 naliczane są odsetki.

1g. (440) Kwoty zwrotu podatku uzyskane nienależnie przez podmioty, o których mowa w ust. 1 pkt 3, podlegają zwrotowi do urzędu skarbowego wraz z należnymi odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych. W przypadku niezwrócenia kwoty zwrotu podatku uzyskanej nienależnie wraz z należnymi odsetkami, podmiotom, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie przysługują żadne dalsze zwroty do wysokości niezwróconej kwoty wraz z odsetkami.

1h. (441) Podatnik, o którym mowa w art. 15, ubiegający się o zwrot podatku od wartości dodanej w odniesieniu do nabytych przez niego towarów i usług lub w odniesieniu do zaimportowanych przez niego towarów wykorzystywanych do wykonywania czynności dających prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego na terytorium kraju, składa wniosek za pomocą środków komunikacji elektronicznej o dokonanie takiego zwrotu za pośrednictwem właściwego dla podatnika naczelnika urzędu skarbowego do właściwego państwa członkowskiego.

1i. (442) Wniosek o dokonanie zwrotu, o którym mowa w ust. 1h, nie jest przekazywany do właściwego państwa członkowskiego w przypadku gdy w okresie, do którego odnosi się wniosek, podatnik:

- 1) nie był podatnikiem, o którym mowa w art. 15;
- 2) dokonywał wyłącznie dostawy towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku innych niż transakcje, do których stosuje się art. 86 ust. 9;

3) *był zwolniony od podatku na podstawie art. 113.*

lj. (443) Naczelnik urzędu skarbowego wydaje postanowienie, na które służy zażalenie, o nieprzekazaniu do właściwego państwa członkowskiego wniosku o dokonanie zwrotu, o którym mowa w ust. 1h. Podatnik jest powiadamiany o wydaniu postanowienia również za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

lk. (444) W przypadku gdy towary lub usługi, od których podatnik, o którym mowa w art. 15, ubiega się o zwrot podatku od wartości dodanej, były wykorzystywane tylko częściowo do wykonywania czynności dających prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego na terytorium kraju, podatnik ubiegający się o zwrot podatku jest obowiązany przy określaniu wnioskowanej kwoty zwrotu podatku uwzględnić proporcję obliczoną zgodnie z art. 90 i 91. Proporcję tę wskazuje się w składanym wniosku.

ll. (445) W przypadku gdy proporcja, o której mowa w ust. 1k, ulegnie zmianie po złożeniu wniosku o zwrot podatku od wartości dodanej - podatnik:

1) uwzględnia zmianę tej proporcji oraz dokonuje odpowiedniej korekty kwot podatku do zwrotu wynikającej ze zmiany tej proporcji we wniosku o zwrot podatku od wartości dodanej składanym w roku podatkowym następującym po roku podatkowym, za który lub którego część złożony został ten wniosek;

2) składa korektę wniosku o zwrot podatku od wartości dodanej, jeżeli w roku podatkowym następującym po roku podatkowym, za który lub którego część złożony został ten wniosek, podatnik nie występuje o zwrot podatku od wartości dodanej.

2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw zagranicznych, określi, w drodze rozporządzenia, przypadki i tryb zwrotu podatku przedstawicielstwom dyplomatycznym, urzędom konsularnym oraz członkom personelu tych przedstawicielstw i urzędów, a także innym osobom zrównanym z nimi na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych, jeżeli nie są obywatelami polskimi i nie mają stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli zwrot taki wynika z porozumień międzynarodowych lub zasady wzajemności.

3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z Ministrem Obrony Narodowej, określi, w drodze rozporządzenia, przypadki i tryb zwrotu podatku Siłom Zbrojnym Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego oraz Siłom Zbrojnym Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego uczestniczących w Partnerstwie dla Pokoju, wielonarodowym Kwaterom i Dowództwom i ich personelowi cywilnemu.

4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych przy wydawaniu rozporządzeń, o których mowa w ust. 2 i 3, uwzględnia:

1) porozumienia międzynarodowe;

2) konieczność prawidłowego udokumentowania zwracanych kwot podatku;

3) potrzebę zapewnienia informacji o towarach i usługach, od których nabycia podatek jest zwracany;

4) (446) przepisy Wspólnoty Unii Europejskiej.

5. (447) Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

1) warunki, terminy i tryb zwrotu podatku podmiotom, o których mowa w ust. 1 pkt 3, oraz sposób naliczania i wypłaty odsetek od kwot podatku niezwróconych w terminie,

2) wzór wniosku o zwrot podatku składany przez podmioty, o których mowa w ust. 1d pkt 2,

3) informacje, jakie powinien zawierać wniosek o zwrot podatku składany za pomocą środków komunikacji elektronicznej,

4) sposób opisu niektórych informacji zawartych we wniosku o zwrot podatku,

5) sposób i przypadki potwierdzania złożenia wniosku o zwrot podatku,

6) przypadki, w których podatnik ubiegający się o zwrot powinien złożyć dodatkowe dokumenty, oraz rodzaje tych dokumentów,

7) przypadki, w których podmiotom, o których mowa w ust. 1 pkt 3, dokonującym sprzedaży przysługuje zwrot podatku,

8) tryb zwrotu podatku w przypadkach, o których mowa w ust. 1e - uwzględniając konieczność prawidłowego udokumentowania zakupów, od których przysługuje zwrot podatku, potrzebę zapewnienia prawidłowej informacji o wysokości zwracanych kwot podatku i niezbędnych informacji o podmiocie ubiegającym się o zwrot podatku jako podmiocie uprawnionym do otrzymania tego zwrotu, potrzebę zapewnienia prawidłowego naliczania odsetek za zwłokę, potrzebę wykorzystania środków komunikacji elektronicznej oraz przepisy Wspólnoty Unii Europejskiej.

6. W odniesieniu do organizacji humanitarnych, charytatywnych lub edukacyjnych, których działalność jest zaliczana do działalności pożytku publicznego w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. Nr 96, poz. 873), oraz do niektórych grup towarów mogą być zastosowane zwroty podatku na warunkach określonych w rozporządzeniu wydanym na podstawie ust. 7.

7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, warunki zwrotu podatku organizacjom humanitarnym, charytatywnym lub edukacyjnym z tytułu eksportu towarów oraz warunki, jakie muszą spełniać te organizacje, żeby otrzymać taki zwrot, uwzględniając:

- 1) sytuację gospodarczą państwa;
- 2) przebieg realizacji budżetu państwa;
- 3) konieczność prawidłowego określenia kwot zwracanego podatku;
- 4) konieczność zapewnienia informacji o eksporcie towarów;
- 5) (448) przepisy Wspólnoty Unii Europejskiej.

8. (449) Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, informacje, jakie powinien zawierać wniosek, o którym mowa w ust. 1h, sposób opisu niektórych informacji, a także warunki i termin składania wniosków, uwzględniając:

- 1) konieczność zapewnienia informacji o prawie podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu zakupu towarów i usług na terytorium kraju;
- 2) potrzebę zapewnienia niezbędnych do ubiegania się o zwrot podatku od wartości dodanej informacji o podatniku jako podmiocie uprawnionym do otrzymania tego zwrotu;
- 3) potrzebę zapewnienia prawidłowej informacji o wysokości żądanych kwot zwrotu podatku;
- 4) potrzebę zapewnienia informacji dotyczących towarów i usług związanych z wnioskowanymi kwotami zwrotu podatku;
- 5) (450) przepisy Wspólnoty Unii Europejskiej.

Odzyskanie podatku VAT od złych długów

Każdy, kto prowadzi działalność gospodarczą poznał zapewne zjawisko nie płacenia należności przez swoich kontrahentów. Ponieważ sprzedaż wiązała się z koniecznością naliczenia podatku należnego i jego zapłacenia do budżetu, to przedsiębiorca poniósł podwójną stratę – nie otrzymał zapłaty i z własnych pieniędzy musiał odprowadzić podatek należny. Zgodnie z brzmieniem art. 89a i 89b ustawy VAT, właściciel firmy ma możliwość skorzystania z ulgi na złe długi i dokonać korekty podatku należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju, których jego odbiorcy nie zapłacili. Podstawowym warunkiem zastosowania przepisu jest posiadanie nieściągalnych należności. Nieściągalność uważa się za uprawdopodobnioną w przypadku, gdy wierzytelność nie została uregulowana w ciągu 180 dni od upływu terminu jej płatności określonego na fakturze lub w umowie. Jednak to nie wszystkie wymagania, od których spełnienia zależy skorzystanie z odliczenia. Łącznie musi zostać spełnione kilka dodatkowych warunków:

- Dostawa towaru lub świadczenie usług objęta fakturą musi być dokonane na rzecz czynnego podatnika VAT i nie znajduje się on w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji.
- Wierzytelności, których ma dotyczyć odliczenie, muszą uprzednio być wykazane w deklaracji jako obrót opodatkowany wraz z podatkiem należnym.
- Wierzyciel i dłużnik na dzień skorzystania z ulgi muszą być podatnikami zarejestrowanymi jako czynni podatnicy VAT.
- Wierzytelności nie mogą zostać zbyte innemu podmiotowi.
- Od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie może upłynąć więcej niż 2 lata, licząc od końca roku, w którym faktura ta została wystawiona.
- Wierzyciel musi dokonać zawiadomienia dłużnika o zamiarze skorygowania VAT należnego w ramach ulgi na złe długi, a dłużnik w ciągu dwóch tygodni od dnia otrzymania zawiadomienia, nie może uregulować należności w jakiegokolwiek formie.

Korekta podatku należnego może nastąpić w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym upłynął termin 14 dni od otrzymania zawiadomienia przez dłużnika, ale nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym wierzyciel uzyskał potwierdzenie odbioru przez dłużnika tego zawiadomienia. Warunkiem dokonania korekty jest uzyskanie przez wierzyciela potwierdzenia odbioru przez dłużnika zawiadomienia. Dlatego istotne jest wysyłanie zawiadomień listami poleconymi za zwrotnym potwierdzeniem odbioru lub dostarczanie ich osobiście wraz z potwierdzeniem na kopii.

W przypadku gdy po dokonaniu korekty należność została uregulowana w jakiegokolwiek formie, podatnik obowiązany jest zwiększyć podatek należny w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana. W przypadku częściowego uregulowania należności podatek należny zwiększa się w odniesieniu do tej części.

Wraz z deklaracją podatkową, w której dokonuje się korekty podatku należnego należy zawiadomić o korekcie właściwy dla podatnika urząd skarbowy wraz z podaniem kwot korekty podatku należnego.

Podatnik w ciągu 7 dni od dnia dokonania korekty podatku należnego obowiązany jest

również zawiadomić dłużnika o tej czynności. Kopia zawiadomienia jest przesyłana do właściwego dla podatnika urzędu skarbowego.

Przepisów dotyczących ulgi na złe długi nie stosuje się, jeżeli pomiędzy wierzycielem a dłużnikiem, którzy są kontrahentami lub osobami pełniącymi u kontrahentów funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne zachodzą powiązania o charakterze rodzinnym lub z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy.

Skorzystanie z odliczenia za złe długi dotyczy nie tylko wierzyciela, ale również dłużnika. Na podstawie art. 89b ust. 1 ustawy VAT dłużnik jest obowiązany, w przypadku nie uregulowania należności w ciągu 14 dni po otrzymaniu zawiadomienia, do odpowiedniego pomniejszenia podatku naliczonego podlegającego odliczeniu lub w przypadku jego braku, do odpowiedniego powiększenia kwoty podatku należnego, o kwotę podatku wynikającą z nieuregulowanych faktur, poprzez korektę deklaracji za okres, w którym dokonał odliczenia. Zatem dla dłużnika odliczenie na złe długi powoduje powstanie zaległości w podatku VAT za okres odliczenia faktury od wierzyciela. Jeśli potem ureguje w całości lub częściowo zaległe faktury będzie mógł w całości lub proporcjonalnie zwiększyć podatek naliczony w okresie, w którym uregulował dług.

Bardzo ważna i korzystna regulacja z punktu widzenia wierzycieli znajduje się w art. 89b ust. 5 ustawy. Do zawiadomienia wierzyciela stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej o doręczeniach. Zatem nieodebranie zawiadomienia będzie traktowane jako skuteczne doręczenie ze wszystkimi tego konsekwencjami opisanymi powyżej.

Art. 89a. 1. ⁽⁴⁵²⁾ *Podatnik może skorygować podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona, z zastrzeżeniem ust. 2-5. Korekta podatku dotyczy również kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności odpisanej jako nieściągalna lub której nieściągalność została uprawdopodobniona.*

1a. ⁽⁴⁵³⁾ *Nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną w przypadku, gdy wierzytelność nie została uregulowana w ciągu 180 dni od upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze.*

2. Przepis ust. 1 stosuje się w przypadku gdy spełnione są następujące warunki:

1) dostawa towaru lub świadczenie usług jest dokonana na rzecz podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji;

2) wierzytelności zostały uprzednio wykazane w deklaracji jako obrót opodatkowany i podatek należny;

3) wierzyciel i dłużnik na dzień dokonania korekty, o której mowa w ust. 1, są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni;

4) ⁽⁴⁵⁴⁾ wierzytelności nie zostały zbyte;

5) ⁽⁴⁵⁵⁾ od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona;

6) ⁽⁴⁵⁶⁾ wierzyciel zawiadomił dłużnika o zamiarze skorygowania podatku należnego ze względu na wystąpienie okoliczności, o których mowa w ust. 1, a dłużnik w ciągu 14 dni od dnia otrzymania zawiadomienia nie uregulował należności w jakiegokolwiek formie.

3. ⁽⁴⁵⁷⁾ *Korekta podatku należnego może nastąpić w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym upłynął termin określony w ust. 2 pkt 6, nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym wierzyciel uzyskał potwierdzenie odbioru przez dłużnika zawiadomienia, o którym mowa ust. 2*

pkt 6. Warunkiem dokonania korekty jest uzyskanie przez wierzyciela potwierdzenia odbioru przez dłużnika zawiadomienia, o którym mowa ust. 2 pkt 6.

4. W przypadku gdy po dokonaniu korekty określonej w ust. 1 należność została uregulowana w jakiegokolwiek formie, podatnik, o którym mowa w ust. 1, obowiązany jest zwiększyć podatek należny w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana. W przypadku częściowego uregulowania należności podatek należny zwiększa się w odniesieniu do tej części.

5. Podatnik obowiązany jest wraz z deklaracją podatkową, w której dokonuje korekty podatku należnego określonej w ust. 1, zawiadomić o korekcie, o której mowa w ust. 1, właściwy dla podatnika urząd skarbowy wraz z podaniem kwot korekty podatku należnego.

6. Podatnik w ciągu 7 dni od dnia dokonania korekty podatku należnego wymienionej w ust. 1 obowiązany jest również zawiadomić dłużnika o tej czynności. Kopia zawiadomienia jest przesyłana do właściwego dla podatnika urzędu skarbowego.

7. Przepisów ust. 1-6 nie stosuje się, jeżeli pomiędzy wierzycielem a dłużnikiem istnieje związek, o którym mowa w art. 32 ust. 2-4.

Art. 89b. 1. ⁽⁴⁵⁸⁾ *W przypadku otrzymania zawiadomienia, o którym mowa w art. 89a ust. 2 pkt 6, i nieuregulowania należności w terminie 14 dni od dnia otrzymania tego zawiadomienia, podatnik (dłużnik) jest obowiązany do odpowiedniego pomniejszenia podatku naliczonego podlegającego odliczeniu lub w przypadku jego braku, do odpowiedniego powiększenia kwoty podatku należnego, o kwotę podatku wynikającą z nieuregulowanych faktur, poprzez korektę deklaracji za okres, w którym dokonał odliczenia.*

2. W przypadku częściowego uregulowania należności przed upływem terminu, o którym mowa w ust. 1, korekta dotyczy podatku naliczonego przypadającego na nieuregulowaną część należności.

3. Do zaległości podatkowych wynikających z korekty podatku naliczonego, o którym mowa w ust. 1, mają zastosowanie odrębne przepisy o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika.

4. W przypadku uregulowania należności po dokonaniu korekty, o której mowa w ust. 1, podatnik ma prawo do zwiększenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym należność uregulowano, o kwotę podatku, o której mowa w ust. 1. W przypadku częściowego uregulowania należności podatek naliczony może zostać zwiększony w odniesieniu do tej części.

5. Do zawiadomienia, o którym mowa w ust. 1, stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej o doręczeniach.

Odliczenie częściowe podatku

W stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Ponieważ odliczenie podatku naliczonego od nabyć towarów i usług jest możliwe tylko w przypadku powiązania ich ze sprzedażą inną niż zwolniona, ustawodawca w art. 91 ust. 1 ustawy VAT zobowiązuje podatników do pokazania podatku naliczonego od takich zakupów. W przypadku gdy nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot o których mowa powyżej, podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego. Proporcję ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo. Proporcję określa się procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego jest ustalana proporcja. Proporcję tę zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej.

Do obrotu będącego podstawą proporcji nie wlicza się obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika - używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności.

Do wyliczenia proporcji nie wlicza się obrotu uzyskanego z tytułu transakcji dotyczących nieruchomości lub usług związanych z finansami, w zakresie, w jakim czynności te są dokonywane sporadycznie.

Korekta odliczonego VAT

Zgodnie z art. 90a ust. 1 ustawy VAT, w przypadku gdy w ciągu 120 miesięcy, licząc od miesiąca, w którym nieruchomość stanowiąca część przedsiębiorstwa podatnika została przez niego oddana w użytkowanie, nastąpi zmiana w stopniu wykorzystania tej nieruchomości do celów działalności gospodarczej, dokonuje się korekty podatku naliczonego odliczonego przy jej nabyciu lub wytworzeniu. Korekty dokonuje się w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła ta zmiana, w kwocie proporcjonalnej do pozostałego okresu korekty. Jeżeli podatnik wykorzystuje tę nieruchomość w działalności gospodarczej również do czynności zwolnionych od podatku bez prawa do odliczeń, korekta powinna uwzględniać proporcję zastosowaną przy odliczeniu. W tym przypadku przepisu art. 8 ust. 2 ustawy dotyczącego uznania za odpłatne świadczenie usług użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników nie stosuje się.

Ponieważ proporcja odliczenia podatku VAT związanego z przychodem opodatkowanym i zwolnionym jest obliczana na podstawie danych historycznych, to nie oddaje ona prawdziwej sytuacji w danym roku rozliczeniowym. Ustawodawcy wprowadzili przepis art. 91 ust. 1 ustawy VAT, który obliguje podatnika do zrobienia korekty rocznej proporcji.

Po zakończeniu roku, w którym podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, jest on obowiązany dokonać korekty kwoty podatku odliczonego zgodnie z proporcją, z uwzględnieniem proporcji obliczonej dla zakończonego roku podatkowego.

W przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcę, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15.000 zł, korekty podatnik dokonuje w ciągu 5 kolejnych lat, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów - w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Roczna korekta w przypadku, o którym mowa w zdaniu pierwszym, dotyczy jednej piątej, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów - jednej dziesiątej kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu. W przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa nie przekracza 15.000 zł korekty dokonuje się po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania.

Korekta odliczenia przy sprzedaży samochodu osobowego

Zwolnienie z VAT sprzedaży samochodu osobowego powoduje konieczność dokonania korekty VAT odliczonego przy jego nabyciu. Obowiązek ten wynika z art. 91 ust. 7 ustawy VAT. Zgodnie z tym przepisem, w przypadku gdy podatnik miał prawo do odliczenia VAT naliczonego i z niego skorzystał, a następnie prawo to się zmieniło, jest on zobowiązany do dokonania korekty odliczonego podatku. Ponieważ sprzedaż samochodu osobowego po pół roku jego użytkowania podlega zwolnieniu z podatku VAT, to mamy do czynienia z sytuacją, gdy zakup samochodu został powiązany ze sprzedażą zwolnioną. Powoduje to utratę prawa do odliczenia VAT naliczonego w części dotyczącej pozostałego okresu korekty, tak jak miało to miejsce w przypadku proporcji. Długość okresu korekty jest uzależniona od wartości początkowej składnika majątku podatnika. Okres korekty dla środków trwałych innych niż nieruchomości i prawa wieczystego użytkowania gruntów wynosi odpowiednio:

- 1) 12 miesięcy, licząc od końca okresu rozliczeniowego, w którym środek trwały wydano do użytkowania - jeżeli jego wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł,
- 2) 5 lat, licząc od roku, w którym środek trwały został oddany do użytkowania - jeżeli jego wartość początkowa przekracza 15 000 zł.

Obowiązek korekty obejmuje poszczególne lata pozostałe do upływu okresu korekty, a nie poszczególne miesiące.

Niektórzy podatnicy próbują zaważać o nie stosowanie przepisów art. 91 ust. 7 ustawy VAT do sprzedaży samochodów osobowych, wywodząc, iż tak naprawdę nie przysługiwało im prawo do odliczenia podatku w całości, zatem nie są obowiązani do sporządzania korekty. Niestety NSA uchylił wyrok WSA korzystny dla podatnika w powyższej kwestii.

I FSK 148/10 - Wyrok NSA z 2011-01-12

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący Sędzia NSA Artur Mudrecki, Sędzia WSA (del.) Tomasz Kolanowski, Sędzia NSA Jan Zajac (sprawozdawca), Protokolant Marta Sokołowska-Juras, po rozpoznaniu w dniu 12 stycznia 2011 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w W. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 października 2009 r. sygn. akt III SA/Wa 715/09 w sprawie ze skargi B. Sp. z o. o. W. Sp. komandytowa na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W. z dnia 26 lutego 2009 r. nr [...] w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za grudzień 2006 r. 1. uchyla zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie, 2. zasądza od B. Sp. z o. o. W. Sp. komandytowa na rzecz Dyrektora Izby Skarbowej w W. kwotę 1384 zł (słownie: jeden tysiąc trzysta osiemdziesiąt cztery złote) tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Inne orzeczenia o symbolu:

6110 Podatek od towarów i usług

Inne orzeczenia z hasłem:

Podatek od towarów i usług

Inne orzeczenia sądu:

Naczelny Sąd Administracyjny

Inne orzeczenia ze skargą na:

Dyrektor Izby Skarbowej

Uzasadnienie

Wyrokiem z 30 października 2009 r., sygn. akt SA/Wa 715/09 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, po rozpoznaniu skargi B. Sp. z o.o. W. Sp. komandytowa, uchylił decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W. z 26 lutego 2009 r., Nr [...] w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za grudzień 2006 r., stwierdził, że uchylona decyzja nie może być wykonana w całości oraz orzekł o kosztach postępowania sądowego.

Jak wynikało z przedstawionego przez Sąd pierwszej instancji stanu sprawy, w wyniku przeprowadzonej kontroli decyzją z dnia 29 września 2008 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego W. określił skarżącej spółce zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za grudzień 2006 r. w kwocie 912.973 zł. W toku kontroli stwierdzono m.in., że w grudniu 2006 r. Spółka dokonała sprzedaży 5 samochodów osobowych marki Opel Astra, przy sprzedaży której zastosowała zwolnienie z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie § 8 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 97 poz.970 ze zm.). Ustalono, że przedmiotowe samochody zostały kupione w 2005 r. i Spółka ujęła je w księdze inwentarzowej środków trwałych i były wykorzystywane przez Spółkę do działalności gospodarczej.

Ze względu na dopuszczalną masę całkowitą zakupionych samochodów, która nie przekraczała 3,5 tony w rejestrze zakupów za sierpień 2005 r. Spółka odliczyła 60% podatku VAT.

Z ustaleń poczynionych w toku kontroli wynikało, że Spółka za grudzień 2006 r. nie dokonała stosownej korekty odliczonego w sierpniu 2005 r. podatku VAT od zakupu samochodów, których sprzedaż w grudniu 2006 r. została zwolniona od podatku VAT. Powyższym naruszyła przepisy art. 91 ust. 2-7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54 poz. 535 ze zm.) dalej u.p.t.u.. Organ podatkowy stwierdził, iż z chwilą sprzedaży w/w samochodów osobowych nastąpiła zmiana ich przeznaczenia, ze związanego z wykonywaniem czynności opodatkowanych, na związane z czynnościami zwolnionymi od podatku od towarów i usług. Nastąpiła zatem zmiana okoliczności, które zmieniły prawo podatnika do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony związany z ich zakupem.

Mając na uwadze w/w przepisy, Spółka w związku ze sprzedażą czterech z w/w samochodów osobowych (z wyłączeniem samochodu o nr rej. [...], którego wartość początkowa wynosiła mniej niż 15.000zł), obowiązana była do dokonania korekty podatku naliczonego, w części dotyczącej pozostałego 5-cio letniego okresu tj. do 3/5 odliczonego podatku VAT. Organ podatkowy stwierdził, iż Spółka winna skorygować podatek naliczony w deklaracji VAT-7 za grudzień 2006 r. o kwotę 9.195zł.

Od powyższej decyzji Spółka złożyła odwołanie, w którym skarżonej decyzji zarzuciła naruszenie art. 91 ust. 2-7 u.p.t.u., poprzez ich zastosowanie w sprawie, mimo, iż z okoliczności sprawy wynikało, iż przepisy te nie dotyczą przypadku sprzedaży samochodów, co do których podatnik dokonał odliczenia częściowego na podstawie art. 86 ust. 3 u.p.t.u.

Decyzją z dnia 26 lutego 2009 r. Dyrektor Izby Skarbowej w W. utrzymał w mocy decyzję organu I instancji.

W uzasadnieniu decyzji organ odwoławczy wskazał na treść § 8 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia wykonawczego Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r., art. 43 ust. 2 pkt 2 oraz art. 91 ust. 1-5, ust. 6 pkt 2 i ust. 7 u.p.t.u. i stwierdził, że skoro Spółka przy nabyciu środków trwałych miała prawo do obniżenia podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego i dokonała takiego obniżenia, po czym prawo to się zmieniło z uwagi na zmianę przez Spółkę przeznaczenia tych środków trwałych, które stały się przedmiotem czynności zwolnionych od podatku (sprzedaż towarów używanych), a więc w okresie 5 lat od nabycia, przestały służyć sprzedaży opodatkowanej - Spółka zobligowana była do skorygowania podatku naliczonego, przy odpowiednim zastosowaniu art. 91 ust. 1 -5 u.p.t.u.

Organ wyjaśnił, iż zmiana przeznaczenia środków trwałych polegająca na wykorzystaniu ich do wykonania czynności zwolnionej, powoduje zmianę prawa do odliczeń. W takiej sytuacji, zgodnie z art. 91 ust. 7 u.p.t.u., należy skorygować odliczony podatek odpowiednio stosując art. 91 ust. 1 - 5, przy czym, w przypadku dokonania sprzedaży środków trwałych (towarów używanych jako dostawy zwolnionej), o których mowa w ust. 2 tego artykułu, będą miały odpowiednio zastosowanie przepisy art. 91 ust. 4 i 5 u.p.t.u. Zatem w ocenie Dyrektora Izby Skarbowej zastosowanie przez Organ pierwszej instancji art. 91 ust. 2-7 u.p.t.u. należało uznać za uzasadnione.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego Spółka zarzuciła decyzji rażące naruszenie art. 91 ust. 2-7 u.p.t.u. poprzez ich zastosowanie w sprawie i określenie zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za grudzień 2006 r., a także określenie nadpłaty w tym podatku za ten okres rozliczeniowy z uwzględnieniem korekty podatku naliczonego odliczonego przez spółkę, mimo iż z okoliczności sprawy wynikało, iż

przepisy te nie dotyczą przypadku sprzedaży samochodów, co do których podatnik dokonał odliczenia częściowego na podstawie art. 86 ust. 3 u.p.t.u.

Wojewódzki Sąd Administracyjny po rozpoznaniu skargi uznał, że zasługuje ona na uwzględnienie.

Sąd pierwszej instancji podniósł, że istota sprawy sprowadzała się do oceny tego, czy organ podatkowy miał podstawy, aby zastosować dyspozycję art.91 ust.1 - 5 ustawy o VAT i w oparciu o jego wymogi określić dla spółki skarżącej zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za grudzień 2006 r.

Sąd podkreślił, że normę powołanego wyżej przepisu można odnieść do wyłącznie ściśle oznaczonych zdarzeń faktycznych, których zamknięty katalog zawiera ustęp 7 omawianego przepisu. Normę art. 97 u.p.t.u. można zatem stosować wyłącznie w dwóch sytuacjach:

- gdy podatnik miał prawo do obniżenia podatku o całą kwotę podatku naliczonego,*
- gdy podatnik nie miał prawa do obniżenia podatku o całą kwotę podatku naliczonego.*

Sąd zwrócił uwagę na niedopuszczalność dokonywania rozszerzającej wykładni omawianego przepisu, tj. stosowania art. 91 u.p.t.u. do sytuacji innych, niż wymienione w ustępie 7.

Przechodząc na grunt rozpoznawanej sprawy Sąd wskazał, że nie zaistniała żadna z przesłanek opisanych w art. 91 ust. 7 u.p.t.u. Nie zachodziła okoliczność, by podatnik nie miał prawa do odliczenia, jak również nie miała miejsce okoliczność, aby podatnik miał prawo do odliczenia całej kwoty podatku naliczonego. Podatnik w momencie zakupu przedmiotowych samochodów, miał uprawnienie z którego skorzystał, lecz jedynie do obniżenia podatku naliczonego w wysokości 60 procent. Były to bowiem pojazdy o dopuszczalnej masie całkowitej nie przekraczającej 3,5 tony.

W ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, wobec nie istnienia żadnej z przesłanek opisanych w art.91 ust.7 ustawy o VAT, organ podatkowy nie posiadał uprawnień do tego, aby zastosować normę art.91 ust 1 - 5 powyższej ustawy. Stąd, wobec uchybienia przez organ

w/powołanemu przepisowi, skarżoną decyzję Sąd uznał za nieprawidłową i w konsekwencji wymagającą usunięcia z obrotu prawnego stosownie do art. 145 § 1 pkt 1 lit.a) ustawy z 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), zwanej dalej: "p.p.s.a."

W skardze kasacyjnej wniesionej od powyższego wyroku Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie zarzucił, stosownie do art. 174 pkt 1 p.p.s.a., naruszenie przepisów prawa materialnego, a mianowicie:

- art. 91 ust. 7 u.p.t.u. poprzez błędną wykładnię wspomnianego przepisu w wyniku pominięcia przy ustalaniu normy prawnej uregulowań zawartych w przepisie art. 86 ust. 3 tej ustawy, co doprowadziło WSA do błędnego uznania, że w pojęciu "całej kwoty podatku naliczonego", o którym mowa w art. 91 ust. 7 u.p.t.u., nie mieści się zdefiniowana w art. 86 ust. 3 kwota podatku naliczonego, stanowiąca 60% kwoty podatku określonej na fakturze;

- art. 86 ust. 3 u.p.t.u. poprzez jego błędne niezastosowanie przy ocenie zakresu znaczeniowego wyrażenia "cała kwota podatku naliczonego", zawartego w przepisie art. 91 ust. 7 tej ustawy, co doprowadziło WSA do błędnego uznania, że w pojęciu "całej kwoty podatku naliczonego", o którym mowa w art. 91 ust. 7, nie mieści się kwota podatku naliczonego, stanowiąca 60% podatku określonej na fakturze;

- art. 91 ust. 1-5 u.p.t.u. poprzez ich błędne niezastosowanie w stanie faktycznym niniejszej sprawy i w konsekwencji uchylenie decyzji Dyrektora Izby Skarbowej, podczas gdy w realiach niniejszej sprawy zaistniała przesłanka zawarta w przepisie art. 91 ust. 7 u.p.t.u. do zastosowania dyspozycji przepisów art. 91 ust. 1-5 tej ustawy, gdyż podatnik miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego i dokonał takiego obniżenia.

W związku z powyższymi zarzutami wniesiono o uchylenie zaskarżonego orzeczenia i rozpoznanie skargi przez Naczelnny Sąd Administracyjny, ewentualnie o uchylenie wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oraz zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

W uzasadnieniu podstaw kasacyjnych organ odwoławczy wskazał, że prawidłowa wykładnia przepisu art. 91 ust. 7 u.p.t.u. możliwa jest jedynie przy uwzględnieniu zapisów art. 86 ust. 3 u.p.t.u. Prawidłowa ocena zakresu znaczeniowego użytego w art. 91 ust. 7 określenia "kwotę

podatku naliczonego" nie może się odbyć bez uwzględnienia regulacji normującej, co stanowi kwotę podatku naliczonego w przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony. Zgodnie z literalnym brzmieniem przepisu w przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony kwot podatku naliczonego stanowi 60% kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca.

Zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej nie ulega wątpliwości, że kwoty podatku naliczonego w przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony nie można utożsamiać z kwotą podatku określonego na fakturze, co zdaje się czynić Sąd pierwszej instancji w skarżonym wyroku. W ocenie organu odwoławczego, wykładnia przepisu art. 91 ust. 7 u.p.t.u. oparta została najprawdopodobniej na definicji pojęcia kwoty podatku naliczonego zawartej w przepisie art. 86 ust. 2 u.p.t.u., gdy tymczasem ustawa w art. 86 ust. 3 zawiera odmiennie regulacje dotyczące pojęcia kwot podatku naliczonego związanego z nabyciem samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, które Sąd w procesie wykładni przepisów pominął. Kwotę podatku naliczonego, we wskazanych przypadkach stanowi bowiem 60% kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca. Na poparcie swoich tez wnoszący skargę kasacyjną wskazał na orzecznictwo sądów administracyjnych.

Nie wniesiono odpowiedzi na skargę kasacyjną.

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Skarga kasacyjna jest zasadna.

Ustalenia faktyczne w omawianej sprawie są bezsporne, a autor skargi kasacyjnej wskazuje jedynie na zarzuty prawa materialnego. W pierwszej kolejności podnosi zarzut naruszenia art. 91 ust. 7 u.p.t.u. Zgodnie z tym uregulowaniem przepisy ust. 1-5 tego artykułu, nakładające na podatnika obowiązek dokonania korekty kwoty podatku odliczonego stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy podatnik miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi i dokonał takiego obniżenia, albo nie miał takiego prawa, a następnie zmieniło się to prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tego towaru lub usługi.

W ocenie tutejszego Sądu dla dokonania prawidłowej wykładni wskazanego wyżej przepisu koniecznym jest uwzględnienie treści art. 86 ust. 3 u.p.t.u., który ogranicza podatnikom prawo do odliczenia całej kwoty podatku należnego. Stosownie do wskazanego przepisu w przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony kwotę podatku naliczonego stanowi 60% kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca - nie więcej jednak niż 6.000 zł.

Omawiany przepis art. 86 ust. 3 u.p.t.u. formułuje zatem specyficzną zasadę ograniczenia możliwości odliczenia podatku przy nabyciu wyżej wymienionych samochodów osobowych. Ogranicza mianowicie nie tyle prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu samochodów, lecz samo pojęcie podatku naliczonego przy nabyciu tych pojazdów: do 60% kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca - nie więcej jednak niż 6000 zł. Świadczy o tym zwrot: "kwotę podatku naliczonego stanowi (...)" (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 listopada 2010 r., sygn. akt I FSK 1837/09, dostępne na: www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

Powyższe rozumienie treści art. 86 ust. 3 u.p.t.u. oznacza, że nie cała kwota podatku należnego umieszczona na fakturze zakupu takiego samochodu była u podatnika podatkiem naliczonym, lecz jedynie 60%, lecz nie więcej niż 6000 zł. Pozostała część tej kwoty nie miała zatem przymiotu podatku naliczonego w rozumieniu art. 86 ust. 2 ustawy.

Odliczenie tak rozumianego podatku naliczonego powodowało obniżenie kwoty podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od zakupionego samochodu osobowego w rozumieniu art. 86 ust. 3 w zw. z ust. 2 i w zw. z art. 91 ust. 7 u.p.t.u. Kwota odliczenia stanowiła bowiem całą kwotę podatku naliczonego podlegającą odliczeniu z tytułu nabycia samochodu osobowego.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w zaskarżonym wyroku dokonał błędnej wykładni wskazanych w skardze kasacyjnej przepisów przyjmując, że w stanie faktycznym sprawy nie zachodzi żadna z przesłanek wskazanych w art. 91 ust. 7 u.p.t.u. i co za tym idzie, organ podatkowy nie miał podstaw do zastosowania normy art. 91 ust. 1-5 tej ustawy.

Przy ponownym rozpoznaniu sprawy Wojewódzki Sąd Administracyjny winien uwzględnić

wykładnię art. 91 ust. 7 u.p.t.u. zaprezentowaną w powyższych rozważaniach.

Z tego względu Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 185 oraz art. 203 pkt 2 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) orzekł jak w sentencji.

Art. 90. 1. W stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

2. Jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, o których mowa w ust. 1, podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 10.

3. Proporcję, o której mowa w ust. 2, ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo.

4. Proporcję, o której mowa w ust. 3, określa się procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego jest ustalana proporcja. Proporcję tę zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej.

5. ⁽⁴⁵⁹⁾ Do obrotu, o którym mowa w ust. 3, nie wlicza się obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika - używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności.

6. ⁽⁴⁶⁰⁾ Do obrotu, o którym mowa w ust. 3, nie wlicza się obrotu uzyskanego z tytułu transakcji dotyczących nieruchomości lub usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 37-41, w zakresie, w jakim czynności te są dokonywane sporadycznie.

7. ⁽⁴⁶¹⁾ (uchylony).

8. Podatnicy, którzy w poprzednim roku podatkowym nie osiągnęli obrotu, o którym mowa w ust. 3, lub u których obrót ten w poprzednim roku podatkowym był niższy niż 30.000 zł, do obliczenia kwoty podatku naliczonego podlegającej odliczeniu od kwoty podatku należnego przyjmują proporcję wyliczoną szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego, w formie protokołu.

9. Przepis ust. 8 stosuje się również, gdy podatnik uzna, że w odniesieniu do niego kwota obrotu, o której mowa w tym przepisie, byłaby niereprezentatywna.

10. ⁽⁴⁶²⁾ W przypadku gdy proporcja określona zgodnie z ust. 2-8:

~~*1) — przekroczyła 98 % — podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2;*~~

1) — przekroczyła 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, była mniejsza niż 500 zł - podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%;

~~*2) — nie przekroczyła 2 % — podatnik nie ma prawa do obniżenia kwoty podatku należnego*~~

o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2-

2) nie przekroczyła 2% - podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0%.

11. ⁽⁴⁶³⁾ Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, metody obliczania proporcji inne niż określona w ust. 3 oraz warunki ich stosowania, uwzględniając uwarunkowania obrotu gospodarczego oraz przepisy Wspólnoty Unii Europejskiej.

12. ⁽⁴⁶⁴⁾ Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, przypadki, w których podatnik ma prawo uznać, że proporcja określona zgodnie z ust. 2-8, która przekroczyła 98%, a kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, była równa lub większa niż 500 zł, wynosi 100%, oraz warunki ich stosowania, uwzględniając uwarunkowania obrotu gospodarczego oraz specyfikę wykonywanych czynności.

Art. 90a. ⁽⁴⁶⁵⁾ 1. W przypadku gdy w ciągu 120 miesięcy, licząc od miesiąca, w którym nieruchomość stanowiąca część przedsiębiorstwa podatnika została przez niego oddana w użytkowanie, nastąpi zmiana w stopniu wykorzystania tej nieruchomości do celów działalności gospodarczej, dokonuje się korekty podatku naliczonego odliczonego przy jej nabyciu lub wytworzeniu. Korekty, o której mowa w zdaniu pierwszym, dokonuje się w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła ta zmiana, w kwocie proporcjonalnej do pozostałego okresu korekty. Jeżeli podatnik wykorzystuje tę nieruchomość w działalności gospodarczej również do czynności zwolnionych od podatku bez prawa do odliczeń, korekta powinna uwzględniać proporcję określoną w art. 90 ust. 3-10, zastosowaną przy odliczeniu.

2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, przepisu art. 8 ust. 2 nie stosuje się.

Art. 91. 1. ⁽⁴⁶⁶⁾ Po zakończeniu roku, w którym podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 1, jest on obowiązany dokonać korekty kwoty podatku odliczonego zgodnie z art. 90 ust. 2-9 2-10, z uwzględnieniem proporcji obliczonej w sposób określony w art. 90 ust. 2-6 lub 10 lub przepisach wydanych na podstawie art. 90 ust. 11 i 12, dla zakońzonego roku podatkowego. Korekty tej nie dokonuje się, jeżeli różnica między proporcją odliczenia określoną w art. 90 ust. 4 a proporcją określoną w zdaniu poprzednim nie przekracza 2 punktów procentowych.

2. ⁽⁴⁶⁷⁾ W przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15.000 zł, korekty, o której mowa w ust. 1, podatnik dokonuje w ciągu 5 kolejnych lat, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów - w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Roczna korekta w przypadku, o którym mowa w zdaniu pierwszym, dotyczy jednej piątej, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów - jednej dziesiątej kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu. W przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa nie przekracza 15.000 zł, przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, z tym że korekty dokonuje się po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania.

2a. ⁽⁴⁶⁸⁾ Obowiązek dokonywania korekt w ciągu 10 lat, o którym mowa w ust. 2, nie dotyczy opłat rocznych pobieranych z tytułu oddania gruntu w użytkowanie wieczyste; w przypadku tych opłat przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio.

3. ⁽⁴⁶⁹⁾ Korekty, o której mowa w ust. 1 i 2, dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za

pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty, a w przypadku zakończenia działalności gospodarczej - w deklaracji podatkowej za ostatni okres rozliczeniowy.

4. ⁽⁴⁷⁰⁾ *W przypadku gdy w okresie korekty, o której mowa w ust. 2, nastąpi sprzedaż towarów lub usług, o których mowa w ust. 2, lub towary te zostaną opodatkowane zgodnie z art. 14, uważa się, że te towary lub usługi są nadal wykorzystywane na potrzeby czynności podlegających opodatkowaniu u tego podatnika, aż do końca okresu korekty.*

5. ⁽⁴⁷¹⁾ *W przypadku, o którym mowa w ust. 4, korekta powinna być dokonana jednorazowo w odniesieniu do całego pozostałego okresu korekty. Korekty dokonuje się w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła sprzedaż, a w przypadku opodatkowania towarów zgodnie z art. 14 - w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym w stosunku do tych towarów powstał obowiązek podatkowy.*

6. ⁽⁴⁷²⁾ *W przypadku gdy towary lub usługi, o których mowa w ust. 4, zostaną:*

- 1) *opodatkowane - w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru lub usługi jest związane z czynnościami opodatkowanymi;*
- 2) *zwolnione od podatku lub nie podlegały opodatkowaniu - w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru lub usługi jest związane wyłącznie z czynnościami zwolnionymi od podatku lub niepodlegającymi opodatkowaniu.*

7. ⁽⁴⁷³⁾ *Przepisy ust. 1-6 stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy podatnik miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi i dokonał takiego obniżenia, albo nie miał takiego prawa, a następnie zmieniło się prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tego towaru lub usługi.*

7a. ⁽⁴⁷⁴⁾ *W przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15.000 zł, korekty, o której mowa w ust. 7, dokonuje się na zasadach określonych w ust. 2 zdanie pierwsze i drugie oraz ust. 3. Korekty tej dokonuje się przy każdej kolejnej zmianie prawa do odliczeń, jeżeli zmiana ta następuje w okresie korekty.*

7b. ⁽⁴⁷⁵⁾ *W przypadku towarów i usług innych niż wymienione w ust. 7a, wykorzystywanych przez podatnika do działalności gospodarczej, korekty, o której mowa w ust. 7, dokonuje się na zasadach określonych w ust. 1, ust. 2 zdanie trzecie i ust. 3, z zastrzeżeniem ust. 7c.*

7c. ⁽⁴⁷⁶⁾ *Jeżeli zmiana prawa do obniżenia podatku należnego wynika z przeznaczenia towarów lub usług, o których mowa w ust. 7b, wyłącznie do wykonywania czynności, w stosunku do których nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego, lub wyłącznie do czynności, w stosunku do których takie prawo przysługuje - korekty, o której mowa w ust. 7, dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym wystąpiła ta zmiana. Korekty tej nie dokonuje się, jeżeli od końca okresu rozliczeniowego, w którym wydano towary lub usługi do użytkowania, upłynęło 12 miesięcy.*

7d. ⁽⁴⁷⁷⁾ *W przypadku zmiany prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony od towarów i usług, innych niż wymienione w ust. 7a i 7b, w szczególności towarów handlowych lub surowców i materiałów, nabytych z zamiarem wykorzystania ich do czynności, w stosunku do których przysługuje pełne prawo do obniżenia podatku należnego lub do czynności, w stosunku do których prawo do obniżenia podatku należnego nie przysługuje, i niewykorzystanych zgodnie z takim zamiarem do dnia tej zmiany, korekty podatku naliczonego dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za okresy rozliczeniowe, w których wystąpiła ta zmiana.*

8. *Korekty, o której mowa w ust. 5-7, dokonuje się również, jeżeli towary i usługi nabyte do wytworzenia towaru, o którym mowa w ust. 2, zostały zbyte lub zmieniono ich przeznaczenie przed oddaniem tego towaru do użytkowania.*

9. ⁽⁴⁷⁸⁾ *W przypadku transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa korekta określona w ust. 1-8 jest dokonywana przez nabywcę przedsiębiorstwa lub nabywcę zorganizowanej części przedsiębiorstwa.*

10. *Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, dla grupy podatników, inne niż wymienione w ust. 1-9, warunki dokonywania korekt związanych z odliczeniem kwoty podatku naliczonego oraz zwolnić niektóre grupy podatników od dokonywania korekt, uwzględniając:*

- 1) *specyfikę wykonywania niektórych czynności;*
- 2) *uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami i usługami;*
- 3) *konieczność zapewnienia prawidłowego odliczenia kwoty podatku naliczonego.*

Zwolnienie podmiotowe w VAT.

Nie każdy przedsiębiorca marzy o tym, aby stać się czynnym podatnikiem VAT. Pomimo tego, że każdy wykonujący działalność gospodarczą podlega ustawie o VAT, przewiduje ona możliwość zwolnienia podatnika z obowiązku zapłaty podatku. Jest to tak zwane zwolnienie podmiotowe, które uzależnione jest od obrotu osiągniętego przez podatnika. Taką ewentualność przewidują przepisy art. 113 ustawy.

Zgodnie z art. 113 ust. 1 ustawy VAT zwalnia się od podatku podatników, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 150.000 zł. Z brzmienia tego przepisu wynika, iż każdy podatnik, który nie osiąga limitu obrotu, z mocy prawa jest zwolniony z opodatkowania podatkiem VAT. Do limitu obrotu nie wlicza się wartości sprzedaży towarów i usług zwolnionych oraz tych, które są zaliczane do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych podatnika. To ostatnie zapobiega utracie zwolnienia w przypadku odsprzedaży majątku podatnika np. w postaci samochodów lub maszyn, która przecież nie jest tak naprawdę przedmiotem działalności podatnika.

W przypadku, gdy podatnik rozpoczyna działalność w trakcie roku podatkowego, kwota limitu zwolnienia z VAT rozłożona jest proporcjonalnie do okresu prowadzonej działalności. Jeżeli faktyczna wartość sprzedaży, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej, przekroczy w trakcie roku podatkowego kwotę 150.000 zł, zwolnienie traci moc z momentem przekroczenia tej kwoty. Opodatkowaniu podlega nadwyżka sprzedaży ponad proporcjonalnie ustaloną wartość limitu.

Teraz w ustawie mamy do czynienia ze stałą kwotą limitu zwolnienia. Wcześniej kwota ta określona była w EUR przeliczanych na złotówki. Powodowało to problemy z niespodziewanym przejściem z biernego na czynnego podatnika VAT w przypadku dużych ruchów kursu waluty, przy nie zmienionych obrotach rocznych podatnika.

Ustawą z dnia 2 grudnia 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 215, poz. 1666) podwyższone zostały limity obrotu uprawniające do korzystania ze zwolnienia podmiotowego w kolejnych latach. W 2009 roku kwota zwolnienia została ustalona w złotych na poziomie 50.000 zł, w 2010 roku na poziomie 100.000 zł, natomiast od 2011 roku na poziomie 150.000 zł.

Przepisy przejściowe pozwalają na skorzystanie w kolejnym roku ze zwolnienia podmiotowego podatnikom, którzy przekroczyli w danym roku „stary” limit, ale nie przekroczyli „nowego” limitu. Przekroczenie w danym roku „starego” limitu zawsze powoduje obowiązek rozliczenia podatku od towarów i usług do końca danego roku, nawet jeśli podatnik jest pewny, że nie przekroczy do końca tego roku „nowego” limitu. Z „nowego” limitu obrotu uprawniającego do zwolnienia podmiotowego można bowiem skorzystać od początku kolejnego roku od 1 stycznia 2010 lub od 1 stycznia 2011. Ze zwolnienia podmiotowego w 2010 r. mogli zatem korzystać również podatnicy, u których wartość sprzedaży opodatkowanej w 2009 r. była wyższa niż 50.000 zł, ale nie przekroczyła 100.000 zł. W 2011 r. ze zwolnienia podmiotowego mogą korzystać oprócz podatników, którzy nie przekroczyli w 2010 r. „starego” limitu – 100.000 zł również podatnicy, u których wartość sprzedaży opodatkowanej w 2010 r. była wyższa niż 100.000 zł, ale nie przekroczy kwoty 150.000 zł.

Warunkiem skorzystania ze zwolnienia podmiotowego w przypadku przekroczenia w „starego” limitu obrotu, ale nie przekroczenia „nowego” limitu obrotu jest pisemne zawiadomienie o tym zamiarze naczelnika urzędu skarbowego w terminie do dnia 15 stycznia 2010 r. za 2009 rok lub 2011 r. za 2010 rok.

Rezygnacja ze zwolnienia

Ponieważ z mocy prawa każdy podatnik jest zwolniony z podatku VAT do osiągnięcia ustawowego limitu, dano w ustawie VAT możliwość rezygnacji ze zwolnienia tym podatnikom, którzy wyrażą taką wolę. Gwarantuje to art. 113 ust. 4 ustawy VAT, w którym zapisano, iż podatnicy mogą zrezygnować ze zwolnienia, pod warunkiem pisemnego zawiadomienia o tym zamiarze naczelnika urzędu skarbowego przed początkiem miesiąca, w którym rezygnują ze zwolnienia, z tym że w przypadku, rozpoczynania czynności opodatkowanych w danym roku podatkowym, zawiadomienie musi nastąpić przed dniem wykonania pierwszej czynności dostawy.

Od momentu rezygnacji ze zwolnienia lub przekroczenia kwoty limitu, podatnik staje się podatnikiem VAT czynnym. Każda jego sprzedaż ponad limitu lub po dniu rezygnacji musi zostać opodatkowana. Dotyczy to również towarów, które przedsiębiorca nabył jako podatnik zwolniony z VAT i nie odliczył od ich zakupu podatku naliczonego. Byłaby to strata dla tego podatnika, prowadząca do podwójnego opodatkowania tego samego towaru. Celem realizacji uprawnienia podatnika do odliczenia podatku od towarów związanych ze sprzedażą opodatkowaną ustawa wprowadza specjalną procedurę odliczenia podatku. Zgodnie z art. 113 ust. 5-7 za zgodą naczelnika urzędu skarbowego podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającą z dokumentów celnych oraz o kwotę podatku zapłaconą od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, a także o kwoty podatku naliczonego wynikające z faktur dokumentujących zakupy dokonane przed dniem utraty zwolnienia, pod warunkiem:

- 1) sporządzenia spisu z natury zapasów tych towarów posiadanych w dniu, w którym nastąpiło przekroczenie kwoty limitu oraz
- 2) przedłożenia w urzędzie skarbowym spisu w terminie 14 dni, licząc od dnia utraty zwolnienia.

Kwotę podatku naliczonego, stanowi iloczyn ilości towarów objętych spisem z natury i kwoty podatku naliczonego przypadającej na jednostkę towaru, z podziałem na poszczególne stawki podatkowe. Przepisy te stosuje się również do podatników, którzy rezygnują ze zwolnienia pod warunkiem pisemnego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o rezygnacji ze zwolnienia przed początkiem miesiąca, w którym rezygnują ze zwolnienia.

Podatnik, który utracił prawo do zwolnienia od podatku lub zrezygnował z tego zwolnienia, może, nie wcześniej niż po upływie roku, licząc od końca roku, w którym utracił prawo do zwolnienia lub zrezygnował z tego zwolnienia, ponownie skorzystać ze zwolnienia podmiotowego. Przepis ten, zawarty w art. 113 ust. 11 ustawy VAT, umożliwia podatnikom powrót do zwolnienia z podatku VAT.

Istnieją jednak wyjątki od zwolnienia podmiotowego zawarte w art. 113 ust. 13 ustawy. Zwolnień nie stosuje się do importu towarów i usług, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, świadczenia usług, dla których

podatnikiem jest ich usługobiorca. Ponadto zwolnienia nie stosuje się dla podatników dokonujących dostaw:

- a) wyrobów z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali,
 - b) towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, z wyjątkiem energii elektrycznej (PKWiU 35.11.10.0) i wyrobów tytoniowych w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym,
 - c) nowych środków transportu,
 - d) terenów budowlanych oraz przeznaczonych pod zabudowę;
- 2) świadczących usługi prawnicze oraz usługi w zakresie doradztwa, a także usługi jubilerskie;
 - 3) niemających siedziby lub miejsca zamieszkania na terytorium kraju.

Art. 113. 1. ⁽⁵⁵²⁾ Zwalnia się od podatku podatników, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 150.000 zł. Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku.

2. Do wartości sprzedaży, o której mowa w ust. 1, nie wlicza się odpłatnej dostawy towarów oraz odpłatnego świadczenia usług zwolnionych od podatku, a także towarów, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji.

3. W przypadku prowadzenia przez rolnika ryczałtowego korzystającego ze zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 3 także działalności innej niż działalność rolnicza do wartości sprzedaży, o której mowa w ust. 1 i 10, dokonywanej przez tego podatnika nie wlicza się sprzedaży produktów rolnych pochodzących z prowadzonej przez niego działalności rolniczej.

4. Podatnicy, o których mowa w ust. 1 i 9, mogą zrezygnować ze zwolnienia określonego w ust. 1 i 9, pod warunkiem pisemnego zawiadomienia o tym zamiarze naczelnika urzędu skarbowego przed początkiem miesiąca, w którym rezygnują ze zwolnienia, z tym że w przypadku, o którym mowa w ust. 9, zawiadomienie musi nastąpić przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 5.

5. Jeżeli wartość sprzedaży u podatników zwolnionych od podatku na podstawie ust. 1 przekroczy kwotę, o której mowa w ust. 1, zwolnienie traci moc w momencie przekroczenia tej kwoty. Obowiązek podatkowy powstaje z momentem przekroczenia tej kwoty, a opodatkowaniu podlega nadwyżka sprzedaży ponad tę kwotę. Za zgodą naczelnika urzędu skarbowego podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającą z dokumentów celnych oraz o kwotę podatku zapłaconą od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, a także o kwoty podatku naliczonego wynikające z faktur dokumentujących zakupy dokonane przed dniem utraty zwolnienia, pod warunkiem:

- 1) sporządzenia spisu z natury zapasów tych towarów posiadanych w dniu, w którym nastąpiło przekroczenie kwoty, o której mowa w ust. 1, oraz
- 2) przedłożenia w urzędzie skarbowym spisu, o którym mowa w pkt 1, w terminie 14 dni, licząc od dnia utraty zwolnienia.

6. Kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 5, stanowi iloczyn ilości towarów objętych spisem z natury i kwoty podatku naliczonego przypadającej na jednostkę towaru, z podziałem na poszczególne stawki podatkowe.

7. ⁽⁵⁵³⁾ Przepis ust. 5 stosuje się również do podatników, którzy rezygnują ze zwolnienia, o którym mowa w:

1) ust. 1 lub

2) ust. 9 - w przypadku podatników rozpoczynających w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności określonych w art. 5, którzy wykonali pierwszą czynność

- pod warunkiem pisemnego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o rezygnacji ze zwolnienia przed początkiem miesiąca, w którym rezygnują ze zwolnienia..

8. ⁽⁵⁵⁴⁾ (uchylony).

9. ⁽⁵⁵⁵⁾ Podatnik rozpoczynający w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności określonych w art. 5 jest zwolniony od podatku, jeżeli przewidywana przez niego wartość sprzedaży nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym, kwoty określonej w ust. 1.

10. ⁽⁵⁵⁶⁾ Jeżeli faktyczna wartość sprzedaży, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej, przekroczy w trakcie roku podatkowego kwotę określoną w ust. 1, zwolnienie określone w ust. 9 traci moc z momentem przekroczenia tej kwoty. Opodatkowaniu podlega nadwyżka sprzedaży ponad wartość określoną w zdaniu pierwszym, a obowiązek podatkowy powstaje z momentem przekroczenia tej wartości. Przepis ust. 5 zdanie trzecie stosuje się odpowiednio.

11. ⁽⁵⁵⁷⁾ Podatnik, który utracił prawo do zwolnienia od podatku lub zrezygnował z tego zwolnienia, może, nie wcześniej niż po upływie roku, licząc od końca roku, w którym utracił prawo do zwolnienia lub zrezygnował z tego zwolnienia, ponownie skorzystać ze zwolnienia określonego w ust. 1.

12. ⁽⁵⁵⁸⁾ W przypadku gdy między podatnikiem, o którym mowa w ust. 1 lub 9, a kontrahentem istnieje związek, o którym mowa w art. 32 ust. 2-4, który wpływa na wykazywaną przez podatnika w transakcjach z tym kontrahentem wartość sprzedaży w ten sposób, że jest ona niższa niż wartość rynkowa, dla określenia momentu utraty mocy zwolnienia od podatku, o którym mowa w ust. 5 i ust. 10, uwzględnia się wartość rynkową tych transakcji.

13. ⁽⁵⁵⁹⁾ Zwolnień, o których mowa w ust. 1 i 9, nie stosuje się do importu towarów i usług, wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, świadczenia usług, dla których zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 8 podatnikiem jest ich usługobiorca, oraz podatników:

1) dokonujących dostaw:

a) wyrobów z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali,

b) ⁽⁵⁶⁰⁾ towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, z wyjątkiem energii elektrycznej (PKWiU 35.11.10.0) i wyrobów tytoniowych w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym,

c) nowych środków transportu,

d) terenów budowlanych oraz przeznaczonych pod zabudowę;

2) świadczących usługi prawnicze oraz usługi w zakresie doradztwa, a także usługi jubilerskie;

3) niemających siedziby lub miejsca zamieszkania na terytorium kraju.

14. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

1) ⁽⁵⁶¹⁾ (uchylony);

2) listę towarów i usług, o których mowa w ust. 13 pkt 1 lit. a i pkt 2, z uwzględnieniem klasyfikacji wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej.

Usługi turystyki

Opodatkowanie usług turystyki jest szczególnie potraktowane w systemie podatku VAT. Zasady opodatkowania tych usług regulują przepisy art. 119 ustawy VAT wprowadzając pojęcie opodatkowania w systemie VAT marża.

Podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku. Przez marżę rozumie się różnicę między kwotą należności, którą ma zapłacić nabywca usługi, a ceną nabycia przez podatnika towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. Przez usługi dla bezpośredniej korzyści turysty rozumie się usługi stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie. Katalog usług składowych nie jest zamknięty, więc oprócz wymienionych mogą to być inne usługi np. koszty pilota, tłumacza, zwiedzania obiektów itp.

Powyższą zasadę stosuje się bez względu na to, kto nabywa usługę turystyki, w przypadku gdy podatnik:

- 1) ma siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju;
- 2) działa na rzecz nabywcy usługi we własnym imieniu i na własny rachunek;
- 3) przy świadczeniu usługi nabywa towary i usługi od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty.

Dla celów podatkowych podatnicy świadczący usługi turystyki są obowiązani prowadzić ewidencję VAT z uwzględnieniem kwot wydatkowanych na nabycie towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, oraz posiadać dokumenty, z których wynikają te kwoty. Co bardzo ważne, podatnikom tym nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego od towarów i usług nabytych dla bezpośredniej korzyści turysty.

W przypadku gdy przy świadczeniu usługi turystyki podatnik oprócz usług nabywanych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty część świadczeń w ramach tej usługi wykonuje we własnym zakresie, odrębnie ustala się podstawę opodatkowania dla usług własnych i odrębnie w odniesieniu do usług nabytych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. W takim przypadku podatnik obowiązany jest do wykazania w prowadzonej ewidencji, jaka część należności za usługę przypada na usługi nabyte od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, a jaka na usługi własne.

Usługi turystyki podlegają opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0 %, jeżeli usługi nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty są świadczone poza terytorium Wspólnoty Unii Europejskiej. Jeżeli usługi nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty są świadczone zarówno na terytorium Wspólnoty Unii Europejskiej, jak i poza nią, to usługi turystyki podlegają opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0 % tylko w części, która dotyczy usług świadczonych poza terytorium Wspólnoty Unii Europejskiej. Podatnik w wystawionych przez siebie fakturach za usługi turystyczne nie wykazuje kwot podatku.

Art. 119. 1. Podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku, z zastrzeżeniem ust. 5.

2. Przez marżę, o której mowa w ust. 1, rozumie się różnicę między kwotą należności, którą ma zapłacić nabywca usługi, a ceną nabycia przez podatnika towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty; przez usługi dla bezpośredniej korzyści turysty rozumie się usługi stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie.

3. Przepis ust. 1 stosuje się bez względu na to, kto nabywa usługę turystyki, w przypadku gdy podatnik:

- 1) ma siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju;
- 2) działa na rzecz nabywcy usługi we własnym imieniu i na własny rachunek;
- 3) przy świadczeniu usługi nabywa towary i usługi od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty;
- 4) ⁽⁵⁷³⁾ (uchylony).

3a. ⁽⁵⁷⁴⁾ Podatnicy, o których mowa w ust. 3, są obowiązani prowadzić ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 3, z uwzględnieniem kwot wydatkowanych na nabycie towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, oraz posiadać dokumenty, z których wynikają te kwoty.

4. Podatnikom, o których mowa w ust. 3, nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego od towarów i usług nabytych dla bezpośredniej korzyści turysty.

5. W przypadku gdy przy świadczeniu usługi turystyki podatnik oprócz usług nabywanych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty część świadczeń w ramach tej usługi wykonuje we własnym zakresie, zwanych dalej "usługami własnymi", odrębnie ustala się podstawę opodatkowania dla usług własnych i odrębnie w odniesieniu do usług nabytych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. W celu określenia podstawy opodatkowania dla usług własnych stosuje się odpowiednio przepisy art. 29.

6. W przypadkach, o których mowa w ust. 5, podatnik obowiązany jest do wykazania w prowadzonej ewidencji, jaka część należności za usługę przypada na usługi nabyte od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, a jaka na usługi własne.

7. ⁽⁵⁷⁵⁾ Usługi turystyki podlegają opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0 %, jeżeli usługi nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty są świadczone poza terytorium Wspólnoty Unii Europejskiej.

8. ⁽⁵⁷⁶⁾ Jeżeli usługi nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty są świadczone zarówno na terytorium Wspólnoty Unii Europejskiej, jak i poza nim, to usługi turystyki podlegają opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0 % tylko w części, która dotyczy usług świadczonych poza terytorium Wspólnoty Unii Europejskiej.

9. ⁽⁵⁷⁷⁾ Przepisy ust. 7 i 8 stosuje się pod warunkiem posiadania przez podatnika dokumentów potwierdzających świadczenie tych usług poza terytorium Wspólnoty Unii Europejskiej.

10. Podatnik, o którym mowa w ust. 3, w wystawionych przez siebie fakturach nie wykazuje kwot podatku.

Opodatkowanie towarów w systemie VAT marża

System opodatkowania VAT marża znajduje zastosowanie nie tylko w przypadku usług turystycznych. W art. 120 ustawy VAT określono przypadki dostawy towarów, dla których również stosuje się opodatkowanie marży a nie całości obrotu.

W przypadku podatnika wykonującego czynności polegające na dostawie towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków nabytych uprzednio przez tego podatnika dla celów prowadzonej działalności lub importowanych w celu odprzedaży, podstawą opodatkowania podatkiem jest marża stanowiąca różnicę między całkowitą kwotą, którą ma zapłacić nabywca towaru, a kwotą nabycia, pomniejszona o kwotę podatku. Jeżeli rodzaj poszczególnych przedmiotów kolekcjonerskich lub specyfika ich dostaw czyni skomplikowanym lub niemożliwym proste określenie marży, podatnik może, za zgodą naczelnika urzędu skarbowego, obliczać marżę jako różnicę pomiędzy łączną wartością dostaw a łączną wartością nabyć określonego rodzaju przedmiotów kolekcjonerskich w okresie rozliczeniowym. Podatnik jest zobowiązany do obliczania marży łącznej, przez okres dwóch lat od uzyskania zgody przez naczelnika urzędu skarbowego.

Przez łączną wartość dostaw rozumie się sumę kwot, które mają zapłacić poszczególni nabywcy przedmiotów kolekcjonerskich, a przez łączną wartość nabyć rozumie się sumę poszczególnych kwot nabycia. Jeżeli łączna wartość nabyć określonego rodzaju przedmiotów kolekcjonerskich jest w okresie rozliczeniowym wyższa od łącznej wartości dostaw takich przedmiotów, różnica ta podwyższa łączną wartość nabyć przedmiotów kolekcjonerskich w następnym okresie rozliczeniowym. Jeżeli ta różnica utrzymuje się przez okres 12 miesięcy, to podatnik traci prawo do obliczania marży łącznej. Podatnik może ubiegać się ponownie o skorzystanie z obliczania marży łącznej po upływie roku od utraty tego prawa, licząc do końca miesiąca, w którym utracił prawo do rozliczania tą metodą.

Przepisy VAT marża dotyczą dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, które podatnik nabył od:

- 1) osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, niebędącej podatnikiem, lub niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej
- 2) podatników jeżeli dostawa tych towarów była zwolniona od podatku
- 3) podatników, jeżeli dostawa tych towarów była opodatkowana w systemie VAT marża
- 4) podatników podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawa tych towarów była zwolniona od podatku
- 5) podatników podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawa tych towarów była opodatkowana podatkiem od wartości dodanej na zasadach VAT marża, a nabywca posiada dokumenty jednoznacznie potwierdzające nabycie towarów na tych zasadach.

Przepisy VAT marża mogą mieć również zastosowanie do dostawy:

- 1) dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków uprzednio importowanych przez podatnika,
- 2) dzieł sztuki nabytych od ich twórców lub spadkobierców twórców;
- 3) dzieł sztuki nabytych od podatnika, które podlegały opodatkowaniu podatkiem według stawki 8 %.

W przypadku dostawy towarów z importu, kwotę nabycia, którą należy uwzględnić przy obliczaniu marży przyjmuje się w wysokości równej kwocie podstawy opodatkowania zastosowanej przy imporcie towarów powiększonej o należny podatek z tytułu tego importu.

Opodatkowanie VAT marża towarów wymienionych powyżej stosuje się w przypadku, gdy podatnik zawiadomił na piśmie naczelnika urzędu skarbowego o przyjętym sposobie opodatkowania przed dokonaniem dostawy. Zawiadomienie jest ważne przez okres 2 lat, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik zawiadomił naczelnika urzędu skarbowego. Po tym okresie, jeżeli podatnik chce stosować procedurę polegającą na opodatkowaniu marży, musi ponownie złożyć to zawiadomienie.

Podatnik może stosować ogólne zasady opodatkowania do swoich dostaw. W przypadku zastosowania ogólnych zasad podatnik ma prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego od towarów importowanych, nabytych od twórców lub spadkobierców i podatników, które były opodatkowane stawką 8%, w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy u tego podatnika z tytułu dostawy tych towarów.

Jeżeli podatnik oprócz zasad VAT marża stosuje również ogólne zasady opodatkowania, to jest on obowiązany prowadzić ewidencję VAT, z uwzględnieniem podziału w zależności od sposobu opodatkowania; w odniesieniu do dostawy w systemie VAT marża, ewidencja musi zawierać w szczególności kwoty nabycia towarów niezbędne do określenia kwoty marży. Podatnik nie może oddzielnie wykazywać na wystawianych przez siebie fakturach podatku od dostawy towarów, w przypadku gdy opodatkowaniu podlega marża. Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, jeżeli podlegały opodatkowaniu w systemie VAT marża.

W przypadku eksportu towarów dokonywanego przez podatnika do którego mają zastosowanie zasady opodatkowania VAT marża, marża podlega opodatkowaniu stawką 0 %.

Opodatkowania w systemie VAT marża nie stosuje się do nowych środków transportu będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Szczególne procedury w zakresie dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków

Art. 120. 1. ⁽⁵⁷⁸⁾ Na potrzeby stosowania niniejszego rozdziału:

- 1) ⁽⁵⁷⁹⁾ przez dzieła sztuki rozumie się:
 - a) obrazy, kolaże i podobne płyty dekoracyjne, rysunki i pastele, wykonane w całości przez artystę, z wyłączeniem planów i rysunków do celów architektonicznych, inżynierskich, przemysłowych, komercyjnych, topograficznych lub podobnych, ręcznie zdobionych produktów rzemiosła artystycznego, tkanin malowanych dla scenografii teatralnej, do wystroju pracowni artystycznych lub im podobnych zastosowań (CN 9701), (PKWiU ex 90.03.13.0),
 - b) oryginalne sztychy, druki i litografie, sporządzone w ograniczonej liczbie egzemplarzy, czarno-białe lub kolorowe, złożone z jednego lub kilku arkuszy, w całości wykonane przez artystę, niezależnie od zastosowanego przez niego procesu lub materiału, z wyłączeniem wszelkich procesów mechanicznych lub fotomechanicznych (CN 9702 00 00), (PKWiU ex 90.03.13.0),
 - c) oryginalne rzeźby oraz posągi z dowolnego materiału, pod warunkiem że zostały one wykonane w całości przez artystę; odlewy rzeźby, których liczba jest ograniczona do 8 egzemplarzy, a wykonanie było nadzorowane przez artystę lub jego spadkobierców (CN 9703 00 00), (PKWiU ex 90.03.13.0),
 - d) gobeliny (CN 5805 00 00), (PKWiU ex 13.92.16.0) oraz tkaniny ścienne (CN 6304), (PKWiU ex 13.92.16.0) wykonane ręcznie na podstawie oryginalnych wzorów dostarczonych przez artystę, pod warunkiem że ich liczba jest ograniczona do 8 egzemplarzy,
 - e) fotografie wykonane przez artystę, opublikowane przez niego lub pod jego nadzorem, podpisane i ponumerowane, ograniczone do 30 egzemplarzy we wszystkich rozmiarach oraz oprawach;
 - 2) przez przedmioty kolekcjonerskie rozumie się:
 - a) znaczki pocztowe lub skarbowe, stemple pocztowe, koperty pierwszego obiegu, ostemplowane materiały piśmienne i im podobne, ofrankowane, a jeżeli nieofrankowane, to uznane za nieważne i nieprzeznaczone do użytku jako ważne środki płatnicze (CN 9704 00 00),
 - b) kolekcje oraz przedmioty kolekcjonerskie o wartości zoologicznej, botanicznej, mineralogicznej, anatomicznej, historycznej, archeologicznej, paleontologicznej, etnograficznej lub numizmatycznej (CN 9705 00 00), a także przedmioty kolekcjonerskie, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 7;
 - 3) przez antyki rozumie się przedmioty, inne niż wymienione w pkt 1 i 2, których wiek przekracza 100 lat (CN 9706 00 00);
 - 4) ⁽⁵⁸⁰⁾ przez towary używane rozumie się ruchome dobra materialne nadające się do dalszego użytku w ich aktualnym stanie lub po naprawie, inne niż określone w pkt 1-3 oraz inne niż metale szlachetne lub kamienie szlachetne (CN 7102, 7103, 7106, 7108, 7110, 7112), (PKWiU 24.41.10.0, 24.41.20.0, ex 24.41.30.0, ex 32.12.11.0, ex 32.12.12.0 i 38.11.58.0).
2. Stawkę podatku 7 %⁽⁵⁸¹⁾ stosuje się do importu dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich oraz antyków.
3. Stawkę podatku 7 %⁽⁵⁸²⁾ stosuje się również do:
- 1) dostawy dzieł sztuki dokonywanej:
 - a) przez ich twórcę lub spadkobiercę twórcy,
 - b) ⁽⁵⁸³⁾ okazjonalnie przez podatnika innego niż podatnik, o którym mowa w ust. 4 i 5, którego działalność jest opodatkowana, w przypadku gdy dzieła sztuki zostały osobiście przywiezione przez podatnika lub zostały przez niego nabyte od ich twórcy lub spadkobiercy twórcy, lub też w przypadku gdy uprawniają go one do pełnego odliczenia podatku;

2) *wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, jeżeli dokonującym dostawy, w wyniku której ma miejsce wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, jest podatnik podatku od wartości dodanej, do którego miałyby zastosowanie przepisy pkt 1.*

4. *W przypadku podatnika wykonującego czynności polegające na dostawie towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków nabytych uprzednio przez tego podatnika dla celów prowadzonej działalności lub importowanych w celu odprzedaży, podstawą opodatkowania podatkiem jest marża stanowiąca różnicę między całkowitą kwotą, którą ma zapłacić nabywca towaru, a kwotą nabycia, pomniejszona o kwotę podatku.*

5. *Jeżeli rodzaj poszczególnych przedmiotów kolekcjonerskich lub specyfika ich dostaw czyni skomplikowanym lub niemożliwym określenie marży zgodnie z ust. 4, podatnik może, za zgodą naczelnika urzędu skarbowego, obliczać marżę jako różnicę pomiędzy łączną wartością dostaw a łączną wartością nabyć określonego rodzaju przedmiotów kolekcjonerskich w okresie rozliczeniowym.*

6. *Przez łączną wartość dostaw rozumie się sumę kwot, które mają zapłacić poszczególni nabywcy przedmiotów kolekcjonerskich, a przez łączną wartość nabyć rozumie się sumę poszczególnych kwot nabycia.*

7. *Jeżeli w przypadkach, o których mowa w ust. 5, łączna wartość nabyć określonego rodzaju przedmiotów kolekcjonerskich jest w okresie rozliczeniowym wyższa od łącznej wartości dostaw takich przedmiotów, różnica ta podwyższa łączną wartość nabyć przedmiotów kolekcjonerskich w następnym okresie rozliczeniowym.*

8. *Jeżeli podatnik oblicza marżę zgodnie z ust. 5, obowiązany jest on do stosowania takiego sposobu obliczania marży od określonych przedmiotów kolekcjonerskich do końca okresu, o którym mowa w ust. 13.*

9. *Jeżeli różnica, o której mowa w ust. 7, utrzymuje się przez okres 12 miesięcy, to podatnik traci prawo do obliczania marży zgodnie z ust. 5. Podatnik może ubiegać się ponownie o skorzystanie z obliczania marży zgodnie z ust. 5 po upływie roku od utraty tego prawa, licząc do końca miesiąca, w którym utracił prawo do rozliczania tą metodą.*

10. ⁽⁵⁸⁴⁾ *Przepisy ust. 4 i 5 dotyczą dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, które podatnik nabył od:*

1) *osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, niebędącej podatnikiem, o którym mowa w art. 15, lub niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej;*

2) *podatników, o których mowa w art. 15, jeżeli dostawa tych towarów była zwolniona od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 113;*

3) *podatników, jeżeli dostawa tych towarów była opodatkowana zgodnie z ust. 4 i 5;*

4) *podatników podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawa tych towarów była zwolniona od podatku na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 113;*

5) *podatników podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawa tych towarów była opodatkowana podatkiem od wartości dodanej na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w ust. 4 i 5, a nabywca posiada dokumenty jednoznacznie potwierdzające nabycie towarów na tych zasadach.*

11. ⁽⁵⁸⁵⁾ *Przepisy ust. 4 i 5 mogą mieć również zastosowanie do dostawy:*

1) *dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków uprzednio importowanych przez podatnika, o którym mowa w ust. 4 i 5;*

2) *dzieł sztuki nabytych od ich twórców lub spadkobierców twórców;*

3) *dzieł sztuki nabytych od podatnika, o którym mowa w art. 15, innego niż wymieniony w ust. 4 i 5, które podlegały opodatkowaniu podatkiem według stawki 7 %⁽⁵⁸⁶⁾.*

12. ⁽⁵⁸⁷⁾ W przypadku dostawy towarów, o których mowa w ust. 11 pkt 1, kwotę nabycia, którą należy uwzględnić przy obliczaniu marży, o której mowa w ust. 4 i 5, przyjmuje się w wysokości równej kwocie podstawy opodatkowania zastosowanej przy imporcie towarów powiększonej o należny podatek z tytułu tego importu.

13. ⁽⁵⁸⁸⁾ Przepis ust. 11 stosuje się w przypadku, gdy podatnik zawiadomił na piśmie naczelnika urzędu skarbowego o przyjętym sposobie opodatkowania zgodnie z ust. 4 i 5 przed dokonaniem dostawy. Zawiadomienie jest ważne przez okres 2 lat, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik zawiadomił naczelnika urzędu skarbowego. Po tym okresie, jeżeli podatnik chce stosować procedurę polegającą na opodatkowaniu marży, musi ponownie złożyć to zawiadomienie.

14. Podatnik może stosować ogólne zasady opodatkowania do dostaw, do których stosuje się przepisy ust. 10 i 11. W przypadku zastosowania ogólnych zasad podatnik ma prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego od towarów, o których mowa w ust. 11, w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy u tego podatnika z tytułu dostawy tych towarów.

15. ⁽⁵⁸⁹⁾ Jeżeli podatnik oprócz zasad, o których mowa w ust. 4 i 5, stosuje również ogólne zasady opodatkowania, to jest on obowiązany prowadzić ewidencję zgodnie z art. 109 ust. 3, z uwzględnieniem podziału w zależności od sposobu opodatkowania; w odniesieniu do dostawy, o której mowa w ust. 4 i 5, ewidencja musi zawierać w szczególności kwoty nabycia towarów niezbędne do określenia kwoty marży, o której mowa w tych przepisach.

16. ⁽⁵⁹⁰⁾ Podatnik, o którym mowa w ust. 4 i 5, nie może oddzielnie wykazywać na wystawianych przez siebie fakturach podatku od dostawy towarów, w przypadku gdy opodatkowaniu podlega marża.

17. ⁽⁵⁹¹⁾ W zakresie, w jakim podatnik dokonuje dostaw towarów opodatkowanych zgodnie z ust. 4 i 5, obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez tego podatnika:

- 1) dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków przez niego importowanych;
- 2) dzieł sztuki nabytych od ich twórców lub spadkobierców twórców;
- 3) ⁽⁵⁹²⁾ dzieł sztuki nabytych od podatnika niebędącego podatnikiem, o którym mowa w ust. 4 i 5.

18. ⁽⁵⁹³⁾ Przepisu ust. 17 nie stosuje się w sytuacji, gdy dostawa towarów podlega opodatkowaniu podatkiem na zasadach innych niż określone w ust. 4 i 5.

19. ⁽⁵⁹⁴⁾ Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, jeżeli podlegały opodatkowaniu zgodnie z ust. 4 i 5.

20. ⁽⁵⁹⁵⁾ W przypadku eksportu towarów dokonywanego przez podatnika, o którym mowa w ust. 4 i 5, do którego mają zastosowanie zasady opodatkowania zgodne z ust. 4 i 5, marża podlega opodatkowaniu stawką 0 %.

21. Przepisów ust. 1-20 nie stosuje się do nowych środków transportu będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.