

Gazeta prawa i podatków

Jak nie popełnić błędu w ewidencji i deklaracji VAT

19.03.2010, Korneliusz Sawiński Elżbieta Skurczak

Ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego jest kluczowe dla prawidłowego rozliczenia VAT. W obowiązujących przepisach znajdziemy wiele wyjątków od reguł podstawowych. Warto o nich pamiętać

Gdy dana czynność jest wykonywana przez podatnika (działającego w takim charakterze), mieści się w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu VAT oraz jej miejscem opodatkowania jest Polska – należy zastanowić się nad momentem, w którym powinna być opodatkowana.

Właściwe określenie momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT jest niezmiernie istotne, gdyż służy ono obliczeniu i wykazaniu w odpowiednim czasie kwoty podatku należnego z tytułu danej transakcji.

Moment powstania obowiązku podatkowego wyznacza bowiem ten punkt w czasie, w którym dana transakcja (oraz podatek należny z niej wynikający) powinna być wykazana w ewidencji sprzedaży oraz deklaracji VAT.

Określenie prawidłowego momentu powstania obowiązku podatkowego może być dla wielu przedsiębiorców nie lada trudnością, jako że wymaga ono znajomości reguł w tym zakresie, z uwzględnieniem licznych wyjątków.

Zasady podstawowe

Ogólna zasada wyrażona w przepisach [ustawy o VAT](#) mówi, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi.

Przy czym jeżeli wykonanie usługi powinno być potwierdzone fakturą, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w siódmym dniu od dnia wydania towaru lub wykonania usługi.

Innymi słowy, jeżeli dana transakcja nie musi być potwierdzona fakturą (na przykład jeśli dotyczy sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, które nie wyraziły chęci otrzymania faktury) obowiązek podatkowy powstanie z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi.

Natomiast w sytuacji, w której wydanie towaru lub wykonanie usługi powinno być potwierdzone fakturą, moment powstania obowiązku podatkowego powstanie z chwilą wystawienia faktury (chyba że faktura nie zostanie wystawiona w ciągu siedmiu dni od momentu wydania towaru lub wykonania usługi – wtedy obowiązek podatkowy powstanie siódmego dnia od tego momentu).

Otrzymanie zaliczki

W pewnych przypadkach obowiązek podatkowy w VAT powstanie wcześniej niż faktyczne wydanie towaru lub wykonanie usługi. Jeżeli bowiem przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi otrzymano część należności, w szczególności:

przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę – obowiązek podatkowy powstanie z chwilą ich otrzymania w tej części. Wynika stąd, że samo otrzymanie zaliczki rodzi obowiązek jej zadeklarowania i opodatkowania.

Samo otrzymanie zaliczki nie stanowi odrębnej czynności podlegającej VAT. Pozostaje nią nadal dostawa towarów oraz świadczenie usług. W związku z tym, aby zaliczka podlegała VAT, musi dotyczyć konkretnej przyszłej transakcji podlegającej opodatkowaniu VAT.

Transakcja ta powinna być skonkretyzowana zarówno co do rodzaju, przedmiotu, jak i wynagrodzenia (w szczególności strony powinny wyraźnie określić towary lub usługi, na poczet których zaliczka jest płacona).

Z tego względu przedpłaty na poczet przyszłych, bliżej nieokreślonych świadczeń nie powinny powodować powstania obowiązku podatkowego na gruncie VAT.

Kilka wyjątków

Przepisy o VAT określają szereg wyjątków od zasad ogólnych w zakresie powstania obowiązku podatkowego.

Przykładowo takie szczególne zasady dotyczące momentu powstania obowiązku podatkowego zostały przewidziane dla transakcji wewnątrzwspólnotowych (wewnątrzwspólnotowej dostawy i nabycia towarów), gdzie obowiązek podatkowy powstaje 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu dokonania transakcji, chyba że wcześniej wystawiono fakturę (wtedy obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej wystawienia).

Przykład

Jeśli polski podatnik dokona WNT 20 stycznia 2010 r., a zagraniczny dostawca nie wystawi faktury dokumentującej dokonaną dostawę wewnątrzwspólnotową do 15 lutego, obowiązek podatkowy z tytułu WNT powstanie właśnie 15 lutego.

Jeśli jednak faktura zostanie wystawiona przez zagranicznego dostawcę wcześniej, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą jej wystawienia.

W przypadku importu towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powstania długu celnego (z pewnymi wyjątkami).

Jeżeli chodzi o transakcje towarowe, to szczególny moment obowiązku podatkowego został przewidziany m.in. dla dostawy towarów, której przedmiotem są lokale i budynki; w takim przypadku obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30. dnia, licząc od dnia wydania.

Natomiast w przypadku oddania gruntu w użytkowanie wieczyste obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż z upływem terminu płatności poszczególnych opłat pobieranych z tego tytułu.

Inaczej też przy usługach...

Równie liczne wyjątki zostały przewidziane dla transakcji usługowych. Przykładem może być najem, dzierżawa i leasing, dla których obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż z upływem terminu płatności określonego w umowie lub fakturze.

Wyobraźmy sobie sytuację, w której właściciel nieruchomości wynajmuje lokal innej firmie. Z zawartej umowy (podobnie jak z wystawianych faktur) wynika, iż terminem płatności czynszu za dany miesiąc jest 20. dzień tego miesiąca.

Jeżeli najemca dokona płatności przed tym terminem (na przykład 15. dnia danego miesiąca), wtedy obowiązek podatkowy powstanie z chwilą otrzymania płatności przez wynajmującego.

Jeżeli natomiast należność zostanie uregulowana po uzgodnionym terminie, decydujące znaczenie dla powstania obowiązku podatkowego będzie miał właśnie termin płatności (a zatem obowiązek podatkowy powstanie 20. dnia miesiąca).

Szczególne zasady powstawania obowiązku podatkowego zostały przewidziane m.in. także dla usług transportowych, spedycyjnych, przeładunkowych oraz budowlano-montażowych.

...oraz przy imporcie

Jeżeli natomiast chodzi o moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku importu usług, to będzie on uzależniony od tego, na jakiej podstawie dana czynność jest traktowana jako import usług w Polsce.

I tak, jeżeli dana czynność stanowi import usług na podstawie ogólnych zasad dotyczących miejsca świadczenia – tj. usługa jest opodatkowana w Polsce na podstawie art. 28b [ustawy o VAT](#) – obowiązek podatkowy powstanie z chwilą wykonania usług.

Przy czym usługi, dla których ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonane z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te rozliczenia lub płatności, a usługi świadczone w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla których w danym roku nie wpływają terminy rozliczeń lub płatności, uznaje się za wykonane z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tych usług.

W pozostałych przypadkach do importu usług stosuje się odpowiednio przepisy regulujące powstanie obowiązku podatkowego dla danych czynności w transakcjach krajowych.

Uwaga

Uczestnictwo w strajku nielegalnym to nieobecność nieusprawiedliwiona.

Dniówkę, którą odbieramy w związku z tym, liczymy tak samo jak przy nieobecności usprawiedliwionej.

Uwaga

Chcąc uniknąć kłopotów związanych z nieprawidłowym określeniem momentu powstania obowiązku podatkowego i w konsekwencji błędnym rozliczeniem podatku, należy pamiętać, że zasady szczególne mają pierwszeństwo przed zastosowaniem zasad ogólnych.

Innymi słowy, podatnik nie może wybrać ogólnej metody powstania obowiązku podatkowego, jeżeli istnieje jakikolwiek wyjątek dotyczący dokonanej przez niego transakcji.

W każdym przypadku należy zatem dokonać dokładnej weryfikacji przepisów dotyczących powstania obowiązku podatkowego, aby mieć pewność, że dla danej czynności nie zostały przewidziane zasady odrębne.

Autor jest partnerem w dziale doradztwa podatkowego BT&A

Autorka jest tam konsultantką