

## Gazeta prawa i podatków

# Zanim zaczniesz rozliczać VAT, zastanów się nad wyborem stawki

05.05.2010, Korneliusz Sawiński Elżbieta Skurczak

**Nieprawidłowo zastosowana może być przyczyną kłopotów: fiskus zakwestionuje rozliczenia. Aby nie popełnić błędów, lepiej ściśle trzymać się przepisów**

Podatnicy VAT często mają wątpliwości dotyczące rozliczeń. Dotyczą one również stosowanych stawek VAT.

### Podstawowe...

Zgodnie z przepisami prawa wspólnotowego państwa członkowskie UE stosują stawkę podstawową VAT (jednakową dla dostaw towarów i świadczenia usług), a także mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone.

Dodatkowo, w pewnych sytuacjach mogą stosować tzw. zwolnienie z prawem do odliczenia podatku naliczonego, na gruncie polskich przepisów określane jako stawka 0 proc. Niezależnie, przepisy wspólnotowe przewidują dla niektórych czynności zwolnienie z VAT.

Podstawową stawką VAT w Polsce jest 22 proc. Stawka ta ma zastosowanie zawsze wtedy, gdy przepisy w sposób wyraźny nie przewidują dla danej czynności innej stawki podatku. Niektóre czynności mogą być opodatkowane niższymi, tzw. preferencyjnymi stawkami w wysokości 7, 3 i 0 proc. Oprócz stawek preferencyjnych dla części towarów i usług ustawodawca przewidział zwolnienie z opodatkowania.

### ... oraz obniżone

Opodatkowaniu VAT według stawki 7 proc. podlegają przede wszystkim towary i usługi wymienione w załączniku nr 3 do ustawy o VAT, a także w przepisach rozporządzenia wykonawczego do ustawy o VAT.

Stawkę tę stosuje się na przykład do towarów i usług o znaczeniu społecznym, w szczególności produktów spożywczych i napojów (z wyłączeniem napojów alkoholowych), leków, usług w zakresie rozprowadzania wody, przewozów pasażerskich czy budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

Stawką 3 proc. opodatkowane są przede wszystkim towary i usługi związane z rolnictwem. Do grupy tej (określonej w załączniku nr 6 do ustawy o VAT) zalicza się m.in. zboża, ziemniaki, rośliny przemysłowe i pozostałe produkty roślinne rolnictwa (z pewnymi wyjątkami), a także zwierzęta żywe i produkty pochodzenia zwierzęcego. Grupa ta obejmuje również np. usługi związane z rolnictwem, chowem i hodowlą zwierząt.

### Czy zwolnienie zawsze oznacza to samo

Niezależnie od stawek obniżonych, polskie przepisy przewidują także stawkę 0 proc. oraz zwolnienie z VAT. W praktyce czasami błędnie utożsamia się te dwie kategorie ze sobą, bo skutkują brakiem bezpośredniego obciążenia danej transakcji podatkiem.

Tymczasem różnica pomiędzy zwolnieniem a stawką 0 proc. w bardzo istotny sposób wpływa na rozliczenia podatku po stronie wykonujących dane czynności.

Stawka 0 proc. jest odpowiednikiem wspólnotowego „zwolnienia z prawem do odliczenia podatku naliczonego”. Czynności, do których ma zastosowanie, stanowią sprzedaż opodatkowaną VAT (pomimo że nie występuje podatek należny), a zatem zakupy z nimi związane dają co do zasady prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Stawka 0 proc. stosowana jest m.in. w odniesieniu do eksportu towarów, wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, a także w stosunku do usług transportu międzynarodowego, niektórych usług świadczonych na obszarze polskich portów morskich, a także niektórych usług związanych z importem i eksportem towarów.

Natomiast w przypadku sprzedaży zwolnionej z VAT podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego od zakupów związanych z taką sprzedażą. W konsekwencji

konsument.

Zwolnienie z VAT ma zastosowanie m.in. w odniesieniu do grupy czynności wykonywanych w interesie publicznym, obejmującej usługi świadczone przez pocztę państwową, usługi edukacyjne czy w zakresie ochrony zdrowia. Zwolnione z VAT są usługi pośrednictwa finansowego.

Zwolnieniu podlega też co do zasady dostawa budynków, budowli i ich części, dostawa terenów niezabudowanych (innych niż tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę), a także dostawa towarów używanych, przy których nabyciu nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego.

### **Która będzie właściwa**

Pomimo że czynności podlegające opodatkowaniu stawką inną niż podstawowa (lub korzystające ze zwolnienia z VAT) zostały wymienione przez ustawodawcę, w praktyce ustalanie właściwej stawki wywołuje trudności, które są spowodowane przede wszystkim wprowadzeniem licznych wyjątków od reguł ogólnych oraz nieprecyzyjnymi przepisami.

Przy ustalaniu prawidłowej stawki VAT dla danej czynności należy również mieć na względzie częste zmiany w prawie wynikające m.in. z upływu tzw. okresów przejściowych (czyli wynegocjowanych z Komisją Europejską okresów obowiązywania stawek preferencyjnych dla niektórych usług czy towarów) oraz z konieczności dostosowania części polskich przepisów do prawa wspólnotowego.

Przykładem zapowiadanych zmian jest ograniczenie zakresu zwolnienia z opodatkowania usług edukacyjnych. Zwolnienie to w obecnym brzmieniu jest bowiem niezgodne z przepisami unijnymi. Na gruncie regulacji wspólnotowych zwolnienie z VAT dotyczy jedynie usług świadczonych przez podmioty działające według przepisów prawa publicznego (lub podmioty uznane za podobne przez dane państwo członkowskie).

Polskie przepisy nie przewidują natomiast takiego ograniczenia, w związku z czym obecnie zwolnieniem z VAT objęte są również szkolenia prowadzone przez komercyjne firmy, np. w zakresie obsługi oprogramowania komputerowego albo kursów przygotowujących do egzaminów na studia.

Przygotowywana nowelizacja przepisów ma na celu ograniczenie zwolnienia do usług edukacyjnych świadczonych przez podmioty publiczne bądź jednostki akredytowane.

### **Problemy z należnością 0 proc.**

Poważnym kłopotem dotyczącym przedsiębiorców chcących zastosować 0-proc. stawkę VAT przy WDT i eksporcie towarów jest sprostanie wymogom dokumentacyjnym stawianym przez przepisy polskiej ustawy.

Stosowanie 0-proc. stawki przy WDT nie jest na gruncie przepisów wspólnotowych obwarowane szczególnymi warunkami. Kontrahent jest unijnym podatnikiem VAT i towary rzeczywiście trafiły do niego lub wskazanego przez niego podmiotu zagranicznego. Polski ustawodawca zdecydował się jednak ująć te warunki w specyficzny sposób.

Zgodnie z przepisami ustawy o VAT polski dostawca powinien dysponować ściśle określonymi dokumentami (kopią faktury, specyfikacją ładunku i listem przewozowym) i dopiero gdy dokumenty te nie potwierdzają jednoznacznie dostawy, może wykorzystać inne dowody, aby wskazać, że nastąpiła WDT.

Brak dowodów wskazanych w ustawie powoduje, że dostawa jest opodatkowana stawką podstawową (22 proc.). Podobnie, spełnienie odpowiednich warunków dokumentacyjnych jest podstawą zastosowania stawki 0 proc. przy eksporcie.

Dla wielu przedsiębiorców zgromadzenie wymaganych dokumentów okazuje się nie lada problemem. Należy jednak pamiętać, że jeżeli ze zgromadzonych materiałów wynika, że WDT czy eksport rzeczywiście miały miejsce, to braki formalne w zakresie dokumentacji nie powinny pozbawiać prawa do zerowej stawki VAT. Szczęśliwie dla podatników z takim podejściem zgadzają się coraz częściej sądy administracyjne.

*Korneliusz Sawiński jest partnerem w dziale doradztwa podatkowego BT&A Elżbieta Skurczak jest tam konsultantką*