

PRZEWODNIK DLA PRZEDSIĘBIORCÓW SPOŁECZNYCH

PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG PODSTAWOWE ZAGADNIENIA

Z podatkiem od towarów i usług (VAT), każdy z nas miał styczność w codziennym życiu. Zasady rozliczania tego podatku nie są jednak oczywiste dla wszystkich. Przedsiębiorcy, którzy prowadzą działalność gospodarczą wiedzą o obowiązku rejestracji i obowiązku zapłaty VAT, jednak szczegółowe zasady funkcjonowania VAT często są im nieznane.

Celem niniejszego przewodnika jest zapoznanie przedsiębiorców społecznych z podstawowymi zagadnieniami dotyczącymi podatku od towarów i usług, tak by umożliwić im pewne wykonywanie ich obowiązków podatkowych.

SPIS TREŚCI

1.	Co to jest podatek VAT?	03
2.	Jak działa podatek VAT?	03
3.	Podatnicy podatku VAT	05
3.1	Kto jest podatnikiem podatku VAT?	05
3.2	Czy stowarzyszenie lub fundacja mogą być uznane za podatnika VAT?	05
4.	Co podlega opodatkowaniu VAT?	06
4.1	Katalog czynności opodatkowanych VAT	06
4.2	Kiedy darowizna może podlegać opodatkowaniu VAT?	06
4.3	Drobne prezenty i próbki bez VAT	07
5.	Co to znaczy, że VAT można odliczyć? Kiedy przedsiębiorcy przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego?	08
5.1	Ustalenie związku pomiędzy dokonanymi zakupami towarów lub usług a rodzajem wykonywanej działalności. Preproporcja i proporcja – a prawo do odliczenia.	08
5.2	Dysponowanie dokumentem uprawniającym do odliczenia VAT	10
5.3	Termin skorzystania z prawa do odliczenia	10
6.	Kto jest zwolniony z opodatkowania VAT?	11
6.1	Zwolnienie podmiotowe z VAT dla tzw. „drobnych przedsiębiorców”	11
6.2	Zwolnienie przedmiotowe z VAT	13
7.	Jakie obowiązki ma podatnik VAT?	14
7.1	Czy należy się rejestrować dla celów VAT?	14
7.2	Czy wymagana jest odrębna rejestracja jeżeli przedsiębiorca chce sprzedawać swoje towary/usługi do kontrahentów z innych krajów UE?	15
7.3	Czy i kiedy należy składać deklaracje VAT?	16
7.4	Co to są informacje podsumowujące i kto ma obowiązek składania informacji podsumowujących (VAT-UE)?	16
7.5	Czy wystarczą same deklaracje? Czy należy prowadzić specjalne ewidencje?	16
7.6	Kiedy należy wpłacić podatek?	18
8.	Jednolity Plik Kontrolny (JPK)	18
8.1	Czym jest Jednolity Plik Kontrolny (JPK)?	18
8.2	Kto i kiedy zobowiązany będzie do przysyłania danych w formie JPK? Czy obowiązek raportowania w formie JPK dotyczy także podmiotów niebędących przedsiębiorcami w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej?	18
9.	Czy przedsiębiorcy ekonomii społecznej muszą posiadać kasy fiskalne?	20
10.	Słowniczek	20

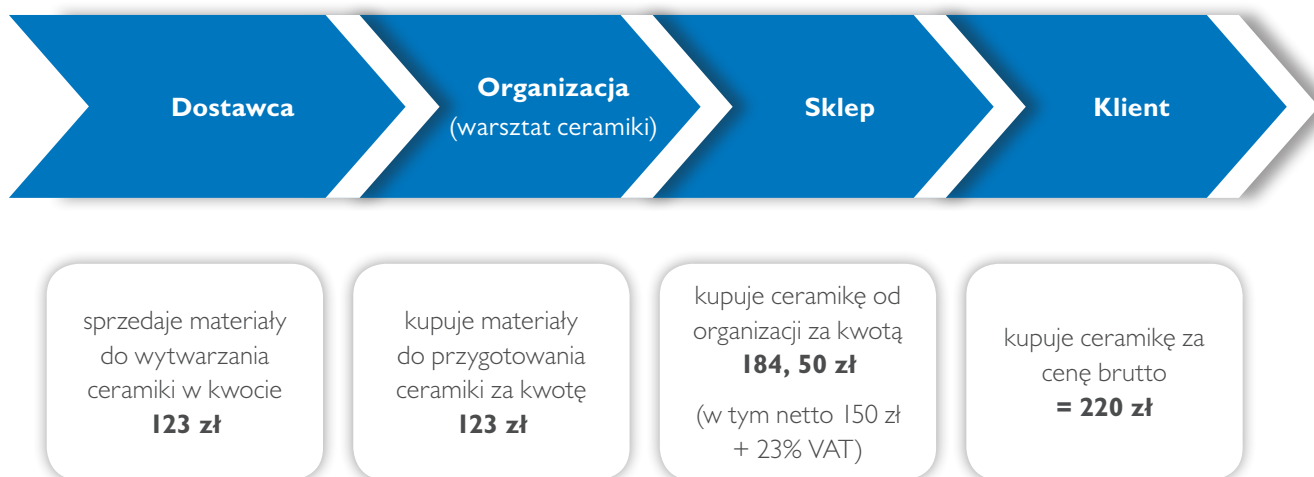
1. CO TO JEST PODATEK VAT?

VAT, czyli podatek od towarów i usług, jest rodzajem podatku pośredniego – tzn. jest on nakładany na wydatki na zakup towarów i usług. VAT dotyczy zarówno sprzedawców, jak i konsumentów – sprzedawca jest bowiem zobowiązany do rozliczenia podatku VAT na sprzedanych towarach i usługach (co do zasady, zapłaty do urzędu skarbowego) zaś konsument jest tym podmiotem, który ekonomicznie ponosi ciężar podatku. Konsument jest w tym kontekście rozumiany szeroko – jest to każdy podmiot, który zużywa dane usługi/towary na własne potrzeby (nie związane z działalnością gospodarczą) i traktowany jest jako tzw. ostateczny odbiorca.

W większości przypadków, VAT pozostaje neutralny dla przedsiębiorcy. Co to oznacza? Oznacza to, że ekonomiczny ciężar podatku ponosi konsument (ostateczny odbiorca) danej usługi lub towaru. Neutralność podatku VAT polega na tym, że podatnik nie jest obciążany podatkiem VAT za towary i usługi, które stanowią rzeczywisty koszt jego działalności. Podatek VAT, jaki przedsiębiorca zobowiązany jest zapłacić, obliczany jest jedynie od części towaru lub usługi stanowiącej wartość dodaną, czyli części od której zrealizowany jest zysk.

2. JAK DZIAŁA PODATEK VAT?

Poniższy przykład ilustruje mechanizm działania podatku VAT:



Rys. 1 – Przykład dostawy towarów dla potrzeb obliczenia podatku VAT

- **Dostawca** prowadzi działalność gospodarczą i jest podatnikiem VAT. Sprzedaje materiały do wytwarzania ceramiki za kwotę 123 zł.
- **Organizacja** (działając jako przedsiębiorca) kupuje od Dostawcy materiały do wytwarzania ceramiki za kwotę 123 zł (w tym VAT naliczony w kwocie 23,00 zł). Następnie, w warsztacie ceramiki prowadzonym przez Organizację wytwarzana jest ceramika ozdobna, którą Organizacja (działając jako przedsiębiorca) sprzedaje do Sklepu. Organizacja sprzedaje ceramikę za kwotę 184,50 zł.
- **Sklep** kupuje ceramikę od Organizacji w kwocie 184,50 zł (w tym VAT naliczony w kwocie 34,50 zł).
- Następnie, **Sklep** sprzedaje ceramikę **Klientowi** za kwotę 220 zł (178,80 zł netto + 23% VAT).
- **Klient** jest ostatecznym odbiorcą ceramiki, który płaci cenę brutto za towar.



Rys. 2 – Mechanizm działania podatku VAT

- **Dostawca:** Sprzedaje materiały do wytwarzania ceramiki za kwotę 123 zł. Sprzedaż dokumentowana jest fakturą na kwotę 123 zł (100 zł netto + 23% VAT).
- **Organizacja** (działając jako przedsiębiorca) kupuje od Dostawcy materiały do wytwarzania ceramiki za kwotę 123 zł (w tym VAT naliczony w kwocie 23,00 zł).

- **Organizacja** sprzedaje wytworzoną przez siebie ceramikę za kwotę 184,50 zł. Sprzedaż dokumentowana jest fakturą na kwotę 184,50 zł (150 zł netto +23% VAT). VAT należny ze sprzedaży ceramiki uwzględniony na fakturze VAT wynosi 34,50 zł. Dokonując rozliczenia z urzędem skarbowym (US) od tej sprzedaży Organizacja zapłaci do US kwotę VAT w wysokości 12 zł (VAT do zapłaty wynosi 11,50 zł, należy go jednak zaokrąglić do pełnego złotego). Kwota ta stanowi różnicę pomiędzy podatkiem VAT należnym (tj. podatkiem VAT wykazanym na fakturze sprzedażowej) a podatkiem VAT naliczonym (tj. wykazanym na fakturze zakupowej).
- **Sklep** kupuje ceramikę od Organizacji w kwocie 184,50 zł (w tym VAT naliczony w kwocie 34,50 zł). Następnie, **Sklep** sprzedaje ceramikę **Klientowi** za kwotę 220 zł (178,80 zł netto + 23% VAT). Zatem, VAT należny od sprzedaży wynosi 41,14 zł. Dokonując rozliczenia z urzędem skarbowym (US) od tej sprzedaży, Sklep zapłaci do US kwotę VAT w wysokości 7 zł (VAT do zapłaty wynosi 6,64 zł, należy go jednak zaokrąglić do pełnego złotego). Kwota ta stanowi różnicę pomiędzy podatkiem VAT należnym (tj. podatkiem VAT wykazanym na fakturze sprzedażowej) a podatkiem VAT naliczonym (tj. wykazanym na fakturze zakupowej).
- **Klient** jest ostatecznym odbiorcą ceramiki, który płaci cenę brutto za towar. Klient nie działa jako przedsiębiorca, a więc nie ma prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego od zakupu ceramiki. **Klient ponosi więc ekonomicznie koszt VAT.**

3. PODATNICY PODATKU VAT

3.1 Kto jest podatnikiem podatku VAT?

Podatnikami podatku VAT są przede wszystkim osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą bez względu na cel lub rezultat takiej działalności¹.

Zgodnie z ustawą o VAT², działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących

zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Jednocześnie ustawa o VAT wskazuje wprost rodzaje czynności, które nie są wykonywaniem działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT³. Działalnością gospodarczą nie jest wykonywanie czynności:

- z tytułu umowy o pracę, pracę nakładczą, spółdzielczego stosunku pracy, stosunku służby;
- z tytułu działalności wykonywanej osobiście, a także z tytułu usług twórców i artystów wykonawców w rozumieniu przepisów o prawie autorskim i prawach pokrewnych, wynagradzanych w formie honorariów za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw artystycznego wykonania albo ich wykonanie, w tym również wynagradzanych za pośrednictwem organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi, jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich.

3.2 Czy stowarzyszenie lub fundacja mogą być uznane za podatnika VAT?

Jeżeli stowarzyszenie lub fundacja faktycznie dokonuje czynności, które na gruncie ustawy o VAT uznane zostaną za wykonywanie działalności gospodarczej, to staje się podatnikiem VAT.

Uzyskiwanie przez stowarzyszenie/fundację przychodów ze swojej działalności i przekazywanie ich na cele statutowe – należy uznać za wykonywanie działalności gospodarczej na gruncie ustawy o VAT. Natomiast w przypadku wykonywania działalności wyłącznie nieodpłatnej, nie można uznać stowarzyszenia/fundacji za podatnika podatku VAT.

¹ Definicja podatnika określona jest w art. 15 ustawy o VAT.

² Art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

³ Art. 15 ust. 3 ustawy o VAT.

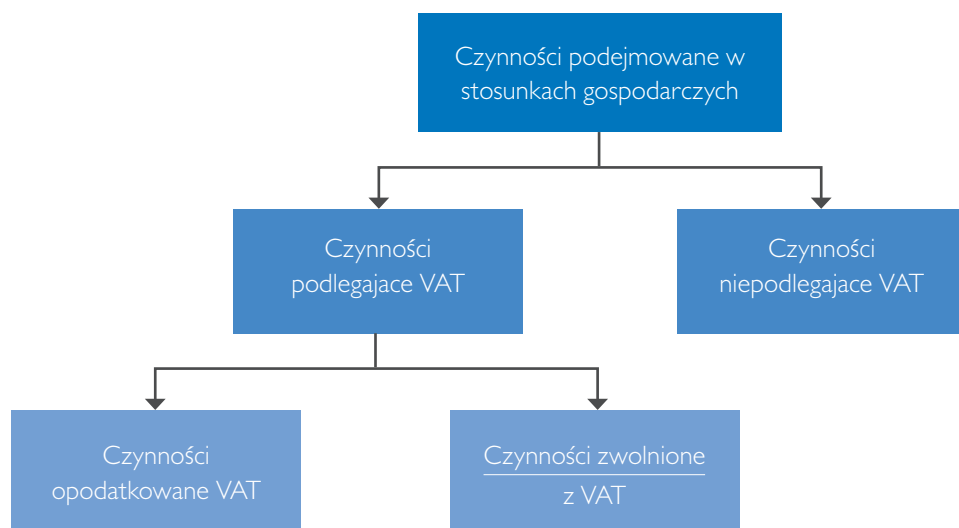
4. CO PODLEGA OPODATKOWANIU VAT?

4.1 Katalog czynności opodatkowanych VAT

Opodatkowaniu VAT podlega większość transakcji (czynności) dokonywanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Czynności dokonywane przez przedsiębiorców są zaliczane do 5 grup, które mają swoje specyficzne znaczenie na gruncie ustawy o VAT.

Do czynności podlegających opodatkowaniu należą:

- I) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju (jest to więc, co do zasady, sprzedaż towarów i świadczenie usług na rzecz innych osób; w niektórych przypadkach także darowizna (jako tzw. nieodpłatna dostawa towarów) może być opodatkowania podatkiem VAT);
- 2) eksport towarów (wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej);
- 3) import towarów na terytorium kraju (przywóz towarów z poza UE);
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju (tzw. WNT – jest to co do zasady nabycie towarów, które znajdują się w innym kraju UE i są do Polski dopiero sprowadzane);
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (tzw. WDT – jest to co do zasady sprzedaż towarów na rzecz podmiotu z innego kraju UE i ich wywiezienie do tego kraju)⁴.



Rys. 3 Czynności podejmowane przez przedsiębiorcę a podatek VAT

Czynności niepodlegające opodatkowaniu to głównie czynności niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy (np. dokonane w związku z popełnieniem przestępstwa, kradzieżą) oraz transakcje zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

4.2 Kiedy darowizna może podlegać opodatkowaniu VAT?

Jak wskazywano powyżej, opodatkowaniu podatkiem VAT podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Upraszczając, można więc powiedzieć, że sprzedaż towarów i usług za wynagrodzeniem podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Jednocześnie jednak, na gruncie ustawy o VAT, w niektórych sytuacjach także darowizna towarów lub wykonanie usług za darmo może podlegać opodatkowaniu VAT – pomimo, że brak jest wynagrodzenia i że nie wystawia się faktury dokumentującej takie czynności. Na gruncie ustawy o VAT, nieodpłatne przekazanie towarów

⁴ Przedmiot opodatkowania VAT określony jest w art. 5 ust. 1-3 ustawy o VAT.

(darowiznę) uznaje się za odpłatną dostawę towarów, jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia VAT w związku z ich nabyciem lub wytworzeniem (bądź ich części składowych). Właśnie tak – przepisy ustawy o VAT, traktują nieodpłatną dostawę – czyli darowiznę, tak samo jak sprzedaż towarów.

Przepisy ustawy o VAT⁵ na równi z odpłatną dostawą towarów (a więc np. ich sprzedażą) traktują:

- przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste m.in. podatnika lub jego pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy,
- wszelkie inne darowizny,

jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do odliczenia VAT z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów bądź ich części składowych.

W sytuacji, gdy warunek ten nie zostanie spełniony, wówczas nieodpłatne przekazanie towarów (darowizna) jest czynnością wyłączoną spod zakresu działania ustawy o VAT. Innymi słowy, jeżeli przy zakupie danego towaru odliczono podatek naliczony, to następnie darowizna takiego towaru będzie opodatkowana. W praktyce, to podmiot dokonujący darowizny będzie musiał rozpoznać podatek do zapłaty.

Przykład 1:

Spółdzielnia socjalna kupiła komputer na potrzeby prowadzonej przez siebie działalności. W związku z zakupem, odliczyła podatek naliczony. Następnie, po roku postanowiła przekazać za darmo ten komputer jednemu ze swoich pracowników. Spółdzielnia socjalna musi potraktować taką darowiznę tak samo jak sprzedaż.

Przykład 2:

Fundacja, oprócz działalności statutowej prowadzi działalność gospodarczą i jest czynnym podatnikiem VAT. Fundacja kupiła komputer z zamiarem przekazania go swojemu podopiecznemu. Przy zakupie Fundacja nie dokonała odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z zakupem, ponieważ od razu wiedziała, że komputer nie będzie przez nią wykorzystywany do działalności gospodarczej i od razu zostanie przekazany podopiecznemu. Darowizna komputera nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT.

Także świadczenie darmowych usług może podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT. W przypadku świadczenia usług przepisy ustawy o VAT wskazują⁶, że za odpłatne świadczenie usług (a więc takie, które podlega opodatkowaniu podatkiem VAT) uznaje się również:

- użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych;
- nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

Przykład:

Spółdzielnia socjalna świadczy usługi projektowania i bieżącej obsługi stron internetowych oraz marketingu online (prowadzenie profili na portalach społecznościowych). Standardowo, miesięczne wynagrodzenie za usługę od jednego klienta wynosi 2.000 zł netto, tj. 2.460 zł brutto. Spółdzielnia postanowiła podobną usługę wyświadczyć za darmo jednemu ze swoich pracowników, który prowadzi bloga o podróżach swojej rodziny. Spółdzielnia socjalna musi więc traktować świadczone usługi na rzecz swojego pracownika tak, jak usługi świadczone dla swoich klientów. Spółdzielnia socjalna będzie więc musiała wykazać podatek należny w kwocie 460 zł każdego miesiąca, w którym świadczy usługi na rzecz Fundacji. Może wystąpić taka sytuacja, w której spółdzielnia socjalna będzie musiała zapłacić wykazany VAT należny – chociaż za swoje usługi świadczone pro bono nie otrzyma żadnego wynagrodzenia.

4.3 Drobne prezenty i próbki bez VAT

Spod obowiązku opodatkowania VAT wyłączone zostało nieodpłatne przekazanie prezentów o małej wartości⁷. Przez prezenty o małej wartości rozumie się przekazywane przez podatnika jednej osobie towary:

- o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty **100 zł**, jeżeli podatnik (przedsiębiorca społeczny) **prowadzi ewidencję** pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób,

⁵ Art. 7 ust. 2 ustawy o VAT.

⁶ W art. 8 ust. 2 ustawy o VAT.

⁷ Zgodnie z art. 7 ust. 3 ustawy o VAT.

- o wartości nieprzekraczającej 10 zł (jest to jednostkowa cena nabycia netto danego towaru lub koszt jego wytworzenia) – jeżeli podatnik (przedsiębiorca) nie prowadzi ewidencji.

Przekazanie tych prezentów nie jest opodatkowane, jeżeli następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika.

Dodatkowo, opodatkowaniu VAT nie będzie podlegało także przekazanie próbek swoich produktów. Przez próbkę rozumie się niewielką ilość danego produktu, która nie służy zasadniczo zaspokojeniu potrzeb odbiorcy końcowego w zakresie danego towaru, chyba że zaspokojenie potrzeb tego odbiorcy jest nieodłącznym elementem promocji towaru i ma skłaniać odbiorcę do zakupu promowanego towaru.

Przykład:

Fundacja prowadzi działalność gospodarczą i wytwarza naturalne, ręcznie robione kosmetyki. Fundacja postanowiła wypromować swoje nowe produkty i każdemu z klientów, który odwiedzi jej sklep przekazuje próbki swoich produktów – małą buteleczkę szamponu i odżywki do włosów. Przekazanie próbek nie będzie podlegało opodatkowaniu VAT.

5. CO TO ZNACZY, ŻE VAT MOŻNA ODLICZYĆ? KIEDY PRZEDSIĘBIORCY PRZYSŁUGUJE PRAWO DO ODLICZENIA VAT NALICZONEGO?

Dokonując zakupu towaru lub usługi, która będzie służyła prowadzeniu działalności gospodarczej, podatnik VAT nabywa prawo do skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego od tego zakupu. Prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje wyłącznie podmiotom zarejestrowanym jako podatnicy VAT czynni. Zasady dokonywania odliczenia przedstawiono na Rys. nr 2 powyżej. W dużym uproszczeniu odliczenie VAT polega na odjęciu od podatku VAT wynikającego z wystawionych faktur (tj. podatku VAT należnego) podatku VAT naliczonego – tj. podatku VAT wykazanego na fakturach zakupowych.

Przepisy ustawy o VAT⁸ uzależniają skorzystanie z prawa do odliczenia od spełnienia ustawowych warunków. Poniżej przedstawiono podstawowe czynności, których musi dokonać podatnik w celu ustalenia, czy przysługuje mu prawo do odliczenia VAT, są to:

1. ustalenie związku pomiędzy dokonanymi zakupami towarów lub usług a rodzajem wykonywanej działalności,

2. dysponowanie dokumentem uprawniającym do odliczenia VAT,
3. ustalenie terminu (deklaracji), w której można dokonać odliczenia.

5.1 Ustalenie związku pomiędzy dokonanymi zakupami towarów lub usług a rodzajem wykonywanej działalności. Preporocja i proporcja – a prawo do odliczenia.

W myśl generalnej zasady, podatnik ma prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od nabywanych towarów i usług, **jeżeli te towary lub usługi mają związek z wykonywanymi przez niego czynnościami opodatkowanymi**. Zatem, jeżeli podatnik nabywa towar lub usługę, którą następnie wykorzystuje wyłącznie do dokonywanych przez niego czynności opodatkowanych, ma prawo do pełnego odliczenia VAT naliczonego przy zakupie tego towaru lub usługi.

Przykładowo, jeżeli spółdzielnia socjalna zajmująca się projektowaniem i szyciem ubioru kupi program graficzny do projektowania i nową maszynę do szycia, to będzie ona uprawniona do odliczenia podatku VAT wskazanego na fakturach otrzymanych od sprzedawców maszyny i oprogramowania (oczywiście przy założeniu, że spółdzielnia socjalna nie korzysta ze zwolnienia z podatku VAT).

Podkreślenia wymaga, że jeżeli dane towary lub usługi nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, wtedy podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego. Przykładem takiej sytuacji może być np. zakup towarów lub usług przez fundację, które to towary nie są wykorzystywane do prowadzonej przez fundację działalności gospodarczej, a wyłącznie do jej celów statutowych – np. wynajem świetlicy na potrzeby nieodpłatnych lekcji dla dzieci (realizowanych w ramach działań statutowych) nie daje prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego, ale już wynajem świetlicy, w której prowadzone są odpłatne warsztaty np. z samorozwoju, daje prawo do odliczenia.

Zasady rozliczenia komplikują się, jeżeli ten sam towar lub usługę wykorzystywany jest zarówno do działalności gospodarczej, jak i do innej działalności – np. statutowej. Korzystając z powyższego przykładu, sytuacja taka miałaby miejsce gdyby w tej samej wynajmowanej

⁸ Prawo do odliczenia uregulowane jest w art. 86 ustawy o VAT.

światlicy prowadzone były zajęcia nieodpłatne dla dzieci świadczone w ramach działalności statutowej, jak i płatne zajęcia z samorozwoju prowadzone w ramach działalności gospodarczej.

W takim wypadku, prawo do odliczenia przysługuje jedynie częściowo – w stosownej proporcji między działalnością gospodarczą a inną⁹. Ta szczegółowa proporcja określana jest jako tzw. „preproporcja” lub „prewspółczynnik” – po to, by odróżnić ją od proporcji ustalonej dla odliczenia podatku naliczonego w przypadku świadczenia usług zarówno opodatkowanych, jak i zwolnionych. Szczegółowo zasady odliczania podatku naliczonego dla podmiotów, które muszą stosować „preproporcję” zostały opisane w broszurze Ministerstwa Finansów pt. *Zasady odliczania VAT przy prowadzeniu działalności o charakterze mieszanym – ze zmianami wprowadzonymi od 1 stycznia 2016 r.*¹⁰ znajdujące się pod adresem.

Niezależnie od opisanego powyżej obowiązku ustalenia preproporcji, prawo do odliczenia podatku naliczonego będzie uzależnione (w praktyce limitowane) także od sytuacji, w której nabywane towary lub usługi wykorzystywane są następnie przez podatnika wyłącznie do

czynności zwolnionych z VAT lub częściowo do czynności opodatkowanych i zwolnionych z VAT. W takim wypadku, odliczenie będzie uzależnione od wysokości tzw. proporcji.

Reasumując:

- **preproporcję** muszą ustalić te podmioty, które prowadzą zarówno działalność gospodarczą, jak i działalność statutową i które nie są w stanie przyporządkować konkretnych wydatków wyłącznie do danego rodzaju działalności,
- **proporcję** muszą ustalić te podmioty, które świadczą zarówno usługi VAT zwolnione, jak i usługi opodatkowane VAT i które nie są w stanie przyporządkować konkretnych wydatków wyłącznie do danego rodzaju świadczonych usług.

Możliwe jest, że ten sam podmiot będzie zobowiązany do obliczenia zarówno preproporcji, jak i proporcji.

Zasady korzystania z prawa do odliczenia VAT naliczonego w zależności od wykorzystywania przez podatnika nabywanych przez niego towarów lub usług przedstawia poniższa Tabela.

Związek nabytych towarów lub usług z działalnością podatnika VAT	Prawo do odliczenia VAT naliczonego od zakupu towarów lub usług
PREPROPORCJA	
dane towary lub usługi wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej	przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego (może być ograniczone przez obowiązek stosowania proporcji)
dane towary lub usługi wykorzystywane wyłącznie do działalności statutowej nie będącej działalnością gospodarczą	brak prawa do odliczenia podatku naliczonego
dane towary lub usługi wykorzystywane są zarówno do działalności gospodarczej, jak i działalności statutowej	prawo do odliczenia przysługuje jedynie w części jaka wynika z zastosowanej „preproporcji”
PROPORCJA	
dane towary lub usługi wykorzystywane wyłącznie do czynności opodatkowanych	przysługuje prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego
dane towary lub usługi wykorzystywane wyłącznie do czynności zwolnionych z VAT	brak prawa do odliczenia podatku naliczonego

⁹ Istnieje szereg metod ustalenia proporcji, w szczegółach odwołuje się do nich art. 86 ust. 2b-2f ustawy o VAT.

¹⁰ Kliknięcie na tytuł przewodnika odsyła do strony Ministerstwa Finansów.

Związek nabytych towarów lub usług z działalnością podatnika VAT	Prawo do odliczenia VAT naliczonego od zakupu towarów lub usług
dane towary lub usługi wykorzystywane zarówno do czynności opodatkowanych, jak i zwolnionych z VAT przy czym podatnik ma możliwość przyporządkowania zakupu do czynności opodatkowanej lub zwolnionej z VAT	przysługuje częściowe prawo do odliczenia podatku naliczonego – jedynie w tej części, w jakiej zakupy wykorzystywane są do czynności opodatkowanych (tylko od tych zakupów, które podatnik przyporządkował jako wykorzystywane przez niego do czynności opodatkowanych VAT)
dane towary lub usługi wykorzystywane do działalności mieszanej podatnika, tj. do czynności opodatkowanych i zwolnionych z VAT przy czym podatnik nie ma możliwości jednoznacznego przyporządkowania zakupu do danego rodzaju wykonywanych czynności	przysługuje prawo do proporcjonalnego odliczenia podatku naliczonego proporcję oblicza się według następującego wzoru: $\frac{\text{obrót z czynności opodatkowanych}}{\text{obrót całkowity}}$ przepisy ustawy o VAT wskazują szczegółowo, których czynności nie uwzględnia się przy ustalaniu ww. proporcji

5.2 Dysponowanie dokumentem uprawniającym do odliczenia VAT

Podatnik, który chce skorzystać z prawa do odliczenia musi dysponować fakturą potwierdzającą dokonany zakup oraz zawierającą kwotę podatku VAT¹¹. Podatnik ma również, co do zasady, prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących uiszczoną przez niego zaliczkę na poczet nabywanych towarów i usług.

W ustawie o VAT przewidziane zostały wyjątki, w których nie można odliczyć podatku naliczonego nawet w przypadku posiadania faktury. W wielu przypadkach, dotyczą one faktur, które zostały wystawione w sposób nieprawidłowy lub nierzetelny (np. zostały wystawione przez podmiot nieistniejący lub taki, który nie jest zarejestrowanym podatnikiem VAT lub wskazują niezgodnie z rzeczywistością kwoty).¹²

W związku z powyższym należy w sposób dokładny weryfikować kontrahentów, zwłaszcza takich, którzy oferują swoje towary po bardzo atrakcyjnych cenach. W takiej weryfikacji może pomóc np. wyszukiwarka

Ministerstwa Finansów, w której można sprawdzić, czy dany podmiot jest zarejestrowany jako czynny podatnik VAT. Wyszukiwarka znajduje się na Portalu Podatnika [na stronie Ministerstwa Finansów](#).¹³ Możliwe jest także wystąpienie z wnioskiem o wydanie zaświadczenia w tym zakresie.

5.3 Termin skorzystania z prawa do odliczenia

Prawo do odliczenia VAT powstaje – co do zasady – w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy¹⁴. Zasada ta ma również zastosowanie w przypadku zapłaty zaliczek, zadatków, czy rat. W praktyce oznacza to, że należy weryfikować kiedy u naszego kontrahenta powstał obowiązek podatkowy, a więc obowiązek wykazania podatku. W przypadku np. zakupu towarów, obowiązek podatkowy powstaje w miesiącu, w którym umowa została zrealizowana. Także w przypadku usług, co do zasady, obowiązek podatkowy powstanie w momencie wykonania usługi. W przypadku natomiast zaliczek, obowiązek podatkowy powstaje z

¹¹ Szczegółowe informacje w zakresie wystawiania faktur w tym m.in. obowiązek wystawienia faktury, elementy składowe faktury, sposób oraz termin wystawienia faktury uregulowane zostały w Dziale XI Rozdziale I ustawy o VAT.

¹² Szczegółowy wykaz tych wyjątków został wskazany w art. 88 ust. 3a i 3b ustawy o VAT.

¹³ Kliknięcie w link przenosi na stronę Ministerstwa Finansów.

¹⁴ Zgodnie z art. 86 ust. 10 ustawy o VAT.

chwila jej otrzymania. Szczegółowe zasady odnośnie momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT wskazane zostały w art. 19a ustawy o VAT. Pomocna może okazać się także broszura Ministerstwa Finansów p.t. Zmiany w zakresie określania momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT od 1 stycznia 2014 r.¹⁵ dostępna pod adresem: www.finance.mf.gov.pl/vat/broszury-informacyjne.

Jednocześnie odliczenia nie można dokonać wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzyma dokument uprawniający do odliczenia. Zatem, w celu dokonania odliczenia, konieczne jest posiadanie faktury przez podmiot, który zamierza dokonać odliczenia oraz powstanie obowiązku podatkowego u kontrahenta tego podmiotu.

Jeżeli podatnik nie dokonał odliczenia VAT w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy, to może odliczyć VAT naliczony w jednym z dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych (tj. w kolejnych 2 miesiącach lub kwartałach – w zależności od przyjętego okresu rozliczeniowego).

Przedstawione wyżej zasady odliczania VAT, zwłaszcza w odniesieniu do terminu dokonania odliczenia mogą być nieco odmienne w przypadku niektórych rodzajów czynności, bądź niektórych kategorii podatników¹⁶.

6. KTO JEST ZWOLNIONY Z OPODATKOWANIA VAT?

W przypadku podatku VAT może wystąpić sytuacja, w której dany podmiot jest, jak to się przyjęło potocznie, "zwolniony z VAT". Należy jednak rozróżnić dwie sytuacje – pierwsza, kiedy to danemu przedsiębiorcy przysługuje zwolnienie z VAT z uwagi na niski limit obrotu, i druga, kiedy to nie sam przedsiębiorca jest zwolniony, a jedynie usługi, które on świadczy są usługami zwolnionymi.

6.1 Zwolnienie podmiotowe z VAT dla tzw. "drobnych przedsiębiorców"

Przepisy ustawy o VAT przewidują zwolnienie od podatku VAT, które uzależnione jest od limitu obrotów sprzedaży u danego przedsiębiorcy¹⁷. Ze zwolnienia z podatku korzysta nie tyle podatnik, ile dokonana przez niego sprzedaż.

Zwolniona od podatku VAT jest sprzedaż dokonywana przez podatników u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 150.000 zł. Przy ustalaniu wartości dokonanej sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku (uwzględnia się wartość sprzedaży netto).

Należy pamiętać, że prawo do zwolnienia z VAT wygasa w dniu, w którym przekroczony został ustawowy limit 150.000 zł obrotu. Nie dzieli się czynności, aby dokładnie ustalić limit równy 150.000 zł, a opodatkowuje się całą czynność (transakcję), która spowodowała przekroczenie limitu sprzedaży.

Przykład:

Podatnik świadczący usługi korzysta ze zwolnienia podmiotowego od początku roku. Do 31 lipca uzyskał kwotę obrotu wynoszącą 144 000 zł. Dnia 1 sierpnia wykonał usługę, za którą określił wynagrodzenie w wysokości 10 000 zł. Wykonanie tej usługi powoduje przekroczenie limitu zwolnienia. W konsekwencji, opodatkowaniu będzie podlegała cała kwota 10 000 zł (traktowana jako kwota brutto), a nie tylko kwota 4000 zł będąca nadwyżką ponad 150 000 zł.

Kogo nie obejmuje zwolnienie podmiotowe z VAT?

Ustawa o VAT wskazuje podatników, którzy nie mogą skorzystać z powyższego zwolnienia niezależnie od limitu osiągniętych przez nich obrotów.

¹⁵ Kliknięcie na tytuł przewodnika odsyła do strony Ministerstwa Finansów.

¹⁶ Kwestie regulują szczegółowo art. 86, 86a i 88 ustawy o VAT.

¹⁷ Zwolnienie o którym mowa w art. 113 ustawy o VAT.

Ze zwolnienia nie korzystają podatnicy, którzy dokonują dostaw:

- towarów z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali,
- towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym, z wyjątkiem: energii elektrycznej (PKWiU 35.11.10.0), wyrobów tytoniowych, samochodów osobowych zaliczanych przez podatnika, na podstawie przepisów o podatku dochodowym, do środków trwałych podlegających amortyzacji;
- budynków, budowli lub ich części, w przypadkach, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 lit. a i b ustawy VAT,
- terenów budowlanych,
- nowych środków transportu,

świadczą usługi:

- prawnicze,
- w zakresie doradztwa, z wyjątkiem doradztwa rolniczego związanego z uprawą i hodowlą roślin oraz chowem i hodowlą zwierząt, a także związanego ze sporządzaniem planu zagospodarowania i modernizacji gospodarstwa rolnego,
- jubilerskie,

nieposiadający działalności gospodarczej na terytorium kraju.

Rys. 4 Wyłączenia – zwolnienie podmiotowe VAT

Rezygnacja ze zwolnienia

Podatnik rozpoczynający wykonywanie działalności w danym roku podatkowym może zrezygnować ze zwolnienia dla tzw. „drobnych przedsiębiorców” poprzez złożenie pisemnego zawiadomienia do właściwego dla niego urzędu skarbowego. Także działający już przedsiębiorca może zrezygnować ze zwolnienia.

Zawiadomienie musi zostać złożone we właściwym terminie tj.:

- 1) przed rozpoczęciem wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu;
- 2) przed początkiem miesiąca, w którym podatnik rezygnuje ze zwolnienia.

Jeżeli zawiadomienie zostanie złożone po terminie jest ono bezskuteczne, a podatnik pozostaje podatnikiem zwolnionym. Rezygnacja ze zwolnienia wskazywana jest w formularzu VAT-R.

6.2 Zwolnienie przedmiotowe z VAT

Zwolnienie przedmiotowe to druga forma zwolnienia z podatku VAT. Zwolnienie to dotyczy czynności podlegających VAT¹⁸, które jednak korzystają ze zwolnienia. W art. 43 ustawy o VAT¹⁹ zawarty jest obszerny katalog czynności zwolnionych z opodatkowania.

Wśród czynności zwolnionych z opodatkowania, ustawa o VAT²⁰ wymienia m.in.:

- 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 związane, na rzecz beneficjenta tej pomocy, wykonywane przez określone podmioty;
- 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 ustawy o VAT;
- usługi zakwaterowania świadczone na rzecz uczniów i wychowanków lub studentów i doktorantów przez określone podmioty, pod warunkiem że szkoły lub uczelnie mają z tymi podmiotami zawarte umowy dotyczące zakwaterowania swoich uczniów i wychowanków lub studentów i doktorantów.

Prawa i obowiązki przedsiębiorcy dokonującego czynności zwolnionych z VAT

U przedsiębiorcy dokonującego **wyłącznie** sprzedaży zwolnionej od VAT, czyli podatnika, który wykonuje czynności zwolnione z VAT istnieje:

- obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży VAT;
- obowiązek stosowania kasy fiskalnej w określonych przepisami warunkach;

- brak obowiązku składania deklaracji VAT;
- brak obowiązku rozliczania się z urzędem skarbowym z tytułu podatku należnego VAT oraz brak prawa skorzystania z odliczenia podatku VAT.

Czy w przypadku sprzedaży zwolnionej należy wystawić fakturę VAT?

Przepisy ustawy o VAT dotyczące zasad wystawiania faktur²¹ wyrażają zasadę, zgodnie z którą nie ma obowiązku wystawiania faktury dla sprzedaży korzystającej ze zwolnienia:

- 1) przedmiotowego na mocy art. 43 ustawy o VAT;
- 2) podmiotowego na mocy art. 113 ustawy o VAT (a więc zwolnienia dla tzw. drobnego przedsiębiorcy);
- 3) korzystającej ze zwolnienia na mocy przepisów wykonawczych.

Podatnicy mogą więc albo wystawić fakturę albo wystawić rachunek. W praktyce, większość podmiotów wystawia jednak fakturę VAT (jako właściwą stawkę wskazując ZW, w przypadku usług zwolnionych, lub wskazując dopisek, że dany podmiot korzysta ze zwolnienia na podstawie art. 113 ustawy o VAT).

Obowiązek wystawienia faktury dokumentującej dokonaną czynność powstaje jednak, gdy nabywca towarów lub usług, zażąda wystawienia faktury. Jeśli takie żądanie zostanie zgłoszone w ciągu 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę, sprzedawca ma obowiązek wystawienia faktury²².

¹⁸ Czynności o których mowa w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT.

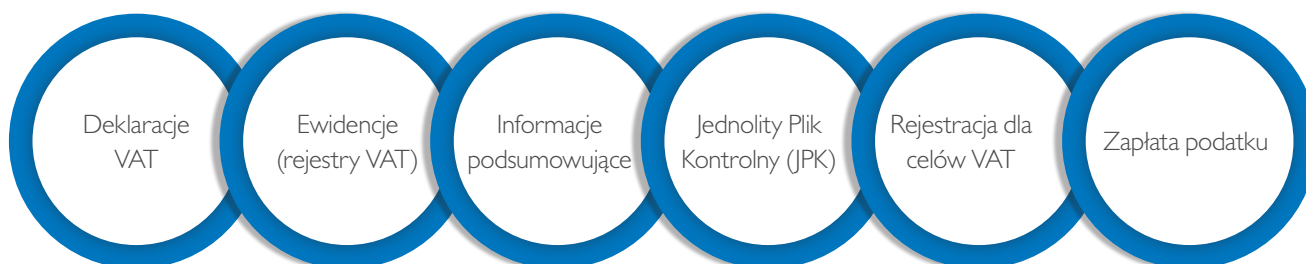
¹⁹ W art. 43 ust. 1 ustawy o VAT wskazane zostały czynności zwolnione z VAT bez względu na wysokość obrotu uzyskanego w związku z ich dokonaniem.

²⁰ Odpowiednio art. 43 ust. 1 punkty 22, 28, 30 lit. c, ustawy o VAT.

²¹ Zasady wystawiania faktur uregulowane zostały w Dziale XI, Rozdziale I, art. 106 – 108 ustawy o VAT.

²² Art. 106b ustawy o VAT.

7. JAKIE OBOWIĄZKI MA PODATNIK VAT?



Rys. 5 Obowiązki podatnika VAT

7.1 Czy należy się rejestrować dla celów VAT?

Rozpoczęcie działalności gospodarczej wiąże się z koniecznością dokonania przez przedsiębiorcę wyboru, czy dokonać rejestracji jako podatnik VAT czynny, czy skorzystać ze zwolnienia podmiotowego? Zarówno w pierwszym, jak i w drugim przypadku po stronie przedsiębiorcy pojawiają się obowiązki związane ze statusem podatnika podatku VAT.

Tabela poniżej przedstawia w jakich sytuacjach rejestracja dla celów VAT jest obowiązkowa, a kiedy dokonanie rejestracji uzależnione jest od decyzji samego przedsiębiorcy.

Rejestracja obowiązkowa	Rejestracja dobrowolna
Przedsiębiorcy u których wartość sprzedaży przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwotę 150.000 zł netto ²³ .	Przedsiębiorcy zwolnieni z VAT, którzy rozpoczynają działalność w bieżącym roku podatkowym i przewidują, iż nie przekroczą limitu wartości sprzedaży 150.000 zł netto, obliczanego proporcjonalnie do liczby miesięcy w roku w jakich będzie prowadzona działalność gospodarcza ²⁴ .
Przedsiębiorcy (niezależnie od wartości sprzedaży), którzy nie korzystają ze zwolnienia podmiotowego (tj. dla drobnych przedsiębiorców) ²⁵ .	Przedsiębiorcy, którzy w roku ubiegłym wykazali przychody ze sprzedaży nie przekraczające limitu 150.000 zł netto. ²⁶
	Przedsiębiorcy, którzy wykonują tylko i wyłącznie czynności zwolnione przedmiotowo z opodatkowania VAT (niezależnie od wartości sprzedaży) ²⁷ .

²³ Dotyczy podatników o których mowa w art. 113 ustawy o VAT.

²⁴ Dotyczy podatników o których mowa w art. 113 ust. 9 ustawy o VAT.

²⁵ Dotyczy podatników o których mowa w art. 113 ust. 13 ustawy o VAT.

²⁶ Dotyczy podatników o których mowa w art. 113 ust. 1 i 2 ustawy o VAT.

²⁷ Dotyczy podatników, którzy dokonują czynności o których mowa w art. 43 ust. 1 oraz 82 ust. 3 ustawy o VAT.

Przebieg procedury rejestracyjnej²⁸

Krok 1. Złożenie zgłoszenia rejestracyjnego dla celów podatku VAT

W celu dokonania zgłoszenia rejestracyjnego przedsiębiorca zobowiązany jest do złożenia we właściwym urzędzie skarbowym formularza VAT-R. Dokonując rejestracji przedsiębiorca może wybrać jeden z dwóch wariantów:

- rejestrację jako podatnik czynny – składając wypełniony formularz VAT-R,
- rejestrację jako podatnik zwolniony – w tym celu przedsiębiorca może, ale nie musi składać formularza VAT-R (składając formularz, należy zaznaczyć na nim, status podatnika VAT zwolnionego).

Dodatkowo – jeżeli przedsiębiorca społeczny będzie prowadził działalność nie tylko w Polsce, konieczne będzie uzupełnienie części C.3 i rejestracja dla potrzeb VAT-UE.

Krok 2. Zarejestrowanie przedsiębiorcy jako podatnika VAT.

Naczelnik właściwego dla przedsiębiorcy urzędu skarbowego rejestruje przedsiębiorcę jako „podatnika VAT czynnego” lub „podatnika VAT zwolnionego” zgodnie z informacją wskazaną przez przedsiębiorcę na formularzu VAT-R.

Podobnie w przypadku wniosku o rejestrację dla potrzeb VAT-UE, właściwy Naczelnik Urzędu Skarbowego dokonuje stosownej rejestracji.

W większości przypadków, dla potrzeb rejestracji wystarczy przedłożenie samego formularza VAT-R. Może zdarzyć się jednak sytuacja, w której przed rejestracją konieczne będzie przedłożenie dodatkowych informacji lub oświadczeń – np. o posiadanym rachunku bankowym (jeżeli wcześniej taka informacja nie została wskazana we właściwym formularzu NIP).

Czy rejestracja jest płatna?

Rejestracja przedsiębiorcy dla celów VAT jest bezpłatna. Jeżeli jednak przedsiębiorca wystąpi z wnioskiem o wydanie zaświadczenia – potwierdzenia rejestracji, będzie zobowiązany wnieść opłatę skarbową w wysokości 170,00 zł. Co ważne opłata taka nie jest wnoszona na rachunek bankowy danego urzędu skarbowego, ale na rachunek urzędu gminy/miasta (dzielnicy), w której mieści się siedziba urzędu.

7.2 Czy wymagana jest odrębna rejestracja jeżeli przedsiębiorca chce sprzedawać swoje towary/usługi do kontrahentów z innych krajów UE?

Jeżeli przedsiębiorca społeczny będzie prowadził aktywną działalność międzynarodową – będzie zawierał umowy z przedsiębiorcami z innych krajów UE, konieczna będzie rejestracja dla potrzeb tzw. wewnątrzwspólnotowych i uzyskanie numeru VAT-UE.

Obowiązek rejestracji na potrzeby VAT-UE ma przedsiębiorca, który zamierza dokonywać transakcji z kontrahentami zagranicznymi w obrębie państw członkowskich UE. Obowiązkiem tym objęci są również przedsiębiorcy korzystający ze zwolnienia VAT, którzy dokonywać będą transakcji wewnątrzwspólnotowych.

Rejestracja przedsiębiorcy w celu uzyskania statusu podatnika VAT-UE obowiązkowo dotyczy:

- czynnych podatników VAT, którzy dokonują wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów;
- podmiotów, które nie mają obowiązku zarejestrowania się jako podatnik VAT czynny, oraz osób prawnych niebędących podatnikami, jeżeli będą one dokonywały wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, a całkowita wartość tych nabyć przekroczy w trakcie roku podatkowego kwotę 50 000 zł – wówczas podmioty te będą zobowiązane do rozliczania podatku VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, mimo braku obowiązku rozliczania VAT w zakresie pozostałej działalności gospodarczej;
- podmiotów, które nabywają usługi stanowiące wewnątrzwspólnotowy import usług (np. nabycie usług informatycznych);
- podmiotów świadczących usługi, do których stosuje się art. 100 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT, dla podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej (czyli np. dla usług informatycznych świadczonych na rzecz podatników VAT-UE z innych państw Unii Europejskiej).

²⁸ Zasady dokonywania zgłoszenia rejestracyjnego dla celów VAT określone są w art. 96 ustawy o VAT.

Wypełnienie obowiązków rejestracyjnych dla celów VAT-UE wiąże się ze złożeniem lub aktualizacją formularza VAT-R z wypełnioną częścią C.3. Po dokonaniu rejestracji jako podatnik VAT-UE, przedsiębiorca uzyskuje prawo do posługiwania się numerem VAT-UE (numerem jest NIP przedsiębiorcy poprzedzonym przedrostkiem PL).

7.3 Czy i kiedy należy składać deklaracje VAT?

Każdy przedsiębiorca zarejestrowany jako czynny podatnik VAT zobowiązany jest do rozliczenia się z tego podatku oraz złożenia stosownej deklaracji VAT do właściwego urzędu skarbowego²⁹.

Podatnik może rozliczyć się z urzędem skarbowym za okres miesięczny lub kwartalny poprzez złożenie odpowiednio deklaracji:

- VAT-7 w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po okresie rozliczeniowym (przykładowo jeżeli okresem rozliczeniowym jest maj, deklarację VAT-7 należy złożyć do 25. czerwca);
- VAT-7K lub VAT-7D w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale (jeżeli okresem rozliczeniowym jest II kwartał, deklarację VAT-7K należy złożyć do 25 lipca).

Powyższej zasady nie stosuje się w przypadku małych podatników, którzy wybrali metodę kasową³⁰ – mają oni obowiązek rozliczania podatku VAT w okresie kwartalnym i składania deklaracji VAT-7K.

Obowiązek składania deklaracji VAT nie dotyczy:

- podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym 150.000 zł,

- podmiotów wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku VAT,
- podmiotów zwolnionych od podatku VAT na podstawie decyzji Ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

7.4 Co to są informacje podsumowujące i kto ma obowiązek składania informacji podsumowujących (VAT-UE)?

Podatnicy VAT dokonujący transakcji wewnątrzwspólnotowych poza importem usług, zobowiązani są do składania deklaracji podsumowujących – informacji VAT-UE³¹. Informacje podsumowujące należy składać do właściwego urzędu skarbowego:

- miesięcznie w terminie do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu rozliczeniowym w formie papierowej lub do 25. dnia następnego miesiąca za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
- kwartalnie w terminie do 15. dnia miesiąca następującego po kwartale rozliczeniowym w formie papierowej lub do 25. dnia miesiąca za pomocą środków komunikacji elektronicznej³².

7.5 Czy wystarczą same deklaracje? Czy należy prowadzić specjalne ewidencje?

Przepisy ustawy o VAT³³ określają zasady prowadzenia ewidencji transakcji dokonywanych przez przedsiębiorców. Szczegółowe informacje przedstawiamy w poniższej tabeli.

²⁹ Obowiązek składania deklaracji VAT wynika z art. 99 ustawy o VAT.

³⁰ Metoda kasowa oznacza, że rozliczając VAT naliczony od zakupów, podatnik ma możliwość rozliczenia go w kwartale, w którym została uregulowana całość lub część należności wynikającej z otrzymanej faktury. Jeśli VAT nie został odliczony w deklaracji za kwartał, w którym płatność (lub jej część) została uregulowana, podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia tego podatku w jednym z dwóch następnych okresów rozliczeniowych.³¹ Obowiązek składania informacji podsumowujących wynika z art. 99 ustawy o VAT.

³² Wybór miesięcznego lub kwartalnego składania informacji podsumowujących uzależniony jest od charakteru dokonywanych transakcji, w tym w szczególności od ich wartości. Szczegółowe zasady składania informacji podsumowujących określone są w art. 100 ust. 3-7 ustawy o VAT.

³³ Zasady prowadzenia ewidencji określone są w Dziale XI Rozdziale 2 ustawy o VAT.

Ewidencja uproszczona (ewidencja sprzedaży)	Ewidencja pełna (ewidencja sprzedaży i ewidencja zakupów)
Podmioty zobowiązane do prowadzenia Obowiązek prowadzenia dotyczy podatników, u których sprzedaż jest zwolniona na mocy zwolnienia podmiotowego (a więc tzw. drobnych przedsiębiorców) – zarówno tych korzystających ze zwolnienia od początku roku, jak i tych, którzy rozpoczęli prowadzenie działalności w ciągu roku podatkowego.	Obowiązek prowadzenia ewidencji pełnej dotyczy większości podatników z wyjątkiem tych, u których: ■ sprzedaż jest zwolniona w ramach zwolnienia podmiotowego – oni prowadzą ewidencję uproszczoną, ■ podatników, którzy wykonują wyłącznie czynności zwolnione z podatku na podstawie właściwych przepisów ustawy o VAT.
Elementy obowiązkowe ewidencji Ustawa o VAT wskazuje, że podatnicy ci zobowiązani są prowadzić ewidencję sprzedaży na bieżąco. Regułą jest zatem dokumentowanie sprzedaży z danego dnia w tym właśnie dniu, a najpóźniej przed rozpoczęciem sprzedaży w dniu następnym. Przepisy nie określają zatem wprost, jakie dokładnie dane powinny być ujawnione w ewidencji sprzedaży. Ewidencjonować należy sprzedaż rozumianą jako odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Przepisy nakazują podatnikom ewidencjonować wartość sprzedaży zwolnionej. Celem nałożenia takiego obowiązku jest bieżąca kontrola nad wielkością obrotów, która umożliwia zarówno samym podatnikom, jak i organom podatkowym zorientowanie się, czy nadal spełniają oni warunki uprawniające do podmiotowego zwolnienia z podatku.	Elementy obowiązkowe ewidencji: ■ część podatku podlegającego odliczeniu wyodrębniona z kwoty podatku związanego z czynnościami dającymi prawo do odliczenia podatku oraz niedającymi prawa do odliczenia, ■ dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, ■ wysokość podatku należnego, ■ kwoty podatku naliczonego obniżające kwotę podatku należnego oraz kwotę podatku podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu, ■ inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej. Ustawa o VAT nie przewiduje specjalnej, powszechnie obowiązującej formy ewidencji. Podatnicy mogą zatem prowadzić ją w <i>dowolnej formie</i>, byle zawierała wszelkie elementy wymagane w przepisach ustawy o VAT.
Zwolnienie z prowadzenia ewidencji sprzedaży Minister właściwy do spraw finansów publicznych może zwolnić, w drodze rozporządzenia, niektóre grupy podatników będących osobami fizycznymi z prowadzenia ewidencji uproszczonej. Zwolnienie może zostać przyznane jeżeli jest to uzasadnione specyfiką wykonywanej przez tych podatników działalności, a dodatkowo jeżeli w związku z wykonywanymi przez nich czynnościami naczelnik urzędu skarbowego otrzymuje dokumenty umożliwiające prawidłowe określenie osiąganego przez tych podatników obrotu.	

7.6 Kiedy należy wpłacić podatek?

Termin na zapłatę podatku VAT uzależniony jest od wybranej przez podatnika formy rozliczeń z urzędem skarbowym (miesięcznej lub kwartalnej).

Podatnicy VAT, którzy wybrali miesięczną formę rozliczeń zobowiązani są do obliczania i wpłacania na rachunek urzędu skarbowego podatku za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Podatnicy ci składają wtedy jednocześnie deklarację VAT-7.

Podatnicy VAT, którzy wybrali kwartalną bądź kasową formę rozliczeń zobowiązani są do obliczania i wpłacania podatku na rachunek urzędu skarbowego za okresy kwartalne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po kwartale, w którym powstał obowiązek podatkowy (tj. odpowiednio do dnia 25 kwietnia, 25 czerwca, 25 września, 25 grudnia). Podatnicy ci składają wtedy jednocześnie deklarację VAT-7K. Podatnicy Ci nie są zobowiązani do wpłacania miesięcznych zaliczek na VAT.

Obowiązek wpłacania miesięcznych zaliczek na VAT spoczywa jedynie na podatnikach, którzy składają deklarację VAT-7D.

Dokonując płatności podatku VAT należy pamiętać, że:

- jeżeli ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, za ostatni dzień terminu uważa się następny dzień po dniu lub dniach wolnych od pracy. Zatem jeśli 25. dzień miesiąca przypada w sobotę, termin do zapłaty podatku przesuwa się na poniedziałek – 27. dzień miesiąca³⁴;
- przy dokonywaniu płatności podatku przy użyciu rachunku bankowego za termin dokonania zapłaty podatku uważa się dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika lub rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej na podstawie polecenia przelewu.

8. JEDNOLITY PLIK KONTROLNY (JPK)

8.1 Czym jest Jednolity Plik Kontrolny (JPK)³⁵?

JPK jest formą przekazywania przez podatników niektórych danych organom podatkowym w określonym formacie elektronicznym. Podatnicy objęci obowiązkiem raportowania w formie JPK mają obowiązek dostarczenia danych o rozliczeniach swojej działalności w sposób zgodny z wytycznymi Ministerstwa Finansów.

JPK obejmuje takie obszary jak: księga rachunkowa, podatkowa księga przychodów i rozchodów, ewidencja przychodów, wyciągi bankowe, magazyn, ewidencja zakupu i sprzedaży VAT oraz faktury VAT.

8.2 Kto i kiedy zobowiązany będzie do przesyłania danych w formie JPK? Czy obowiązek raportowania w formie JPK dotyczy także podmiotów niebędących przedsiębiorcami w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej?

JPK obejmować będzie tych podatników, którzy prowadzą księgi rachunkowe przy użyciu programów komputerowych. Obowiązek przekazywania JPK i termin na ich przekazanie zależy od dwóch czynników – statusu (wielkości) danego podatnika, tj. czy jest zaliczany do grona Dużych, Średnich, Małych czy Mikroprzedsiębiorców, oraz rodzaju przekazywanych danych. Szczegółowe informacje w tym zakresie przedstawia poniższa tabela.

Ewidencje VAT w formie JPK muszą być przesyłane do właściwego urzędu skarbowego bez wezwania przez organ tylko przez podatników VAT. Podatnicy zaliczani do grona tzw. Dużych przedsiębiorców w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej muszą przysyłać ewidencje VAT w formie JPK już za okresy od lipca 2016 r. Pozostali przedsiębiorcy będą objęci tym obowiązkiem w kolejnych latach – począwszy od 2017 r. lub 2018 r.

Pozostałe rodzaje danych w formie JPK mają być przedstawiane organom skarbowym tylko na ich żądanie, w toku prowadzonych postępowań lub kontroli. Także w tym wypadku, obowiązek generowania JPK za konkretne okresy rozliczeniowe będzie zależał od statusu danego podatnika. Organy podatkowe mogą żądać od podmiotów, które spełniają kryteria za uznanie ich za dużych podatników, przekazywania danych w formie JPK już za okresy od lipca 2016 r. Pozostałe podmioty zostaną objęte tym obowiązkiem za okresy od 1 lipca 2018 r.

Ze stanowiska Ministra Finansów przedstawionego w ogólnej interpretacji przepisów prawa podatkowego³⁶ wynika, że obowiązek przesyłania danych w formie JPK dotyczy także tych podmiotów, które nie posiadają statusu przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Podmioty te będą zobowiązane przysyłać dane w formie JPK na takich samych zasadach jak te podmioty, które mają status przedsiębiorcy.

³⁴ Wyjątkiem jest sytuacja rozliczeń w tzw. systemie MOSS – wpłata podatku musi nastąpić w terminie do 25 dnia danego miesiąca – niezależnie od tego w jaki dzień on wypada.

³⁵ Szczegółowe wyjaśnienia dotyczące zasad sporządzania i przesyłania danych w formacie JPK znajdują się na stronie Ministerstwa Finansów tj. www.mf.gov.pl.

³⁶ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2016 r., znak: PK4.8012.55.2016.

Obowiązek przesyłania danych w formie JPK			
Podmiot Zobowiązany	Warunki uznania podatnika za przedsiębiorcę danego rodzaju ³⁷ (spełnione w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych)	Dane w formacie JPK (tylko na żądanie organu)	Ewidencja VAT w formacie JPK (co miesiąc) – dotyczy tylko podatników VAT
Duży Przedsiębiorcy	- Średnioroczne zatrudnienie wynosiło <i>co najmniej</i> 250 pracowników, lub - roczny obrót netto wynosił <i>co najmniej</i> 50 mln EUR lub suma aktywów bilansu sporządzonego na koniec jednego z 2 lat obrotowych przekroczyła równowartości w złotych 43 milionów euro.	od 1 lipca 2016 r.	dane za lipiec 2016 r.
Średni Przedsiębiorcy	- Średnioroczne zatrudnienie wynosiło poniżej 250 pracowników, ale powyżej 50 pracowników, i - obróć netto wynosił poniżej 50 mln EUR, ale powyżej 10 mln EUR lub suma aktywów bilansu sporządzonego na koniec jednego z 2 lat obrotowych nie przekroczyła równowartości w złotych 43 milionów euro, ale była wyższa niż 10 milionów EUR.	od 1 lipca 2018 r.	za styczeń 2017 r.
Mali Przedsiębiorcy	- Średnioroczne zatrudnienie wyniosło poniżej 50 pracowników, ale powyżej 10 pracowników, i - obróć netto wynosił poniżej 10 mln EUR, ale powyżej 2 mln EUR lub suma aktywów bilansu sporządzonego na koniec jednego z 2 lat obrotowych nie przekroczyła równowartości w złotych 10 mln EUR ale była wyższa niż 2 mln EUR.	od 1 lipca 2018 r.	za styczeń 2017 r.

³⁷ Przepisy odnośnie statusu przedsiębiorcy wynikające z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej mają być stosowane odpowiednio w stosunku do podmiotów, które nie mają statusu przedsiębiorcy – a więc np. fundacji, stowarzyszeń. Wynika to z interpretacji ogólnej Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2016 r., znak: PK4.8012.55.2016.

Obowiązek przesyłania danych w formie JPK			
Podmiot Zobowiązany	Warunki uznania podatnika za przedsiębiorcę danego rodzaju ³⁷ (spełnione w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych)	Dane w formacie JPK (tylko na żądanie organu)	Ewidencja VAT w formacie JPK (co miesiąc) – dotyczy tylko podatników VAT
Mikro Przedsiębiorcy	- Średnioroczne zatrudnienie wyniosło poniżej 10 pracowników, i - obrót netto wyniósł poniżej 2 mln EUR lub suma aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z 2 ostatnich lat nie przekroczyła równowartości w złotych 2 milionów EUR.	od 1 lipca 2018 r.	za styczeń 2018 r.

Tabela: Obowiązki raportowania w formie Jednolitego Pliku Kontrolnego

W konsekwencji, podmioty ekonomii społecznej, które nie są uznawane za przedsiębiorców, aby sprawdzić od kiedy będą zobowiązani przysyłać dane w formie JPK będą musieli ustalić, jakie jest ich średnioroczne zatrudnienie oraz wysokość rocznego obrotu netto ze sprzedaży towarów i usług w ostatnich 2 latach obrotowych.

9. CZY PRZEDSIĘBIORCY EKONOMII SPOŁECZNEJ MUSZĄ POSIADAĆ KASY FISKALNE?

Kto ma obowiązek ewidencji za pomocą kasy rejestrującej?

Zasadniczo, przedsiębiorcy prowadzący sprzedaż towarów lub usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych, mają obowiązek ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej. Przepisy podatkowe³⁸ przewidują szereg zwolnień z obowiązku ewidencjonowania obrotu przy użyciu kasy rejestrującej.

Jednym ze zwolnień jest zwolnienie w zakresie całej prowadzonej działalności. Zwolnienie obejmuje m.in. podatników, u których obrót zrealizowany na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz

rolników ryczałtowych nie przekroczył w poprzednim roku podatkowym kwoty 20 000 zł, a także podatników rozpoczynających dopiero działalność. Zwolnienie to obowiązuje do 31 grudnia 2016 r. – możliwe, jednak że zostanie ono przedłużone³⁹. Ze zwolnienia nie mogą korzystać m.in. ci przedsiębiorcy, którzy świadczą usługi fryzjerskie lub kosmetyczne, a także mechanicy.

10. SŁOWNICZEK

Ustawa o VAT – ustawa z 11 marca 2014 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz. U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.);

VAT naliczony – podatek VAT związany z zakupem usługi czy towaru (został naliczony przez tego, od kogo zakupiono usługi lub towary);

VAT należny – podatek VAT, który dotyczy sprzedaży usług lub towarów dokonywanej przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności (podatek ten „należy się” urzędowi skarbowemu od sprzedawcy, jest to VAT wykazany na fakturze);

sprzedaż – dla potrzeb VAT sprzedaż należy rozumieć bardzo szeroko i jest to: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

³⁸ Wykaz podmiotów zwolnionych z obowiązku stosowania kas rejestrujących oraz warunków stosowania zwolnienia określony został w Dziale XI Rozdziale 3 ustawy o VAT oraz w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

³⁹ Na stronie Rządowego Centrum Legislacji pojawił się projekt rozporządzenia w tym przedmiocie z 21 września 2016 r.

mały podatnik – podatnik VAT:

- (a) u którego wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1.200.000 euro,
- (b) prowadzący przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzającego funduszami inwestycyjnymi, będącego agentem, zleceniobiorcą lub inną osobą świadczącą usługi o podobnym charakterze, z wyjątkiem komisju – 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,

przy czym 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 1.000 zł.

czynny podatnik VAT – podmiot, prowadzący działalność gospodarczą, który nie korzysta ze zwolnienia podmiotowego z podatku VAT oraz nie wykonuje wyłącznie czynności zwolnionych z podatku na podstawie art. 43 ust. 1 i art. 82 ust. 3 ustawy o VAT

Duży przedsiębiorca – podmiot, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych:

- zatrudniał średniorocznie co najmniej 250 pracowników **lub**
- osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów, usług oraz operacji finansowych o równowartości w złotych co najmniej 50 milionów euro, lub sumy aktywów bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat równowartości w złotych co najmniej 43 milionów euro.

Średni przedsiębiorca – podmiot, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych:

- zatrudniał średniorocznie mniej niż 250 pracowników oraz
- osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 50 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 43 milionów euro.

Mały przedsiębiorca – podmiot, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych:

- średniorocznie mniej niż 50 pracowników **oraz**
- osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 10 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 10 milionów euro.

Mikroprzedsiębiorca – podmiot, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych:

- zatrudniał średniorocznie mniej niż 10 pracowników **oraz**,
- osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 2 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 2 milionów euro.

rolnik ryczałtowy – rolnik dokonujący dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczący usługi rolnicze, korzystający ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych.

WDT – Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów – to wywóz towarów z terytorium Polski na terytorium innego państwa członkowskiego UE dokonywany na rzecz podmiotu zarejestrowanego w tym kraju dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych (tj. posiadającego numer VAT-UE). Szczegółowa definicja wraz z wyłączeniami znajduje się w art. 13 ustawy o VAT.

WNT – Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów – to nabycie towarów, od podatnika VAT-UE z innego kraju, które to towary są wysyłane do Polski z innego kraju UE. Szczegółowe regulacje dot. WNT znajdują się w art. 9-12a ustawy o VAT.

„import” usług – nabycie usług od podmiotu z innego kraju UE lub spoza UE. Na fakturze brak jest podatku VAT. W przypadku faktur otrzymywanych od kontrahentów z innych krajów UE na fakturach będzie znajdował się dopisek, że VAT powinien zostać rozliczony przez usługobiorcę lub dopisek z informacją „reverse charge”. Oznacza to, że podmiotem, który zobowiązany jest do rozliczenia podatku w związku z daną transakcją będzie nabywca usługi. Dla nabywcy usługi, podatek VAT będzie neutralny – VAT należny będzie jednocześnie VAT naliczonym.

„eksport” usług – oznacza świadczenie usług na rzecz podmiotu z innego kraju UE lub spoza UE, który prowadzi działalność gospodarczą. Na takiej fakturze brak jest podatku VAT. Podatek ten będzie rozliczał nabywca usługi.

VAT-7, VAT-7K, VAT-7D – rodzaje deklaracji VAT; wybór deklaracji zależy od rodzaju podatnika i przyjętego przez niego okresu rozliczeniowego (miesięczny, kwartalny).

VAT-UE – informacja podsumowująca, rodzaj informacji, który jest przedkładany przez podatników dokonujących tzw. transakcji wewnątrzwspólnotowych.

Opracowanie przygotowały:

Ewelina Jaworska, aplikant adwokacki

Aleksandra Kozłowska, doradca podatkowy

Marcelina Szwed, doradca podatkowy, adwokat

Stan prawny:

5 października 2016 r.

Niniejszy poradnik został stworzony przez DLA Piper w ramach projektu realizowanego we współpracy z NESsT. DLA Piper jest globalną firmą świadczącą usługi prawne, z szerokim programem świadczenia usług prawnych pro bono, wspomagającym przedsiębiorstwa społeczne, instytucje charytatywne oraz osoby fizyczne na całym świecie. Więcej informacji: www.dlapiper.com. NESsT od 20 lat wspiera rozwój przedsiębiorstw społecznych w krajach Ameryki Łacińskiej i Europy Środkowo-Wschodniej. Organizacja inwestuje kapitał filantropijny w biznesy o najwyższym potencjale generowania pozytywnego wpływu społecznego. Dowiedz się więcej: www.nesst.org/polska/prawo/. Celem publikacji jest przedstawienie ogólnego zarysu i omówienia wskazanych w niej kwestii o tematyce prawnej. Zawartość poradnika ograniczona jest do informacji, które były publicznie dostępne w dniu jego wydania. Jego celem nie jest i nie powinien być on używany w zastępstwie porady prawnej. Przed podjęciem określonego działania w konkretnej sytuacji, rekomendowane jest uzyskanie porady prawnej w celu weryfikacji zawartej tu treści. DLA Piper nie ponosi odpowiedzialności za żadne działania podjęte lub niepodjęte na podstawie niniejszej publikacji.