

PORADNIK GAZETY PRAWNEJ

UKAZUJE SIĘ OD 1995 ROKU

ODWROTNE OBCIĄŻENIE 2017 – USŁUGI BUDOWLANE I TOWARY

- Kto jest zobowiązany do rozliczenia VAT w ramach odwrotnego obciążenia
- Jakie nowe towary i usługi budowlane objęto odwrotnym obciążeniem
- Jakie są nowe zasady wysyłania deklaracji VAT-7 i krajowych informacji podsumowujących (VAT-27)
- W jaki sposób prawidłowo rozliczyć korektę transakcji objętej odwrotnym obciążeniem

INDEKS 331783


INFOR
Zał. R. Pińkowski w 1987 r.

ISSN 1234-5695



Partner merytoryczny 
INFORLEX


INFOR

WIDE 
AKADEMIA

VAT 

 2017



JEDYNY TAKI PAKIET O ZMIANACH W VAT

20

WIDEOSZKOLEŃ
i WIDEOPORAD

Zobacz więcej na:

sklep.infor.pl

Napisz na: bok@infor.pl

Zadzwoń: +48 22 761 30 30

Spis treści

1. OPODATKOWANIE WEDŁUG MECHANIZMU ODWROTNEGO OBCIĄŻENIA – NA CZYM POLEGA	5
2. OBOWIĄZEK ROZLICZENIA VAT OD DOSTAWY TOWARÓW – NA KIM SPOCZYWA	6
2.1. Warunki, jakie musi spełniać dostawca towarów	8
2.1.1. Uzyskanie przez dostawcę potwierdzenia statusu podatkowego nabywcy – czy konieczne	9
2.2. Warunki, jakie musi spełniać nabywca towarów i jak sprawdzić jego podatkowy status	10
2.2.1. Weryfikacja statusu podatkowego nabywcy, czyli jak sprawdzić, czy nabywca jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT	11
2.3. Warunki, jakie musi spełniać dostawa, która podlega opodatkowaniu w ramach odwrotnego obciążenia	11
2.3.1. Nieodpłatne przekazanie towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT – czy jest objęte odwrotnym obciążeniem	13
2.4. Rozliczenie zakupu dokonane przez organy władzy publicznej	13
2.5. Ochrona sprzedawcy w przypadku błędnego wskazania statusu podatkowego przez nabywcę	14
3. TOWARY OBJĘTE MECHANIZMEM ODWROTNEGO OBCIĄŻENIA	15
3.1. Nowe towary objęte odwrotnym obciążeniem od 2017 r.	15
3.2. Rozliczanie dostaw towarów objętych odwrotnym obciążeniem w okresie przejściowym	16
3.3. Sprzedaż pełnowartościowego stopu metali nieżelaznych a odwrotne obciążenie	17
3.4. Limit 20 000 zł – jakich towarów dotyczy	17
3.5. Dostawa towarów w ramach jednolitej gospodarczo transakcji	19
3.6. Umowa o współpracy jako podstawa do rozliczania dostaw w ramach odwrotnego obciążenia	20
3.7. Skutki obniżenia ceny dla jednolitej gospodarczo transakcji spowodowanego przyznaniem rabatu, zwrotem towaru lub rezygnacją z części dostawy	21
3.8. Rozliczenie zaliczki przekazanej na poczet jednolitej gospodarczo transakcji	22
3.9. Dostawa elektroniki o charakterze ciągłym (powtarzalnym) – kto rozlicza podatek	23
3.10. Dostawa przenośnego komputera – kiedy nie podlega procedurze odwrotnego obciążenia	24
4. ROZLICZENIE DOSTAWY TOWARÓW OBJĘTYCH ODWROTNYM OBCIĄŻENIEM PRZEZ SPRZEDAWCĘ	25
4.1. Udokumentowanie dostawy towarów	25
4.2. Ujęcie faktury z odwrotnym obciążeniem w ewidencji sprzedaży i deklaracji VAT	27
4.3. Transakcje wyrażone w walucie obcej – ustalenie podstawy opodatkowania i wyznaczenie kursu waluty	28
4.4. Rozliczenie przez dostawcę zaliczki przy odwrotnym obciążeniu	29
5. ROZLICZENIE DOSTAW TOWARÓW OBJĘTYCH ODWROTNYM OBCIĄŻENIEM PRZEZ NABYWCĘ	31
5.1. Dokumentowanie i rozliczanie transakcji	31
5.1.1. Ustalenie podstawy opodatkowania i daty powstania obowiązku podatkowego	31
5.1.2. Termin odliczenia przez nabywcę VAT naliczonego	32
5.2. Ujęcie transakcji w ewidencji i deklaracji podatkowej	34
5.3. Rozliczenie VAT od nieodpłatnego przekazania towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT	37
5.4. Rozliczenie przez nabywcę dostaw dokonanych w systemie zaliczkowym	38
5.5. Skutki nieprawidłowego rozliczenia VAT przez nabywcę	40
6. KORYGOWANIE TRANSAKCYI KRAJOWYCH OBJĘTYCH ODWROTNYM OBCIĄŻENIEM	41
6.1. Treść faktury korygującej transakcję objętą odwrotnym obciążeniem	42
6.2. Potwierdzenie odbioru faktury korygującej	43
6.3. Terminy obowiązujące przy rozliczeniach korekty transakcji objętej odwrotnym obciążeniem	44
6.3.1. Moment korygowania sprzedaży przez dostawcę	44

6.3.2.	Termin korygowania podatku należnego i naliczonego przez nabywcę	45
6.3.3.	Korekta rozliczenia, gdy sprzedawca błędnie wystawił fakturę z wykazanym VAT	47
6.4.	Korekta transakcji związanych z dostawą sprzętu elektronicznego	49
6.4.1.	Korekta rozliczenia VAT od transakcji w przypadku, gdy jej łączna wartość zmniejszy się poniżej limitu 20 000 zł	49
6.4.2.	Podwyższenie wartości dostaw powyżej limitu 20 000 zł a zmiana podmiotu zobowiązanego do rozliczenia VAT	50
6.5.	Korekta zaliczki w przypadku zmiany podatnika zobowiązanego do rozliczenia VAT od dostawy towarów	52
6.6.	Korekta podatku naliczonego przez nabywcę towarów lub usług objętych odwrotnym obciążeniem w ramach ulgi na złe długi	53
7.	ROZLICZENIE VAT PRZEZ DOSTAWCĘ I NABYWCĘ TOWARÓW WYMIENIONYCH W ZAŁĄCZNIKU NR 11 DO USTAWY W DEKLARACJI PODATKOWEJ	54
7.1.	Wykazanie przez dostawcę transakcji w deklaracji VAT	55
7.2.	Wykazanie przez nabywcę transakcji w deklaracji VAT	55
7.3.	Korekta deklaracji VAT przez dostawcę	56
7.4.	Korekta deklaracji VAT przez nabywcę	57
8.	WYKAZANIE DOSTAW OBJĘTYCH ODWROTNYM OBCIĄŻENIEM W INFORMACJI PODSUMOWUJĄCEJ (VAT-27)	59
8.1.	Składanie informacji podsumowujących (VAT-27)	59
8.2.	Dane wykazywane w krajowej informacji podsumowującej	60
8.3.	Składanie zerowych informacji podsumowujących	60
8.4.	Zasady korygowania informacji podsumowujących	61
8.5.	Rozliczanie zaliczki w informacji podsumowującej	62
9.	ROZLICZANIE USŁUG BUDOWLANYCH OBJĘTYCH ODWROTNYM OBCIĄŻENIEM	63
9.1.	Podatnicy objęci odwrotnym obciążeniem z tytułu świadczonych usług budowlanych	63
9.2.	Usługi budowlane objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia	65
9.3.	Rozliczenie usług budowlanych przez sprzedawcę	68
9.3.1.	Weryfikacja statusu podatkowego usługobiorcy, czyli jak sprawdzić, czy nabywca jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT	68
9.3.2.	Dokumentowanie sprzedaży usługi budowlanej	68
9.3.3.	Ujęcie faktury z odwrotnym obciążeniem w deklaracji VAT	69
9.3.4.	Dokumentowanie i rozliczanie przez usługodawcę zaliczki otrzymanej na poczet usługi budowlanej	70
9.3.5.	Wykazywanie przez sprzedawcę usług budowlanych objętych odwrotnym obciążeniem w krajowej informacji podsumowującej (VAT-27)	72
9.4.	Rozliczenie VAT przez nabywcę usługi budowlanej	74
9.4.1.	Dokumentowanie i rozliczanie transakcji przez nabywcę usługi	74
9.4.2.	Ujęcie przez nabywcę transakcji w deklaracji VAT	77
9.4.3.	Rozliczenie transakcji w systemie zaliczkowym przez nabywcę usługi	79
9.5.	Rozliczanie usług budowlanych w okresie przejściowym	81
10.	ODPOWIEDZI NA PYTANIA CZYTELNIKÓW	83
10.1.	Jakie są warunki stosowania odwrotnego obciążenia w budownictwie	83
10.2.	Czy stosujemy odwrotne obciążenie przy sprzedaży złomu na rzecz gminy i zakładu budżetowego	87
10.3.	Jak ewidencjonować zapasy objęte procedurą odwrotnego obciążenia	88
10.4.	Jakie obowiązki związane z mechanizmem odwrotnego obciążenia w budownictwie ciąży na podatnikach	89
10.5.	Czy odwrotne obciążenie ma zastosowanie do usług budowlanych wykonanych w 2016 r., a zafakturowanych w roku 2017	91
11.	ZAŁĄCZNIKI	92
	Załącznik nr 1	92
	Załącznik nr 2	95

Odwrotne obciążenie 2017 – usługi budowlane i towary

1. Opodatkowanie według mechanizmu odwrotnego obciążenia – na czym polega

Przez wiele lat samonaliczanie VAT przez nabywcę dotyczyło głównie transakcji z podmiotami zagranicznymi, tak jak w przypadku WNT, importu usług czy nabycia towarów w Polsce od zagranicznego podatnika, który w naszym kraju nie posiadał siedziby, stałego miejsca zamieszkania ani stałego miejsca prowadzenia działalności. Od 1 kwietnia 2011 r. obowiązek rozliczania przez nabywcę podatku należnego dotyczy także niektórych transakcji krajowych.

Od momentu, gdy po raz pierwszy wprowadzono obowiązek rozliczania podatku należnego przez nabywcę, do chwili obecnej katalog czynności, w odniesieniu do których należy stosować mechanizm odwrotnego obciążenia, sukcesywnie się powiększa.

Tabela nr 1. Wprowadzenie i rozszerzenie katalogu czynności dokonanych na terytorium kraju, objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia w latach 2011–2017

Data obowiązywania	Katalog czynności objętych odwrotnym obciążeniem
Od 1 kwietnia 2011 r.	<ul style="list-style-type: none"> ■ dostawa złomu (obowiązujące wówczas przepisy o VAT nie określały definicji złomu), ■ świadczenie usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji do powietrza gazów cieplarnianych;
Od 1 lipca 2011 r.	<ul style="list-style-type: none"> ■ dostawa towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT, opisanych za pomocą nomenklatury PKWiU, w tym m.in. dostawa odpadów i złomu metali nieszlachetnych, odpadów szklanych, odpadów gumowych oraz odpadów z tworzyw sztucznych itp.;
Od 1 października 2013 r.	<ul style="list-style-type: none"> ■ katalog towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT ulega rozszerzeniu o kolejne towary – głównie z grupy wyrobów stalowych, takie jak m.in. pręty i kształtowniki stalowe, wyroby z miedzi i jej stopów itp.;
Od 1 lipca 2015 r.	<ul style="list-style-type: none"> ■ katalog towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT ulega ponownemu rozszerzeniu o kolejne towary z grupy wyrobów stalowych, złota, metali nieżelaznych (aluminium, cynk, ołów, cyna, nikiel) oraz z kategorii elektroniki (komputery przenośne, telefony komórkowe, konsole do gier wideo);
Od 1 stycznia 2017 r.	<ul style="list-style-type: none"> ■ katalog towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT ulega dalszemu rozszerzeniu o towary z grupy wyrobów ze srebra, złota i platyny oraz z kategorii elektroniki (procesory), ■ katalog usług objętych odwrotnym obciążeniem ulega rozszerzeniu o świadczenie określonych usług budowlanych wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy o VAT.

Stosowanie mechanizmu polegającego na przesunięciu obowiązku zapłaty VAT na podmiot gospodarczy, na rzecz którego dokonano sprzedaży, jest zgodne z przepisami unijnymi. Na stosowanie tego środka zezwala

art. 199 i art. 199a dyrektywy 2006/112/WE. Wymienione przepisy zawierają zamknięty katalog transakcji, w odniesieniu do których państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik podatku VAT – odbiorca towarów i usług będących przedmiotem tych transakcji. Z art. 199 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE wynika, że państwa członkowskie mogą postanowić, iż osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik – odbiorca m.in. takich transakcji jak:

- dostawa prac budowlanych, w tym prac obejmujących naprawę, porządkowanie, konserwację, przebudowę i rozbiórkę nieruchomości, jak również odbiór robót budowlanych uznawany za dostawę towarów na podstawie art. 14 ust. 3 dyrektywy;
- dostawa zużytych materiałów, zużytych materiałów nienadających się do ponownego użycia w tym samym stanie, złomu, odpadów przemysłowych i nieprzemysłowych, odpadów przetworzalnych, częściowo przetworzonych odpadów oraz dostawy pewnych towarów i świadczenia usług, wymienionych w załączniku VI dyrektywy (w tym np. dostawa odpadów oraz półproduktów żelaznych i nieżelaznych, itp.).

Z kolei art. 199a ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE stanowi, że państwa członkowskie mogą do 31 grudnia 2018 r. i na okres co najmniej dwóch lat postanowić, iż osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik, na rzecz którego jest wykonywana dowolna usługa lub jest dostarczany dowolny towar spośród wymienionych w tym przepisie, co dotyczy m.in.:

- przeniesienia pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych, o których mowa w art. 3 dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiającej system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie, które podlegają przenoszeniu zgodnie z art. 12 tej dyrektywy;
- dostawy telefonów komórkowych, będących urządzeniami wyprodukowanymi lub przystosowanymi do użytku w połączeniu z licencjonowaną siecią, wykorzystujących określone częstotliwości, niezależnie od tego, czy mogą one być wykorzystywane do innych zastosowań;
- dostawy układów scalonych, takich jak mikroprocesory i jednostki centralne, przed ich zainstalowaniem w wyrobach przeznaczonych dla użytkownika końcowego;
- dostawy konsoli do gier, tabletów i laptopów;
- dostawy metali surowych lub półwyrobów metalowych (w tym metali szlachetnych), innej niż te, o których mowa w art. 199 ust. 1 lit. d) dyrektywy, o ile nie są objęte procedurą szczególną dotyczącą towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków na mocy art. 311–343 dyrektywy lub procedurą szczególną dla złota inwestycyjnego na mocy art. 344–356 dyrektywy.

Mechanizm opodatkowania sprzedaży w ramach odwrotnego obciążenia stanowi odstępstwo od zasady ogólnej, w myśl której podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia podatku należnego jest podmiot dokonujący dostawy towarów lub świadczenia usług. Mechanizm ten, który czyni podatnikiem nabywcę towarów lub usług, został wprowadzony po to, aby ograniczyć oszustwa i nadużycia w VAT w odniesieniu do transakcji, których przedmiotem są towary i usługi szczególnie podatne na te oszustwa. Głównie chodzi tu o nadużywanie prawa do odliczenia VAT z tzw. pustych faktur, w przypadku gdy wystawca takiej faktury nie wykazał podatku należnego (gdy sprzedawcą jest tzw. słupek, czyli podmiot, który mimo istnienia obowiązku nie rozlicza podatku należnego i zwykle nie posiada żadnego majątku).

Rozszerzenie z dniem 1 stycznia 2017 r. katalogu dostaw i usług, wobec których stosuje się mechanizm odwrotnego obciążenia, zostało wprowadzone w ramach tzw. pakietu rozwiązań uszczelniających, który ma na celu poprawę ściągalsności VAT.

2. Obowiązek rozliczenia VAT od dostawy towarów – na kim spoczywa

Na warunki, których spełnienie powoduje, że to nabywca towarów rozlicza podatek należny od dostawy, wskazuje art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT.

Przepis ten stanowi, że jeśli dostawa dotyczy towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT oraz:

- a) dokonującym ich dostawy jest podatnik VAT, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT;
- b) nabywcą jest podatnik VAT zarejestrowany jako podatnik VAT czynny;

c) dostawa nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w:

- art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT (zwolnienie dotyczy dostawy towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku, jeżeli przy ich nabyciu, imporcie lub wytworzeniu dostawcy nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego) lub

- art. 122 ustawy o VAT (zwolnienie dotyczy dostawy złota inwestycyjnego),

to podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia VAT od tej transakcji jest nabywca będący osobą prawną, jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej lub osobą fizyczną.

UWAGA



Nabywca ma obowiązek rozliczenia VAT od dostawy towarów, jeśli:

- dostawca i nabywca są czynnymi podatnikami VAT;

- dostawa:

- została dokonana na terytorium kraju,

- dotyczy towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT,

- nie jest objęta zwolnieniem z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 122 ustawy o VAT.

W przypadku spełnienia wymienionych warunków dostawca towarów nie rozlicza podatku należnego, co wynika z art. 17 ust. 2 ustawy o VAT. W celu udokumentowania tej sprzedaży musi jednak wystawić fakturę bez stawki i kwoty VAT, oznaczoną wyrazami „odwrotne obciążenie”. Tak wystawiona faktura stanowi informację, że VAT od transakcji rozlicza nabywca towarów. Z kolei nabywca jest zobowiązany rozliczyć podatek należny z tego tytułu niezależnie od ich dalszego przeznaczenia, tzn. niezależnie od tego, czy nabyty przez niego towar będzie podlegał dalszej odsprzedaży jako towar handlowy, czy będzie służył do wytworzenia wyrobów gotowych, czy też np. zostanie przekazany lub zużyty przez podatnika na inne cele związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

PRZYKŁAD 1

Firma X kupiła od firmy Y towary wymienione w załączniku nr 11 do ustawy o VAT. Przedmiotem transakcji były stalowe pręty i kształtowniki. Obie strony transakcji są zarejestrowanymi podatnikami VAT czynnymi. Nabywca kupił towary w celu ich zużycia podczas remontu firmowego budynku (magazynu). Ze względu na fakt, że:

- dostawa dotyczy towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT,

- obie strony transakcji są podatnikami VAT czynnymi,

dostawca nie rozlicza VAT od sprzedaży. Obowiązek ten obciąża nabywcę towarów. Obejmuje on także sytuację, gdy kupione towary są zużywane przez nabywcę na własne potrzeby (remont firmowego budynku).

Zasadą jest, że nabywca rozlicza podatek należny od dostawy towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT niezależnie od wartości transakcji, tzn. niezależnie od tego, czy wartość zakupu (bez VAT) wyniosła np. 1 zł czy 100 000 zł. Wyjątkiem jest jednak dostawa towarów z kategorii elektroniki wymienionych w poz. 28–28c załącznika nr 11 do ustawy o VAT, takich jak:

- procesory (PKWiU ex 26.11.30.0),

- komputery przenośne, np. tablety, notebooki, laptopy (PKWiU ex 26.20.11.0),

- telefony komórkowe, w tym smartfony (PKWiU ex 26.30.22.0), oraz

- konsole do gier wideo (PKWiU ex 26.40.60.0).

W 2017 r. utrzymana została zasada, w myśl której podatek należny od dostawy wymienionych towarów rozlicza nabywca, jeżeli łączna wartość tych towarów w ramach jednolitej gospodarczo transakcji obejmującej te towary, bez kwoty podatku, przekracza 20 000 zł (art. 17 ust. 1c ustawy o VAT). Do końca 2016 r. podany limit dotyczył komputerów przenośnych, telefonów komórkowych oraz konsoli do gier wideo. Od 2017 r. limit, po przekroczeniu którego transakcja jest objęta mechanizmem odwrotnego obciążenia, dotyczy również procesorów.

PRZYKŁAD 2

Spółka będąca czynnym podatnikiem VAT zajmuje się hurtowym handlem podzespołami komputerowymi. Kupione towary firma odsprzedaje innym podmiotom gospodarczym. 18 stycznia 2017 r. spółka kupiła procesory. Dostawcą był czynny podatnik VAT. Wartość netto transakcji wyniosła 50 000 zł. Ze względu na to, że wartość transakcji przekracza limit 20 000 zł, spółka, jako nabywca procesorów, powinna rozliczyć podatek należny od ich dostawy.

2.1. Warunki, jakie musi spełniać dostawca towarów

Z art. 17 ust. 1 pkt 7 lit. a) ustawy o VAT wynika, że przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia dla dostawy towarów (wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT) niezbędne jest, aby dokonującym dostawy był podatnik, o którym mowa w art. 15 tej ustawy, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i ust. 9 ustawy o VAT. Za takiego dostawcę uznaje się osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, które wykonują samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Dla objęcia transakcji odwrotnym obciążeniem istotne jest, aby dostawca, który działa w charakterze takiego podatnika, nie korzystał z tzw. zwolnienia podmiotowego przysługującego drobnym przedsiębiorcom (ze względu na obroty), o którym mowa w art. 113 ust. 1 i ust. 9 ustawy o VAT.

W 2017 r. zmienił się limit sprzedaży uprawniającej do stosowania zwolnienia podmiotowego. Od tego roku zwolnienie z opodatkowania VAT przysługuje tzw. drobnym przedsiębiorcom, czyli takim, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200 000 zł (art. 113 ust. 1 ustawy o VAT). Do końca 2016 r. limit ten wynosił 150 000 zł. Z kolei z przejściowych przepisów ustawy z 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2016 r. poz. 2024 (zwanej dalej ustawą zmieniającą), wynika również, że podatnicy, u których łączna wartość sprzedaży w 2016 r. była wyższa niż 150 000 zł i nie przekroczyła 200 000 zł, mogą skorzystać z tego zwolnienia.

UWAGA



W 2017 r. zmienił się limit sprzedaży uprawniającej do stosowania zwolnienia podmiotowego. Obecnie wynosi on 200 000 zł (art. 113 ust. 1 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD 3

Dostawca towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT prowadzi działalność gospodarczą od 2012 r. Dotychczas obrót osiągany przez tego podatnika za poszczególne lata uprawniał go do stosowania zwolnienia podmiotowego, o którym mowa w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT. W 2016 r. łączna wartość sprzedaży wyniosła u niego 180 000 zł.

1. Skoro wartość sprzedaży za 2016 r. nie przekroczyła limitu 200 000 zł, to podatnik w 2017 r. także może korzystać ze zwolnienia przysługującego drobnym przedsiębiorcom. Jeżeli podatnik w 2017 r. nie zrezygnuje ze zwolnienia lub nie utraci do niego prawa, to dokonane przez niego dostawy towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT nie będą objęte odwrotnym obciążeniem (nabywca nie rozlicza podatku należnego).
2. Jeśli od 2017 r. podatnik zrezygnuje ze statusu podatnika VAT zwolnionego lub w trakcie roku utraci do niego prawo i zarejestruje się jako podatnik VAT czynny, to dokonane przez niego dostawy towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT będą objęte odwrotnym obciążeniem (nabywca zarejestrowany jako podatnik VAT czynny będzie zobowiązany do rozliczenia podatku należnego od dostawy).

Analogiczne konsekwencje związane z rozliczeniem transakcji będą dotyczyły podatników, którzy w 2017 r. rozpoczną prowadzenie działalności gospodarczej. Ze zwolnienia podmiotowego mogą bowiem korzystać nie tylko podatnicy kontynuujący działalność gospodarczą, ale również ci, którzy dopiero ją rozpoczynają.

U podatnika, który w 2017 r. rozpocznie wykonywanie czynności opodatkowanych VAT, zwolnieniu podlega sprzedaż, której przewidywana wartość nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym, kwoty 200 000 zł (art. 113 ust. 9 ustawy o VAT). Jednocześnie z przejściowych przepisów ustawy zmieniającej wynika, że podatnicy, którzy rozpoczęli w 2016 r. wykonywanie czynności opodatkowanych wymienionych w art. 5 ustawy o VAT, u których łączna wartość sprzedaży, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej, przekroczyła 150 000 zł i nie przekroczyła 200 000 zł, mogą skorzystać z tego zwolnienia. Tym samym podatnicy, którzy w 2017 r. rozpoczną prowadzenie działalności gospodarczej i nie zrezygnują ze zwolnienia podmiotowego lub nie utracą do niego prawa, nie rozliczają dostawy w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia, nawet jeśli zostały spełnione pozostałe warunki związane z przedmiotem dostawy i podatkowym statusem nabywcy.

2.1.1. Uzyskanie przez dostawcę potwierdzenia statusu podatkowego nabywcy – czy konieczne

Jeżeli transakcja spełnia warunki do opodatkowania jej w ramach odwrotnego obciążenia, wobec czego dostawca towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT na podstawie art. 17 ust. 2 ustawy o VAT nie rozliczył podatku należnego, to żadne przepisy o VAT nie nakładają na tego dostawcę obowiązków w zakresie uzyskania i posiadania potwierdzenia statusu podatkowego nabywcy. Dostawca nie musi również uzyskiwać od nabywcy potwierdzenia, że rozliczył on w deklaracji VAT podatek należny od dostawy towarów. Sprawdzenie, czy nabywca rozliczył podatek należny od dostawy, w przypadku gdy na podstawie przepisów ustawy o VAT był on do tego zobowiązany, spoczywa wyłącznie na organach administracji podatkowej lub kontroli skarbowej.

Brak obowiązku posiadania przez dostawcę oświadczenia złożonego przez nabywcę w sprawie jego statusu podatkowego potwierdził także Dyrektor IS w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 27 marca 2014 r. (IBPP1/443-1229/13/LSz), który wyjaśnił, że:

MF (...) nic nie stoi na przeszkodzie, aby Wnioskodawca dysponował ww. oświadczeniem, jednak ustawodawca nie uzależnił zakresu stosowania procedury odwrotnego obciążenia w odniesieniu do towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT, od posiadania jakiegokolwiek oświadczenia.

Skoro jednak od statusu podatkowego nabywcy zależy sposób rozliczenia podatku należnego od dostawy, to warto, by dostawca dysponował dokumentami, które potwierdzają zasadność tego rozliczenia. Weryfikacja nabywcy jest o tyle istotna dla dostawcy, że jeśli w momencie sprzedaży nie opodatkował on dostawy towarów, to w przypadku ewentualnej kontroli podatkowej lub skarbowej, jeśli wykaże ona, że status nabywcy nie pozwalał na rozliczenie VAT w ramach odwrotnego obciążenia, dostawca będzie musiał uregulować kwotę VAT, mimo że faktycznie nie otrzymał od nabywcy zapłaty w części przypadającej na podatek.

Aby uniknąć tego rodzaju konsekwencji, warto, by dostawca uzyskał potwierdzenie, że nabywca:

- jest wpisany do odpowiedniego rejestru i prowadzi działalność gospodarczą (np. CEIDG lub KRS),
- posiada status podatnika VAT czynnego zweryfikowany na stronie internetowej Ministerstwa Finansów w zakładce „Sprawdź status podmiotu w VAT” (patrz: punkt 2.2.1. **Weryfikacja statusu podatkowego nabywcy, czyli jak sprawdzić, czy nabywca jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT**).

Zasadność weryfikacji statusu nabywcy potwierdził również Dyrektor IS w Katowicach w przywołanej wcześniej interpretacji indywidualnej z 27 marca 2014 r. (IBPP1/443-1229/13/LSz). W piśmie tym czytamy, że:

MF Podatnik powinien dołożyć wszelkich starań, aby prowadzone przez niego rozliczenia były prawidłowe i ma różne możliwości ustalenia, czy nabywcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT. Wnioskodawca może bowiem np. zażądać od nabywcy dokumentów potwierdzających prowadzenie przez kontrahenta działalności gospodarczej, rejestrację jako podatnika VAT, lub skorzystać z procedury określonej w art. 96 ust. 13 ustawy o VAT, zgodnie z którym na wniosek zainteresowanego naczelnik urzędu skarbowego jest obowiązany potwierdzić, czy podatnik jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny lub zwolniony. Zainteresowanym może być zarówno sam podatnik, jak i osoba trzecia mająca interes prawny w złożeniu wniosku.

2.2. Warunki, jakie musi spełniać nabywca towarów i jak sprawdzić jego podatkowy status

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lit. b) ustawy o VAT warunkiem zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia przy dostawie towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT jest, aby nabywcą był podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

W przypadku gdy status podatkowy dostawcy oraz przedmiot transakcji spełniają warunki, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT, nabywca jest zobowiązany do rozliczenia VAT, jeżeli jest:

- osobą prawną, jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej lub osobą fizyczną, która wykonuje samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności,
- zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

PRZYKŁAD 4

Podatnik VAT czynny sprzedał innemu podatnikowi VAT czynnemu pręty ze stali wymienione w załączniku nr 11 do ustawy o VAT, sklasyfikowane według PKWiU pod symbolem 24.31.20.0. Wartość netto transakcji wyniosła 250 zł. Bez względu na wartość transakcji nabywca stał się dla niej podatnikiem zobowiązany do rozliczenia podatku należnego.

PRZYKŁAD 5

Podatnik VAT czynny sprzedał podatnikowi VAT zwolnionemu pręty ze stali wymienione w załączniku nr 11 do ustawy o VAT, sklasyfikowane według PKWiU pod symbolem 24.31.20.0. Wartość netto transakcji wyniosła 3000 zł. Ze względu na status podatkowy nabywcy dostawca rozlicza transakcję na zasadach ogólnych, wystawiając fakturę z doliczonym podatkiem należnym.

PRZYKŁAD 6

Podatnik VAT czynny sprzedał osobie fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej kształtowniki ze stali wymienione w załączniku nr 11 do ustawy o VAT, sklasyfikowane według PKWiU pod symbolem 24.10.71.0, o wartości netto 2000 zł.

Osoba prywatna, która nabyła kształtowniki, w ogóle nie jest podatnikiem VAT (ani czynnym, ani zwolnionym) i dla tej transakcji nie występuje ona w charakterze takiego podatnika. Nabywca niebędący podatnikiem VAT nie rozlicza podatku od nabycia kształtowników.

Wobec tego dostawca rozlicza sprzedaż towarów na zasadach ogólnych. W tym celu powinien zaewidencjonować obrót wraz z kwotą należnego podatku przy użyciu kasy fiskalnej (jeśli ma taki obowiązek). Gdy osoba prywatna zażąda wystawienia faktury, dostawca kształtowników dokumentuje sprzedaż „zwykłą” fakturą, zawierającą m.in. stawkę i kwotę VAT.

PRZYKŁAD 7

Podatnik VAT czynny sprzedał unijnemu kontrahentowi drut miedziany wymieniony w załączniku nr 11 do ustawy o VAT, sklasyfikowany według PKWiU pod symbolem 24.44.23.0, o wartości 10 000 euro. Towar został przetransportowany z Polski do innego państwa członkowskiego UE. Unijny nabywca nie spełnia warunku, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 7 lit. b) ustawy o VAT, ponieważ nie jest on podatnikiem podatku od towarów i usług zarejestrowanym w naszym kraju jako podatnik VAT czynny. Zagraniczny przedsiębiorca, będący nabywcą towarów, jest ewentualnie podatnikiem podatku od wartości dodanej. Dostawa towarów

powinna być rozliczona jako WDT. Nie stosuje się do niej rozwiązań dotyczących opodatkowania dostawy w ramach odwrotnego obciążenia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT.


2.2.1. Weryfikacja statusu podatkowego nabywcy, czyli jak sprawdzić, czy nabywca jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT

Zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia wymaga, aby nabywca towarów był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny. Wobec tego sprzedawca, w celu uniknięcia problemów związanych z opodatkowaniem dostawy, powinien na moment jej dokonania zweryfikować status podatkowy nabywcy. Możliwości weryfikacji jest kilka.

Dostawca towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT może zażądać od nabywcy okazania lub sporządzenia kserokopii „Potwierdzenia zarejestrowania podmiotu jako podatnika VAT” sporządzanego według formularza VAT-5. Dokument ten stwierdza m.in. zarejestrowanie podatnika jako podatnika VAT czynnego lub podatnika VAT zwolnionego. Trzeba jednak brać pod uwagę, że potwierdzenie to nie w każdym przypadku może być aktualne, gdyż np. podatnik, który uzyskał VAT-5 potwierdzający jego status podatnika VAT czynnego, właśnie powrócił do zwolnienia w VAT.

Ustalenie statusu podatkowego nabywcy może nastąpić także w trybie art. 96 ust. 13 ustawy o VAT. Z przepisu tego wynika, że na wniosek zainteresowanego naczelnik urzędu skarbowego jest obowiązany potwierdzić, czy podatnik jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny lub zwolniony. Przy czym zainteresowanym może być zarówno sam podatnik, jak i osoba trzecia mająca interes prawny w złożeniu wniosku. Za wydanie tego zaświadczenia wnioskujący musi wnieść opłatę skarbową w wysokości 21 zł. Wadą tego rozwiązania jest to, że na zaświadczenie trzeba niestety poczekać, a transakcja zwykle musi być zrealizowana bez zbędnej zwłoki. Poza tym gdyby dostawca chciał zabezpieczyć się przed negatywnymi konsekwencjami rozliczenia VAT, to musiałby występować o takie zaświadczenie przy wykonaniu każdej czynności opodatkowanej, takiej jak dostawa towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT czy otrzymanie zaliczki na poczet tej dostawy.

Z tych powodów najbardziej praktyczne jest trzecie rozwiązanie, a mianowicie sprawdzenie statusu podatnika w bazie on-line udostępnionej przez Ministerstwo Finansów na Portalu Podatkowym. Na taki sposób weryfikacji resort finansów wskazał również w broszurze informacyjnej na temat „Zmian w zakresie mechanizmu odwrotnego obciążenia VAT”, w której wyjaśnił, że:

 Weryfikację statusu podatkowego nabywcy ułatwi dokonującemu dostawy baza on-line – usługa zamieszczona na stronie internetowej Ministerstwa Finansów pod nazwą „SPRAWDŹ STATUS PODMIOTU W VAT”, za pomocą której dostawca będzie mógł potwierdzić czy nabywca jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

Status podatkowy nabywcy towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT można sprawdzić na stronie internetowej Ministerstwa Finansów pod adresem <http://www.portalpodatkowy.mf.gov.pl> w zakładce „Sprawdź status podmiotu w VAT”.

Sprawdzenie statusu nabywcy wymaga podania jego właściwego numeru NIP. Nie jest wymagane podanie danych adresowych ani nawet nazwy podmiotu. Weryfikowana jest wyłącznie poprawność cyfr oraz podatkowy status podmiotu.

Dostawca, który w ten sposób identyfikuje nabywcę, może otrzymać jeden z trzech komunikatów o następującej treści:

1. „Podmiot o podanym identyfikatorze podatkowym NIP nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT”
2. „Podmiot o podanym identyfikatorze podatkowym NIP jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny”
3. „Podmiot o podanym identyfikatorze podatkowym NIP jest zarejestrowany jako podatnik VAT zwolniony”.

Usługa daje możliwość wydruku komunikatu wraz z datą weryfikacji.

2.3. Warunki, jakie musi spełniać dostawa, która podlega opodatkowaniu w ramach odwrotnego obciążenia

Aby dostawa towarów podlegała opodatkowaniu w ramach odwrotnego obciążenia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT:

- musi dotyczyć towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT;

*Dalsza część książki dostępna w wersji
pełnej.*

