

**Komunikat Kwestora nr 1/2013**  
**z dnia 19 kwietnia 2013 r.**  
**dla Pełnomocników Kwestora i pracowników służb finansowych**  
**Uniwersytetu Warszawskiego**  
**w sprawie podatku od towarów i usług**

Z dniem 1 kwietnia 2013 r., mocą ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2013 r. poz. 35), weszły w życie nowe regulacje prawne w zakresie podatku VAT. Obejmują one m.in.

- doprecyzowanie definicji: importu i eksportu towarów, próbki oraz terenów budowlanych,
- doprecyzowanie kiedy nieodpłatna dostawa towarów staje się dostawą podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT,
- zmiany w zakresie dostaw dokonanych na terytorium Polski przez kontrahentów zagranicznych,
- zmiany w zakresie stosowania stawki 0% przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów,
- zmiany w zakresie określenia kraju opodatkowania przy transakcjach łańcuchowych,
- rezygnację z aktualnie obowiązujących terminów warunkujących uznanie przemieszczania za WDT lub WNT,
- modyfikację zakresu stosowania zwolnienia z VAT dla usług świadczonych przez Poczta Polska,
- podwyższone stawki VAT na niektóre towary i usługi.

Ponadto od początku 2013 r., w wyniku zmian wprowadzonych do ustawy o VAT ustawą z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce, obowiązują nowe zasady stosowania tzw. ulgi na złe długi. Dotyczą one konieczności korygowania podatku naliczonego (dłużnik) i należnego (wierzyciel) w przypadku nieuregulowania płatności, od których terminu płatności minęło 150 dni.

W związku z powyższym uprzejmie proszę o zapoznanie się z treścią załączonego do Komunikatu pisma, w którym zostały omówione najistotniejsze zmiany. Jednocześnie informuję, że niniejsze pismo nie zastępuje „Instrukcji dla pracowników służb finansowych Uniwersytetu Warszawskiego w sprawie podatku VAT z dnia 2 stycznia 2012r.”. Niemniej jednak przy rozpatrywaniu zagadnień z zakresu podatku VAT należy mieć na uwadze zmienione regulacje prawne, o których mowa niżej.

UNIwersytet WarsZawski  
Kwestor

  
mgr Ewa Miłkaszewicz

# I. Zmiany wynikające z nowelizacji ustawy o VAT - obowiązujące od 1 kwietnia 2013 r.

## 1. Definicja importu towarów - art. 2

Zgodnie z nową definicją (art. 2 pkt 7 ustawy o VAT), importem towarów jest przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej. Dotychczasowa definicja miała zdecydowanie węższy charakter, gdyż zakładała przywóz towarów z państwa trzeciego na terytorium kraju, czyli do Polski.

Zmiana ta koresponduje z nowym brzmieniem art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT (art. 5 ustawy o VAT zawiera katalog czynności podlegających opodatkowaniu VAT). Przepis ten w nowym brzmieniu określa, że opodatkowaniu VAT w Polsce podlega tylko taki import towarów, który został dokonany na terytorium naszego kraju.

### Przykład

*Spółka A importuje towary z Chin do portu w Hamburgu. Tam dokonywane są wszelkie czynności importowe (w tym uiszczane jest cło), a następnie towary są przemieszczane do Polski. Zarówno przed nowelizacją ustawy o VAT, jak i obecnie spółka A będzie rozliczała import towarów w Niemczech (samodzielnie lub np. przy pomocy niemieckiej agencji celnej), natomiast przemieszczenie towarów do Polski będzie stanowiło transakcję WDT-WNT. Innymi słowy, mimo nowego, szerszego brzmienia definicji importu towarów (stosownie do art. 2 pkt 7 ustawy o VAT będzie spełniona) nadal będzie on podlegał opodatkowaniu w Niemczech, a nie w Polsce (stosownie do zmodyfikowanego art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT).*

## 2. Definicja eksportu towarów - art. 2

W związku z nowelizacją ustawy o VAT przez eksport towarów rozumie się (...) dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez:

a) dostawcę lub na jego rzecz, lub

b) nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych

*-jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych.*

W związku z dokonaną zmianą eksport towarów będzie występować również w sytuacji, gdy towary będą objęte procedurą celną wywozu w innym niż Polska państwie członkowskim UE, jeżeli będą spełnione pozostałe warunki określone w przepisie. Dotychczasowe brzmienie przepisu wskazywało, że eksport towarów występował tylko w sytuacji, gdy procedura wywozu towaru poza terytorium Unii Europejskiej rozpoczynała się w Polsce.

Z perspektywy definicji eksportu towarów istotna jest zatem kwestia miejsca rozpoczęcia transportu towarów, a nie fakt formalnego rozpoczęcia celnej procedury wywozu towarów. Jeżeli **rozpoczęcie wysyłki lub transportu towarów do nabywcy ma miejsce na terytorium Polski, to wywóz tych towarów poza terytorium UE potwierdzony zarówno przez krajowy urząd celny, jak i każdy inny unijny urząd celny stanowi eksport towarów opodatkowany w Polsce.**

Jeżeli natomiast eksportowane towary nie będą znajdowały się na terytorium Polski w momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu do nabywcy spoza UE, choć ich wywóz poza terytorium UE zostanie potwierdzony przez unijny urząd celny, to wówczas nie wystąpi eksport towarów z Polski. W takim przypadku eksportowa dostawa towarów nastąpi z tego państwa członkowskiego, w którym rozpoczął się ich transport (wysyłka), i tam również będzie podlegała opodatkowaniu.

### Przykład

*Spółka A eksportuje towary do Rosji. Jedna z transakcji wywozowych została zgłoszona do wywozu nie w Polsce, ale dopiero w litewskim urzędzie celnym na granicy Litwy i Rosji. Urząd ten nie tylko przyjął zgłoszenie celne (wynikało z niego, że towary jadą do Rosji z Polski), ale jednocześnie potwierdził, że towary opuściły Wspólnotę. W świetle zmodyfikowanej definicji eksportu towarów nie będzie już budzić wątpliwości, że spółka A dokonuje w tym przypadku eksportu towarów z Polski do Rosji, a nie przemieszczenia (WDT-WNT) towarów na Litwę i dopiero stamtąd eksportu.*

### 3. Nieodpłatne przekazania towarów - art. 7

Począwszy od kwietnia 2013 r. modyfikacji uległ również art. 7 ust. 2 ustawy o VAT. Doprecyzowano warunek, kiedy nieodpłatna dostawa towarów podlega opodatkowaniu VAT.

Zgodnie z wprowadzoną zmianą nieodpłatna dostawa towarów podlega opodatkowaniu VAT w sytuacji, gdy podatnikowi przysługiwało prawo (w całości lub w części) do odliczenia podatku naliczonego nie tylko przy nabyciu, ale również przy imporcie lub wytworzeniu przekazywanych towarów lub ich części składowych.

Opodatkowaniu podlega także nieodpłatne przekazanie towarów, z tytułu nabycia których podatnikowi nie przysługiwało częściowe lub całkowite prawo do odliczenia podatku, **ale w towarach tych zostały zainstalowane elementy składowe, przy nabyciu których podatnikowi przysługiwało częściowe lub całkowite prawo do odliczenia i które spowodowały trwałą wartość towarów „nieskonsumowanych” całkowicie do momentu ich bezpłatnego przekazania.**

W przypadku przekazania na cele osobiste takiego towaru podstawą opodatkowania będzie, co do zasady, cena nabycia części składowych towaru przekazywanego bezpłatnie, określona w momencie tego przekazania.

#### Przykład

Spółka A nabyła samochód osobowy od osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. W transakcji nie wystąpił zatem podatek naliczony, który ewentualnie, nawet w części, spółka A mogłaby odliczyć. Samochód wymagał licznych wydatków na nowe części (w szczególności na silnik i skrzynię biegów), od których spółka A odliczyła podatek naliczony. Po pewnym czasie spółka A postanowiła nieodpłatnie przekazać samochód członkowi zarządu. Przekazanie samochodu będzie opodatkowane VAT, przy czym dla celów określenia podstawy opodatkowania należy uwzględnić, co do zasady, jedynie wartość dokupionych części i usług ich montażu.

### 4. Prezenty, próbki oraz drukowane materiały reklamowe i informacyjne - art. 7

Ustawodawca wykreślił z art. 7 ust. 3 ustawy o VAT (tj. regulacji wyłączającej opodatkowanie niektórych rodzajów nieodpłatnych przekazania towarów) drukowane materiały reklamowe i informacyjne. Pozostały w nim jedynie prezenty i próbki. Oznacza to, że obecnie wyłączone z opodatkowania VAT będą nieodpłatne przekazania prezentów o małej wartości i próbek oraz tylko takich materiałów reklamowych i informacyjnych, które będą spełniać definicje prezentów o małej wartości lub próbek.

Ponadto w art. 7 ust. 3 ustawy o VAT doprecyzowano, że wyłączenie z opodatkowania dotyczy jedynie takiej sytuacji, gdy przekazanie prezentów i próbek następuje na cele związane z prowadzoną działalnością gospodarczą podatnika. Dotychczas przepis art. 7 ust. 3 ustawy o VAT nie zawierał wskazania, że warunkiem wyłączenia z opodatkowania przekazywanych towarów jest przekazywanie ich na cele związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Zmianie nie uległy limity wartości prezentów o małej wartości - nadal wynoszą odpowiednio 10 zł i 100 zł (w tym drugim przypadku pod warunkiem prowadzenia ewidencji obdarowanych).

#### Przykład

Spółka A każdego roku w okresie przedświątecznym nabywa liczne gadżety, które przeznacza dla swoich kontrahentów. Są to breloczki, kalendarze, długopisy itp., przekazywane w nagrodę za udaną współpracę i w celu zachęcenia do dalszej kooperacji. Prezenty mają zasadniczo wartość poniżej 10 zł, a w niektórych przypadkach kilkadziesiąt złotych (dla tych spółka A prowadzi ewidencję obdarowanych). Po wystaniu prezentów do kontrahentów okazało się, że część gadżetów pozostała w magazynie. Spółka A, żeby się ich pozbyć, postanowiła je rozdać dowolnym osobom, bez względu na relacje tych osób ze spółką. Rozdano je „przypadkowym” osobom, np. kurierowi, pracownikowi ochrony, krewnym członków zarządu itp. Na podstawie dotychczasowego brzmienia art. 7 ust. 3 ustawy o VAT wyłączone z opodatkowania było przekazanie prezentów kontrahentom, ale de facto także każdej innej osobie. Dla wyłączenia z opodatkowania istotna była jedynie wartość prezentów. Obecnie, ze względu na dodany w omawianej regulacji warunek związku z prowadzoną działalnością gospodarczą podatnika, gadżety przekazywane „przypadkowym” osobom będą musiały być opodatkowane.

## 5. Definicja próbki - art. 7

Z dniem 1 kwietnia 2013 r. zmianie uległa definicja próbki, zgodnie z którą przez próbkę rozumie się (...) *identyfikowalny jako próbka egzemplarz towaru, który pozwala na ocenę cech i właściwości towaru w jego końcowej postaci, przy czym jego przekazanie (wręczenie) przez podatnika:*

a) *ma na celu promocję tego towaru oraz*

b) *nie służy zasadniczo zaspokojeniu potrzeb odbiorcy końcowego w zakresie danego towaru, chyba, że zaspokojenie potrzeb tego odbiorcy jest nieodłącznym elementem promocji sprzedaży tego towaru i ma skłaniać tego odbiorcę do zakupu promowanego towaru.*

Zatem próbką nie będzie musiała być koniecznie niewielka ilość towaru. Będzie za to konieczne oznaczenie towaru jako próbka, jego wręczenie (przekazanie) będzie musiało mieć cel promocyjny. Próbka będzie mógł być zatem także towar pełnowartościowy, który generalnie nie będzie zaspokajał potrzeb osobistych, lecz jedynie nakłaniał do zakupu danego towaru. W świetle wprowadzonej definicji za próbki mogą być uznane przykładowo książki, w tym egzemplarze do recenzji oraz płyty (jeżeli zostaną spełnione określone w przepisach warunki).

Przy przekazaniu próbek nie trzeba będzie rozliczać VAT, jeżeli przekazanie to będzie miało związek z prowadzoną działalnością gospodarczą.

## 6. Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów/ przemieszczenie towarów do Polski - art. 12

Przepis art. 12 ust. 1 ustawy o VAT zawiera katalog przypadków, gdy przemieszczenie towarów z innego państwa UE do Polski nie jest uznawane za WNT. Chodzi o przypadki, gdy towary są przemieszczane do Polski nie po to, żeby znaleźć tu nabywcę, ale w specyficznych sytuacjach, gdy jedynie przejeżdżają przez Polskę, mają po pewnym czasie wykorzystania ich w Polsce wrócić do innego kraju UE itp. Regulacja ta ma w praktyce bardzo istotne znaczenie, gdyż zwalnia zagraniczne podmioty z konieczności rejestracji na potrzeby VAT w Polsce i rozliczania tu nabycia wewnątrzspółnotowego.

Ustawodawca zliberalizował warunki, które muszą być spełnione, aby WNT nie wystąpiło. Zmianie uległy niektóre z wyłączeń, tj. pkt 4-7 przepisu art. 12 ust. 1 ustawy o VAT. Zrezygnowano z następujących warunków w przemieszczeniu własnych towarów podatnika dokonywanych:

### 1) w ramach eksportu:

a) z 90-dniowego terminu na wywiezienie towaru z Polski poza UE,

b) z warunku objęcia towaru procedurą wywozu w rozumieniu przepisów w kraju wysyłki (Polski).

#### Przykład

Towary przywiezione z Polski do Czech przez czeskiego podatnika VAT, w celu ich eksportu do Rosji, nawet gdy będą w Polsce dłużej niż 90 dni nie będą powodowały konieczności zarejestrowania się tego podatnika w Polsce i rozliczenia WNT. Podatnik co do zasady zobowiązany będzie posiadać dokument celny potwierdzający objęcie towarów procedurą celną wywozu ( objęcie tą procedurą nie musi jednak nastąpić w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów, ale może to być również z terytorium Polski ) i z dokumentacji podatnika powinno wynikać, że towar przywożony na terytorium Polski ma być wywieziony poza terytorium UE.

2) w ramach dostawy unijnej: z 90-dniowego terminu na wywiezienie towaru z Polski do innego państwa UE.

#### Przykład

Towary przywiezione do Polski z Czech mają dotrzeć na Litwę ale podatnik czeski w ramach działań logistycznych przetrzymuje je przez pewien czas w Polsce w celu np. dokonania zbiorowej przesyłki. W takim przypadku nie będzie konieczne zarejestrowanie się dla potrzeb VAT w Polsce i rozliczenie WNT gdy towary te wyjadą na Litwę nawet później niż w 90.dniu od momentu ich przywiezienia.

### 3) w celach usługowych:

a) z 90- dniowego terminu na powrotne przemieszczenie towaru z Polski do UE, z którego pierwotnie je wywieziono, przy czym doprecyzowano, że chodzi o przypadki, gdy na towarach mają być w Polsce wykonane usługi ich wyceny lub wykonane na nich prace,

b) z 24-miesięcznego terminu na wywiezienie towaru z Polski do innego państwa UE, jeśli mają być one czasowo używane do świadczenia na terytorium Polski usług przez podatnika, który dokonał tego przemieszczenia.

#### Przykład

Austriacka spółka A wygrała znaczący kontrakt budowlany w Polsce. W celu jego realizacji przemieściła do naszego kraju specjalistyczne maszyny budowlane. Budowa potrwa trzy lata. W dotychczasowym stanie prawnym przed upływem 24 miesięcy maszyny musiały zostać wywiezione z Polski lub spółka A byłaby zobowiązana do rozliczenia u nas WNT. Z pewnością wolała wywieźć maszyny i np. po pewnym czasie przewieźć je z powrotem. Po zmianie przepisów nie będzie to już konieczne. Spółka A może wykorzystywać swoje maszyny w Polsce tak długo, dopóki będzie to konieczne w celu świadczenia usług budowlanych.

## 7. Wewnątrzspółnotowa dostawa towarów/ przemieszczenie towarów z Polski - art. 13

Analogiczne (do powyżej opisanych - pkt 7) zmiany wprowadzono także dla czynności wywozu towarów z Polski do innego państwa członkowskiego. Chodzi o art. 13 ust. 4 ustawy o VAT, tj. o przypadki, gdy przemieszczenia towarów z Polski do innego państwa UE nie muszą być traktowane jako WDT.

A zatem w art. 13 ust. 4 pkt 4 ustawy o VAT zrezygnowano z warunku, zgodnie z którym żeby nie wystąpiło WDT, towary przed przemieszczeniem do innego państwa UE muszą zostać objęte w Polsce celną procedurą wywozu w związku z ich eksportem z Polski. Innymi słowy, obecnie procedura wywozowa może być rozpoczęta także w innym państwie UE.

Ponadto w art. 13 ust. 4 pkt 6 ustawy o VAT doprecyzowano, że przemieszczenia towarów nie uznaje się za WDT, gdy na towarach mają zostać wykonane w innym państwie UE usługi obejmujące wycenę towarów lub prace na nich. Dotychczas przepis ten mówił jedynie o usługach wykonywanych na towarach.

Z kolei w art. 13 ust. 4 pkt 7 ustawy o VAT zrezygnowano z ograniczenia czasowego, tj. dotychczasowych 24 miesięcy, w których towary mają być czasowo używane na terytorium innego państwa UE w celu świadczenia tam usług przez podatnika.

## 8. Odwrotne obciążenie/rozliczanie podatku przez nabywcę - art. 17

Od 1 kwietnia 2013 r. obowiązują nieco zmienione przepisy dotyczące podmiotu zobowiązanego do rozliczenia VAT w transakcjach zagranicznych (art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5 ustawy o VAT).

W art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. a) i b) utrzymano zasadę, że w przypadku usługodawcy nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium Polski, a w przypadku usług związanych z nieruchomością również niezarejestrowanego jako podatnik VAT czynny - obowiązującym do rozliczenia podatku jest usługobiorca. Oznacza to, że tak jak obecnie jedynie przy usługach związanych z nieruchomością (art. 28e ustawy o VAT) usługodawca zagraniczny, zarejestrowany dla potrzeb VAT w Polsce, rozliczy tu podatek.

Jednocześnie doprecyzowano warunek zastosowania odwróconego obciążenia, wskazując, kiedy podatek rozlicza usługobiorca usług innych niż te, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT. W tym przypadku usługobiorca rozlicza VAT jeśli posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a jeżeli jest osobą prawną niebędącą podatnikiem - gdy posiada siedzibę na terytorium kraju i jest zarejestrowany lub obowiązany do zarejestrowania dla potrzeb VAT UE.

Podobnej modyfikacji uległ art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT (odwrotne obciążenie przy nabyciu towarów). Transakcja kupna-sprzedaży towarów dokonana na terytorium kraju (dla, której nie następuje przemieszczenie graniczne), gdzie sprzedawcą jest podmiot zagraniczny nie posiadający w Polsce siedziby ani stałego miejsca prowadzenia (lecz zarejestrowany na potrzeby VAT w Polsce) w myśl nowych przepisów powinna zostać opodatkowana przez sprzedawcę.

#### Przykład

Francuska spółka A nabyła w Polsce towary i odsprzedała je polskiej spółce B. Towary znajdują się w Polsce. Spółka A nie posiada w Polsce siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, natomiast dokonała tu rejestracji na potrzeby VAT (w związku z wykonaną niedawno inną transakcją). W dotychczasowym stanie prawnym fakt rejestracji francuskiej spółki A na potrzeby VAT w Polsce był bez znaczenia. Polska spółka B była podatnikiem z tytułu dokonanej na jej rzecz dostawy, tj. powinna rozliczyć podatek należny i (zasadniczo) naliczony. Po zmianie przepisów, jak wynika z końcowego fragmentu art. 17 ust. 1 pkt 5 lit. a) znowelizowanej ustawy o VAT, skoro dostawca towarów, czyli francuska spółka A, jest zarejestrowany na potrzeby VAT w Polsce, mechanizm odwrotnego obciążenia nie wystąpi. Spółka A będzie zobowiązana rozliczyć w Polsce podatek na zasadach ogólnych, tj. wystawi fakturę z kwotą podatku i ująć ją w deklaracji VAT. Na spółce B nie będą ciążyły w tym zakresie żadne obowiązki.

## 9. Transakcje łańcuchowe - art. 22

Z dniem 01 kwietnia 2013r. wprowadzono zmiany w art. 22 ust. 2 ustawy o VAT dotyczącym dostaw łańcuchowych. Polegają one na rezygnacji z obowiązku udowodnienia przez nabywcę biorącego udział w transakcji łańcuchowej, że wysyłkę lub transport towaru należy przyporządkować jego dostawie, tj. dostawie dokonanej pomiędzy nim i następnym w kolejności uczestnikami transakcji.

Zasadą ogólną w przypadku transakcji łańcuchowej, tj. takiej, gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że towar jest wydawany bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy i jest on wysyłany lub transportowany, jest konieczność przyporządkowania wysyłki lub transportu tego towaru tylko jednej dostawie. Mamy wtedy do czynienia z tzw. dostawą ruchomą, która może stanowić np. dostawę wewnątrzspółnotową. Poprzednia lub następna transakcja będzie w takim przypadku nieruchomą dostawą krajową w pierwszym lub odpowiednio drugim kraju.

Zgodnie z dotychczasową treścią art. 22 ust. 2 ustawy o VAT, w przypadku gdy towar jest wysyłany lub transportowany przez nabywcę, który również dokonuje jego dostawy (czyli „środkowy” uczestnik transakcji), to wysyłkę lub transport tego towaru przyporządkowuje się dostawie dokonanej dla tego nabywcy (czyli dokonanej przez dostawcę na rzecz tego podmiotu) (...) *chyba że nabywca ten udowodni, że wysyłkę lub transport towaru należy zgodnie z zawartymi przez niego warunkami dostawy przyporządkować jego dostawie.*

Zmiana polega na zwolnieniu „środkowego” uczestnika transakcji z obowiązku udowodnienia, że wysyłkę lub transport należy przyporządkować jego dostawie. Co do zasady transport nadal będzie się przyporządkowywał dostawie dokonanej na jego rzecz. Natomiast podstawą przyporządkowania wysyłki lub transportu towaru jego dostawie będą teraz wyłącznie obiektywne warunki i okoliczności dostawy.

### Przykład

*Polska spółka A dostarcza towary do niemieckiej spółki B, a ta z kolei do francuskiej spółki C. Gdy transport towarów organizuje spółka A lub odpowiednio spółka C, zarówno w dotychczasowym, jak i w przyszłym stanie prawnym sytuacja wydaje się dość klarowna. W pierwszym przypadku to dostawa między spółką A i spółką B będzie tzw. dostawą ruchomą stanowiącą zasadniczo WDT. Dostawę między spółką B i spółką C należy zatem zaklasyfikować jako dostawę krajową na terytorium Francji. W drugim przypadku będzie odwrotnie, tj. spółka A dokona na rzecz spółki B dostawy krajowej w Polsce, natomiast transakcja między spółką B i spółką C będzie zaklasyfikowana jako WDT. Trudności mogą się pojawić, gdy to spółka B organizuje transport. Zarówno w dotychczasowym stanie prawnym, jak i po wejściu w życie nowelizacji ustawy o VAT zasadniczo będzie się uznawać, że transport należy przyporządkować dostawie między spółką A i spółką B, tj. pierwsza dostawa będzie ruchoma (WDT). Dotychczas spółka B mogła jednak podjąć się wykazania, że to ona organizuje transport (tj. w szczególności zleca i ubezpiecza transport). Wtedy to druga dostawa byłaby ruchoma, tj. spółka A dokonuje w Polsce dostawy krajowej na rzecz spółki B, a ta WDT na rzecz spółki C.*

*Rozliczenie całej transakcji łańcuchowej zależało, więc de facto jedynie od tego, czy spółka B zamierzała podjąć trud dowodowy. Obecnie będzie inaczej. Jeżeli spółka B obiektywnie i rzeczywiście organizuje transport, będzie on przyporządkowany drugiej dostawie i to ona będzie dostawą ruchomą (WDT). Spółka A dokona zatem w Polsce dostawy krajowej na rzecz spółki B.*

## 10. Miejsce świadczenia przy imporcie towarów - art. 26a

Kolejną zmianą, jaką wprowadza nowelizacja ustawy o VAT, jest dodanie w dziale V rozdziału 2a, a w nim art. 26a, dotyczącego miejsca świadczenia (opodatkowania) transakcji importu towarów. Dotychczas kwestie związane z miejscem opodatkowania importu towarów zasadniczo regulował art. 36 ustawy, który wskutek dodania art. 26a został uchylony.

Dodany art. 26a ustawy o VAT bardziej precyzyjnie określa miejsce importu towarów. Ustęp 1 tej regulacji stanowi bowiem, że **miejszem importu towarów jest terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie ich wprowadzenia na terytorium Unii Europejskiej.**

Natomiast w ust. 2 art. 26a ustawy o VAT doprecyzowane zostały zasady ustalania miejsca opodatkowania importu towarów w przypadku, gdy towary zostaną objęte w momencie wprowadzenia na terytorium Wspólnoty procedurą:

- uszlachetniania czynnego w systemie zawiesznień,
- odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych,
- składu celnego,
- tranzytu, w tym także składowaniem czasowym przed nadaniem przeznaczenia celnego lub przeznaczeniem wprowadzenia towaru do wolnego obszaru celnego lub składu wolnocłowego.

W powyższym przypadku miejscem importu towarów jest terytorium tego państwa członkowskiego, na którym towary te przestaną podlegać tym procedurom celnym i przeznaczeniom.

## 11. Dokumenty potwierdzające eksport towarów - art. 41

Nowelizując ustawę o VAT doprecyzowano, jakie dokumenty mogą potwierdzać wywóz towarów poza terytorium Wspólnoty. W dodanym ust. 6a art. 43 ustawy określono, że taką funkcję może spełniać w szczególności (jest to przykładowy, otwarty katalog):

- dokument w formie elektronicznej otrzymany z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych albo potwierdzony przez urząd celny wydruk,
- dokument w formie elektronicznej pochodzący z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych, otrzymany poza tym systemem, jeśli zapewniona jest jego autentyczność,
- zgłoszenie wywozowe w formie papierowej złożone poza systemem teleinformatycznym służącym do obsługi zgłoszeń wywozowych albo jego kopia potwierdzona przez urząd celny.

Znowelizowano również art. 41 ust. 11 ustawy o VAT, dotyczący tzw. eksportu pośredniego. Podmiot dokonujący eksportu pośredniego będzie musiał posiadać jeden z dokumentów, o których mowa w ust. 6, czyli np. dokument z katalogu przewidzianego w nowym ust. 6a.

Art. 41 ust. 11 ustawy o VAT w dotychczasowym brzmieniu mówił o wymogu uzyskania kopii dokumentu, w którym urząd celny określony w przepisach celnych potwierdził wywóz towarów poza terytorium Wspólnoty. Przy okazji powyższych zmian ustawodawca doprecyzował również, że w przypadku eksportu pośredniego nie jest wystarczająca kserokopia danego dokumentu. Powinien to być oryginał lub dokument potwierdzony przez urząd celny.

## 12. Warunki stosowania stawki 0% w WDT - art. 42

Kilka istotnych zmian zostało również wprowadzonych w zakresie kryteriów stosowania stawki 0% w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów:

- rezygnacja z dotychczasowego warunku formalnego podawania przez podatnika numeru kontrahenta oraz własnego numeru VAT UE na fakturze potwierdzającej dostawę towarów (obowiązek ten wynika z przepisów dotyczących fakturowania, ale nie stanowi już warunku zastosowania stawki 0%)
- obowiązek zarejestrowania jako podatnika VAT UE najpóźniej w momencie składania deklaracji podatkowej, w której wykazuje daną wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (obecnie rejestracja jest warunkiem dokonania dostawy),
- rezygnacja z kopii faktury jako dokumentu potwierdzającego wywiezienie towarów z terytorium kraju i ich dostarczenie nabywcy na terytorium innego państwa członkowskiego.

Zmiana wychodzi naprzeciw przede wszystkim nowym przedsiębiorcom, którzy rozwijają działalność i po raz pierwszy dokonują transakcji unijnych. Często niespodziewanie otrzymują zlecenie z zagranicy i nie są w stanie zdążyć z rejestracją na potrzeby VAT UE przed dokonaniem dostawy.

### Przykład

Spółka A dokonała w sierpniu niespodziewanej transakcji sprzedaży produkowanych przez siebie materiałów budowlanych na rzecz kontrahenta z Niemiec i w tym miesiącu wystawiła fakturę. Dotychczas spółka A nie była zarejestrowana jako podatnik VAT UE (jest to dla niej pierwsza wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów). Według znowelizowanych przepisów powinna dokonać takiej rejestracji najpóźniej do 25 września 2013r., czyli do daty złożenia deklaracji VAT za sierpień 2013 r.

## 13. Usługi pocztowe - art. 43 ust. 1 pkt 17

Z dniem 1 kwietnia 2013 r. zmianie uległ przepis regulujący zwolnienie usług pocztowych. Wymieniony pkt 17 (w art. 43 ust. 1 ustawy o VAT) otrzymał następujące brzmienie:(...) *zwalnia się od podatku powszechnie usługi pocztowe świadczone przez operatora obowiązującego do świadczenia takich usług, oraz dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną.*

A zatem podmiotem, który będzie mógł zastosować zwolnienie, będzie każdy operator obowiązany do świadczenia powszechnych usług pocztowych. Jednak zwolnione z podatku VAT będą jedynie powszechne usługi pocztowe.

#### 14. Przypadki nieuprawniające do odliczenia VAT naliczonego - art. 88

Istotnym modyfikacjom uległ przepis art. 88 ustawy o VAT, zawierający katalog przypadków, gdy podatnik nie może odliczyć podatku naliczonego.

##### a) WNT opodatkowane w Polsce z powodu podania polskiego NIP UE - art. 88 ust. 6

Całkowicie nową regulacją jest wprowadzony przez prawodawcę art. 88 ust. 6 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem nie można odliczyć VAT naliczonego w przypadku opodatkowania w Polsce WNT, o którym mowa w art. 25 ust. 2 ustawy o VAT. Chodzi o sankcyjne opodatkowanie WNT z powodu podania kontrahentowi numeru VAT UE nadanego w Polsce, w sytuacji, gdy towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu na terytorium państwa członkowskiego innego niż Polska.

Zgodnie z art. 25 ust. 2 ustawy o VAT podatnik jest w takim przypadku, co do zasady, zobowiązany opodatkować WNT nie tylko w państwie przeznaczenia towarów, ale także w Polsce (chyba, że udowodni, iż WNT zostało opodatkowane na terytorium państwa członkowskiego, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu). Po wprowadzeniu nowej regulacji (art. 88 ust. 6 ustawy o VAT) WNT będzie rozliczone w Polsce tylko po stronie VAT należnego, bez jednoczesnej możliwości wykazania podatku naliczonego.

##### b) Uchylono przepisy art. 88 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT

##### c) Uchylono przepisy art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. b oraz pkt 3 i 6 ustawy o VAT

#### 15. Kasy rejestrujące - art. 111

Zgodnie z poprzednim brzmieniem art. 111 ust. 3a pkt 1 ustawy o VAT podatnicy prowadzący ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących byli obowiązani dokonywać wydruku paragonu fiskalnego lub faktury z każdej sprzedaży oraz wydawać oryginał wydrukowanego dokumentu nabywcy. Zmiana w tym przepisie polega na pominięciu określenia „oryginał” (takiego sformułowania nie ma już w rozporządzeniu o fakturach). Zmiana w art. 111 ust. 3a pkt 8 ustawy o VAT, który określa obowiązek drukowania dokumentów i ich kopii emitowanych przez kasę, polega na pominięciu wyrazów „na nośniku papierowym”.

#### 16. Zmiany stawek podatku - załączniki nr 3 i 10

Rozszerzeniu ulega zakres stosowania stawki w wysokości 23% m.in. na:

- Wyroby sztuki ludowej
- Niektóre usługi związane z nagraniami wideo, projekcją filmów itp.
- Napoje, do których przygotowania został użyty napar z kawy lub herbaty, niezależnie od procentowego udziału naparu w napoju

Do załącznika nr 3 ustawy o VAT dodana została **poz. 169** - 8% stawka podatku ma zastosowanie w przypadku usług innych niż elektroniczne, polegających na umożliwieniu odbioru programów telewizyjnych i radiowych w rozumieniu przepisów o radiofonii i telewizji za pomocą urządzeń odbiorczych, z wyjątkiem jednak usług wypożyczania filmów i audycji w wybranym przez korzystającego z usługi czasie.



## II. Ulga na złe długi

Z dniem 1 stycznia 2013 r. zmieniły się warunki i zasady korzystania przez podatników VAT z tzw. ulgi na złe długi.

Zgodnie z art. 89b ustawy o VAT, w przypadku nieuregulowania należności wynikającej z faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług na terytorium kraju w terminie 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze, dłużnik jest obowiązany do korekty odliczonej kwoty podatku wynikającej z tej faktury, w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 150 dzień od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze (ust. 1).

Zasady tej nie stosuje się, jeśli dłużnik uregulował należność najpóźniej w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 150 dzień od dnia upływu terminu płatności tej należności (ust. 1a).

W przypadku częściowego uregulowania należności w terminie 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze, korekta dotyczy podatku naliczonego przypadającego na nieuregulowaną część należności (ust.2).

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

### Przykład 1

W styczniu 2013 r. podatnik dokonał sprzedaży towaru dla innego czynnego podatnika VAT. Termin płatności ustalono na połowę stycznia 2013 r. Ponieważ kontrahent nie zapłacił, w czerwcu 2013 r. (tj. po 150 dniach od upływu terminu płatności) podatnik będzie mógł skorzystać z ulgi na złe długi (jeżeli pozostałe ustawowe warunki do skorzystania z tej ulgi będą spełnione).

### Przykład 2

W styczniu 2013 r. podatnik zakupił towar. Od zakupu odliczył VAT. Nie dokonał jednak zapłaty. Ponieważ termin płatności przypadał w połowie stycznia, to 150. dzień od upływu tego terminu przypada w czerwcu br. Jeżeli zatem do końca czerwca br. podatnik nie dokona zapłaty, będzie musiał skorygować VAT odliczony z otrzymanej faktury. Korekty powinien dokonać w deklaracji za czerwiec br. (lub II kwartał-jeżeli rozlicza VAT kwartalnie).

Ulga na złe długi znajduje zastosowanie także w odniesieniu do duplikatów faktur. W związku z powyższym należy bezwzględnie unikać sytuacji, które wiążą się z koniecznością wystawienia duplikatu faktury przez kontrahenta. W przypadku, gdy taka potrzeba jednak zaistnieje należy sporządzić odpowiedni opis wyjaśniający powód wystawienia duplikatu, a mianowicie: zaniechanie ze strony UW lub przyczyny niezależne.

UNIwersytet WARSZAWSKI  
KWESTOR

*Ewa Mikłaszewicz*  
mgr Ewa Mikłaszewicz