

Elżbieta Gorczak

Zmiany w podatku od towarów i usług w 1995 r.

Palestra 39/3-4(447-448), 98-107

1995

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Zmiany w podatku od towarów i usług w 1995 r.

Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, obowiązująca od 5 lipca 1993 r. (Dz. U. Nr 11, poz. 50, Nr 28, poz. 127 i Nr 129, poz. 599), została zmieniona ustawą z 16 listopada 1994 r. (Dz. U. Nr 132, poz. 6), która weszła w życie po upływie 30 dni od dnia ogłoszenia (tj. 16 stycznia 1995 r.). Jednak niektóre przepisy powyższej ustawy weszły w życie 1 stycznia 1995 r., a przepis, poz. 20 załącznika Nr 6 do ww. ustawy, dotyczący opodatkowania podatkiem akcyzowym opakowań z tworzyw sztucznych, wchodzi w życie w dniu 1 lipca 1995 r.

Poza dokonaniem zmian w ustawie zmieniono także akty wykonawcze. Wydane zostało rozporządzenie Ministra Finansów z 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, które zastąpiło dwa poprzednie rozporządzenia Ministra Finansów z 12 maja 1993 r. i 29 czerwca 1993 r. (Dz. U. Nr 39, poz. 176 i Nr 59, poz. 272).

Ponadto dwoma rozporządzeniami Ministra Finansów z 30 listopada 1994 r. i z 10 stycznia 1995 r., zmieniającymi rozporządzenie w sprawie określenia list usług podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w wysokości 7%, usług zwolnionych od tego pod-

tku oraz towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia podatkowe (Dz. U. Nr 130, poz. 649 i z 1995 r. Nr 3, poz. 13), wprowadzono zmiany w przepisach dotychczasowego rozporządzenia Ministra Finansów z 11 stycznia 1994 r. (Dz. U. Nr 5, poz. 20).

Istotne zmiany dokonane w ustawie w ww. rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. są następujące:

1. W ustawie z 16 listopada 1994 r., zmieniającej ustawę o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 132, poz. 670):

– od 1995 r. wprowadzono nowe czynności podlegające opodatkowaniu, tj. wydawanie towarów lub świadczenie usług w zamian za wierzycelności oraz wydanie towarów lub świadczenie usług w miejsce świadczenia pieniężnego (art. 2).

Pozostały obrót wartościami niematerialnymi i prawnymi nadal nie podlega opodatkowaniu tym podatkiem.

Opodatkowano także dodatkową czynność dotyczącą sporządzenia remanentu likwidacyjnego – zostało sprecyzowane pojęcie „zorganizowanej części przedsiębiorstwa” (art. 3 ust. 1).

Opodatkowania podatkiem VAT nie stosuje się do:

– sprzedaży przedsiębiorstwa, zakładu (oddziału) samodzielnie sporządzającego bilans lub innej zorganizowanej części przedsiębiorstwa stanowiącej wyodrębniony organizacyjnie zakład (oddział). W przypadku więc spełnienia dwóch wymogów przez określoną jednostkę, tj. samodzielnego sporządzania bilansu oraz wyodrębnienia organizacyjnego, do sprzedaży tej nie stosuje się przepisów ustawy o podatku VAT,

– w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego (art. 6 ust. 4) wprowadzona zmiana w postaci skreślenia wyrazów: „nie później jednak niż ostatniego dnia miesiąca”, oznacza, że przestał obowiązywać wymóg wystawienia faktury lub rachunku uproszczonego do końca miesiąca, w którym dokonano sprzedaży towaru lub wykonano usługę. Odstąpiono więc od zmiany wprowadzonej na 1994 r. i w 1995 r. przywrócono ogólną zasadę w zakresie obowiązku podatkowego, który powstaje z chwilą wystawienia faktury lub rachunku uproszczonego, nie później niż w 7 dniu od dnia wydania towaru lub wykonania usługi (bez względu na to czy upływ 7 dni następuje w tym, czy w następnym, miesiącu),

– na podstawie nowego zapisu (art. 6a) od 1995 r. opodatkowaniem będą objęte także towary własnej produkcji oraz towary, które po nabyciu nie zostały odsprzedane, tzw. remanent likwidacyjny, w wypadku:

a) rozwiązania spółki prawa cywilnego lub handlowego nie mającej osobowości prawnej, albo

b) zaprzestania przez podatnika będącego osobą fizyczną, wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu i obowiązanych na podstawie odrębnych prze-

pisów do zawiadomienia właściwego organu o zaprzestaniu wykonywania działalności gospodarczej. Ponadto jeżeli podatnik, będący osobą fizyczną, zaprzestał wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu przez co najmniej 6 miesięcy, bez zawiadomienia właściwych organów o zaprzestaniu wykonywania działalności gospodarczej, jest on także zobowiązany do zapłacenia podatku VAT od remanentu likwidacyjnego.

Podatnicy ci zobowiązani będą do sporządzenia spisu z natury towarów na dzień rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu. Spis ten powinien być dokonany w ciągu 30 dni od dnia rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, a także w terminie 14 dni od dnia zakończenia tego spisu powinni zawiadomić właściwy urząd skarbowy.

W przypadku remanentu likwidacyjnego ustalono odrębnie datę powstania obowiązku podatkowego. Obowiązek podatkowy w podatku VAT powstaje w dniu, w którym powinien być sporządzony spis z natury, nie później jednak niż 30 dni od dnia rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu.

Zwolnione zostały od podatku przez okres 12 miesięcy, licząc od 30 dnia następującego po dniu rozwiązania spółki lub zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, te czynności, których przedmiotem są towary objęte spisem z natury, pod warunkiem zapłacenia podatku od remanentu likwidacyjnego.

Podstawę opodatkowania stanowi wartość towarów wymienionych w spisie, wg cen stosowanych z głównym odbiorcą, a w przypadku braku odbiorcy – według przecięt-

nych cen stosowanych w danej miejscowości lub na danym rynku z dnia wykonania czynności podlegającej opodatkowaniu.

Ponadto wprowadzono przepis o charakterze sankcyjnym. Jeśli bowiem spis z natury nie został sporządzony w terminie lub sporządzono go w sposób nierzetelny, urząd skarbowy ustala wartość w drodze oszacowania i określa wysokość zobowiązania podatkowego przy zastosowaniu stawki 22% podatku, bez możliwości odliczenia podatku naliczonego.

– uzupełniono zapis art. 10 ust. 2 pkt 2 ustawy ustalając, iż zobowiązanie podatkowe wynikające z deklaracji podatkowej jest podstawą nie tylko dla ustalenia zobowiązania podatkowego podatnikowi, ale jednocześnie i podstawą do zobowiązania urzędu skarbowego do zwrotu różnicy podatku,

– dodany został art. 11a odnoszący się do sytuacji, w której urząd celny jako płatnik podatku VAT (przy imporcie) nie pobrał tego podatku lub pobrał go w kwocie niższej od należnej. W takiej sytuacji organ wymiarowy, tj. urząd skarbowy właściwy dla podatnika, wydaje decyzję ustalającą podatek w prawidłowej wysokości. Podmiotem zobowiązanym do zapłacenia różnicy w podatku jest importer, chociaż w takim przypadku importer nie będzie obciążony odsetkami karnymi, bowiem wydana decyzja jest decyzją ustalającą podatek,

– w art. 14 ustawy dotychczasowy limit kwotowy w wysokości 1,2 mld starych złotych (przekroczenie którego powodowało obciążenie danego podmiotu opodatkowaniem) został zastąpiony kwotą 800 mln starych złotych (80 000 nowych złotych). W rezultacie zwiększy to liczbę podatników podatku VAT, bowiem zwolnienia podmiotowe w 1995 r.

będą dotyczyły niższej wysokości wartości sprzedaży uprawniającej do zwolnienia. W omawianym artykule 14 ustawy dotychczasowy ust. 10 pkt 2, zawierający przepis dotyczący wyłączenia ze zwolnień podmiotowych usług prawniczych i usług w zakresie doradztwa, został uzupełniony o usługi w zakresie całego rzeczoznawstwa, a także usługi jubilerskie. Oznacza to, że w 1995 r. oprócz usług prawniczych także wykonywanie wszystkich usług z zakresu rzeczoznawstwa (a nie tylko doradztwa) oraz usług jubilerskich będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem VAT bez względu na wysokość osiąganego obrotu.

– sprecyzowano terminy i zasady rozliczeń (art. 18 ust. 4) w eksporcie.

Obowiązek podatkowy w eksporcie towarów powstaje z chwilą potwierdzenia wywozu towarów przez graniczny urząd celny. Wprowadzono więc zasadę, wg której eksporter może zastosować stawkę 0% w związku z eksportem towarów, jeżeli przed złożeniem deklaracji za dany miesiąc otrzymał dokument SAD, karta 4/5 tj. dokument potwierdzający wywóz towarów poza granicę państwową.

Jeżeli dokumentu tego nie otrzymał w ww. terminie a dopiero w miesiącu następnym, to nie wykazuje tej sprzedaży w ewidencji za dany miesiąc lecz w miesiącu następnym, pod warunkiem, iż w następnym miesiącu otrzyma SAD karta 4/5 przed złożeniem deklaracji, tak aby stawkę 0% mógł zastosować w deklaracji za miesiąc następny. Jeżeli w tych terminach eksporter nie otrzyma SAD-u karta 4/5, to stosuje w rozliczeniu z urzędem skarbowym stawki właściwe dla sprzedaży towaru w kraju, a następnie po otrzymaniu dokumentu SAD karta 4/5 dokona korekty podatku należnego.

– w 1995 r. – po uzupełnieniu art. 19 o ust. 3a – obniżenie kwoty podatku należnego nie może nastąpić wcześniej niż w miesiącu otrzymania przez nabywcę towaru lub wykonania usługi albo otrzymania przedpłaty (zaliczki, zadatku, raty) podlegającej opodatkowaniu podatkiem na podstawie art. 6 ust. 8 ustawy (ten ostatni przepis dotyczy powstania obowiązku podatkowego przy zaliczkach). Wprowadzenie jednak tego przepisu jest utrudnieniem dla sprzedawców, bowiem muszą śledzić oni także moment otrzymania towaru przez nabywcę (lub wykonania usługi). Wiązałoby się to często z potrzebą prowadzenia przez sprzedawcę drugiej ewidencji dotyczącej nabywców i momentu „wpływu” do nich towarów lub momentu wykonania usług. Aby zapobiec nadmiernemu obciążaniu sprzedawców tego rodzaju dokumentacją niezbędne będzie wypracowanie praktycznych rozwiązań tego problemu.

– ponadto w 1995 r. obowiązuje krótszy dla podatnika – krótszy o 10 dni – termin zwrotu podatnikowi różnicy podatku, licząc od dnia złożenia rozliczenia. Zwrotu tego dokonuje się w ciągu 15 dni od złożenia rozliczenia. Jednak skorzystanie z tego terminu wymaga spełnienia dwóch wymogów, tj. złożenia przez podatnika wniosku oraz terminowego regulowania podatków przez podatnika w ciągu 12 m-cy przed datą złożenia deklaracji podatkowej (art. 21 ust. 6a),

– na 1995 r. przedłużono 7% stawkę na surowce energetyczne i nośniki energii. Druga zmiana zawarta w art. 51 ust. 1 pkt 2 lit. c dotyczy ustalenia 7% stawki podatku dla sprzedaży obiektów budownictwa mieszkaniowego, a także ich części (lokali) z wyjątkiem lokali użytkowych.

Należy dodać, że w odniesieniu do niektórych lokali, tj. lokali mieszkalnych, zgodnie z § 54 rozporządzenia Ministra Finansów z 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, sprzedaż lokali mieszkalnych przez podatników prowadzących działalność w zakresie budownictwa mieszkaniowego lub usług mieszkaniowych, do końca 1995 r., podlega opodatkowaniu stawką 0%;

– do końca 1998 r. (art. 54) przedłużono termin, w którym towary i usługi podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT nie wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej podlegają opodatkowaniu stawką 22%.

Jednocześnie przepis ten obecnie obowiązuje niezależnie do zmian w klasyfikacjach statystycznych, które ma wprowadzić Prezes GUS w związku z dostosowaniem klasyfikacji do standardów europejskich.

W dotychczasowych załącznikach do ustawy (o numerach 1–6) zmiany polegają na dodaniu lub wykreśleniu niektórych pozycji. Jedną z najistotniejszych zmian dotyczy objęcia podatkiem akcyzowym (od 1 lipca br.) opakowań z tworzyw sztucznych (zał. Nr 6, poz. 20).

2. Rozporządzenie Ministra Finansów z 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133, poz. 688) zawiera przepisy dwóch poprzednich rozporządzeń Ministra Finansów:

– z 12 maja 1993 r. w sprawie podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 39, poz. 176, Nr 59, poz. 272 i Nr 134, poz. 652 oraz z 1994 r. Nr 47, poz. 193),

– z 29 czerwca 1993 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 59, poz. 277 i Nr 134, poz. 651).

Wprowadzone zmiany wiążą się także z dostosowywaniem przepisów podatkowych do ustawy z 7 lipca 1994 r. o denominacji złotego (Dz.U. Nr 84, poz. 386).

Do najistotniejszych należą zmiany dotyczące faktur VAT i rachunków uproszczonych. W omawianym rozporządzeniu Ministra Finansów (zwanym dalej rozporządzeniem) są to przepisy w rozdziale 5, zatytułowanym „faktury i rachunki uproszczone”, a mianowicie:

W FAKTURZE VAT:

dotychczasowy przepis (§ 19 ust. 1 pkt 1) zaliczał do niezbędnych elementów tej faktury: „imiona, nazwiska lub nazwy sprzedawcy i nabywcy oraz ich adresy, a także pieczętkę firmową sprzedawcy, chyba że dane dotyczące sprzedawcy są w sposób trwały umieszczone na formularzu faktury”.

W 1995 r. faktura VAT powinna w tym zakresie zawierać: „imiona i nazwiska lub nazwy bądź nazwy skrócone sprzedawcy i nabywcy oraz ich adresy”.

Odstąpiono więc od wymogu posługiwania się pieczętką (także w sposób trwały umieszczoną na formularzu). Oczywiście podatnik będzie mógł nadal postawić pieczętkę, ale przestało to być obowiązkiem podatnika.

Oprócz pieczętki przestaje być problemem podanie skróconej nazwy sprzedawcy i nabywcy. Nowe przepisy przewidują bowiem, że na fakturze VAT można podawać imiona i nazwiska lub nazwy sprzedawcy i nabywcy **bądź nazwy skrócone**.

Jednak jest oczywiste, iż nazwy skróco-

ne wraz z adresami powinny zapewnić możliwość zidentyfikowania podmiotu. Obowiązek umieszczania w fakturze VAT numerów identyfikacyjnych lub numerów tymczasowych sprzedawcy i nabywcy pozostał bez zmiany, także i data wystawienia oraz numer kolejny faktury VAT.

Odstąpiono również od wymogu podawania w fakturze VAT daty sprzedaży lub otrzymania zaliczki, **wystarczy podanie miesiąca**.

Jednak faktura VAT nadal powinna zawierać dzień, miesiąc i rok jej wystawienia.

Nadal pozostały niezmienione dane dotyczące nazwy towaru lub usługi, ich jednostki miary, sprzedanej ilości towarów lub zakresu wykonywanych usług, a również ceny jednostkowe towaru lub usługi bez kwoty podatku.

W tym ostatnim przypadku rozporządzenie dodaje, iż jest to **cena jednostkowa netto**. Podobnie rozporządzenie mówi o **wartości sprzedaży netto** (które oznacza wartość bez kwoty podatku).

Jednocześnie w rozporządzeniu odstąpiono od 1995 r. od wymogu podawania kwoty podatku obok stawki podatku przy każdej pozycji faktury. Jednak na żądanie nabywcy sprzedawca jest obowiązany określić w fakturze również kwoty podatku, dotyczącego wartości sprzedaży poszczególnych towarów i usług wykazanych w tej fakturze.

Wprowadzenie powyższej zmiany wiąże się z przyjęciem bardzo ważnej zasady dla tych podatników, którzy w wystawianych fakturach podają dużo pozycji sprzedaży.

Od nowego roku podatnicy nie będą musieli podawać kwoty podatku odnoszącego się do każdej pozycji sprzedaży, ale będą wpisywali sumę wartości netto

towarów lub wykonywanych usług netto (bez podatku) w podziale na poszczególne stawki podatkowe (a także sprzedaży zwolnionej).

Przykładowo: jeżeli podatnik sprzeda jednemu klientowi dziesięć różnych towarów opodatkowanych stawką 22% i cztery towary opodatkowane stawką 7%, to w fakturze VAT nie musi wypełniać każdorazowo rubryki kwota podatku (chyba że nabywca tego zażąda). Podaje natomiast wskazaną wyżej sumę wartości sprzedaży netto (tj. bez podatku) dziesięciu towarów opodatkowanych stawką 22% oraz odrębnie sumę wartości netto czterech towarów opodatkowanych stawką 7%.

Następnie sumuje **wartość netto** ww. dziesięciu towarów opodatkowanych stawką 22% oraz czterech towarów opodatkowanych stawką 7% i oblicza w każdej grupie podatek.

Następnie sumuje i podaje kwotę należności ogółem wraz z należnym podatkiem (wyrażoną liczbowo i słownie),

– od 1995 roku obowiązywać będzie także bardziej precyzyjnie sformułowany przepis dotyczący podpisów na fakturach VAT (i fakturach korygujących).

Mają to być albo czytelne podpisy sprzedawcy i nabywcy, albo – w przypadku nieczytelnego podpisu – również czytelne imiona i nazwiska tych osób.

W 1995 roku zostaje wprowadzona nowa ważna zasada, iż sprzedaż towarów

objętych jedną stawką podatkową, których łączna wartość sprzedaży nie przekracza 5 złotych (nowych), nie może być dokumentowana fakturą VAT, a wyłącznie rachunkiem uproszczonym (chyba że dotyczy to towarów lub usług, do których stosuje się stawkę 0% lub wymienionych w załączniku Nr 1 do rozporządzenia, tj. przypadków dostaw energii elektrycznej i ciepłej, gazu przewodowego, usług tele- i radiokomunikacyjnych),

– w rozporządzeniu został zawarty nowy zapis dotyczący obowiązku stosowania przez podatnika cen urzędowych.

Jak wiadomo, ceny takie są cenami zawierającymi podatek (zwanymi cenami brutto). W takiej sytuacji podatnik jako cenę jednostkową musi wykazać cenę wraz z kwotą podatku (cenę brutto) i obliczyć następnie podatek. Pojawia się więc faktury, w których kwota podatku będzie liczona od łącznej wartości sprzedaży brutto.

Kwotę podatku (w przypadku ceny urzędowej lub innej stosowanej przez podatnika ceny brutto) obliczamy więc mnożąc wartość sprzedaży przez stawkę 18,03% lub 6,54%.

Jeżeli tak obliczony podatek zawiera wielkość wymagającą zaokrąglenia, to do zaokrąglenia stosuje się ogólną zasadę przyjętą w związku z denominacją złotego i polegającą na zaokrągleniu kwot wykazywanych w fakturze VAT do pełnych groszy, przy czym końcówki 0,5

Obliczenie kwoty podatku dokonuje się według wzoru:

$$\text{kwota podatku} = \frac{\text{wartość sprzedaży brutto} \cdot \text{stawka podatkowa}}{100 + \text{stawka podatkowa}}$$

Przy podstawieniu właściwych stawek podatkowych do tego wzoru daje to wynik:

$$\frac{22\%}{100 + 22\%} = 18,03$$

$$\frac{7\%}{100 + 7\%} = 6,54$$

grosza i wyżej zaokrągla się do 1 grosza, a końcówkę poniżej 0,5 grosza pomija się.

Jest to zbieżne z dotychczas stosowaną w podatku VAT zasadą zaokrąglania do 100 zł (po denominacji 1 grosz) według reguł przyjmowanych w rachunkowości.

Ponieważ w 1995 r. w ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym odstąpiono od wymogu wystawienia faktury VAT nie później niż w ostatnim dniu miesiąca, w którym wydano towar lub wykonano usługę, to w rozporządzeniu przywrócono zapis, iż obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą wystawienia faktury VAT, ale nie później niż w 7 dniu od dnia wydania towaru lub wykonania usługi.

Jeżeli więc towar będzie wydany np. 30 listopada, to faktura VAT może zostać wystawiona i w miesiącu grudniu.

Kolejną istotną zmianą dotyczącą faktury VAT jest wprowadzenie zmian w zakresie korekt, a zwłaszcza przepisu, iż: „sprzedawca powinien posiadać potwierdzenie odbioru faktury korygującej przez nabywcę”.

Równoległe z wprowadzeniem powyższego wymogu przedłużono termin, w którym można lub należy dokonać korekty podatku naliczonego. Dotychczas podatnik, który otrzymał fakturę korygującą musiał skorygować (zmniejszyć lub zwiększyć) podatek naliczony w rozliczeniu za miesiąc, w którym tę fakturę otrzymał. W 1995 r. będzie mógł to zrobić i w miesiącu następnym. Ponadto od 1 stycznia 1995 r. trzeba podawać w fakturze korygującej symbol towaru lub usługi (SWW, KU, KOB), jeżeli są one objęte stawką niższą niż stawka podstawowa 22% albo są zwol-

nione od podatku. Dotychczas wymóg ten dotyczył tylko faktur pierwotnych.

Na koniec najistotniejsza chyba dla podatników zmiana, która pozwoli uniknąć problemów związanych z brakiem możliwości odliczeń lub ze stosowaniem sankcji w przypadku faktur zawierających błędy i nieprawidłowości.

W 1995 r. – zgodnie z § 35 rozporządzenia – tylko w pięciu sytuacjach faktury nie będą podstawą do obniżenia podatku należnego lub zwrotu podatku naliczonego, a mianowicie gdy:

- * sprzedaż towarów lub usług została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi wystawionymi przez podmiot nie istniejący lub nie uprawniony do wystawiania faktur lub faktur korygujących,

- * sprzedaż towarów lub usług została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi, których kwota podatku wykazana na oryginale faktury lub faktury korygującej jest różna od kwoty wykazanej na kopii (w takiej sytuacji kwota podatku należnego będzie ustalana na podstawie dokumentu zawierającego wyższą kwotę podatku),

- * nabywca posiada fakturę korygującą nie potwierdzoną kopią u sprzedawcy,

- * wystawiono kilka oryginałów faktury lub faktury korygującej dokumentujących tą samą sprzedaż towarów lub usług,

- * wystawiono faktury, faktury korygujące lub dokumenty odprawy celnej stwierdzające czynności, których nie dokonano, albo podające kwoty niezgodne ze stanem faktycznym.

Ponadto faktura, a także dokument odprawy celnej nie będą mogły być też podstawą do odliczenia podatku naliczonego lub do zwrotu różnicy podatku gdy:

– między kupującym a sprzedającym istnieją powiązania rodzinne, o których mowa w art. 17 ust. 3 ustawy o VAT (oczywiście nie chodzi o sam fakt powiązań rodzinnych, ale o sytuację, w której powiązania te rzutują na cenę lub wartość towaru, a w wyniku tego na wysokość zobowiązań podatkowych).

– wprowadzono również zapis dotyczący szczególnych przypadków: zakładów pracy chronionej oraz określonych warsztatów. Faktura nie będzie podstawą do odliczeń dla odbiorcy, jeżeli okaże się, że nie zapłacono w formie pieniężnej za pośrednictwem banku należności wynikającej z faktury (faktury korygującej wystawionej przez zakład pracy chronionej oraz przez podatników prowadzących warsztaty szkolne lub przywiezione zakłady pracy).

W pozostałych przypadkach faktury, mimo występujących w nich błędów mniejszej wagi, będą stanowiły podstawę do odliczeń, a ponadto w sytuacji wykrycia w fakturach tylko błędów mniejszej wagi nie będą one podstawą do stosowania sankcji, o których mowa w art. 27 ust. 5 ustawy.

W RACHUNKACH UPROSZCZONYCH

W odniesieniu do **rachunków uproszczonych** (i rachunków korygujących dotyczących rachunków uproszczonych) wprowadzono takie same zmiany jak w fakturach VAT w zakresie podpisu osoby upoważnionej do wystawienia rachunku. Powinien być on czytelny lub dodatkowo zawierać imię i nazwisko osoby. Podobnie rachunków uproszczonych będzie dotyczył obowiązek zamieszczenia symbolu SWW, KU, KOB, jeżeli towar lub usługa mają stawkę 0%, 7% lub są zwolnione od podatku.

Rachunki korygujące muszą także zawierać wyraz „korekta”.

Spośród pozostałych zmian należy jeszcze wskazać na zmianę dotyczącą oświadczeń składanych przez nabywcę.

Jak wiadomo, w razie sprzedaży dokonywanej na podstawie pisemnego zamówienia lub oferty, faktura VAT nie musi zawierać podpisu nabywcy, jeżeli w zamówieniu lub ofercie złożył on oświadczenie potwierdzające jego uprawnienie jako podatnika do otrzymywania faktur.

Obecnie w przepisach odstąpiono od zastrzeżenia, iż oświadczenie takie ważne jest najwyżej do końca roku podatkowego.

Oznacza to, że po wygaśnięciu ważności ubiegłorocznych oświadczeń i wystawieniu nowych będą one ważne aż do czasu, gdy podatnik utraci prawo do otrzymania faktur.

Opodatkowanie podatkiem VAT usług prawniczych w 1995 r.

Wykonywanie usług prawniczych świadczonych przez notariuszy, adwokatów i radców prawnych od 1994 r. zostało opodatkowane podatkiem VAT.

Wykonywanie usług prawniczych podlega opodatkowaniu bez względu na wartość sprzedaży osiągniętej z tytułu ich świadczenia. Oznacza to, iż przy opodatkowaniu tych usług nie mają zastosowania zwolnienia podmiotowe określone w art. 14 ustawy o podatku VAT. Podlegają więc one opodatkowaniu w przypadku, jeżeli ich wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym 800 mln zł w 1994 r. (a w 1993 r. 1,2 mld zł).

Opodatkowanie tych usług stawką podstawową w wysokości 22% objęłoby także

niektóre ważne i wrażliwe społecznie dziedziny życia. Ustalono więc dwie listy usług, zawarte w załączniku Nr 1 i 2 do rozporządzenia, określające usługi prawnicze opodatkowane obniżoną stawką 7% oraz usługi zwolnione od opodatkowania.

W odniesieniu do usług adwokackich, w załączniku Nr 1 obniżoną 7% stawkę podatku VAT stosuje się (bez zmian) tylko w przypadku usług dotyczących spraw w zakresie ochrony praw autorskich oraz spraw z zakresu wynalazczości.

W załączniku Nr 2 do rozporządzenia Ministra Finansów zwolnienie dotychczas z podatku VAT spraw cywilnych prowadzonych z urzędu oraz niektórych spraw karnych prowadzonych z urzędu rozszerzono na wszystkie sprawy karne prowadzone z urzędu.

Zatem od 1 stycznia 1995 r. wszystkie tzw. „urzędówki” zarówno w sprawach karnych, jak i cywilnych – nie podlegają opodatkowaniu.

W usługach świadczonych przez adwokatów zostało wyłączone spod opodatkowania także nieodpłatne świadczenie usług zastępstwa procesowego, tj. substytucja.

Jednocześnie, w związku z budzącymi liczne wątpliwości takimi pojęciami jak: „instytucja państwowa i samorządowa, a także sprawy zlecane przez Skarb Państwa”, od 1 stycznia br. zostały wyłączone ze zwolnienia usługi adwokackie zlecane przez ww. jednostki.

Usługi świadczone przez adwokatów charakteryzują się pewną specyfiką polegającą na tym, iż na ogół usługa ta składa się z różnych czynności realizowanych przez pewien okres, bowiem rzadko kiedy usługa ta dotyczy wykonania jednorazowej czynności.

W związku z tym, po wejściu w życie przepisów o opodatkowaniu podatkiem

VAT tych usług od 1994 r., część czynności została zrealizowana w czasie kiedy nie obowiązywało opodatkowanie, a część w czasie gdy obowiązywało już opodatkowanie tych usług.

Środowisko prawnicze postulowało więc ustalenie jednolitej praktyki dla organów skarbowych w zakresie opodatkowania wynagrodzenia adwokatów otrzymywanego po 1 stycznia 1994 r. za usługi adwokackie w sprawach rozpoczętych przed tą datą (tj. przed wejściem w życie przepisów o ich opodatkowaniu) i zakończonych po tej dacie.

Ministerstwo Finansów wychodząc naprzeciw tym wnioskowi oraz mając na względzie, że w przypadku tych usług powstanie obowiązku podatkowego w podatku VAT następuje wprawdzie z chwilą wykonania usługi, jednak opodatkowanie całości wynagrodzenia pobranego od usług wykonywanych częściowo w okresie zwolnienia oraz częściowo w okresie po ich opodatkowaniu mogłoby prowadzić do zbyt dużego rozszerzenia obowiązku podatkowego, skierowało do organów skarbowych pismo, w którym ustaliło jednakowe zasady postępowania w następujących sytuacjach:

1. Wykonanie usługi adwokackiej zostało zakończone przed 1 stycznia 1994 r., jednak adwokat wynagrodzenie otrzymał po 1 stycznia 1994 r. W takim przypadku ustalono, iż nie podlega ono opodatkowaniu, bowiem wykonanie usługi nastąpiło w czasie, kiedy usługi te nie były opodatkowane, a fakt zapłaty wynagrodzenia w podatku od towarów i usług nie ma decydującego znaczenia dla powstania obowiązku podatkowego.

2. Realizacja części usługi adwokackiej, rozpoczętej przed 1994 r., nastąpiła w 1994 r. Zapłata wynagrodzenia dla adwokata mogła jednak zostać zrealizowana dwojako:

1) adwokat pobrał z góry pełne wynagrodzenie przed 1994 r. (a w 1994 r. dokończył wykonanie usługi). W takim przypadku powstanie obowiązku podatkowego nastąpiło w 1993 r., kiedy usługi te nie podlegały opodatkowaniu i podatek VAT nie powinien być naliczany, jak w sytuacji opisanej powyżej.

Przykładowo:

adwokat we wrześniu 1993 r. pobrał od klienta pełne wynagrodzenie na poczet sprawy, prowadzenie której zakończył w lipcu 1994 r. Pobrane wynagrodzenie nie powinno więc podlegać opodatkowaniu i jeżeli adwokat naliczył podatek, to powinien dokonać korekty.

2a) Adwokat pobrał zaliczkowo w 1993 r. część wynagrodzenia w wysokości co najmniej 50%.

Rodziłoby to powstanie obowiązku podatkowego od pobranej zaliczki jeszcze w 1993 r., gdyby usługi te były w tym czasie opodatkowane.

Ponieważ jednak w 1993 r. usługi te nie były opodatkowane, to od pobranej zaliczki w 1993 r. podatek VAT nie powinien być naliczony, chyba że w 1994 r. została wystawiona faktura

VAT (lub rachunek uproszczony) określająca całość zapłaty składającej się z części zrealizowanych w 1993 i w 1994 r.

Pozostała część wynagrodzenia pobrana w 1994 r. podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

b) adwokat pobrał zaliczkowo w 1993 r. część wynagrodzenia w wysokości niższej niż 50%.

Ponieważ jednocześnie wykonanie usługi zostało zakończone w 1994 r., to w tym roku powstał obowiązek podatkowy odnoszący się do całej kwoty wynagrodzenia.

W takim przypadku usługa podlega opodatkowaniu podatkiem VAT od całości wynagrodzenia.

W omawianym piśmie skierowanym do organów skarbowych została także zamieszczona informacja o uchwale Nr 2/X/94 Naczelnej Rady Adwokackiej z 5 listopada 1994 r. w sprawie wynagrodzeń adwokatów, którą przyjęto po wyroku Sądu Najwyższego (z 18 października 1994 r. w sprawie I PO 11/94), zapadłego w analogicznej sprawie dotyczącej wynagrodzenia notariuszy.

Problem dotyczy traktowania należności płaconej adwokatowi przez klienta jako wynagrodzenie netto w przypadku pobierania maksymalnej taksy (tj. bez podatku VAT). Mówiąc najprościej, adwokat do pobranego wynagrodzenia, stanowiącego maksymalną takse, może doliczyć podatek VAT.

Od Redakcji:

Autorka referowała problematykę zmian w VAT na seminarium w Okręgowej Radzie Adwokackiej w Warszawie.

Redakcja zamieszcza artykuł w przekonaniu o jego praktycznej przydatności dla ogółu adwokatów i innych czytelników.