

Katarzyna Zasiewska

VAT PODSTAWOWE ZASADY I UJĘCIE W RACHUNKOWOŚCI

2. wydanie

Katarzyna Zasiewska

VAT PODSTAWOWE ZASADY I UJĘCIE W RACHUNKOWOŚCI

2. wydanie

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa



LEX

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2013

Stan prawny na 1 kwietnia 2013 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Janusz Samelak

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Puton

Opracowanie redakcyjne

Anna Łubińska-Bujak

Łamanie

JustLuk Łukasz Drzewiecki, Stanisław Drzewiecki, Krystyna Szych

Projekt graficzny okładki i stron tytułowych

Maciej Sadowski

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.



SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska SA, 2013

ISBN: 978-83-264-4343-5

2. wydanie

Wydane przez:

Wolters Kluwer Polska SA

Redakcja Książek

01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a

tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	7
Wstęp	9
Rozdział 1. Ogólne zasady i warunki opodatkowania podatkiem od towarów i usług (VAT)	11
1.1. Ogólna charakterystyka podatku od towarów i usług	11
1.2. Podatnicy VAT – pojęcie i charakterystyka	17
1.3. Zakres przedmiotowy opodatkowania	21
1.4. Stawki VAT	26
1.5. Okresy rozliczeniowe – miesięczne i kwartalne	29
Rozdział 2. Dokumentowanie i ewidencja operacji gospodarczych według przepisów o podatku od towarów i usług oraz prawa bilansowego	32
2.1. Alokacja podatku od towarów i usług w rachunkowości	32
2.2. Dokumentowanie czynności opodatkowanych VAT	34
2.3. Ogólne zasady ewidencji operacji gospodarczych opodatkowanych VAT	45
Rozdział 3. Dostawa towarów i świadczenie usług na terytorium kraju	50
3.1. Ogólna charakterystyka odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług	50
3.2. Podstawa opodatkowania	52
3.3. Obowiązek podatkowy	54
3.4. Odliczenie podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług	62
3.5. Opodatkowanie zaliczek związanych z dostawą towarów i świadczeniem usług	78
3.6. Nieodpłatna dostawa towarów i nieodpłatne świadczenie usług	86
3.7. Korekta wartości obrotu z tytułu dostawy towarów i świadczenia usług	90

Rozdział 4. Międzynarodowe transakcje towarowe i związane z nimi usługi ...	99
4.1. Handel zagraniczny i zasady jego opodatkowania	99
4.2. Wewnątrzwspólnotowe transakcje towarowe	102
4.2.1. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT)	102
4.2.2. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT)	119
4.2.3. Wewnątrzwspólnotowe transakcje trójstronne (WTT)	130
4.3. Transakcje towarowe z krajami trzecimi	140
4.3.1. Eksport towarów	140
4.3.2. Import towarów	153
4.4. Dostawa towarów, dla której podatnikiem jest nabywca	165
4.5. Dostawa towarów poza terytorium kraju	170
Rozdział 5. Usługi zagraniczne (transgraniczne)	174
5.1. Ogólne zasady opodatkowania usług zagranicznych	174
5.2. Usługi świadczone na rzecz przedsiębiorców	177
5.3. Usługi świadczone na rzecz konsumentów	184
Rozdział 6. Częściowe odliczanie VAT i korekta podatku naliczonego	187
6.1. Zasady odliczania podatku naliczonego	187
6.2. Korekta podatku naliczonego	192
Rozdział 7. Okresowe rozliczanie VAT	199
7.1. Deklaracje dla podatku od towarów i usług oraz informacje podsumowujące	199
7.2. Rozliczanie VAT z budżetem	203
7.3. Rozliczanie VAT w księgach rachunkowych	205
Literatura	209
Wykaz aktów prawnych	211
Spis rysunków	213
Spis schematów	215
Spis tabel	219

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- dyrektywa 2006/112/WE – dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.)
- rozporządzenie nr 2913/92 – rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. WE L 302 z 19.10.1992, s. 1; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 4, s. 307, z późn. zm.)
- rozporządzenie nr 450/2008 – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 450/2008 z dnia 23 kwietnia 2008 r. ustanawiające wspólnotowy kodeks celny (zmodernizowany kodeks celny) (Dz. Urz. UE L 145 z 04.06.2008, s. 1)
- r.z.p. – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 68, poz. 360 z późn. zm.)
- u.p.t.u. – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)
- u.r. – ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 330)

Inne

- B2B – transakcje między przedsiębiorstwami (ang. *Business-to-Business*)
- B2C – transakcje na rzecz konsumenta (ang. *Business-to-Consumer*)
- ECS – System Kontroli Eksportu (ang. *Export Control System*)
- VAT – podatek od towarów i usług (ang. *Value Added Tax* – podatek od wartości dodanej)

WDT	– wewnątrzspółnotowa dostawa towarów
WNT	– wewnątrzspółnotowe nabycie towarów
WTT	– wewnątrzspółnotowe transakcje trójstronne

WSTĘP

System rachunkowości i regulacje podatkowe stanowią dwie niezależne dziedziny prawa, a ich autonomia wynika z odmiennych celów, funkcji i zasad w nich zawartych. Rozbieżność celów obu obszarów prawa doprowadziła do ukształtowania się dwóch odrębnych i niezależnych dziedzin, operujących własnymi definicjami poszczególnych kategorii finansowych oraz procedurami postępowania.

Zadaniem rachunkowości, będącej uniwersalnym systemem informacyjnym przedsiębiorstwa, jest dostarczanie wiarygodnych informacji różnym odbiorcom zewnętrznym i wewnętrznym poprzez wierne i rzetelne opisywanie rzeczywistości gospodarczej. Z kolei uregulowania podatkowe w każdym kraju są tworzone w taki sposób, by zwiększać dochody budżetu państwa, regulować działalność gospodarczą, zachęcać do inwestowania i dystrybuować dochód pomiędzy różne grupy społeczne. Ponadto zharmonizowany w ramach Unii Europejskiej system opodatkowania transakcji podatkiem od wartości dodanej (VAT) ma na celu umożliwienie swobodnego przepływu towarów i usług na wspólnym rynku, przy równoczesnym zachowaniu zasad konkurencji i zrównoważonego rozwoju państw członkowskich.

Wśród podmiotów będących podatnikami VAT i zobligowanych do rozliczania tego podatku najliczniejszą grupę stanowią jednostki prowadzące działalność gospodarczą i ewidencjonujące zdarzenia gospodarcze w księgach rachunkowych. Niniejsza publikacja prezentuje w sposób zrozumiały dla każdego czytelnika (nie tylko specjalistów z dziedziny VAT) zasady opodatkowania podatkiem od towarów i usług transakcji występujących w obrocie krajowym i międzynarodowym oraz zasady dokumentowania i ewidencjonowania tego podatku w księgach rachunkowych. Warto zauważyć, że autorka, omawiając poszczególne zagadnienia, skupiała się nie na cytowaniu i analizowaniu aktów prawnych, interpretacji podatkowych i wyroków sądowych, lecz na prezentowaniu w sposób uporządkowany i przejrzysty najistotniejszych zagadnień związanych z podstawowymi zasadami dokumentowania czynności opodatkowanych VAT oraz z ujmowaniem i rozli-

czaniem tego podatku w księgach rachunkowych. W ten sposób połączyła autonomiczne zagadnienia prawa podatkowego oraz prawa bilansowego, przystępnie i przejrzysto prezentując tę trudną tematykę. Ponadto ta wiedza została poparta licznymi przykładami, schematami i rysunkami, które ułatwiają zrozumienie omawianych zagadnień.

Książka ta jest adresowana do szerokiego kręgu odbiorców, obejmującego zarówno praktyków borykających się z problematyką dokumentowania, ewidencjonowania i rozliczania podatku od towarów i usług w księgach rachunkowych, jak i studentów szkół wyższych o profilu ekonomicznym oraz uczestników różnych form szkolenia zawodowego, których program obejmuje rachunkowość, finanse i podatki. Może także funkcjonować jako kompendium umożliwiające pogłębienie, uporządkowanie i zaktualizowanie wiedzy osób zajmujących się zawodowo rachunkowością i podatkami.

Autorka ma nadzieję, że niniejsze opracowanie ułatwi zrozumienie i opanowanie zagadnień z zakresu dokumentowania, ujmowania w księgach rachunkowych i rozliczania VAT w prowadzonej działalności gospodarczej oraz zachęci czytelnika do dalszego pogłębiania wiedzy w tej dziedzinie.

Autorka

OGÓLNE ZASADY I WARUNKI OPODATKOWANIA PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG (VAT)

1.1. Ogólna charakterystyka podatku od towarów i usług

Podatek od towarów i usług (VAT, ang. *Value Added Tax* – podatek od wartości dodanej) jest podatkiem pośrednim, płaconym od obrotu, obciążającym w ostatecznym rachunku finalnego konsumenta. Obecnie podatek ten stanowi znaczący dochód budżetu każdego państwa, w którym został wprowadzony do systemu fiskalnego¹.

Twórcą koncepcji podatku od wartości dodanej jest francuski ekonomista Maurice Lauré, który opracował i wprowadził go po raz pierwszy we Francji w 1954 r. W 1967 r. państwa członkowskie Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej w jej ówczesnym kształcie zgodziły się zastąpić swoje krajowe systemy podatku obrotowego wspólnym systemem podatku od wartości dodanej. Od tego czasu VAT wprowadzono w około 140 państwach na całym świecie².

Do polskiego systemu prawnego VAT został wprowadzony w 1993 r. Przystąpienie Polski z dniem 1 maja 2004 r. do Unii Europejskiej wymagało przekształcenia polskiego porządku prawnego w celu dostosowania go do prawa wspólnotowego stanowiącego system norm obowiązujących we

¹ W Polsce wpływy budżetowe w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2011 r. przedstawiały się następująco (w tys. zł oraz udział procentowy w ogólnej strukturze wpływów): podatek od towarów i usług 120 831 920 (42,93%), podatek dochodowy od osób fizycznych 67 505 115 (23,99%), podatek akcyzowy 57 963 709 (20,60%), podatek dochodowy od osób prawnych 31 739 301 (11,28%), cła 1 923 842 (0,68%), podatek od gier 1 476 951 (0,53%), podatki zniesione 1408 (0,0005%). Opracowanie własne na podstawie: Ministerstwo Finansów RP, Statystyka, Wpływy budżetowe, http://www.mf.gov.pl/_files_/podatki/statystyki/2011/wplywy_12_2011.pdf, data pobrania: 3 kwietnia 2012 r.

² Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT, KOM(2010) 695 wersja ostateczna, Komisja Europejska, Bruksela 2010, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:PL:PDF>, data pobrania: 10 października 2011 r.

wszystkich państwach członkowskich. Zmiany te znalazły odzwierciedlenie m.in. w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.). Nowe uregulowania w zakresie VAT dostosowano do postanowień dyrektyw Unii Europejskiej, głównie dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.).

Do podstawowych zasad wspólnego systemu VAT należą:

- 1) powszechność opodatkowania,
- 2) dążenie do zachowania warunków konkurencji,
- 3) faktyczne opodatkowanie konsumpcji,
- 4) unikanie podwójnego opodatkowania oraz
- 5) neutralność VAT dla podatnika.

Ponadto do najważniejszych cech systemu podatku od wartości dodanej należy zaliczyć również zasadę potrącalności oraz zasadę wielofazowości.

Powszechność opodatkowania VAT ma zapewniać równowagę warunków konkurencji, czemu służy m.in. cały zharmonizowany system tego podatku. Powszechność opodatkowania wszelkich czynności wykonywanych w ramach działalności gospodarczej podatnika przejawia się głównie w specyficznych pojęciach dostawy towarów i świadczenia usług, które często nie są tożsame z pojęciami wprowadzonymi do przepisów prawa cywilnego. Za dostawę towarów uważa się przede wszystkim przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Przedmiotem opodatkowania jest więc rozporządzenie przez podatnika rzeczą w ramach władztwa ekonomicznego, w tym w drodze sprzedaży, zamiany, wniesienia aportem, przekazania w postaci darowizny itp. Z kolei pojęcie świadczenia usług jest dopełniające wobec pojęcia dostawy towarów, co w praktyce powoduje objęcie wspólnym systemem VAT wszystkich transakcji dokonywanych w ramach działalności gospodarczej. Taki sposób zdefiniowania czynności opodatkowanych umożliwia realizację postulatu powszechności VAT.

Zasada powszechności VAT wynika zarówno z zakresu przedmiotowego opodatkowania nim (obejmuje wszelkie dostawy towarów i świadczenie usług za wynagrodzeniem niezależnie od tego, na jakim etapie obrotu są one realizowane, tzn. czy mają charakter zaopatrzeniowy, inwestycyjny czy konsumpcyjny), jak i z zakresu podmiotowego – z uwagi na bardzo szeroko określony krąg podmiotów uważanych za podatników VAT. Ewentualne odstępstwa od zasady powszechności mogą mieć jedynie charakter wyjątkowy,

gdyż wyłączenie pewnych transakcji z zakresu opodatkowania lub objęcie ich zwolnieniem od podatku zakłóca jego naliczanie w sposób umożliwiający osiągnięcie celu, jakim jest opodatkowanie wyłącznie ostatecznej konsumpcji towarów i usług.

Z zasadą powszechności opodatkowania ściśle związana jest cecha podatku od wartości dodanej, jaką jest jego **wielofazowość**, która oznacza nakładanie VAT na każdym etapie obrotu towarem lub usługą, aż do dostawy detalicznej dokonanej na rzecz ostatecznego odbiorcy (konsumenta). Tym samym VAT jest podatkiem **obciążającym konsumpcję**. Jest on naliczany przy każdej transakcji mającej miejsce w procesie produkcji i dystrybucji, aż do poziomu sprzedaży detalicznej włącznie. Obliczany jest on od ceny sprzedaży towarów i usług według stawki właściwej dla tych składników, po odliczeniu podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Jednak pobieranie podatku w każdej fazie wprost od wartości dodanej nastęrczałoby w praktyce trudności, dlatego wprowadzono inny sposób rozliczania VAT. Polega on na tym, że podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego obliczonego od wartości sprzedawanych towarów i usług wykazywanego na fakturach wystawionych dla nabywców o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług wynikającego z faktur otrzymanych od dostawców lub innych dokumentów określonych w przepisach prawa.

Powyższe cechy VAT są ściśle związane z jego „**przerzucalnością**”, gdyż jest on pobierany w każdej fazie obrotu, a jego wartość jest wliczana do ceny sprzedaży. Tym samym VAT zawarty w cenie sprzedaży jest płacony sprzedawcy przez kupującego, co oznacza, że to kupujący ponosi faktyczny ciężar opodatkowania VAT. Zgodnie z nazwą podatek od wartości dodanej ma taką konstrukcję, która pozwala na obciążenie nim wartości dodanej, czyli przyrostu wartości w każdej fazie produkcji i wymiany. Podmiot gospodarczy zapłaci VAT jedynie od nowej, dodanej wartości (czyli od różnicy pomiędzy wartością dostawy podlegającej opodatkowaniu podatkiem należnym i wartością nabytych składników majątkowych z prawem do odliczenia podatku naliczonego).

Mechanizmem, który gwarantuje obciążenie tym podatkiem ostatecznego odbiorcy, jest **zasada potrącalności** VAT wyróżniająca go spośród innych podatków obrotowych. Polega ona na tym, że każdy podatnik na swoim etapie obrotu towarami lub usługami, dokonując naliczenia podatku należnego obciążającego kolejnego odbiorcę, ma jednocześnie prawo do odliczenia (potrącenia) od swojego podatku należnego podatku, którym obciążyli go jego dostawcy przy nabyciu towarów i usług. W uproszczeniu można założyć, iż

Katarzyna Zasiewska – doktor nauk ekonomicznych, adiunkt w Katedrze Rachunkowości w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie; wieloletni wykładowca Stowarzyszenia Księgowych w Polsce; autorka artykułów naukowych, referatów oraz publikacji książkowych z zakresu rachunkowości i prawa podatkowego.

■ W książce omówiono w sposób przejrzysty i zrozumiały zasady opodatkowania podatkiem od towarów i usług transakcji w obrocie krajowym i międzynarodowym. Przedstawiono również zasady dokumentowania i ewidencjonowania w księgach rachunkowych operacji gospodarczych obciążonych VAT.

■ Praca zawiera wyjaśnienie takich zagadnień jak:

- wewnątrzspółnotowe transakcje towarowe,
- zasady rozliczania VAT w związku z usługami zagranicznymi,
- odliczenie podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług,
- korekta wartości obrotu z tytułu dostawy towarów i świadczenia usług.

■ W opracowaniu znajdują się liczne przykłady i schematy ułatwiające zrozumienie omawianej problematyki.

■ Publikacja przeznaczona jest dla księgowych, doradców podatkowych, audytorów, jak również radców prawnych i urzędników skarbowych. Zainteresuje także pracowników naukowych i studentów uczelni ekonomicznych oraz uniwersytetów ze specjalnościami z zakresu finansów, rachunkowości i podatków.

„Recenzowana praca jest jedną z niewielu pojawiających się na rynku wydawniczym pozycji książkowych, która w kompleksowy i jasny sposób łączy, na wysokim poziomie merytorycznym, dwa obszary wiedzy praktycznej w odniesieniu do podatku od towarów i usług”.

Prof. dr hab. Janusz Samelak

Partner



www.abc.com.pl/vgk

ISBN 978-83-264-4343-5



9 788326 443435

Cena 99 zł
(w tym 5% VAT)

Zamówienia:

infolinia 801 04 45 45, fax 22 535 80 01
zamowienia.ksiazki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl