

ZMIANY W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG - 2017 (cz. 2)

W obecnym numerze "Nowości podatkowych nr 2" omówię zagadnienia związane ze zwrotem podatku VAT, odwrotnym obciążeniem w zakresie usług budowlanych oraz z rozliczeniem podatku VAT w krajowych i zagranicznych dostawach i usługach (import usłu i WDT) objętych odwrotnym obciążeniem.

ZWROT VAT w 2017 roku

☞ Od 1.01.2017 r. w istotny sposób zmodyfikowano warunki, jakie podatnicy muszą spełnić, aby otrzymać zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w terminie 25 dni.

☞ Ze zmienionego art. 87 ust. 6 ustawy wynika, że US jest obowiązany dokonać zwrotu różnicy podatku w terminie 25 dni, licząc od dnia złożenia rozliczenia, jeśli łącznie spełnione są następujące warunki:

1) kwoty podatku naliczonego wykazane w deklaracji podatkowej, z wyłączeniem kwoty podatku naliczonego lub różnicy podatku, z poprzednich okresów rozliczeniowych, wynikają z:

a) faktur dokumentujących kwoty należności, które zostały w całości zapłacone za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika w banku albo rachunku w SKOK, której jest członkiem, wskazanego w zgłoszeniu identyfikacyjnym, o którym mowa w odrębnych przepisach,

b) faktur innych niż wymienione w lit. a), dokumentujących należności, jeżeli łączna kwota tych należności nie przekracza 15 000 zł,

c) dokumentów celnych, deklaracji importowej oraz decyzji celnych i zostały przez podatnika zapłacone,

d) importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT), świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca, lub dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, jeżeli w deklaracji podatkowej została wykazana kwota podatku należnego od tych transakcji,

2) kwota podatku naliczonego lub różnicy podatku nierozliczona w poprzednich okresach rozliczeniowych i wykazana w deklaracji nie przekracza 3000 zł,

3) podatnik złoży w urzędzie skarbowym dokumenty potwierdzające zapłatę podatku za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika albo rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej,

4) podatnik przez 12 kolejnych miesięcy poprzedzających bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który występuje z wnioskiem o zwrot w terminie 25 dni:

a) był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,

b) składał za każdy okres rozliczeniowy deklaracje miesięczne lub kwartalne.

U W A G A

Chodzi o rachunek bankowy a nie płatniczy !!!!.

Ponadto musi to być rachunek bankowy zgłoszony w urzędzie skarbowym.

☞ Podatnik może ubiegać się o zwrot w terminie 25 dni, jeżeli nie zapłacił należności z wykorzystaniem rachunku bankowego, ale ich łączna wartość nie przekroczyła 15 000 zł (chodzi o kwotę brutto zobowiązań podatnika, z których wynika VAT naliczony).

USŁUGI BUDOWLANE REALIZOWANE PRZEZ PODWYKONAWCÓW

☞ W wyniku nowelizacji art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT mechanizm odwrotnego obciążenia objęte zostały świadczone przez podwykonawców usługi stanowiące roboty budowlane (wymienione w załączniku nr 14).

☞ Warunki stosowania odwrotnego obciążenia w budownictwie

Z przepisów wynika, że mechanizm odwrotnego obciążenia w budownictwie obowiązuje, jeżeli łącznie spełnione są cztery warunki:

1) świadczona jest usługa wymieniona w poz. 2-48 załącznika nr 14 do ustawy o VAT (załącznik ten dodany został 1.01.2017 r.),

2) świadczącym usługę jest podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT (czyli nie jest objęty zwolnieniem podmiotowym),

3) usługobiorcą jest podatnik VAT czynny,

4) usługodawca świadczy usługę jako podwykonawca.

U W A G A

Odwrotnym obciążeniem są objęte wszystkie usługi klasyfikowane jako roboty budowlane (grupa 41-43 PKWiU z 2008 r.).

☞ Odwrotne obciążenie przy wymienionych usługach nie ma zastosowania, jeżeli nabywcą jest:

a) podmiot niebędący podatnikiem (w szczególności osoba prywatna),

b) podatnik niezarejestrowany,

c) podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT zwolniony.

☞ Czwartym warunkiem stosowania odwrotnego obciążenia w budownictwie jest, aby usługodawca świadczył usługi stanowiące roboty budowlane jako podwykonawca (art. 17 ust. 1h ustawy o VAT).

U W A G A

W przypadkach, gdy usługodawca nie działa w charakterze podwykonawcy, mechanizm odwrotnego obciążenia nie ma zastosowania.

OBOWIĄZKI PODATNIKÓW OBJĘTYCH ODWROTNYM OBCIĄŻENIEM

Obowiązki związane z mechanizmem odwrotnego obciążenia w budownictwie obciążają podatników nabywających jak i podatników świadczących takie usługi.

Obowiązek podatkowy z tytułu usług budowlanych powstaje na szczególnych zasadach przewidzianych dla robót budowlanych (nie ma bowiem przepisu wyłączającego stosowanie tych szczególnych zasad powstawania obowiązku podatkowego do takich robót budowlanych).

A zatem obowiązek ten powstaje:

1) z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty przez podwykonawcę - w zakresie, w jakim następuje przed wystawieniem faktury oraz wykonaniem usługi,

2) z chwilą wystawienia faktury - w zakresie, w jakim wcześniej nie powstał obowiązek podatkowy na skutek otrzymania zapłaty przez podwykonawcę, o ile nie nadszedł 30. dzień, licząc od dnia wykonania usługi,

3) 30. dnia, licząc od dnia wykonania usługi - w zakresie, w jakim wcześniej nie powstał obowiązek podatkowy na skutek otrzymania zapłaty lub wystawienia faktury.

⇒ Obowiązki podatnika świadczącego usługę

Na podatnikach świadczących usługi stanowiące roboty budowlane, dla których podatnikami są nabywcy (art. 17 ust. 1 pkt 8) **ciążą 4 obowiązki:**

- 1) obowiązek udokumentowania świadczonej usługi fakturą bez danych dotyczących stawki i kwoty podatku VAT (art. 106e ust. 4 pkt 1) - faktura ta musi dodatkowo zawierać wyrazy „odwrotne obciążenie” (art. 106e ust. 1 pkt 18),
- 2) obowiązek ujęcia faktury w ewidencji VAT (najlepiej w specjalnie w tym celu utworzonym rejestrze usług, dla których podatnikami są nabywcy),
- 3) **obowiązek uwzględnienia świadczonej usługi w deklaracji VAT składanej za okres rozliczeniowy powstania obowiązku podatkowego** (patrz wyżej),
- 4) **obowiązek uwzględnienia świadczonej usługi w informacji podsumowującej VAT-27 składanej za miesiąc powstania obowiązku podatkowego** (art. 101a ust. 1 VAT).

Podatnicy dokonujący transakcji rozliczanych na zasadach odwrotnego obciążenia (od 1.01.2017r. - także podwykonawcy budowlani) muszą składać tzw. **informacje podsumowujące w obrocie krajowym (na druku VAT-27). Informację VAT-27 należy obowiązkowo składać elektronicznie, za okresy miesięczne.**

⇒ Obowiązki podatnika nabywającego usługę

Na podatnikach nabywających usługi stanowiące roboty budowlane **ciążą dwa obowiązki:**

- 1) są oni **obowiązani wykazywać te usługi w prowadzonej ewidencji VAT (najlepiej w specjalnie w tym celu wyodrębnionym rejestrze nabywanych usług, dla których są oni podatnikami) z podatkiem VAT obliczonym według stawki właściwej dla tych usług.**
- 2) **obowiązani są wykazać te usługi w deklaracjach VAT za okres rozliczeniowy powstania obowiązku podatkowego z tytułu świadczenia nabytych usług.**

U W A G A

Stawka 8% ma zastosowanie również do czynności wykonywanych przez podwykonawców. (interpretacja DIS w Bydgoszczy z 16.03.2012 r. - sygn. ITPP2/443-58/12/AD)

U W A G A - 1

Nowe przepisy stosuje się do usług, które zostały wykonane od dnia 1.01. 2017 r. (przy czym w celu ustalenia momentu wykonania usług stosuje się przepisy art. 19a ust. 2 i 3 ustawy o VAT).

Do usług, które zostały wykonane do końca 2016 r., omawiane przepisy nie mają zastosowania (nawet jeżeli obowiązek podatkowy powstanie już w 2017 r.).

Z kolei z art. 8 ustawy nowelizującej wynika, że w przypadku uiszczenia przed 1.01. 2017 r. całości lub części zapłaty na poczet wykonanych od tego dnia robót budowlanych, korekty rozliczenia tej zapłaty dokonuje się w rozliczeniu za okres, w którym wykonano tę usługę.

U W A G A - 2

Załącznik nr 14 do ustawy o VAT obok nazw usług objętych odwrotnym obciążeniem, podaje także ich symbole PKWiU. **Oznacza to, że przy określaniu zasad rozliczania VAT trzeba sięgnąć do klasyfikacji PKWiU i sprawdzić, co pod danym symbolem konkretnie się kryje.**

Przykładowo:

a) usługi wynajmu mieszczą się m.in. w klasyfikacjach rozpoczynających się od numerów 49, 50, 51, 68, 77. Wszystko zależy od tego, co ma być przedmiotem najmu oraz w jakim zakresie i czy taka usługa nie łączy się z inną. Wynajem i dzierżawa maszyn i urządzeń budowlanych oraz inżynierii lądowej i wodnej mieści się w grupowaniu 77.32. Symbolu takiego w załączniku nr 14 do ustawy o VAT nie znajdziemy. Trzeba jednak

pamiętać, że tą klasyfikację stosujemy, **gdym wynajem jest bez obsługi.**

Z kolei pod symbolem PKWiU 43.99.90.0 (roboty związane z wykonywaniem pozostałych specjalistycznych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych) - który w załączniku nr 14 znajduje, mieści się m.in. **wynajem dźwigów i pozostałego sprzętu budowlanego wraz z obsługą, które nie są przeznaczone dla określonych usług budowlanych.**

b) pod symbolem PKWiU 43.99.20.0 (roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań), kryją się m.in. roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań i platform roboczych, wynajmowanie rusztowań i platform roboczych, włączając ich montowanie i demontowanie. Dopiero w wyjątkach tego symbolu znalazła się informacja, że nie obejmuje on wynajmu rusztowań bez ich montowania i demontowania, sklasyfikowanego pod symbolem 77.32.10.0.

c) podobnie jest z czynnościami montażu zaklasyfikowanymi jako usługi w dziale 43 PKWiU, jednak w objaśnieniach do symbolu PKWiU 43.99.50.0 czytamy: **"montaż konstrukcji stalowych, o ile pojedyncze elementy konstrukcji nie zostały wykonane przez tę samą jednostkę, która zajmuje się ich montażem"**

Z kolei wg objaśnień do PKWiU 5.3.4. czytamy: (...) **roboty instalacyjne i montażowe, wykonane przez producenta wyrobu własnymi siłami, są klasyfikowane tam, gdzie jest sklasyfikowany wyrób (nie dotyczy to jednak montażu stolarki budowlanej która grupowana jest pod symbolem PKWiU 2008 - 43.32.)**

JAK ZATEM WIDAĆ z POWYŻSZYCH PRZYKŁADÓW - W RAZIE WĄTPLIWOŚCI NALEŻY ZAWSZE SKORZYSTAĆ z OBJAŚNIEŃ SZCZEGÓŁOWYCH DO PKWiU.

ZMIANA ZASAD ODLICZANIA PODATKU PRZY ODWROTNYM OBCIĄŻENIU

☞ Z dniem 1.01. 2017 r. zmieniły się zasady odliczania kwoty podatku naliczonego w procedurze odwrotnego obciążenia oraz z tytułu importu usług i WNT.

Jeżeli kwota podatku należnego nie zostanie uwzględniona we właściwej deklaracji VAT w ciągu 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów lub usług powstał obowiązek podatkowy (art. 86 ust. 10 pkt 2 lit. b i art. 86 ust. 10b pkt 3) - to wówczas prawo do odliczania podatku naliczonego w stosunku do tych kwot powstaje na bieżąco, tj. w rozliczeniu za okres, w odniesieniu do którego nie upłynął jeszcze termin do złożenia deklaracji podatkowej (dodany art. 86 ust. 10i).

U W A G A

Nowa metoda, w myśl której rozpoznanie w ramach korekty VAT należnego (z tytułu np. WNT) po upływie 3 miesięcy od końca miesiąca powstania obowiązku podatkowego, powoduje, że historycznie jest wykazywany wyłącznie VAT należny, a podatek naliczony może być rozpoznany dopiero w bieżącej deklaracji.

Począwszy od 2017 roku jeszcze większy nacisk należy położyć na pozyskanie od dostawcy z innego państwa UE, nie tylko samej faktury, ale również informacji o dacie jej wystawienia (gdy nie mamy faktury).

W przeciwnym razie może się okazać, że gdy otrzymamy fakturę z dużym opóźnieniem, będziemy zmuszeni do historycznego „przesunięcia” momentu powstania obowiązku, a VAT naliczony rozpoznamy dopiero w bieżącym okresie, **placać przy tym odsetki od zaległości.**