

KOMENTARZE

Poniedziałek
23 czerwca 2014
nr 119 (3760)
gazetaprawna.pl



Krzysztof
Biernacki
doradca podatkowy

Mimo przeniesienia od 1 stycznia 2014 r. dotychczasowych regulacji z rozporządzeń bezpośrednio do ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT) ustawodawca pozostawił delegację ustawową umożliwiającą doprecyzowanie w określonych okolicznościach treści faktury, czynności zwolnionych oraz zasad zwrotu podatku w aktach podustawowych. Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP rozporządzenia nie mogą zawierać elementów techniki podatkowej, co w praktyce oznacza, iż nie mogą samodzielnie nakładać obciążeń podatkowych. Jednocześnie treść regulacji objęta rozporządzeniem nie może wykraczać poza zakres delegacji ustawowej. Podmiotem uprawnionym do stwierdzenia niezgodności rozporządzenia z ustawą jest Trybunał Konstytucyjny. Rozporządzenie, jako akt wydany na podstawie ustawy, powinno być formą jej doprecyzowania. Zgodnie z zasadą *lex specialis derogat legi generali* zamiast zapisów ustawy stosuje się przepisy rozporządzenia. W konsekwencji niezbędna jest znajomość rozwiązań zawartych w rozporządzeniach, gdyż w praktyce stosowania prawa mają one pierwszeństwo przed regulacjami ustawowymi. Każdorazowo przy wystawianiu faktur, stosowaniu zwolnień lub zwrocie VAT należy zweryfikować w pierwszej kolejności, czy

treść komentowanych rozporządzeń nie będzie miała zastosowania do stanu faktycznego. Komentowane rozporządzenia obowiązują od 1 stycznia 2014 r. Nie zawsze tworzą one ciągłość formalnoprawną z regulacjami obowiązującymi do końca 2013 roku. Dlatego komentarze nie tylko zawierają wyjaśnienia związane ze stosowaniem obowiązujących przepisów, lecz także wskazują na istnienie lub brak ciągłości w odniesieniu do przednio obowiązującego stanu prawnego. Dotyczy to w szczególności rozporządzenia ministra finansów z 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U. poz. 1722 ze zm.). [str. 1] Podatnicy powinni także zweryfikować swoją praktykę w sytuacji, gdy mają do czynienia z fakturami VAT wystawianymi przy świadczeniu usług zwolnionych, zarówno obligatoryjnie (art. 43 ustawy o VAT), jak i fakultatywnie (art. 113 ustawy o VAT). Dotyczy to zarówno podmiotów wystawiających takie dokumenty, jak i ich odbiorców. Należy bowiem podkreślić, iż w świetle art. 88 ust. 3a ustawy o VAT prawidłowym zastosowaniem stawki ZW (zwolnione) są zainteresowane obie strony transakcji. W odniesieniu do ewidencji takich czynności ustawodawca wprowadził w komentowanym rozporządzeniu szczególne zakresy informacji, które powinny zawierać

faktury. Chodzi tu o rozporządzenie ministra finansów z 3 grudnia 2013 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz.U. poz. 1485). [str. 9] Różnica się one istotnie od zapisów ustawowych i praktyka wskazuje, że ten obszar fakturowania wciąż sprawia wielu podatnikom trudności. Dla podatników świadczących usługi w wymiarze międzynarodowym istotne będzie rozporządzenie określające szczególne przypadki miejsca świadczenia usług oraz zasad zwrotu podatku przy imporcie niektórych z nich. Chodzi o rozporządzenie ministra finansów z 16 grudnia 2013 r. w sprawie miejsca świadczenia usług oraz zwrotu kwoty podatku naliczonego jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów lub usług (Dz.U. poz. 1656). [str. 10] W szczególności należy zwrócić uwagę na obowiązki dokumentacyjne, które komentowane rozporządzenie wprowadza, a których wypełnienie umożliwił będzie ubieganie się o zwrot podatku. Podsumowując, mimo częstej praktyki analizy wyłącznie zmian wprowadzanych do treści ustawy rozwiązania szczególne, zawarte w treści rozporządzeń, zasługują w codziennej praktyce również na uwagę. Rozszerzenie treści ustawy o dotychczasowe zapisy rozporządzeń wykonawczych nie pozabawiło bowiem tych ostatnich znaczenia, nawet w obecnej, relatywnie uszczupionej wersji.

Rozporządzenie ministra finansów z 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień

Dz.U. poz. 1722 ze zm.

Na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.) zarządziła, co następuje

■ komentarz

Komentowane rozporządzenie było poprzedzone rozporządzeniem ministra finansów z 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2013 r. poz. 247, dalej: rozporządzenie dotychczasowe), które w zakresie dotyczącym zwolnień od VAT oraz warunków stosowania tych zwolnień straciło moc 1 stycznia 2014 r. na podstawie art. 13 ustawy z 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2013 r. poz. 35).

Rozdział 1

Przepisy ogólne

■ § 1. [Zakres rozporządzenia]

Rozporządzenie określa inne niż określone w art. 43–81 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, zwanej dalej „ustawą”, zwolnienia od podatku od towarów i usług, zwanego dalej „podatkiem”, oraz szczególne warunki stosowania tych zwolnień.

■ komentarz

Obecnie art. 82 ustawy o VAT zawiera dwie delegacje ustawowe, na podstawie których może być wydane rozporządzenie dotyczące zwolnień w VAT. Zgodnie z art. 82 ust. 2 ustawy o VAT minister finansów w porozumieniu z ministrem spraw zagranicznych może wydać rozporządzenie umożliwiające zwolnienie

z VAT organizacji międzynarodowych, które na terytorium Polski prowadzą działalność w zakresie zadań publicznych określonych w ustawie z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (t.j. Dz.U. z 2010 r. nr 234, poz. 1536 ze zm.) i są zwolnione od analogicznych podatków w innych krajach, uwzględniając przy tym określone w treści tego przepisu przesłanki. Dotychczas rozporządzenie takie nie zostało jeszcze wydane.

Komentowane rozporządzenie wydane zostało na podstawie delegacji określonej w art. 82 ust. 3 ustawy o VAT, zgodnie z którą minister finansów może wprowadzić inne zwolnienia niż określone ustawą, uwzględniając:

- 1) specyfikę wykonywania niektórych czynności oraz uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami,
- 2) przebieg realizacji budżetu państwa,
- 3) potrzebę uzyskania dostatecznej informacji o towarach będących przedmiotem zwolnienia,
- 4) przepisy Unii Europejskiej.

Przesłanki te zostały sformułowane na tyle ogólnie, że trudno byłoby wskazać na przekroczenie treści rozporządzenia delegacji ustawowej. Jest to o tyle istotne, że rozporządzenie jako akt wykonawczy do ustawy powinno być wydawane wyłącznie na podstawie upoważnienia zawartego w tej ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu (art. 92 Konstytucji RP). Przekroczenie w treści rozporządzenia delegacji ustawowej prowadziłoby do jego niezgodności z Konstytucją RP, co skutkowało może uchynieniem takiego aktu przez Trybunał Konstytucyjny. W obszarze VAT zdarzenia takie miały już miej-

scę, np. przy uchyleniu przepisów o obowiązku potwierdzania faktur VAT (por. wyrok TK z 11 grudnia 2007 r., sygn. akt U 6/06).

Obecne zwolnienia w VAT mają charakter zwolnień obligatoryjnych (art. 43–82 ustawy o VAT) oraz fakultatywnych (art. 113 ustawy o VAT). Dotychczasowy podział na zwolnienia przedmiotowe oraz podmiotowe utracił na znaczeniu, przede wszystkim ze względu na nowelizację art. 43 oraz art. 113 ustawy o VAT w ostatnich kilku latach. Oznacza to, że obecnie zwolnienie z VAT może być uzależnione od:

- statusu podmiotowego podatnika (czy przesłanki związane z osobą podatnika uprawniają go do zwolnienia);
- treści transakcji (czy przedmiot transakcji uprawnia do jej zwolnienia);
- powiązania podmiotowo-przedmiotowego, gdzie na potrzeby zwolnienia do podatnika muszą się stosować odpowiednie przesłanki (status podmiotowy), jak również transakcja musi dotyczyć określonego rodzaju usługi lub dostawy towaru.

Treść komentowanego rozporządzenia dotyczy wyłącznie zwolnień obligatoryjnych i nie ma zastosowania do zwolnień fakultatywnych.

Błędne rozpoznanie transakcji jako zwolnionej niesie ze sobą dla sprzedawcy lub świadczącego usługę ryzyko zaniżenia podatku naliczonego. Przyjmując w ślad za ustawą z 5 lipca 2001 r. o cenach (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 385) pojęcie ceny w kwocie brutto, tj. wraz z VAT (art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach), dla sprzedawcy podatek ten zawsze zawarty będzie w cenie sprzedawanego towaru lub usługi. Błąd w określeniu stawki „zwolnionej” (ZW) w praktyce oznacza dla podatnika konieczność pomniejszenia ceny o wartość podatku, chyba że inne postanowienia określa umowa, którą strony zawarły przed dokonaniem

transakcji. Wystawiona przy sprzedaży faktura będzie mogła być traktowana jako umowa tylko wówczas, gdy zawierać będzie oświadczenie woli stron, tj. podpis każdej z nich. Obecna treść ustawy o VAT takich podpisów nie wymaga.

Z kolei błędne zastosowanie stawki podatku w miejsce zwolnienia niesie ze sobą ryzyko rozliczenia dla nabywcy towaru lub usługi. Zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy o VAT nie stanowi podstawy do obniżenia kwoty podatku należnego faktura dokumentująca sprzedaż zwolnioną. W konsekwencji prawidłowością rozliczenia sprzedaży zwolnionej zainteresowane są obie strony transakcji, zarówno sprzedawca, jak i nabywca.

W obecnej treści rozporządzenia nie ma wszystkich zwolnień, które zawierało rozporządzenie dotychczasowe. Do najważniejszych zwolnień, które zostały uchylone, należy zwolnienie określone par. 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia dotychczasowego, zgodnie z którym zwalniało się od podatku:

- dostawę samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych przez podatników, którym przy nabyciu tych samochodów i pojazdów przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w wysokości 50 proc. lub 60 proc. kwoty podatku:
 - określonej w fakturze lub
 - wynikającej z dokumentu celnego, z uwzględnieniem kwot wynikających z decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz art. 34 ustawy, lub
 - należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, lub
 - należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca
- nie więcej jednak niż odpowiednio 5000 zł lub 6000 zł, jeżeli te samochody i pojazdy