

I N F O R M A T O R

Opodatkowanie **podatkiem dochodowym osób fizycznych** regulują dwie ustawy:

- **ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych** (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm.),
- **ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne** (Dz. U. Nr 144, poz. 930 ze zm.).

Ich zakres, w stanie prawnym obowiązującym na 2011 r., omówiono poniżej w odrębnych tytułach, umownie nazwanych: „Zakres podstawowy” i „Ryczałt”.

Zakres podstawowy

Wspomniana już wyżej ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, zwana dalej „ustawą”, reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów uzyskanych przez osoby fizyczne.

Poza zakresem tej ustawy pozostają przychody:

- z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej,
- z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach oraz ustawy o przeznaczeniu gruntów rolnych do zalesienia,
- podlegające przepisom o podatku od spadków i darowizn,
- wynikające z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy,
- z tytułu podziału wspólnego majątku małżonków w wyniku ustania lub ograniczenia małżeńskiej wspólności majątkowej oraz przychodów z tytułu wyrównania dorobków po ustaniu rozdzielności majątkowej małżonków lub śmierci jednego z nich,
- armatora opodatkowane na zasadach wynikających z ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz. U. Nr 183, poz. 1353 ze zm.),
- ze świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny, o których mowa w art. 27 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, objętych wspólnością majątkową małżeńską.

Podmiot opodatkowania

Podatek dochodowy jest podatkiem osobistym, co oznacza, że podatnikiem jest każda osoba fizyczna osiągająca dochód. Zasada ta ma również zastosowanie do małżonków, chyba że wystąpią oni z wnioskiem o łączne opodatkowanie ich dochodów na zasadach określonych w art. 6 ust. 2 i 3 ustawy. Zasady i sposób opodatkowania, o których mowa w art. 6 ust. 2 i 3 ustawy mają zastosowanie także do małżonków, z których jeden ma w Polsce nieograniczony obowiązek podatkowy, a drugi ma miejsce zamieszkania w innym niż Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej, państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) albo w Konfederacji Szwajcarskiej, lub też każde z małżonków ma miejsce zamieszkania w tych krajach, pod warunkiem, że małżonkowie osiągną w Polsce przychody w wysokości stanowiącej co najmniej 75% całkowitego przychodu uzyskanego w danym roku podatkowym i udokumentowali certyfikatem rezydencji miejsce zamieszkania dla celów podatkowych. Łączne opodatkowanie dochodów małżonków jest także możliwe po śmierci jednego z nich, zgodnie z postanowieniami art. 6a ustawy.

Co do zasady, małżonkowie nie mogą się wspólnie opodatkować, gdy chociażby do jednego z nich mają zastosowanie przepisy ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, lub przepisy art. 30c ustawy (19% podatek płacony przez osoby prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą albo działy specjalne produkcji rolnej, gdy dochody ustalają na podstawie prowadzonych ksiąg) lub przepisy ustawy o podatku tonażowym.

Jednakże, jeżeli jeden z małżonków (małżonkowie) od przychodów z tytułu umów najmu lub innych umów o podobnym charakterze opłaca ryczałt od przychodów ewidencjonowanych i jednocześnie nie korzysta (nie korzystają) z opodatkowania przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub z działów specjalnych produkcji rolnej na zasadach określonych w art. 30c ustawy albo w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne albo w ustawie o podatku tonażowym – może opodatkować się wspólnie z małżonkiem.

Na osobach fizycznych mających miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ciąży **nieograniczony obowiązek podatkowy**. Oznacza to, że osoby te podlegają obowiązkowi podatkowemu w Polsce od całości uzyskanych dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów.

Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która:

- 1) posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub
- 2) przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

Osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (**ograniczony obowiązek podatkowy**).

Za dochody (przychody) osiągane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się w szczególności dochody (przychody) z:

- 1) pracy wykonywanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia,
- 2) działalności wykonywanej osobiście na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia,
- 3) działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- 4) położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości, w tym ze sprzedaży takiej nieruchomości.

Powyższe przepisy stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Przedmiot opodatkowania

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Jeżeli podatnik uzyskuje dochody z więcej niż jednego źródła, przedmiotem opodatkowania w danym roku podatkowym jest suma dochodów ze wszystkich źródeł przychodów. Dochodem ze źródła przychodów, jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej, jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przekroczą sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów.

Źródła przychodów

Źródłami przychodów są:

- stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta,
- działalność wykonywana osobiście,
- pozarolnicza działalność gospodarcza,
- działy specjalne produkcji rolnej,
- najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, w tym również dzierżawa, poddzierżawa działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze albo na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą,
- kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż wymienione w lit.a)-c) następnego punktu,
- odpłatne zbycie (z zastrzeżeniem sytuacji określonych w art. 10 ust. 2 ustawy):

a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,

b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,

c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,

d) innych rzeczy,

- jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane: w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit.a)-c) - przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy - przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonujących zamiany,

- inne źródła.

Przychody

Przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Od tej generalnej zasady ustawa przewiduje kilka wyjątków. Dotyczą one pojęcia przychodów z następujących źródeł przychodów:

- z pozarolniczej działalności gospodarczej,
- z działów specjalnych produkcji rolnej,
- z kapitałów pieniężnych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 ustawy, w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych,
- z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy,
- nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

Sposoby obliczania podatku

Ustawa przewiduje następujące sposoby obliczania podatku:

- według skali podatkowej (w 2011 r. obowiązuje taka sama skala jak w 2010 r.):*

Podstawa obliczenia podatku w złotych		Podatek wynosi
Ponad	do	
	85 528	18% minus kwota zmniejszająca podatek 556 zł 02 gr
85 528		14 839 zł 02 gr + 32% nadwyżki ponad 85 528 zł

* *podstawa prawna: art. 27 ust. 1 ustawy.*

- 19% *podatek* od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub z działów specjalnych produkcji rolnej (wybór tego sposobu opodatkowania następuje poprzez pisemne oświadczenie złożone przez podatnika; dochodów opodatkowanych w ten sposób nie łączy się z dochodami z innych źródeł) – art. 30c ustawy,
- ryczałty; dochodów (przychodów), od których zgodnie z przepisami art. 29, 30 i 30a ustawy pobiera się podatek w formie ryczałtu nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł,
- 19% podatek od dochodów z kapitałów pieniężnych, przykładowo z odpłatnego zbycia papierów wartościowych lub pochodnych instrumentów finansowych (dochodów opodatkowanych w ten sposób nie łączy się z dochodami z innych źródeł) – art. 30b ustawy,
- 19% podatek od dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit.a)-c) ustawy nabytych po 31 grudnia 2006r. (jeżeli nabycie nastąpiło do dnia 31 grudnia 2006 r. opodatkowanie następuje według „starych” zasad – 10% przychodu, zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada

2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw Dz. U. Nr 217, poz. 1588 ze zm.).

Pobór podatku

Kwestię tę reguluje rozdział 7 ustawy. Podatek dochodowy od osób fizycznych może być:

- potrącany w trakcie roku podatkowego przez płatnika w formie zaliczek (np. od dochodów ze stosunku pracy) lub podatku zryczałtowanego (np. od przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych),
- uiszczany w trakcie roku podatkowego bezpośrednio przez podatnika prowadzącego pozarolniczą działalność gospodarczą, w formie zaliczek miesięcznych lub kwartalnych (mali i rozpoczynający działalność), przy czym podatnicy mogą wybrać uproszczoną formę opłacania zaliczek, na podstawie danych za poprzedni rok lub lata podatkowe (art. 44 ust. 6b-6i ustawy),
- uiszczany przez podatnika przy rozliczeniu rocznym (np. od alimentów^[11]).

Zeznania podatkowe

Ustawa przewiduje (art. 45), iż po zakończeniu roku podatkowego - w terminie do dnia 30 kwietnia roku następnego (zgodnie z art. 12 Ordynacji podatkowej, jeżeli ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, za ostatni dzień terminu uważa się następny dzień po dniu lub dniach wolnych od pracy) - podatnicy podatku dochodowego są obowiązani składać urzędom skarbowym zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym.

Podatnicy składają następujące zeznania:

PIT-36 – składają podatnicy, którzy uzyskali przychody (dochody) opodatkowane na ogólnych zasadach przy zastosowaniu skali podatkowej i nie wypełniają zeznania PIT-37. Formularz ten przede wszystkim składają podatnicy, którzy prowadzili pozarolniczą działalność gospodarczą lub działy specjalne produkcji rolnej opodatkowane według skali podatkowej, a także uzyskali dochody z zagranicy,

PIT-36L – składają podatnicy, którzy prowadzili pozarolniczą działalność gospodarczą lub działy specjalne produkcji rolnej opodatkowane 19% podatkiem na zasadach określonych w art. 30c ustawy. Formularz ten jest przeznaczony wyłącznie dla podatników rozliczających się indywidualnie,

PIT-37 – składają podatnicy, którzy uzyskali przychody, opodatkowane na ogólnych zasadach według skali podatkowej, wyłącznie ze źródeł położonych na terytorium RP, za pośrednictwem płatników, i nie prowadzili pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowanej na ogólnych zasadach przy zastosowaniu skali podatkowej oraz działów specjalnych produkcji rolnej. Obowiązek złożenia zeznania nie dotyczy podatników, którym rocznego obliczenia podatku dokonał płatnik,

PIT-38 – składają podatnicy, którzy uzyskali przychody opodatkowane 19% podatkiem na zasadach określonych w art. 30b ustawy (np. z odpłatnego zbycia papierów wartościowych),

PIT-39 – składają podatnicy, którzy uzyskali dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w roku podatkowym, **nabytych po dniu 31 grudnia 2008 r.**, opodatkowane 19% podatkiem na zasadach określonych w art. 30e ustawy oraz zwolnione z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy.

Podatnicy, na których ciąży obowiązek złożenia zeznania, są obowiązani w terminie określonym dla złożenia zeznania podatkowego wpłacić należny podatek lub różnicę pomiędzy podatkiem należnym od dochodu wynikającego z zeznania a sumą należnych za dany rok zaliczek, w tym również sumą zaliczek pobranych przez płatników.

Podatek dochodowy wynikający z zeznania jest podatkiem należnym za dany rok, chyba że właściwy organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej wyda decyzję, w której określi inną wysokość podatku. W razie niezłożenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu, organ wyda decyzję określającą wysokość zobowiązania w podatku dochodowym.

Podatnicy, podlegający w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, jeżeli osiągają dochody ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej bez pośrednictwa płatników lub za pośrednictwem płatników nie obowiązanych do dokonania rocznego obliczenia podatku lub osiągnęli dochody określone w art. 30b ustawy, jeżeli zamierzają opuścić terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przed upływem terminu przewidzianego dla złożenia zeznania podatkowego, są obowiązani złożyć zeznanie za rok podatkowy urzędowi skarbowemu, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych przed opuszczeniem terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (z wyjątkiem podatników, którzy wybrali sposób opodatkowania określony w art. 6 ust. 3a, 4a lub art. 29 ust. 4 ustawy).

Ryczałt

Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.), zwana dalej „ustawą”, reguluje opodatkowanie niektórych przychodów (dochodów) osiąganych przez osoby fizyczne:

- prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą,
- osiągające przychody z tytułu umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze, jeżeli umowy te nie są zawierane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej,
- będące osobami duchownymi.

Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych

Opodatkowaniu ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych podlegają przychody osób fizycznych z pozarolniczej działalności gospodarczej, w tym również, gdy działalność ta jest prowadzona w formie spółki cywilnej osób fizycznych oraz w formie spółki jawnej osób fizycznych.

Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych mogą opłacać podatnicy, którzy rozpoczną prowadzenie działalności i wybiorą tę formę opodatkowania, a jeżeli ją już prowadzili w

poprzednim roku, jeżeli uzyskali przychody z tej działalności w wysokości nieprzekraczającej równowartości 150.000 euro (na rok 2011 kwota 591.975 zł).

Stawki ryczału od przychodów ewidencjonowanych wynoszą:

- 20% przychodów osiągniętych w zakresie wolnych zawodów,
- 17% przychodów ze świadczenia niektórych usług niematerialnych m.in. pośrednictwa w handlu hurtowym, hoteli, wynajmu samochodów osobowych,
- 8,5% od przychodów m.in. z działalności usługowej, w tym od przychodów z działalności gastronomicznej w zakresie sprzedaży napojów o zawartości alkoholu powyżej 1,5%; od przychodów z tytułu umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze,
- 5,5% od przychodów m.in. z działalności wytwórczej, robót budowlanych,
- 3,0% od przychodów m.in. z działalności usługowej w zakresie handlu oraz z działalności gastronomicznej, z wyjątkiem przychodów ze sprzedaży napojów o zawartości powyżej 1,5% alkoholu, z odsetek od środków na rachunkach bankowych utrzymywanych w związku z wykonywaną działalnością gospodarczą.

Podstawę opodatkowania stanowi przychód bez pomniejszania o koszty jego uzyskania.

Podatnicy korzystający z tej formy opodatkowania obowiązani są do prowadzenia ewidencji przychodów odrębnie za każdy rok podatkowy, do prowadzenia ewidencji wyposażenia, a także wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Opodatkowania w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych nie stosuje się do podatników osiągających w całości lub w części przychody m.in. z tytułu prowadzenia aptek, działalności w zakresie kupna i sprzedaży wartości dewizowych, działalności w zakresie handlu częściami i akcesoriami do pojazdów mechanicznych.

W zakresie rozliczeń oraz obowiązków sprawozdawczych podatnicy obowiązani są:

- w ciągu roku podatkowego co miesiąc obliczać kwotę podatku i dokonywać jej wpłaty na rachunek urzędu skarbowego właściwego wg miejsca zamieszkania podatnika w terminie do 20 dnia następnego miesiąca, a za miesiąc grudzień – w terminie złożenia zeznania;

Podatnicy mogą - pod warunkami, o których mowa w art. 21 ust. 1b i 1c ustawy - obliczać podatek i wpłacać go na rachunek urzędu skarbowego w terminie do dnia 20 następnego miesiąca po upływie kwartału, za który ryczałt ma być opłacony, a za ostatni kwartał roku podatkowego – w terminie złożenia zeznania;

- złożyć w urzędzie skarbowym, właściwym według miejsca zamieszkania, zeznanie o wysokości uzyskanego przychodu, wysokości dokonanych odliczeń i należnego ryczału od przychodów ewidencjonowanych - w terminie do dnia 31 stycznia następnego roku (PIT 28). Zgodnie z art. 12 Ordynacji podatkowej, jeżeli ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, za ostatni dzień terminu uważa się następny dzień po dniu lub dniach wolnych od pracy.

W pierwszej kolejności podatek ulega obniżeniu o kwotę zapłaconej składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Karta podatkowa

Opodatkowanie w formie karty podatkowej następuje na wniosek podatnika wyrażony w złożonej deklaracji PIT 16 i ma zastosowanie do podatników, których działalność nie jest prowadzona poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Wniosek o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej za dany rok podatkowy, podatnik składa właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego nie później niż do dnia 20 stycznia roku podatkowego, a jeżeli podatnik rozpoczyna działalność w trakcie roku podatkowego – przed rozpoczęciem działalności. Jeżeli do dnia 20 stycznia roku podatkowego podatnik nie zgłosił likwidacji działalności gospodarczej lub nie dokonał wyboru innej formy opodatkowania, uważa się, że prowadzi nadal działalność opodatkowaną w tej formie. W przypadku prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej w formie spółki cywilnej wniosek o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej składa jeden ze współników.

Podatnicy opodatkowani w formie karty podatkowej są zwolnieni od obowiązku prowadzenia ksiąg, składania zeznań podatkowych oraz wpłacania zaliczek na podatek dochodowy.

Stawki karty podatkowej określone są kwotowo i podlegają corocznie podwyższeniu w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów roku poprzedzającego rok podatkowy w stosunku do tego samego okresu roku ubiegłego.

Ich wysokość uzależniona jest m.in. od:

- rodzaju i zakresu prowadzonej działalności,
- liczby zatrudnionych pracowników,
- liczby mieszkańców miejscowości, w której prowadzona jest działalność gospodarcza.

Wysokość podatku dochodowego w formie karty podatkowej ustalana jest w drodze decyzji naczelnika urzędu skarbowego odrębnie na każdy rok podatkowy.

Podatnik dokonuje wpłaty tego podatku co miesiąc – do 7 dnia każdego miesiąca za miesiąc ubiegły, a za grudzień do 28 grudnia roku podatkowego w wysokości ustalonej w decyzji urzędu skarbowego.

W pierwszej kolejności podatek ulega obniżeniu o kwotę zapłaconej składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych

Podatek dochodowy w formie ryczału od przychodów osób duchownych opłacają osoby duchowne prawnie uznanych wyznań, osiągające przychody z opłat otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim.

Stawki ryczału zarówno od przychodów proboszczów, jak i przychodów wikariuszy, określone są kwotowo w załącznikach do ustawy. Ich wysokość uzależniona jest od liczby mieszkańców parafii.

Wysokość ryczału ustalana jest w drodze decyzji naczelnika urzędu skarbowego, właściwego według miejsca wykonywania funkcji o charakterze duszpasterskim, odrębnie na każdy rok podatkowy.

Ryczałt obniża się o kwotę zapłaconej składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Osoby duchowne opłacające ryczałt są zwolnione od obowiązku składania zeznań podatkowych o wysokości osiągniętego dochodu ze źródła przychodu objętego ryczałtem.

- [1] na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 127 ustawy, wolne od podatku dochodowego są alimenty:
- a) na rzecz dzieci, które nie ukończyły 25 roku życia, oraz dzieci bez względu na wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymują zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną,
 - b) na rzecz innych osób niż wymienione w lit.a), otrzymane na podstawie wyroku sądu lub ugody sądowej, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie 700 zł,

działalność gospodarcza

Wielkość przychodów za rok 2010 pozwalająca na kwartalne rozliczenie ryczałtu w 2011r.*	25 000,00 euro	98 662,50 zł
Wielkość przychodów za rok 2010 uprawniająca do opodatkowania ryczałtem ewidencjonowanym w 2011r. *	150 000,00 euro	591 975 zł
Kwota przychodów za rok 2010 zobowiązująca do prowadzenia ksiąg rachunkowych w 2011r. **	1 200 000,00 euro	4 784 400,00 zł
Limit odpisów do jednorazowej amortyzacji w roku podatkowym 2011*	50 000,00 euro	197 000,00 zł
Kwota przychodów za rok 2010 uprawniająca do uznania za małego podatnika (jednorazowa amortyzacja, rozliczenie kwartalne) w 2011r.*	1 200 000,00 euro	4 736 000,00 zł

*według kursu ogłoszonego przez NBP na dzień 01 października 2010 r. (1 euro = 3,9465 zł)

** według kursu ogłoszonego przez NBP na dzień 30 września 2010 r. (1 euro = 3,9870 zł)

SKALA PODATKU DOCHODOWEGO 2009 r. - 2011 r.

Podstawa obliczenia podatku w złotych		Podatek wynosi
ponad	do	
	85.528	18% minus kwota zmniejszająca podatek 556 zł 02 gr
85.528		14.839 zł 02 gr + 32% nadwyżki ponad 85.528 zł

Podstawa prawna: art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

Kwota zmniejszająca podatek	Miesięczna	46 zł 33 gr
	Roczna	556 zł 02 gr
Roczny dochód niepowodujący obowiązku zapłaty podatku		3.091 zł

KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODU 2009 r. - 2011 r.

Podstawa prawna: art. 22 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

Z jednego stosunku pracy	Miesięcznie	111 zł 25 gr
	Rocznie	1.335 zł
Z kilku stosunków pracy	Nie może przekroczyć rocznie	2.002 zł 05 gr
Z jednego stosunku pracy dla dojeżdżających	Miesięcznie	139 zł 06 gr
	Rocznie	1.668 zł 72 gr
Z kilku stosunków pracy dla dojeżdżających	Nie może przekroczyć rocznie	2.502 zł 56 gr

Jeżeli roczne koszty uzyskania przychodów określone powyżej, są niższe od wydatków na dojazd do zakładu pracy lub zakładów pracy środkami transportu autobusowego, kolejowego, promowego lub komunikacji miejskiej, w rocznym rozliczeniu podatku koszty te mogą być przyjęte przez pracownika lub przez płatnika pracownika w wysokości wydatków faktycznie poniesionych, udokumentowanych wyłącznie imiennymi biletami okresowymi.

Podstawa prawna: art. 22 ust. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

**LIMITY ODLICZEŃ
W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH
OBOWIĄZUJĄCE W 2011 r.**

(na podstawie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych - Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm. - zwanej dalej „ustawą”)

	Rodzaj ulgi	Wysokość ulgi	Podstawa	Uwagi
I. Odliczenia od dochodu				
1.	Wydatki na zakup leków, których stosowanie zalecił lekarz specjalista	Nadwyżka wydatków ponad 100 zł miesięcznie	Art. 26 ust. 7a pkt 12 ustawy	Ulga na cele rehabilitacyjne przysługuje osobom niepełnosprawnym bądź podatnikom mającym na utrzymaniu osoby niepełnosprawne, których dochód (tj. osób będących na utrzymaniu) nie przekracza 9.120 zł w 2011 r. Z uwagi na warunki skorzystania z ulgi należy zapoznać się z treścią art. 26 ustawy.
2.	Opłacenie przewodników osób niewidomych I lub II grupy inwalidztwa oraz osób z niepełnosprawnością narządu ruchu zaliczonych do I grupy inwalidztwa	Do 2.280 zł – limit roczny	Art. 26 ust. 7a pkt 7 ustawy	j.w.
3.	Utrzymanie przez osoby niewidome i niedowidzące zaliczone do I lub II grupy inwalidztwa oraz osoby z niepełnosprawnością narządu ruchu zaliczone do I grupy inwalidztwa psa asystującego	Do 2.280 zł – limit roczny	Art. 26 ust. 7a pkt 8 ustawy	j.w.
4.	Używanie samochodu osobowego, stanowiącego własność (współwłasność) osoby niepełnosprawnej zaliczonej do I lub II grupy inwalidztwa lub podatnika mającego na utrzymaniu osobę niepełnosprawną zaliczoną do I lub II grupy inwalidztwa albo dzieci niepełnosprawne, które nie ukończyły 16 roku życia, dla potrzeb związanych z koniecznym przewozem na niezbędne zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne	Do 2.280 zł – limit roczny	Art. 26 ust. 7a pkt 14 ustawy	j.w.

5.	<p>Darowizny na cele:</p> <p>a) określone w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, organizacjom, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, lub równoważnym organizacjom określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita</p> <p>Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele,</p> <p>b) kultu religijnego</p> <p>c) krwiodawstwa realizowanego przez honorowych dawców krwi zgodnie z art. 6 ustawy z dnia 22 sierpnia 1997 r. o publicznej służbie krwi (Dz.U. Nr 106, poz. 681, z późn. zm.),</p>	<p>W wysokości dokonanej darowizny, nie więcej jednak niż 6% dochodu</p> <p>Wysokość darowizny w postaci oddanej krwi ustala się w wysokości ekwiwalentu pieniężnego za pobraną krew określonego przepisami wydanymi na podstawie art. 11 ust. 2 ustawy o publicznej służbie krwi.</p> <p>Według stanu na 01/01/2011 r. ekwiwalent pieniężny za 1 litr pobranej krwi wynosi 130 zł.</p>	<p>Art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy</p>	<p>Darowizna nie może być przekazana m.in. na rzecz partii politycznych, związków zawodowych, fundacji, których jedynym fundatorem jest Skarb Państwa, a także osoby fizycznej lub osoby prawnej prowadzącej działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu tytoniowego (art. 26 ust. 5 ustawy oraz art. 3 ust. 4 ustawy o działalności</p> <p>pożytku publicznego i o wolontariacie - Dz. U. z 2011 r. Nr234, poz. 1536, z późn. zm.)</p> <p>W zeznaniu rocznym należy wykazać kwotę (wartość) przekazanej darowizny, kwotę (wartość) odliczonej darowizny oraz dane obdarowanego poprzez podanie m.in. jego nazwy i adresu.</p> <p><u>Uwaga:</u></p> <p>Z uwagi na inne warunki skorzystania z odliczenia należy zapoznać się z treścią art. 26 ustawy.</p>
6.	<p>Darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą</p>	<p>W wysokości dokonanej darowizny</p>	<p>Przepisy ustaw o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej oraz o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych</p>	<p>Wymagane pokwitowanie odbioru darowizny oraz w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny - sprawozdanie o przeznaczeniu jej na tę działalność.</p> <p><u>Uwaga:</u></p> <p>w zeznaniu rocznym należy wykazać kwotę przekazanej darowizny, kwotę odliczonej darowizny oraz dane obdarowanego poprzez podanie m.in. jego nazwy i adresu.</p> <p>Pozostałe warunki zostały określone w art. 26 ustawy.</p>

7.	Wydatki ponoszone z tytułu użytkowania sieci Internet	Do wysokości 760 zł rocznie	Art. 26 ust. 1 pkt 6a ustawy	Wysokość wydatków ustala się na podstawie dokumentu stwierdzającego ich poniesienie, zawierającego w szczególności: dane identyfikujące kupującego (odbiorcę usługi lub towaru) i sprzedającego (towar lub usługę), rodzaj zakupionego towaru lub usługi oraz kwotę zapłaty.
8.	Wydatki poniesione przez podatnika uzyskującego przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej na nabycie nowych technologii	W wysokości ustalonej zgodnie z art. 26c ust. 5, 6 i 8 ustawy. Wydatki odlicza się od podstawy obliczenia podatku (opodatkowania), ustalonej zgodnie z art. 26 ust. 1 ustawy	Art. 26c ustawy	Z uwagi na warunki skorzystania z ulgi należy zapoznać się z treścią art. 26c ustawy.
9.	<p>W ramach tzw. praw nabytych – wydatki na spłatę odsetek od kredytu (pożyczki) udzielonego podatnikowi na sfinansowanie inwestycji mającej na celu zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych, związanej z:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) budową budynku mieszkalnego, albo 2) wniesieniem wkładu budowlanego lub mieszkaniowego do spółdzielni mieszkaniowej na nabycie prawa do nowo budowanego budynku mieszkalnego albo lokalu mieszkalnego w takim budynku, albo 3) zakupem nowo wybudowanego budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego w takim budynku od gminy albo od osoby, która wybudowała ten budynek w wykonywaniu działalności gospodarczej, albo 4) nadbudową lub rozbudową budynku na cele mieszkalne lub przebudową (przystosowaniem) budynku niemieszkalnego, jego części lub pomieszczenia niemieszkalnego na cele mieszkalne, w wyniku których powstanie samodzielne mieszkanie spełniające wymagania określone w przepisach prawa budowlanego. 	Odliczeniu podlegają odsetki od tej części kredytu, która nie przekracza kwoty odpowiadającej 325.990 zł.	Art. 26b ustawy, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2007 r. oraz art. 9 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588 oraz z 2008 r. Nr 209, poz. 1316)	<p>Z uwagi na liczne warunki określające zasady korzystania z tej ulgi wskazanym jest zapoznanie się z treścią art. 26b ustawy, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2007 r.</p> <p>Prawo do odliczania wydatków na spłatę odsetek od tego kredytu (pożyczki), przysługuje do upływu terminu spłaty określonego w umowie o kredyt (pożyczkę) zawartej przed dniem 1 stycznia 2007 r., nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2027 r.</p> <p><u>Uwaga:</u></p> <p>Podstawowym warunkiem skorzystania z omawianej ulgi, na zasadzie praw nabytych, jest podpisanie z kredytodawcą odpowiednio pożyczkodawcą umowy kredytu (pożyczki) do końca 2006 r. Moment podpisania umowy kredytowej (pożyczkowej) jest równoznaczny z udzieleniem kredytu przez bank lub skok, o którym mowa w art. 9 nowelizacji ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. (Dz. U. Nr 217, poz. 1588 oraz z 2008 r. Nr 209, poz. 1316).</p>

	Rodzaj ulgi	Wysokość ulgi	Podstawa	Uwagi
II. Odliczenia od podatku				
1.	Ulga na dzieci	<p>Odliczeniu podlega 92,67 zł, za każdy miesiąc kalendarzowy, w którym podatnik wykonywał władzę, pełnił funkcję albo sprawował opiekę, nad małoletnim dzieckiem</p> <p>(odliczenie dotyczy łącznie obojga rodziców, opiekunów prawnych dziecka albo rodziców zastępczych pozostających w związku małżeńskim).</p> <p>Odliczenie przysługuje również podatnikom utrzymującym pełnoletnie dzieci, o których mowa w art. 6 ust. 4 pkt 2 i 3, w związku z wykonywaniem przez tych podatników ciężącego na nich obowiązku alimentacyjnego oraz w związku ze sprawowaniem funkcji rodziny zastępczej.</p>	Art. 27f ustawy	<p>Ulga na dzieci przysługuje na każde małoletnie dziecko, w stosunku do którego w roku podatkowym podatnik:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) wykonywał władzę rodzicielską, 2) pełnił funkcję opiekuna prawnego, o ile dziecko z nim zamieszkiwało, 3) sprawował opiekę poprzez pełnienie funkcji rodziny zastępczej na podstawie orzeczenia sądu lub umowy zawartej ze starostą. <p><u>Uwaga:</u></p> <p>Z uwagi na inne warunki skorzystania z ulgi należy zapoznać się z treścią art. 27f ustawy.</p>
2.	Tzw. „ulga na powrót”	<p>Odliczeniu podlega kwota stanowiąca różnicę między podatkiem obliczonym przy zastosowaniu metody odliczenia proporcjonalnego, a kwotą podatku obliczonego za ten rok podatkowy przy zastosowaniu do dochodów wymienionych w art. 27g ust. 1 ustawy, metody wyłączenia z progresją.</p>	Art. 27g ustawy	<p>Przysługuje podatnikom podlegającym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu i uzyskującym poza terytorium Polski dochody:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ze źródeł, o których mowa w art. 12 ust. 1, art. 13, art. 14 ustawy, lub 2) z praw majątkowych w zakresie praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, z wykonywanej poza terytorium Polski działalności artystycznej, literackiej, naukowej, oświatowej i publicystycznej, z wyjątkiem dochodów (przychodów) uzyskanych z tytułu korzystania z tych praw lub rozporządzania nimi <p>– które rozlicza na zasadach określonych w art. 27 ust. 9 albo 9a ustawy, tj. stosując metodę odliczenia proporcjonalnego</p>

3.	<p>W ramach tzw. praw nabytych – wydatki na systematyczne oszczędzanie w kasie mieszkaniowej</p>	<p>30% poniesionych wydatków nie więcej niż 11.340 zł (6% z 189.000 zł) – limit roczny</p>	<p>art. 4 ust. 3 nowelizacji ustawy z dnia 21 listopada 2001 r. (Dz.U. Nr 134, poz. 1509)</p>	<p>Dotyczy kontynuacji odliczeń wydatków poniesionych na ten cel. Wydatki odliczane w ramach limitu odliczeń z tytułu wydatków inwestycyjnych na własne cele mieszkaniowe, tj. w ramach limitu 35.910 zł (19% z 189.000 zł) w okresie obowiązywania ustawy. Limit 11.340 zł odpowiada wydatkom w kwocie 37.800 zł.</p> <p>Odliczenie przysługuje podatnikom, którzy przed dniem 1 stycznia 2002 r. nabyli prawo do odliczeń z tego tytułu i po tym dniu dokonują dalszych wpłat na kontynuację systematycznego gromadzenia oszczędności wyłącznie na tym samym rachunku i w tym samym banku prowadzącym kasę mieszkaniową.</p>
4.	<p>W ramach tzw. praw nabytych – wydatki poniesione przez osobę prowadzącą gospodarstwo domowe z tytułu opłacenia z własnych środków składek na ubezpieczenia społeczne osoby zatrudnionej w ramach umowy aktywizacyjnej</p>	<p>W wysokości udokumentowanej dowodami stwierdzającymi ich poniesienie</p>	<p>Art. 27e ustawy, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2007 r. oraz art. 11 nowelizacji ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. (Dz. U. Nr 217, poz. 1588 oraz z 2008 r. Nr 209, poz. 1316).</p>	<p>Dotyczy wydatków ponoszonych do końca obowiązywania umowy zawartej przed dniem 1 stycznia 2007 r.</p> <p><u>Uwaga:</u> Nie dotyczy wydatków ponoszonych w związku z przedłużeniem umowy dokonanych po dniu 31 grudnia 2006 r.</p>

Podstawowe zagadnienia

Opodatkowanie **podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych** reguluje *ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych* (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.), zwana dalej „ustawą”.

Zgodnie z przepisami tej ustawy **podatnikami** podatku dochodowego od osób prawnych są:

- osoby prawne,
- jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej, z tym że podatnikami są spółki kapitałowe w organizacji,
- podatkowe grupy kapitałowe (grupy składające się z co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które funkcjonują w związkach kapitałowych i spełniają określone w ustawie warunki),
- spółki niemające osobowości prawnej mające siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

Przepisów ustawy nie stosuje się do:

- przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, chyba że ustalenie przychodów jest wymagane dla celów określenia dochodów wolnych od podatku dochodowego,
- przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach,
- przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy,
- przychodów (dochodów) armatorów opodatkowanych podatkiem tonażowym.

Art. 6 ustawy wymienia jednostki, które podlegają **zwolnieniu podmiotowemu**, np. Narodowy Bank Polski, jednostki budżetowe, itd. Jednostki te nie składają zeznań podatkowych.

Podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (art. 3 ustawy). W przypadku tych ostatnich podatników, jeżeli ustalenie dochodów nie jest możliwe na podstawie ewidencji rachunkowej, dochód określa się w drodze oszacowania, przy zastosowaniu wskaźnika dochodu w stosunku do przychodu, np. 5% - z działalności w zakresie handlu hurtowego lub detalicznego, 10% - z działalności budowlanej lub montażowej albo w zakresie usług transportowych (art. 9 ust 2a ustawy).

Według zasad ogólnych przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty. **Dochodem** jest nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym; jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą. W przypadku gdy podatnik poniósł stratę w roku podatkowym, o wysokość tej straty może obniżyć dochód w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty (art. 7 ustawy).

W przypadku **przychodów z udziału w zyskach osób prawnych** (np. dywidend) oraz przychodów podmiotów zagranicznych z tytułu tzw. należności licencyjnych (np. z odsetek) - przedmiotem opodatkowania jest przychód (art. 10 oraz 21 ustawy).

Dochody pochodzące z dywidend są zwolnione od podatku dochodowego, jeżeli łącznie spełnione zostaną następujące warunki:

- wypłacającym dywidendę jest spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego, mająca siedzibę lub zarząd w Polsce,
- odbiorcą dywidendy uzyskującym z tego tytułu dochody jest spółka (odbiorcą może być również zagraniczny zakład tej spółki) uznawana za rezydenta państwa członkowskiego UE, w tym Polski, lub państwa należącego do EOG, która podlega w takim państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia, z tym że aby skorzystać ze zwolnienia spółka taka musi docelowo posiadać bezpośrednio nie mniej niż 10% (od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r. nie mniej niż 15%) udziałów w spółce wypłacającej dywidendę.

Przy powiązaniach kapitałowych i innych związkach szczególnych, istnieje możliwość opodatkowania dochodów w drodze oszacowania (art. 11 ustawy). Do szacowania dochodów stosuje się następujące metody:

- porównywalnej ceny niekontrolowanej,
- ceny odprzedaży,
- rozsądnej marży ("koszt plus"), albo
- zysku transakcyjnego.

Sposób i tryb określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników określają przepisy *rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników* (Dz. U. z 1997 r. Nr 128, poz. 833 z późn. zm.). W przypadku wydania przez właściwy organ podatkowy, na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, decyzji o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi, w zakresie określonym w tej decyzji stosuje się metodę w niej wskazaną.

Podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi lub mającymi miejsce zamieszkania albo siedzibę w tzw. "rajach podatkowych" mogą być zobowiązani przez organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej do sporządzenia szczególnej dokumentacji podatkowej takich transakcji (art. 9a ustawy).

Dokumentacja taka powinna być sporządzona w terminie 7 dni i zawierać:

- określenie funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji,
- określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty,
- metodę i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji,
- określenie strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach,
- wskazanie innych czynników, które zostały uwzględnione przy określaniu wartości transakcji,
- określenie oczekiwanych korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń - w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym.

Jeżeli podatnik nie przedstawi organom podatkowym takiej dokumentacji transakcji, a w wyniku postępowania podatkowego zostanie udowodnione, iż zostały ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niezależne, i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, wówczas zostanie określony dochód w wysokości wyższej (strata w wysokości niższej) niż zadeklarowana przez podatnika i różnicę pomiędzy dochodem zadeklarowanym przez podatnika, a określonym przez organy skarbowe opodatkowuje się stawką w wysokości 50% (art. 19 ust. 4 ustaw).

Przychodami podatkowymi są nie tylko otrzymane pieniądze, ale również inne wartości, np. różnice kursowe, wartość nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie otrzymanych rzeczy, praw lub innych świadczeń (art. 12 ustawy). Za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działaniami specjalnymi produkcji rolnej, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

Przy określaniu daty powstania przychodów jako ogólną zasadę przyjęto, że przychód należny będzie powstawał w dniu wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, w tym częściowego wykonania usługi, nie później niż w dniu:

- 1) wystawienia faktury, albo
- 2) uregulowania należności.

W przypadku usługi rozliczanej w okresach rozliczeniowych przychód powstaje w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub fakturze (nie rzadziej niż raz w roku). Rozwiązanie to jest również stosowane do ustalania daty powstania przychodów z tytułu dostawy energii elektrycznej, ciepłej i gazu przewodowego.

W odniesieniu do przychodów, do których nie mają zastosowania przedstawione rozwiązania, przepisy podatkowe regulują, iż datą powstania takiego przychodu jest dzień otrzymania zapłaty.

W ustawie zostały wymienione również kategorie, które nie są kwalifikowane do przychodów podatkowych, np. pobrane wpłaty lub zarachowane należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych (art. 12 ust 4 ustawy).

Za **koszty podatkowe** uznawane są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Zaliczeniu do kosztów podatkowych podlegają więc różnego rodzaju ogólne wydatki związane z funkcjonowaniem firmy, a szczególnie takie, które jedynie pośrednio związane są z osiąganymi przez podatnika przychodami, np. kary umowne.

Koszty bezpośrednio związane z przychodami są rozliczane w roku, w którym zostają osiągnięte związane z nimi przychody. Inne koszty rozliczone są w roku ich poniesienia. Za datę poniesienia kosztu uznaje się dzień ujęcia kosztu w prowadzonych przez podatnika księgach rachunkowych na podstawie faktury lub innego dowodu księgowego.

Rozliczanie przez podatników **różnic kursowych** może następować według reguł wynikających z przepisów o rachunkowości (art. 9b ust. 1 pkt 2 ustawy) lub w oparciu o uregulowania w ustawie podatkowej (art. 15a ustawy). Możliwość wyboru mają podatnicy, których sprawozdania finansowe są objęte badaniem przez biegłych rewidentów, pozostali podatnicy rozliczają różnice kursowe na zasadach wskazanych w ustawie podatkowej.

Wpływ na podatek dochodowy od osób prawnych mają wyłącznie zrealizowane różnice kursowe, np. przy kredytach w dacie spłaty kredytu (pożyczki) w walucie obcej. Podatnicy mogą rozliczać podatkowe różnice kursowe zarówno przy konwersji wierzytelności jak i transakcjach kantorowych, mogą przyjąć faktycznie zastosowany kurs walut, np. bankowy lub kantorowy albo wynikający z umowy. Podatkowe rozliczenie różnic kursowych jest dokonywane według faktycznie zastosowanego kursu walutowego, ale jeżeli przy obliczeniu różnic kursowych nie jest możliwe uwzględnienie faktycznie zastosowanego kursu waluty w danym dniu, wówczas w takich przypadkach możliwe jest zastosowanie kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ten dzień. We wszystkich sytuacjach, w których zastosowano średni kurs NBP, kurs ten jest przyjmowany z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu lub poniesienia kosztu.

W zakresie **amortyzacji podatkowej** (art. 16a-16m ustawy) zostały określone składniki majątku, np. budynki, budowle, maszyny, środki transportu, inwestycje w obcych środkach trwałych, budynki i budowle wybudowane na obcym gruncie, zwane środkami trwałymi, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych zaliczanych do kosztów podatkowych. W ustawie zostały również wymienione środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, które nie podlegają amortyzacji, m.in. grunty i prawo wieczystego użytkowania gruntów (art. 16c ustawy). Dla celów podatku dochodowego uznaje się za koszty uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne dokonywana wyłącznie na podstawie przepisów ustawy.

Generalnie podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych od ustalonej wartości początkowej środków trwałych - w równych ratach co miesiąc, co kwartał albo jednorazowo na koniec roku podatkowego (z zastrzeżeniem metody degresywnej). Przy amortyzacji środków trwałych podatnicy mogą stosować różnorodne metody amortyzacji: liniową (wg stawek amortyzacyjnych z Wykazu stawek amortyzacyjnych), w tym z możliwością podwyższania i obniżania tych stawek, metodę opartą o stawki indywidualne (dla używanych lub ulepszonych środków trwałych) lub metodę degresywną (zmienna podstawa, od której dokonuje się odpisów amortyzacyjnych).

Mali podatnicy oraz podatnicy rozpoczynający działalność, z wyjątkiem tych, którzy zostali utworzeni w wyniku stosownych przekształceń, mają możliwość skorzystania z amortyzacji obejmującej jednorazowym odpisem amortyzacyjnym do 100% wartości początkowej środka trwałego w pierwszym roku podatkowym (art. 16k ustawy). Dotyczy to środków trwałych z grup 3-8 Klasyfikacji Środków Trwałych, w tym maszyn, urządzeń i środków transportu, z wyłączeniem jednak samochodów osobowych. Łączna kwota dokonanych według tej metody odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych wprowadzonych w danym roku do ewidencji, nie może przekroczyć równowartości kwoty 50.000 euro.

Amortyzacji podlegają również nabyte prawa majątkowe, takie jak: licencje, prawa autorskie, prawa własności przemysłowej oraz know-how, a także wartość firmy, koszty prac rozwojowych - zwane wartościami niematerialnymi i prawnymi. Przy amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych stosuje się zasadę, że okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie może być krótszy niż ustawowo określona liczba miesięcy, np. od licencji (sublicencji) na programy komputerowe oraz od praw autorskich - 24 miesiące.

W zakresie opodatkowania stron **umowy leasingu** (art. 17a-17l ustawy), przepisy ustawy uzależniają rozliczenia podatkowe w zależności od warunków takiej umowy.

Dla celów podatkowych za umowę leasingu uznaje się umowę nazwaną w kodeksie cywilnym, a także każdą inną umowę, na mocy której jedna ze stron, zwana "finansującym", oddaje do odpłatnego używania albo używania i pobierania pożytków na warunkach określonych w ustawie drugiej stronie, zwanej "korzystającym", podlegające amortyzacji środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, a także grunty.

Uregulowania w zakresie leasingu podatkowego zakładają ściśle określone skutki podatkowe:

1. Opłaty leasingowe w całej wysokości stanowią przychód finansującego i odpowiednio koszt uzyskania przychodu korzystającego, jeżeli:
 - umowa została zawarta na czas oznaczony, stanowiący co najmniej 40% normatywnego okresu amortyzacji lub co najmniej 10 lat w przypadku nieruchomości,
 - suma ustalonych opłat (wraz z ceną sprzedaży), pomniejszona o należny VAT, odpowiada co najmniej wartości początkowej przedmiotu umowy.
2. Opłaty leasingowe, w części stanowiącej spłatę wartości przedmiotu umowy, nie są przychodem finansującego i odpowiednio kosztem uzyskania przychodów korzystającego, jeżeli:
 - umowa została zawarta na czas oznaczony,
 - suma ustalonych opłat (wraz z ceną sprzedaży), pomniejszona o należny VAT, odpowiada co najmniej wartości początkowej przedmiotu umowy,
 - z umowy będzie wynikało, że odpisów amortyzacyjnych w podstawowym okresie umowy będzie dokonywał korzystający.

Przychodem ze sprzedaży przedmiotu leasingu, po zakończeniu podstawowego okresu umowy, zasadniczo jest cena określona w umowie sprzedaży. W przypadku leasingu wymienionego w pkt 1, jeżeli cena sprzedaży będzie niższa od hipotetycznej wartości netto (wartość początkowa pomniejszona o wyliczone w znaczeniu hipotetycznym odpisy amortyzacyjne, obliczone według zasad amortyzacji degresywnej, z uwzględnieniem współczynnika 3 - w odniesieniu do środków trwałych), przychód określa się w wysokości wartości rynkowej.

W ustawie zostały uregulowane także inne skutki, które mogą wystąpić po zakończeniu tego okresu. Na przykład, jeżeli leasing będzie kontynuowany, opłaty ustalone przez strony będą przychodem dla finansującego oraz kosztem uzyskania przychodów dla korzystającego także wtedy, gdy odbiegają znacznie od wartości rynkowej.

Jeżeli umowa nie spełnia warunków określonych w ustawie dla umów leasingu, wówczas skutki podatkowe są takie same jak w przypadku umów najmu lub dzierżawy.

W zakresie **zwolnień** (art. 17 ustawy), w ustawie funkcjonują zwolnienia przedmiotowe, w tym dla podatników takich jak zrzeszenia, stowarzyszenia, fundacje, realizujące ustawowo określone, społecznie użyteczne cele. W przypadku tych podatników zwalnia się od podatku dochody, które są przeznaczone na realizację tych celów statutowych.

Podmioty takie, tj. spółdzielnie i wspólnoty mieszkaniowe, товариства budownictwa społecznego oraz samorządowe jednostki organizacyjne prowadzące działalność w zakresie gospodarki mieszkaniowej korzystają wyłącznie ze zwolnienia dochodów uzyskanych z gospodarki zasobami mieszkaniowymi - w części przeznaczonej na cele związane z utrzymaniem tych zasobów, z wyłączeniem dochodów uzyskanych z innej działalności gospodarczej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi.

W celu obliczenia należnego podatku dochodowego konieczne jest ustalenie podstawy opodatkowania, którą stanowi dochód po odliczeniu ewentualnych **darowizn** na określone cele, przy zachowaniu 10% limitu, w stosunku do tego dochodu. Odliczenie darowizn jest uzależnione od spełnienia łącznie dwóch kumulatywnych przesłanek. Darowizna powinna być przekazana na cele określone w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku i o wolontariacie (np. na pomoc społeczną, działalność charytatywną). Obdarowanym zaś musi być organizacja określona w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy prowadząca działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych. Są to organizacje pozarządowe (nienależące do sektora finansów publicznych i niedziałające w celu osiągnięcia zysku), kościelne osoby prawne i kościelne jednostki organizacyjne oraz stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego. Organizacje te nie muszą posiadać statusu organizacji pożytku publicznego.

Odliczenie w ramach łącznego limitu 10% dochodu obejmie również darowizny przekazywane na rzecz podmiotów prowadzących taką działalność w innym niż Polska państwie Unii Europejskiej lub w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

Odliczeniu podlegają również darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą na podstawie tzw. ustaw kościelnych – w tym przypadku do wysokości 100% dochodu.

Podatnicy otrzymujący darowizny są obowiązani do wyodrębnienia w zeznaniu podatkowym kwot ogółem otrzymanych darowizn ze wskazaniem celów, na które zostały one przekazane zgodnie ze sferą działalności pożytku publicznego, o której mowa w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie wraz z wyszczególnieniem darowizn pochodzących od osób prawnych z podaniem nazwy i adresu darczyńcy, jeżeli jednorazowa kwota darowizny przekracza 15.000 zł lub jeżeli suma wszystkich darowizn otrzymanych w danym roku podatkowym od jednego darczyńcy przekracza 35.000 zł. W terminie składania zeznania podatkowego mają oni również obowiązek udostępnić do publicznej wiadomości informacje, o których mowa wyżej i w formie pisemnej zawiadomić o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Z obowiązku tego zwolnione są podmioty, których dochód za dany rok podatkowy nie przekracza 20.000 zł.

Odliczeniom od podstawy opodatkowania podlegają: wydatki poniesione na nabycie nowych technologii (art. 18b ustawy).

Podatek wynosi 19% podstawy opodatkowania (art. 19 ustawy).

Podatnicy i płatnicy nie składają w trakcie roku podatkowego deklaracji podatkowych, ale są obowiązani do wpłacania zaliczek. Dotyczy to także podatku dochodowego pobieranego w sposób zryczałtowany.

W trakcie roku podatkowego podatnicy mogą również rozliczać się z zaliczek na podatek w systemie uproszczonym (art. 25 ust. 6-10 ustawy). Wpłata zaliczek jest wówczas uzależniona od podatku należnego wykazanego w zeznaniu złożonym w roku poprzedzającym dany rok podatkowy lub w zeznaniu złożonym w roku poprzedzającym dany rok podatkowy o dwa lata.

Mali podatnicy oraz podatnicy rozpoczynający prowadzenie działalności gospodarczej mają możliwość wpłacania zaliczek na podatek dochodowy w systemie kwartalnym (art. 25 ust. 1b-2a ustawy).

Podatnicy mają obowiązek złożenia **zeznania** o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym do końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie wpłacić podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku (art. 27 ustawy).

Podstawowe zasady funkcjonowania **podatku od towarów i usług** (wybór z <http://www.vat.pl>)

Podatnik VAT

Zgodnie z nową ustawą **podatnikiem VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej (np. spółki cywilne, jawne) oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności, oraz dokonujące wewnątrzwspólnotowej dostawy nowych środków transportu.**

Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, a także osób wykonujących wolne zawody. Działalność podlegająca VAT winna być wykonywana w sposób częstotliwy lub (jednorazowo) w sposób wskazujący na zamiar jej wykonywania w sposób częstotliwy.

Podatnikami są **również** osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne:

- na których ciąży obowiązek uiszczenia cła i uprawnione do korzystania z procedury celnej obejmującej uszlachetnianie czynne, odprawę czasową, przetwarzanie pod kontrolą celną,
- dokonujące wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów,
- będące usługobiorcami usług lub nabywcami towarów od podmiotów nie posiadających siedziby lub miejsca stałego zamieszkania (prowadzenia działalności) na terytorium kraju, jeśli podatek nie został rozliczony przez usługodawcę lub dokonującego dostawy na terytorium kraju.

Od 1 lipca 2006r. podatnikami VAT są również **europejskie zgrupowania interesów gospodarczych** (EZIG, ang. GEIE), utworzone zgodnie z rozporządzeniem (EWG) nr 2137/85, które realizuje dostawy towarów lub świadczy usługi odpłatnie na rzecz swoich członków lub osób trzecich.

Nie są podatnikami VAT osoby uzyskujące przychody:

- z umowy o pracę;
- z umowy zlecenia, agencyjnej, o dzieło, zawartej z własnym pracodawcą;
- wymienione w art. 13 pkt 2-9 ustawy p.dof, tj.: przychody z tytułu osobistego wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło na rzecz podmiotów prowadzących działalność gospodarczą lub właściciela nieruchomości, przychody z działalności artystycznej, literackiej, publicystycznej, duchownych, arbitrów, członków zarządów i rad nadzorczych, z kontraktu menedżerskiego - pod pewnymi warunkami (umowa zawiera warunki wykonania umowy, określa wynagrodzenie oraz odpowiedzialność zatrudniającego wobec osób trzecich za wykonanie umowy przez zatrudnionego);
- z tytułu świadczenia usług w charakterze twórców i artystów wykonawców w rozumieniu przepisów o prawie autorskim i prawach pokrewnych, wynagradzanych w

formie honorariów za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw artystycznego wykonania albo ich wykonanie, w tym również wynagradzanych za pośrednictwem organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi, niezależnie od tego, czy będzie to umowa o dzieło, czy też umowa zbycia praw autorskich (umowa powinna zawierać warunki wykonania umowy, określa wynagrodzenie oraz odpowiedzialność zatrudniającego wobec osób trzecich za wykonanie umowy przez zatrudnionego).

Za zgodą naczelnika urzędu skarbowego podatnikiem mogą zostać jednostki organizacyjne osoby prawnej - **organizacji pożytku publicznego**, prowadzące samodzielnie działalność gospodarczą, pod warunkiem, że jednostki te samodzielnie sporządzają sprawozdanie finansowe. Dla takich podatników opodatkowaniu podlega również dostawa towarów czy świadczenie usług na rzecz innych jednostek organizacyjnych tej samej organizacji pożytku publicznego.

Rejestracja VAT

Przed wykonaniem pierwszej czynności sprzedaży, podatnik winien złożyć w urzędzie skarbowym zgłoszenie rejestracyjne [VAT-R](#). Podatnik, który jest zwolniony z VAT podmiotowo (z uwagi na niską wartość sprzedaży) lub wykonuje czynności wyłącznie zwolnione, może (ale nie musi) zarejestrować się do VAT.

Osoba fizyczna dokonuje rejestracji zawsze na nazwisko i podaje adres zamieszkania, podmiot nie będący osobą fizyczną rejestruje się zgodnie z nazwą i siedzibą prowadzenia działalności. Właściwym do zarejestrowania jest urząd skarbowy zgodny z miejscem prowadzenia działalności, a jeśli działalność jest prowadzona na terenie kilku urzędów skarbowych, to rejestracji dokonuje się w US właściwym ze względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę. Urząd skarbowy potwierdza rejestrację podatnika.

Od dnia złożenia deklaracji VAT-R podatnik ma prawo odliczać VAT naliczony z otrzymywanych przez niego faktur zakupu (tzn. wystarczy, że zarejestruje się jako podatnik przed upływem terminu złożenia deklaracji VAT za okres, w którym VAT odlicza). Podatnik zarejestrowany winien podawać na fakturach i ofertach właściwy NIP. W przypadku, gdy numer ten nie został jeszcze nadany, na dokumentach umieszcza się inny nr identyfikacyjny (PESEL, REGON), a po otrzymaniu potwierdzenia VAT-5 - winien on zostać uzupełniony. Wszystkie zmiany danych, a także zaprzestanie działalności podatnik winien zgłosić do US w terminie 7 dni.

Rejestracja VAT-UE - zmiany od 2010 r.

Zgłoszenia VAT-UE dokonują dwa rodzaje podatników.

Od początku obowiązywania nowej ustawy o VAT rejestracji VAT-UE dokonują podatnicy VAT, podlegający obowiązkowi zarejestrowania jako podatnicy VAT czynni, przed dniem dokonania pierwszej wewnątrzspółnotowej dostawy lub pierwszego wewnątrzspółnotowego nabycia. Zgłoszenia dokonują również podatnicy VAT i osoby prawne nie będące podatnikami VAT, u których wartość

wewnątrzspółnotowego nabycia towarów przekroczyła kwotę 50.000 zł w roku poprzednim, oraz jednostki, które pomimo nieprzekroczenia owego limitu wybierają opodatkowanie tych czynności VAT.

Od 1 stycznia 2010 r. obowiązek rejestracji VAT-UE stosuje się również do podatników VAT, podlegających obowiązkowi zarejestrowania jako podatnicy VAT czynni, którzy:

- nabywają usługi, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT (są to usługi opodatkowane u nabywcy z wyjątkiem usług związanych z nieruchomościami, transportu pasażerów, restauracyjnych i cateringowych, krótkoterminowego wynajmu środków transportu, usług telekomunikacyjnych lub usług nadawczych radiowych i telewizyjnych), jeżeli usługi te stanowiłyby u nich import usług;
- świadczą usługi na rzecz podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej, świadczonych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, innych niż zwolnionych od podatku od wartości dodanej lub opodatkowanych stawką 0 %, dla których zobowiązaniem do zapłaty podatku od wartości dodanej jest usługobiorca.

Okazuje się, że nabywając reklamę Google AdWords czy też świadcząc usługi Google AdSense trzeba posiadać NIP-UE, a do tego transakcje w ramach Google AdSense należy wykazać w informacjach podsumowujących.

Od 1 stycznia 2011 r. dodatkowe wyjątki co do art.28b ustawy dotyczyć będą usług wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych związanych z usługami wstępu na te imprezy. Te usługi nie będą objęte obowiązkiem rejestracji VAT-UE.

Podatnicy ci przy wykonywaniu ww. usług podają kontrahentowi numer NIP-UE (czyli NIP poprzedzony kodem PL, np. PL 6181030327).

Podatnicy VAT-UE składają informacje podsumowujące, w których ujmują:

- wewnątrzspółnotowe nabycie towarów;
- wewnątrzspółnotową dostawę towarów;
- dostawy w procedurze uproszczonej (faktura VAT uproszczona);
- **świadczanie ww. usług** (art.28b ustawy o VAT) na rzecz podatników VAT z UE, opodatkowanych u nabywcy (czyli tylko ww. usługi świadczone do UE i opodatkowane u nabywcy, a nie usługi nabywane z UE i opodatkowane w Polsce).

W przypadku zaprzestania przez podmiot zarejestrowany jako podatnik VAT UE wykonywania czynności, o których mowa wyżej, podmiot ten jest obowiązany na piśmie zgłosić ten fakt naczelnikowi urzędu skarbowego przez aktualizację zgłoszenia rejestracyjnego; zgłoszenie składa się w terminie 15 dni, licząc od dnia zaistnienia tej okoliczności. W przypadku gdy podmiot taki nie złoży za 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały deklaracji podatkowej, naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu podmiot z rejestru jako podatnika VAT UE i powiadamia go o powyższym. To wszystko dotyczy

wykreślenia z rejestru podatników VAT-UE, nie podatników VAT (tam mamy odrębne zasady).

Mali podatnicy i metoda kasowa rozliczenia podatku VAT

Mały podatnik to szczególna kategoria podatników VAT, charakteryzująca się stosunkowo niewielkimi obrotami rocznymi. Mały podatnik posiada dodatkowe uprawnienia, jedną z nich jest możliwość wyboru kasowej metody rozliczania VAT. Metodę tę można w dużym uproszczeniu opisać następująco: *odprowadzam, kiedy kontrahent mi zapłaci, a odliczam - gdy sam zapłacę kontrahentowi*. Warto dodać, że metoda kasowa oznacza wyłącznie kwartalne rozliczenia - deklaracją VAT-7K, a podatnik zobowiązany jest do wystawiania faktury VAT MP. Mały podatnik nie musi korzystać z kasowej metody rozliczania VAT, ma jednak taką możliwość.

Kto jest małym podatnikiem dla przepisów VAT:

Mały podatnik to polski podatnik VAT:

- u którego wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1.200.000 euro;
- prowadzącego przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzającego funduszami powierniczymi, będącego agentem, zleceniobiorcą lub inną osobą świadczącą usługi o podobnym charakterze, z wyjątkiem komisju - jeżeli kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzenia za wykonane usługi (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 45.000 euro;

Przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1.000 zł.

Metoda kasowa

O zamiarze stosowania metody kasowej rozliczenia podatku VAT mały podatnik zawiadamia na piśmie naczelnika urzędu skarbowego najpóźniej w ostatnim dniu miesiąca poprzedzającego okres, w którym będzie stosować metodę kasową.

Okres stosowania zasady kasowej rozliczenia VAT nie może być krótszy niż 12 miesięcy, chyba że mały podatnik utracił status małego podatnika (ze względu na rozmiar obrotów).

O rezygnacji ze stosowania metody kasowej podatnik zawiadamia na piśmie naczelnika US w terminie do końca kwartału, w którym stosował tę metodę.

Ww. zawiadomienia na piśmie mogą nastąpić poprzez złożenie jedynie aktualizacji VAT-R.

Mały podatnik traci prawo do rozliczania podatku metodą kasową, począwszy od rozliczenia za miesiąc następujący po kwartale, w którym przekroczył kwotę limitu.

Na przykład:

1 kwietnia mały podatnik przekroczył limit 800'000 €, zatem traci prawo do metody kasowej rozliczeń 30 czerwca, a za II kwartał składa jeszcze VAT-7K metodą kasową.

Stowarzyszenie, fundacja

Gdy stowarzyszenie czy fundacja prowadzi działalność gospodarczą, staje się podatnikiem VAT na takich samych zasadach, jak każdy inny przedsiębiorca.

Jednak gdy nie prowadzi działalności gospodarczej, nie jest przedsiębiorcą, to nie oznacza wcale, iż nie jest podatnikiem VAT. Definicja działalności gospodarczej w Prawie o stowarzyszeniach czy w ustawie o fundacjach różni się od definicji działalności gospodarczej w ustawie o podatku od towarów i usług, gdzie wystarczy jedynie odpłatnie dokonywać określonych czynności. Nie muszą to być czynności pełnopłatne, wystarczy wykonywanie usług za częściową odpłatnością.

Na przykład:

Stowarzyszenie prowadzi kursy dla członków, za częściową zryczałtowaną odpłatnością, która pokrywa z reguły 10% kosztów organizacji szkolenia. Takie stowarzyszenie jest podatnikiem VAT. Stowarzyszenie, które organizuje bezpłatne szkolenia korzystając ze środków pochodzących ze składek członkowskich podatnikiem VAT nie jest.

Nie będzie jednak powodować uzyskania statusu podatnika VAT przekazywanie towarów czy świadczenie usług w zamian za opłatę stanowiącą wsparcie dla stowarzyszenia czy fundacji, gdy wysokość tej opłaty nie jest uzależniona od stowarzyszenia czy fundacji i ustala ją sam wpłacający.

Na przykład:

Fundacja przekazuje firmie nieodpłatnie kalendarz, ale dołącza do niego dowód wpłaty. Przedsiębiorca sam decyduje, ile "zapłaci" za kalendarz, ale prawnie nie występuje odpłatna dostawa towaru, lecz wsparcie finansowe niezależne od nieodpłatnej dostawy kalendarza.

Uwaga ! Działalność charytatywna

Stowarzyszenie czy fundacja, która przekazuje towary i usługi nieodpłatnie, nie prowadzi działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o podatku VAT, nie jest podatnikiem VAT. Również dotacje i nabycie towarów z UE nie podlegają u takiej fundacji opodatkowaniu podatkiem VAT.

Sponsoring

Wiele fundacji czy stowarzyszeń zapomina jednak o różnicy pomiędzy darowizną a sponsoringiem. Darowizna jest świadczeniem bezpłatnym, nie powiązany z żadnego rodzaju świadczeniem zwrotnym ze strony obdarowanego, a sponsoring to umowa odpłatna, na mocy której sponsor finansuje stowarzyszenie czy fundację, która zobowiązuje się np.

umieszczać logo sponsora na dokumentach, reklamach, podawać informację o sponsoringu do publicznej wiadomości w udzielanych wywiadach itp.

Sponsoring jako umowa odpłatna powoduje uzyskanie przez stowarzyszenie lub fundację statusu podatnika VAT, chyba że kwota obrotu pozwala na korzystanie ze zwolnienia podmiotowego.

Rejestracja za granicą

W niektórych przypadkach polskie przedsiębiorstwa zobowiązane będą do zarejestrowania się w charakterze podatników VAT w innych państwach Unii Europejskiej.

Podatnicy VAT dokonujący dostaw czy świadczący usługi na rzecz kontrahentów z innych państw UE z reguły albo naliczają polski podatek od towarów i usług, albo też nie podlegają w Polsce opodatkowaniu, a podatek VAT od towarów czy usług opłacają nabywcy - od wewnątrzspółnotowego nabycia czy importu usług. Jednak w przypadku, gdy:

- usługa świadczona jest faktycznie na terytorium innego państwa UE, a zgodnie z prawem podatkowym tego państwa miejsce świadczenia tej usługi znajduje się na jego terytorium;
- dostawa towarów dokonywana jest na takich warunkach, że z tytułu jej dokonania na terytorium państwa UE podatnikiem jest dostawca

polski podatnik dokonujący takiej czynności ma obowiązek **dopełnić obowiązków podatkowych zgodnie z prawem podatkowym tego kraju**. Może to oznaczać obowiązek rejestracji, rozliczania podatku VAT itp za granicą, może to również oznaczać prawo do skorzystania ze zwolnień podmiotowych i innych.

Polska ustawa o podatku od towarów i usług reguluje bowiem jedynie opodatkowanie na terytorium Polski. Jeżeli zgodnie z tą ustawą miejscem świadczenia jest inne państwo, to znaczy jedynie, że w Polsce czynność pozostaje nieopodatkowana. Jeżeli zgodnie z tą ustawą miejscem świadczenia jest terytorium Polski, to nie znaczy wcale, że czynność ta nie podlega opodatkowaniu za granicą. To określa prawo obcego państwa, którego dana czynność dotyczy.

Na przykład:

Podatnik polski świadczy usługi prawnicze faktycznie na terytorium RFN. Miejscem świadczenia usługi jest zgodnie z polską ustawą o VAT terytorium RFN. Oznacza to, że w Polsce usługa pozostanie nieopodatkowana VAT. Jednak podatnik prowadząc działalność na terytorium RFN powinien sprawdzić, czy w związku z tym nie stał się niemieckim podatnikiem VAT.

Polski podatnik dokonuje wysyłkowej sprzedaży z terytorium kraju, wysyłając towary obywatelom RFN. Po przekroczeniu limitu wartości wysłanych towarów miejscem świadczenia stanie się RFN. Podatnik zgodnie z prawem RFN ma obowiązek rozliczyć wówczas niemiecki podatek VAT od wysłanych powyżej limitu towarów.

Uwaga! Zakład, stała placówka

Opodatkowanie VAT jest niezależne od tego, jak opodatkowane są dochody podatnika w świetle umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, w szczególności od tego, czy podatnik ma za granicą zakład lub stałą placówkę.

Podmioty zagraniczne

Podmioty zagraniczne, które zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług dokonują dostawy towarów lub świadczenia usług, dla których miejscem dostawy czy świadczenia jest Polska, i którzy nie mogą opodatkować tych dostaw i usług u polskiego nabywcy, stają się polskimi podatnikami VAT. Pomimo faktycznego wykonywania niektórych czynności nawet poza granicami Polski obowiązani są do zarejestrowania się, prowadzenia ewidencji i składania deklaracji na takich samych zasadach, jak podatnicy Polscy.

Podatnicy VAT nie posiadający miejsca zamieszkania czy siedziby albo stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium Unii Europejskiej, a którzy są zobowiązani do zarejestrowania się w Polsce w charakterze podatnika VAT czynnego, obowiązani są ustanowić **przedstawiciela podatkowego**.

Przedstawicielem podatkowym może być:

- osoba fizyczna, osoba prawna, jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej;
- zarejestrowana jako podatnik VAT czynny;
- uprawniona do zawodowego świadczenia doradztwa podatkowego lub usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych;
- która przez ostatnie 24 miesiące terminowo regulowała VAT i inne podatki stanowiące dochód budżetu państwa;
- która to osoba fizyczna, albo członek zarządu, wspólnik, główny księgowy - w przypadku innych jednostek - w ciągu ostatnich 24 miesięcy nie podlegała odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe.

Procedura ustanowienia przedstawiciela podatkowego jest następująca:

1. Przyszły przedstawiciel przedstawia podatnikowi zaświadczenie, że spełnia ww. warunki;
2. Obie strony zawierają umowę w formie aktu notarialnego, zawierającą w szczególności:
 - imię i nazwisko lub nazwę podatnika;
 - adres jego siedziby, stałego miejsca wykonywania działalności lub miejsca zamieszkania za granicą;
 - dane identyfikacyjne przedstawiciela podatkowego, w tym imię, nazwisko (nazwę), adres miejsca zamieszkania (siedziby);

- adres, w których będzie przechowywana dokumentacja VAT podatnika zagranicznego;

3. Strony przesyłają odpis umowy do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście.

4. Gdy przedstawiciel podatkowy przestanie spełniać konieczne ww. warunki, niezwłocznie powiadamia o tym pisemnie podatnika.

Na przedstawicielu podatkowym ciążyą następujące **obowiązki**:

- wypełnianie obowiązków podatnika, którego jest przedstawicielem;
- prowadzenie i przechowywanie dokumentacji oraz ewidencji VAT;
- wykonywanie innych czynności z zakresu VAT - jeżeli zostały wymienione w umowie;
- solidarna odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe podatnika, którego reprezentuje.

Podmioty zagraniczne nie będące podatnikami VAT

Jednak obowiązki w zakresie VAT mają nie tylko podmioty obowiązane do zarejestrowania się w charakterze podatników VAT. Wynikają one z określenia w prawie o VAT miejsca świadczenia usług elektronicznych jako kraju miejsca zamieszkania czy siedziby odbiorcy usługi nie będącego podatnikiem VAT. Zatem podmioty:

- nie posiadające miejsca zamieszkania, stałego miejsca wykonywania działalności czy siedziby na terytorium UE;
- nie zarejestrowane w UE jako podatnik VAT i nie posiadające obowiązku takiej rejestracji;
- świadczący usługi elektroniczne, dla których miejscem opodatkowania zgodnie z przepisami o VAT jest teren kraju UE;
- na rzecz odbiorców nie będących podatnikami VAT

mogą skorzystać z uproszczonych zasad ewidencjonowania i rozliczania podatku VAT. Dotyczy to głównie zagranicznych **portali internetowych sprzedających usługi na rzecz osób fizycznych z UE**.

Taki podmiot może **wybrać kraj** UE, w którym dokona **rejestracji**. Rejestracji dokona **elektronicznie** przy wykorzystaniu certyfikowanego podpisu elektronicznego, w Polsce w Drugim Urzędzie Skarbowym Warszawa-Śródmieście. Zgłoszenie może zostać również dokonane za pośrednictwem szyfrowanej protokołem SSL strony internetowej (podmiot otrzyma swój login i hasło). W taki sam sposób podmiot zagraniczny obowiązany jest zgłosić zmiany danych objętych zgłoszeniem - w terminie 7 dni od zmiany. Również drogę elektroniczną podmiot zagraniczny otrzyma potwierdzenie rejestracji i numer NIP.

Oprócz rejestracji, również **inne obowiązki** realizowane są **w formie elektronicznej**:

- deklaracje VAT do 20 dnia po zakończeniu kwartału rozliczeniowego (nawet gdy brak obrotu), zawierające:

- NIP podmiotu;
- obrót z tytułu usług elektronicznych w PLN, kwotę VAT w PLN oraz stawkę podatku - z podziałem na poszczególne kraje UE (**kurs** przeliczenia z innych walut rozliczeniowych z ostatniego dnia kwartału rozliczeniowego ogłoszonego przez Europejski Bank Centralny);
- całkowitą kwotę podatku należnego;
- ewidencja w postaci elektronicznej, zawierająca:
 - dane niezbędne dla określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania;
 - wysokość podatku należnego;
 - kwoty VAT do zapłaty w państwach konsumpcji;
 - całkowity VAT do zapłaty;
 - inne dane służące prawidłowemu sporządzeniu ewidencji VAT;
- kontrola poprzez przesłanie ewidencji drogą elektroniczną na każde żądanie państwa konsumpcji czy państwa rejestracji;
- przechowywanie w formie elektronicznej ewidencji przez okres 10 lat od zakończenia roku, w którym dokonano świadczenia usług elektronicznych.

Pomimo tych ułatwień niewielki odsetek firm decyduje się w ogóle na opodatkowanie usług w UE. Trudno bowiem kontrolować i egzekwować zobowiązania podatkowe od firm z innego kontynentu, głównie od firm amerykańskich.

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają:

- odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
- eksport towarów;
- import towarów;
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.



Opodatkowaniu nie podlegają:

- transakcje zbycia przedsiębiorstwa lub zakładu (oddziału) samodzielnie sporządzającego bilans;
- czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy;
- działalność w zakresie gier losowych, zakładów wzajemnych, gier na automatach i gier na automatach o niskich wygranych, podlegającej opodatkowaniu podatkiem od gier na zasadach określonych w odrębnej ustawie.

Czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, to czynności nieskuteczne na gruncie prawa cywilnego, w szczególności czynności związane z działalnością przestępczą. O ile jednak dostawa narkotyków nie podlega opodatkowaniu, o tyle dostawa podrabianej odzieży (naruszającej własność intelektualnej) opodatkowaniu podlega. W przypadku narkotyków w obrocie legalnym nie występują ich odpowiedniki, natomiast występują odpowiedniki odzieży, i to zdaniem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości stanowi uzasadnienie dla takiego podziału.

UWAGA! Odsetki a podatki

Odsetki za zwłokę nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, gdyż:

- nie stanowią zapłaty za dostawę towarów czy świadczenie usługi, są pobierane niezależnie od wynagrodzenia, zatem ich pobranie czy samo naliczenie nie stanowi odrębnej czynności opodatkowanej;
- wartość odsetek nie stanowi części składowej obrotu z tytułu odpłatnej dostawy towarów czy odpłatnego świadczenia usługi;
- naliczenie odsetek za zwłokę, będących w istocie świadczeniem odszkodowawczym, nie stanowi ponadto usługi pośrednictwa finansowego, zatem jako takie również nie podlega opodatkowaniu (nawet jako czynność zwolniona z VAT - usługi pośrednictwa finansowego). Jedynie naliczenie odsetek od pożyczki stanowi usługę pośrednictwa finansowego.

Warto dodać, że odsetki naliczone, ale faktycznie nie otrzymane, nie stanowią kosztu uzyskania przychodu u wystawcy noty odsetkowej. Natomiast u zobowiązanego odsetki stanowią koszt uzyskania przychodu dopiero w chwili ich faktycznej zapłaty.

Odsetki nie stanowią odszkodowania, są należne bez względu na ewentualne powstanie szkody i jej wysokość. Przychód z tego tytułu nie jest zatem zwolniony z podatku dochodowego.

Stawki VAT 2011/2012

Zmiany jakie zachodzą w stawkach podatku VAT dotyczą **okresu trzech lat**. W okresie od dnia **1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2013 r.:**

1. stawka podatku 22%, wynosi **23 %**;
2. stawka obniżona podatku wynosi **8 %**;
3. stawka zryczałtowanego zwrotu podatku (w przypadku zwrotu rolnikom ryczałtowym kwoty podatku VAT przy sprzedaży produktów rolnych podatnikom VAT) wynosi **7 %**;
4. stawka ryczałtu, dla świadczących usługi taksówek osobowych (PKWiU 60.22.11-00.00), wynosi **4 %**.

W przypadku świadczenia przez podatnika usług, w tym w zakresie handlu i gastronomii, kwota podatku należnego, może być obliczana jako iloczyn wartości dostawy i stawki:

1. 18,70 % — dla towarów i usług objętych stawką podatku 23 %;
2. 7,41 % — dla towarów i usług objętych stawką podatku 8 %.

Kwotą podatku naliczonego dla podatników, którzy dokonują wewnątrzwspólnotowej dostawy nowych środków transportu, w przypadku gdy okoliczności nie wskazują na zamiar wykonywania tej czynności w sposób częstotliwy jest kwota stanowiąca równowartość 23 % kwoty należnej z tytułu dostawy nowego środka transportu, nie wyższa jednak niż kwota podatku zawartego w fakturze stwierdzającej nabycie tego środka lub dokumencie celnym, albo podatku zapłaconego przez podatnika od wewnątrzwspólnotowego nabycia tego środka.

W trakcie okresu stosowania podwyższonej stawki podatku VAT możliwe będą wprowadzane rozporządzeniami obniżenia stawki podatku do wysokości 0 %, 5 % lub 8 % dla dostaw niektórych towarów i świadczenia niektórych usług albo dla części tych dostaw lub części świadczenia usług oraz określać warunki stosowania obniżonych stawek. Odpowiednio możliwe będzie – w przypadku zmian stosunku długu publicznego do PKB – podwyższanie stawek VAT w trakcie wskazanego okresu.

Dostawa towarów

Dostawa towarów to odpłatne przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel.

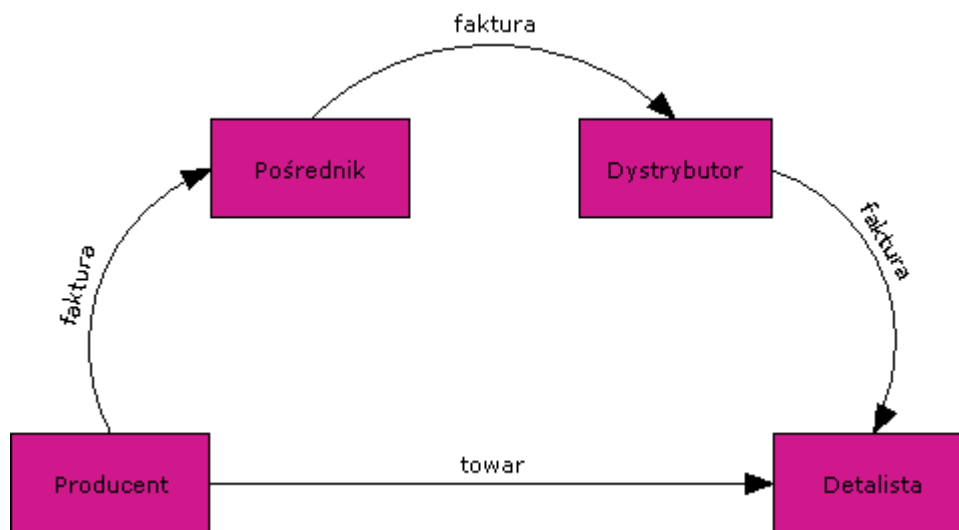
Dlatego też użyczenie czy wynajem towaru nie stanowi dostawy - biorący zobowiązany jest do zwrotu towaru. Ustawa kładzie nacisk na ekonomiczny aspekt dostawy towarów, a nie na faktyczne przeniesienie własności towaru. Z tego powodu złożenie towaru w komis stanowi dostawę towaru, gdyż komitent przekazuje komisantowi prawo do rozporządzania towarem jak właściciel, choć własności mu jednak nie przekazuje.

Szczególnymi przypadkami dostawy towarów są:

- przeniesienie z **nakazu organu władzy** publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie;
- wydanie towarów na podstawie **umowy dzierżawy, najmu, leasingu** lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty **prawo własności zostanie przeniesione** (tzn. umowy, w których amortyzacji dokonuje korzystający oraz umowy leasingu gruntu);
- wydanie towarów na podstawie **umowy komisu** (złożenie w komis): między komitentem (składającym w komis) a komisantem (właścicielem komisu), jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej (dostawa nabywcy dokonana przez komis);
- wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisu, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta;
- **ustanowienie spółdzielczego** lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego;
- **przekazanie** nieodpłatne przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa **na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem**, w szczególności:
 - przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,
 - wszelkie inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia, w szczególności darowizny

jeżeli podatnikowi **przysługiwało prawo** do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności, w całości lub w części -przekazywanych **prezentów o małej wartości i próbek**, jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności, w całości lub w części.

W przypadku, gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że **pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu** w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach.



Ta ważna zasada nakazuje fakturować dostawę wszystkim podatnikom uczestniczącym formalnie w obrocie, choć faktycznie towar wędruje bezpośrednio od pierwszego do ostatniego w kolejności. Warto dodać, że dla wszystkich osób uczestniczących w tym łańcuszku **obowiązek podatkowy powstaje w tym samym momencie**.

Usługi

Przez świadczenie usług rozumie się **każde świadczenie** na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej, **które nie stanowi dostawy towarów**.

Szczególnymi przypadkami świadczenia usług są:

- przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych (np. licencja czy zbycie praw autorskich), bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
- zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
- świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Tylko odpłatne świadczenie usług podlega opodatkowaniu, z jednym wyjątkiem. Nieodpłatne świadczenie usług nie będące dostawą towarów **na cele osobiste**:

- podatnika lub;
- jego pracowników, w tym byłych pracowników,
- wspólników, udziałowców, akcjonariuszy,

- członków spółdzielni i ich domowników,
- członków organów stanowiących osób prawnych,
- członków stowarzyszenia

oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług, jeżeli **nie są one związane** z prowadzeniem przedsiębiorstwa, a podatnikowi **przysługiwało prawo** do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z tymi usługami, w całości lub w części, traktuje się jak odpłatne świadczenie usług.

Błędem jest odliczanie VAT naliczonego przy założeniu, że doliczy się go przy świadczeniu usługi. Jeżeli prawo do odliczenia nie przysługuje z powodu związku ze sprzedażą opodatkowaną (a nie z opodatkowanym świadczeniem usługi), wówczas prawo do odliczenia VAT nie powstaje, a świadczenie nieodpłatne będzie nieopodatkowane.

WNT - Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów występuje, gdy:

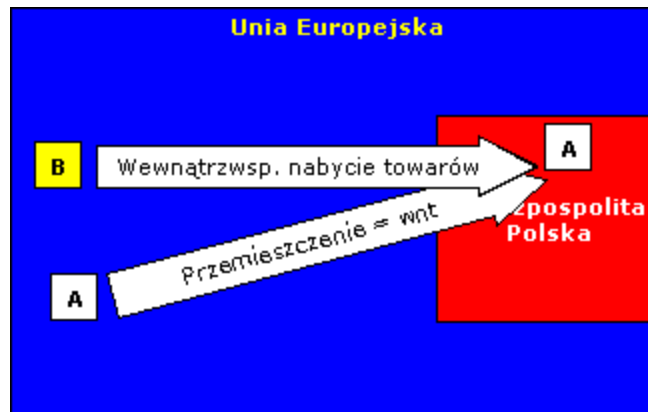
- towar w wyniku dokonania dostawy jest transportowany lub przesyłany;
- z innego kraju UE do Polski;
- przez nabywcę, dostawcę, albo na ich rzecz, oraz:

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów

Innych towarów niż nowe środki transportu	Nowych środków transportu
<p>Nabywcą: - podatnik podatku od wartości dodanej (podatku od towarów i usług), a nabywane towary mają służyć czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika), albo - osoba prawna nie będąca w.wym. podatnikiem.</p> <p>Dostawcą: - podatnik podatku od wartości dodanej, wykonujący czynności opodatkowane.</p>	<p>Dostawca – miejsce zamieszkania poza Polską, w UE. Żadnych innych wymogów co do dostawcy i nabywcy.</p>

Przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem rozumie się **również przemieszczenie towarów** przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz, należących do tego podatnika, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, jeżeli towary te zostały przez tego podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia

towarów, albo zaimportowane, i towary te mają służyć czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika na terytorium kraju,



Szczególne zasady opodatkowania wiążą się ze spełnieniem innych warunków, głównie z **rejestracją** dla potrzeb obrotu wewnątrzwspólnotowego oraz z podawaniem kontrahentowi numeru VAT-UE.

Rozporządzenie Rady (WE) nr 1777/2005

Państwo Członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów, w którym dokonano wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów wykonuje swoje kompetencje w zakresie opodatkowania, **bez względu na to**, jak dana transakcja została potraktowana do celów podatku VAT w Państwie Członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

! Wyjątki od powyższych reguł zostały pominięte

WDT - Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów

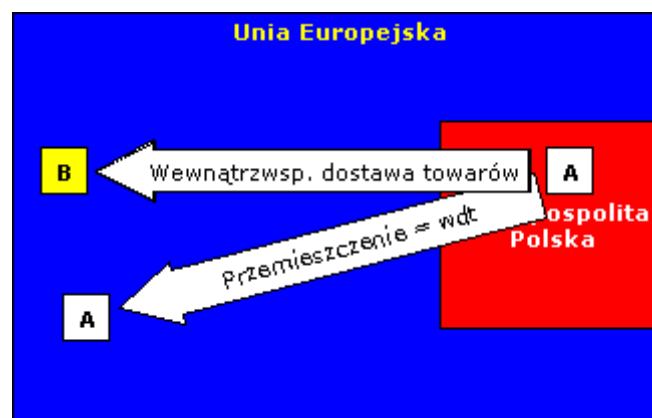
Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów występuje, gdy:

- towar w wyniku dokonania dostawy jest transportowany lub przesyłany;
- z Polski do innego kraju UE;
- przez nabywcę, dostawcę, albo na ich rzecz, oraz:

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów

Innych towarów niż nowe środki transportu	Nowych środków transportu
<p>Nabywcą:</p> <ul style="list-style-type: none"> - podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju (ma numer VAT-UE spoza Polski); - osobą prawną nie będącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju (ma numer VAT-UE spoza Polski); - podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną nie będącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, działającymi w takim charakterze na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, nie wymienionymi wyżej, jeżeli przedmiotem dostawy są wyroby akcyzowe zharmonizowane, które, zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym, są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub procedurą przemieszczania wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą. 	<p>Nabywca – miejsce zamieszkania poza Polską, w UE. Żadnych innych wymogów co do dostawcy i nabywcy.</p>

Za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów uznaje się również **przemieszczenie** przez podatnika podatku od towarów i usług, lub na jego rzecz towarów należących do jego przedsiębiorstwa z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, które zostały przez tego podatnika na terytorium kraju w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, albo sprowadzone na terytorium kraju w ramach importu towarów, jeżeli mają służyć czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego.



Uprzywilejowane zasady opodatkowania wiążą się ze spełnieniem innych warunków, głównie z **rejestracją** dla potrzeb obrotu wewnątrzspółnotowego oraz z podawaniem kontrahentowi **numeru VAT-UE**. **Bez uprzedniej rejestracji** dokonującego dostawy nie ma wewnątrzspółnotowej dostawy towarów!

! Wyjątki od powyższych reguł zostały pominięte

Eksport

Dokonując eksportu towarów do tak zwanych krajów trzecich czyli tych, które nie są członkami UE, rozliczamy go na zasadzie takiej:

Towar sprzedawany kontrahentowi z poza UE opodatkowany jest stawką 0% VAT. Muszą jednak zaistnieć pewne przesłanki do zastosowania tego obniżenia:

1. towar musi **przekroczyć granicę** Rzeczypospolitej Polskiej
2. podatnik musi **posiadać dokument** potwierdzający to przekroczenie.

W praktyce stosuje się kartę 1A SAD, na której przystawiona jest pieczętka organu granicznego potwierdzająca wywóz.

Księgowanie takiego zdarzenia odbywa się niestety w różnych terminach w stosunku do podatku dochodowego i VAT. Jeśli chodzi o pierwszy to uznajemy przychód w momencie przekroczenia przez towar granicy RP lub jeśli wcześniej otrzymamy zapłatę, a w stosunku do VAT wolno nam wykazać sprzedaż opodatkowaną stawką 0% dopiero w momencie dysponowania kartą 1A SAD. Jeśli zdarzy się sytuacja w której podatnik (z różnych przyczyn) nie otrzyma potrzebnego dokumentu w ciągu 60 dni od daty realnej sprzedaży towaru, jest zobowiązany naliczyć podatek VAT w takiej wysokości jaka obowiązuje dla sprzedaży eksportowanego towaru w kraju. (najczęściej 22%). Jeżeli po upływie czasu podatnik otrzyma w końcu dokument odprawy celnej, musi dokonać poprawy deklaracji VAT. Takiej poprawy dokonuje się przez skorygowanie ewidencji sprzedaży VAT i deklaracji - za miesiąc, w którym faktycznie otrzymany został dokument celny.

Przykład:

Firma YYY sprzedała towar kontrahentowi z poza UE. Wartość sprzedanego towaru netto to 50 000 zł. Fakturę dla odbiorcy wystawiono 20.02. 2004, i w tym samym czasie dokonano wysyłki towaru (dla uproszczenia przykładu zakładamy rozliczenie SAD DDR). W fakturze wskazano termin płatności jako 14dni. Natomiast kontrahent dokonał zapłaty 28.02.2004. Towar faktycznie opuścił granicę w dniu 02.03.2004, natomiast dokument celny podatnik otrzymał 15.03.2004.

Oznacza to, że dla podatku VAT należy przesunąć kwotę netto sprzedaży w ewidencji na miesiąc marzec. Co równocześnie oznacza, że w deklaracji za luty nie wykazuje się jej wcale.

Import

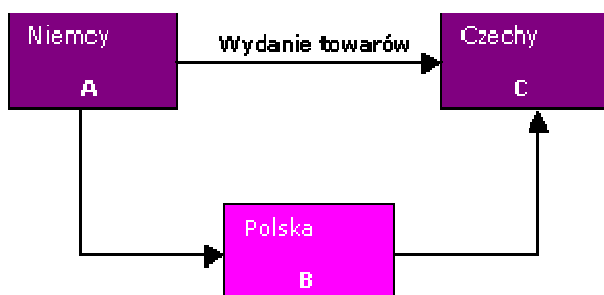
Importem towarów jest przywóz towarów spoza UE na terytorium kraju, bez względu na rodzaj czynności cywilnoprawnej, na podstawie której tej przywóz następuje. Miejszem dostawy towarów w przypadku importu towarów jest zawsze terytorium Polski.

Zasady opodatkowania VAT towarów importowanych wiążą się ściśle z obowiązkami celnymi importera. Obowiązek podatkowy powstaje w momencie objęcia towaru procedurą celną i powstania długu celnego. Podatnik uiszcza podatek VAT w ciągu 10 dni od ustalenia jego wysokości przez Urząd Celny. Następnie ten podatek wykazuje w swojej deklaracji dla celów VAT jako naliczony. Odliczenia dokonać może wyłącznie w miesiącu, w którym otrzymał kartę 1B SAD. Pamiętajmy, że dodatkowo należy wprowadzić do ewidencji zakupów VAT dokument potwierdzający prawo do odliczenia podatki naliczonego. W praktyce najczęściej stosuje się wprowadzenie dokumentu SAD.

Transakcje trójstronne

Wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna (procedura uproszczona) występuje gdy zostaną spełnione łącznie następujące warunki:

- w dostawie towarów uczestniczy trzech kontrahentów - trzech podatników VAT zidentyfikowanych na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w trzech różnych państwach członkowskich (każdy VAT-UE w innym kraju), w ten sposób, że **A** wydaje ten towar bezpośrednio **C**, przy czym dostawa tego towaru jest dokonana między **A** i **B** oraz **B** i **C**;
- dostawa na rzecz **C** była bezpośrednio poprzedzona WNT u **B**;
- **B** nie posiada siedziby lub miejsca zamieszkania w państwie członkowskim, w którym kończy się transport lub wysyłka
- **B** stosuje wobec **A** i **C** ten sam NIP, który został mu przyznany przez państwo członkowskie inne niż to, w którym zaczyna się lub kończy transport lub wysyłka,
- **C** stosuje NIP państwa członkowskiego, w którym kończy się transport lub wysyłka;
- **C** został wskazany przez **B** jako obowiązany do rozliczenia podatku VAT od dostawy towarów realizowanej w ramach procedury uproszczonej.



Procedura uproszczona ma zastosowanie również wtedy, gdy **C** jest osobą prawną, która nie jest podatnikiem podatku od wartości dodanej lub podatnikiem VAT, a która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w państwie członkowskim (NIP-UE), w którym znajduje się towar w momencie zakończenia transportu lub wysyłki; w przypadku procedury uproszczonej uznaje się, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów zostało opodatkowane u drugiego w kolejności podatnika VAT.

Istota

Procedury uproszczone w ramach transakcji trójstronnych zostały stworzone w celu umożliwienia stosowania zasad zbliżonych do WNT/WDT u **B** w sytuacji, gdy przedmiot dostawy nigdy nie znajdzie się na terytorium kraju **B**. W takim wypadku nie nastąpiłoby ani WNT, ani WDT, zatem **B** byłby zobowiązany np. do opodatkowania dostawy na rzecz **C** stawką podstawową, a z kolei **C** musiałby występować o zwrot zapłaconego podatku VAT do kraju **B**.

Procedura uproszczona w transakcjach trójstronnych polega na tym, że **B** nie ma obowiązku naliczania podatku z tytułu nabycia od **A** oraz z tytułu dostawy do **C** - to **C** rozlicza podatek należy od całej dostawy.

Transakcja taka zastępuje WNT **B** od **A**, WDT **B** do **C** - a zatem uproszczenie dotyczy jedynie rozliczeń **B**. To **B** korzysta z możliwości przeprowadzenia procedury uproszczonej i to na nim ciąży największe obowiązki związane z tą procedurą. **B** może nie korzystać z procedury uproszczonej i rozliczyć na zasadach ogólnych WNT, a następnie WDT.

Obowiązki

Na uczestnikach transakcji trójstronnej rozliczanej w ramach procedury uproszczonej ciąży szereg obowiązków. **A** ma jedynie obowiązek rozliczyć dostawę na rzecz **B**, natomiast na **B** oraz na **C** ciąży dodatkowe obowiązki:

B	C
Stosować ten sam NIP wobec A i C	Stosować NIP państwa, w którym kończy się transport lub wysyłka
Wskazać C jako zobowiązanego do rozliczenia podatku w ramach procedury uproszczonej	
Wystawić fakturę z adnotacją : "VAT: Faktura WE (...)"	
Zawiadomić Biuro Wymiany Informacji o Podatku VAT na piśmie o zamiarze skorzystania z procedury uproszczonej, jeżeli C jest polskim podatnikiem VAT.	
Jeżeli jest polskim podatnikiem VAT - podać w ewidencji VAT wynagrodzenie za dostawy w ramach procedury uproszczonej oraz nazwę i adres C. Brak obowiązku prowadzenia ewidencji, gdy stosuje obcy NIP-UE, a transport (wysyłka) kończą się w Polsce - pod warunkiem, że transakcja będzie podlegać opodatkowaniu u C.	Jeżeli jest polskim podatnikiem VAT - podać w ewidencji VAT kwotę obrotu z tytułu dokonanej na jego rzecz dostawy oraz kwotę podatku przypadającego na tę dostawę, a także nazwę i adres B. Te same dane podaje C - osoba prawna nie będąca podatnikiem VAT.
Jeżeli jest polskim podatnikiem VAT - wykazać transakcję w deklaracji podatkowej oraz w informacji podsumowującej.	Rozliczyć WNT od B

Zawiadomienie Biura Wymiany Informacji o Podatku VAT powinno zawierać:

- nazwę i adres **B** oraz jego NIP, który ma być zastosowany w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej;
- nazwę i adres **C**;
- przewidywaną datę pierwszej dostawy, która ma być dokonana w ramach wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej.

Zawiadomienie składa się przed dniem dokonania dostawy, do której mają mieć zastosowanie postanowienia niniejszego artykułu. W przypadku dalszych dostaw w ramach procedury uproszczonej dla tego samego podatnika **C**, nie składa się kolejnych zawiadomień.

Zwolnienie podmiotowe VAT - Warunki

Ze zwolnienia podmiotowego **mogą skorzystać** podatnicy VAT, czyli osoby i jednostki prowadzące [działalność gospodarczą](#) w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Osoby takie nie mają obowiązku:

- wystawiania faktur VAT;
- rozliczania podatku VAT;
- składania deklaracji VAT.

Podatnicy zwolnieni podmiotowo mają jednak obowiązek:

- prowadzenia [ewidencji sprzedaży](#) pod rygorem opodatkowania obrotu VAT w stawce właściwej (albo w stawce 22%, jeżeli urząd skarbowy nie zdoła ustalić wartości sprzedaży opodatkowanej stawkami innymi) bez prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zakupach;
- instalowania [kasy fiskalnej](#), na której ujmują swój obrót jako zwolniony do czasu rezygnacji albo utraty prawa do zwolnienia podmiotowego.

Podstawowym warunkiem skorzystania ze zwolnienia podmiotowego jest:

- u podatników kontynuujących działalność:
 - nie przekroczenie wartością sprzedaży w poprzednim roku podatkowym limitu ustawowego - w roku 2010 i 2011 mamy okres przejściowy ze specjalnymi zasadami, opisanymi poniżej;
 - nie przekroczenie wartością sprzedaży w trakcie roku podatkowego limitu z danego roku - w roku 2010 kwoty 100.000 zł, a w roku 2011 i w latach następnych 150.000 zł.
- u podatników rozpoczynających działalność w bieżącym roku podatkowym przewidywana przez podatnika wartość sprzedaży nie może przekroczyć, w proporcji do okresu prowadzonej sprzedaży, kwoty limitu określonego niżej (np. przy sprzedaży w okresie 22.11-31.12.2005 limit wyniesie 40/365 x wartość limitu). Limit ten w roku 2010 wynosi 100.000 zł, a w roku 2011 150.000 zł.

UWAGA! Co wchodzi do limitu

Do ww. obrotu:

Wlicza się	Nie wlicza się
Obrót z tytułu czynności opodatkowanych podatkiem VAT	Obrotu z tytułu dostawy towarów oraz odpłatnego świadczenia usług zwolnionych od podatku
	Obrotu z tytułu zbycia towarów, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji
	Obrotu z tytułu sprzedaży produktów rolnych pochodzących z prowadzonej przez niego działalności rolniczej – u rolnika ryczałtowego

Obrotu nie pomniejszamy o żadne odliczenia związane z podatkiem dochodowym, w rodzaju składek ZUS.

Limit rośnie 2010 i 2011 - zasady szczególne

Limit zwolnienia przedmiotowego w roku 2010 wynosi 100.000 zł.

W 2010 r. podatnicy, u których łączna wartość sprzedaży opodatkowanej w 2009 r. była wyższa niż 50.000 zł i nie przekroczyła 100.000 zł, mogą skorzystać ze zwolnienia podmiotowego, pod warunkiem pisemnego zawiadomienia o tym zamiarze naczelnika urzędu skarbowego **w terminie do dnia 15 stycznia 2010 r.**

Zatem jeśli podatnik prowadzący działalność gospodarczą VAT przez cały rok 2009 w roku 2009 przekroczył 50.000 zł i w związku z tym uzyskał status podatnika VAT czynnego, ma prawo powrócić do zwolnienia podmiotowego w 2010 r. - jeżeli nie przekroczył limitu 100.000 zł i jeżeli złożył oświadczenie w urzędzie skarbowym.

Na przykład:

Podatnik osiągnął w 2009 r. w październiku sprzedaż wliczaną do limitu ponad 50.000 zł. Zarejestrował się jako podatnik VAT. W całym 2009 r. wartość jego sprzedaży wyniosła jednak tylko 87.010 zł. Jeżeli złoży oświadczenie w terminie, ma prawo powrotu do zwolnienia podmiotowego. Jeżeli nie - pozostanie podatnikiem VAT czynnym.

Samo nie przekroczenie limitu nie zapewni zwolnienia podmiotowego VAT. Jeżeli podatnik nie dokona zawiadomienia w urzędzie skarbowym w oznaczonym terminie do 15 stycznia 2010 r., pozostanie podatnikiem VAT czynnym. Jest to termin prawa materialnego i w razie niemożności jego zachowania urząd skarbowy go nie przywróci, nie można takiego pisma w

żadnym wypadku złożyć wcześniej. Wystarczy najpóźniej 15 stycznia 2010 r. wysłać list polecony w polskiej placówce pocztowej (jeżeli podatnik wysła pismo zza granicy, liczy się data otrzymania pisma przez urząd najpóźniej 15 stycznia 2010 r.).

Taki same zasady stosujemy do podatnika, który w 2009 r. rozpoczął prowadzenie działalności gospodarczej VAT, z tym, że limity stosujemy proporcjonalnie.

Na przykład:

Podatnik rozpoczął działalność w połowie roku. W listopadzie zarejestrował się jako podatnik VAT czynny, gdyż przekroczył limit $1/2 \times 50.000 \text{ zł} = 25.000 \text{ zł}$. W sumie jednak w 2009 r. nie przekroczył limitu $1/2 \times 100.000 \text{ zł} = 50.000 \text{ zł}$, gdyż jego sprzedaż osiągnęła wynik jedynie 33.000 zł. Jeżeli złoży oświadczenie w terminie, ma prawo powrotu do zwolnienia podmiotowego. Jeżeli nie - pozostanie podatnikiem VAT czynnym.

W 2011 r. podatnicy, u których łączna wartość sprzedaży opodatkowanej w 2010 r. była wyższa niż 100.000 zł i nie przekroczyła 150.000 zł, mogą skorzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 ustawy wymienionej w art. 1, pod warunkiem pisemnego zawiadomienia o tym zamiarze naczelnika urzędu skarbowego w terminie do dnia 15 stycznia 2011 r., z zastrzeżeniem ust. 5.

Podobne zasady stosujemy w roku 2011 - z tym, że limit w roku 2011 wyniesie 150.000 zł. W podanych wyżej przykładach należy więc zastąpić kwotę 50.000 zł (limit 2009) kwotą 100.000 zł (limit 2010), a kwotę 100.000 zł (limit 2010) kwotą 150.000 zł (limit 2011).

W latach następnych limit wynosi 150.000 zł co roku, więc znajdą zasady ogólne.

Obowiązek podatkowy

Powstanie obowiązku podatkowego oznacza w uproszczeniu obowiązek ujawnienia czynności w ewidencji VAT w dniu powstania obowiązku podatkowego, a także ujęcia tej czynności w deklaracji VAT za ten właśnie okres, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Zgodnie z ogólną zasadą obowiązek podatkowy w podatku VAT powstaje:

1. Z chwilą **wydania** towaru / **wykonania** usługi.
2. Jeżeli jednak czynność powinna zostać potwierdzona fakturą (w tym dostawa towaru czy świadczenie usługi na rzecz podatnika VAT czy podatnika VAT z UE, czy na rzecz osoby nie będącej podatnikiem, która zgłosiła żądanie wystawienia faktury), to obowiązek podatkowy powstaje z chwilą **wystawienia** faktury. Faktury nie można wystawić - poza wyraźnie wskazanymi w przepisach wyjątkami - przed wydaniem towaru czy zakończeniem usługi, gdyż faktura dokumentuje towary wydane i usługi wykonane.
3. Jeżeli jednak fakturę wystawiono po 7 dniu od wydania towaru / wykonania usługi, wówczas obowiązek podatkowy powstaje **w 7 dniu** od daty wydania towaru / wykonania usługi.

Jeżeli wydanie towaru ma nastąpić do rąk osoby trzeciej wskazanej przez nabywcę, wówczas obowiązek podatkowy powstaje w chwili wydania towaru tej osobie trzeciej albo nabywcy.

Wydanie **części towaru** rodzi obowiązek podatkowy w stosunku do tej właśnie części. Takie częściowe wydanie jest bowiem traktowane jako odrębne wydanie towaru, bez względu na to, jakiej ilości towaru dotyczy umowa.

Wykonanie **części usługi** rodzi obowiązek podatkowy jedynie wtedy, gdy część ta zostanie wyodrębniona w umowie, a zarazem zostanie za tę część określone odrębnie wynagrodzenie częściowe (np. za każde zbudowane piętro budynku X zł, albo X zł za usługi świadczone w danym miesiącu). W razie niewyodrębnienia zamkniętych części usługi obowiązek podatkowy powstanie po wykonaniu całości usługi (bez względu na okres trwania), a ewentualne wcześniejsze wpłaty traktować należy jako zaliczki.

Strony mogą również postanowić o zawarciu umowy o **stałe dostawy** towarów czy o **stałe świadczenie** usług. W takim wypadku fakturowanie może odbyć się raz w miesiącu - zbiorczo, nie później niż do 7-ego dnia miesiąca następnego po miesiącu dokonania dostaw czy świadczenia usług. W takim wypadku obowiązek podatkowy powstanie w dniu wystawienia faktury.

W przypadku opodatkowanych czynności **nieodpłatnych** (art.7 ust.2 i art.8 ust.2 ustawy o VAT) obowiązek podatkowy powstaje według tych samych zasad. Również w przypadku importu usług oraz dostawy towarów opodatkowanej u nabywcy. Na tych samych ww. zasadach powstaje obowiązek podatkowy w imporcie usług oraz w dostawie towarów opodatkowanej u nabywcy.

Obowiązek podatkowy z tytułu należnych na podstawie odrębnych przepisów **dotacji**, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze powstaje z chwilą uznania rachunku bankowego podatnika. W przypadku uznania rachunku bankowego podatnika zaliczką z tytułu dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze obowiązek podatkowy powstaje w tej części.

Zaliczka

W przypadku otrzymania **części należności przed** wydaniem towaru czy wykonaniem usługi - zaliczki, zadatku, raty - obowiązek podatkowy powstanie z chwilą otrzymania tej części należności i wyłącznie w stosunku do kwoty tej należności (nie od wartości całej umowy). Pomimo że fakturowanie zaliczki może nastąpić w terminie 7 dni od daty jej otrzymania, to obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zaliczki, a nie w dniu wystawienia faktury.

Na tych samych ww. zasadach powstaje obowiązek podatkowy w imporcie usług oraz w dostawie towarów opodatkowanej u nabywcy.

W przypadku uznania rachunku bankowego podatnika zaliczką z tytułu **dotacji**, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze obowiązek podatkowy powstaje w tej części.

Warto zauważyć, że wpłata pewnej kwoty na poczet przyszłych należności, bez określenia o jakie należności chodzi, gdy brak jest jakichkolwiek konkretnych umów, zamówień itp., nie rodzi obowiązku w zakresie VAT do chwili konkretyzacji tych obowiązków. Jak uznał Europejski Trybunał Sprawiedliwości w sprawach C-255/02, C-419/02 i C-223/0 z **zaliczką** opodatkowaną mamy do czynienia jedynie wtedy, **gdy wszystkie elementy** przyszłej dostawy czy usługi **są już znane** w chwili zapłaty zaliczki. Przedpłata, dokonana w kwocie ryczałtowej, na towary wskazane w sposób ogólny w wykazie, który może zostać w każdej chwili zmieniony za porozumieniem nabywcy i sprzedawcy, z którego to wykazu nabywca może ewentualnie wybrać towary, na podstawie umowy, którą może on w każdej chwili jednostronnie rozwiązać, odzyskując w całości niewykorzystaną przedpłatę, to nie zaliczka. Nie podlega opodatkowaniu. **Zaliczka** to bowiem **wyjątek** od reguły, jaką jest opodatkowanie dostawy czy usługi, a zatem interpretacja pojęcia zaliczki nie może być rozszerzająca.

Ważne jest przy tym, że wpłata kwot na poczet przyszłych transakcji, które nie stanowią zaliczki opodatkowanej podatkiem VAT, mogą w szczególnych okolicznościach podlegać opodatkowaniu jako **nieodpłatne świadczenie** w zakresie podatku dochodowego. Mgliste uregulowanie przedmiotu zaliczki/zadatku może bowiem dowodzić intencji kontrahentów, jakim było ukrycie pod postacią quasi-zaliczki nieodpłatnej pożyczki.

Zlecenie, agencja, komis

Jeżeli podatnik wydaje towar podmiotowi prowadzącemu przedsiębiorstwo **maklerskie**, zarządzającego funduszami inwestycyjnymi, **agenta**, zleceniobiorcy lub innej osoby świadczącej usługi o podobnym charakterze, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania przez podatnika zapłaty za wydany towar, nie później jednak niż w terminie 30 dni, licząc od dnia wykonania usługi przez ten podmiot. W przypadku wydania towarów przez **komitenta** na rzecz **komisanta**, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania przez komitenta zapłaty za wydany towar, nie później jednak niż w ciągu 30 dni od dostawy towarów dokonanej przez komisanta.

Zasady te należy stosować również w dostawie towarów, dla której podatnikiem jest nabywca.

Podstawa opodatkowania

Zasadniczo podstawa opodatkowania to obrót, czyli kwota należna z tytułu sprzedaży stanowiąca całość świadczenia należnego od zbywcy pomniejszona o podatek VAT. Jest to zatem kwota netto wyrażona w pieniądzu, towarach, papierach wartościowych, usługach i innych świadczeniach, w tym kwoty zaliczek czy zadatków na poczet należności, również na poczet dotacji, subwencji itp.

Obrót netto zwiększa się/zmniejsza się o:	
+	dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną z tytułu sprzedaży)
-	kwota podatku VAT od dotacji
-	kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych lub obowiązkowych rabatów (bonifikat, upustów, reklamacji i skont)
-	wartość zwróconych towarów
-	zwrócone kwoty nienależne w rozumieniu ustawy o cenach
-	zwrócone kwoty dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze
-	kwoty wynikające z korekt faktur (korekty dodatnie stanowią obrót z innej podstawy)
+	akcyza, jeżeli towar opodatkowany jest akcyzą

W przypadku gdy podstawa opodatkowania ulega zmniejszeniu w stosunku do podstawy określonej w wystawionej **fakturze** (nie dotyczy to samych paragonów z kasy fiskalnej czy innej sprzedaży nieudokumentowanej - tam warunków nie ma), obniżenia podstawy opodatkowania podatnik dokonuje **pod warunkiem** posiadania, przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługi otrzymał korektę faktury, potwierdzenia otrzymania korekty faktury przez nabywcę towaru lub usługi, dla którego wystawiono fakturę.

Na przykład:

W maju doręczono fakturę korygującą. Podatnik rozlicza VAT kwartalnie. Jeżeli przed 25 lipca otrzyma potwierdzenie odbioru tej korekty, obniży podatek w deklaracji.

Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługi korekty faktury po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia korekty faktury za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskano.

Warunek ten stosuje się również w przypadku stwierdzenia **pomyłki w kwocie podatku** na fakturze i wystawienia korekty faktury do faktury, w której wykazano kwotę podatku **wyższą** niż należna.

Warunku posiadania przez podatnika potwierdzenia odbioru korekty faktury przez nabywcę towaru lub usługi **nie stosuje się**:

- w przypadku eksportu towarów, wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz dostawy towarów, dla której miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju;
- wobec nabywców, na których rzecz jest dokonywana sprzedaż: energii elektrycznej i ciepłej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych oraz usług związanych z rozpraszaniem wody, ściekami, usług sanitarnych (wymienionych w poz. 138 i 153 załącznika nr 3 do ustawy o VAT).

Jeżeli **należność** jest określona **w naturze** (np. świadczenie usług doradczych w określonym okresie w zamian za samochód), podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa towarów lub usług pomniejszona o kwotę podatku VAT (czyli wartość rynkowa brutto - VAT).

W przypadku nie określenia ceny (ale gdy czynność jest odpłatna), podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa towarów lub usług pomniejszona o kwotę podatku - nie dotyczy to opodatkowanych czynności nieodpłatnych (art.7 ust.2 i art.8 ust.2 ustawy o VAT), dla których podstawę opodatkowania ustala się na zasadach ogólnych - dotyczących tych właśnie czynności nieodpłatnych.

W przypadku **WDT** polegającej na **przemieszczeniu** towarów podatnika (art.13 ust.3 ustawy o VAT), podstawą opodatkowania jest:

- cena nabycia towarów, albo
- koszt wytworzenia określony w momencie dostawy tych towarów - gdy cena nabycia nie istnieje.

Wyjątkiem jest jednak tego rodzaju dostawa WDT do miejsca odpowiadającego składowi konsygnacyjnemu - wtedy podstawę opodatkowania ustala się na zasadach ogólnych.

W przypadku okazjonalnego międzynarodowego transportu osób podstawa opodatkowania może zostać ustalona w sposób szczególny - bez obowiązku rejestracji przewoźnika jako podatnika VAT.

Premia pieniężna i rabat naturalny

Skutki podatkowe dotyczące wypłacania **premię pieniężnych** nabywcom uzależnione są od wielu czynników, m.in. od ustalenia za co faktycznie premie pieniężne zostały wypłacone, tzn. czy dotyczą konkretnych dostaw, czy też odnoszą się do wszystkich dostaw w określonym czasie itp:

- premia pieniężna związana z konkretną dostawą - rabat zmniejszający podstawę opodatkowania z tytułu dostawy towarów;
- premia za osiągnięcie określonych obrotów z kontrahentem (w zakupie) - NSASA w wyroku z dnia 6 lutego 2007 r. (sygn. akt I FSK 94/06) nie uznał takiej czynności za opodatkowaną VAT usługę; Fiskus może prezentować odrębne zdanie;
- premia za wyłączność w zakupie - podstawa opodatkowania usług świadczonych przez zachowującego wyłączność.

Każdy przypadek premii pieniężnej powinien być rozpatrywany indywidualnie.

Rabat naturalny, czyli świadczenie w postaci dodatkowej ilości produktów, stanowi zazwyczaj rabat obniżający podstawę opodatkowania z tytułu dostawy towarów. Nabywca otrzymuje bowiem więcej towarów za tę samą kwotę należną. Jednak w przypadku przekazania innych towarów, niż te, które objęte były dostawą zasadniczą, może się okazać, że wystąpi albo świadczenie nieodpłatne, albo też wynagrodzenie w naturze za usługę świadczoną przez nabywcę towarów z dostawy zasadniczej.

Nieruchomości i spółdzielnie

W przypadku dostawy **budynków** lub budowli trwale z **gruntem** związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu. Zatem cena za całość będzie opodatkowana na takich samych zasadach (stawka, obowiązek podatkowy itp), jak budynek czy budowla. Tej zasady nie stosuje się jednak do czynności oddania w użytkowanie wieczyste gruntu, dokonywanego z równoczesną dostawą budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli - oddzielnie fakturujemy obie czynności.

W przypadku:

- ustanowienia spółdzielczego lokatorskiego lub własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego;
- przekształcenia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu;
- ustanowienia odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu;
- wydania albo przeniesienia własności lokalu lub własności domów jednorodzinnych w przypadku czynności:
 - ustanowienia na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej spółdzielczego lokatorskiego lub własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub ustanowienia na rzecz członka odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub

- lokalu o innym przeznaczeniu, lub przeniesienia własności lokalu w rozumieniu przepisów o spółdzielniach mieszkaniowych;
- o przeniesienia na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej własności domu jednorodzinnego w rozumieniu przepisów o spółdzielniach mieszkaniowych;

kwotą należną z tytułu sprzedaży jest wartość należnego **wkładu** budowlanego albo wkładu mieszkaniowego. Jeżeli wkład określono w naturze, wówczas jego wartość określa się w cenie nabycia, a gdy ona nie istnieje - w cenie wytworzenia.

Wartość wkładu zwiększa się / zmniejsza się o:

-	podatek należny VAT od wkładu
+	kwota kredytu, w części przypadającej na dany lokal w przypadku sfinansowania części wkładu przez spółdzielnię z kredytu na sfinansowanie kosztów budowy
+	inne opłaty wnoszone przez członków spółdzielni, które nie są wkładami budowlanymi lub mieszkaniowymi, wynikające z uczestniczenia członków spółdzielni w zobowiązaniach spółdzielni związanych z budową lub wynikające z ostatecznego rozliczenia kosztów budowy - zgodnie z postanowieniami statutu

Jeżeli w okresie 5 lat od ustanowienia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego jest zawierana umowa o przekształcenie przysługującego członkowi prawa na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub ustanowienie w miejsce tego prawa odrębnej własności lokalu, podstawą opodatkowania jest kwota należna z tytułu tego przekształcenia, pomniejszona o kwotę należnego podatku (czyli nie wartość lokalu). Po upływie tego okresu stosować należy zasady ogólne (pełna wartość).

Od 1 stycznia 2006r.

W rozporządzeniu Rady WE nr 1777/2005 przyjęto, że jeżeli dostawca towarów lub usługodawca wymaga, jako warunek przyjęcia płatności kartą kredytową lub debetową, by klient wpłacił pewną kwotę na jego rzecz lub na rzecz innego przedsiębiorstwa oraz jeżeli całkowita cena do zapłaty przez tego klienta niezależnie od metody płatności pozostaje niezmienną, to kwota taka stanowi integralną część podstawy opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usługi. Innymi słowy w pewnych określonych okolicznościach prowizja z tytułu obsługi płatności dokonywanych za pomocą karty kredytowej lub debetowej uiszczana w związku z transakcją nie powinna zmniejszać podstawy opodatkowania z tytułu danej transakcji. To postanowienie znajduje zastosowanie do transakcji od **1 stycznia 2006r.**

Opodatkowane czynności nieodpłatne

W przypadku opodatkowanej nieodpłatnej **dostawy** towarów (art.7 ust.2 ustawy o VAT), podstawą opodatkowania jest:

- cena nabycia towarów, albo
- koszt wytworzenia określony w momencie dostawy tych towarów - gdy cena nabycia nie istnieje.

W przypadku świadczenia opodatkowanych nieodpłatnych **usług** (art.8 ust.2 ustawy o VAT), podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika.

W 2008 r. od 1 stycznia do 30 listopada regulacje prawne w tym zakresie zmieniły się, wprowadzono pewne wyjątki. Od 1 grudnia wyjątki już nie istnieją (świadczenia charytatywne w pewnym zakresie zwolniono z VAT z prawem do odliczenia).

Nie określenie ceny nie oznacza, iż dana czynność jest nieodpłatna!

Uwaga ! na waluty

Od 1 grudnia 2008 r. ustalono, iż nie kwota w walucie obcej stanowi podstawę opodatkowania, lecz kwota w złotych przeliczona wg stosownego kursu.

W przypadku gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej, przeliczenia na złote dokonuje się według **kursu średniego** danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski **na ostatni dzień roboczy poprzedzający** dzień powstania obowiązku podatkowego.

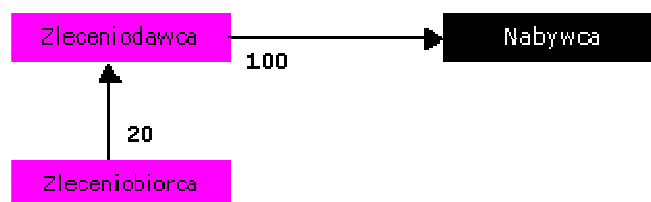
W przypadku jednak gdy zgodnie z przepisami ustawy lub przepisami wykonawczymi do ustawy podatnik może wystawić **fakturę przed powstaniem obowiązku podatkowego** i wystawi ją w przewidzianym przepisami terminie, a kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej na tej fakturze, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury.

W przypadku **importu** towarów przeliczenia na złote dokonuje się zawsze zgodnie z przepisami celnymi (tam kurs ustalany jest rządziej).

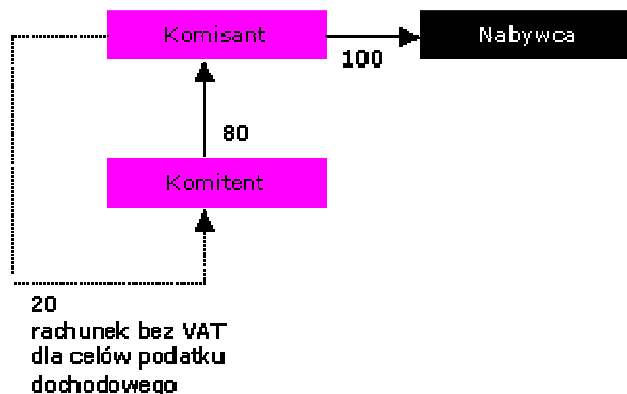
Pośrednicy

Podstawę opodatkowania czynności maklerskich, czynności wynikających z zarządzania funduszami inwestycyjnymi, czynności wynikających z umowy agencyjnej lub zlecenia, pośrednictwa, umowy komisu lub innych usług o podobnym charakterze stanowi:

- przy zleceniu:
 - dla zleceniodawcy - kwota należna z tytułu dostawy, pomniejszona o kwotę podatku;
 - dla zleceniobiorcy - kwota wynagrodzenia za usługę pośrednictwa;

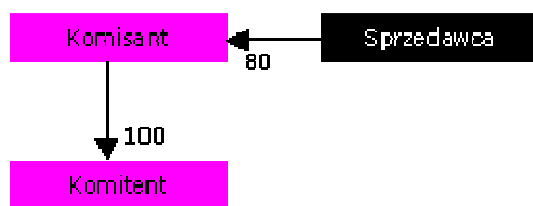


- przy **komisie w sprzedaży**:
 - dla **komisanta** (właściciela komisu) - kwota należna z tytułu dostawy towarów, pomniejszona o kwotę podatku - w przypadku dostawy towarów osobie trzeciej (kupującej w komisie), na rachunek komitenta;
 - dla **komitenta** (oddającego w komis) w przypadku sprzedaży poprzez komis - kwota należna pomniejszona o kwotę prowizji komisanta, pomniejszona o kwotę podatku - w przypadku dostawy towarów dla komisanta;

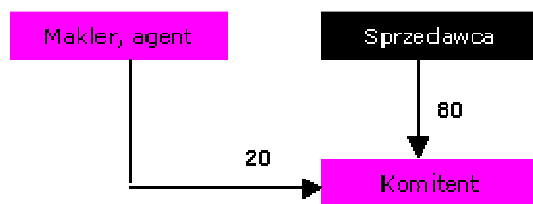


W przypadku komisu część praktyków proponuje wystawianie rachunku na część nieopodatkowaną VAT, jednak zasadne jest chyba wystawienie noty obciążającej lub po prostu księgowanie faktury w dwojaki sposób.

- przy **komisie w zakupie**:
 - dla **komisanta** - kwota należna wraz z kwotą prowizji, pomniejszona o kwotę podatku - w przypadku dostawy towarów **nabytych przez komisanta** na rzecz komitenta;
 - komitent w takim wariantcie komisu nie płaci podatku VAT;



- przy umowach agencyjnych, maklerach itp.:
 - dla prowadzącego przedsiębiorstwo **maklerskie**, zarządzającego funduszami inwestycyjnymi, **agenta**, zleceniobiorcy lub innej osoby świadczącej usługi o podobnym charakterze - kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzeń za wykonanie usługi, pomniejszona o kwotę podatku.



W przykładowych wykresach przyjęto, że prowizja pośrednika wynosi 20 (np. zł, nie procent).

W przypadku **gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej**, bierze udział w świadczeniu usług, podstawą opodatkowania jest kwota należna z tytułu świadczenia usług, pomniejszona o kwotę podatku.

Nabycie towarów i usług

Odrębnie obliczana jest podstawa opodatkowania w:

- imporcie towarów
- imporcie towarów objętych procedurą odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych oraz procedurą przetwarzania pod kontrolą celną.

Podstawa opodatkowania w imporcie towarów		Podstawa opodatkowania w imporcie towarów objętych procedurą odprawy czasowej/przetwarzania	
+	wartość celna	+	wartość celna
+	należne cło	+	clo, które byłoby należne, gdyby towary te były objęte procedurą dopuszczenia do obrotu
<p>W przypadku towarów objętych procedurą uszlachetnienia biernego podstawą opodatkowania jest różnica między wartością celną produktów kompensacyjnych lub zamiennych dopuszczonych do obrotu a wartością towarów wywiezionych czasowo, powiększona o należne cło. Jeżeli przedmiotem importu w ramach uszlachetnienia biernego są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest różnica między wartością celną produktów kompensacyjnych lub zamiennych dopuszczonych do obrotu a wartością towarów wywiezionych czasowo, powiększona o należne cło i podatek akcyzowy.</p>		<p>Jeżeli przedmiotem importu w ramach procedury odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych lub procedury przetwarzania pod kontrolą celną są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o cło, które byłoby należne, gdyby towary te były objęte procedurą dopuszczenia do obrotu, i o podatek akcyzowy.</p>	
+	<p>pro wizje, opakowania, transport i koszty ubezpieczenia już poniesione albo będą poniesione do pierwszego miejsca przeznaczenia na terytorium kraju, również w związku z transportem do innego miejsca przeznaczenia na terytorium Wspólnoty, jeżeli miejsce to jest znane w momencie dokonania importu</p>		
+	<p>określone w odrębnych przepisach opłaty oraz inne należności, jeżeli organy celne mają obowiązek pobierać te należności z tytułu importu towarów (np. opłaty za przechowanie czasowe w depozycie czy magazynie, za wykonanie czynności celnych poza urzędem albo poza godzinami czasu pracy urzędu)</p>		

Import usług

Podstawą opodatkowania w imporcie usług jest kwota, którą usługobiorca jest obowiązany zapłacić, z wyjątkiem gdy:

- wartość usługi została wliczona do podstawy opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (dotyczy wydatków dodatkowych, takich jak prowizje, koszty opakowania, transportu oraz ubezpieczenia, pobieranych przez dostawcę od podmiotu dokonującego wewnątrzwspólnotowego nabycia);
- wartość usługi - na podstawie odrębnych przepisów - zwiększa wartość celną importowanego towaru lub gdy podatek został rozliczony przez usługodawcę.

WNT

Podstawą opodatkowania WNT jest kwota, jaką nabywający jest obowiązany zapłacić. W przypadku przemieszczenia stanowiącego WNT (art.11 ustawy o VAT) podstawą opodatkowania jest cena nabycia, a jeżeli nie ma ceny nabycia - koszt ich wytworzenia (określony w momencie nabycia tych towarów).

	Podstawę opodatkowania zwiększa zwiększa się / zmniejsza się o:
+	podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze związane z nabyciem towarów, z wyjątkiem podatku VAT
+	wydatki dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu oraz ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę od podmiotu dokonującego WNT
-	kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych lub obowiązkowych rabatów (bonifikat, upustów, reklamacji i skont)
-	kwota zwróconej akcyzy zapłaconej za granicą w kraju UE - pod warunkiem udowodnienia dokumentami, że otrzymano zwrot tej akcyzy
-	zwrócone kwoty nienależne w rozumieniu ustawy o cenach
-	zwrócone kwoty dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze
-	kwoty wynikające z korekt faktur (korekty dodatnie stanowią obrót z innej podstawy)
+	akcyza, jeżeli towar opodatkowany jest akcyzą

Niemniej jednak w przypadkach WNT do **składu konsygnacyjnego** podstawą opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest odpowiednio kwota, jaką nabywający jest lub byłby obowiązany zapłacić.

UWAGA! Dostawa towarów. dla której podatnikiem jest nabywca

W przypadku dostaw towarów, dla których zgodnie podatnikiem jest nabywca tych towarów, podstawą opodatkowania jest kwota, którą nabywca jest obowiązany zapłacić, z wyjątkiem gdy podatek:

- został **rozliczony** przez dokonującego dostawy tych towarów;
- od towarów, które są **instalowane lub montowane**, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, na terytorium kraju, został w całości z tytułu ich importu pobrany od podatnika dokonującego nabycia tych towarów; w przypadku gdy kwota podatku z tytułu importu towarów jest **niższa** od kwoty podatku, jaka byłaby należna z tytułu dostawy tych towarów na terytorium kraju, podatek dokonujący ich nabycia jest obowiązany do **rozliczenia** tej **różnicy** (różnica ta stanowi podatek naliczony).

W przypadku dostawy przez podatnika towaru podlegającego opodatkowaniu podatkiem **akcyzowym** podstawą opodatkowania objęta jest również kwota tego podatku.

Jeżeli **należności** (ceny) **nie określono**, stosuje się zasady dotyczące dostawy krajowej dla takich przypadków, opisane na [tej](#) stronie.

Szacowanie podstawy

W przypadku gdy między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą istnieje związek, o którym mowa niżej, oraz w przypadku gdy wynagrodzenie jest:

- niższe od wartości rynkowej, a nabywca towarów lub usług nie ma pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego;
- niższe od wartości rynkowej, a dokonujący dostawy towarów lub usługodawca nie ma pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a dostawa towarów lub świadczenie usług są zwolnione od podatku;
- wyższe od wartości rynkowej, a dokonujący dostawy towarów lub usługodawca nie ma pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego

wówczas organ podatkowy określa wysokość obrotu na podstawie wartości rynkowej pomniejszonej o kwotę podatku, **jeżeli okaże się, że związek ten miał wpływ** na ustalenie wynagrodzenia z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług.

Wyjątek: szacowanie nie nastąpi w przypadku uprzedniego wydania przez organ podatkowy decyzji o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi (od 1 stycznia 2006r.).

Związek

Związek, o którym mowa wyżej, istnieje, gdy między kontrahentami lub osobami pełniącymi u kontrahentów funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne zachodzą powiązania

- o charakterze rodzinnym;

- z tytułu przysposobienia (adopcji);
- o charakterze kapitałowym;
- o charakterze majątkowym;
- wynikające ze stosunku pracy;
- gdy którakolwiek z wymienionych osób łączy funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne u kontrahentów.

Przez **powiązania rodzinne** rozumie się małżeństwo oraz pokrewieństwo lub powinowactwo do drugiego stopnia.

Przez **powiązania kapitałowe** rozumie się sytuację, w której jedna z osób lub jeden z kontrahentów posiada prawo głosu wynoszące co najmniej 5 % wszystkich praw głosu lub dysponuje bezpośrednio lub pośrednio takim prawem.

Podatek akcyzowy

Wstęp

Od dnia 1 maja 2004 r. wyroby akcyzowe w Polsce zostały poddane nowemu reżimowi prawnemu. Zmiana system podatku akcyzowego to konsekwencja przystąpienia Polski do Unii Europejskiej, skutkująca koniecznością harmonizacji prawa podatkowego w zakresie akcyzy na wzór dyrektywy wspólnotowych.

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11) oraz wydane na jej podstawie przepisy wykonawcze, z dniem 1 marca 2009 r. zastępujące dotychczasowe regulacje prawne w zakresie podatku akcyzowego, stanowią największą zmianę przepisów akcyzowych od chwili, gdy staliśmy się państwem członkowskim Wspólnoty. Potrzeba przygotowania nowej ustawy stanowiła wypadkową wielu czynników. Z jednej strony konieczność dokonania zmian w przepisach o podatku akcyzowym wynikała z implementacji rozwiązań dyrektywy energetycznej. Z drugiej strony zapisy nowej ustawy wpływają z dotychczasowych, ponad czteroletnich, doświadczeń w stosowaniu przepisów krajowych, odzwierciedlających idee wspólnego rynku, w szczególności zaś harmonizację podatków pośrednich na poziomie wspólnotowym.

Do najistotniejszych zmian wprowadzonych nową ustawą o podatku akcyzowym należy w pierwszej kolejności odmienne od dotychczasowego uregulowanie zasad opodatkowania akcyzą energii elektrycznej. Zgodnie z nowymi przepisami energia elektryczna jest co do zasady opodatkowana dopiero na etapie jej wydania nabywcy końcowemu.

Bardzo ważną regulacją w nowych przepisach, w szczególności z punktu widzenia podatników, stało się nadanie stawkom podatku akcyzowego przymiotu trwałości. Dotychczasowe przepisy, umożliwiające Ministrowi Finansów określenie rozporządzeniem tzw. obniżonych stawek podatku akcyzowego, powodowały, że stawki te mogły ulegać zmianie nawet w bardzo krótkim okresie czasu. Wyżej opisany stan rzeczy wprowadzał element niepewności w przygotowywanych przez przedsiębiorców strategiach biznesowych. Zatem nowe przepisy, regulujące zagadnienie stawek podatku na poziomie ustawy, stanowią dla podatników dużo lepszy punkt odniesienia w planowaniu działalności gospodarczej.

Kolejną zmianą nowych regulacji prawnych stało się generalne odstępianie od zasady opodatkowania akcyzą tzw. wyrobów niezharmonizowanych. Jedyne wyjątek ustawodawca przewidział dla samochodów osobowych. Wskutek czego auta pozostały wyrobem, od którego płacony jest podatek akcyzowy.

Bardzo ważne jest również to, że nowa ustawa odeszła od stosowania w obrocie krajowym Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) na rzecz klasyfikacji w układzie odpowiadającym Scalonej Nomenklaturze (CN). Przedmiotowa zmiana z jednej strony zapobiegła ewentualnym sytuacjom, gdy zakres obu ww. klasyfikacji nie pokrywałby się, co byłoby zjawiskiem niepożądanym, z drugiej ułatwiła zarówno przedsiębiorcom działalność w obrębie wyrobów akcyzowych, jak i organom administracji podejmowanie czynności służbowych w ramach tego obszaru.

Kolejną fundamentalną zmianą wprowadzaną przez ustawę z dnia 6 grudnia 2008 r. jest rozdzielenie procedury zawieszenia poboru akcyzy od systemu zwolnień od podatku

akcyzowego. Dotychczasowy system przenikania i nakładania się procedury zawieszenia poboru podatku na system zwolnień akcyzowych powodował wiele wątpliwości. Stąd wyraźne odseparowanie procedury zawieszenia od systemu zwolnień od akcyzy sprawiło, że system przemieszczania wyrobów akcyzowych stał się dużo bardziej przejrzysty.

Wskazać należy również na fakt, że nowa ustawa ucięła ewentualne spory w temacie, kto powinien zostać podatnikiem od wyrobów akcyzowych, w sytuacji ich wyprowadzenia ze składu podatkowego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, gdy właścicielem tych wyrobów jest osoba inna niż prowadzący skład podatkowy. Podkreślić należy, że nowe przepisy nie tylko w sposób nie budzący wątpliwości rozstrzygają sprawę podatnika w wyżej opisanym przypadku, ale również poprzez wprowadzenie tzw. zezwolenia wyprowadzenia w należyty sposób zabezpieczają interesy Skarbu Państwa.

Nie można także zapomnieć, że wiele przepisów nowej ustawy posiada charakter wyłącznie porządkujący, jak to ma miejsce np. w sytuacji, gdy wprowadzono te same warunki zastosowania większości zwolnień od podatku akcyzowego.

Na koniec należy przytoczyć te zmiany, które z uwagi na udzielone Polsce okresy przejściowe obowiązywać zaczną w dalszej perspektywie czasu. Zgodnie z nimi węgiel i koks zostały zwolnione od podatku akcyzowego do dnia 1 stycznia 2012 r., zaś gaz ziemny do dnia 31 października 2013 r.

Regulacje prawne

Wspólny system podatku akcyzowego w Unii Europejskiej obejmuje regulacje dotyczące wyrobów akcyzowych, takich jak wyroby energetyczne, energia elektryczna, alkohol i napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe.

Zagadnienie opodatkowania akcyzą innych wyrobów, np. samochodów osobowych leży w gestii państw członkowskich, z zastrzeżeniem, iż podatki te nie spowodują zwiększenia formalności w obrocie handlowym, związanych z przekraczaniem granicy między państwami członkowskimi.

Podstawowym aktem prawa wspólnotowego w zakresie podatku akcyzowego w Unii Europejskiej jest dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG.

Podstawowymi aktami prawnymi regulującymi podatek akcyzowy w Polsce są:

1. ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym regulująca opodatkowanie podatkiem akcyzowym wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych, organizację obrotu tymi wyrobami, a także oznaczanie znakami akcyzy;
2. rozporządzenia Ministra Finansów wydane na podstawie delegacji zawartych w ww. ustawie.

Zakres przedmiotowy opodatkowania

Opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlegają czynności, określone w art. 8 i 9 ustawy, dotyczące wyrobów wymienionych w załączniku nr 1 do ww. ustawy, zwanych wyrobami akcyzowymi.

Do czynności podlegających opodatkowaniu zalicza się:

- 1) produkcję wyrobów akcyzowych;

- 2) wprowadzenie wyrobów akcyzowych do składu podatkowego;
- 3) import wyrobów akcyzowych;
- 4) nabycie wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych, z wyłączeniem nabycia wewnątrzwspólnotowego dokonywanego do składu podatkowego;
- 5) wyprowadzenie ze składu podatkowego, poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, wyrobów akcyzowych niebędących własnością podmiotu prowadzącego ten skład podatkowy, z wyłączeniem wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, przez podmiot, który uzyskał zezwolenie wyprowadzenia.

Określenie wielu czynności rodzących obowiązek podatkowy w akcyzie, nie oznacza jednak, że akcyza jest podatkiem wielofazowym, pobieranym na każdym szczeblu obrotu. Art. 8 ust. 6 ustawy określa jednofazowość akcyzy stanowiąc, że jeżeli w stosunku do wyrobu akcyzowego powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonywaniem jednej z ww. czynności, to nie powstaje obowiązek podatkowy na podstawie innej czynności, jeżeli kwota akcyzy została określona lub zadeklarowana w należytnej wysokości.

Przedmiotem opodatkowania jest również:

- 1) użycie wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie albo określoną stawką akcyzy związaną z ich przeznaczeniem, jeżeli ich użycie:
 - a) było niezgodne z przeznaczeniem uprawniającym do zwolnienia od akcyzy albo zastosowania tej stawki akcyzy lub
 - b) nastąpiło bez zachowania warunków uprawniających do zastosowania tej stawki akcyzy;
- 2) dostarczenie wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, jeżeli odbyło się ono bez zachowania warunków uprawniających do zastosowania zwolnienia od akcyzy;
- 3) sprzedaż wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, objętych określoną stawką akcyzy związaną z ich przeznaczeniem, jeżeli ich sprzedaż odbyła się bez zachowania warunków uprawniających do zastosowania tej stawki akcyzy;
- 4) nabycie lub posiadanie wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należytnej wysokości a w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony.

Ponadto zgodnie z art. 8 ust. 3 ustawy przedmiotem opodatkowania pozostają ubytki wyrobów akcyzowych.

Stosownie do nowej ustawy przedmiotem opodatkowania akcyzą jest również zużycie wyrobów energetycznych, o których mowa w art. 89 ust. 2 ustawy, do produkcji innych wyrobów oraz zużycie napojów alkoholowych, o których mowa w art. 32 ust. 4 pkt 3 ustawy, przez podmiot zużywający.

Przedmiotem opodatkowania akcyzą jest również sprzedaż lub oferowanie na sprzedaż papierosów lub tytoniu do palenia poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, z odpłatnością powyżej maksymalnej ceny detalicznej, w tym w połączeniu z innym towarem lub usługą lub w połączeniu z przyznaniem nabywcy nieodpłatnej premii w postaci innych towarów i usług.

W sposób odmienny uregulowane zostało zagadnienie przedmiotu opodatkowania energii elektrycznej, która z uwagi na swoje właściwości jest szczególnym wyrobem akcyzowym. Zgodnie z ustawą o podatku akcyzowym opodatkowane jest:

- 1) nabycie wewnątrzspółnotowe energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;
- 2) sprzedaż energii elektrycznej, w tym przez podmiot nieposiadający koncesji na przesyłanie, dystrybucję lub obrót tą energią w rozumieniu ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne, który wyprodukował tę energię, nabywcy końcowemu na terytorium kraju;
- 3) zużycie energii elektrycznej przez podmiot posiadający koncesję, o której mowa w pkt 2;
- 4) zużycie energii elektrycznej przez podmiot nieposiadający koncesji, o której mowa w pkt 2, który wyprodukował tę energię;
- 5) import energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;
- 6) zużycie energii elektrycznej przez nabywcę końcowego, jeżeli nie została od niej zapłacona akcyza w należnej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tej energii elektrycznej nabywcy końcowemu.

Nie uznaje się natomiast za zużycie energii elektrycznej strat powstałych w wyniku przesyłania lub dystrybucji energii elektrycznej, z wyłączeniem energii zużytej w związku z jej przesyłaniem lub dystrybucją.

Istotne jest również to, że obowiązek podatkowy powstaje niezależnie od tego, czy wymienione wyżej czynności zostały wykonane z zachowaniem warunków i form określonych przepisami prawa.

Podatnicy

Stosownie do art. 13 ustawy podatnikami akcyzy są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują czynności podlegające opodatkowaniu akcyzą lub wobec których zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą, w tym podmioty:

- 1) nabywające lub posiadające wyroby akcyzowe znajdujące się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od wyrobów tych nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości a w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony;
- 2) będące nabywcą końcowym zużywającym energię elektryczną, jeżeli od tej energii nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tej energii elektrycznej nabywcy końcowemu;
- 3) u których powstają ubytki wyrobów akcyzowych, również gdy nie są właścicielami tych wyrobów akcyzowych;
- 4) będące przedstawicielem podatkowym;
- 5) będące zarejestrowanym handlowcem - z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego wyrobów akcyzowych na rzecz osoby trzeciej.

Do podatników należy również zaliczyć podmioty niebędące importerem, jeżeli ciąży na nich obowiązek uiszczenia cła.

Ponadto podatnikiem z tytułu wyprowadzenia ze składu podatkowego, poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, wyrobów akcyzowych niebędących własnością podmiotu prowadzącego ten skład podatkowy jest podmiot będący właścicielem tych wyrobów, który uzyskał od właściwego naczelnika urzędu celnego tzw. zezwolenie wyprowadzenia.

Ponadto w przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego energii elektrycznej przez nabywcę końcowego od podmiotu zagranicznego niemającego siedziby, miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności w Polsce podatnikiem jest podmiot reprezentujący, wyznaczony przez podmiot zagraniczny. Należy jednocześnie dodać, że w przypadku nie wyznaczenia podmiotu reprezentującego, odmowy przyjęcia zgłoszenia rejestracyjnego podmiotu reprezentującego przez organ podatkowy lub nieprzesłania w terminie przez nabywcę końcowego podmiotowi reprezentującemu kopii faktury podatnikiem staje się nabywca końcowy, który dokonał nabycia wewnątrzspółnotowego energii elektrycznej.

Należy uzupełnić, że w przypadku zbiegu odpowiedzialności kilku podatników za te same wyroby akcyzowe mamy do czynienia z odpowiedzialnością solidarną, tj. zapłata akcyzy od tych wyrobów przez jednego podatnika powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego pozostałych podatników.

Organy podatkowe

Organami podatkowymi w zakresie akcyzy, zgodnie z art. 14 ustawy, są naczelnicy urzędów celnych i dyrektorzy izb celnych. Zasadą jest, że właściwość organów podatkowych ustala się ze względu na miejsce wykonywania czynności lub wystąpienia stanu faktycznego, podlegających opodatkowaniu.

Od ww. zasady ustawa przewiduje jednak szereg wyjątków, i tak jeżeli czynności podlegające opodatkowaniu są wykonywane na terenie właściwości miejscowej dwóch lub więcej organów podatkowych, właściwość miejscową określa się dla:

- osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej – ze względu na ich siedzibę i adres,
- osób fizycznych – ze względu na ich miejsce zamieszkania.

Niezależnie od powyższego wskazać należy, że w sytuacjach:

- 1) ustalania norm dopuszczalnych ubytków wyrobów akcyzowych lub dopuszczalnych norm zużycia wyrobów akcyzowych,
 - 2) dokumentowania przemieszczania wyrobów akcyzowych z zastosowaniem administracyjnego dokumentu towarzyszącego oraz zamieszczania w tym dokumencie informacji o dokonanej kontroli,
 - 3) powiadamiania naczelnika urzędu celnego przez podmiot prowadzący skład podatkowy o zamiarze wyprowadzenia wyrobów akcyzowych ze składu podatkowego,
 - 4) ustalania stanu wykorzystania zabezpieczenia akcyzowego przed jego zastosowaniem
- właściwość miejscową ustala się ze względu na miejsce wykonywania czynności lub występowania stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu akcyzą, z którymi związane są ww. czynności.

W przypadku importu organami podatkowymi w zakresie akcyzy są naczelnik urzędu celnego i dyrektor izby celnej właściwy, na podstawie przepisów prawa celnego, do obliczenia i zaksięgowania kwoty należności celnych wynikających z długu celnego.

Z kolei w przypadku osób fizycznych, które dokonują nabycia wewnątrzspółnotowego poza prowadzoną działalnością gospodarczą lub dokonują tego nabycia, nie prowadząc działalności gospodarczej, organami podatkowymi są naczelnik urzędu celnego i dyrektor izby celnej właściwi ze względu na ich miejsce zamieszkania.

Natomiast w sytuacji ubiegania się o zwrot podatku akcyzowego właściwym organem podatkowym jest ten organ, u którego dokonano rozliczenia i zapłaty akcyzy.

Znaki akcyzy

System znaków akcyzy jest formą kontrolowania przez państwo działalności gospodarczej polegającej na produkcji i obrocie napojami alkoholowymi oraz wyrobami tytoniowymi, mającą na celu eliminowanie przemytu i nielegalnego obrotu tymi wyrobami oraz ochronę interesów podmiotów prowadzących legalnie działalność gospodarczą.

Obowiązkowi oznaczania znakami akcyzy podlegają napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe

Wyroby akcyzowe objęte obowiązkiem banderolowania muszą być prawidłowo oznaczone odpowiednimi znakami akcyzy przed zakończeniem procedury zawieszenia poboru akcyzy. Ponadto wyroby akcyzowe nie mogą być importowane, przywiezione na terytorium kraju w wyniku nabycia wewnątrzspółnotowego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, oraz nie mogą być przedmiotem obrotu na terytorium kraju bez uprzedniego prawidłowego oznaczenia odpowiednimi znakami akcyzy.

Ustawa zwalnia z obowiązku oznaczania znakami akcyzy wyroby, które są:

- 1) całkowicie niezdatne do użytku;
- 2) wyprawdane ze składu podatkowego i przeznaczone do dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej lub na eksport;
- 3) umieszczane w składzie wolnocłowym lub wolnym obszarze celnym i przeznaczone do sprzedaży w jednostkach handlowych tam usytuowanych;
- 4) przewożone przez terytorium kraju w ramach procedury tranzytu w rozumieniu przepisów prawa celnego;
- 5) przewożone z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego przez terytorium kraju;
- 6) wyprodukowane poza składem podatkowym i przeznaczone do dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej lub na eksport.

Dalsze zwolnienia przewiduje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie zwolnień wyrobów akcyzowych z obowiązku oznaczania znakami akcyzy (Dz. U. Nr 32, poz. 219).

Ustawa przewiduje dwa rodzaje znaków: podatkowe oraz legalizacyjne znaki akcyzy. Wzory znaków i sposoby ich nanoszenia określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz.U. Nr 32, poz. 250).

Podatkowe znaki akcyzy otrzymują:

- 1) podmioty prowadzące składy podatkowe,
- 2) importerzy,
- 3) podmioty dokonujące nabycia wewnątrzspółnotowego;
- 4) przedstawiciele podatkowi;
- 5) podmioty dokonujące produkcji poza składem podatkowym;
- 6) właściciele wyrobów akcyzowych, którzy uzyskali zezwolenie wyprawdania ze składu podatkowego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy.

Legalizacyjne znaki akcyzy są sprzedawane posiadaczowi wyrobów akcyzowych, które:

- nie są oznaczone znakami akcyzy,
- są nieprawidłowo oznaczone,
- są oznaczone nieodpowiednimi znakami akcyzy,
- posiadają uszkodzone znaki akcyzy.

Ponadto legalizacyjne znaki akcyzy są sprzedawane nabywcy ww. wyrobów, zbywanych przez właściwy organ administracji publicznej.

Znak akcyzy jest umieszczany na opakowaniach jednostkowych wyrobów akcyzowych w taki sposób, aby zdjęcie znaku lub otwarcie opakowania powodowało trwałe i widoczne uszkodzenie znaku w sposób uniemożliwiający jego powtórne użycie, chyba że znak akcyzy jest nanoszony bezpośrednio na wyrób akcyzowy w sposób trwały.

Znaków akcyzy nie można zbywać lub na jakichkolwiek innych zasadach odstępować lub przekazywać odpłatnie lub nieodpłatnie innym podmiotom. Importerzy, podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego oraz przedstawiciele podatkowi, mogą przekazać banderole podmiotowi mającemu siedzibę poza terytorium kraju w celu naniesienia ich na opakowania jednostkowe wyrobów akcyzowych, które będą przedmiotem importu lub nabycia wewnątrzwspólnotowego. Ponadto właściciele wyrobów akcyzowych, posiadający zezwolenie wyprawdzenia, mogą przekazywać znaki akcyzy w celu naniesienia ich na opakowania jednostkowe wyrobów akcyzowych lub na wyroby akcyzowe stanowiące jego własność, podmiotowi prowadzącemu skład podatkowy.

Przepisy regulujące stosowanie znaków akcyzy nie są objęte harmonizacją. Państwa członkowskie mogą żądać, aby wyroby dopuszczone do konsumpcji na ich terytorium posiadały oznaczenia podatkowe lub krajowe znaki identyfikacyjne używane do celów fiskalnych (art. 39 dyrektywy 2008/118/WE).

Znaki akcyzy stosują: Belgia, Czechy, Dania, Estonia, Grecja, Hiszpania, Holandia, Irlandia, Litwa, Łotwa, Niemcy, Portugalia, Słowacja, Słowenia, Węgry, Włochy. Od 1 stycznia 2006r. znaki na wyroby spirytusowe wprowadziła także Wielka Brytania.

Procedura otrzymywania znaków akcyzy

Podmioty obowiązane do oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy obowiązane są do złożenia do Ministerstwa Finansów wstępnego zapotrzebowania na banderole na rok następnym w terminie do dnia 30 października roku poprzedzającego.

Wydawanie lub sprzedaż banderol następuje w drodze decyzji wydawanej przez właściwego naczelnika urzędu celnego w sprawach znaków akcyzy na pisemny wniosek podmiotu obowiązane do oznaczania wyrobów akcyzowych (art. 126 ustawy). Wzór tego wniosku określony został w rozporządzeniu w sprawie oznaczania wyrobów znakami akcyzy.

Składając wniosek wraz z odpowiednimi dokumentami wnioskodawca jest zobowiązany do wpłacenia dwóch kwot, w przypadku wydawania podatkowych znaków akcyzy, tj. kwoty stanowiącej wartość podatkowych znaków akcyzy (o tę kwotę podmiot ma prawo pomniejszyć należny podatek akcyzowy) i kwoty wpłacanej na pokrycie kosztów wytworzenia podatkowych znaków akcyzy, natomiast w przypadku zakupu legalizacyjnych znaków akcyzy wpłaca należności za te znaki. Wysokość przedmiotowych kwot określona została przez Ministra Finansów w ww. rozporządzeniu.

Podmioty obowiązane do oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, zobowiązane są do prowadzenia ewidencji znaków akcyzy. Szczegółowe zasady prowadzenia ewidencji i jej wzór określił Minister Finansów w ww. rozporządzeniu.

Obowiązek podatkowy

Generalną zasadą, wynikającą z art. 10 ust. 1 ustawy, jest, że obowiązek podatkowy powstaje z dniem wykonania czynności lub zaistnienia stanu faktycznego podlegających opodatkowaniu akcyzą.

Ww. zasada została następnie dookreślona dla poszczególnych czynności oraz stanów faktycznych rodzajów obowiązek podatkowy z podatku akcyzowym, i tak:

1. w przypadku importu wyrobów akcyzowych obowiązek podatkowy powstaje z dniem powstania długu celnego lub też objęcia wyrobów akcyzowych zawieszającą procedurą celną w rozumieniu przepisów prawa celnego;
2. obowiązek podatkowy z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów akcyzowych przez zarejestrowanego handlowca lub niezarejestrowanego handlowca powstaje z dniem, w którym wyroby akcyzowe zostały wprowadzone do określonego we właściwym zezwoleniu miejsca odbioru wyrobów akcyzowych;
3. obowiązek podatkowy z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą, dokonanego na potrzeby wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej na terytorium kraju, powstaje z dniem otrzymania wyrobów akcyzowych przez podatnika, nie później jednak niż w 7 dniu, licząc od dnia dokonania wysyłki określonej w uproszczonym dokumencie towarzyszącym;
4. obowiązek podatkowy z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów akcyzowych innych niż określone w załączniku nr 2 do ustawy, objętych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa, powstaje z dniem otrzymania tych wyrobów przez podatnika;
5. obowiązek podatkowy z tytułu dokonanego przez osobę fizyczną nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą, przeznaczonych na cele handlowe, o których mowa w art. 34, powstaje w dniu ich przemieszczenia na terytorium kraju;
6. obowiązek podatkowy z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą, dokonanego za pośrednictwem przedstawiciela podatkowego powstaje z dniem odbioru dostarczonych wyrobów akcyzowych przez odbiorcę na terytorium kraju;
7. obowiązek podatkowy z tytułu sprzedaży wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy i objętych stawką akcyzy związaną z ich przeznaczeniem, jeżeli nie zostały dopełnione warunki uzasadniające zastosowanie tej stawki oraz sprzedaż lub oferowanie na sprzedaż papierosów lub tytoniu do palenia poza procedurą zawieszenia, z odpłatnością powyżej maksymalnej ceny detalicznej, względnie w połączeniu z innym towarem lub usługą, powstaje z dniem wydania ich nabywcy;
8. jeżeli sprzedaż wyrobów akcyzowych, znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy i objętych stawką akcyzy związaną z ich przeznaczeniem, zaś warunków tych nie dopełniono, powinna być potwierdzona fakturą, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w 7 dniu, licząc od dnia wydania wyrobu akcyzowego;

9. obowiązek podatkowy z tytułu nabycia lub posiadania wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia, od których nie została zapłacona akcyza w należytej wysokości, a w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony, powstaje z dniem nabycia lub wejścia w posiadanie tych wyrobów, z zastrzeżeniem, że w przypadku organów administracji rządowej, które weszły w posiadanie takich wyrobów akcyzowych, podlegających na mocy przepisów odrębnych czynnościom określonym w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wykonywanym przez te organy, obowiązek podatkowy powstaje z dniem zużycia lub sprzedaży przez nie tych wyrobów.

W odmienny sposób dzień powstania obowiązku podatkowego określono w przypadku energii elektrycznej. Obowiązek podatkowy w przypadku prądu powstanie z dniem:

- 1) nabycia wewnątrzspółnotowego energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;
- 2) wydania energii nabywcy końcowemu, w przypadku sprzedaży energii elektrycznej na terytorium kraju;
- 3) zużycia energii elektrycznej, w przypadkach, o których mowa w art. 9 ust. 1 pkt 3, 4 i 6 ustawy;
- 4) powstania długu celnego, w przypadku importu energii elektrycznej przez nabywcę końcowego.

Jeżeli nie można określić dnia, w którym powstaje obowiązek podatkowy dla wyrobów akcyzowych, za datę jego powstania uznaje się dzień, w którym uprawniony organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej stwierdził dokonanie czynności podlegających opodatkowaniu lub zaistnienie stanu faktycznego rodzącego obowiązek podatkowy.

Stawki akcyzy

Przepisy systemu podatkowego Unii Europejskiej wymagają, aby państwa członkowskie w zakresie struktury i stawek podatku akcyzowego dla wyrobów akcyzowych, stosowały określony dla poszczególnych wyrobów poziom minimalny wysokości podatku. Państwa członkowskie mogą jednak zawsze ustalić i stosować w oparciu o własną politykę fiskalną wyższe stawki akcyzy. Takie rozwiązanie kwestii kształtowania poziomu stawek podatku akcyzowego powoduje, że w Unii Europejskiej występuje duże zróżnicowanie wysokości obciążeń fiskalnych dla poszczególnych wyrobów akcyzowych.

Minimalne poziomy są określone w następujących aktach prawa wspólnotowego:

- dyrektywie Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych,
- dyrektywie Rady 92/79/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie ujednoczenia podatków od papierosów,
- dyrektywie Rady 92/80/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie ujednoczenia podatków od wyrobów tytoniowych innych niż papierosy,
- dyrektywie Rady 95/59/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na spożycie wyrobów tytoniowych,
- dyrektywie Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej.

W ustawie o podatku akcyzowym w art. 89, art. 93-97 oraz art. 99 oraz art. 105 określone zostały stawki akcyzy dla wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych.

Stawki te są wyrażane w:

- kwocie na jednostkę wyrobu,
- procencie podstawy opodatkowania,
- procencie maksymalnej ceny detalicznej,
- kwocie na jednostkę wyrobu i procencie maksymalnej ceny detalicznej.

Zgodnie z ustawą aktualnie obowiązujące stawki akcyzy dla niektórych wyrobów akcyzowych wynoszą:

- dla benzyny silnikowej - 1.565,00 zł/1.000 l,
- dla oleju napędowego - 1.048,00 zł/1.000 l,
- dla gazów przeznaczonych do napędu silników spalinowych:
 - a) skroplonych - 695,00 zł/1.000kg,
 - b) w stanie gazowym – 100,00 zł/1.000 kg,
- dla biokomponentów stanowiących samoistne paliwa – 10,00 zł/1.000 l,
- dla olejów smarowych – 1.180,00 zł/1.000 l,
- dla energii elektrycznej – 20,00 zł/1 MWh,
- dla alkoholu etylowego - 4.960,00 zł/1 hl 100% vol,
- dla papierosów – 138,50 zł za każde 1.000 sztuk i 31,41% maksymalnej ceny detalicznej.

Jednocześnie należy wskazać, że zgodnie z przepisami przejściowymi do ustawy do dnia 31 grudnia 2011 r. Minister Finansów, uwzględniając sytuację gospodarczą państwa, może w drodze rozporządzenia obniżać stawki akcyzy na wyroby akcyzowe określone w ustawie oraz różnicować je w zależności od rodzaju wyrobów akcyzowych, a także określać warunki ich stosowania, na okres nie dłuższy niż 3 miesiące w odstępach co najmniej trzymiesięcznych, w odniesieniu do poszczególnych wyrobów akcyzowych.

Rejestracja

Podmioty chcące prowadzić działalność gospodarczą w zakresie wyrobów akcyzowych są obowiązane przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu lub pierwszej czynności z wykorzystaniem wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie złożyć zgłoszenie rejestracyjne właściwemu dla podatnika naczelnikowi urzędu celnego. Naczelnik urzędu celnego pisemnie potwierdza przyjęcie zgłoszenia rejestracyjnego podatnika.

Wymóg złożenia zgłoszenia rejestracyjnego nie dotyczy tych podmiotów, którzy prowadzą działalność gospodarczą wyłącznie w zakresie wyrobów akcyzowych objętych zerową stawką podatku akcyzowego, jak również podmiotów prowadzących działalność z użyciem wyrobów zwolnionych od akcyzy ze względu na przeznaczenie, niemających na terytorium Polski siedziby, miejsca zamieszkania albo miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Jeżeli dane zawarte w zgłoszeniu rejestracyjnym uległy zmianie, wówczas podatnik jest obowiązany zgłosić tę zmianę naczelnikowi urzędu celnego w terminie 7 dni, licząc od dnia, w którym nastąpiła zmiana.

Również zaprzestanie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu należy zgłosić na specjalnym formularzu do naczelnika urzędu celnego, który dokonał rejestracji, w terminie

7 dni. Wówczas zgłoszenie takie stanowi podstawę do wykreślenia podatnika z rejestru podatników.

Składanie deklaracji podatkowych

Podatnicy podatku akcyzowego obowiązani są m.in. do :

- 1) składania w urzędzie celnym deklaracji dla podatku akcyzowego za miesięczne okresy rozliczeniowe, tj. w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Oznacza to, że w przypadku wyrobów objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy, deklarację akcyzową należy złożyć dopiero wtedy, gdy powstanie zobowiązanie podatkowe, a więc w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zakończy się ta procedura;
- 2) obliczenia i zapłaty akcyzy za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek właściwej izby celnej;
- 3) obliczenia i zapłaty akcyzy wstępnie za okresy dzienne (dotyczy to zarejestrowanych handlowców, podmiotów prowadzących składy podatkowe i podatników wyprowadzających swoje wyroby akcyzowe z cudzego składu podatkowego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy);
- 4) na podatnika, który wyprowadza ze składu podatkowego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy swoje wyroby akcyzowe z obcego składu podatkowego nałożony został dodatkowy obowiązek. Mianowicie podmiot ten zobowiązany został do przesłania kopii swojej deklaracji akcyzowej do naczelnika urzędu celnego właściwego dla podmiotu prowadzącego skład, z którego wyroby zostały wyprowadzone. Na powyższą czynność ustawodawca określił termin trzydniowy, licząc od dnia złożenia deklaracji do „swojego” urzędu celnego.

Wstępnych wpłat akcyzy za okresy dzienne dokonuje się nie później niż 25 dnia po dniu, w którym powstał obowiązek podatkowy, a w przypadku podmiotu prowadzącego skład podatkowy – po dniu, w którym nastąpiło zakończenie procedury zawieszenia poboru akcyzy i powstało zobowiązanie podatkowe. Wpłaty dzienne dokonywane za miesiąc rozliczeniowy są uwzględniane przy rozliczeniu akcyzy, w deklaracjach podatkowych.

Wpłaty dzienne dokonywane w miesiącu rozliczeniowym są pomniejszane o:

- kwotę stanowiącą wartość podatkowych znaków akcyzy, wpłaconą w celu otrzymania tych znaków,
- kwoty przysługujących podatnikowi zwolnień i pomniejszeń akcyzy.

Kwota akcyzy obliczona od danych wyrobów akcyzowych może być pomniejszona o równowartość podatkowych znaków akcyzy, pod warunkiem, że zostaną one prawidłowo naniesione na dany wyrób lub opakowanie jednostkowe.

Pomniejszenie to, wykazane w deklaracji akcyzowej, może nastąpić, nie wcześniej niż:

- 1) następnego dnia po naniesieniu tych znaków na dany wyrób. Dotyczy to przypadków, gdy oznaczanie wyrobów akcyzowych znakami akcyzy następuje w składzie podatkowym na terytorium kraju;
- 2) po powstaniu obowiązku podatkowego. Zasada ta dotyczy niezarejestrowanego handlowca oraz podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, który nabywa wewnątrzspółnotowo wyroby akcyzowe z wpłaconą akcyzą na terytorium państwa

członkowskiego na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej. Reguła ta dotyczy również kilku innych sytuacji, w których produkcja odbywa się poza składem podatkowym;

- 3) następnego dnia po wprowadzeniu wyrobów akcyzowych do składu podatkowego na terytorium kraju – zasada ta dotyczy nabycia wewnątrzspółnotowego przez podmiot prowadzący skład podatkowy wyrobów akcyzowych oznaczonych znakami akcyzy na terytorium państwa członkowskiego;
- 4) następnego dnia po powstaniu obowiązku podatkowego – zasada ta dotyczy zarejestrowanego handlowca oraz właściciela wyrobów akcyzowych, który oznacza swoje wyroby akcyzowe w cudzym składzie podatkowym.

Obowiązki prowadzącego skład podatkowy

Ustawa o podatku akcyzowym nakłada na prowadzącego skład podatkowy obowiązek składania we właściwym urzędzie celnym informacji o wyrobach akcyzowych znajdujących się w składzie podatkowym. Informacje te sporządzane są na podstawie ewidencji ilościowej i ilościowo-wartościowej i składane za każdy miesiąc w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego dana informacja dotyczy.

Tak więc prowadzący skład podatkowy zobowiązany jest do:

- składania informacji o wyrobach akcyzowych w składzie podatkowym – co miesiąc (bez względu na to, czy powstał obowiązek podatkowy czy nie). Chodzi tu o takie dane, jak: zapas początkowy wyrobów akcyzowych, kwota podatku akcyzowego w zawieszeniu odpowiadająca zapasowi początkowemu, ilość wyrobów akcyzowych przyjęta do składu, ilość wyprodukowanych wyrobów akcyzowych, ilość wyrobów zużytych do produkcji, ilość wyrobów akcyzowych wydana ze składu w procedurze zawieszenia poboru akcyzy i poza tą procedurą oraz dane o ubytkach, zapasie końcowym i kwocie podatku akcyzowego w zawieszeniu odpowiadającej zapasowi końcowemu;

Niezarejestrowani handlowcy, podatnicy prowadzący działalność gospodarczą nabywający wyroby akcyzowe z akcyzą zapłaconą na terytorium państwa członkowskiego na potrzeby wykonywanej działalności gospodarczej na terytorium kraju mają obowiązek złożyć deklarację uproszczoną, w terminach odpowiednio 3 i 10 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego.

Podmiot dokonujący nabycia wewnątrzspółnotowego samochodu osobowego niezarejestrowanego na terytorium kraju jest obowiązany po jego przywozie złożyć deklarację uproszczoną do właściwego naczelnika urzędu celnego w terminie 14 dni, licząc od dnia powstania obowiązku podatkowego, nie później jednak niż w dniu rejestracji samochodu osobowego na terytorium kraju.

Ustawa o podatku akcyzowym nakłada na podatnika, który dokonuje produkcji wyrobów akcyzowych poza składem podatkowym, następujące obowiązki:

- wypełnianie i składanie we właściwym urzędzie celnym deklaracji w sprawie przedpłaty akcyzy,
- obliczenie i wpłata przedpłaty akcyzy na rachunek właściwej izby celnej. Kwota tej przedpłaty powinna być obliczona w takiej wysokości akcyzy, jaka będzie należna od wyprodukowanych wyrobów akcyzowych w danym miesiącu.

Czynności te powinny być wykonywane za miesięczne okresy rozliczeniowe, tj. w terminie do ostatniego dnia miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym wyroby akcyzowe zostaną wyprodukowane.

Przedpłata akcyzy jest uwzględniana w deklaracji akcyzowej i zaliczana na poczet obliczonej należnej akcyzy od wyprodukowanych wyrobów. W sytuacji, gdy przedpłata akcyzy jest obliczona w wysokości:

- 1) niższej niż należna kwota akcyzy za dany miesiąc rozliczeniowy – wówczas od różnicy między kwotą przedpłaty a kwotą należnej akcyzy naliczane są odsetki jak od zaległości podatkowych. Odsetki te naliczane są za okres od ostatniego miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym wyroby akcyzowe zostały wyprodukowane do dnia, w którym powinna zostać zapłacona kwota akcyzy w należnej wysokości;
- 2) wyższej niż należna – wówczas tę „nadpłatę przedpłaty” podatnik powinien wykazać w deklaracji akcyzowej i rozliczyć przy przedpłatach akcyzy za następne okresy rozliczeniowe. Rozliczenie to może nastąpić pod warunkiem, że podatnik:
 - nie posiada zaległości podatkowych,
 - nie posiada bieżących zobowiązań podatkowych,
 - nie złożył wniosku o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

Składanie deklaracji przez płatnika

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku akcyzowym płatnik akcyzy od sprzedaży, dokonywanej w trybie egzekucji, samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju jest obowiązany:

- obliczać i wpłacać akcyzę na rachunek właściwej izby celnej w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym sprzedano samochód,
- przekazać w ww. terminie do właściwego naczelnika urzędu celnego deklarację o wysokości pobranej i wpłaconej akcyzy.

Wzory deklaracji zostały określone w rozporządzeniach Ministra Finansów:

- 1) z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie wzorów deklaracji podatkowych dla podatku akcyzowego, deklaracji w sprawie przedpłaty akcyzy oraz informacji o wyrobach akcyzowych w składzie podatkowym (Dz. U. Nr 32, poz. 227),
- 2) z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie wzoru deklaracji uproszczonej (Dz. U. Nr 32, poz. 235),
- 3) z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie deklaracji o wysokości akcyzy pobranej i wpłaconej przez płatnika (Dz. U. Nr 32, poz. 245).

Deklaracje podatkowe (o których mowa w pkt 1) składają się z formularza głównego AKC-4/AKC-4zh oraz z formularzy szczegółowych o podatku akcyzowym, dotyczących poszczególnych grup wyrobów akcyzowych. Wzory tych formularzy określone zostały w załącznikach nr 1-11 do rozporządzenia. Wzór deklaracji podatkowej od nabycia wewnątrzspółnotowego energii elektrycznej określony został w załączniku nr 12 do rozporządzenia, wzór deklaracji w sprawie przedpłaty akcyzy – w załączniku nr 13, zaś wzory

informacji o wyrobach akcyzowych w składzie podatkowym – w załącznikach nr 14-21 do rozporządzenia.

Poniżej przedstawione są nazwy wszystkich deklaracji akcyzowych, o których mowa w ww. rozporządzeniach:

- AKC-4/AKC-4zh - deklaracja dla podatku akcyzowego;
- AKC-4/A - podatek akcyzowy od alkoholu etylowego;
- AKC-4/B - podatek akcyzowy od wina, napojów fermentowanych i wyrobów pośrednich;
- AKC-4/C - podatek akcyzowy od piwa;
- AKC-4/D - podatek akcyzowy od paliw silnikowych (z wyłączeniem gazu);
- AKC-4/E - podatek akcyzowy od samochodów osobowych;
- AKC-4/F - podatek akcyzowy od wyrobów tytoniowych;
- AKC-4/H - podatek akcyzowy od energii elektrycznej;
- AKC-4/I - podatek akcyzowy od paliw opałowych;
- AKC-4/J - podatek akcyzowy od gazu;
- AKC-4/K - podatek akcyzowy od olejów smarowych;
- AKC-EN – deklaracja nabycia wewnątrzwspólnotowego energii elektrycznej;
- AKC-PA – deklaracja w sprawie przedpłaty akcyzy;
- INF-A - informacja o alkoholu etylowym w składzie podatkowym;
- INF-B - informacja o winie, napojach fermentowanych i wyrobach pośrednich w składzie podatkowym;
- INF-C - informacja o piwie w składzie podatkowym;
- INF-D - informacja o paliwach silnikowych (bez gazu) w składzie podatkowym;
- INF-F - informacja o wyrobach tytoniowych w składzie podatkowym;
- INF-I - informacja o olejach opałowych w składzie podatkowym;
- INF-J - informacja o gazie w składzie podatkowym;
- INF-K - informacja o olejach smarowych w składzie podatkowym;
- AKC-U – deklaracja uproszczona nabycia wewnątrzwspólnotowego;
- AKC-P – deklaracja o wysokości akcyzy pobranej i wpłaconej przez płatnika.

Zwolnienia z akcyzy

Problematyka zwolnień od akcyzy została uregulowana w Dziale II, Rozdziale 6, art. 30-39 ustawy o podatku akcyzowym. Dodatkowo Minister Finansów, na mocy delegacji ustawowej, wydał rozporządzenie z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 32, poz. 228), w którym określił warunki i tryb stosowania niektórych zwolnień określonych w ustawie, a ponadto inne niż te określone w ustawie zwolnienia od akcyzy.

Procedura zawieszenia poboru akcyzy

Procedura zawieszenia poboru akcyzy to procedura stosowana podczas produkcji, magazynowania, przeładowywania i przemieszczania wyrobów akcyzowych, w trakcie której, gdy są spełnione określone w przepisach warunki, z obowiązku podatkowego nie powstaje zobowiązanie podatkowe.

Procedura zawieszenia poboru akcyzy ma zastosowanie, jeżeli wyroby akcyzowe są:

- 1) w składzie podatkowym;
- 2) przemieszczane:

- między składami podatkowymi na terytorium kraju,
- ze składu podatkowego na terytorium kraju do składu podatkowego na terytorium państwa członkowskiego,
- ze składu podatkowego na terytorium państwa członkowskiego do składu podatkowego na terytorium kraju,
- w celu dokonania eksportu, ze składu podatkowego na terytorium kraju przez terytorium państw członkowskich do urzędu celnego, który nadzoruje faktyczne wyprowadzenie tych wyrobów poza terytorium Wspólnoty Europejskiej,
- ze składu podatkowego na terytorium państwa członkowskiego do urzędu celnego na terytorium kraju, który nadzoruje faktyczne wyprowadzenie tych wyrobów poza terytorium Wspólnoty Europejskiej,
- ze składu podatkowego na terytorium państwa członkowskiego przez terytorium kraju do urzędu celnego na terytorium innego państwa członkowskiego, który nadzoruje faktyczne wyprowadzenie tych wyrobów poza terytorium Wspólnoty Europejskiej,
- ze składu podatkowego na terytorium kraju do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego będącego podmiotem upoważnionym przez właściwe władze podatkowe tego państwa członkowskiego do otrzymywania wyrobów akcyzowych w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy lub do zwolnionych od akcyzy instytucji, organizacji lub sił zbrojnych na terytorium państwa członkowskiego,
- ze składu podatkowego na terytorium państwa członkowskiego do określonego we właściwym zezwoleniu miejsca ich odbioru przez zarejestrowanego handlowca lub niezarejestrowanego handlowca na terytorium kraju lub do zwolnionych od akcyzy instytucji, organizacji lub sił zbrojnych na terytorium kraju,
- przez terytorium kraju między składami podatkowymi na terytorium państw członkowskich,
- przez terytorium kraju ze składu podatkowego na terytorium państwa członkowskiego do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego będącego podmiotem upoważnionym przez właściwe władze podatkowe tego państwa członkowskiego do otrzymywania wyrobów akcyzowych w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy lub do zwolnionych od akcyzy instytucji, organizacji lub sił zbrojnych na terytorium państwa członkowskiego.

Pobór akcyzy od wyrobów akcyzowych zawieszają się:

1) jeżeli wyroby te są:

- objęte zawieszającą procedurą celną w rozumieniu przepisów prawa celnego,
- przemieszczane z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego przez terytorium państwa członkowskiego Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA) – strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym lub do państwa członkowskiego Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA) – strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym, w ramach wewnątrzspółnotowej procedury tranzytu,
- przemieszczane z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego przez terytorium jednego lub większej liczby państw trzecich niebędących państwami członkowskimi Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA) – strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym na podstawie karnetu TIR, o którym mowa w Konwencji celnej dotyczącej międzynarodowego przewozu towarów z zastosowaniem

karnetów TIR (Konwencja TIR), lub karnetu A.T.A., o którym mowa w Konwencji celnej w sprawie karnetu A.T.A. dla odprawy warunkowej towarów (Konwencja A.T.A.);

2) w przypadku wprowadzenia do wolnego obszaru celnego lub składu wolnoctwowego na terytorium kraju wyrobów:

- importowanych,

- o których mowa w art. 166 lit. b rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny.

Pobór akcyzy od wyrobów akcyzowych może być zawieszony, jeżeli wyroby te otrzymały inne przeznaczenie celne na podstawie przepisów prawa celnego.

Procedurę zawieszenia poboru akcyzy stosuje się do wyrobów akcyzowych określonych w załączniku nr 2 do ustawy o podatku akcyzowym. Procedurę tę stosuje się na terytorium kraju również do wyrobów akcyzowych innych niż określone w załączniku nr 2 do ustawy, objętych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa.

Procedury zawieszenia poboru akcyzy nie stosuje się do energii elektrycznej.

Jeżeli procedura zawieszenia poboru akcyzy jest związana z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych, to warunkiem jej stosowania jest łącznie spełnienie przez podatnika następujących warunków:

1. dołączenie do przewożonych wyrobów akcyzowych administracyjnego dokumentu towarzyszącego;
2. złożenie we właściwym urzędzie celnym zabezpieczenia akcyzowego.

Administracyjny dokument towarzyszący to dokument przewozowy, który towarzyszy przemieszczanym wyrobom w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Podstawę prawną stosowania ww. dokumentu stanowi rozporządzenie Komisji Nr 2719/92/EWG z dnia 11 września 1992 r. w sprawie towarzyszącego dokumentu urzędowego dotyczącego przepływu w ramach systemu zawieszenia podatku wyrobów objętych podatkiem akcyzowym oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie dokumentacji i procedur związanych z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych (Dz.U. Nr 32, poz. 229). Administracyjny dokument towarzyszący wystawiany jest przez prowadzącego skład podatkowy, który dokonuje wysyłki towaru. Dokument ten składa się z pięciu kart.

Z procedurą zawieszenia poboru akcyzy wiążą się instytucje składu podatkowego oraz zarejestrowanego i niezarejestrowanego handlowca.

Skład podatkowy to miejsce, w którym określone wyroby akcyzowe są: produkowane, magazynowane, przeladowywane lub do którego wyroby te są wprowadzane, lub z którego są wyprowadzane – z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy; w przypadku składu podatkowego znajdującego się na terytorium kraju miejsce to jest określone w zezwoleniu wydanym przez właściwego naczelnika urzędu celnego. Aby móc prowadzić działalność w formie składu podatkowego należy uzyskać zezwolenie właściwego naczelnika urzędu celnego (w formie decyzji administracyjnej) na prowadzenie takiego składu. Zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego może uzyskać wyłącznie podmiot spełniający łącznie warunki określone w art. 48 ustawy o podatku akcyzowym.

Właściwy naczelnik urzędu celnego, wydając zezwolenie na prowadzenie pierwszego składu podatkowego, nadaje podmiotowi odrębną decyzją numer akcyzowy podmiotu prowadzącego skład podatkowy.

Niezależnie od powyższego, wydając zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego, właściwy naczelnik urzędu celnego, określa numer akcyzowy składu podatkowego (każdy skład posiada własny numer akcyzowy).

Zarejestrowany handlowiec to podmiot, któremu wydano zezwolenie na nabywanie wewnątrzspółnotowe wyrobów akcyzowych wysłanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Zezwolenie jest udzielane podmiotom, które spełniają warunki określone w ustawie o podatku akcyzowym. Właściwy naczelnik urzędu celnego, wydając przedmiotowe zezwolenie nadaje podmiotowi numer akcyzowy zarejestrowanego handlowca.

Niezarejestrowany handlowiec to podmiot, któremu wydano zezwolenie na jednorazowe nabycie wewnątrzspółnotowe wyrobów akcyzowych wysłanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Procedura przemieszczania wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą

Przemieszczanie wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą odbywa się na podstawie uproszczonego dokumentu towarzyszącego, o którym mowa w rozporządzeniu Komisji Nr 3649/92/EWG z dnia 17 grudnia 1992 r. w sprawie uproszczonego dokumentu towarzyszącego w wewnątrzspółnotowym przepływie produktów objętych podatkiem akcyzowym, przeznaczonych do konsumpcji w Państwie Członkowskim wysyłki oraz rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie dokumentacji i procedur związanych z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych. Uproszczony dokument towarzyszący może być zastąpiony przez dokument handlowy, o ile dokument ten zawiera takie same dane, jakie są wymagane dla uproszczonego dokumentu towarzyszącego. Zobowiązaniem do wystawienia uproszczonego dokumentu towarzyszącego jest podmiot, który wysyła wyroby akcyzowe z zapłaconą akcyzą. Uproszczony dokument towarzyszący składa się z trzech kartach.

Systemy informatyczne dla akcyzy

Przepis art. 18 ust. 3 ustawy nałożył na Ministra Finansów obowiązek prowadzenia komputerowej bazy danych zawierającej wykaz podatników prowadzących sklady podatkowe, zarejestrowanych handlowców oraz podmiotów pośredniczących.

Dla potrzeb rejestracji ww. podmiotów został stworzony system informatyczny obsługi rejestracji podmiotów uczestniczących w obrocie wyrobami akcyzowymi -.System SEED¹.

Dwa dodatkowe, elektroniczne systemy wymiany informacji dla akcyzy, funkcjonujące niezależnie od bazy SEED, to: System Weryfikacji Przemieszczania (MVS) i System Wczesnego Ostrzegania (EWSE). Oba systemy wykorzystywane są przez administracje państw członkowskich do kontroli konkretnych przemieszczeń wyrobów akcyzowych pomiędzy co najmniej dwoma krajami UE.

¹ Szczegółowe informacje na temat systemu SEED znajdują się w dokumencie poświęconym SEED on Europa, umieszczonym w zakładce System Przemieszczania Wyrobów Akcyzowych - EMCS (Excise Movement and Control System

Systemami tymi (MVS i EWSE) administruje Biuro Łącznikowe ds. Akcyzy ELO (Excise Liaison Office) w strukturze Departamentu Podatku Akcyzowego i Ekologicznego w Ministerstwie Finansów.

Ponadto dla potrzeb akcyzy wdrożono System Kontroli Przemieszczania Wyrobów Akcyzowych „BACHUS”. Jest to krajowy system informatyczny, który ma być wykorzystywany do przemieszczania na terytorium kraju wyrobów akcyzowych zharmonizowanych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. System ten umożliwi zastąpienie administracyjnego dokumentu towarzyszącego w wersji papierowej, sporządzanego w związku z wysyłką wyrobów akcyzowych zharmonizowanych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, administracyjnym dokumentem towarzyszącym w wersji elektronicznej, przesyłanym elektronicznie odbiorcy tych wyrobów².

Wskazać należy, że system informatyczny BACHUS będzie stanowić w przyszłości, po dokonaniu odpowiednich modyfikacji, część składową tworzonego obecnie – na mocy projektu prowadzonego przez Komisję Europejską - systemu EMCS (Excise Movement and Control System), w ramach którego będzie się odbywało przemieszczanie wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy w obrocie wewnątrzspółnotowym³.

² Szczegółowe informacje na temat systemu „Bachus” znajdują się w zakładce System Kontroli Przemieszczania Wyrobów Akcyzowych "Bachus"

³ Szczegółowe informacje na temat Systemu EMCS znajdują się w zakładce System Przemieszczania Wyrobów Akcyzowych - EMCS