

OPODATKOWANIE VAT TRANSAKCJI WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWEGO NABYCIA PALIW SILNIKOWYCH

INFORMACJE OGÓLNE

Z dniem 1 sierpnia 2016 r. nastąpiły zmiany w rozliczaniu podatku od towarów i usług (dalej jako „podatek VAT”) z tytułu dokonania transakcji **wewnątrzwspólnotowych nabyć paliw silnikowych, których wytwarzanie lub którymi obrót wymaga uzyskania koncesji zgodnie z przepisami ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz. U. z 2012 r. poz. 1059, z późn. zm.)**. Zmiany te wprowadzone zostały **ustawą z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1052)** i są ukierunkowane na uszczelnienie poboru podatku VAT w zakresie obrotu paliwami z zagranicą.

Na mocy wprowadzanych regulacji, od 1 sierpnia 2016 r. podatnik podatku od towarów i usług dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia (dalej jako „WNT”) paliw silnikowych **wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014 r. poz. 752, z późn. zm., dalej jako „ustawa o podatku akcyzowym”)** jest obowiązany do obliczenia i wpłacenia kwot podatku VAT na rachunek izby celnej właściwej w zakresie wpłat z tytułu podatku akcyzowego, co do zasady, w terminie 5 dni od momentu wprowadzenia paliwa do Polski.

W przypadku WNT paliw realizowanych w procedurze zawieszony akcyzy z wykorzystaniem instytucji zarejestrowanego odbiorcy lub składu podatkowego, podatek VAT z tytułu dokonania przedmiotowego nabycia będzie obliczany i wpłacany przez płatników, którymi na podstawie zmienianych przepisów staną się zarejestrowani odbiorcy bądź składy podatkowe, które dokonują WNT paliw silnikowych w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym na rzecz swoich klientów.

INFORMACJE SZCZEGÓŁOWE

PODATNICY ORAZ PŁATNICY PODATKU VAT

Obowiązek obliczenia i wpłaty podatku VAT należnego z tytułu WNT paliw silnikowych ciąży na podatniku podatku od towarów i usług, który dokonuje takich nabyć.

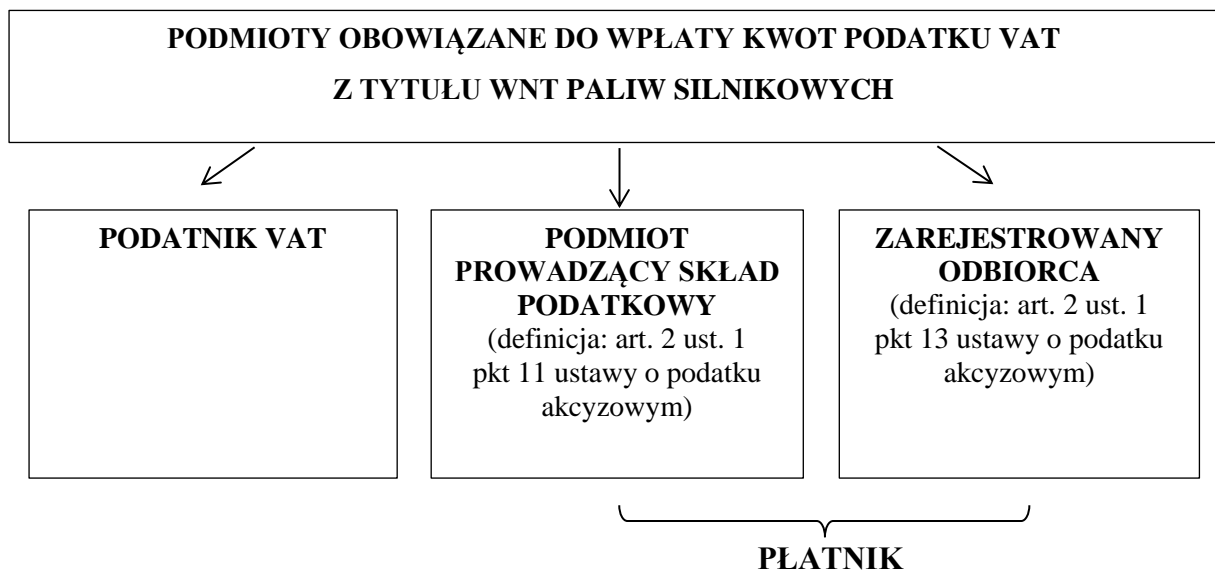
W dwóch przypadkach do pobrania podatku i wpłacenia go zobligowani są płatnicy tego podatku, tj. podmioty dokonujące na rzecz podmiotu, o którym mowa w art. 48 ust. 9 lub art. 59 ust. 8 ustawy o podatku akcyzowym, WNT paliw silnikowych, gdy nabycie to realizowane jest z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy.

Płatnikami tymi są:

- **zarejestrowany odbiorca**¹,
- **podmiot prowadzący skład podatkowy**².

Uwaga

Nowelą ustawy wprowadzone zostały w podatku VAT definicje „podmiotu prowadzącego skład podatkowy” oraz „zarejestrowanego odbiorcy”, zawierające odpowiednie odesłanie do regulacji ustawy o podatku akcyzowym, tak aby zachować spójną interpretację tych pojęć (zob. art. 2 pkt 35 i pkt 36 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – Dz. U. z 2016 r. Nr 710, z późn. zm., dalej jako „ustawa o VAT”).



Zgodnie z art. 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm., dalej jako „Ordynacja podatkowa”) płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

Zgodnie z przepisami Ordynacji Podatkowej płatnikowi przysługuje z tego tytułu zryczałtowane wynagrodzenie.

Płatnik nie ponosi odpowiedzialności podatkowej, jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika.

Podstawa prawna: art. 17a w zw. z art. 2 pkt 35 i 36, art. 103 ust. 5a-5c ustawy o VAT oraz art. 8, art. 28 i art. 30 Ordynacji podatkowej

¹ W rozumieniu art. 2 pkt 13 ustawy o podatku akcyzowym jest to podmiot, któremu wydano zezwolenie na nabywanie wewnątrzwspólnotowe albo na jednorazowe nabycie wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych wysłanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

² W rozumieniu art. 2 pkt 11 ustawy o podatku akcyzowym jest to podmiot, któremu wydano zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego.

PODSTAWA OPODATKOWANIA

Podmioty obowiązane do obliczania i wpłacania podatku z tytułu WNT paliw silnikowych, co do zasady, określają podstawę opodatkowania na zasadach ogólnych przewidzianych dla WNT w art. 30a ust. 1 ustawy o VAT. Podstawą opodatkowania jest zatem wszystko, co stanowi zapłatę, którą dostawca otrzymał lub ma otrzymać oraz podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem samego VAT, a także koszty dodatkowe, takie jak prowizja, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy. Do podstawy opodatkowania nie wlicza się natomiast kwot rabatów, opustów czy obniżek cen.

Z uwagi na możliwe trudności z określeniem wszystkich elementów wchodzących w skład podstawy opodatkowania przy WNT paliw (np. z uwagi na okresy rozliczeniowe między kontrahentami), dla potrzeb obliczenia i wpłacenia podatku na rachunek izby celnej, przewidziano rozwiązanie upraszczające, umożliwiające obliczenie podatku w oparciu o art. 29a ust. 1 albo 2 ustawy o VAT, co oznacza, że nie istnieje konieczność uwzględniania na tym etapie elementów dodatkowych, takich jak podatki, opłaty, czy koszty dodatkowe. W celu określenia kwoty zapłaty, o której mowa w art. 29a ust. 1 lub ceny nabycia z art. 29a ust. 2 ustawy o VAT, przyjmuje się w tej uproszczonej metodzie ceny paliw silnikowych udostępniane cyklicznie (na okresy dwutygodniowe) w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie Ministerstwa Finansów, dalej jako „BIP MF”: <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ceny-paliw-dla-potrzeb-vat>. Ceny te udostępnia się ostatniego dnia roboczego tygodnia poprzedzającego okres dwutygodniowy.

Wybierając metodę uproszczoną, o której mowa w art. 30a ust. 2a ustawy o VAT, wyliczenie kwoty podatku VAT dokonywane jest zatem jedynie w oparciu o cenę paliwa silnikowego udostępnioną w BIP MF, bez potrzeby doliczania do niej kwot podatku akcyzowego, opłaty paliwowej, czy innych wartości wchodzących do podstawy opodatkowania określonej według zasad ogólnych.

Ważne

Ustalenie podstawy opodatkowania w oparciu o art. 30a ust. 2a ustawy o VAT nie ma charakteru obligatoryjnego, lecz fakultatywny.

Uproszczona podstawa opodatkowania ma zastosowanie wyłącznie do obliczenia i wpłacenia kwot należnych podatku VAT z tytułu WNT paliw silnikowych w deklaracji VAT-14, natomiast ostateczne rozliczenie WNT przez podatnika w odpowiedniej w jego przypadku deklaracji dla podatku od towarów i usług, np. VAT-7, będzie miało miejsce w oparciu o wyliczenie podstawy opodatkowania zgodnie z zasadami ogólnymi, czyli z uwzględnieniem faktycznych elementów transakcji, takich jak kwota zapłaty, koszty dodatkowe, czy podatki (inne niż podatek VAT) i opłaty.

Uwaga

Obliczenie wysokości kwot podatku VAT z tytułu WNT ma być dokonywane na dzień zaistnienia zdarzenia, jakim jest moment:

- wprowadzenia paliwa do miejsca odbioru wyrobów akcyzowych przez zarejestrowanego odbiorcę z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy,

- wprowadzenia paliwa do składu podatkowego,
- przemieszczenia paliwa na terytorium Polski, w przypadku gdy jest ono przemieszczane poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy.

Przykład 1

Zarejestrowany odbiorca dokonuje WNT paliw silnikowych na rzecz podatnika VAT z siedzibą w Polsce. Nabycie 20 m³ benzyny bezołowiowej 95 dokonywane jest od podatnika podatku od wartości dodanej z siedzibą w Niemczech, przy zastosowaniu procedury zawieszenia poboru akcyzy. Przy ustalaniu podstawy opodatkowania z tytułu przedmiotowego nabycia zarejestrowany odbiorca chciałby skorzystać z metody uproszczonej wskazanej w art. 30a ust. 2a ustawy o VAT.

Jak w opisaney sytuacji należy wyliczyć kwotę do zapłaty, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT?

Przykładowe wyliczenie przedstawia się następująco:

ilość nabywanej benzyny bezołowiowej 95 (20 m ³)	×	cena 1 m ³ benzyny bezołowiowej 95 wskazana w BIP MF	×	podatek VAT według stawki 23%
---	---	--	---	----------------------------------

Podstawa prawna: art. 30a ust. 2a i 2b ustawy o VAT

TERMINY PŁATNOŚCI PODATKU

Nowela wprowadza szczególne terminy płatności podatku VAT z tytułu WNT paliw silnikowych. Podatnik obowiązany jest bez wezwania naczelnika urzędu celnego do obliczania i wpłacania kwot podatku w terminie:

- **5 dni od dnia, w którym towary te zostały wprowadzone do określonego we właściwym zezwoleniu miejsca odbioru wyrobów akcyzowych, w sytuacji gdy WNT paliw dokonywane jest przez zarejestrowanego odbiorcę przy zastosowaniu procedury zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym;**
- **5 dni od dnia wprowadzenia paliw z terytorium innego niż Polska państwa członkowskiego do składu podatkowego w Polsce;**
- **z chwilą przemieszczenia paliw na terytorium Polski – jeżeli przemieszczenie to odbywa się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym.**

Uwaga

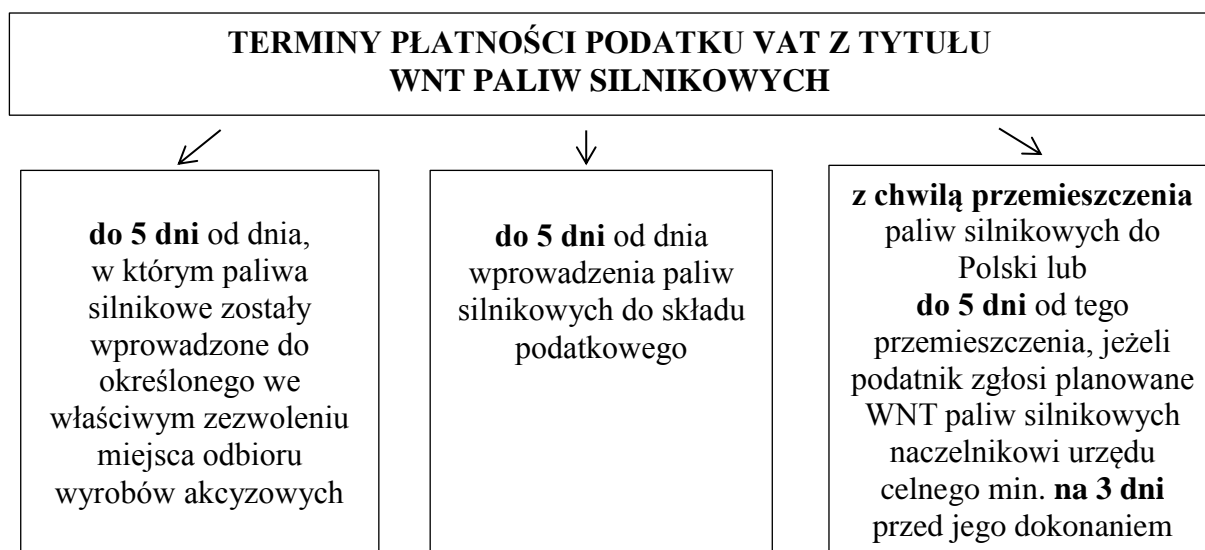
Terminy tak określone obowiązują zarówno podatników, jak i płatników tego podatku, tj. podmiot prowadzący skład podatkowy, jak i zarejestrowanego odbiorcę.

Ważne

Termin 5-dniowy na zapłatę podatku w przypadku paliw przemieszczanych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy może mieć zastosowanie, jeżeli podatnik, najpóźniej na 3 dni robocze przed przemieszczeniem towarów na terytorium kraju, złoży do naczelnika urzędu celnego właściwego w sprawie rozliczania podatku akcyzowego zgłoszenie o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym.

Uwaga

Wpłat podatku VAT dokonuje się na rachunek izby celnej właściwej w zakresie wpłat z tytułu podatku akcyzowego.



Przykład 2

Podmiot prowadzący skład podatkowy dokonuje WNT paliw silnikowych z terytorium Niemiec na rzecz podatnika z siedzibą w Polsce, które wprowadza do składu podatkowego 24 sierpnia 2016 r.

Kiedy należy obliczyć i wpłacić podatek VAT od WNT?

Podmiot prowadzący skład podatkowy powinien wpłacić podatek do 29 sierpnia 2016 r., gdyż wówczas mija termin liczony od momentu wprowadzenia paliw silnikowych do składu podatkowego.

Podstawa prawna: art. 103 ust. 5a-5d ustawy o VAT

DEKLARACJE

I. Deklaracja VAT-14 składana do naczelnika urzędu celnego

Podatnik dokonujący WNT paliw silnikowych jest obowiązany składać deklaracje o należnych kwotach podatku VAT za okresy miesięczne, **w terminie do 5. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek ich zapłaty.** W przypadku gdy

do obliczenia i wpłaty podatku VAT obowiązany jest płatnik, deklaracja ta składana jest przez płatnika.

Kwoty podatku należne z tytułu WNT paliw silnikowych wykazywane są w deklaracji **VAT-14 DEKLARACJA O NALEŻNYCH KWOTACH PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG W PRZYPADKU WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWEGO NABYCIA PALIW SILNIKOWYCH.**

Wzory formularzy są dostępne na stronie internetowej Ministerstwa Finansów pod adresem: <http://www.finanse.mf.gov.pl/vat/formularze>

Elektroniczna wersja tych formularzy jest dostępna pod adresem: www.puesc.gov.pl

Na stronie internetowej Ministerstwa Finansów www.finanse.mf.gov.pl w zakładce VAT – *Wyjaśnienia i komunikaty* dostępne są również zasady obsługi nowego wzoru deklaracji VAT-14.

Integralną częścią deklaracji VAT-14 jest załącznik **VAT-14/A ROZLICZENIE WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWEGO NABYCIA PALIW SILNIKOWYCH**, w którym wykazywane są wszystkie ww. transakcje dokonane w danym miesiącu, łącznie z podaniem danych podatnika, na rzecz którego dokonuje się rozliczenia VAT oraz daty i wartości transakcji. Transakcje wpisywane są chronologicznie, według dat ich dokonania wraz z podaniem kwoty podatku należnego, obliczonego od konkretnej transakcji.

Łączną kwotę podatku z poz. 10 załącznika VAT-14/A należy wpisać w poz. 11 deklaracji VAT-14. W przypadku gdy załączników jest więcej niż jeden, w poz. 11 deklaracji VAT-14 wpisuje się łączną sumę kwot z poz. 10 wszystkich załączników VAT-14/A.

Uwaga

Deklarację VAT-14 wraz z załącznikiem VAT-14/A składa się **naczelnikowi urzędu celnego właściwemu w sprawie rozliczania podatku akcyzowego.**

Ważne

Złożenie deklaracji VAT-14 nie zwalnia podatnika od zadeklarowania dokonanego WNT paliw silnikowych w deklaracji dla podatku od towarów i usług za dany okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu WNT (odpowiednio VAT-7, VAT-7K, VAT-7D czy VAT-8). Ma to miejsce zarówno w sytuacji, gdy kwoty należne podatku VAT z tytułu WNT paliw silnikowych zostały wykazane w deklaracji VAT-14 przez podatnika, jak również wówczas, gdy zostały one zadeklarowane przez płatnika, tj. zarejestrowanego odbiorcę czy podmiot prowadzący skład podatkowy.

Docelowe rozliczenie WNT paliw silnikowych następuje zatem w standardowej deklaracji podatkowej dla podatku od towarów i usług, która w przypadku podatników handlujących hurtowo paliwami składana jest za okresy miesięczne.

Uwaga

Podatnicy dokonujący wewnątrzwspólnotowych nabyć paliw silnikowych mają obowiązek, począwszy od rozliczenia za sierpień 2016 r. (lub za trzeci kwartał 2016 r.), składać deklaracje według nowego wzoru, tj. VAT-7₍₁₇₎, VAT-7K₍₁₁₎, VAT-7D₍₈₎ lub VAT-8₍₈₎

Wzory są dostępne na stronie internetowej Ministerstwa Finansów pod adresem:
<http://www.finanse.mf.gov.pl/vat/formularze>

Elektroniczna wersja tych formularzy jest dostępna pod adresem:
<http://www.finanse.mf.gov.pl/pp/e-deklaracje/formularze/vat>

Podatnik, uwzględniając terminy z art. 20 i art. 86 ustawy o VAT, rozliczy w standardowej deklaracji zarówno podatek należny z tytułu WNT paliw, jak i podatek naliczony (po spełnieniu ustawowych warunków) – odpowiednio w poz. 24 i 46 deklaracji VAT-7₍₁₇₎, VAT7K₍₁₁₎ lub VAT-7D₍₈₎.

Z kolei podatek wykazany w deklaracji VAT-14 ujmuje się w poz. 39 deklaracji wymienionych w poprzednim akapicie w celu odpowiedniego pomniejszenia kwoty podatku należnego do zapłaty lub powiększenia kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu lub do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy.

Powyższe oznacza, że prawo do odliczenia podatku z tytułu WNT nadal realizowane będzie na dotychczasowych zasadach, a jedynie podatek należny od tych unijnych transakcji, których przedmiotem są paliwa silnikowe, będzie rozliczany dwuetapowo:

- 1) wpłata VAT zaraz po sprowadzeniu towaru do Polski, wykazana w deklaracji VAT-14, składanej naczelnikowi urzędu celnego,
- 2) rozliczenie jej w deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, składanej naczelnikowi urzędu skarbowego.

Przykład 3

Zarejestrowany odbiorca dokonuje WNT benzyny bezołowiowej 98 z terytorium Litwy na rzecz klienta z siedzibą w Polsce. WNT dokonywane jest z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy przy zachowaniu wszystkich niezbędnych dla takiej transakcji warunków przewidzianych w ustawie o podatku akcyzowym. Benzyna zostaje wprowadzona do miejsca odbioru wyrobów akcyzowych, określonego we właściwym zezwoleniu odpowiednio 2, 12 i 20 sierpnia 2016 r.

Zarejestrowany odbiorca, jako płatnik podatku z tytułu WNT benzyny, będzie obowiązany:

1. Wpłacać na rachunek izby celnej podatek należny od powyższych transakcji w terminach odpowiednio do 7, 17 oraz 25 sierpnia 2016 r., pomniejszony o kwotę zryczałtowanego wynagrodzenia płatnika z tytułu terminowego wpłacania podatku zgodnie z art. 28 Ordynacji podatkowej.
2. Złożyć do 5 września 2016 r. naczelnikowi urzędu celnego (właściwego dla rozliczenia akcyzy) deklarację VAT-14 wraz z załącznikiem VAT-14/A, w której rozliczy podatek należny od powyższych transakcji.

Podatnik, na rzecz którego zarejestrowany odbiorca dokonał WNT (rozliczający się z podatku VAT w okresach miesięcznych), w deklaracji VAT-7₍₁₇₎ za sierpień 2016 r. wykaże w poz. 39 tej deklaracji sumę kwot podatku należnego z tytułu tych transakcji, wykazanych przez płatnika w deklaracji VAT-14 w kolumnie „i” załącznika VAT-14/A. Podatnik będzie też obowiązany rozliczyć w deklaracji VAT-7₍₁₇₎ (za miesiąc, w którym wystąpił obowiązek podatkowy zgodnie z art. 20 ustawy o VAT) WNT benzyny na zasadach ogólnych (po stronie podatku należnego w poz. 23 i 24 oraz – po spełnieniu ustawowych warunków - po stronie podatku naliczonego w poz. 45 i 46).

Przykład 4

Podmiot z siedzibą w Polsce w sierpniu 2016 r. dokonywał WNT paliw silnikowych do składu podatkowego. Części tych nabyć dokonał dla siebie, natomiast wobec pozostałych działał w charakterze płatnika.

Jak deklaruje dokonane transakcje w deklaracji VAT-14 oraz załączniku VAT-14/A?

W sytuacji gdy dany podmiot występuje w danym okresie rozliczeniowym jako podatnik i płatnik, zobowiązany jest do złożenia jednej deklaracji VAT-14 obejmującej przedmiotowy okres. W poz. 9 deklaracji VAT-14 oraz w poz. 5 załącznika VAT-14/A zaznacza wówczas zarówno kwadrat 3 odnoszący się do podatnika, jak i kwadrat 4 odnoszący się do płatnika.

W VAT-14/A taki podmiot musi wykazać w odrębnych wierszach w części B zarówno transakcje własne, tj. nabycia dokonane na własną rzecz, oraz transakcje, w stosunku do których występuje w charakterze płatnika. W sytuacji gdy podmiot dokonuje nabycia paliw na własną rzecz, zaznacza to w kolumnie d.

Podstawa prawna: art. 99 ust. 11a ustawy o VAT

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 lipca 2016 r. w sprawie wzoru deklaracji o należnych kwotach podatku od towarów i usług w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych (Dz. U. poz. 1124)

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 lipca 2016 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 1136)