

PAWEŁ SMOLEŃ
Lublin

OBOWIĄZKI PODATNIKÓW VAT

I. UWAGI OGÓLNE

Podstawowym obowiązkiem podatników VAT jest obliczanie i wpłacanie określonych kwot podatku w oznaczonym terminie bez wezwania ze strony urzędu skarbowego. Ta procedura dotyczy wszystkich podatków, w których zobowiązanie podatkowe powstaje w wyniku zaistnienia określonych przez prawo okoliczności. Z tego też względu zagadnienie to nie wymaga szerszego omawiania¹. Warto natomiast przyjrzeć się tym obowiązkom podatnika, które są charakterystyczne dla podatku VAT². Zalicza się do nich: a) obowiązek rejestracji; b) obowiązek prowadzenia określonej ewidencji; c) obowiązek wystawiania faktur i rachunków uproszczonych.

II. REJESTRACJA PODATNIKÓW

Rejestracja podatników jest bardzo ważnym czynnikiem warunkującym skuteczność funkcjonowania podatku od towarów i usług. Umożliwia przede wszystkim łatwiejszy pobór podatku i efektywniejszą kontrolę podatników. Z drugiej strony niesie ona również pewne korzyści dla samych podatników. Tylko zarejestrowani podatnicy mogą bowiem uzyskać bezpośrednio i pośrednio zwroty podatku. Rejestracja umożliwia poza tym zidentyfikowanie wszystkich

¹ Szerzej na temat obowiązku obliczania i wpłacania podatku przez podatnika VAT zob.: W. ó j t o w i c z, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Bydgoszcz 1995, s. 79-80.

² *Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym* (Dziennik Ustaw – dalej: DzU.), nr 11, poz. 50; zm. z 1993 r., nr 28, poz. 127; nr 129, poz. 599; z 1994 r., nr 132, poz. 670; z 1995 r., nr 44, poz. 231; nr 142, poz. 703; nr 142, poz. 704 – dalej: ustawa.

tych podatników, którzy uchylają się od jego płacenia. Pośrednio więc jest metodą przeciwdziałania nieuczciwej konkurencji.

Ustawa wyróżnia dwa etapy rejestracji podatników VAT. W pierwszym etapie obowiązani byli zarejestrować się podatnicy, którzy wykonywali czynności będące przedmiotem opodatkowania w okresie od dnia ogłoszenia ustawy do dnia 15 kwietnia 1993 r.³ Podatnicy ci dokonywali zgłoszenia rejestracyjnego za pomocą poczty. Urząd skarbowy zobowiązany był potwierdzić zgłoszenie i nadać numer identyfikacyjny najpóźniej na 14 dni przed dniem wejścia ustawy w życie.

Drugi etap rejestracji możemy określić mianem rejestracji bieżącej⁴. Dotyczy ona tych wszystkich podatników, którzy zaczęli wykonywać czynności objęte podatkiem po 15 kwietnia 1993 r. W jej ramach podatnicy obowiązani są złożyć w urzędzie skarbowym odpowiednie zgłoszenie przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu. Ustawa przewiduje 30-dniowy okres na przyznanie podmiotom dokonującym rejestracji bieżącej numeru identyfikacyjnego. Jeżeli termin ten nie zostałby dotrzymany przez urząd skarbowy, podatnik musiałby posługiwać się dotychczasowym numerem ewidencyjnym REGON lub PESEL.

Nie dla wszystkich podatników zgłoszenie rejestracyjne jest obligatoryjne. W myśl ustawy mogą, lecz nie muszą, zarejestrować się następujący podatnicy: 1) zwolnieni podmiotowo z podatku; 2) ci, którzy w czasie roku podatkowego rozpoczynają wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu i przewidują, że ich obrót nie przekroczy 800 tys. zł; 3) wykonujący wyłącznie czynności zwolnione przedmiotowo z VAT.

Natomiast na mocy zarządzenia ministra finansów⁵ z obowiązku rejestracji zwolnieni zostali podatnicy: a) dokonujący wyłącznie importu towarów na własne potrzeby; b) podatku rolnego lub leśnego, u jakich wartość sprzedaży określonych towarów nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym 10 tys. zł; c) będący jednostkami budżetowymi, u których wartość sprzedaży określonych towarów nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym⁶ 50 tys. zł; d) będą-

³ Zarządzenie ministra finansów z dnia 25 marca 1993 r. w sprawie przedłużenia terminu dokonania zgłoszenia rejestracyjnego przez podatników podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, „Monitor Polski” (dalej: MP), nr 15, poz. 123.

⁴ Por. K. W o ź n i a k, *Podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy*, Warszawa 1993; *Podatek od towarów i usług (VAT)*, red. W. Modzelewski, cz. I, Warszawa 1993, s. 18-21, SeZaM; W ó j t o w i c z, dz. cyt., s. 79-82.

⁵ Zarządzenie ministra finansów z dnia 2 marca 1993 r. w sprawie podatników nie mających obowiązku składania zgłoszenia rejestracyjnego, MP, nr 11, poz. 74.

⁶ Rokiem podatkowym w podatku od towarów i usług jest rok kalendarzowy, chyba że podatnik na podstawie odrębnych przepisów wybrał rok podatkowy nie będący rokiem kalendarzowym.

cy obcymi przedstawicielstwami dyplomatycznymi, urzędami konsularnymi, misjami specjalnymi oraz organizacjami międzynarodowymi mającymi siedzibę lub placówkę w Polsce.

Wszyscy podatnicy dokonujący rejestracji podają wszelkie wymagane dane dotyczące bezpośrednio ich samych, jak i prowadzonej przez nich działalności. Jeżeli po zarejestrowaniu się dane te w wyniku zaistnienia nowych okoliczności ulegną dezaktualizacji, podatnik zobowiązany jest do ich uaktualnienia.

Obowiązek rejestracji dla celów podatku od towarów i usług nie jest jedynym obowiązkiem rejestracyjnym podatnika VAT. Od 1 stycznia 1996 r. został wprowadzony powszechny obowiązek rejestracji dla celów całego systemu podatkowego⁷. Wprowadzono obowiązek posiadania przez wszystkich podatników numeru identyfikacji podatkowej – NIP. Powszechnej ewidencji podatników dokonują urzędy skarbowe, które w drodze decyzji administracyjnej nadają ten numer. NIP w odróżnieniu od PESEL (w którym zawarta była data urodzenia podatnika) nie może mieć ukrytego lub jawnego charakteru znaczącego, określającego jakiegokolwiek cechy podatnika.

Dokumentacja związana z nadaniem NIP jest gromadzona i przechowywana w urzędach skarbowych. Na wniosek zainteresowanego urząd skarbowy obowiązany jest do potwierdzenia faktu nadania NIP podmiotowi, który nim się posługuje. Urzędy skarbowe są nadto zobowiązane do zachowania tajemnicy odnośnie do danych zawartych w dokumentacji. Dane podatnika mogą być udostępniane wyłącznie ściśle określonym w ustawie organom. Należą do nich m.in. sądy, prokuratura, policja, organy kontroli skarbowej.

Warto podkreślić, że posiadanie numeru identyfikacyjnego NIP nakłada na podatnika obowiązek jego ujawniania i posługiwania się nim przy wystawianiu faktur, rachunków uproszczonych oraz w przypadku składania ofert.

III. EWIDENCJA OBROTU

Podatnicy VAT, mając obowiązek samodzielnego obliczania i odprowadzania podatku, muszą szczegółowo obliczać kwoty podatku należnego i naliczonego. Dokonanie tego będzie możliwe jednak tylko wtedy, gdy podatnicy będą prowadzić jedną z określonych w ustawie form ewidencji⁸.

⁷ Ustawa z 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników, DzU., nr 142, poz. 702.

⁸ Por. W. W ó j t o w i c z, *Podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy*, Warszawa 1993, s. 40-41; t e n ż e, *Zarys polskiego prawa*, s. 81-82.

I. EWIDENCJA PEŁNA

Ewidencja pełna jest podstawowym rodzajem ewidencji, przewidzianym w ustawie. Do jej prowadzenia zobowiązani są wszyscy podatnicy, z wyjątkiem tych, którzy wykonują wyłącznie czynności zwolnione z podatku⁹, oraz podatników objętych podmiotowym zwolnieniem z podatku.

Określenie tej ewidencji mianem „pełna” wiąże się z warunkiem wyszczególnienia w niej wszystkich taksatywnie wyliczonych w ustawie elementów. Oznacza to, że powinna ona zawierać: a) odrębne określenie kwot podatku naliczonego (związanych ze sprzedażą opodatkowaną i kwot podatku naliczonego związanych ze sprzedażą zwolnioną z podatku); b) dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania; c) wysokość podatku należnego; d) kwotę podatku naliczonego obniżającego podatek należny; e) kwotę podatku podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu; f) inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej, np. chronologicznie ułożone daty zakupów i sprzedaży z danego okresu rozliczeniowego.

Podatnik prowadzący taką ewidencję opiera się z jednej strony na rachunkach wystawionych przez niego przy sprzedaży, a z drugiej strony – na rachunkach, które otrzymał od innych podmiotów w związku z dokonanymi u nich zakupami. Dla sprzedającego korzystniejsze byłoby pomniejszenie wartości sprzedaży, by w ten sposób obniżyć podatek należny. Kupujący z kolei będzie dążył do wykazania jak najwyższej kwoty podatku naliczonego. Taka sprzeczność interesów nie będzie natomiast występować w przypadku sprzedaży konsumentowi¹⁰.

Ustawa przewiduje sankcje podatkowe w sytuacji, gdy zostanie stwierdzone, że podatnik narusza obowiązki związane z prowadzeniem ewidencji. Jeżeli obowiązek ten został naruszony w związku z przedmiotem lub podstawą opodatkowania, organ podatkowy ma prawo do szacunkowego określenia wartości niezawidencjonowanej sprzedaży. Ustala on wtedy podatek przy zastosowaniu stawki 22%, przy czym kwota tak ustalonego podatku ulega jeszcze podwyższeniu o 100%. Jeżeli natomiast podatnik celowo zawyżył wysokość podatku naliczonego, urząd skarbowy zwiększa wartość podatku należnego o kwotę trzykrotności tego zawyżenia.

⁹ Chodzi o czynności związane z towarami i usługami wymienionymi w załącznikach nr 1 i 2 do ustawy.

¹⁰ Por. W o ź n i a k, dz. cyt., s. 123.

2. EWIDENCJA UPROSZCZONA

Obowiązek prowadzenia ewidencji uproszczonej dotyczy dwóch grup podmiotów. Do pierwszej z nich należą podatnicy, u których w poprzednim roku podatkowym wartość sprzedaży, a także wartość eksportu nie przekroczyła łącznie 800 tys. zł, oraz ci, którzy rozpoczynając w ciągu roku podatkowego wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu przewidują, że ich wartość obrotu nie przekroczy 800 tys. zł.

Wymienieni podatnicy obowiązani są do ewidencjonowania sprzedaży za dany dzień, nie później jednak niż przed dokonaniem sprzedaży w dniu następnym. W przypadku stwierdzenia, że podatnik z powyższej grupy nie prowadzi ewidencji lub prowadzi ją nierzetelnie, organ podatkowy ustala wartość niezawidencjonowanej sprzedaży w drodze oszacowania. Podatek ustalony jest wtedy przy zastosowaniu 22% stawki, przy czym podatnik nie ma prawa do obniżenia kwoty podatku należnego (zwrot pośredni).

Taki sam rodzaj sankcji przewidziany jest dla podatników, którzy w związku z prowadzeniem sprzedaży towarów i usług zwolnionych z podatku¹¹ dokonują sprzedaży podlegającej opodatkowaniu i nie płacą podatku należnego. Jeżeli na podstawie dokumentacji nie jest możliwe ustalenie wielkości sprzedaży, organ podatkowy sam określi w drodze oszacowania wartość tej sprzedaży.

Do drugiej grupy należą podatnicy świadczący usługi w zakresie handlu, którzy dokonują sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej z podatku lub sprzedaży opodatkowanej różnymi stawkami i nie są zobowiązani do prowadzenia ewidencji za pomocą kas rejestrujących.

Podmioty te, w celu obliczenia podatku należnego, mogą dokonać podziału sprzedaży w danym miesiącu – w proporcjach wynikających z udokumentowanych zakupów z tego miesiąca – na objętą różnymi stawkami oraz zwolnioną z podatku. Należy podkreślić, że dla obliczenia tych proporcji przyjmuje się wyłącznie towary przeznaczone do dalszej sprzedaży, według cen uwzględniających podatek.

Jeżeli dany podmiot po okresie przerwy wznowił wymienioną powyżej działalność, może dokonać podziału obrotu przy zastosowaniu procentowych wskaźników podziału. Dotyczy to udokumentowanych zakupów z okresu przed rozpoczęciem działalności.

¹¹ Chodzi o towary i usługi wymienione w załącznikach nr 1 i 2 do ustawy.

3. EWIDENCJA PRZY ZASTOSOWANIU KAS REJESTRUJĄCYCH

Obowiązek prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących dotyczy tylko podatników świadczących usługi (w tym również w zakresie handlu i gastronomii) na rzecz osób fizycznych, nie prowadzących działalności gospodarczej. Obowiązek ten, ze względu na dużą liczbę tego typu podatników, jest wprowadzany etapami. W pierwszej kolejności obejmuje on podmioty mające największe obroty. Do kategorii tej od 1 stycznia 1994 r. zaliczono w ustawie podatników, którzy w ciągu trzech kwartałów poprzedniego roku podatkowego osiągnęli obrót przekraczający 2 mln zł. Obecnie kwota ta została obniżona do 1 mln zł¹². W następnych latach obowiązek sprzedaży za pomocą kas rejestrujących będzie dotyczyć podmiotów o coraz mniejszych obrotach.

Wspomniane kasy rejestrujące mają m. in. wskazywaćienne obroty wraz z rozróżnieniem sprzedaży zwolnionej z podatku i objętej różnymi stawkami. Pomocne są również przy obliczaniu wartości sprzedaży oraz kwot podatku należnego za dany okres rozliczeniowy.

Ze względu na to, że zakup kasy rejestrującej wiąże się z dość dużymi kosztami, wydatek ten będzie odliczany od podatku należnego. Kwota odliczeń przypadająca na jedną kasę nie może przekroczyć 50% ceny zakupu i nie więcej niż 1500 zł. Przy zakupie kasy produkcji polskiej można odliczyć 65% jej ceny, ale nie więcej niż 2500 zł. Do użytku są dopuszczane tylko te kasy, które spełniają określone warunki techniczne oraz są zarejestrowane we właściwym urzędzie skarbowym¹³.

Korzystając z przyznaných uprawnień, minister finansów zwolnił w okresie od 1 stycznia do 30 czerwca 1994 r. z obowiązku prowadzenia ewidencji za pomocą kas rejestrujących następujących podatników¹⁴: a) u których sprzedaż na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej w ciągu 3 miesięcy przed dniem wejścia ustawy w życie wynosiła mniej niż 65% sprzedaży ogółem; b) świadczących określone usługi w zakresie transportu, łączności, gastronomii; c) spółdzielnie i prowadzących apteki; d) będących jednostkami organizacyjnymi „RUCH” SA.

¹² *Rozporządzenie ministra finansów w sprawie kas rejestrujących*, DzU., nr 65, poz. 278 z dnia 27 maja 1994 r.

¹³ *Rozporządzenie ministra finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące oraz warunków stosowania tych kas przez podatników*, DzU., nr 39, poz. 178; zm. DzU., nr 91, poz. 422, nr 115, poz. 511.

¹⁴ *Rozporządzenie ministra finansów z dnia 23 września 1993 r. w sprawie czasowego zwolnienia niektórych grup podatników z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku od towarów i usług przy zastosowaniu kas rejestrujących*, DzU., nr 92, poz. 427; zm. DzU., nr 115, poz. 512.

Sankcją dla podatników, którzy naruszają obowiązek stosowania kas rejestrujących, jest brak możliwości obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług.

IV. FAKTURY I RACHUNKI UPROSZCZONE

Kolejnym obowiązkiem podatników VAT jest wystawianie faktur i rachunków uproszczonych. Dla sprawnego funkcjonowania podatku prawidłowe wywiązywanie się z tego obowiązku jest niezwykle istotną sprawą. O wadze, jaką przywiązuje się do tych dokumentów, niech świadczy fakt, że o fakturach i rachunkach uproszczonych mówi się nawet jako o swoistego rodzaju „papierach wartościowych”¹⁵.

Regułą jest wystawianie faktur, a dopiero wtedy, gdy nie ma takiego obowiązku, wystawia się rachunki uproszczone. Do ich wystawiania zobowiązani są zarejestrowani podatnicy, nie korzystający ze zwolnień podmiotowych i nie wykonujący czynności związanych z określonymi¹⁶ towarami i usługami zwolnionymi z podatku. Wyjątkiem od tej zasady są podatnicy świadczący usługi na rzecz osób fizycznych, nie prowadzących działalności gospodarczej. Podatnicy ci nie muszą wystawiać wspomnianych dokumentów, lecz na żądanie klienta są zobowiązani do wystawienia rachunków uproszczonych. Również w przypadku szeroko pojętej sprzedaży (z wyjątkiem wszelkiej zamiany towarów i usług) podatnicy wystawiają rachunki uproszczone.

Do otrzymywania faktur uprawnieni są wyłącznie¹⁷: a) zarejestrowani podatnicy dokonujący czynności związanych z towarami i usługami zwolnionymi z podatku; b) zarejestrowani podatnicy opłacający podatek dochodowy w formie karty podatkowej; c) nabywcy eksportowanych towarów i usług; d) nabywcy, na rzecz których dokonywana jest sprzedaż energii elektrycznej i ciepłej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych; e) uprawnione przedstawicielstwa dyplomatyczne, konsularne i personel tych przedstawicielstw.

Faktury i rachunki uproszczone powinny zawierać ściśle określone elementy. Przede wszystkim mieć wyszczególnione: wszelkie dane sprzedawcy, naby-

¹⁵ Por. *Podatek od towarów i usług (VAT). Zagadnienia szczegółowe, przepisy wykonawcze z komentarzem*, cz. II, red. W. Modzelewski, Warszawa 1993, s. 5, SeZaM.

¹⁶ Chodzi o towary i usługi wymienione w załącznikach nr 1 i 2 do ustawy.

¹⁷ *Rozporządzenie ministra finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o VAT oraz podatku akcyzowym*, DzU., nr 154, poz. 782.

wcy, towaru, datę, cenę jednostkową bez podatku i inne taksatywnie wyliczone elementy.

Z reguły wystawia się je w terminie 7 dni od dnia wydania towaru lub wykonania usługi, jednak nie później niż w ostatnim dniu miesiąca, w którym wydano towar lub wykonano usługę. W tym samym terminie wystawia się fakturę lub rachunek uproszczony w przypadku pobrania zaliczki w wysokości połowy ceny danego towaru lub usługi. Termin biegnie od dnia otrzymania zaliczki.

Jeśli po wystawieniu faktury lub rachunku uproszczonego udzielono rabatów, podwyższono cenę, stwierdzono pomyłkę, podatnicy wystawiają odpowiednio: fakturę korygującą oraz rachunki korygujące dotyczące rachunków uproszczonych.

Warto dodać, że w przypadku, gdy podatnik wystawi fakturę lub rachunek uproszczony, w którym wykaże kwotę podatku, jest on zobowiązany do zapłacenia podatku nawet wtedy, gdy dana sprzedaż nie była opodatkowana. Powyższa regulacja ma zastosowanie również wtedy, gdy podatnik wystawi fakturę lub rachunek uproszczony, w którym wykaże kwotę podatku wyższą od podatku należnego.

THE DUTIES OF VAT TAXPAYERS

S u m m a r y

The basic duty of VAT taxpayers is to calculate and pay some definite sums of money in the appointed period without being summoned by the Revenue Office. This procedure is not reserved only for VAT but concerns all taxpayers whose tax liability is due to circumstances defined by the law. Therefore the paper discusses only those taxpayer's duties which are characteristic of goods and services tax. These have been set out here as follows: a duty to present a bill, to keep records, and to make out invoices and simplified bills. The presentation of the above liabilities includes both the model of taxpayers' fair dealings, as well as sanctions for failing to abide by the rules of the law.

Translated by Jan Kłós