



Praca zbiorowa

PRAKTYCZNY LEKSYKON VAT 2018

Wszystko o zmianach
w rozliczeniach VAT

REKOMENDUJE

B/ BIULETYN
VAT

PRAKTYCZNY LEKSYKON VAT 2018

**Wszystko o zmianach
w rozliczeniach VAT**

Praca zbiorowa

PRAKTYCZNY LEKSYKON VAT 2018

Wszystko o zmianach
w rozliczeniach VAT

REKOMENDUJE

B/ BIULETYN
VAT



Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

Dyrektor Centrum Wydawniczego
Marzena Nikiel

Zespół redakcyjny:
Joanna Dmowska – redaktor prowadzący
Edyta Wojtecka – redaktor graficzny
Barbara Redzyńska – korekta

Publikację polecają eksperci



© Copyright by INFOR PL S.A.
Warszawa 2018

INFOR PL S.A.
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
www.infor.pl

Biuro Oslugi Klienta
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 761 30 30, e-mail: bok@infor.pl
Infolinia: 0 801 626 666

Księgarnia internetowa: www.sklep.infor.pl
Profesjonalne księgarnie stacjonarne w kraju oraz księgarnie internetowe

Druk: INTERDRUK

Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii bądź powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody Wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

ISBN: 978-83-8137-298-5

Spis treści

Wykaz skrótów	9
Rozdział I	
Odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług	11
1. Aporty	12
2. Kara umowna za wcześniejsze rozwiązanie umowy	24
3. Obciążanie klienta kosztami	26
4. Umowy barterowe	34
5. Kaucja za sprzedaż w opakowaniu zwrotnym	41
Rozdział II	
Nieodpłatne świadczenia	45
1. Świadczenia na rzecz klientów	46
2. Świadczenia na rzecz pracowników	50
Rozdział III	
Podatnik VAT	61
1. Zlecenia wykonywane osobiście	61
2. Jednostki samorządu terytorialnego	67
Rozdział IV	
Obowiązek podatkowy	69
1. Powstawanie obowiązku podatkowego na zasadach ogólnych	69
2. Szczególne sposoby powstawania obowiązku podatkowego	76
3. Powstanie obowiązku podatkowego z tytułu czynności nieodpłatnych	79
Rozdział V	
Podstawa opodatkowania	81
1. Ustalanie podstawy opodatkowania	81
2. Obniżenie podstawy opodatkowania	83
3. Podwyższenie podstawy opodatkowania	88
4. Transakcje w całości lub w części finansowane dotacją	89
5. Podstawa opodatkowania w walucie obcej	90
6. Dodatkowe koszty, które pokrywa nabywca	91

Rozdział VI

Podatek naliczony	93
1. Odliczenia częściowe	93
2. Wyłączenia prawa do odliczenia	93
3. Ograniczenia kwoty podatku naliczonego	94
4. Ustalenie terminu odliczenia VAT	95

Rozdział VII

Proporcja, preproporcja i korekta roczna	97
1. Podatnicy zobowiązani do stosowania preproporcji	97
2. Podatnicy zobowiązani do stosowania proporcji	107
3. Korekta roczna w deklaracji VAT	112
4. Korekta od ulepszeń w obcym środku trwałym	116

Rozdział VIII

Samochody	119
1. Pełne odliczenie VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi ...	121
2. Odliczenie VAT od pozostałych wydatków związanych z samochodami	132
3. Odliczenie VAT od leasingowanego samochodu	135
4. Odliczenie VAT od wydatków na paliwo	136
5. Korekta podatku odliczonego związana ze zmianą sposobu wykorzystywania pojazdu samochodowego	137
6. Nieodpłatne używanie samochodów na cele niezwiązane z prowadzoną działalnością gospodarczą	140

Rozdział IX

Zwrot VAT	143
1. Przyspieszony zwrot VAT w terminie 25 dni	143
2. Zwrot VAT w terminie 60 dni	149
3. Zwrot VAT w terminie 180 dni	150
4. Sprawdzenie zasadności zwrotu	152

Rozdział X

Faktury	155
1. Faktury dokumentujące sprzedaż opodatkowaną w kraju	156
2. Faktury zaliczkowe	161
3. Faktury i rachunki u podatników zwolnionych z VAT	165
4. Faktury potwierdzające sprzedaż dla osób prywatnych (niepodatników)	169
5. Faktury dokumentujące dostawy opodatkowane na zasadzie odwrotnego obciążenia	170
6. Faktury uproszczone	171
7. Faktury wystawiane przez komornika	176
8. Faktury w procedurach szczególnych	176
9. Dokumenty wewnętrzne	180
10. Duplikat faktury	181

11. Korygowanie faktur	182
12. Faktury w formie elektronicznej	187
13. Dokumenty, które można uznać za faktury	192
14. Terminy fakturowania	193

Rozdział XI

Kasa rejestrująca	197
1. Zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej	197
2. Ewidencjonowanie sprzedaży na kasie rejestrującej	202
3. Korekta sprzedaży zaewidencjonowanej na kasie rejestrującej	203
4. Sprzedaż internetowa	212
5. Ewidencja sprzedaży dokonanej na rzecz konsumenta, gdy sprzedawca nie ma obowiązku posiadania kasy fiskalnej, a nabywca nie żąda faktury	215
6. Obowiązki informacyjne związane z używaniem kas rejestrujących	217
7. Ulga na zakup kasy rejestrującej	229
8. Wystawianie faktur do paragonów	238

Rozdział XII

Deklaracje, wnioski, informacje, ewidencje, rejestracja	241
1. Ewidencje VAT	241
2. Ewidencja w formacie JPK_VAT	243
3. Deklaracje VAT	244
4. Informacje podsumowujące VAT UE	250
5. Krajowe informacje podsumowujące VAT-27	257
6. Rejestracja VAT	258

Rozdział XIII

Rozliczenie kwartalne	267
1. Kwartalne rozliczanie VAT przez podatników stosujących metodę kasową	269
2. Rozliczanie VAT za okresy kwartalne bez wyboru metody kasowej	273

Rozdział XIV

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT)	275
1. Rejestracja VAT UE	277
2. Wystawienie faktury dokumentującej WDT	278
3. Dokumentacja uprawniająca do zastosowania stawki 0%	278
4. Rozliczenie usług transportowych związanych z WDT	280
5. Rozliczenie WDT w deklaracji	280
6. Rozliczenie w informacji podsumowującej	283
7. Korekta dostaw wewnątrzwspólnotowych	283
8. Sprzedaż towarów na rzecz kontrahenta z UE, gdy przed ich wywiezieniem z Polski są na nich wykonywane usługi	284

Rozdział XV

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT)	287
1. Przypadki, gdy należy rozliczyć WNT	287

2. Rozliczenie WNT przez podatników czynnych	290
3. Rozliczenie WNT przez podatnika zwolnionego z VAT	295

Rozdział XVI

Towary – miejsce dostawy, transakcje łańcuchowe	297
1. Transakcje łańcuchowe	297
2. Sprzedaż za granicę towaru montowanego	300
3. Rozliczenie przez polskiego podatnika dostawy, która nie podlega VAT w Polsce	301
4. Dostawa, dla której podatnikiem jest polski nabywca	302
5. Obowiązki podatnika zobowiązanego do rozliczenia VAT od dostawy za sprzedawcę	303

Rozdział XVII

Eksport i import towarów i usług	305
1. Eksport towarów	305
2. Import towarów	310
3. Import usług	313

Rozdział XVIII

Procedury szczególne	319
1. Turystyka	319
2. Towary używane	326
3. Rolnictwo	328

Rozdział XIX

Odwrotne obciążenie w dostawach i usługach krajowych	335
1. Dostawy towarów objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia	335
2. Usługi budowlane objęte odwrotnym obciążeniem	339

Rozdział XX

Zwolnienie podmiotowe	345
1. Warunki korzystania ze zwolnienia	345
2. Rezygnacja ze zwolnienia	348
3. Wybór zwolnienia	349

Rozdział XXI

Ulga na złe długi	351
1. Rozliczenie ulgi na złe długi u sprzedawcy	351
2. Korekta VAT naliczonego przez dłużnika	355

Rozdział XXII

Ustalenie stawki VAT i numeru PKWiU	357
--	------------

Rozdział XXIII

Split payment	365
----------------------------	------------

Wykaz skrótów

dyrektywa 2006/112/WE – dyrektywa Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – Dz.Urz. UE L z 2006 r. Nr 347/1; ost.zm. Dz.Urz. UE L z 2016 r. Nr 177/9

JPk_FA – faktura w formacie Jednolitego Pliku Kontrolnego

JPk_VAT – ewidencja VAT w formacie Jednolitego Pliku Kontrolnego

Kodeks karny skarbowy – ustawa z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2226; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 201

Ordynacja podatkowa – ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 800

PKWiU – rozporządzenie Rady Ministrów z 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) – Dz.U. z 2008 r. Nr 207, poz. 1293; ost.zm. Dz.U. z 2009 r. Nr 222, poz. 1753

rozporządzenie w sprawie faktur – rozporządzenie Ministra Finansów z 3 grudnia 2013 r. w sprawie faktur – Dz.U. z 2013 r. poz. 1485

rozporządzenie w sprawie kas – rozporządzenie Ministra Finansów z 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących – Dz.U. z 2013 r. poz. 363

rozporządzenie w sprawie preproporcji – rozporządzenie Ministra Finansów z 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników – Dz.U. z 2015 r. poz. 2193

rozporządzenie w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych – rozporządzenie Ministra Finansów z 23 grudnia 2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 839; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1702

rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień – rozporządzenie Ministra Finansów z 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 701

TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

ustawa o centralizacji – ustawa z 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 280

ustawa o VAT – ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 650

VAT-26 – Informacja o pojazdach samochodowych wykorzystywanych do działalności gospodarczej

VAT-27 – Informacja podsumowująca/korekta informacji podsumowującej w obrocie krajowym

VAT-UE – Informacja podsumowująca o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach

Rozdział I

Odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług (art. 5, 6, 7, 8 ustawy o VAT)

Opodatkowaniu VAT podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju dokonane przez osobę działającą w charakterze podatnika. Czynności te podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały dokonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.

Natomiast nie podlegają VAT:

- 1) transakcje zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP),
- 2) czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.

W art. 7 ust. 1 ustawy o VAT została zdefiniowana dostawa towarów. Przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również:

- 1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie;
- 2) 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;
- 3) wydanie towarów na podstawie umowy komisu między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej;
- 4) wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisu, jeżeli komisant był zobowiązany do nabycia rzeczy na rachunek komitenta;
- 5) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego w spółdzielcze włas-

nościowe 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;

6) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste;

7) zbycie praw, o których mowa w pkt 5 i 6.

Natomiast w art. 8 ustawy o VAT zostało zdefiniowane odpłatne świadczenie usług podlegające VAT.

Przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

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

Za odpłatne świadczenie usług i odpłatną dostawę towarów podlegające VAT uznaje się niektóre czynności nieodpłatne (patrz: rozdział II).

W praktyce często trudno ustalić, czy daną czynność można uznać za odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług, a tym samym naliczyć VAT. Przedstawiamy najczęściej pojawiające się problemy z ustaleniem, czy została dokonana dostawa towarów lub świadczenie usług podlegające VAT.

1. Aporty

Aport wnoszony do spółek prawa handlowego lub spółek cywilnych stanowi czynność opodatkowaną VAT. Transakcja taka spełnia bowiem definicję odpłatnej dostawy towarów (jeżeli przedmiotem aportu są towary, a więc np. budynki, budowle, grunty, maszyny) lub odpłatnego świadczenia usług (w przypadku wniesienia aportem znaków towarowych, licencji, patentów itp.). Podlega opodatkowaniu na takiej samej zasadzie jak sprzedaż.

Niemniej jednak należy pamiętać, że w art. 6 ustawy o VAT przewidziano katalog czynności (transakcji) wyłączonych z zakresu tej ustawy. Wymieniono w nim również transakcję zbycia przedsiębiorstwa oraz zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Wprowadzie pojęcie „zbycie” nie zostało zdefiniowane w ustawie o VAT, niewątpliwie jednak należy je rozumieć podobnie jak pojęcie „sprzedaż” (aczkolwiek nieco szerzej). Innymi słowy, przez pojęcie „zbycie” należy rozumieć oprócz typowej transakcji sprzedaży również transakcję aportu.

W konsekwencji określone w art. 6 ustawy o VAT wyłączenie z zakresu VAT dotyczy również aportu przedsiębiorstwa lub ZCP.

1.1. Aport zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP)

W zależności od oceny, czy przedmiotem aportu jest ZCP czy zbiór poszczególnych składników majątkowych, odmiennie będą się kształtować skutki rozliczenia VAT. W pierwszym przypadku transakcja nie będzie podlegać opodatkowaniu, w drugim – będzie to zwykła dostawa poszczególnych towarów lub świadczenie usług. Dla każdego towaru i usługi należy wtedy odrębnie ustalić podstawę opodatkowania, stawkę VAT, moment powstania obowiązku podatkowego. Mając to na uwadze, należy stwierdzić, że szczególnie istotna jest definicja ZCP określona w art. 2 pkt 27e ustawy o VAT. Identyfikacyjnie zdefiniowano ZCP dla celów rozliczeń podatku dochodowego.

Zorganizowana część przedsiębiorstwa (ZCP) to organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych (w tym zobowiązania) przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

Niestety, przytoczona definicja jest niezwykle ogólnikowa. Posługuje się nieostryimi określeniami typu „organizacyjnie i finansowo wyodrębniony” czy „przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych”, przez co jest mało precyzyjna.

W konkretnych stanach faktycznych, tj. oceniając określone zbiory składników majątkowych, podatnicy często nie są w stanie ustalić, czy przesłanki definicji ZCP rzeczywiście wystąpiły i czy organy podatkowe nie zajmą odmiennego stanowiska.

W związku z licznymi wątpliwościami, w celu analizy definicji ZCP, każdorazowo należy sięgnąć do licznych interpretacji indywidualnych, orzeczeń, a także opinii prezentowanych w doktrynie.

Wynika z nich, że aby można było mówić o ZCP, łącznie muszą być spełnione następujące przesłanki:

1) istnieje zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania;

Zorganizowana część przedsiębiorstwa musi stanowić pewien zespół składników majątkowych obejmujący zarówno składniki materialne (np. budynki, maszyny, wyposażenie biura), jak i składniki niematerialne (np. zawarte umowy, licencje i koncesje, patenty). Nie ma oczywiście reguły, jakiego rodzaju składniki powinny stanowić ZCP. Decydujący jest rodzaj działalności gospodarczej właściwej dla danej ZCP. Jeżeli ZCP posiada profil produkcyjny, będą to z pewnością przede wszystkim hale produkcyjne, maszyny, narzędzia. W przypadku działalności usługowej mogą to być z kolei: powierzchnia biurowa, komputery, bazy danych itp.

Literalna wykładnia przepisu wskazuje również, iż zespół ten powinien składać się co najmniej z jednego składnika materialnego i co najmniej z jednego składnika niematerialnego.

Ponadto dla stwierdzenia istnienia ZCP wskazany jest przez ustawodawcę wymóg, by w skład ZCP wchodziły również odpowiednie zobowiązania związane z prowadzoną działalnością. Co ciekawe, zobowiązania są jedynym, bezpośrednio wymienionym w definicji legalnej składnikiem ZCP, w związku z czym należy uznać, że stanowią one fundamentalny element tego pojęcia. Dlatego nie możemy mówić o ZCP, gdy na nabywcę nie przechodzą zobowiązania zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

2) zespół składników jest organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie;

Aby można było stwierdzić, że majątek będący przedmiotem transakcji stanowi ZCP, musi być wyodrębniony organizacyjnie i finansowo z istniejącego przedsiębiorstwa.

O wyodrębnieniu organizacyjnym przesądza fakt, że ZCP ma swoje odrębne miejsce w strukturze całego przedsiębiorstwa. ZCP nie może natomiast być po prostu jedną ze zwykłych, bezwzględnie podległych całemu przedsiębiorstwu komórek, które na co dzień niejako automatycznie wykonują nałożone na nie zadania (np. lakiernia, magazyn, warsztat). Funkcjonowanie ZCP musi mieć charakter do pewnego stopnia autonomiczny, oparty na regułach i aktywach dla niego właściwych oraz jemu przydzielonych. Organy podatkowe oraz sądy podkreślają również, że wyodrębnienie organizacyjne powinno wynikać z wewnętrznych aktów przedsiębiorstwa, np. ze statutu, spisanej struktury (tak stwierdził np. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 11 maja 2016 r., sygn. ILPP3/4512-1-41/16-4/AW, oraz WSA w Rzeszowie w wyroku z 23 lutego 2016 r., sygn. akt I SA/Rz 19/16).

Innymi słowy, definicji ZCP nie będzie spełniać jakikolwiek wydzielony zespół składników majątkowych, ale niejako „mniejsza organizacja” rzeczywiście funkcjonująca już przez pewien czas w ramach większej organizacji, jaką jest całe przedsiębiorstwo (co najlepiej dodatkowo potwierdzić w wewnętrznych dokumentach przedsiębiorstwa).

Wyodrębnienie finansowe nie musi natomiast oznaczać samodzielności finansowej, w szczególności nie oznacza ono konieczności prowadzenia odrębnych ksiąg, sporządzania bilansów, rozliczeń podatkowych itp. Jak podkreślają organy podatkowe, o wydzieleniu finansowym mówimy wtedy, gdy poprzez odpowiednią ewidencję zdarzeń gospodarczych możliwe jest przyporządkowanie przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do ZCP. Nie ma przeszkód, aby taką ewidencję prowadzić np. w ramach ogólnej/scentralizowanej księgowości przedsiębiorstwa.

3) składniki te przeznaczone są do realizacji określonych zadań gospodarczych oraz mogłyby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące zadania gospodarcze (tzw. wyodrębnienie funkcjonalne).

Zorganizowaną część przedsiębiorstwa tworzą składniki będące we wzajemnych relacjach, takich, by można było mówić o nich jako o zespole, a nie o zbiorze przy-

padkowych elementów, których jedyną cechą wspólną jest własność jednego podmiotu gospodarczego. Kompleks majątkowy stanowiący ZCP sam w sobie musi być w stanie realizować określone zadania gospodarcze, tj. prowadzić działalność w określonym obszarze (zob. wyroki NSA: z 6 listopada 2014 r., sygn. akt I FSK 1668/13; z 29 maja 2014 r., sygn. akt I FSK 1028/13; z 1 marca 2013 r., sygn. akt I FSK 375/12). Powszechnie przyjmuje się, iż chodzi tutaj o rzeczywistą, a nie tylko potencjalną zdolność do wykonywania działalności gospodarczej. Kryterium wyodrębnienia funkcjonalnego ZCP sprowadza się do ustalenia, czy jako pewna odrębna całość jest ona w stanie samodzielnie funkcjonować na rynku już od momentu jej wyodrębnienia. Nie musi to być jednak taka sama działalność, jak była prowadzona przez zbywcę przedsiębiorstwa (zob. wyrok WSA w Gliwicach z 10 października 2016 r., sygn. akt III SA/Gl 3/16).

PRZYKŁAD

Spółka X posiada na terytorium kraju sieć restauracji. Jedną z nich postanowiła wydzielić i wnieść aportem do spółki Y. Przedmiotem aportu będzie budynek, wiatła, parking, kompletne wyposażenie restauracji (w tym kuchni) i jej biura, kasy fiskalne, sejf. Spółka X prowadzi dla wszystkich restauracji księgowość oraz czynności zarządcze w sposób scentralizowany. Poza codziennymi, bieżącymi sprawami żadne istotne decyzje nie są podejmowane na poziomie restauracji.

W analizowanym przykładzie restauracja nie będzie stanowić ZCP. Intuicyjnie wydawałoby się, że przedmiotem aportu jest kompletna, zdolna do funkcjonowania restauracja. Niemniej jednak głębsza analiza definicji ZCP wskazuje, że nie została ona spełniona. Brakuje przede wszystkim niematerialnych składników majątkowych. Spółka X z pewnością posiada logo, receptury, zawarte z dostawcami żywności umowy, wewnętrzny regulamin, know-how itp. Składniki te nie zostaną jednak wniesione do spółki Y. Trudno mówić również o odrębności organizacyjnej. Restauracja jest po prostu punktem sprzedaży, nie jest natomiast organizacyjnie wydzielona, nie ma też autonomii działania. Takie wydzielenie nie wynika z żadnych wewnętrznych dokumentów spółki Y.

Najprawdopodobniej nowy inwestor (spółka Y) zainwestuje w restaurację, tj. nada jej nazwę, zatrudni personel, ustali menu, zawrze odpowiednie umowy z kontrahentami itp. Z perspektywy analizy transakcji aportu zamiary te nie mają jednak znaczenia. Decydujące w sprawie jest to, że definicja ZCP musi być spełniona już w chwili aportu, tj. ZCP musi być rzeczywiście zdolna do natychmiastowego podjęcia działalności, a nie mieć jedynie taką teoretyczną możliwość, pod warunkiem dodatkowych zmian/nakładów.

PRZYKŁAD

Spółka X posiada trzy zakłady produkcyjne. Postanowiła wydzielić jeden z nich ze swoich struktur i wnieść go aportem do nowo utworzonej spółki Y. Każdy z zakładów składa się z kompleksu nieruchomości (hala produkcyjna, magazyny, biuro, parking, ogrodzenie itp.) oraz prowadzi działalność za pomocą znajdujących się tam maszyn, urządzeń, patentów, know-how.

W zakładach, oprócz pracowników produkcyjnych, pracuje również kadra średniego szczebla, zajmująca się m.in. kontrolą produkcji, zaopatrzeniem, sprzedażą, marketingiem. Ponieważ każdy zakład produkuje inne wyroby, spółka X zawiera część umów (np. z klientami, dostawcami surowców, agencjami reklamowymi) niejako z przeznaczeniem dla poszczególnych zakładów.

W związku z tym oprócz należności do każdego zakładu przyporządkowane są również określone zobowiązania. Spółka prowadzi księgowość w sposób centralny w swojej siedzibie, przy czym w celu monitorowania bieżącej kondycji finansowej zakładów niektóre operacje ewidencjonuje również dla każdego zakładu z osobna. Wydzielony zakład spełnia definicję ZCP. Jego przedmiotem będą składniki materialne, niematerialne (patenty, know-how, prawa i obowiązki wynikające z umów itp.), w tym przyporządkowane zobowiązania. Zakład jest także wyodrębniony organizacyjnie (zatrudnieni w nim pracownicy działają w pewnym stopniu autonomicznie, na podstawie przekazanych im uprawnień i aktywów, w celu realizacji powierzonych im zadań) i finansowo (prowadzona centralnie ewidencja pozwala na przyporządkowanie do zakładu określonych przychodów i kosztów, a także należności i zobowiązań). Dlatego uznać należy, że zakład cechuje się również odrębnością funkcjonalną, tzn. jest w stanie samodzielnie prowadzić działalność, *de facto* jako całkowicie odrębne przedsiębiorstwo.

Wprawdzie aport ZCP nie podlega VAT, jednak nie oznacza to, że podmiot wnoszący aportem ZCP traci prawo do odliczenia VAT naliczonego. Zbycie (w tym aport) przedsiębiorstwa lub ZCP jest bowiem traktowane w sposób szczególny w VAT. Ze względu na kontynuację działalności gospodarczej przez spółkę otrzymującą aportem ZCP ustawodawca nie postrzega tego typu transakcji jak zwykłej czynności, która nie uprawnia do odliczenia VAT naliczonego, ale postrzega ją jako zdarzenie całkowicie neutralne podatkowo.

W takim przypadku zastosowanie znajduje szczególne uregulowanie zawarte w art. 91 ust. 9 ustawy o VAT. Zgodnie z jego brzmieniem w przypadku transakcji zbycia (czyli także aportu) przedsiębiorstwa lub ZCP korekta określona w art. 91 ust. 1–8 ustawy o VAT dokonywana jest przez nabywcę.

Jak z tego przepisu wynika, spółka, do której wnoszona jest aportem ZCP, powinna stosować wobec otrzymanych towarów i usług zasady ewentualnej korekty odliczonego podatku w taki sam sposób, jak gdyby to ona (a nie podmiot wnoszący aport) je nabyła i wykorzystywała przed aportem.

I choć nie wynika to wprost z art. 91 ust. 9 ustawy o VAT, samo wniesienie aportem ZCP nie powoduje konieczności jakiegokolwiek korekty VAT naliczonego po stronie podmiotu wnoszącego aportem ZCP.

Z przedstawionymi wnioskami w pełni zgadzają się również organy podatkowe. Potwierdził je np. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 2 maja 2016 r. (sygn. ILPP5/4512-1-29/16-4/AG).

PRZYKŁAD

Spółka A prowadząca działalność w różnych branżach postanowiła w 2010 r. wydzielić dział zajmujący się produkcją armatury i wnieść go aportem do spółki B. Po analizie okazało się, że dział ten powinien być dla celów podatkowych traktowany jak ZCP. Wśród wniesionych aportem składników znajdował się także budynek biurowy (nabyty przez spółkę A w 2009 r. za kwotę 1 mln zł netto plus 220 000 zł VAT), od którego spółka A w całości odliczyła VAT naliczony. Po otrzymaniu aportu spółka B kontynuowała działalność w zakresie produkcji armatury w niezmienionej formie. Niemniej jednak w 2018 r. postanowiła zmienić przeznaczenie budynku biurowego i wykorzystywać go w całości do działalności finansowej, która korzysta ze zwolnienia z VAT. Sam fakt wniesienia aportem ZCP w żaden sposób nie wpłynął na odliczenie VAT naliczonego po stronie spółki A lub spółki B. Niemniej jednak spółka B jest zobowiązana monitorować okres korekty VAT naliczonego otrzymanych towarów i usług, w tym budynku biurowego. Na skutek przeznaczenia budynku biurowego do wykonywania wyłącznicie czynności nieuprawnających do odliczenia konieczna będzie korekta podatku. Ponieważ w przypadku nieruchomości okres korekty wynosi 10 lat, a zmiana przeznaczenia miała miejsce po upływie dziewięciu lat użytkowania, spółka B będzie zobowiązana do skorygowania w sumie 1/10 VAT odliczonego jeszcze przez spółkę A.

1.2. Rozliczenie aportu

Przedmiotem aportu może być towar albo usługa. W zależności od tego, co jest jego przedmiotem, mamy do czynienia z dostawą towarów lub świadczeniem usług.

Potwierdzają to organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 22 września 2014 r., sygn. ILPP2/443-698/14-5/AKr).

Dlatego należy uznać, że podatnik VAT wnoszący do spółki aport, którego przedmiotem są towary, dokonuje dostawy towarów podlegającej opodatkowaniu. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy przedmiotem aportu jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część. Wtedy taki aport nie podlega opodatkowaniu VAT, a co za tym idzie – nie jest rozliczany w deklaracji VAT ani dokumentowany fakturą. W pozostałych przypadkach wnoszący aport rozlicza go jak normalną dostawę towarów. Gdy przedmiotem aportu są prawa majątkowe, np. znaki towarowe, licencje, dochodzi do świadczenia usług podlegającego VAT (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 17 czerwca 2014 r., sygn. ILPP1/443-218/14-4/AI).

Należy pamiętać, że aport nie podlega VAT, gdy dokonuje go podmiot, który nie jest podatnikiem lub jest podatnikiem VAT, ale nie działa w takim charakterze, np. wnosi aportem nieruchomość należącą do prywatnego majątku. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w piśmie z 29 lipca 2015 r. (sygn. ILPP1/4512-1-335/15-4/AS) wyjaśnił ten problem w następujący sposób:

MF

Biorąc pod uwagę powyższe, nie zawsze wniesienie aportu rzeczowego stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu VAT. Wnoszenie aportów nie stanowi takiej czynności przede wszystkim wówczas, gdy są one wnoszone przez podmioty niebędące podatnikami VAT lub przez podmioty będące, co prawda takimi podatnikami, lecz niedziałające jako podatnicy w odniesieniu do tej czynności.

1.2.1. Ustalenie podstawy opodatkowania

Gdy aport podlega opodatkowaniu, pierwszym krokiem jest ustalenie podstawy opodatkowania. W tym przypadku stosujemy zasadę ogólną wynikającą z art. 29a ust. 1 ustawy. Dlatego podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej. Oznacza to, że podstawą opodatkowania dla czynności wniesienia wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki kapitałowej w zamian za udziały lub akcje będzie wszystko, co stanowi zapłatę, którą wnoszący otrzyma od spółki, pomniejszone o kwotę VAT. W praktyce wnoszący aport powinien określić podstawę opodatkowania w oparciu o wartość nominalną otrzymanych udziałów czy akcji.

PRZYKŁAD

Spółka A wniosła aportem do spółki B maszynę o wartości rynkowej 50 000 zł. W zamian otrzymała udziały o wartości 50 000 zł. Podstawa opodatkowania dla spółki A będzie wynosić 40 650,41 zł, a VAT – 9349,59 zł.

Taki sam sposób ustalania podstawy opodatkowania wnoszący aport powinien przyjąć, gdy obejmie udziały lub akcje poniżej wartości rynkowej wkładu (agio). W tym przypadku podstawą opodatkowania będzie również wartość nominalna udziałów czy akcji, pomniejszona o VAT.

Stanowisko to potwierdzają organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 14 lutego 2017 r., sygn. 3063-ILPP1-2.4512.250.2016.1.AW).

PRZYKŁAD

Spółka A wniosła aportem do spółki B maszynę, której wartość rynkowa wynosi 80 000 zł. W zamian otrzymała udziały o wartości 50 000 zł. Mimo to podstawa opodatkowania dla spółki A będzie wynosić 40 650,41 zł, a VAT – 9349,59 zł.

Strony umowy umawiają się często, że spółka, do której wniesiono aport, zapłaci wnoszącemu należny VAT. W takiej sytuacji wnoszący wkład otrzymuje udziały czy akcje i kwotę należnego VAT. Suma tych należności, pomniejszona o VAT, stanowi podstawę opodatkowania.

PRZYKŁAD

Spółka A wniosła aportem do spółki B maszynę. W zamian otrzymała udziały o wartości 50 000 zł i przelano na jej konto kwotę 11 500 zł jako równowartość należnego VAT. Podstawa opodatkowania dla spółki A będzie wynosić 50 000 zł, a VAT – 11 500 zł.

Również organy podatkowe uznają taki sposób rozliczeń za prawidłowy (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 13 sierpnia 2014 r., sygn. ILPP2/443-543/14-2/MN).

1.2.2. Ustalenie stawki VAT dla przedmiotu aportu

W przypadku wnoszenia aportu do spółki należy zastosować taką stawkę VAT, jak gdyby była to normalna dostawa czy świadczenie usług. Zazwyczaj będzie to stawka 23%. Jeżeli jednak przedmiotem aportu będą towary i usługi, których dostawa lub wykonanie są opodatkowane stawką obniżoną (5% lub 8%), to należy ją zastosować również do aportu.

Gdy przedmiotem aportu są nieruchomości, można stosować zwolnienie wskazane w art. 43 ust. 1 pkt 9, 10, 10a ustawy, jeśli są spełnione warunki wskazane w tych przepisach. Są to:

- zwolnienie dla nieruchomości, gdy dostawa ma miejsce po pierwszym zasiedleniu; z tego zwolnienia strony umowy mogą zrezygnować;
- zwolnienie dla nieruchomości, od nabycia których nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT;
- zwolnienie dla terenów niezabudowanych, innych niż budowlane.

W art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy przewidziane jest zwolnienie dla dostawy towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Zdaniem organów podatkowych warunek ten jest spełniony, gdy środek trwały był wykorzystywany zarówno do działalności zwolnionej, jak i niepodlegającej VAT lub tylko niepodlegającej VAT (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 12 stycznia 2016 r., sygn. IPPP2/443-339/14/15-5/S/AO).

PRZYKŁAD

Gmina wnosi do utworzonej spółki towary, które nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Do tej pory były wykorzystywane do wykonywania czynności niepodlegających VAT. Od ich nabycia gmina nie odliczyła VAT. Aport ten może korzystać ze zwolnienia wskazanego w art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy.

1.2.3. Fakturowanie aportu

Aport jako dostawa towarów lub usług podlega obowiązkowi fakturowania na normalnych zasadach. Oznacza to, że fakturę należy wystawić najpóźniej 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy lub wykonano usługę, ale nie wcześniej niż 30 dni przed dostawą lub wykonaniem usługi. Nie ma obowiązku wystawienia faktury, gdy wniesienie aportu korzysta ze zwolnienia z VAT. W takim przypadku fakturę wystawiamy obowiązkowo na żądanie spółki zgłoszone w terminie trzech miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy lub wykonano usługę.

Należy pamiętać, że jeśli przedmiotem aportu jest kilka różnych towarów lub usług, to każdy przedmiot aportu powinien być wymieniony na fakturze odrębnie. Nie można w rubryce „Nazwa towaru lub usługi” wpisać np. „aport do spółki z o.o.”. Należy wpisać konkretną nazwę, np. „samochód osobowy marki Opel Astra”.

Oczywiście można wpisać, z jakiej umowy wynika ten aport, ale jest to informacja dodatkowa, nieobowiązkowa.

Gdy aport korzysta ze zwolnienia, należy wpisać jego podstawę prawną.

1.2.4. Ustalanie obowiązku podatkowego dla aportu

Obowiązek podatkowy, również gdy towar lub usługa są wnoszone aportem, powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi (art. 19a ust. 1 ustawy). Przepisy nie przewidują szczególnych regulacji w tym przypadku.

Dostawa towarów rozumiana jest przez ustawodawcę jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. W określeniu „jak właściciel” zawiera się możliwość uznania za dostawę faktycznego przeniesienia władztwa nad rzeczą. W rozumieniu ustawy „dostawa” oznacza wszelkiego rodzaju rozporządzanie towarem (sprzedaż, zamianę, darowiznę oraz każdą inną transakcję, która w aspekcie ekonomicznym będzie prowadziła do podobnego rezultatu). TSUE w wyroku w sprawie C-320/88 stwierdził, że dla uznania danej czynności za opodatkowaną dostawę towarów nie ma znaczenia to, czy dochodzi do przeniesienia własności według prawa właściwego dla danego kraju. Dostawa ma miejsce, gdy dochodzi do przeniesienia własności w sensie ekonomicznym. Oznacza to więc, że kluczowym elementem jest przeniesienie praktycznej kontroli nad rzeczą i możliwości dysponowania nią.

Gdy przedmiotem aportu są nieruchomości, ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego sprawia wiele problemów. Nie zawsze będzie to data podpisania aktu notarialnego. Jeśli spółce, do której wnoszony jest aport, zostanie wcześniej wydana nieruchomość, to data ta wyznacza moment powstania obowiązku podatkowego. Tylko wtedy, gdy faktyczne wydanie nieruchomości następuje w dniu podpisania aktu notarialnego, datę powstania obowiązku podatkowego wyznacza dzień podpisania aktu notarialnego.

W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 29 kwietnia 2015 r. (sygn. IPPP1/4512-101/15-2/AP) czytamy:

MF *Z uwagi na fakt, że Sieć Kanalizacyjna stanowi dla celów VAT towar, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą dokonania dostawy towarów, tj. – zgodnie z art. 7 ust. 1 – z chwilą przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Skoro zatem pełne przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel zbiega się z datą podpisania aktu notarialnego, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą podpisania aktu notarialnego.*
W związku z powyższym, obowiązek podatkowy powstanie w dacie podpisania aktu notarialnego między Gminą a Spółką.

W przypadku usług wnoszonych aportem zasadniczo o terminie powstania obowiązku podatkowego decyduje moment ich faktycznego wykonania.

Jeśli przedmiotem aportu są znaki towarowe, to zdaniem organów podatkowych obowiązek podatkowy powstaje z chwilą podpisania umowy aportowej, gdyż z tą chwilą przechodzą prawa do znaków i usługa zostaje faktycznie wykonana. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 8 października 2014 r. (sygn. ILPP1/443-579/14-3/AW) czytamy:

MF *Podsumowując, obowiązek podatkowy z tytułu wniesienia aportem praw ochronnych do znaków towarowych będzie powstawał w momencie wykonania usługi, tj. w momencie zawarcia umowy aportowej, na podstawie której do SPH zostaną przeniesione ww. prawa albo wskazanej w tej umowie daty przekazania (wydania) przedmiotu aportu.*

1.2.5. Odliczenie VAT z faktury dokumentującej aport

Spółka, która otrzyma fakturę od swojego udziałowca czy akcjonariusza, odlicza z niej VAT na ogólnych zasadach. Oznacza to, że odliczy VAT pod warunkiem, że wniesione towary i usługi będą wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Spółka będzie mogła odliczyć VAT w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy u wnoszącego aport, nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym otrzyma fakturę, lub za dwa następne okresy.

1.3. Pokrycie udziałów wkładem pieniężnym

Gdy przedmiotem aportu jest wkład pieniężny, czynność ta nie podlega opodatkowaniu VAT, gdyż pieniądze nie są towarem. Dlatego wniesienia wkładu pieniężnego do spółki nie rozliczamy w VAT.

1.4. Rozliczenie umorzenia udziałów lub akcji

Umorzenie udziałów jest czynnością zmierzającą do likwidacji pewnej partii lub wszystkich udziałów. Umorzenie udziałów powoduje w konsekwencji likwidację określonej części kapitału zakładowego albo samych udziałów, gdy umorzenie nie jest połączone z obniżeniem kapitału zakładowego (odbywa się z zysku). Może odbyć się bez wynagrodzenia. Udziałowiec, darując lub sprzedając swoje udziały, nie dokonuje do-

stawy towarów, o której mowa w art. 7 ustawy, ani świadczenia usługi, o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy, na rzecz spółki. Ma to miejsce zarówno wtedy, gdy otrzymuje w zamian wynagrodzenie, jak i wtedy, gdy odbywa się to bez wynagrodzenia. Czynność ta nie podlega opodatkowaniu VAT.

Taki sam charakter ma umorzenie akcji, które także jest czynnością zmierzającą do unicestwienia pewnej partii lub wszystkich akcji i sprowadza się do pozbawienia praw akcjonariusza ucieleśnionych w tych akcjach. Dlatego czynność ta również nie podlega opodatkowaniu VAT.

Zarówno udziałowiec, jak i akcjonariusz, który przekazuje swoje udziały albo akcje na rzecz spółki w celu ich umorzenia, w ogóle nie rozlicza tej transakcji w VAT.

Stanowisko to potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w piśmie z 4 lutego 2016 r. (sygn. IBPP2/4512-904/15/WN).

Problem z rozliczeniem umorzenia powstaje w spółce, gdy przekazuje ona wynagrodzenie udziałowcowi lub akcjonariuszowi. Nie rozlicza VAT, gdy wynagrodzenie ma formę pieniężną. Inaczej wygląda sytuacja, gdy przekazuje towary lub prawa majątkowe na rzecz udziałowca czy akcjonariusza, którego udziały lub akcje umorzono. Nie ma jednolitego stanowiska, jak takie przekazanie powinno zostać rozliczone w VAT. Zdaniem organów podatkowych spółka, przekazując towary lub prawa majątkowe, dokonuje dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz udziałowca czy akcjonariusza.

W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 19 października 2015 r. (sygn. IBPP2/4512-686/125/KO) czytamy:

MF *Zatem stanowisko Wnioskodawcy w zakresie uznania, że przekazanie Nieruchomości, tytułem wynagrodzenia za umorzenie udziałów w Spółce nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu w rozumieniu przepisów ustawy o VAT jest nieprawidłowe.*

Pojawiały się interpretacje, w których organy podatkowe uznawały, że czynność ta nie podlega VAT, ale były one wynikiem korzystnego orzeczenia, które podatnik uzyskał, zaskarżając wcześniej wydaną interpretację. Przykładem jest interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 15 października 2015 r. (sygn. ILPP1/443-871/12/15-S/MD).

Niestety, zaskarżenie otrzymanej interpretacji do sądu obecnie nie gwarantuje korzystnego rozstrzygnięcia.

Po uchwale NSA z 16 listopada 2015 r. w składzie siedmiu sędziów (sygn. akt I FPS 6/15), w której sąd zawarł następującą tezę:

NSA *Przekazanie nieruchomości wspólnikowi w zamian za nabycie przez spółkę jego udziałów w celu ich umorzenia podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.*

większość sądów zgadza się z tym stanowiskiem (zob. wyrok NSA z 26 stycznia 2017 r., sygn. akt I FSK 951/15).

Wprawdzie pojawiają się korzystne orzeczenia, ale NSA w wyroku z 26 stycznia 2018 r. (sygn. akt I FSK 609/16) uznał, że nie może przyjąć też z uchwały NSA, gdyż dotyczyła spółki kapitałowej, a przedmiotem sporu była spółka komandytowa.

Jeśli spółka zamierza stosować się do stanowiska organów podatkowych i większości sądów, powstaje pytanie, jak rozliczyć takie przekazanie, a w szczególności, co stanowi podstawę opodatkowania. Tak jak w przypadku wnoszenia udziałów niepieniężnych, także tu podstawę opodatkowania należy ustalić według zasad wskazanych w art. 29a ust. 1 ustawy. Według tych regulacji na podstawę opodatkowania składa się wszystko, co stanowi zapłatę. W tej sytuacji należy przyjąć, że będzie to wartość nominalna umorzonych udziałów czy akcji pomniejszona o VAT.

PRZYKŁAD

Spółka Alfa nabyła od swojego udziałowca udziały w celu ich umorzenia. Wartość nominalna udziałów wyniosła 150 000 zł. Jako wynagrodzenie spółka przekazała udziałowcowi lokal użytkowy. Jeśli spółka zastosuje się do stanowiska organów podatkowych, podstawa opodatkowania wyniesie 121 951,22 zł ($150\,000\text{ zł} \times 100/123$), a VAT 28 048,78 zł.

Tak jak w przypadku wnoszenia udziałów, również w tej sytuacji dostawa powinna zostać udokumentowana fakturą na ogólnych zasadach.

1.5. Sprzedaż udziałów lub akcji

Gdy udziałowiec czy akcjonariusz sprzedaje swoje akcje albo udziały innemu podmiotowi, również nie rozlicza w VAT tej transakcji, gdyż takiej czynności w większości przypadków nie możemy uznać za działalność gospodarczą podlegającą VAT. Od tej zasady istnieje kilka wyjątków, gdy sprzedaż ta podlega VAT.

Kwestia, czy za działalność gospodarczą można uznać działalność polegającą na posiadaniu i zbywaniu własnych akcji oraz udziałów, była rozpatrywana przez TSUE. W wyrokach w sprawach C-60/90 i C-155/94 oraz w sprawie C-80/95 TSUE podkreślono, że samo posiadanie czy emisja udziałów i innych papierów wartościowych co do zasady nie stanowi działalności gospodarczej. Podobnie transakcje finansowe polegające jedynie na sprzedaży udziałów i innych papierów wartościowych, np. jednostek w funduszach inwestycyjnych, w ogóle nie stanowią działalności gospodarczej.

Od tej zasady Trybunał przewiduje pewne wyjątki, gdy sprzedaż udziałów czy akcji to działalność gospodarcza podlegająca VAT. Ma to miejsce, gdy:

- posiadacz papierów wartościowych uczestniczy w zarządzaniu spółką, której akcje posiada,

- sprzedaż akcji, udziałów jest prowadzona w ramach działalności maklerskiej i brokerskiej,
- posiadanie udziałów jest bezpośrednim, stałym i koniecznym rozszerzeniem działalności gospodarczej.

W sytuacji gdy w zakres prowadzonej przez sprzedającego działalności gospodarczej nie wchodzi obrót papierami wartościowymi, to czynność samej sprzedaży udziałów innych spółek nie jest traktowana jako działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Są to czynności polegające na zarządzaniu własnym portfelem w celu maksymalizacji zwrotu z inwestycji. Nie można również samego nabycia czy sprzedaży udziałów finansowych w innych przedsiębiorstwach traktować jako wykorzystywanie majątku do uzyskiwania z niego dochodów w sposób ciągły.

Obrót ten podlega VAT, gdy jest wykonywany przez podatnika VAT w ramach jego profesjonalnej aktywności. Za działalność rodzącą obowiązki w VAT należy uznać tylko tę działalność, którą można zidentyfikować i zaliczyć do zawodowej płaszczyzny sprzedającego udziały/akcje, np. działalność maklerską czy brokerską.

Również nie każde uczestnictwo w zarządzie przedsiębiorstwa pozwala na uznanie zarządzania za działalność gospodarczą. Ma ona miejsce, gdy udział w zarządzaniu pociąga za sobą przeprowadzenie na rzecz spółki transakcji podlegających opodatkowaniu, takich jak świadczenie usług.

Potwierdził to m.in. WSA w Opolu w wyroku z 25 czerwca 2010 r. (sygn. akt I SA/Op 176/10).

Stanowisko Trybunału uwzględniają również organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 18 marca 2016, sygn. IPPP2/4512-93/16-2/BH).

2. Kara umowna za wcześniejsze rozwiązanie umowy

Usługą jest każde świadczenie wykonane przez podatnika w ramach działalności, które nie jest dostawą towarów, w tym m.in. zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji (art. 8 ust. 1 ustawy o VAT). Zatem na zachowanie to składać się może zarówno działanie (uczynienie, wykonanie czegoś na rzecz innej osoby), jak i zaniechanie (nieczynienie bądź tolerowanie, znoszenie określonych stanów rzeczy). W przypadku uznania danego świadczenia za usługę w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT powinien istnieć bezpośredni konsument, beneficjent świadczenia, odnoszący z tego tytułu wymierną korzyść.

Odszkodowanie można uznać za zapłatę za wykonaną usługę podlegającą opodatkowaniu VAT, jeśli:

- zaniechanie pewnych czynności za odszkodowaniem przynosi wymierną korzyść konkretnemu podmiotowi, co do którego istnieje zgoda stron,

- jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności,
- związek między otrzymywaną płatnością a świadczeniem na rzecz dokonującego płatności musi mieć charakter bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można stwierdzić, że płatność następuje w zamian za to świadczenie.

Odszkodowania nie podlegają opodatkowaniu VAT, gdy nie są związane z wykonaniem żadnej czynności, która miałaby charakter świadczenia ze strony kontrahenta zobowiązanego do takiego odszkodowania. W związku z tym otrzymanie odszkodowania lub kary umownej za niewykonanie bądź nienależyte wykonanie umowy nie mieści się w ustawowym pojęciu dostawy towarów ani świadczenia usług.

Aby ustalić zasady opodatkowania danej czynności, dokonanej w zamian za odszkodowanie, niezbędne jest więc rozstrzygnięcie, czy te czynności skutkują uzyskaniem bezpośrednich korzyści przez wypłacającego.

Kwestią opodatkowania otrzymanej rekompensaty za wcześniejsze rozwiązanie umowy o świadczenie usług zajmował się m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 13 lutego 2014 r. (sygn. IPPP1/443-29/14-2/AW). Organ podatkowy, odpowiadając na pytanie o opodatkowanie VAT otrzymanej rekompensaty w zamian za zgodę na wcześniejsze rozwiązanie umowy o świadczenie usług, uznał, że w tym przypadku ma miejsce świadczenie usługi, ponieważ można wskazać konkretnego beneficjenta tej usługi.

Potwierdził to również Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w piśmie z 11 czerwca 2015 r. (sygn. ILPP5/4512-1-77/15-2/PG).

Z kolei w wyroku z 7 lutego 2014 r. (sygn. akt I FSK 1664/12) NSA uznał, że jeśli czynność wynikająca z kontraktu jest opodatkowana VAT, to rekompensata pieniężna za wcześniejsze rozwiązanie umowy również podlega temu podatkowi. W wyroku sąd powołał się na uchwałę SN z 18 lipca 2012 r. (sygn. akt III CZP 39/12), cytując:

NSA (...) kara umowna jest związana z odpowiedzialnością odszkodowawczą za szkodę spowodowaną niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem zobowiązania niepieniężnego (poszczególnymi przejawami nienależytego wykonania zobowiązania). Odstąpienie od umowy nie jest ani nienależytym wykonaniem zobowiązania, ani niewykonaniem zobowiązania, lecz wykonaniem przez jedną ze stron stosunku obligacyjnego uprawnienia prawnokształtującego, realizowanego na podstawie postanowienia zawartego w umowie wzajemnej (art. 395 § 1 i art. 492 k.c.) albo wynikającego z przepisów ustawy.

PRZYKŁAD

Umowa najmu lokalu użytkowego została zawarta na czas nieokreślony z trzymiesięcznym okresem wypowiedzenia. Ze względu na malejącą liczbę klientów najemca postanowił przenieść siedzibę firmy bliżej centrum miasta. Udało mu się znaleźć inny

lokal położony w lepszej lokalizacji, z atrakcyjnym czynszem. Porozumiał się więc z wynajmującym, który wyraził zgodę na przedterminowe rozwiązanie umowy najmu, i zrezygnował z przewidzianego w umowie trzymiesięcznego okresu wypowiedzenia w zamian za rekompensatę pieniężną ze strony najemcy.

Kwota wypłacona przez najemcę, aczkolwiek niewątpliwie ma z punktu widzenia wynajmującego charakter kompensacyjny, jednak nie może zostać uznana za karę umowną. Tym samym wynagrodzenie kompensujące wynajmującemu utracony czynsz podlega opodatkowaniu VAT, gdyż wyrażenie przez niego zgody na skrócenie okresu obowiązywania umowy najmu za wynagrodzeniem wypełnia definicję odpłatnego świadczenia usług w szerokim rozumieniu tego pojęcia.

3. Obciążanie klienta kosztami

W obrocie gospodarczym często spotykaną praktyką jest „przerzucanie kosztów” na ich faktycznego odbiorcę. Wcale nie jest to takie proste. W praktyce sprawia trudności wielu podatnikom. Trzeba bowiem podjąć decyzję, czy obciążenie kontrahenta kosztami powinno nastąpić poprzez ich refakturowanie, które podlega opodatkowaniu VAT i należy je udokumentować fakturą, czy też stanowi ono jedynie zwrot poniesionych kosztów, który pozostaje poza zakresem VAT i wymaga potwierdzenia dokumentem innym niż faktura (z reguły notą księgową). Zasadnicza różnica między refakturowaniem a zwrotem kosztów sprowadza się do tego, że w pierwszym przypadku następuje świadczenie usługi przez podmiot refakturowujący, natomiast w drugim – nie występuje świadczenie usługi ze względu na brak stosunku zobowiązaniowego, a obciążenie kosztami ma prowadzić w uproszczeniu jedynie do odzyskania pieniędzy.

3.1. Refakturowanie nabytych usług

Jeśli podatnik działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi (art. 8 ust. 2a ustawy o VAT). Czynność tę uznaje się więc za świadczenie usługi, która podlega opodatkowaniu, a podstawą jej opodatkowania jest wówczas wszystko, co stanowi zapłatę, którą usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od usługobiorcy lub osoby trzeciej, z wyjątkiem kwoty VAT (art. 29a ust. 1 i ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT).

Zasady refakturowania zostały wypracowane przede wszystkim przez doktrynę i orzecznictwo. Obecnie organy podatkowe oraz sądy, określając, czy można refakturować, ustalają, czy refakturowane świadczenie jest świadczeniem odrębnym od świadczenia głównego. Tylko wtedy można dokonać refakturowania.

Po spełnieniu tych warunków usługa może być przedmiotem odsprzedaży w drodze refakturowania. Czynność ta jest wówczas dokumentowana tzw. refakturą, czyli zwykłą fakturą wystawioną przez podmiot pośredniczący między usługodawcą a rzeczywistym nabywcą usługi. Z treści faktury może wynikać, że sprzedaż dotyczy refakturowania usług. W tym

celu podatnik, podając nazwę usługi, może np. wskazać, że jest to „refakturowanie kosztów usługi zakwaterowania”, „refakturowanie kosztów usługi transportowej” itd.

3.1.1. Rozliczenie dodatkowych opłat na najemcę lub dzierżawcę nieruchomości

Szczególnie w przypadku najmu powstaje problem, kiedy i jakie koszty dodatkowe mogą być refakturowane, a jakie należy wliczyć do podstawy opodatkowania. Za podstawę opodatkowania VAT uznaje się wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej (art. 29a ust. 1 ustawy o VAT). Podstawa opodatkowania obejmuje jednocześnie koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Zatem podstawę opodatkowania usług najmu stanowi nie tylko czynsz najmu, ale również wszelkie inne kwoty, którymi wynajmujący obciąża nabywcę. Istnieje jednak możliwość odrębnej odsprzedaży mediów najemcom, a w konsekwencji refakturowania kosztów mediów na najemców. Możliwość tę potwierdził Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z 16 kwietnia 2015 r. w sprawie C-42/14.

Z wyroku tego wynika, że sposób rozliczenia VAT od mediów zależy od umowy łączącej strony. Jeżeli najemca ma możliwość wyboru dostawcy mediów czy sposobu korzystania z mediów, a kosztami mediów obciążany jest według faktycznego ich zużycia – usługę najmu i dostawę mediów można traktować jak odrębne świadczenia. Jeśli jednak elementy transakcji są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, świadczenie to – jako kompleksowe – należy opodatkować łącznie jedną stawką VAT.

TSUE dopuszcza więc możliwość odrębnej odsprzedaży mediów najemcom, a w konsekwencji refakturowania kosztów mediów na najemców, ale tylko:

TSUE (...) jeżeli najemca ma możliwość wyboru świadczeniodawców lub sposobów korzystania z danych towarów lub usług (...).

Na takim samym stanowisku stanął Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 7 kwietnia 2016 r. (sygn. IBPP2/4512-30/16/MG). Stwierdził w niej, że najem nieruchomości i związane z nim tzw. media należy uważać za odrębne i niezależne świadczenia, gdy najemca ma możliwość wyboru świadczeniodawców lub sposobów korzystania z danych towarów lub usług (tzw. mediów). Możliwość wyboru korzystania z danych towarów oznacza, że najemca może decydować o ich zużyciu. Może to być stwierdzone poprzez założenie indywidualnych liczników i rozliczanie się w oparciu o ich odczyty lub według innych kryteriów uwzględniających zużycie tych towarów przez najemcę, np. liczby lokatorów korzystających z najmowanej nieruchomości lub jej powierzchni.

Wyjątkiem są obecnie opłaty za wywóz nieczystości, gdyż nie ma możliwości wyboru świadczeniodawcy. Dlatego te opłaty, jak również opłaty za użytkowanie wieczyste czy podatek od nieruchomości należy wliczyć do podstawy opodatkowania.

Na brak możliwości refakturowania kosztów wywozu śmieci najemcom zwrócił uwagę NSA.

Podobnie stwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z 22 września 2015 r. (sygn. IPTPP3/4512-207/15-4/OS).

PRZYKŁAD

Umowa najmu lokalu użytkowego przewiduje miesięczny czynsz w wysokości 2000 zł netto oraz że najemca jest obowiązany do zwracania wynajmującemu kosztów wywozu śmieci w kwocie 140 zł miesięcznie, a także przypadającej na wynajmowany lokal części opłaty za wieczyste użytkowanie w kwocie 30 zł miesięcznie. W tej sytuacji kosztami wywozu śmieci oraz wieczystego użytkowania wynajmujący powinien obciążać najemcę poprzez doliczenie tych kwot do podstawy opodatkowania usług najmu, a więc wystawianie faktur za najem na kwotę 2170 zł netto + 499,10 zł VAT.

3.1.2. Refakturowanie na leasingobiorcę kosztów ubezpieczenia przedmiotu leasingu

Usługa ubezpieczenia i usługa leasingu to odrębne świadczenia. Dlatego ubezpieczenie może być refakturowane ze zwolnieniem. Kwestię tę ostatecznie rozstrzygnął TSUE w wyroku z 17 stycznia 2013 r. w sprawie BGŻ Leasing sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie (sygn. C-224/11). TSUE uznał, że:

TSUE

Usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu i usługa leasingu co do zasady stanowią usługi odrębne i niezależne do celów podatku od wartości dodanej. Do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy w świetle szczególnych okoliczności postępowania głównego dane czynności są w takim stopniu powiązane ze sobą, że należy je traktować jako stanowiące jedną usługę, czy też przeciwnie – stanowią one usługi odrębne.

Poza tym Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że: (...) jeżeli leasingodawca ubezpiecza przedmiot leasingu, obciążając dokładnym kosztem tego ubezpieczenia leasingobiorcę, w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym taka czynność stanowi transakcję ubezpieczeniową w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Oznacza to, że refakturowana na leasingobiorcę usługa ubezpieczeniowa może zostać objęta zwolnieniem z VAT.

Również organy podatkowe pod wpływem tego wyroku uznają, że usługa ubezpieczenia i leasingu to odrębne świadczenia. Dlatego ubezpieczenie może być refakturowa-

ne ze zwolnieniem (patrz: pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 2 lutego 2016 r., sygn. IPPP1/4512-1132/15-4/AŻ).

3.1.3. Obciążenie klienta kosztami usługi noclegowej

Z art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT wynika, że podatnik nabywający usługę noclegową nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego, który wynika z otrzymanej faktury. Brak prawa do tego odliczenia nie wpływa jednak na sposób rozliczenia podatku należnego przy odsprzedaży tego rodzaju usług.

Usługa noclegowa najczęściej bywa odsprzedawana jako świadczenie dodatkowe, tj. towarzyszące usłudze głównej. W takim przypadku koszty noclegu powinny być wliczone do podstawy opodatkowania.

PRZYKŁAD

Firma zorganizowała szkolenie, którego sprzedaż nie korzysta ze zwolnienia z VAT i jest opodatkowana według stawki podstawowej 23%. Dla pracowników innych firm, którzy biorą udział w szkoleniu, podatnik kupił usługi noclegowe opodatkowane stawką 8%. Przy nabyciu tych usług firma nie odliczyła VAT. Chcąc obciążyć poszczególnych klientów, których pracownicy korzystali z noclegu, kosztami usług noclegowych, firma powinna uznać usługę noclegową za usługę pomocniczą do usługi głównej i opodatkować ją wraz z usługą szkoleniową według jednolitej stawki 23%.

Stanowisko takie zajmują również organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora IS w Bydgoszczy z 23 listopada 2012 r., sygn. ITPP1/443-1083/12/AT).

3.2. Refakturowanie kosztów dostawy towarów

Choć pojęcie „refakturowanie” odnosi się zasadniczo do odsprzedaży usługi, jednak nie ma przeszkód, by „przerzucić” na kontrahenta także koszty dostawy towarów. Z art. 7 ust. 8 ustawy o VAT wynika bowiem, że jeśli 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. Taki rodzaj transakcji zawieranych między kilkoma kontrahentami jest określany mianem transakcji łańcuchowych. Mimo że towar faktycznie został wydany między pierwszym i ostatnim podmiotem, każdy z uczestników transakcji łańcuchowej rozpoznaje u siebie dostawę towaru.

PRZYKŁAD

Właściciel sklepu zoologicznego w Radomiu zamówił towar u miejscowego hurtownika. Niestety, danego towaru nie było w hurtowni, wobec czego hurtownik złożył zamówienie u producenta z Warszawy. Producent dostarczył towar bezpośrednio do sklepu zoologicznego w Radomiu.

Fizyczne wydanie towaru nastąpiło między producentem z Warszawy a sklepem zoologicznym w Radomiu. Mimo że w rzeczywistości doszło do jednego wydania towaru, wystąpią dwie dostawy, z których każda zostanie udokumentowana fakturą. Fakturę wystawi:

- producent z Warszawy dla hurtowni w Radomiu,
- hurtownia w Radomiu dla sklepu zoologicznego w Radomiu (refaktura).

W tym przypadku odsprzedaż towaru następuje zwykle bez doliczania marży. Co prawda podstawowym założeniem każdego przedsiębiorcy jest osiąganie zysku, ale odsprzedaż towaru bez doliczania marży nie jest sprzeczna z prawem. Nie ma bowiem przepisów, które zabraniałyby odsprzedaży towaru po cenie jego zakupu. Podstawą opodatkowania towaru odsprzedanego bez doliczania marży jest wszystko to, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy lub osoby trzeciej, z wyłączeniem kwoty VAT.

3.3. Zwrot kosztów bez doliczania VAT

Obciążenie kontrahenta kosztami nie w każdym przypadku powoduje konieczność ich opodatkowania i udokumentowania fakturą. Pojęcie „usługa” obejmuje świadczenia wzajemne, wobec czego tylko świadczenia oparte na stosunku zobowiązaniowym powinny być opodatkowane VAT.

Natomiast świadczenie pieniężne, które nie stanowi wynagrodzenia za wykonaną usługę, pozostaje poza zakresem VAT i powinno zostać udokumentowane dokumentem innym niż faktura (np. notą księgową). Przykładem takiej sytuacji może być zwrot kosztów o charakterze sankcyjno-odszkodowawczym, a także zwrot opłat za czynności urzędowe.

3.3.1. Obciążanie klienta opłatą skarbową, opłatą sądową i innymi opłatami za czynności urzędowe

Przedsiębiorcy świadczący usługi prawne na rzecz innych podmiotów (jak np. radcowie prawni, adwokaci, doradcy podatkowi), a także inni usługodawcy świadczący usługi związane z postępowaniami administracyjnymi często mają wątpliwości, w jaki sposób obciążać klientów za różnego rodzaju opłaty urzędowe, które są związane z prowadzonymi przez nich postępowaniami.

Problem sprowadza się do ustalenia, czy te dodatkowe opłaty urzędowe uznać za:

- element uzupełniający świadczenia głównego (np. usługi prawnej) podwyższający podstawę opodatkowania z tytułu sprzedaży usługi zasadniczej, opodatkowany według stawki właściwej dla tej usługi,
- samodzielną usługę zwolnioną z VAT,
- czynność pozostającą poza zakresem przepisów o VAT.

Dla rozstrzygnięcia tej kwestii niezbędne jest ustalenie, co wchodzi w skład podstawy opodatkowania VAT. Z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT wynika, że podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej. Natomiast z art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT wynika, że podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, a ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku. Regulacja ta jest odpowiednikiem art. 79 lit. c) dyrektywy 2006/112/WE. Warto w tym miejscu podkreślić, że o ile regulacja krajowa zawiera ogólnie sformułowany warunek udokumentowania zwrotu wydatków dokonanych w imieniu i na rzecz klienta, o tyle wskazana regulacja unijna precyzuje, że podatnik musi przedstawić dowód na rzeczywistą kwotę tych kosztów.

Jeżeli więc:

- umowa zawarta z klientem uprawnia podatnika do poniesienia opłaty urzędowej w imieniu klienta (najlepiej na podstawie udzielonego pełnomocnictwa),
- opłata urzędowa zostałaaby co prawda uregulowana przez podatnika, ale poniesienie tego wydatku byłoby działaniem na rzecz klienta,
- umowa zawarta między stronami nie przewiduje wynagrodzenia z tytułu uregulowania opłaty urzędowej w imieniu i na rzecz klienta,
- podatnik posiada dowód na poniesienie rzeczywistej kwoty kosztów opłaty urzędowej

– wówczas zwrot faktycznie poniesionych przez podatnika kosztów opłat urzędowych pozostanie poza zakresem VAT.

Podatnik, ponosząc te wydatki w imieniu i na rzecz klienta, występuje jako swego rodzaju pośrednik, a otrzymany przez niego zwrot wydatków:

- nie stanowi świadczenia usługi, o której mowa w art. 8 ust. 2a ustawy o VAT (podatnik w tym przypadku nie działa we własnym imieniu, ale w imieniu klienta),
- jest elementem wyłączonym z podstawy opodatkowania VAT zgodnie z art. 29 ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT.

Po spełnieniu wymienionych warunków zwrot wydatków z tytułu opłat urzędowych nie stanowi elementu wynagrodzenia za świadczoną usługę. Wartość nominalna opłat urzędowych nie jest wówczas uwzględniana w cenie usługi zasadniczej świadczonej na rzecz klienta.

Potwierdzają to organy podatkowe. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 5 maja 2014 r. (sygn. IBPP1/443-73/14/AW) czytamy:

MF

Mając na względzie przywołane zdarzenie przyszłe oraz obowiązujące w tym zakresie powołane przepisy prawa podatkowego stwierdzić należy, iż w sytuacji gdy czynności opisane przez Wnioskodawcę (ponoszone przez Wnioskodawcę opłaty skarbowe i sądowe) wykonywane są przez niego w imieniu i na rzecz klienta oraz jeśli dokumenty świadczące o poniesieniu tych wydatków są

wystawione na Wnioskodawcę działającego w imieniu i na rzecz klienta (na podstawie zawartej umowy), to stosownie do treści art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT nie stanowią podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Wnioskodawca w przedmiotowym przypadku występuje w roli pośrednika i otrzymany zwrot wydatków poniesionych na rzecz klienta nie stanowi podstawy opodatkowania podatkiem VAT, gdyż nie jest on w istocie wynagrodzeniem Wnioskodawcy za świadczenie usług (nie jest kwotą należną z tytułu sprzedaży).

Ze względu na fakt, że zwrot wydatków poniesionych z tytułu wymienionych opłat urzędowych pozostaje poza zakresem ustawy o VAT, obciążenie nimi klienta nie może zostać udokumentowane fakturą, która służy do potwierdzania czynności podlegających VAT. Brak opodatkowania czynności zwalnia również podatnika z obowiązku zaewidencjonowania przy użyciu kasy fiskalnej i wydania paragonu fiskalnego. Wobec tego do rozliczeń z klientami w zakresie zwrotu wydatków z tytułu wymienionych opłat trzeba stosować inne dokumenty, np. noty księgowe.

3.3.2. Obciążenie opłatą pocztową pobraną za wysłanie towaru do klienta

Jeżeli dostawca wysyła towar do klienta za pośrednictwem publicznego operatora pocztowego, wówczas jest obciążany opłatą pocztową, która jest zwolniona z VAT. Nie może jej jednak refakturować ze zwolnieniem. Po pierwsze, objęcie usług pocztowych tym zwolnieniem ma charakter podmiotowo-przedmiotowy. Jak wynika z art. 43 ust. 1 pkt 17 ustawy o VAT, zwolnieniem z VAT objęte są powszechne usługi pocztowe oraz dostawa towarów ściśle z tymi usługami związana – realizowane przez operatora obowiązanego do świadczenia takich usług. Zwolnienie to ma więc zastosowanie wyłącznie do usług pocztowych świadczonych przez Poczta Polska SA, która jest wyznaczona do świadczenia usług powszechnych. Charakter tego zwolnienia wyklucza jego stosowanie przez inne podmioty, tj. niebędące pocztą państwową. Z tego powodu podatnik, który wysyła towar klientowi za pośrednictwem Poczty Polskiej, nie może zastosować zwolnienia z VAT dla usługi pocztowej. Po drugie, usługa wysyłki stanowi świadczenie pomocnicze do świadczenia głównego. Dlatego nie może być refakturowana.

W takim przypadku opłatę pocztową należy opodatkować według stawki VAT przynależnej dostawie towarów, w związku z którą opłata ta została poniesiona. Dostawa towarów (świadczenie główne) stanowi wraz z opłatą pocztową (świadczenie dodatkowe) świadczenie kompleksowe opodatkowane jedną stawką VAT właściwą dla świadczenia głównego (dostawy towarów).

WAŻNE! Sprzedawca, który wysyła towar klientowi za pośrednictwem Poczty Polskiej, nie może zastosować zwolnienia z VAT do usługi pocztowej, której kosztami obciąża klienta. W takim przypadku opłatę pocztową należy opodatkować według stawki VAT przynależnej dostawie towarów, w związku z którą opłata ta została poniesiona.

W tej sytuacji możliwe jest jeszcze przyjęcie innego rozwiązania, na podstawie którego obciążenie klienta opłatą pocztową będzie pozostawało całkowicie poza zakresem VAT. Obciążenie opłatą pocztową nie będzie podlegało VAT wówczas, gdy usługa zostanie nabyta przez firmę wysyłkową w imieniu i na rzecz klienta. Taka sytuacja wystąpi wtedy, gdy klient dokonujący zakupu towarów udzieli firmie wysyłkowej pełnomocnictwa do zawarcia w jego imieniu i na jego rachunek umowy o świadczenie usług z operatorem pocztowym. Rozwiązanie to znajduje obecnie podstawę w art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT, z którego wynika, że do podstawy opodatkowania nie wlicza się kwot otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy, które stanowią zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku. Jeżeli więc:

- umowa zawarta z klientem uprawniałaby firmę wysyłkową do poniesienia opłaty pocztowej w imieniu klienta (najlepiej na podstawie udzielonego pełnomocnictwa),
- wydatek na tę opłatę zostałby uregulowany przez tę firmę, ale jego poniesienie byłoby działaniem na rzecz klienta,
- umowa między stronami nie przewidywałaby wynagrodzenia z tytułu uregulowania opłaty pocztowej w imieniu i na rzecz klienta,
- firma wysyłkowa posiadałaby dowód na poniesienie rzeczywistej kwoty kosztów opłaty pocztowej

– wówczas zwrot faktycznie poniesionych przez firmę wysyłkową kosztów opłaty pocztowej pozostanie poza zakresem VAT.

Potwierdzają to również organy podatkowe. W piśmie z 22 października 2015 r. (sygn. ITPP1/4512-795/15/IK) Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy uznał, że w przypadku gdy podatnik będzie posiadał upoważnienie (pełnomocnictwo) do zawarcia umowy o świadczenie usługi w imieniu i na rachunek kupującego, to:

MF (...) otrzymane z tego tytułu kwoty od nabywcy należy uznać jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy, o których mowa w art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy.

Wobec powyższego, środki pieniężne przekazywane Pani na pokrycie zobowiązań kupującego względem operatora pocztowego, nie będą zwiększać podstawy opodatkowania przy dostawie towarów, a tym samym nie rodzą obowiązku podatkowego dla Pani. Zatem stanowisko przedstawione we wniosku należało uznać za prawidłowe.

3.3.3. Obciążenie klienta opłatą pocztową pobraną za wysłanie wezwania do zapłaty

Jeśli obciążenie klienta opłatą pocztową następuje na skutek wezwania go do zapłaty należności, to obciążenie rzeczywistymi kosztami opłaty pocztowej nie podlega VAT. W takim przypadku wierzyciel nie świadczy usługi na rzecz dłużnika, a otrzymany zwrot wydatków nie jest obrotem podlegającym opodatkowaniu.

Tak samo uznał Dyrektor IS w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 7 maja 2013 r. (sygn. ITPP1/443-143/13/AP), w której wyjaśnił, że:

MF (...) obciążanie kosztami ryczałtowymi za wysłanie listem poleconym wezwania do zapłaty – w przypadku, gdy klient spóźnia się z płatnością – nie stanowi ani dostawy towarów, w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy, ani świadczenia usług, w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy. A zatem zwrot kosztów nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu, określonej w art. 5 ust. 1 ustawy, którą należałoby udokumentować fakturą VAT. W związku z tym Spółka może wystawić w przedmiotowej sprawie notę obciążeniową.

4. Umowy barterowe

Transakcja barterowa w najprostszym ujęciu polega na tym, że jeden podmiot otrzymuje od drugiego podmiotu określone dobro (towar lub usługę), w zamian za co przekazuje temu drugiemu podmiotowi inne dobro (towar lub usługę) o takiej samej lub zbliżonej wartości. Istota transakcji barterowej sprowadza się do wymiany dóbr między podmiotami bez udziału pieniędzy, przy czym dobra będące przedmiotem tej wymiany mają dla stron porównywalną wartość. Obie strony transakcji barterowej występują jednocześnie w roli sprzedawcy i nabywcy. Obie strony są także wobec siebie jednocześnie wierzycielem i dłużnikiem.

W przypadku transakcji barterowej odpłatność nie ma charakteru pieniężnego. Zapłata za dostawę towaru (wykonaną usługę) następuje w formie ekwiwalentnego świadczenia w naturze. Odpłatność za dostarczone dobra polega na otrzymaniu wynagrodzenia w postaci towaru lub usługi.

Tym samym transakcje wynikające z umowy barterowej, mimo że zapłata za nie następuje bez udziału pieniądza, są czynnościami odpłatnymi, które podlegają opodatkowaniu VAT. Brak zapłaty w pieniądzu nie powoduje, że czynność tę należy kwalifikować jako nieodpłatne przekazanie towarów czy nieodpłatne świadczenie usług, o których mowa w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT. W transakcji barterowej przedmiotem opodatkowania jest odpłatna dostawa towaru lub odpłatne świadczenie usługi. Dla uznania czynności za odpłatną wystarczające jest bowiem, by istniała możliwość określenia ceny wyrażonej w pieniądzu w stosunku do świadczenia wzajemnego stanowiącego wynagrodzenie za tę czynność.

Potwierdzają to również organy podatkowe w udzielanych na ten temat interpretacjach, czego przykładem jest pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 3 marca 2016 r. (sygn. IPTPP1/4512-621/15-3/RG), w którym czytamy:

MF Barter jest więc pojęciem szerszym, obejmującym swoim zakresem zamianę usług, zamianę towaru na usługę i usługi na towar. Z punktu widzenia polskiego prawa cywilnego barter jest rodzajem umowy zamiany, polegającej na równoważącej się wartościowo wymianie towaru na towar lub usługi na

usługę (ewentualnie usługi na towar lub towaru na usługę), gdzie nie wchodzi w grę dodatkowe rozliczenia pieniężne między kontrahentami.

Mając na uwadze opis sprawy oraz powołane przepisy prawa należy stwierdzić, że udostępnienie przez Gminę Stadionu w zamian za utrzymanie porządku i czystości obiektu oraz ponoszenia wszelkich związanych z tym kosztów, stanowi odpłatne świadczenie usług, w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT na podstawie art. 5 ust. 1 tej ustawy. Forma odpłatności w przedmiotowej sprawie (usługa za usługę) wskazuje, że mamy tu do czynienia z transakcjami barterowymi.

4.1. Ustalenie podstawy opodatkowania dla świadczeń barterowych

Podstawa opodatkowania transakcji barterowych jest ustalana na zasadach ogólnych określonych przez art. 29a ust. 1 i ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT. Za podstawę tę należy uznać wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze, mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika (z wyjątkiem kwoty VAT). Oznacza to, że w przypadku sprzedaży barterowej podstawą opodatkowania nie jest już wartość rynkowa towarów lub usług, będących przedmiotem sprzedaży, ale faktyczna wartość otrzymanej lub należnej z tego tytułu zapłaty. Dzieje się tak nawet wówczas, gdy wartość rzeczowej zapłaty otrzymanej w ramach barteru nie odpowiada wartości rynkowej dostarczonych towarów lub wykonanych usług, a między stronami transakcji nie występują powiązania o charakterze rodzinnym albo z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy, o których mowa w art. 32 ustawy o VAT.

PRZYKŁAD

Firma A kupiła towar o wartości 2000 zł (plus VAT według stawki 23%). Towar ten, na podstawie umowy barteru, wydała firmie B. Z kolei firma B wykonała na rzecz firmy A świadczenie wzajemne w postaci usługi o wartości 1000 zł (plus VAT według stawki 23%). Strony uznały, że wzajemne świadczenia mają taką samą wartość, tj. odpowiadają kwocie 1000 zł (bez VAT). Pomiędzy stronami nie zachodzą powiązania, o których mowa w art. 32 ustawy o VAT.

Firma A wydała towar firmie B za wartość niższą niż cena zakupu tego towaru. Mimo że wartość rynkowa towaru dostarczonego firmie B jest wyższa od faktycznej zapłaty otrzymanej przez firmę A w formie rzeczowej, jednak podstawą opodatkowania z tytułu dostawy towaru stanowi faktyczna zapłata w postaci otrzymanej usługi o wartości netto 1000 zł.

4.1.1. Ustalenie podstawy opodatkowania, gdy bilans jest zerowy

W przypadku transakcji barterowej, w której uczestniczą dwie strony, obrót występuje u każdej z nich w wysokości całej należnej kwoty (zapłaty) z tytułu dostawy towaru czy świadczenia usługi. Fakt, że świadczenia te są sobie równe i ekonomiczny bilans transakcji wychodzi na zero, nie powoduje, że transakcji w ogóle nie trzeba opodatkować, wychodząc np. z założenia, że fiskus na niej ani nie straci, ani nie zarobi. Podstawę opodatkowania stanowi cała zapłata otrzymana lub należna za wydany towar czy wykonaną usługę, pomniejszona o kwotę VAT.

PRZYKŁAD

Hurtownia artykułów instalacyjno-sanitarnych w ramach transakcji barterowej dokonała dostawy rur kanalizacyjnych dla swojego kontrahenta. Z kolei kontrahent wykonał na rzecz hurtowni usługę budowlaną (przekazane przez hurtownię rury kanalizacyjne nie były wykorzystywane do usług budowlanych będących przedmiotem umowy barterowej). Wartość kosztorysowa robót budowlanych wykonanych przez kontrahenta stanowiła kwotę 200 000 zł (bez VAT). Natomiast wartość rur kanalizacyjnych, według cen sprzedaży stosowanych przez hurtownika wobec pozostałych klientów, wynosiła 220 000 zł. Właściciel hurtowni udzielił kontrahentowi 10% rabatu z tytułu sprzedaży rur kanalizacyjnych ze względu na wysokość obrotów zrealizowanych w roku kalendarzowym. Podstawą udzielenia rabatu był regulamin promocji stosowany wobec klientów hurtowni.

Przedsiębiorca dokonujący dostawy rur kanalizacyjnych na podstawie umowy barterowej ustalił podstawę opodatkowania po udzieleniu rabatu w kwocie 200 000 zł (bez VAT). Kontrahent przedsiębiorcy ustalił podstawę opodatkowania z tytułu wykonania robót budowlanych w tej samej wysokości. Dla każdej ze stron transakcji kwota 200 000 zł stanowi podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

4.1.2. Ustalenie podstawy opodatkowania, jeżeli bilans transakcji nie jest zerowy

Na ogół transakcja barterowa polega na wymianie dóbr o takiej samej wartości. Jednak nie ma też przeszkód, aby świadczenia te nie były sobie równe. Jeżeli w wyniku wymiany dóbr między stronami umowy barterowej dojdzie do sytuacji, w której kontrahenci dokonają wymiany towarów lub usług o nierównej wartości, w efekcie czego jeden z kontrahentów zostanie zobowiązany do dopłaty różnicy w formie pieniężnej, błędem będzie określenie przez jedną ze stron transakcji (której świadczenie miało wyższą wartość) podstawy opodatkowania jako różnicy między wzajemnymi świadczeniami.

PRZYKŁAD

W ramach wymiany barterowej dwie strony zobowiązały się do wymiany towarów o nierównej wartości. Firma A wydała firmie B towary o wartości netto 6000 zł (plus VAT

według stawki 23%). Z kolei firma B w tym samym dniu wydała firmie A towary o wartości netto 7000 zł (plus VAT według stawki 23%). Zgodnie z umownymi postanowieniami firma A z tytułu tej wymiany była zobowiązana dopłacić firmie B kwotę 1230 zł (1000 zł plus VAT według stawki 23%).

Dopłata miała nastąpić w formie pieniężnej. Dla firmy A podstawę opodatkowania stanowi kwota 7000 zł, natomiast dla firmy B podstawę opodatkowania stanowi również kwota 7000 zł. Błędem byłoby przyjęcie przez firmę B za podstawę opodatkowania różnicy między świadczeniami wzajemnymi w wysokości 1000 zł (7000 zł – 6000 zł) i uznanie przez firmę A, że jej dostawa towarów (o niższej wartości) w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

4.2. Ustalenie daty powstania obowiązku podatkowego

Obowiązek podatkowy powstaje:

- w dniu otrzymania zapłaty (w odniesieniu do otrzymanej kwoty) – gdy przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT), lub
- w dniu dokonania dostawy towarów albo wykonania usługi (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT).

Od tych zasad przewidziano wyjątki w art. 19a ust. 5 ustawy o VAT, które w przypadku umów barterowych nie będą często stosowane, ale nie można ich wykluczyć w ogóle, gdyż transakcje barterowe rozliczamy jak zwykłe transakcje, a przepisy nie wskazują, co nie może być przedmiotem barteru. Wśród tych wyjątków są np. usługi budowlane świadczone na rzecz podatnika.

PRZYKŁAD

Hurtownia artykułów instalacyjno-sanitarnych w ramach transakcji barterowej dokonała dostawy rur kanalizacyjnych dla swojego kontrahenta. Z kolei kontrahent – spółka ALFA – wykonał na rzecz hurtowni usługę budowlaną (przekazane przez hurtownię rury kanalizacyjne nie były wykorzystywane do usług budowlanych będących przedmiotem umowy barterowej). Spółka wykonała usługę 25 kwietnia, a fakturę wystawiła 6 maja. Natomiast hurtownia wydała rury 12 maja. W tym przypadku dla:

- spółki – obowiązek podatkowy powstał w dniu wystawienia faktury, tj. 6 maja (art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) ustawy o VAT),
- hurtowni – obowiązek podatkowy powstał w dniu wykonania usługi na jej rzecz, gdyż traktujemy ją jako zaliczkę, tj. 25 kwietnia (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Czynnością, która w obrocie gospodarczym najczęściej wyznacza datę powstania obowiązku podatkowego, jest dostawa towarów lub wykonanie usługi. Gdy spełnienie świadczenia następuje w tym samym dniu, również obowiązek podatkowy powstaje w tym samym dniu.

Reguła ta ma zastosowanie, gdy obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych.

PRZYKŁAD

W ramach wymiany barterowej dwie strony zobowiązały się do wymiany towarów o wartości netto 10 000 zł (plus VAT według stawki 23%). Zgodnie z postanowieniami umowy wzajemne wydanie towarów nastąpiło tego samego dnia, tj. 28 kwietnia. Oznacza to, że każda ze stron transakcji dla czynności wydania towarów o wartości 10 000 zł (plus VAT według stawki 23%) rozpoznała obowiązek podatkowy 28 kwietnia.

Umowa barterowa należy do umów wzajemnych, a świadczenia wynikające z umów wzajemnych powinny być spełnione jednocześnie, chyba że z umowy wynika, iż jedna ze stron jest zobowiązana do wcześniejszego świadczenia (art. 488 § 1 k.c.). W praktyce może więc wystąpić taka sytuacja, że zgodnie z postanowieniami umowy świadczenie jednej strony będzie wyprzedzało świadczenie drugiej strony.

4.2.1. Rozliczenie VAT przez stronę umowy, która wcześniej otrzyma świadczenie

Jak już zostało powiedziane, w transakcji barterowej otrzymanie towaru lub usługi jest uznawane za otrzymanie zapłaty za wykonanie świadczenia wzajemnego. Ma to swoje konsekwencje. Jeżeli świadczenie jednej strony wyprzedza świadczenie drugiej strony, kontrahent, który jeszcze nie wykonał swojego świadczenia, ale otrzymał świadczenie od drugiej strony, powinien traktować świadczenie tej drugiej strony jako zapłatę otrzymaną na poczet przyszłego świadczenia. Z kolei otrzymanie zapłaty za niewykonane jeszcze świadczenie powoduje powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy o VAT, w dniu otrzymania towaru lub wykonania usługi.

Aby otrzymanie całości lub części zapłaty przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi (dalej: zaliczki) podlegało opodatkowaniu, muszą zostać spełnione pewne warunki. Nie każda otrzymana przez podatnika zaliczka powoduje bowiem powstanie obowiązku podatkowego. Aby zaliczka podlegała opodatkowaniu, w momencie jej otrzymania wszelkie okoliczności istotne dla przyszłej dostawy lub przyszłego świadczenia usług powinny być już znane, w tym towary lub usługi, na poczet których otrzymano zaliczkę, powinny być precyzyjnie określone. Zasady te stosuje się nie tylko do zaliczki otrzymanej w pieniądzu, ale także do zaliczki rzeczowej, której wartość da się wyrazić w pieniądzu. Jeżeli świadczenie jednej strony wyprzedza świadczenie drugiej strony, to podatnik, który otrzymał świadczenie, choć sam jeszcze nie wykonał swojego świadczenia, będzie zobowiązany potraktować otrzymane świadczenie jak zaliczkę podlegającą opodatkowaniu VAT, pod warunkiem że wartość tej rzeczowej zaliczki można wyrazić w pieniądzu, a świadczenie, które w przyszłości ma spełnić ten podatnik, zostało wyraźnie sprecyzowane.

PRZYKŁAD

Strony zawarły umowę barteru, z której wynika, że firma ABC 28 kwietnia wykona usługę doradczą o wartości 6000 zł dla firmy XYZ. Z kolei firma XYZ 10 maja dokona dostawy towarów o wartości 6000 zł na rzecz firmy ABC.

Dla firmy XYZ, która 28 kwietnia otrzymała świadczenie w postaci usługi doradczej, choć sama nie spełniła jeszcze swojego świadczenia w postaci dostawy towarów, otrzymanie tego świadczenia stanowi zapłatę w formie rzeczowej na poczet przyszłej dostawy towarów (zaliczkę). Jej wartość wyrażona w pieniądzu wynosi 6000 zł. Podlega ona opodatkowaniu, jeśli znane są wszystkie istotne elementy przyszłej dostawy towarów, której dotyczy zapłata otrzymana przez firmę XYZ, w szczególności precyzyjnie określono towary, które mają być przedmiotem dostawy. Jeśli warunek ten został spełniony, to zapłata w formie rzeczowej otrzymana przez firmę XYZ 28 kwietnia spowodowała powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

4.2.2. Rozliczenie VAT przez stronę umowy, która później otrzyma świadczenie

To, że druga strona umowy otrzyma świadczenie, czyli zapłatę, w terminie późniejszym, nie pozwala jej czekać z rozpoznaniem obowiązku podatkowego aż do czasu, gdy je otrzyma. Gdy wydała towar lub wykonała usługę i stosuje ogólne zasady powstania obowiązku podatkowego, powinna rozpoznać obowiązek podatkowy w dniu spełnienia świadczenia.

PRZYKŁAD

W ramach wymiany barterowej spółki ALFA i BETA zobowiązały się do wymiany towarów i usług o wartości netto 10 000 zł. Zgodnie z postanowieniami umowy firma ALFA wydała towary firmie BETA 24 kwietnia, natomiast spółka BETA 5 maja wykonała na rzecz kontrahenta usługę marketingową. W takiej sytuacji należy uznać, że:

- spółka BETA otrzymała zaliczkę 24 kwietnia i w tym dniu powstał obowiązek podatkowy (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT),
- spółka ALFA wydała towar 24 kwietnia i również w tym dniu powstał dla niej obowiązek podatkowy, gdyż zapłata nastąpiła dla niej po wydaniu towaru, tj. 5 maja (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT).

4.3. Dokumentowanie transakcji barterowych

Zasady dokumentowania dostawy towarów lub świadczenia usług dokonywanych w ramach transakcji barterowych nie różnią się od ogólnych zasad dokumentowania innych czynności podlegających ustawie o VAT. Gdy obie strony transakcji barterowej są podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą (podatnikami VAT), ciąży na nich obowiązek wystawienia faktury. Jeśli obowiązek podatkowy dla dokonanej do-

stawy lub wykonanej usługi powstaje na zasadach ogólnych, to fakturę wystawia się (art. 106i ust. 1 i 7 ustawy o VAT):

- nie wcześniej niż 30 dnia przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi,
- nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę.

PRZYKŁAD

Zgodnie z postanowieniami umowy barterowej firmy ALFA i BETA zobowiązały się do wymiany towarów o wartości netto 10 000 zł (plus VAT według stawki 23%). Wymiana towarowa nastąpiła 10 maja. Firma ALFA powinna zafakturować dokonaną przez siebie dostawę towarów w okresie do 15 czerwca. W tym samym terminie fakturę powinna wystawić firma BETA.

W transakcjach barterowych może wystąpić sytuacja, gdy zgodnie z postanowieniami umowy świadczenie jednej strony będzie wyprzedzało świadczenie drugiej strony. Wówczas jedna ze stron transakcji otrzyma zapłatę (np. zaliczkę) w formie rzeczowej przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usług. Jeśli otrzymana zaliczka w formie rzeczowej spełnia warunki do objęcia jej obowiązkiem podatkowym na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy o VAT, to należy ją zafakturować w terminach przewidzianych dla faktury zaliczkowej. Zgodnie z art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT fakturę potwierdzającą otrzymanie zaliczki należy wystawić:

- nie wcześniej niż 30 dnia przed jej otrzymaniem,
- nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano zaliczkę.

PRZYKŁAD

Zgodnie z postanowieniami umowy barterowej firmy ALFA i BETA zobowiązały się do wymiany towarów o wartości netto 10 000 zł (plus VAT według stawki 23%). Specyfikacja towarów objętych poszczególnymi dostawami wynikała z zawartej umowy. Firma ALFA wydała towary firmie BETA 30 kwietnia, natomiast firma BETA wydała towary firmie ALFA 10 maja.

Firma BETA 30 kwietnia otrzymała zapłatę rzeczową za dostawę towarów, która nastąpiła 10 maja. Otrzymanie tej zapłaty podlega opodatkowaniu i zafakturowaniu. Firma BETA powinna udokumentować otrzymaną zaliczkę za pomocą faktury zaliczkowej wystawionej do 15 maja. Firma ALFA w tym samym czasie powinna wystawić normalną fakturę.

Gdy obowiązek podatkowy powstaje na zasadach szczególnych, również dla większości tych usług przewidziano specjalne terminy fakturowania (art. 106i ust. 3 ustawy o VAT). Dla usług budowlanych, w przypadku których nabywcą jest inny podatnik, fakturę mamy obowiązek wystawić nie później niż 30 dnia od dnia wykonania usługi.

Jeśli jedną ze stron umowy jest podatnik zwolniony z VAT, to ma on obowiązek wystawienia faktury tylko wtedy, gdy druga strona zgłosi takie żądanie w terminie trzech miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę (art. 106b ust. 2 i 3 ustawy o VAT).

4.4. Odliczanie VAT z faktur dokumentujących transakcje barterowe

W przypadku nabycia towarów i usług w ramach transakcji barterowej, które zostały udokumentowane fakturą, prawo do odliczenia VAT naliczonego przysługuje na zasadach ogólnych. Jeżeli nabyte towary i usługi są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności opodatkowanych, to przysługuje mu prawo do odliczenia podatku naliczonego, który wynika z otrzymanej faktury. Zgodnie z art. 86 ust. 10 i ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT powstaje ono w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy, lecz nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę.

Jeżeli nabywca nie dokonał odliczenia podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym powstało prawo do odliczenia, to może to uczynić w deklaracji podatkowej składanej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych (art. 86 ust. 11 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD

Na podstawie umowy barterowej dwa przedsiębiorstwa, zarejestrowane jako podatnicy VAT czynni, zobowiązały się do wymiany usług, przy czym świadczenia te zostały uznane przez nie za ekwiwalentne. Firma ALFA świadczyła na rzecz firmy BETA usługę holowania auta (usługa została wykonana 15 kwietnia), natomiast firma BETA 24 kwietnia wykonała dla kontrahenta usługę reklamową. Dla obu świadczeń obowiązek podatkowy powstał w kwietniu.

Firma ALFA otrzymała w maju fakturę stwierdzającą nabycie usługi reklamowej, wystawioną 25 kwietnia. Może odliczyć zawartą w niej kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za maj, czerwiec lub lipiec. Natomiast fakturę stwierdzającą nabycie usługi holowania auta, wystawioną 16 kwietnia, firma BETA otrzymała jeszcze w kwietniu. Wobec tego ma prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego, która wynika z otrzymanej faktury, w rozliczeniu za kwiecień, maj lub czerwiec.

5. Kaucja za sprzedaż w opakowaniu zwrotnym

Kaucja za opakowanie zwrotne pobierana jest zasadniczo w momencie wydania towaru wraz z opakowaniem i podlega zwolnieniu w chwili zwrotu opakowania. Pomimo pobrania kaucji za opakowanie należy przyjmować, że nadal jest ono własnością sprzedawcy, który oczekuje jego zwrotu. Opakowanie nie jest bowiem sprzedawane, a w konsekwencji nie dochodzi do przeniesienia prawa do rozporządzania nim jak

właściciel. Po wywiązaniu się przez nabywcę ze swojego zobowiązania kaucja podlega zwrotowi. Pobrana kaucja stanowi zatem wyłącznie zabezpieczenie zobowiązania, jeżeli okazałoby się, że nabywca nie zwróci opakowania.

Regulacje art. 29a ust. 6 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług przewidują, że podstawa opodatkowania VAT obejmuje koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy. Według art. 29a ust. 11 ustawy do podstawy opodatkowania nie wlicza się jednak wartości opakowania, jeżeli podatnik dokonał dostawy towaru w opakowaniu zwrotnym i pobrał kaucję za to opakowanie lub określił taką kaucję w umowie dotyczącej dostawy towaru.

W momencie dokonania dostawy towaru wraz z opakowaniem zwrotnym, za które pobrano kaucję, wartość opakowania, zgodnie z postanowieniami art. 29a ust. 11 ustawy, nie jest więc wliczana do podstawy opodatkowania. Ponieważ przyjęcie kaucji nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, nie jest również dokumentowane fakturą. Oczywiście nic nie stoi na przeszkodzie, aby od razu dokonać sprzedaży opakowania wraz z towarem, a jego wartość uwzględnić w treści faktury. Otrzymana zapłata nie będzie jednak wówczas kaucją, a sprzedaż opakowania zostanie potraktowana jak odpłatna dostawa towaru. Po ewentualnym zwrocie opakowania wymagane będzie wystawienie faktury korygującej. Podstawą sporządzenia korekty będą wtedy przepisy art. 106j ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług, według którego podatnik wystawia fakturę korygującą w przypadku, gdy po wystawieniu faktury dokonano zwrotu podatnikowi towarów i opakowań.

Do opodatkowania dostawy opakowań zwrotnych dochodzi natomiast każdorazowo, jeżeli nabywca nie zwróci ich w odpowiednim terminie. Przyjmuje się wówczas założenie, że doszło do dostawy towaru, którym są zatrzymane przez nabywcę opakowania. Pobrana kaucja traci charakter kaucji zwrotnej i traktowana jest jak zapłata za towar. Moment, w którym podstawa opodatkowania powinna być podwyższona, zależy od tego, czy termin zwrotu opakowań został ustalony. Możemy wyróżnić tu dwa przypadki.

5.1. Termin zwrotu został umownie ustalony

Pierwszy z nich obejmuje sytuacje, gdy termin zwrotu opakowań został umownie określony. Zastosowanie znajdują wówczas przepisy art. 29a ust. 12 pkt 1 ustawy. Podstawę opodatkowania należy podwyższyć o wartość opakowania w dniu następującym po dniu, w którym umowa przewidywała jego zwrot. Podstawę opodatkowania stanowi wartość pobranej kaucji, pomniejszona o kwotę podatku od towarów i usług (kwotę pobranej kaucji traktuje się bowiem jako wartość zawierającą należny podatek).

PRZYKŁAD

Spółka dokonała dostawy towarów w opakowaniach zwrotnych 3 marca 2018 r. Dostawę zrealizowała na rzecz zarejestrowanego i czynnego podatnika podatku od towarów i usług. Za opakowania zwrotne pobrano kaucję. Zgodnie z zawartą umową

termin zwrotu opakowań wynosił 30 dni, licząc od dnia wydania towaru. Opakowań nie zwrócono w ustalonym umownie terminie. W takim przypadku podstawa opodatkowania powinna zostać podwyższona o wartość niezwróconych opakowań w dniu następującym po dniu, w którym umowa przewidywała ich zwrot. Podwyższenia podstawy opodatkowania należało zatem dokonać w rozliczeniu za kwiecień, gdyż termin tego rozliczenia przypadał na 4 kwietnia 2018 r. (termin zwrotu opakowań upłynął 3 kwietnia 2018 r.).

5.2. Termin zwrotu nie został umownie ustalony

Jeśli natomiast termin zwrotu opakowań nie został umownie określony, zastosowanie znajdują zasady wskazane w art. 29a ust. 12 pkt 2 ustawy. Podstawę opodatkowania podwyższa się wtedy o wartość opakowania w 60 dniu, licząc od dnia jego wydania (podstawę opodatkowania stanowi wartość pobranej kaucji, pomniejszona o kwotę podatku od towarów i usług).

PRZYKŁAD

Spółka dokonała dostawy towarów w opakowaniach zwrotnych 24 marca 2018 r. Dostawę zrealizowano na rzecz zarejestrowanego i czynnego podatnika podatku od towarów i usług. Za opakowania zwrotne pobrano kaucję. Strony transakcji nie ustaliły terminu, w którym opakowania powinny zostać zwrócone. Nabywca nie dokonał ich zwrotu. W takim przypadku podstawa opodatkowania powinna zostać podwyższona o wartość niezwróconych opakowań w 60 dniu, licząc od dnia wydania towarów wraz z opakowaniami. Podwyższenia podstawy opodatkowania należało zatem dokonać w rozliczeniu za maj, gdyż termin ten upłynął 23 maja 2018 r.

5.3. Dokumentowanie rozliczenia opakowań zwrotnych

Podwyższenie podstawy opodatkowania przy braku zwrotu opakowań powinno być udokumentowane fakturą. Odpowiednie regulacje w tym zakresie zawarto w postanowieniach art. 106i ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług. Również w tym przypadku ustawodawca odrębnie określa termin wystawienia faktury, jeżeli data zwrotu opakowań została umownie określona (art. 106i ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT) oraz jeśli takiego umownego ustalenia nie poczyniono (art. 106i ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT).

Jeżeli termin zwrotu opakowań został wskazany, fakturę wystawia się nie później niż siódmego dnia od określonego w umowie dnia zwrotu opakowania.

PRZYKŁAD

Spółka dokonała dostawy towarów w opakowaniach zwrotnych 31 marca 2018 r. Dostawę zrealizowano na rzecz zarejestrowanego i czynnego podatnika podatku od towarów i usług. Za opakowania zwrotne pobrano kaucję. Zgodnie z zawartą umową

termin zwrotu opakowań wynosił siedem dni, licząc od dnia wydania towaru. Opakowań nie zwrócono w ustalonym umownie terminie.

W takim przypadku podstawa opodatkowania powinna zostać podwyższona o wartość niezwróconych opakowań w rozliczeniu za kwiecień, ponieważ dzień następujący po dniu, w którym umowa przewidywała ich zwrot, minął 8 kwietnia 2018 r. (termin zwrotu opakowań upłynął 7 kwietnia 2017 r.). Fakturę dokumentującą podwyższenie podstawy opodatkowania należało więc wystawić nie później niż 14 kwietnia 2018 r.

Z kolei w sytuacji gdy termin zwrotu opakowań nie został umownie określony, fakturę wystawia się nie później niż 60 dnia od dnia wydania opakowania. Termin sporządzenia faktury przypada wówczas na ten sam dzień, w którym należy dokonać podwyższenia podstawy opodatkowania.

PRZYKŁAD

Spółka dokonała dostawy towarów w opakowaniach zwrotnych 6 lutego 2018 r. Dostawę zrealizowała na rzecz zarejestrowanego i czynnego podatnika podatku od towarów i usług. Za opakowania zwrotne pobrała kaucję. Strony transakcji nie ustaliły terminu, w którym opakowania powinny zostać zwrócone. Nabywca nie zwrócił opakowań.

W takim przypadku podstawa opodatkowania powinna zostać podwyższona o wartość niezwróconych opakowań w rozliczeniu za kwiecień, gdyż 60 dzień, licząc od dnia wydania towarów wraz z opakowaniami, przypada 7 kwietnia 2018 r. Najpóźniej w tym dniu sprzedawca był również obowiązany do wystawienia faktury.

Omawiając zasady podwyższania podstawy opodatkowania w związku z brakiem zwrotu opakowań, za które pobrano kaucję, warto zwrócić uwagę na sporą uciążliwość przedstawionych rozwiązań.

Jeżeli takie przypadki występują sporadycznie, nie powinno to stanowić większego problemu. Jeśli jednak nabywcy towarów często nie zwracają opakowań, warto rozważyć możliwość zmiany systemu rozliczeń. Pobierając kaucję za opakowania zwrotne, należy ciągle monitorować terminy, w których trzeba podwyższyć podstawę opodatkowania. Dodatkowo terminy należy liczyć w odrębny sposób dla nabywców, z którymi określono umownie termin zwrotu opakowań, oraz dla nabywców, z którymi takich ustaleń nie poczyniono. Przy dużej liczbie podobnych zdarzeń o pomyłkę nietrudno.

Dlatego może okazać się, że prostszym rozwiązaniem będzie sprzedaż opakowań zwrotnych wraz z towarem i ewentualne przyjmowanie ich późniejszych zwrotów. To z kolei będzie wiązało się z koniecznością wystawiania faktur korygujących sporządzanych z uwagi na zwrot opakowań, które potraktowano jak towar. W ogólnym rozrachunku taki model będzie jednak nieco mniej pracochłonny. Pozwoli też wyeliminować ryzyko ewentualnych pomyłek.

Rozdział II

Nieodpłatne świadczenia

(art. 7 i 8 ustawy o VAT)

Według art. 7 ust. 2 ustawy o VAT przez dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu VAT rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, 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 darowizny

– jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

Obowiązek opodatkowania nieodpłatnie przekazywanych towarów nie dotyczy prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli przekazanie to następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika.

Na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy o VAT podlega opodatkowaniu również:

- 1) użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych;
- 2) nieodpłatne świadczenie usług 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 do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

1. Świadczenia na rzecz klientów

1.1. Przekazanie materiałów reklamowych, kalendarzy

Obecnie z art. 7 ust. 3 ustawy o VAT nie wynika wprost, że nieodpłatne przekazanie drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych nie podlega VAT. Nie oznacza to jednak, że wszelkie nieodpłatnie przekazane materiały reklamowe lub informacyjne należy opodatkować VAT.

Z broszury informacyjnej poświęconej najważniejszym zmianom w podatku od towarów i usług od 1 kwietnia 2013 r., zamieszczonej na stronie internetowej Ministerstwa Finansów, wynika, że podatnik, określając zakres opodatkowania, w pierwszej kolejności powinien ustalić:

MF (...) czy drukowany materiał informacyjny i reklamowy ma wartość użytkową z punktu widzenia konsumenta. Jeśli nie – będzie to np. katalog czy ulotka – to nie podlega on opodatkowaniu podatkiem VAT. Jeśli tak – będzie to np. kalendarz z reklamami – to będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem VAT, chyba że będzie spełniał definicję prezentu o małej wartości. Wówczas przekazanie nieodpłatne takiego kalendarza na cele związane z działalnością gospodarczą będzie wyłączone z opodatkowania podatkiem VAT.

Co więcej, z broszury wynika, że tę samą zasadę należy stosować do wszystkich nieodpłatnie przekazywanych towarów. Oznacza to, że sposób opodatkowania nieodpłatnie przekazywanych towarów (w tym drukowanych materiałów informacyjnych i reklamowych) zależy od tego, czy przekazywane towary mają wartość użytkową. Jeżeli ustalimy, że towar ma wartość użytkową, np. kalendarz, to nie oznacza, że trzeba naliczyć VAT.

Jeśli podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu kalendarzy, to ich nieodpłatne przekazanie nie będzie podlegało opodatkowaniu, jeśli towary te będą spełniały warunki do uznania ich za prezenty o małej wartości w rozumieniu art. 7 ust. 4 ustawy o VAT. Za prezenty o małej wartości uznaje się przekazywane przez podatnika jednej osobie towary:

- o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób;
- których przekazania nie ujęto w ewidencji osób obdarowanych, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 10 zł.

PRZYKŁAD

Biuro rachunkowe zamówiło w drukarni 500 szt. jednokartkowych kalendarzy ściennych, które promują działalność firmy. Z faktury otrzymanej z drukarni wynika, że cena netto za 1 sztukę kalendarza wynosi 4,50 zł. Kalendarze ścienne wydane poszczególnym podmiotom spełniają definicję prezentów o małej wartości, wobec czego od ich przekazania biuro nie nalicza podatku.

1.2. Oznaczanie próbek

Według definicji określonej przez art. 7 ust. 7 ustawy o VAT za próbkę, której nieodpłatne przekazanie na cele związane z prowadzoną działalnością gospodarczą podatnika nie podlega VAT, należy uznać identyfikowalny jako próbka egzemplarz towaru lub jego niewielką ilość, które pozwalają na ocenę cech i właściwości towaru w jego końcowej postaci, przy czym ich przekazanie (wręczenie) przez podatnika:

- ma na celu promocję tego towaru oraz
- nie służy zasadniczo zaspokojeniu potrzeb odbiorcy końcowego w zakresie danego towaru, chyba że zaspokojenie potrzeb tego odbiorcy jest nieodłącznym elementem promocji danego towaru i ma skłaniać tego odbiorcę do zakupu promowanego towaru.

Próbką, co do zasady, jest egzemplarz towaru, którym może być np. jedna sztuka towaru, ale również inna jego ilość pozwalająca reprezentować dany rodzaj czy typ towaru. Przykładowo w przypadku tkaniny przekazanej do zakładu produkującego odzież próbkę może stanowić zarówno jedna biała tkanina, jak i jej 3 metry bieżące – w zależności od wielkości próby producenta.

Próbką nie musi być koniecznie niewielka ilość towaru (choć może nią być np. w przypadku soli, cukru itp.).

Definicja próbki wskazuje przede wszystkim na cel i okoliczności nieodpłatnego przekazania towaru. Celem przekazania towaru w postaci próbki ma być promocja towaru. Jego bezpłatne udostępnienie ma stworzyć potencjalnemu klientowi warunki do sprawdzenia próbki pod kątem cech i właściwości.

Ze względu na to, że przekazanie próbki nie podlega VAT, definicja dodatkowo nakłada na podatników rozprawdzających próbki dla potrzeb swego przedsiębiorstwa obowiązek zastosowania zabezpieczeń pozwalających zapobiegać ryzyku wykorzystywania próbek w sposób stanowiący nadużycie.

Za próbkę można uznać tylko taki egzemplarz towaru lub jego niewielką ilość, które są „identyfikowalne jako próbka”. Ustawodawca nie wskazał sposobu identyfikacji towaru przekazywanego jako próbka. W większości przypadków wystarczające może być odpowiednie oznaczenie przekazywanego towaru poprzez umieszczenie na nim nalepki informującej, że dany towar jest próbką. Ta możliwość dotyczy przykładowo próbek przekazywanych w opakowaniach, na których można umieścić stosowną in-

formację. Jest to najprostszy sposób określenia tożsamości towaru. Jednak nie jest to jedyne rozwiązanie możliwe do przyjęcia. Tak jak zostało to podkreślone, przepisy nie wskazują na sposób oznaczenia towaru jako próbki.

Dlatego dopuszczalną formą powinno być także umowne oznaczenie towaru przekazywanego jako próbka, gdy spełnia on pozostałe warunki określone w art. 7 ust. 7 ustawy o VAT. Przykładem może być samochód do jazd próbnych, który trudno uznać za klasyczną próbkę. Można go okleić informacją „samochód do jazd próbnych”, ale wystarczające powinno być również umowne postanowienie w tej sprawie potwierdzone np. podpisaniem przez strony protokołem przekazania samochodu przeznaczonego do jazdy próbnej.

Należy sądzić, że wprowadzenie do umowy zapisów określających, że dany towar zostaje przekazany jako próbka i może być wykorzystywany przez nabywcę wyłącznie do promocji towaru, wobec czego zakazuje się wykorzystywania go w innych celach, np. handlowych, także jest dopuszczalnym sposobem na oznaczenie towaru jako próbki. Strony, podpisując umowę, w której określony został taki właśnie sposób przeznaczenia towaru, zapobiegają ryzyku wykorzystania oznaczonych w ten sposób próbek w innych celach niż promocja towaru.

Oczywiście świadome wykorzystanie próbek w celach innych niż promocyjne zawsze jest możliwe. Może dojść do niego przez zmianę nalepek informujących, że dany towar jest próbka, czy zignorowanie zapisów umownych, które stanowią o przekazaniu towarów jako próbek. Chodzi o to, by podatnik przekazujący towar jako próbki zastosował zabezpieczenia pozwalające zapobiegać ryzyku wykorzystywania próbek w sposób stanowiący nadużycie (np. w celach handlowych).

Egzemplarz towaru lub niewielka jego ilość, identyfikowalne jako próbki, mają służyć odbiorcę do zakupu promowanego towaru. Wówczas nieodpłatne przekazanie takich próbek nie podlega VAT, nawet jeśli przy ich nabyciu, imporcie lub wytworzeniu podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego. Jeśli przekazywane towary zaspokajają u obdarowanego potrzebę zakupu tego towaru, to ich przekazanie podlega VAT (patrz: pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 16 kwietnia 2014 r., sygn. IPPP3/443-39/14-2/LK).

1.3. Ustalanie limitów dla prezentów o małej wartości

Z art. 7 ust. 4 ustawy o VAT wynika, że za prezent o małej wartości uznaje się przekazywane jednej osobie towary:

- o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób;
- których przekazania nie ujęto w ewidencji osób obdarowanych, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 10 zł.

Nie ma znaczenia, że towary o wartości jednostkowej nieprzekraczającej 10 zł są wydawane w opakowaniach zbiorczych, których łączna wartość przekracza limity (patrz: pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 6 kwietnia 2016 r., sygn. ILPP1/4512-1-57/16-2/AP).

Gdy prezent jest kupowany, nie ma problemu z ustaleniem, czy jest prezentem o małej wartości. Problem pojawia się, gdy musimy ustalić koszt wytworzenia. Przepisy o VAT nie definiują kosztu wytworzenia. Nie zawierają też odesłania do innych przepisów, które to pojęcie wyjaśniają. W rezultacie źródłem definicji kosztu wytworzenia mogą być przepisy ustawy o rachunkowości – w przypadku przedsiębiorców prowadzących księgi rachunkowe, lub przepisy ustaw o podatku dochodowym – w przypadku pozostałych przedsiębiorców.

Jeżeli nie jest możliwe ustalenie kosztu wytworzenia produktu, jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży netto takiego samego lub podobnego produktu, pomniejszonej o przeciętnie osiągniany przy sprzedaży produktów zysk brutto ze sprzedaży, a w przypadku produktu w toku – także z uwzględnieniem stopnia jego przetworzenia.

Jeśli kwota tak ustalonego jednostkowego kosztu wytworzenia wyrobu własnego będzie równa lub niższa niż 10 zł netto, to nieodpłatne przekazanie jednej jednostki tego wyrobu nie powoduje opodatkowania VAT.

Aby przekazanie prezentu, którego wartość przekracza 10 zł netto, nie podlegało opodatkowaniu, należy ująć go w ewidencji osób obdarowanych i kontrolować, czy łączna wartość prezentów przekazanych danej osobie w ciągu roku nie przekroczy kwoty 100 zł. I tu pojawia się problem z określeniem górnego limitu, który stanowi granicę wyłączenia z opodatkowania przekazywanych prezentów.

Przepisy nie precyzują, czy limit 100 zł jest kwotą netto czy brutto. Wydawać by się mogło, że skoro VAT naliczony od nabytego prezentu co do zasady podlega odliczeniu, to wartość tego limitu powinna stanowić kwotę netto. Dopiero przekroczenie tego limitu powinno spowodować obowiązek opodatkowania prezentu. Organy podatkowe pod wpływem korzystnych orzeczeń sądów (patrz: m.in. wyrok NSA z 1 lipca 2014 r., sygn. akt I FSK 1123/13) zmieniły zdanie i obecnie uważają, że limit 100 zł jest kwotą netto.

W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 21 sierpnia 2015 r. (sygn. ILPP1/4512-1-387/15-2/JSK) czytamy:

MF (...) ww. kwota 100 zł stanowi kwotę netto. Ponadto, zaznaczenia wymaga, że w przypadku przekroczenia kwoty 100 zł (netto) przy ustalaniu łącznej wartości przekazywanych na rzecz jednej osoby prezentów o małej wartości, opodatkowaniu podlegać będzie wręczenie tego prezentu, którego wartość spowoduje przekroczenie ww. limitu 100 zł oraz każdego następnego.

Należy pamiętać, że przekazanie prezentów o małej wartości nie podlega VAT, tylko gdy jest dokonywane na cele związane z prowadzonym przedsiębiorstwem.

1.4. Rozliczenie poczęstunku dla klientów

Podatnik ma prawo do odliczenia VAT od wydatków związanych z wykonywaniem czynności opodatkowanych. Jeżeli wykonuje on takie czynności, wówczas przysługuje mu prawo do odliczenia VAT od wydatków z nimi związanych. Ta fundamentalna reguła dotyczy także zakupu towarów przeznaczonych na poczęstunek dla klientów. Tym samym, jeżeli zakup kawy, herbaty, napojów chłodzących oraz słodczy służy wykonywaniu czynności opodatkowanych, to podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia VAT przy ich nabyciu (art. 86 ust. 1 ustawy o VAT).

Zgodnie z art. 7 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT zużycie towarów podlega opodatkowaniu tylko wówczas, gdy nastąpiło 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. Obowiązek opodatkowania nieodpłatnie przekazanych towarów dotyczy tylko takiej sytuacji, w której są one zużyte na cele osobiste wymienionych w tym przepisie osób. Ustawodawca nie wymienił w nim kontrahentów.

Dlatego gdy zużycie nastąpiło na rzecz osób niewymienionych w art. 7 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT lub nastąpiło na rzecz tych osób, ale nie na ich cele osobiste, to po stronie podatnika nie występuje obowiązek opodatkowania towarów zużytych w ramach poczęstunku dla klientów.

Potwierdzają to również organy podatkowe. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 7 kwietnia 2015 r. (sygn. IBPP1/443-1295/14/LSz) czytamy:

MF *Z wniosku wynika bowiem, że Wnioskodawca serwuje ww. poczęstunki w formie napojów także kontrahentom oraz klientom podczas negocjacji czy narad służbowych. W świetle powyższego stwierdzić należy, że zużycie napojów przez kontrahentów i klientów podczas negocjacji czy narad służbowych należy również uznać za zużycie związane z prowadzonym przez Wnioskodawcę przedsiębiorstwem, zatem nie stanowi ono zużycia ani przekazania czy też darowizny, które podlegałyby opodatkowaniu w trybie art. 7 ust. 2 ustawy o VAT.*

Użycie towarów do poczęstunku dla klientów nie podlega opodatkowaniu również na podstawie art. 8 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, ponieważ jest ono w tym przypadku związane z działalnością gospodarczą podatnika, co wyklucza obowiązek ich opodatkowania.

2. Świadczenia na rzecz pracowników

W przypadku świadczeń nieodpłatnych na rzecz pracownika należy wziąć pod uwagę dwa przepisy, tj. art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2–6 ustawy o VAT. Jeśli zakup jest finansowany z ZFŚS, pracodawca nie odliczy VAT. Jeżeli jest finansowany ze środków obrotowych lub przez pracownika, pracodawca nie odliczy również VAT, gdy nieodpłatne świadczenie nie ma związku z działalnością (na cele osobiste pracownika). W piśmie

Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 stycznia 2018 r. (sygn. 0114-KDIP1-1.4012.612.2017.2.DG) czytamy:

MF *W związku z tym należy stwierdzić, że w przedstawionej sytuacji nieodpłatne przekazanie ww. świadczeń i rzeczy osobom współpracującym ze Spółką ma na celu zaspokojenie potrzeb prywatnych ww. osób, zatem nie ma związku ze sprzedażą opodatkowaną Wnioskodawcy. W konsekwencji Wnioskodawcy nie będzie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku VAT należnego o kwotę podatku VAT naliczonego w związku z nabyciem usług w postaci biletu do kina, karnetu do restauracji, do salonu fryzjerskiego oraz towarów takich jak aparaty fotograficzne, słuchawki itp., które to świadczenia (rzeczy) zostaną nieodpłatnie przekazane osobom współpracującym ze Spółką.*

2.1. Zakup finansowany częściowo lub całościowo z ZFŚS

W przypadku pierwszej grupy wydatków na rzecz pracowników, finansowanych w całości z ZFŚS bądź w części z ZFŚS, a w pozostałej części przez pracowników, pracodawca nie występuje jako podatnik podatku od towarów i usług. Tym samym czynności te nie podlegają opodatkowaniu VAT. Stanowisko to potwierdził Minister Finansów w interpretacji ogólnej z 27 maja 2013 r. (sygn. PT1/033/20/831/KSB/12/RD50859):

MF *(...) działania pracodawcy polegające wyłącznie na dokonaniu zakupów od osób trzecich, których nabycie w całości następuje ze środków Funduszu (takich jak np. wczasów dla pracowników i emerytów, kolonii i obozów dla dzieci pracowników, karnetów uprawniających do korzystania z basenów, siłowni i innych obiektów sportowych, biletów do kina, teatru, kompleksowych usług polegających na organizowaniu określonej imprezy kulturalnej) w celu udostępnienia ich osobom uprawnionym na zasadach wymienionych w ww. ustawie o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych podejmowane są poza sferą prowadzonej przez pracodawcę działalności gospodarczej (poza sferą jego aktywności jako przedsiębiorcy). Tym samym czynności te nie są podejmowane przez pracodawcę w charakterze podatnika podatku od towarów i usług. W konsekwencji należy stwierdzić, że w tym zakresie pracodawca nie jest podatnikiem tego podatku.*

Co więcej, zdaniem Ministra Finansów: (...) powyższe odnosi się również do sytuacji, gdy nabyte w ww. sposób świadczenia współfinansuje beneficjent, tj. osoba uprawniona do korzystania z Funduszu, albowiem sam sposób finansowania nie zmienia charakteru rzeczonych świadczeń.

Skoro w przypadku pierwszej grupy podmiotów nie ma w ogóle opodatkowania VAT, tym samym nie można mówić o konieczności wystawienia faktury VAT, która właściwa jest w przypadku transakcji dokonywanych między przedsiębiorcami, czy konieczności prowadzenia ewidencji za pomocą kasy fiskalnej, która byłaby właściwa, gdyby transakcja dotyczyła osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej.

2.2. Zakup finansowany częściowo lub w całości ze środków obrotowych podatnika

Gdy zakup jest w części finansowany przez pracodawcę, mamy do czynienia ze świadczeniami podlegającymi VAT. Gdy świadczenie jest częściowo finansowane przez pracodawcę, a częściowo przez pracownika, jest to świadczenie odpłatne. Obecnie organy podatkowe uznają, że podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa świadczenia (patrz: pismo Ministra Finansów z 25 kwietnia 2016 r., sygn. PT8.8101.92.2016/PBD), pomniejszona o należny VAT. W tej sytuacji pracodawca nie ma obowiązku dokumentowania tego świadczenia za pomocą faktury (chyba że pracownik wystąpi z żądaniem) ani kasy rejestrującej, gdy nie rozpoczął ewidencjonowania przed 1 stycznia 2018 r.

W drugim przypadku (gdy zakup jest w całości finansowany przez pracodawcę) jest to świadczenie nieodpłatne podlegające VAT, którego podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia (koszt zakupu kart) pomniejszony o należny VAT. Nie ma w ogóle obowiązku dokumentowania tego świadczenia. Ewentualnie można wystawić dokument wewnętrzny. Do tej pory organy podatkowe uznawały, że podatnik odliczał VAT i był zobowiązany naliczyć podatek. Obecnie uznają, że od zakupu nie odliczymy VAT, ale nie mamy też obowiązku opodatkowania tego świadczenia. W cytowanej już interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 stycznia 2018 r. (sygn. 0114-KDIP1-1.4012.612.2017.2.DG) czytamy:

MF *Mając na uwadze powyższe, należy podkreślić, że brak prawa do odliczenia z uwagi na związek wydatków z czynnościami niezwiązanymi z działalnością gospodarczą podatnika powoduje, że nie występuje tym samym obowiązek opodatkowania podatkiem od towarów i usług nieodpłatnego świadczenia usług.*

W omawianej sytuacji nieodpłatne przekazanie osobom współpracującym ze Spółką biletów do kina, kartetów do restauracji czy do salonu fryzjerskiego, nie będzie podlegać opodatkowaniu na podstawie art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy, gdyż nie „wystąpi” podstawa opodatkowania z tytułu świadczenia tych usług.

2.3. Zakup dla dzieci lub osób towarzyszących finansowany w całości przez pracowników

Gdy zakup świadczeń dla osób trzecich jest w całości finansowany przez pracownika, będzie to odpłatne świadczenie usług na jego rzecz. Wydatek jest ponoszony przez pracownika poprzez potrącenie z listy płac. To wyłącznie pracownik ma możliwość zakupu np. karty multisport dla członka rodziny lub osoby towarzyszącej. W związku z tym możliwość zakupu karty dla dziecka/osoby towarzyszącej wynika wyłącznie z istniejącej relacji między pracodawcą a pracownikiem. Tym samym odpłatne świadczenie usług następuje na rzecz pracownika.

Skoro w tym przypadku przekazanie odpłatnie kart pracownikom stanowi odpłatne świadczenie usług, to w związku z tym powstaje obowiązek dokumentowania trans-

akcji zgodnie z przepisami przewidzianymi przez ustawę o VAT. Skoro osobami nabywającymi karty są pracownicy, czyli osoby fizyczne, które nie prowadzą działalności gospodarczej, zatem pracodawca nie jest zobowiązany do wystawiania na ich rzecz faktur VAT. Obowiązek taki jednak powstaje, gdy osoba fizyczna zażąda wystawienia faktury. Pracodawca będzie również zwolniony z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kasy fiskalnej, ponieważ zgodnie z przepisami rozporządzenia z 20 grudnia 2017 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2454 ze zm.) – dalej: rozporządzenie w sprawie zwolnień z kas rejestrujących, zwolnienie takie przewidziane jest dla dostaw towarów i świadczenia usług na rzecz pracowników, chyba że pracodawca rozpoczął ewidencjonowanie obrotu na kasie rejestrującej przed 1 stycznia 2018 r.

2.4. Zakup świadczeń dla osób współpracujących finansowany w całości przez te osoby

W przypadku osób współpracujących na podstawie umowy zlecenia lub prowadzących działalność w ogóle nie mamy do czynienia z ZFŚS, ponieważ w rozumieniu przepisów prawa pracy osoby takie nie są pracownikami i nie mogą korzystać z ZFŚS. W związku z tym przekazywanie im kart, których koszty ponoszą sami, stanowi odpłatne świadczenie usług podlegające opodatkowaniu VAT. W tym przypadku firma nie ma obowiązku dokumentowania tego świadczenia za pomocą faktury, chyba że są to osoby prowadzące działalność lub wystąpią z takim żądaniem. Powstaje jednak obowiązek dokumentowania transakcji za pomocą kasy rejestrującej, gdy osobami korzystającymi z kart są osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej.

Sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności, współpracujących na podstawie umowy zlecenia, podlega obowiązkowi ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej. Powstaje jednak pytanie, czy można korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania. Gdy zapłata za karty zostaje potrącona przy zapłacie wynagrodzenia za umowę zlecenia, nie można uznać, iż zostaje dokonana za pośrednictwem poczty lub banku na rachunek bankowy firmy. Dlatego nie przysługuje zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej, o którym mowa w § 2 ust. 1 w związku z poz. 39 załącznika do rozporządzenia w sprawie zwolnień z kas rejestrujących. Ewentualnie można zastosować zwolnienie ze względu na wysokość obrotów.

2.5. Przekazanie artykułów spożywczych

Przepisy ustawy o VAT wskazują tylko ogólną zasadę regulującą kwestię odliczania VAT naliczonego od zakupów dokonywanych na cele prowadzonej działalności opodatkowanej, a mianowicie związek ze sprzedażą opodatkowaną.

2.5.1. VAT naliczony od zakupu artykułów spożywczych

Przepisy nie precyzują jednak, jakiego typu związek musi istnieć między sprzedażą a zakupami, aby podatnik mógł skorzystać z prawa do odliczenia. Bazując na orzecznictwie (w tym wyrokach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej) i komentarzach, przyjmuje się, że związek taki może być albo bezpośredni, albo pośredni – istnienie już jednego z nich przesądza o możliwości odliczenia VAT naliczonego od zakupów.

Wydawane przez długi okres interpretacje Ministra Finansów potwierdzały, że między zakupem artykułów spożywczych zarówno dla pracowników, jak i dla gości czy kontrahentów a sprzedażą opodatkowaną podatników zachodzi związek pośredni, i pozwalały na odliczenie VAT.

Organy podatkowe zmieniły jednak zdanie. Obecnie uznają, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje tylko w związku z nabyciem dla pracowników kawy, herbaty, mleka, wody mineralnej i cukru (tj. podstawowych artykułów spożywczych), który to obowiązek wynika z odrębnych przepisów, tzn. z rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 26 września 1997 r. w sprawie ogólnych przepisów bezpieczeństwa i higieny pracy (tak uznał Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji z 26 stycznia 2015 r., sygn. ITPP1/443-1369/14/MN).

Z kolei Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w piśmie z 4 grudnia 2014 r. (sygn. IBPP1/443-877/14/ES) wskazał, że:

MF (...) w odniesieniu do przekazywania jabłek pracownikom w zwykłych okolicznościach tj. w sytuacji gdy pracownik sam decyduje, czy i kiedy poczęstuje się jabłkiem, brak jest argumentów przemawiających za odliczeniem podatku, gdyż nie wiąże się to z prowadzoną przez podatnika działalnością. (...) Konieczność zapewnienia owoców (jabłek) przez Wnioskodawcę swoim pracownikom nie wynika z żadnych przepisów (np. bhp) jak również (...) nie jest niezbędne dla celów prowadzonej działalności gospodarczej, bowiem pracownicy są zobowiązani świadczyć pracę niezależnie od poczęstunku jaki serwuje im z własnej woli pracodawca. (...) Zatem wydawanie pracownikom takich produktów jak jabłka nie ma związku ze sprzedażą opodatkowaną Wnioskodawcy.

Natomiast Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w piśmie z 4 marca 2015 r. (sygn. IPTPP4/443-863/14-4/BM) uznał, że prawo do odliczenia VAT od zakupu słodczy, przekąsek przysługuje tylko wtedy, gdy mają być spożyte na spotkaniach wewnętrznych i zewnętrznych.

Stanowisko organów podatkowych potwierdzają sądy (patrz: wyrok WSA w Krakowie z 8 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 1370/15).

2.5.2. VAT należny przy nieodpłatnym przekazaniu

Aby przeanalizować kwestię nieodpłatnych wydań artykułów spożywczych pracownikom, należy odnieść się do art. 7 ust. 2 ustawy o VAT, który wskazuje, że przez dostawę

towarów rozumie się przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności:

- 1) 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,
 - 2) wszelkie inne darowizny
- jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

W tym miejscu warto podkreślić, że w uzasadnieniach interpretacji pojawia się czasami odniesienie do treści art. 8 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, co jednak nie do końca jest poprawne. W przepisie tym jest mowa, że przez nieodpłatne świadczenie usług uznaje się użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu tych towarów.

Biorąc pod uwagę oba zacytowane przepisy, w odniesieniu do artykułów spożywczych przekazywanych pracownikom, gościom czy kontrahentom do spożycia w trakcie ich godzin pracy czy spotkań, nie można mówić o spełnieniu przesłanki „potrzeb osobistych” (art. 7 ust. 2), czyli potrzeb niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, statusem pracownika czy pełnioną funkcją. Dodatkowo zakupy takie mają także związek z działalnością gospodarczą podatnika (art. 8 ust. 2 pkt 1). Podsumowując zatem, bez względu na to, czy uznamy, iż mamy do czynienia z pierwszą bądź z drugą podstawą prawną, warunki wymienione w obu przepisach nie zostały spełnione, stąd nieodpłatne przekazanie artykułów spożywczych pracownikom nie będzie podlegało opodatkowaniu VAT, mimo skorzystania z prawa do odliczenia VAT.

Natomiast Minister Finansów w ostatnio wydawanych interpretacjach podnosi, że takie przekazanie nie będzie podlegało opodatkowaniu VAT ze względu na brak prawa do obniżenia kwoty VAT należnego o podatek naliczony. Również jeżeli podatnik będzie posiadał owe prawo (np. w przypadku obowiązkowego zakupu artykułów spożywczych, uregulowanego w odrębnych przepisach, czy zakupu na potrzeby spotkań z kontrahentami), to nieodpłatne przekazanie także nie będzie podlegało VAT, gdyż nie zostaną spełnione potrzeby osobiste pracowników oraz będzie istnieć związek ze sprzedażą opodatkowaną (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 czerwca 2017 r., sygn. 0115-KDIT1-1.4012.150.2017.1.AJ).

2.6. Upominki okolicznościowe

Często firmy przekazują swoim pracownikom upominki z tytułu różnych okazji, np. jubileuszu firmy. Gdy upominki są finansowane ze środków ZFŚS, ich przekazanie nie podlega VAT i jednocześnie pracodawca nie odliczy podatku od ich nabycia. Tutaj sprawa jest jasna. Przy badaniu, czy nieodpłatnie przekazywane towary w ogóle podlegają podatkowi VAT, należy w pierwszej kolejności określić, czy przekazywany towar ma wartość użytkową (konsumpcyjną) z punktu widzenia nabywcy. Jeżeli przekazywany nieodpłatnie towar nie miałby dla nabywcy żadnej wartości użytkowej (konsumpcyjnej), wówczas przekazanie takiego towaru nie podlegałoby opodatkowaniu VAT. Dotyczy to również prezentów dla pracowników. Tak wynika z wyjaśnień opublikowanych na stronach internetowych Ministerstwa Finansów, dotyczących zmian, które weszły w życie z dniem 1 kwietnia 2013 r.

Jeżeli prezenty są finansowane ze środków obrotowych i mają wartość użytkową, ich przekazanie podlega VAT, gdy następuje zarówno na cele osobiste, jak i na cele firmowe, ale tylko w drugim przypadku nie podlega VAT przekazanie upominków, które spełniają definicję prezentów o małej wartości. Należy się zatem zastanowić, jaki charakter mają te upominki – czy są przekazywane na cele osobiste? Jak już zostało powiedziane, potrzebami osobistymi są potrzeby, których realizacja nie jest związana ze stosunkiem pracy i których zaspokojenie wynika z dobrej woli pracodawcy. Zdaniem organów podatkowych w tym przypadku nie jest to przekazanie na cele przedsiębiorstwa.

Decyzja o wręczeniu pracownikom upominków, kwiatów z okazji np. jubileuszu firmy jest zazwyczaj decyzją dobrowolną, niewynikającą z regulaminów pracowniczych. Dlatego zdaniem organów podatkowych przekazanie to odbywa się na cele osobiste (np. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 22 lipca 2015 r., sygn. ILPP1/4512-1-295/15-4/MD). Uznają, że osobiste cele i korzyści pracowników mają znaczenie pierwszorzędne w stosunku do korzyści pracodawcy (wzmocnienie związków z pracodawcą i zwiększenie efektywności pracy). Argumentem za przyjęciem tego stanowiska jest to, że przepisy prawa nie wymuszają na pracodawcy obowiązku wręczenia pracownikom prezentów z okazji jubileuszu firmy. Obdarowanie pracowników nie jest niezbędne dla celów prowadzonej działalności gospodarczej, gdyż pracownicy są zobowiązani świadczyć pracę niezależnie od prezentów, jakie daje im z własnej woli pracodawca. Dlatego wręczenie pracownikom upominków będzie nosiło znamiona przekazania towarów na cele osobiste.

Nawet gdy stosujemy się do stanowiska organów podatkowych, obowiązek opodatkowania tego przekazania jest uzależniony od tego, czy podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia VAT. Ich zdaniem, gdy podatnik nabywa upominki z przeznaczeniem na cele osobiste pracowników, nie przysługuje mu prawo do odliczenia VAT, a tym samym nie nalicza wtedy podatku.

Stanowisko to jest błędne. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 maja 2011 r. (sygn. akt I FSK 829/10) czytamy, że nieodpłatne przekazywanie towarów mające na celu realizowanie obowiązków pracodawcy bądź motywowanie pracowników do bardziej efektywnej pracy stanowi przekazanie na cele związane z przedsiębiorstwem.

Dlatego pracodawcy przysługuje prawo do odliczenia VAT i przekazanie tych upominków nie podlega VAT, gdy można je sklasyfikować jako prezenty o małej wartości.

2.7. Wydatki związane z pogrzebem pracowników lub byłych pracowników

Pracodawcy ponoszą również wydatki na zakup wieńców pogrzebowych, umieszczanie nekrologów w prasie, kondolencji czy wydatki związane z transportem pracowników w związku z udziałem w uroczystościach pogrzebowych zmarłego pracownika. W tym przypadku, gdy pracodawcy prowadzą działalność opodatkowaną VAT, przysługuje im prawo do odliczenia VAT z faktur dokumentujących wydatki ponoszone w związku z pogrzebem zmarłego pracownika, emeryta, rencisty oraz najbliższej rodziny pracownika lub byłego pracownika (emeryta, rencisty). Możemy w tym przypadku mówić o pośrednim związku z prowadzoną działalnością, gdyż ponoszone wydatki wiążą się z całokształtem funkcjonowania przedsiębiorstwa.

Jednocześnie złożenie wieńców pogrzebowych, umieszczanie nekrologów w prasie, kondolencji i transport pracowników w związku z udziałem w uroczystościach pogrzebowych nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Stanowisko to potwierdzały organy skarbowe w wydawanych interpretacjach, czego przykładem jest interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 28 stycznia 2013 r. (sygn. IPTPP1/443-851/12-4/MG) czy interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 26 czerwca 2014 r. (sygn. ITPP1/443-423/14/DM).

Jednak w obecnie wydawanych interpretacjach na ten temat organy podatkowe zmieniły zdanie i uznają, że prawo do odliczenia nie przysługuje, gdyż między działalnością firmy a tymi zakupami nie ma żadnego związku (np. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 22 lipca 2015 r., sygn. ILPP1/4512-1-295/15-4/MD).

2.8. Telefony służbowe

Jeśli pracownik używa telefonu do celów służbowych, to z oczywistych względów nie otrzymuje żadnego świadczenia od pracodawcy. Pracodawca odlicza VAT na ogólnych zasadach. Jeżeli natomiast pracownik używa telefonu do celów prywatnych i pracodawca obciąża go kosztami rozmów, dochodzi do odsprzedaży usług telekomunikacyjnych. Odpłatne świadczenie usług (art. 8 ust. 1 ustawy o VAT) podlega opodatkowaniu VAT. W przypadku usług telekomunikacyjnych właściwą stawką VAT jest stawka podstawowa 23%. W wyniku tego w rozliczeniach VAT pracodawca jest traktowany, jakby sam świadczył usługi telekomunikacyjne.

Co do zasady odpłatne świadczenie usług dokumentowane jest fakturą VAT. Jednak w przypadku refakturowania usług na pracowników, czyli na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, nie ma obowiązku wystawienia faktury, jeżeli osoba ta nie wystąpi z żądaniem jej wystawienia w terminie trzech miesięcy, li-

cząc od końca miesiąca, w którym wykonano usługę (art. 106b ust. 3 ustawy o VAT). Zatem obrót uzyskany w wyniku obciążenia pracowników za rozmowy prywatne można udokumentować w dowolny sposób, np. w postaci listy obciążanych pracowników, z której wynika kwota do zwrotu przez pracownika i kwota VAT należnego.

Świadczenia te są zwolnione z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej, gdy pracodawca nie rozpoczął ewidencjonowania tych czynności przed 1 stycznia 2018 r. Gdy nie jest wystawiana faktura, obowiązek podatkowy powstaje w rozliczeniu za okres, kiedy upływa termin płatności. W większości przypadków koszty te są potrącane z wynagrodzenia pracownika. Dlatego okres rozliczeniowy, w którym zostanie potrącony koszt, będzie okresem rozliczeniowym, za który należy rozliczyć VAT.

Gdy pracownik nie jest obciążany kosztami rozmów prywatnych, dochodzi do nieodpłatnego świadczenia podlegającego opodatkowaniu VAT.

Jeśli pracodawca zamierza sprzedać swoim pracownikom telefony służbowe, a nie rozpoczął ewidencjonowania przy użyciu kasy rejestrującej przed 2018 r., również będzie zwolniony z obowiązku ewidencjonowania tej sprzedaży. Sprzedaż telefonów służbowych na rzecz swoich pracowników jest objęta zwolnieniem wynikającym z § 2 w powiązaniu z poz. 36 załącznika do rozporządzenia w sprawie zwolnień z kas rejestrujących. Bezwzględny obowiązek ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących na podstawie § 4 ust. 1 pkt 1 lit. b)–l) rozporządzenia w sprawie zwolnień z kas rejestrujących (np. w związku ze sprzedażą telefonów) nie ma zastosowania do zwolnień wynikających z poz. 36 załącznika do rozporządzenia w sprawie zwolnień z kas rejestrujących.

2.9. Opieka medyczna

Pracodawcy, w celu zwiększenia motywacji pracowników i ich zaangażowania w pracę, dość często nabywają od podmiotu trzeciego, a następnie nieodpłatnie przekazują swoim pracownikom pakiety medyczne uprawniające do korzystania z usług medycznych. W takim przypadku pracodawcy nabywają usługę, która jest zwolniona od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 lub pkt 19 ustawy o VAT. Przekazując pakiety medyczne swoim pracownikom, pracodawcy świadczą nieodpłatną usługę na cele osobiste pracowników, która podlega opodatkowaniu na podstawie art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT. Nieodpłatne świadczenie tej usługi podlega zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 19a ustawy o VAT. Według tych regulacji zwolnieniem objęte jest także świadczenie usług, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18 i 19 ustawy o VAT, jeżeli usługi te zostały nabyte przez podatnika we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej (czyli np. na rzecz pracownika) od podmiotów, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18 i 19 ustawy o VAT.

Jeszcze niedawno organy podatkowe twierdziły, że regulacje określone przez art. 8 ust. 2 ustawy o VAT stosuje się także do nieodpłatnego świadczenia usług, które są zwolnione z opodatkowania, w tym np. pakietów medycznych. W rezultacie wartość

nieodpłatnie świadczonych usług, do których zastosowanie miało zwolnienie z opodatkowania, wykazywano w deklaracji VAT w wierszu „Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, zwolnione od podatku”.

Potwierdzeniem tego stanowiska może być interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Katowicach z 18 lutego 2015 r. (sygn. IBPP3/443-1374/14/MN).

W ostatnim czasie organy podatkowe zmieniły w tym zakresie swoje stanowisko. Obecnie uznają, że regulacje zawarte w art. 8 ust. 2 ustawy o VAT nie mają zastosowania do nieodpłatnie świadczonych usług, które są zwolnione od podatku. Organy podatkowe twierdzą, że świadczenia są czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu. W rezultacie wartość nieodpłatnie świadczonych usług zwolnionych od podatku nie podlega wykazaniu w deklaracji VAT. Takie stanowisko zaprezentował m.in. Dyrektor IS w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 29 września 2016 r. (sygn. IBPP3/4512-395/16-2/SR) oraz Dyrektor IS w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 4 października 2016 r. (sygn. IPPP2/4512-534/16-4/AO).

„Nowe” stanowisko organów podatkowych jest dość kontrowersyjne, ponieważ wynika z niego, że czynność, która podlegałaby opodatkowaniu, ale do której ma zastosowanie zwolnienie od podatku, uznaje się ostatecznie za czynność niepodlegającą opodatkowaniu, która pozostaje poza zakresem VAT. Usługa podlegająca opodatkowaniu, ale zwolniona od tego podatku, oraz usługa niepodlegająca opodatkowaniu mają dwa różne znaczenia, których nie można uznawać za tożsame. Dlatego choć „nowe” stanowisko organów podatkowych jest korzystne dla podatników pod tym względem, że nieodpłatne świadczenie usługi zwolnionej od podatku nie wymaga wykazania w deklaracji VAT – nie jest ono uzasadnione.

2.10. Samochody służbowe

Jeżeli pracownik podatnika, który od nabycia samochodu odliczył 100%, skorzysta z samochodu do celów prywatnych, podatnik musi naliczyć VAT. Jeśli przy nabyciu samochodu podatnik:

- odliczył 50% podatku naliczonego, nie więcej niż 5000 zł,
 - odliczył 60% podatku naliczonego, nie więcej niż 6000 zł,
 - odliczył 50% podatku naliczonego,
 - nie odliczył podatku w ogóle,
 - nie odliczył podatku w ogóle, ale odliczył 50% kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia części składowych do tych pojazdów
- to nieodpłatne wykorzystanie samochodu do celów prywatnych przez pracownika nie podlega VAT.

Jeżeli nieodpłatne wykorzystanie samochodu podlega VAT, wówczas podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika (art. 29a ust. 5 ustawy o VAT). Obecnie dla jego udokumentowania nie trzeba wystawiać żadnego dokumentu wewnętrznego. Ustalając koszt świadczenia, bierzemy pod uwagę tylko

te wydatki, w stosunku do których przysługiwało nam prawo do odliczenia VAT (zob. wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94 oraz z 14 września 2006 r. w sprawie C-72/05).

Natomiast gdy nie ponosimy żadnych kosztów przy nieodpłatnym świadczeniu usług lub gdy kosztów tych nie da się określić, podstawa opodatkowania będzie miała wartość „zerową”, co w konsekwencji spowoduje nieopodatkowanie tej czynności podatkiem od towarów i usług.

Dla ustalenia podstawy z tytułu nieodpłatnego świadczenia usług nie można przyjąć ceny rynkowej świadczenia usług tego typu, gdyż podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika (patrz: pismo Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowym Targu z 19 września 2005 r., sygn. PP/443/31/Int-55/05).

Według TSUE (wyrok z 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94 Renate Enkler), określając podstawę opodatkowania, należy:

- 1) ustalić wydatki poniesione w danym okresie rozliczeniowym, które dotyczą użytkowanej rzeczy, takie jak odpisy amortyzacyjne, lub wydatki poniesione przez podatnika, które dają mu prawo do odliczenia VAT, następnie
- 2) wziąć pod uwagę tylko część wydatków proporcjonalną do wskaźnika między całkowitym trwaniem faktycznego użycia towarów z jednej strony a całkowitym trwaniem faktycznego użycia do celów innych niż gospodarcze z drugiej strony.

Rozdział III

Podatnik VAT

(art. 15 ustawy o VAT)

Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

1. Zlecenia wykonywane osobiście

Za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą nie uznaje się czynności, z tytułu których przychody zostały wymienione w:

- art. 12 ust. 1–6 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych,
- art. 13 pkt 2–9 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich.

Zasada ta ma także zastosowanie do usług 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 do artystycznego wykonania albo za ich wykonanie, w tym również wynagradzanych za pośrednictwem organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi.

Gdy podatnik świadczy usługi na podstawie umowy o pracę, nigdy z tego tytułu nie staje się podatnikiem VAT. Wątpliwości dotyczą opodatkowania VAT niektórych czynności wykonywanych przez osoby fizyczne, zwłaszcza czynności wykonywanych w ramach umowy zlecenia i umowy o dzieło.

Czynności te podlegają VAT, gdy można je uznać za działalność gospodarczą. Definicja działalności gospodarczej została określona na potrzeby podatku od towarów i usług w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Osoby fizyczne samodzielnie wykonujące tak zdefiniowaną działalność gospodarczą stają się podatnikami podatku od towarów i usług bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Nie wszystkie jednak czynności wykonywane przez osoby fizyczne na podstawie umów zlecenia i umów o dzieło traktuje się jako wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą.

1.1. Umowa zlecenia lub o dzieło z pracodawcą

Osoby fizyczne wykonujące czynności w ramach umów zlecenia albo umów o dzieło i jednocześnie pozostające w stosunku pracy ze zleceniodawcą nie korzystają automatycznie z wyłączenia z ustawy o podatku od towarów i usług. Muszą dokonać analizy zawartych umów pod kątem warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich. Dopiero dokonanie analizy umowy pod tym kątem pozwala na stwierdzenie, czy wykonywane przez osobę fizyczną czynności nie podlegają VAT (art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT).

Pamiętajmy, że pierwszy warunek to zaliczenie przez zleceniobiorcę obrotów do przychodów z działalności wykonywanej osobiście. Rodzaje tych przychodów zostały określone w art. 13 pkt 2–9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wśród tych przychodów zostało wymienione wykonywanie usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwane wyłącznie od:

- osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej,
- właściciela (posiadacza) nieruchomości, w której lokale są wynajmowane, lub działającego w jego imieniu zarządcy albo administratora – jeżeli podatnik wykonuje te usługi wyłącznie na potrzeby związane z tą nieruchomością.

Kolejnym warunkiem, jaki musi zostać spełniony, aby zleceniobiorca nie naliczał VAT, jest wystąpienie więzów prawnych między zleceniodawcą a zleceniobiorcą co do:

- warunków wykonywania tych czynności,
- wynagrodzenia i
- odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich.

Najczęściej wątpliwości pojawiają się w odniesieniu do warunku dotyczącego odpowiedzialności zlecającego wykonywanie czynności wobec osób trzecich.

W wydawanych obecnie interpretacjach organy podatkowe uznają, że w przypadku gdy zleceniobiorca ponosi odpowiedzialność tylko wobec zleceniodawcy i korzysta z jego infrastruktury, nie możemy uznać go za podatnika, niezależnie od rodzaju świadczonych usług. Nie prowadzi on samodzielnej działalności.

Sądy w wydawanych wyrokach od początku wskazują, że zleceniobiorca nie jest podatnikiem samodzielnie wykonującym działalność, jeśli:

- stosunek prawny posiada cechy właściwe dla stosunku pracy, tj. podporządkowanie pracownika pracodawcy, wymóg osobistego świadczenia pracy oraz obciążenie podmiotu zatrudniającego ryzykiem prowadzenia zakładu pracy, czyli odpowiedzialnością pracodawcy za szkody wyrządzone osobom trzecim przez pracownika w trakcie pracy (NSA w wyroku z 17 października 2006 r., sygn. akt I FSK 86/06, WSA w Bydgoszczy w wyroku z 5 kwietnia 2007 r., sygn. akt I SA/Bd 111/07);
- nie wykonuje swojej działalności jako przedsiębiorca działający w warunkach niepewności, np. co do popytu, konkurencji oraz ostatecznego rezultatu finansowego podjętej działalności. Innymi słowy, czynnikiem wyróżniającym działalność gospodarczą prowadzoną w sposób samodzielny jest element ryzyka ekonomicznego podjętej działalności (np. ETS w sprawie C-325/85 oraz C-202/90);
- prowadząc działalność na rzecz określonego podmiotu, korzysta wyłącznie lub przede wszystkim z organizacji i infrastruktury podmiotu, na rzecz którego działalność jest prowadzona, gdy nie ponosi ekonomicznego ryzyka działalności, jak również nie ponosi odpowiedzialności wobec osób trzecich za szkody wyrządzone w związku z prowadzoną działalnością (WSA w Poznaniu w wyroku z 22 lutego 2007 r., sygn. akt I SA/Po 126/06).

Dlatego gdy zleceniobiorca, który świadczy np. usługę sprzątania na rzecz swojego pracodawcy, korzysta z jego sprzętów, środków czystości, wykonuje ją osobiście, to nie możemy mówić, że wykonuje działalność gospodarczą.

Zapis w umowie, że zleceniodawca ponosi odpowiedzialność za działania zleceniobiorcy wobec osób trzecich, nie jest konieczny, aby uznać, iż nie jest to działalność gospodarcza (decyduje charakter czynności). Jednak w trakcie kontroli taki zapis może stanowić ważny argument w sporze z organami podatkowymi.

Gdy uznamy, że czynności są wykonywane w ramach działalności, możemy korzystać ze zwolnienia ze względu na wysokość obrotów (patrz: rozdział XX).

1.2. Kontrakt menedżerski

Oprócz umów zlecenia i o dzieło również wykonywanie działalności na podstawie innych umów, z tytułu których przychód jest sklasyfikowany jako przychód z działalności wykonywanej osobiście (art. 13 pkt 2–9 ustawy o pdof), może nie powodować obowiązku rozliczania VAT. Wątpliwości budzą kontrakty menedżerskie, szczególnie gdy menedżer jest jednocześnie członkiem zarządu. Zdaniem sądów samo to, że menedżer jest jednocześnie członkiem zarządu spółki, nie oznacza, że nie jest lub jest podatnikiem VAT. Chcąc ocenić, czy jest on podatnikiem VAT, czy też nie, należy dokonać analizy kontraktu menedżerskiego w celu ustalenia, czy stosunek ten ma cechy charakterystyczne dla stosunku pracy, czy też dla umowy cywilnoprawnej.

W wyroku z 23 sierpnia 2012 r. (sygn. akt I FSK 1645/11) NSA uznał, że:

NSA *Nie jest podatnikiem VAT osoba, która wykonuje czynności dla spółki na podstawie kontraktu menedżerskiego i przy tym jest na tyle związana ze spółką, że nie może samodzielnie wykonywać działalności gospodarczej.*

Gdy menedżer jest również członkiem zarządu, zdaniem organów podatkowych jest również podatnikiem VAT, jeżeli:

- ponosi odpowiedzialność za wykonanie czynności w ramach kontraktu wobec osób trzecich,
- czynności określone kontraktem może wykonywać w dowolnym miejscu i czasie,
- konstrukcja wynagrodzenia uzależniona jest od wyników osiąganych przez menedżera.

Natomiast zdaniem organów podatkowych nie prowadzi działalności podlegającej VAT menedżer, któremu firma udostępnia swoją infrastrukturę (np. pomieszczenie biurowe, telefon, komputer), jego wynagrodzenie ma charakter przynajmniej w części stały, a z umowy nie wynika jego odpowiedzialność wobec osób trzecich. Odpowiedzialność na podstawie przepisów innych ustaw, np. Kodeksu spółek handlowych, nie powoduje, że możemy mówić o jego odpowiedzialności wobec osób trzecich. Dla oceny, czy menedżer jest podatnikiem VAT, nie ma znaczenia jego funkcja członka zarządu. Tak wynika z interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 6 października 2017 r. (sygn. PT3.8101.11.2017).

Artykuł 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT nie uznaje za osoby wykonujące działalność gospodarczą, a tym samym za podatników, osób fizycznych (tutaj: zarządzających), które z tytułu wykonywania czynności są związane ze zlecającym wykonanie (tutaj: ze spółką, z którą zawierana jest umowa) tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny co do:

- warunków wykonywania tych czynności oraz
- wynagrodzenia, oraz
- odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich.

Od samego początku obowiązywania tego przepisu warunki te budziły wątpliwości, szczególnie trzeci warunek dotyczący odpowiedzialności, gdy menedżer był również członkiem zarządu.

MF interpretuje te warunki w inny sposób, niż dotychczas robiły to organy podatkowe. Z wyjaśnień MF wynika, że samo określenie w umowie wynagrodzenia czy warunków wykonania usługi nie powoduje automatycznie, że nie mamy do czynienia z działalnością gospodarczą. Musi to być określone w odpowiedni sposób.

Należy pamiętać, że przedstawione trzy warunki muszą być spełnione łącznie. Jak podkreśliło MF:

MF (...) jeżeli analiza danej umowy cywilnoprawnej (stosunku prawnego) pomiędzy zarządzającym a spółką wykaże, że spełnione są wszystkie trzy przedstawione powyżej warunki to zarządzającego nie można uznać za podatnika VAT. Jednocześnie brak spełnienia któregośkolwiek warunku oznacza, że zarządzający występuje w charakterze podatnika VAT.

Z wyjaśnień wynika, że nie prowadzi działalności menedżer, któremu firma udostępnia swoją infrastrukturę, tj. pomieszczenie biurowe, telefon, komputer, gdy pozostałe dwa warunki są spełnione.

Przyjęcie zgodnie z postanowieniami ustawy o wynagradzaniu stosownych rozwiązań dotyczących zapewnienia zarządzającemu w zakresie niezbędnym do wykonywania usług zarządzania urządzeń technicznych (np. komputera, telefonu komórkowego, samochodu itp.) oraz ewentualnie innych zasobów, którymi dysponuje spółka (np. pomieszczenia biurowe wraz z wyposażeniem, uczestnictwo w szkoleniach i konferencjach związanych ściśle z pełnioną funkcją i powierzonymi zadaniami, firmowych kart płatniczych i kredytowych itp.), dodatkowo potwierdza charakter (przemawiający za brakiem samodzielności w rozumieniu VAT) takiego stosunku prawnego.

Drugi warunek jest spełniony, gdy kontrakt menedżerski przewiduje dla zarządzającego stałe wynagrodzenie lub jeśli oprócz stałego wynagrodzenia jest również wynagrodzenie zależne od określonych czynników, pod warunkiem jednak że element stały będzie stanowił istotną wielkość i/lub część całkowitego wynagrodzenia. Jednocześnie MF przedstawia przykłady wynagrodzenia, którego określenie w umowie nie powoduje, że menedżer wykonuje działalność. Taka sytuacja ma miejsce, gdy w umowie dla zarządzającego ustalono stałe wynagrodzenie miesięczne w wielkości adekwatnej do pozycji spółki, zakresu zadań itd. oraz roczną premię stanowiącą określony procent wypracowanego w danym roku zysku.

Dla uznania spełnienia badanego warunku nie ma znaczenia okoliczność, że w umowie przewiduje się przykładowo (proporcjonalne) zmniejszenie wynagrodzenia z racji czasowego braku wykonywania czynności przez zarządzającego (wskutek własnej decyzji, choroby, zawieszenia w wykonywaniu funkcji itp.). Podobnie nie ma znaczenia ewentualna okoliczność, że na podstawie umowy należne zarządzającemu wynagrodzenie obejmuje również wynagrodzenie za przeniesienie praw własności egzemplarza lub nośnika utworu i projektu wynalazczego oraz autorskich praw majątkowych do utworu, udzielenie wszelkich zezwoleń i upoważnień oraz korzystanie przez spółkę z projektów wynalazczych, w tym wynalazku, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, projektów racjonalizatorskich, know-how, baz danych stworzonych przez zarządzającego itp. – jeżeli w wyniku wykonywania umowy zarządzający stworzy utwór w rozumieniu ustawy z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Ustalenie w umowie dla zarządzającego m.in. wynagrodzenia z niniejszego tytułu nie stoi na przeszkodzie spełnieniu badanego warunku.

Menedżer nie prowadzi działalności, jeżeli zgodnie z umową odpowiedzialność jest po stronie spółki, a nie po stronie faktycznego wykonawcy (zarządzającego), co wyklucza samodzielny charakter jego działalności, lub gdy dana umowa nie przewiduje (nie wprowadza) takiej odpowiedzialności.

Gdy ta odpowiedzialność wynika tylko z przepisów prawa, np. Kodeksu spółek handlowych, to nie możemy mówić, że menedżer ponosi odpowiedzialność wobec osób trzecich.

Przykładowo, jeżeli dana umowa przewiduje, że zarządzający ponosi odpowiedzialność wobec spółki oraz wobec osób trzecich za szkody wyrządzone w czasie wykonywania przez niego przedmiotu umowy, będące następstwem niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków zarządzającego wynikających z umowy lub

z przepisów prawa – przy czym odpowiedzialność ta jest niezależna od odpowiedzialności zarządzającego, którą ponosi on z tytułu pełnienia funkcji członka zarządu, określonej przepisami prawa (w szczególności na mocy k.s.h.), to możemy uznać, że prowadzi działalność, gdy pozostałe warunki są spełnione.

Ponoszenie ryzyka ekonomicznego nie może być utożsamiane z odpowiedzialnością menedżera za szkody wobec spółki. Są to odrębne kwestie. Odpowiedzialność menedżera za szkody wyrządzone w związku z prowadzoną działalnością ma być rozpoznawana wobec osób trzecich, nie wobec spółki. Jej źródłem ma być stosunek zobowiązaniowy łączący menedżera ze spółką, a nie stosunek organizacyjnoprawny członka zarządu spółki.

1.2.1. Biegli

Biegli wykonujący ekspertyzy na rzecz sądów są podatnikami VAT z tytułu wykonywanych ekspertyz.

Stanowisko to potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale 7 sędziów z 12 stycznia 2009 r. (sygn. akt I FPS 3/08):

NSA *Czynności wykonywane przez biegłego w postępowaniu sądowym stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku VAT. Dlatego podlegają opodatkowaniu VAT. Odpowiedzialność za wydane ekspertyzy ponosi sam biegły, a nie sąd zlecający ekspertyzę, dlatego nie ma podstaw, by wyłączyć biegłego spod opodatkowania podatkiem od towarów i usług.*

1.2.2. Syndyk

Podatnikiem VAT jest również syndyk. Potwierdzają to jednomyślnie sądy i organy podatkowe.

NSA *Ponieważ tak rozumiana odpowiedzialność zlecającego sądu za czynności syndyka nie występuje na gruncie przepisów u.p.u.n., czynności syndyka nie mogą być uznane za pozbawione samodzielności na podstawie art. 15 ust. 3 pkt 3 u.p.t.u., gdyż jego działalność ze swojej istoty nie spełnia określonego w tym przepisie warunku odnośnie odpowiedzialności zlecającego (sądu) wobec osób trzecich za czynności syndyka. Tym samym stosunek łączący syndyka z sądem nie ma charakteru stosunku zbliżonego do stosunku pracy (wyrok NSA z 21 października 2008 r., sygn. akt I FSK 1312/07).*

Natomiast w wyroku NSA z 4 marca 2014 r. (sygn. akt I FSK 529/13) czytamy:

NSA *Syndyka masy upadłości nie można uznać za „organ władzy publicznej” w rozumieniu art. 15 ust. 6 ustawy o VAT.*

Dlatego z tytułu wykonywanych czynności jako syndyk jest on podatnikiem VAT.

1.2.3. Adwokat z urzędu

Za podatnika VAT trzeba uznać też adwokata z urzędu:

NSA *Ustawowa rola sądu w tym zakresie sprowadza się do swoistego pośrednictwa w zapewnieniu osobie tego wymagającej świadczenia usługi przez adwo-*

kata, również jeżeli chodzi o wynagrodzenie. Przyjęcie koncepcji, że sąd w jakikolwiek sposób jest odpowiedzialny za podejmowane przez adwokata czynności byłoby zaprzeczeniem konstytucyjnych zasad (wyrok NSA z 8 października 2008 r., sygn. akt I FSK 1154/07).

2. Jednostki samorządu terytorialnego

Podatnikiem VAT jest jednostka samorządu terytorialnego. Jej jednostki organizacyjne nie mogą mieć takiego statusu. Dlatego najpóźniej na 1 stycznia 2017 r. jednostki samorządu terytorialnego musiały scentralizować swoje rozliczenia z jednostkami organizacyjnymi. Obowiązek ten wynikał z ustawy z 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 1454 ze zm.) – dalej: ustawa o centralizacji rozliczeń VAT. Ustawa o centralizacji rozliczeń VAT definiuje jednostkę organizacyjną.

Jednostka organizacyjna to:

- a) utworzone przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządowa jednostka budżetowa lub samorządowy zakład budżetowy,
- b) urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski.

Status podatnika VAT utraciły jednostki organizacyjne gmin, powiatów i województw. Nie oznacza to, że obowiązek centralizacji objął wszystkie jednostki. Są to wyłącznie jednostki i zakłady budżetowe oraz urzędy je obsługujące. Wynika to z definicji jednostek organizacyjnych, którą określa ustawa o centralizacji rozliczeń VAT.

2.1. Instytucje kultury

Kwestia statusu instytucji kultury (w takiej formie mogą działać domy kultury, biblioteki, muzea) jako podatnika VAT nie budzi wątpliwości. Posiadają one odrębną osobowość prawną na podstawie art. 14 ust. 1 ustawy z 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 862 ze zm.).

Instytucje kultury gospodarują samodzielnie przydzieloną i nabytą częścią mienia, kierując się zasadami efektywności ich wykorzystania, a także są zobowiązane do pokrywania kosztów bieżącej działalności i zobowiązań z uzyskiwanych przez siebie przychodów. Przychodami instytucji kultury z kolei są przychody z prowadzonej działalności, w tym ze sprzedaży składników majątku ruchomego, przychody z najmu i dzierżawy składników majątkowych, dotacje podmiotowe i celowe z budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, środki otrzymane od osób fizycznych i prawnych oraz z innych źródeł. Organizator – podmiot tworzący instytucję kultury, co do zasady, nie odpowiada za jej zobowiązania. Na tej podstawie przyjmuje się, że

instytucje kultury charakteryzują się znacznie większym stopniem samodzielności niż jednostki budżetowe gmin, co powoduje, że powinny być one uznawane za odrębnych od JST podatników VAT. Takie stanowisko prezentują zarówno sądy administracyjne (por. wyrok WSA w Poznaniu z 15 lutego 2012 r., sygn. akt I SA/Po 791/11), jak i organy podatkowe (por. interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 2 sierpnia 2016 r., sygn. ILPP1/4512-1-321/16-2/UG).

2.2. Administracja zespolona

Centralizacji nie podlegały zespolone z jednostkami samorządu terytorialnego organy służb, inspekcji i straży – tzw. administracja zespolona. Mimo tego zespolenia pozostają nadal organami administracji rządowej, co przesądza o ich samodzielności i odrębności od JST. Nie podlegały zatem centralizacji.

Przykładem odrębnej od powiatu jednostki jest powiatowy inspektor nadzoru budowlanego. Jego utworzenie nie jest uzależnione od woli samorządowego organu administracji. Obowiązek jego utworzenia oraz zadania przez niego realizowane wynikają z przepisów ustawowych. Powiatowy inspektor nadzoru budowlanego, jako organ administracyjny, jest powołany do realizacji zadań wynikających z Prawa budowlanego.

Potwierdzają to również organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 3 października 2016 r., sygn. 2461-IBPP3.4512.593.2016.1.MD).

Tak samo wygląda sytuacja komendanta powiatowej Państwowej Straży Pożarnej, który także jest podmiotem administracji zespolonej, zaliczanym powszechnie do inspekcji, służb i straży. Jego status prawny reguluje odrębny akt normatywny, tj. ustawa z 24 sierpnia 1991 r. o ochronie przeciwpożarowej (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 620, z późn. zm.).

W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 28 września 2016 r. (sygn. 2461-IBPP3.4512.573.2016-2.MD) czytamy:

MF

(...) zadania Komendanta Powiatowego Państwowej Straży Pożarnej wskazane zostały w art. 13 ust. 6 ustawy o Państwowej Straży Pożarnej.

Zatem, mając na uwadze powołane powyżej przepisy prawa na tle przedstawionego opisu sprawy należy wskazać, że organy służb, inspekcji i straży, pomimo ich zespolenia ze starostą, pozostają organami administracji rządowej, a wykonując zadania powiatu, czynią to we własnym imieniu. Zwierzchnictwo starosty nie jest zwierzchnictwem służbowym, bowiem przysługują mu jedynie określone ustawowo uprawnienia, uzgadnianie ich wspólnych działań na terenie powiatu, zatwierdzenie programów działania, kierowanie wspólnymi działaniami w sytuacjach szczególnych oraz zlecenie przeprowadzenia kontroli w uzasadnionych przypadkach. Nie są one organami powiatu. Co więcej, powiatowe służby, inspekcje i straże finansowane są z budżetu państwa, zachowują samodzielność i niezależność. Dodatkowo należy wskazać, że działalność tych podmiotów może obejmować więcej niż jeden powiat. Powyższe przemawia za brakiem uzasadnienia, aby te podmioty objąć centralizacją rozliczeń w zakresie podatku od towarów i usług.

Rozdział IV

Obowiązek podatkowy

(art. 19a ustawy o VAT)

O tym, kiedy należy rozliczać (w tym wykazywać w deklaracjach VAT) czynności podlegające opodatkowaniu VAT, decyduje moment powstania obowiązku podatkowego. Zasady powstawania obowiązku podatkowego w przypadku sprzedaży krajowej (odpłatnych dostaw towarów i odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju) określają przepisy art. 19a ustawy o VAT.

Na podstawie wymienionych przepisów czynności podlegające opodatkowaniu (tj. dostawy towarów i świadczenie usług na terytorium kraju) dzielą się na dwie grupy: czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych, oraz czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje na zasadach szczególnych.

1. Powstawanie obowiązku podatkowego na zasadach ogólnych

W przypadku gdy obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych, o momencie jego powstania decyduje data dokonania dostawy lub wykonania usługi oraz otrzymania zaliczki.

Powstawanie obowiązku podatkowego na zasadach ogólnych

Moment powstania obowiązku podatkowego	Kiedy wskazana zasada ma zastosowanie	Podstawa prawna
Z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty	Gdy zapłata zostanie otrzymana przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi	Art. 19a ust. 8 ustawy o VAT
Z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi	Gdy obowiązek podatkowy nie powstał wcześniej na skutek otrzymania całości lub części zapłaty	Art. 19a ust. 1 ustawy o VAT

1.1. Dokonanie dostawy towarów

Dokonaniem dostawy towarów jest przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (art. 7 ust. 1 ustawy o VAT). Najczęściej przeniesienie takiego prawa następuje z chwilą wydania towarów, lecz nie zawsze tak jest. Do dokonania takiej dostawy dojść może np. na skutek wydania dokumentów albo środków umożliwiających rozporządzanie rzeczą.

Termin powstania obowiązku podatkowego, gdy wydanie towaru decyduje o momencie powstania obowiązku podatkowego

Sposób dostarczenia towaru	Moment dokonania dostawy
Towar jest wydawany bezpośrednio nabywcy lub osobie przez niego wskazanej	Dokonanie dostawy towaru następuje z chwilą jego wydania
Towar jest dostarczany transportem własnym dostawcy, lub najętym przez niego, do miejsca wskazanego w umowie przez nabywcę	Dokonanie dostawy towaru następuje, co do zasady, z chwilą dostarczenia towaru do miejsca wskazanego przez nabywcę
Towar jest pozostawiany w miejscu wskazanym przez nabywcę (np. nabywca prosi o pozostawienie – odpłatnie lub nieodpłatnie – towaru na określony czas w magazynie dostawcy)	Dokonanie dostawy towarów następuje z chwilą pozostawienia tego towaru w uzgodniony sposób do dyspozycji nabywcy
Towar jest wysyłany przez dostawcę nabywcy za pośrednictwem przewoźnika, kuriera, poczty itp. (ryzyko utraty towaru ponosi nabywca)	Dokonanie dostawy towaru następuje z chwilą wydania towaru podmiotowi, który jest zobowiązany do jego dostarczenia, z tym bowiem momentem dostawca przenosi prawo do rozporządzania towarem jak właściciel na nabywcę

PRZYKŁAD

Podatnik sprzedał samochód. Umowa została zawarta 31 maja 2018 r. i bezpośrednio po jej podpisaniu nabywcy zostały wręczone kluczyki i dokumenty do samochodu. Nabywca nie odebrał jednak samochodu od razu, lecz uczynił to dopiero 3 czerwca 2018 r. Mimo to obowiązek podatkowy z tytułu dostawy samochodu powstał 31 maja 2018 r., tj. w dniu wydania nabywcy dokumentów i kluczyków umożliwiających rozporządzanie samochodem.

1.2. Wykonanie usługi

Nadal wątpliwości budzi kwestia, kiedy dochodzi do wykonania usług. Uznać należy, że momentem wykonania usługi jest, co do zasady, moment, w którym usługodawca dokonał ostatniej czynności składającej się na określony rodzaj usługi.

PRZYKŁAD

Firma transportowa otrzymała zlecenie dostarczenia towaru z magazynu firmy A w Poznaniu do magazynu firmy B we Wrocławiu. Firma transportowa wyładowała towar w magazynie firmy B we Wrocławiu 30 czerwca 2018 r. W tym też dniu dojdzie do wykonania usługi transportowej (i powstania obowiązku podatkowego w VAT), gdyż z chwilą wyładowania towaru firma transportowa dokonała ostatniej czynności składającej się na usługę transportową.

Obecnie zarówno organy podatkowe, jak i część sądów uważają, że:

WSA (...) postanowienia umów cywilnoprawnych o uznaniu usługi za wykonaną pozostają bez znaczenia dla celów związanych z ustaleniem tego obowiązku (patrz: wyrok WSA w Warszawie z 8 kwietnia 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 894/15).

1.3. Szczególne momenty uznawania usług za wykonane oraz dostaw towarów za dokonane

W niektórych przypadkach, uzasadnionych z reguły specyfiką transakcji, przepisy o VAT określają inny moment powstania obowiązku podatkowego. Przykładem jest regulacja wynikająca z art. 19a ust. 3 ustawy o VAT. Przepis ten stanowi, że usługę uznaje się za wykonaną:

- z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi – w przypadku świadczenia usługi, dla której ustalono następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń (art. 19a ust. 3 zdanie pierwsze),
- z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi – w przypadku świadczenia usługi w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń (art. 19a ust. 3 zdanie drugie). Przyjmuje się, że przez rok należy rozumieć 12 kolejnych następujących po sobie miesięcy.

Przedstawione zasady stosuje się odpowiednio do dostawy towarów, co wynika z art. 19a ust. 4 ustawy o VAT. Wyjątkiem jest dostawa towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2, tj. dostawa towarów, w ramach której następuje 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 (chodzi tu m.in. o dostawę towaru dokonaną w ramach leasingu finansowego).

Terminy powstania obowiązku podatkowego

Lp.	Rodzaj usługi	Moment powstania obowiązku podatkowego	Podstawa prawna w ustawie o VAT	Podstawa prawna w dyrektywie UE
1a	Usługa świadczona w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń	W ostatnim dniu każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia usługi/dostawy	Art. 19a ust. 3 zdanie drugie	Art. 64 ust. 2 akapit drugi
1b	Dostawa towarów dokonywana w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń		Art. 19a ust. 3 zdanie drugie w zw. z art. 19a ust. 4	Art. 64 ust. 2 akapit trzeci
2a	Usługa świadczona przez okres krótszy niż rok lub przez okres dłuższy niż rok, dla której w danym roku ustalono terminy płatności lub rozliczeń	W ostatnim dniu każdego okresu rozliczeniowego, do którego odnoszą się płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia usługi/dostawy	Art. 19a ust. 3 zdanie pierwsze	Art. 64 ust. 2 akapit trzeci
2b	Dostawa towarów dokonywana przez okres krótszy niż rok lub przez okres dłuższy niż rok, dla której w danym roku ustalono terminy płatności lub rozliczeń		Art. 19a ust. 3 zdanie pierwsze w zw. z art. 19a ust. 4	Art. 64 ust. 2 akapit trzeci

Przypadki określone w pozycjach 1a i 1b powyższej tabeli z reguły nie wywołują wątpliwości interpretacyjnych. Zarówno przepisy ustawy o VAT, jak i przepisy dyrektywy 2006/112/WE w sposób jednoznaczny określają, że w przypadku:

- usługi świadczonej w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok oraz
- dostawy towarów dokonywanej w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla których w danym roku nie upływają terminy płatności i rozliczeń, obowiązek podatkowy powstaje z upływem każdego roku podatkowego, aż do momentu zakończenia usługi/dostawy. W tej kwestii przepisy krajowe, określone przez art. 19a ust. 3 zdanie drugie i ust. 4 ustawy o VAT, są odzwierciedleniem regulacji unijnej zawartej w art. 64 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE. Dla podatników jest sprawą oczywistą, że obowiązek rozliczenia VAT z końcem roku podatkowego oraz w dniu zakończenia świadczenia usługi/dostawy towaru dotyczy sprzedaży:
 - dokonywanej przez okres dłuższy niż rok,
 - o charakterze ciągłym,
 - dla której w danym roku nie wyznaczono terminów płatności lub rozliczeń.

Wątpliwości interpretacyjne budzi natomiast kwestia ustalenia daty powstania obowiązku podatkowego w przypadkach określonych w pozycjach 2a i 2b tabeli. Przypomnijmy, że art. 19a ust. 3 zdanie pierwsze ustawy o VAT stanowi, iż:

§ *Usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi.*

W pierwszym zdaniu art. 19a ust. 3 ustawy o VAT mowa jest wyłącznie o usłudze, dla której ustalono następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń. Nie ma w nim mowy o usłudze ciągłej. O usłudze ciągłej jest mowa dopiero w zdaniu drugim art. 19a ust. 3 ustawy o VAT. Rozróżnienie to pozwala wyciągnąć wniosek, że na podstawie art. 19a ust. 3 i 4 ustawy o VAT w odniesieniu do świadczonej usługi lub dostawy towarów, dla których ustalono następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, obowiązek podatkowy powstaje w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, aż do momentu ich zakończenia. Bez znaczenia pozostaje to, czy usługa/dostawa ma charakter ciągły, czy też nie. W ten sposób każda sprzedaż, dla której ustalono okresowe płatności (nie tylko sprzedaż „ciągła”), byłaby rozliczana z końcem okresu rozliczeniowego aż do dnia jej zakończenia. Ciągły charakter usługi i dostawy towarów ma znaczenie dopiero wtedy, gdy sprzedaż trwa dłużej niż rok, czyli przez okres dłuższy niż 12 kolejnych, następujących po sobie miesięcy, i w danym roku nie upływają terminy płatności i rozliczeń.

Wykładnia językowa art. 19a ust. 3 ustawy o VAT daje podstawę do rozliczania na koniec okresu rozliczeniowego wszystkich dostaw i usług, dla których ustalono okresowe płatności, tj. nie tylko dostaw i usług o charakterze ciągłym. Rozróżnienie dokonane przez ustawodawcę w zdaniu pierwszym i zdaniu drugim art. 19a ust. 3 ustawy o VAT pozwala uznać je za zabieg celowy.

Sądy wprowadzie uznają, że powinny być to usługi czy dostawy ciągłe, ale w inny sposób definiują te transakcje niż organy podatkowe. NSA w wyroku z 2 lutego 2018 r. (sygn. akt I FSK 1906/15) uznał, że:

NSA (...) *za dostawy o charakterze ciągłym, o których mowa w art. 19a ust. 4 w związku z art. 19a ust. 3 u.p.t.u. należy uznać ciąg kolejnych, odrębnych dostaw dokonywanych w dłuższym niż miesiąc okresie czasu, będący wynikiem ustaleń poczynionych pomiędzy kontrahentami, czy zawartych pomiędzy nimi umów, w ramach których dostawca zobowiązuje się wobec nabywcy do dostarczania na jego rzecz ściśle określonych towarów, według ustalonego planu.*

Sąd zakwestionował też stanowisko urzędu, że przepis ten ma zastosowanie tylko do dostaw „nieustających”:

NSA *Zresztą, gdyby przyjąć za organem podatkowym, że za dostawę ciągłą można uznać tylko dostawę „nieustającą”, okazałoby się, że przepis art. 19a ust. 3 u.p.t.u. w tym zakresie jest przepisem martwym. W przypadku bowiem wska-*

zanych przez organ podatkowy jako przykłady świadczeń/dostaw ciągłych: usług najmu, usług telekomunikacyjnych czy dostawy energii elektrycznej – chwilę powstania obowiązku podatkowego określono nie w art. 19a ust. 3 i 4, tylko w ust. 5 pkt 4 tego przepisu.

Dlatego gdy strony umowy ustalą, że stałe dostawy lub usługi będą rozliczane w okresach rozliczeniowych dłuższych niż miesiąc, to obowiązek podatkowy będzie powstawał z końcem każdego ustalonego okresu, chyba że wcześniej nastąpi zapłata.

Organy podatkowe twierdzą, że za sprzedaż ciągłą, rozliczaną na podstawie art. 19a ust. 3 zdanie pierwsze ustawy o VAT, nie może być uznana sprzedaż, której istotą jest jedynie jej powtarzalność. Wyklucza to rozliczenie z końcem okresu rozliczeniowego kilku dokonanych w tym okresie dostaw lub kilku wykonanych w tym okresie usług, nawet jeśli płatność za wszystkie usługi lub wszystkie dostawy następuje okresowo. W takim przypadku każda z tych dostaw lub usług jest samodzielnym świadczeniem. Sprzedażą ciągłą jest sprzedaż trwająca bez przerwy, która stale jest w fazie wykonywania. Chodzi tu o świadczenie w przyjętym przez strony okresie rozliczeniowym ciągle jednej i tej samej usługi (lub dostawy towarów), która bezustannie trwa. Ze względu na ciągły charakter tej usługi (lub dostawy) strony transakcji przyjmują, że rozliczenie wynagrodzenia następuje na podstawie okresowych płatności dla części usługi (lub części dostawy). W rezultacie nie jest dopuszczalne określanie obowiązku podatkowego na koniec przyjętego przez strony okresu rozliczeniowego w przypadku świadczenia w tym umownym okresie np. kilku usług (lub kilku dostaw), nawet jeśli są to usługi tego samego rodzaju (lub dostawy tego samego towaru), dla których ustalono okresowe płatności.

Potwierdzenie tego stanowiska można odnaleźć w interpretacji indywidualnej Dyrektora IS w Poznaniu z 22 maja 2015 r. (sygn. ILPP1/4512-1-90/15-4/AW). Pismo dotyczy sytuacji, w której podatnik świadczył usługi wytwarzania mieszanek i koncentratów paszowych, dla których zostały ustalone umowne, następujące po sobie terminy płatności (w cyklach tygodniowych). Podatnik wskazał, że podstawą wytworzenia mieszanek i koncentratów paszowych, w ramach zawartej umowy, są odrębne zlecenia – zamówienia. W zamówieniu określony jest rodzaj mieszanki, ilość oraz termin odbioru. Z wyjaśnień podatnika wynika, że rozpoczęcie realizacji zamówienia następuje w dniu jego przyjęcia, natomiast zakończenie realizacji zamówienia ma miejsce w dniu wydania towaru zamawiającemu. W tych okolicznościach organ podatkowy stwierdził, że:

MF *Samo zawarcie (...) pomiędzy kontrahentami umowy, z której wynika zobowiązanie do wykonania stałych usług nie przesądza o uznaniu danej sprzedaży za sprzedaż o charakterze ciągłym.*

(...) w wykonywanych przez Wnioskodawcę czynnościach można wyodrębnić poszczególne świadczenia będące elementami składowymi umowy zawartej pomiędzy Wnioskodawcą a jej kontrahentem (odbiorcą). Tym co umożliwia wyróżnienie poszczególnych czynności jest to, że wykonana usługa objęta jest odrębnym zamówieniem. Zatem w tym przypadku mamy do czynienia z od-

rębnymi świadczeniami, które są realizowane na podstawie zawartej między stronami umowy, w oparciu o oddzielne zlecenia. Ponadto dla danego zlecenia (zamówienia) można określić konkretną datę, czyli rozpoczęcie produkcji mieszanek i koncentratów paszowych oraz jego zakończenie.

(...) obowiązek podatkowy dla usługi wytwarzania mieszanek i koncentratów paszowych, realizowanej na zasadach opisanych w stanie faktycznym, tj. dla których ustalane są następujące po sobie terminy płatności (w cyklach tygodniowych), a także na przełomie miesiąca i roku, bez względu na ilość wystawionych faktur, nie powstaje zgodnie z art. 19a ust. 1 w zw. z art. 19a ust. 3 ustawy. W rozpatrywanej bowiem sprawie ww. obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wykonania poszczególnych usług, tj. na podstawie art. 19a ust. 1 ustawy.

1.4. Otrzymanie części lub całości zapłaty przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi

W przypadku czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych, otrzymanie części lub całości zapłaty przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi przyspiesza moment powstania obowiązku podatkowego. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania zapłaty w odniesieniu do otrzymanej kwoty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD

25 maja 2018 r. podatnik otrzymał od klienta zamówienie na towar za 8000 zł netto + 1840 zł VAT. Realizację zamówienia podatnik uzależnił od otrzymania zaliczki w wysokości 30% ceny brutto towaru. 29 maja 2018 r. podatnik otrzymał zaliczkę w wymaganej kwocie (tj. 2952 zł). Oznacza to, że w części odpowiadającej zaliczce obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów powstał już 29 maja 2018 r.

Nie każde jednak otrzymanie wpłaty pieniężnej przez sprzedawcę stanowi otrzymanie zapłaty, o której mowa w art. 19a ust. 8 ustawy o VAT. Czynnościami podlegającymi opodatkowaniu VAT są bowiem dostawy towarów i świadczenie usług (oraz pozostałe czynności wymienione w art. 5 ustawy o VAT), a nie płatności dokonane z tytułu tych czynności (zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 9 października 2001 r. w sprawie C-108/99). Tym samym, jak czytamy w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 sierpnia 2010 r. (sygn. akt I FSK 1100/09):

NSA

(...) opodatkowaniu VAT nie powinny podlegać zapłaty za dostawy towarów i świadczenie usług, które nie zostały dotychczas określone w sposób wyraźny.

A zatem obowiązek podatkowy na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy o VAT powstaje jedynie wówczas, gdy między otrzymaniem przez podatnika określonej kwoty a czynnością

podlegającą opodatkowaniu (np. dostawą towarów czy świadczeniem usługi) istnieje bezpośredni związek. Jest to przypadek, gdy otrzymana kwota dotyczy nabycia konkretnych towarów lub konkretnych usług (zob. przykładowo wyrok NSA z 25 sierpnia 2010 r., sygn. akt I FSK 1100/09). Otrzymywanie kwot na poczet przyszłych, nieskonkretyzowanych świadczeń nie skutkuje powstawaniem obowiązku podatkowego na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy o VAT. Otrzymanie takich kwot skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego dopiero z chwilą skonkretyzowania świadczeń, których dotyczą.

2. Szczególne sposoby powstawania obowiązku podatkowego

Dla trzech grup czynności ustawodawca przewidział szczególne sposoby powstawania obowiązku podatkowego.

Czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje na zasadach szczególnych

Szczególne momenty uznawania usług za wykonane oraz dostaw towarów za dokonane		
Rodzaj usługi lub dostawy towarów	Moment wykonania usługi lub dokonania dostawy	Podstawa prawna
1	2	3
■ wydanie towaru przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisu ■ dostawy towarów z tytułu przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie ■ dostawy towarów dokonywane w trybie egzekucji towarów, o której mowa w art. 18 ustawy o VAT, a więc dostawy towarów dokonywane przez administracyjne organy egzekucyjne oraz komorników sądowych ■ świadczenie na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury usług związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym (nie dotyczy świadczenia usług, których miejsce świadczenia ustala się na zasadach ogólnych określonych	Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania części lub całości zapłaty (w odniesieniu do otrzymanej kwoty)	Art. 19a ust. 5 pkt 1 i 2 w zw. z art. 19a ust. 6 ustawy o VAT oraz § 2 rozporządzenia MF z 18 września 2015 r. w sprawie późniejszego terminu powstania obowiązku podatkowego

1	2	3
przepisami art. 28b ustawy o VAT, których nabycie stanowi import usług; w tym zakresie obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych) ■ świadczenie usług zwolnionych od podatku zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 37–41 ustawy o VAT (np. świadczenie usług udzielania pożyczek) ■ otrzymanie powiększającej podstawę opodatkowania całości lub części dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze ■ świadczenie usług przez komornika sądowego w ramach egzekucji lub innych czynności przekazanych do jego kompetencji		
■ świadczenie usług budowlanych lub budowlano-montażowych ■ dostawy książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1) ■ czynności polegające na drukowaniu książek (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1) (nie dotyczy usług, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT, stanowiących import usług; w tym zakresie obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych)	Gdy są świadczone na rzecz: 1) podatników – obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania części lub całości zapłaty (w odniesieniu do otrzymanej kwoty) lub wystawienia faktury, nie później jednak niż z chwilą upływu terminu wystawienia faktury; przy czym otrzymanie części lub całości zapłaty skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego tylko do momentu wykonania usługi lub dokonania dostawy towarów. Termin wystawienia faktury, która nie jest fakturą zaliczkową, upływa dla: ■ świadczenia usług budowlanych oraz budowlano-montażowych – 30 dnia od dnia wykonania usługi ■ dostaw drukowanych książek, gazet, czasopism i magazynów – 60 lub 120 dnia od dnia wydania towarów (zależnie od tego, czy umowa przewiduje rozliczenie zwrotów) ■ czynności drukowania – 90 dnia od dnia wykonania czynności. Za dzień wykonania usługi budowlanej, przyjmowanej w całości, należy uznać dzień, w którym wykonawca zgłasza ją do odbioru. Gdy usługi przyjmowane są częściowo, również data zgłoszenia do odbioru frag-	Art. 19a ust. 5 pkt 3 w zw. z art. 19a ust. 7 w zw. z art. 19a ust. 8 w zw. z art. 106j ust. 3 i 4 ustawy o VAT

1	2	3
	mentu wykonanych robót jest dniem wykonania usługi, nawet gdy cena za tę część usługi nie została z góry określona. Takie stanowisko zajął Minister Finansów w interpretacji ogólnej z 1 kwietnia 2016 r. (sygn. PT3.8101.41.2015.AEW.2016.AMT.141). Moment wystawienia faktury dokumentującej otrzymanie zaliczki (stanowiącej całość lub część należności) przed wykonaniem tych usług nie wpływa na moment powstania obowiązku podatkowego. W przypadku otrzymania zaliczki obowiązek podatkowy powstanie bowiem z chwilą otrzymania tej zaliczki (niezależnie od tego, kiedy zostanie wystawiona faktura dokumentująca tę zaliczkę). 2) pozostałych podmiotów niebędących podatnikami VAT, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze obowiązek podatkowy będzie powstawał na zasadach ogólnych, tj. z chwilą wykonania usługi lub – jeśli przed tym momentem otrzymano całość lub część zapłaty – z chwilą otrzymania zapłaty w odniesieniu do otrzymanej części. Wystawienie zatem w takiej sytuacji faktury na żądanie ww. podmiotów lub otrzymanie zapłaty po wykonaniu usługi pozostanie bez wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego	
■ dostawy energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego ■ świadczenie usług (z wyłączeniem usług, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT, stanowiących import usług; obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia takich usług powstaje na zasadach ogólnych): – telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych – wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy o VAT	Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż z upływem terminu płatności. Obowiązek wystawienia faktury powstaje najpóźniej w dniu upływu terminu płatności. Otrzymanie zaliczki nie powoduje powstania obowiązku podatkowego	Art. 19a ust. 5 pkt 4 w zw. z art. 19a ust. 7 w zw. z art. 106j ust. 3 pkt 4 ustawy o VAT

1	2	3
– najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze – ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia – stałej obsługi prawnej i biurowej – dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego		

PRZYKŁAD

Spółka prowadząca działalność w zakresie udzielania pożyczek 5 stycznia 2018 r. udzieliła pożyczki z terminem płatności pożyczonej kwoty oraz odsetek upływającym 31 marca 2018 r. Pożyczkobiorca spłaci tę pożyczkę wraz z odsetkami dopiero 15 czerwca 2018 r. Na podstawie art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. e) ustawy o VAT obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usługi udzielenia pożyczki powstanie w takiej sytuacji dopiero 15 czerwca 2018 r.

PRZYKŁAD

30 maja 2018 r. spółka zgłosiła wykonaną usługę budowlaną do odbioru zleceniodawcy, który jest podatnikiem. W tym samym dniu wystawiła fakturę dokumentującą tę usługę z terminem płatności upływającym 1 lipca 2018 r. Obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia tej usługi powstał w tej sytuacji już 30 maja 2018 r. (niezależnie od tego, kiedy nabywca opłaci fakturę). Wynika to z art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) ustawy o VAT.

PRZYKŁAD

Spółka z o.o. świadczy usługi najmu. Faktury za najem wystawia pod koniec miesiąca poprzedzającego dany miesiąc z terminem płatności upływającym 10 dnia rozliczanego miesiąca. W związku z tym fakturę za maj 2018 r. spółka wystawiła już 28 kwietnia 2018 r. W tym też dniu (na podstawie art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b) tiret trzecie ustawy o VAT) powstał obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia w maju usługi najmu, której faktura ta dotyczy (niezależnie od tego, czy i kiedy najemca opłaci fakturę).

3. Powstanie obowiązku podatkowego z tytułu czynności nieodpłatnych

W ustawie o VAT nie ma szczególnego przepisu dotyczącego powstawania obowiązku podatkowego z tytułu podlegających opodatkowaniu czynności nieodpłatnych. Najczęściej zatem obowiązek podatkowy powstanie z chwilą dokonania nieodpłatnej dostawy towarów (tj. z chwilą przekazania lub zużycia towarów) albo z chwilą wykonania nieodpłatnie świadczonej usługi (zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy o VAT).

Rozdział V

Podstawa opodatkowania

(art. 29a ustawy o VAT)

Gdy podatnik stwierdzi, że dokonana przez niego dostawa towarów lub wykonane albo nabyte usługi podlegają u niego opodatkowaniu VAT, musi przystąpić do ustalenia podstawy opodatkowania.

1. Ustalanie podstawy opodatkowania

Definicja podstawy opodatkowania została określona w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT. Według niej do podstawy opodatkowania zaliczamy wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze, mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Jednocześnie wprost zostało określone, co obejmuje, a czego nie obejmuje podstawa opodatkowania w VAT.

Zasady ustalania podstawy opodatkowania

Lp.	Elementy, które wliczamy do podstawy opodatkowania	Elementy, których nie wliczamy do podstawy opodatkowania	Uwagi
1	2	3	4
1.	Podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze	Podatek od towarów i usług	Do podstawy opodatkowania wliczamy zapłacony za granicą VAT, akcyzę. Natomiast kwotę należną od kupującego pomniejszamy o polski VAT.

1	2	3	4
2.	Koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, które sprzedawca pobiera od nabywcy lub usługobiorcy	Koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, które ponosi nabywca, a nie pobiera ich sprzedawca	Do podstawy opodatkowania należy wliczyć wszelkie koszty, które są elementem kalkulacyjnym otrzymanego przez sprzedawcę wynagrodzenia, stanowiące część odpłatności za usługę.
3.		Kwoty stanowiące obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty, tzw. skonto	Obecnie ukształtowało się stanowisko, że skonta nie uwzględniamy w podstawie opodatkowania wyłącznie w przypadku, gdy w chwili wystawiania faktury nabywca spełnił warunki do jego uzyskania, tzn. zapłacił w ustalonym terminie. Jednak dla wystawionych faktur korygujących „in minus” z tytułu uzyskania prawa do skonta nie jest konieczne otrzymanie potwierdzenia odbioru faktury korygującej w celu obniżenia podstawy opodatkowania (patrz: pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 1 marca 2016 r., sygn. IPPP3/4512-1072/15-4/IG).
4.		Udzielone nabywcy lub usługobiorcy opusty i obniżki cen, uwzględnione w momencie sprzedaży	Istnieją różne sposoby wskazywania na fakturze tego rodzaju rabatów: ■ wynagrodzenie należne wykonawcy usługi czy dostawcy towaru jest wykazywane w należnej kwocie, bez rozbitcia na cenę pierwotną i udzielone zmniejszenie, ■ na fakturze jest wyraźnie wykazana cena pierwotna i udzielony od niej rabat. Jeżeli sprzedaż jest ewidencjonowana na kasie rejestrującej i posiadane przez nią funkcje pozwalają na to – na paragonie powinna być wskazana wartość rabatów lub narzutów.
5.		Otrzymane od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowane wydatki poniesione w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowane przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku	Jako przykład takiej sytuacji można wskazać zwrot kosztów wysyłki towarów, gdy kupujący udziela pełnomocnictwa sprzedającemu (patrz: rozdział I pkt 3.3.2).

2. Obniżenie podstawy opodatkowania

Gdy sprzedawca ustali podstawę opodatkowania, a następnie po dokonaniu sprzedaży lub wystawieniu faktury zajdą okoliczności wskazane w art. 29a ust. 10 ustawy o VAT, może tę podstawę obniżyć. Podstawę opodatkowania możemy obniżyć o:

- kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen,
- wartość zwróconych towarów i opakowań,
- zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło,
- wartość zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, które powiększają podstawę opodatkowania.

W pierwszych trzech przypadkach wystawca faktury korygującej może obniżyć podstawę opodatkowania w stosunku do podstawy określonej w pierwotnej fakturze z wykazanim podatkiem, pod warunkiem że uzyska potwierdzenie jej odbioru.

Potwierdzenie jest konieczne również w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia faktury korygującej do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna.

Obowiązek uzyskania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę określa art. 29a ust. 13 ustawy. Wynika z niego, że sprzedawca może dokonać korekty „in minus”, pod warunkiem że będzie posiadał potwierdzenie otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę, dla którego wystawiono taką fakturę.

2.1. Rozliczenie faktur korygujących, gdy sprzedawca uzyskał potwierdzenie ich odbioru

Obowiązek posiadania potwierdzenia odbioru dotyczy faktur korygujących faktury z wykazanim VAT. Od tej zasady istnieje wyjątek. Zdaniem MF sprzedawca nie musi uzyskać potwierdzenia odbioru faktury korygującej, gdy naliczył VAT, zamiast zastosować odwrotne obciążenie.

WAŻNE! Zdaniem MF sprzedawca nie musi uzyskać potwierdzenia odbioru faktury korygującej, gdy naliczył VAT, zamiast zastosować odwrotne obciążenie.

Ponadto sprzedawca nie musi uzyskać potwierdzenia odbioru faktury korygującej w przypadku korekty rozliczenia (art. 29a ust. 15 ustawy):

- eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów;
- dostawy towarów i świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju;
- sprzedaży: energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, usług dystrybucji

gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy.

Termin uzyskania faktury korygującej przez nabywcę i potwierdzenia odbioru przez sprzedawcę wyznacza datę korekty. I tak, jeśli:

- sprzedawca uzyskał potwierdzenie odbioru faktury korygującej przed upływem terminu na złożenie deklaracji VAT za okres, w którym nabywca otrzymał tę fakturę – dokonuje korekty w rozliczeniu za okres, w którym nabywca otrzymał fakturę korygującą;

Należy pamiętać, że aby móc rozliczyć fakturę korygującą w tym terminie, z potwierdzenia musi wynikać data jej odbioru przez nabywcę.

- sprzedawca uzyskał potwierdzenie odbioru faktury korygującej po upływie terminu na złożenie deklaracji VAT za okres, w którym nabywca otrzymał tę fakturę – dokonuje korekty w rozliczeniu za okres, w którym otrzyma potwierdzenie odbioru faktury korygującej.

PRZYKŁAD

Sprzedawca wystawił 24 lutego 2018 r. fakturę korygującą i przesłał ją odbiorcy. 7 marca 2018 r. uzyskał potwierdzenie otrzymania przez nabywcę przesyłki pocztowej zawierającej korektę. Z potwierdzenia wynikało jednak, że nabywca odebrał przesyłkę 2 marca 2018 r. W takiej sytuacji sprzedawca mógł rozliczyć fakturę korygującą w deklaracji za marzec 2018 r.

PRZYKŁAD

Sprzedawca wystawił 27 stycznia 2018 r. fakturę korygującą „in minus”. Przyczyną sporządzenia korekty był zwrot części towaru. Sprzedawca przesłał dwa egzemplarze faktury korygującej nabywcy, prosząc o ich podpisanie i zwrotne odesłanie jednego egzemplarza. Nabywca otrzymał korektę 29 stycznia 2018 r., lecz odesłał ją sprzedawcy w późniejszym terminie. Sprzedawca uzyskał potwierdzenie dopiero 28 lutego 2018 r. Sprzedawca i nabywca rozliczają podatek od towarów i usług miesięcznie.

W takiej sytuacji sprzedawca był uprawniony do rozliczenia korekty w deklaracji za luty 2018 r. Nabywca otrzymał wprawdzie korektę jeszcze w styczniu 2018 r., jednak sprzedawca nie uzyskał potwierdzenia przed upływem terminu do złożenia deklaracji VAT-7 za styczeń 2018 r. Termin ten upływał 27 lutego 2018 r. Nabywca był natomiast zobowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za miesiąc, w którym fakturę korygującą otrzymał, tj. w rozliczeniu za styczeń 2018 r.

2.2. Forma potwierdzenia odbioru faktury korygującej

Ustawodawca, nie precyzując sposobu, w jaki należy dokonać potwierdzenia odbioru, pozostawia stronom transakcji pełną swobodę w tym zakresie. Potwierdzenie może być więc realizowane w dowolnej formie, poprzez:

- tradycyjny podpis na korekcie,
- uzyskanie potwierdzenia odebrania przesyłki pocztowej poleconej, czy też mieć formę elektroniczną.

Te wszystkie sposoby są powszechnie akceptowane przez organy podatkowe, jeśli pozwalają bezspornie ustalić, że nabywca otrzymał fakturę korygującą. Przykładowo w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 12 marca 2015 r. (sygn. ILPP1/443-1186/14-2/AI) wskazywano:

MF *Czyni zadość warunkowi legitymowania się potwierdzeniem odbioru korekty faktury przez nabywcę np. potwierdzenie przez adresata przyjęcia przesyłki poleconej (za zwrotnym poświadczeniem odbioru), pisemne odrębne potwierdzenie faktu otrzymania faktury korygującej, zwrotnie przesłana kopia podpisanej faktury korygującej, fax potwierdzający odbiór faktury korygującej, potwierdzenie przesłane drogą elektroniczną, potwierdzony odbiór faktury korygującej przesłany drogą elektroniczną, czy też posiadanie dowodów zapłaty lub dokumentów księgowych umożliwiających określenie kwoty rzeczywiście zapłaconej na rzecz podatnika z tytułu danej transakcji przez nabywcę towarów lub usług – jeżeli umowa tak stanowi, że rozliczenie nastąpi dopiero po otrzymaniu korekty.*

Dlatego ze względu na pełną w zasadzie dowolność stosowanych form potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę sytuacje, w których potwierdzenia takiego nie uzyskano, traktowane są jak wyjątki i wymagają odpowiedniego udokumentowania.

2.3. Rozliczenie faktur korygujących, gdy sprzedawca nie uzyskał potwierdzenia ich odbioru

Generalnie, przy założeniu dobrej woli obu stron transakcji, dokonanie potwierdzenia w jakiejkolwiek formie nie nastręcza większych trudności. Problemy mogą natomiast pojawiać się w przypadku sporów między kontrahentami, zwłaszcza odnoszących się do tej konkretnej transakcji, której korekta dotyczy. Uzyskanie potwierdzenia otrzymania faktury korygującej może być wówczas znacznie utrudnione czy wręcz niemożliwe.

Ustawodawca przewidział w takiej sytuacji możliwość rozliczenia korekty mimo braku potwierdzenia odbioru faktury korygującej (art. 29a ust. 15 pkt 4 ustawy). Z regulacji tych wynika, że sprzedawca może skorygować rozliczenie, gdy nie uzyskał potwierdzenia mimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej. Dodatkowym warunkiem skorzystania z tego uprawnienia jest, aby z posiadanej dokumentacji sprzedawcy wynikało, że nabywca towaru lub usługobiorca wie, iż transakcja została zrealizowana zgodnie z warunkami określonymi w fakturze korygującej.

Podatnik nie powinien jednak rezygnować z uzyskania potwierdzenia odbioru korekty, uzasadniając to trudnościami technicznymi bądź brakiem współpracy ze strony

kontrahenta. Założenie z góry, że kontrahent będzie unikał odebrania faktury korygującej, i rezygnacja z podejmowania jakichkolwiek działań w tym zakresie z pewnością nie wypełniają przesłanek wskazanych w art. 29a ust. 15 pkt 4 ustawy. W konsekwencji nie umożliwią dokonania na tej podstawie korekty obniżenia podatku należnego.

Podobne stanowisko prezentowane jest w orzecznictwie sądowym. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 24 lutego 2015 r. (sygn. akt III SA/Wa 2386/14) stwierdził, że:

WSA (...) *zasadą podstawową do obniżenia kwoty podatku należnego w związku ze zwrotem towaru jest posiadanie potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę. Skład orzekający akceptował, że Spółka może nie posiadać potwierdzenia odbioru faktury korygującej, jednakże na podstawie innych dowodów (korespondencji mailowej, dokumentów księgowych potwierdzających dokonanie korekty) powinna być w stanie udowodnić, że konsultantka, na rzecz której wystawiła fakturę VAT pierwotną, a następnie fakturę korygującą, zapoznała się z treścią tej faktury korygującej lub że akceptuje ten stan rozliczeń. Podnoszono jednocześnie, że podatnik (...) ma obowiązek udowodnić, a więc przy pomocy jakichkolwiek środków dowieść, że odbiorca ma świadomość istnienia faktury korygującej.*

Sprzedawca powinien zatem każdorazowo dochować należytej staranności przy realizowanych próbach doręczenia faktury korygującej. Gdy pomimo to nie udało się uzyskać od nabywcy potwierdzenia otrzymania korekty, wymagane będzie udokumentowanie, że nabywca posiada wiedzę odnośnie do dokonania transakcji na warunkach wynikających ze sporządzonej faktury korygującej.

2.4. Udokumentowanie prawa do korekty mimo braku potwierdzenia odbioru faktury korygującej

Ustawodawca nie precyzuje w żaden sposób, jak należy dokumentować próby doręczenia faktury korygującej oraz dowodzić, że nabywca towaru lub usługobiorca wie o zrealizowaniu transakcji zgodnie z warunkami określonymi w fakturze korygującej. Dopuszczalne są tym samym wszelkie formy, które jednoznacznie będą te okoliczności potwierdzać.

Pomocne w tym względzie mogą być wskazówki TSUE z wyroku z 26 stycznia 2012 r. w sprawie C-588/10 Kraft Foods Polska SA. Trybunał wskazał, że:

TSUE (...) *w tym celu mogą posłużyć kopie korekty faktury i pisma z przypomnieniem skierowane do nabywcy towarów lub usług celem wysłania potwierdzenia odbioru oraz, jak podniosła KFP na rozprawie – co nie zostało w tym aspekcie zakwestionowane – dowody zapłaty lub przedłożenie dokumentów księgowych umożliwiających określenie kwoty rzeczywiście zapłaconej na rzecz podatnika z tytułu danej transakcji przez nabywcę towarów lub usług.*

2.4.1. Udowodnienie próby doręczenia faktury korygującej

Podatnik, który nie uzyskał potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę, powinien więc przede wszystkim posiadać dokumenty, z których wynikają próby doręczenia korekty nabywcy. Dokumentem takim może być przykładowo:

- zwrócona, niepodjęta przez nabywcę przesyłka polecona, którą wysłano fakturę korygującą,
- pozostała korespondencja kierowana do kontrahenta w związku z wystawieniem faktury korygującej.

Korespondencja ta może być również realizowana w formie elektronicznej. Spełnienie tego warunku zasadniczo nie powinno nastręczać większych trudności.

2.4.2. Udowodnienie, że nabywca zna przebieg transakcji

Pewne problemy mogą pojawić się natomiast przy drugim warunku, odnoszącym się do udokumentowania zapoznania nabywcy towaru lub usługobiorcy z przebiegiem transakcji, na warunkach wynikających z faktury korygującej. W tym przypadku szczególnie pomocna może być analiza rozliczeń finansowych pomiędzy kontrahentami.

WAŻNE! W udowodnieniu, że nabywca zna przebieg transakcji, czyli okoliczności korekty, mogą pomóc rozliczenia między kontrahentami.

Formy potwierdzenia

Lp.	Przykładowe formy potwierdzenia, że nabywca zna przebieg korygowanej transakcji
1.	Strony transakcji dokonały rozliczenia nadpłaty, wynikającej ze sporządzonej faktury korygującej, w formie kompensaty wzajemnych zobowiązań i należności. Kompensata taka jednoznacznie dowodzi faktu zapoznania się przez nabywcę z warunkami transakcji wynikającymi z korekty.
2.	Dokonanie płatności przez nabywcę w kwocie odpowiadającej wartości z faktury pierwotnej, pomniejszonej o różnicę wynikającą z faktury korygującej. Taka zapłata wskazuje, że nabywca wie o skorygowaniu wartości transakcji, skoro dokonał płatności z uwzględnieniem kwot będących efektem sporządzenia faktury korygującej.
3.	Dokonanie przez sprzedawcę, za pośrednictwem rachunku bankowego, zwrotu kwoty wynikającej z faktury korygującej, z przywołaniem w opisie przelewu danych tej korekty.
4.	Potwierdzenie sald rozrachunków z kontrahentem, z których wynika uwzględnienie w księgach kwot z faktury korygującej.
5.	Inne dokumenty odnoszące się do transakcji, której dotyczyła faktura korygująca. Przykładowo, jeżeli fakturę korygującą wystawiono z uwagi na uznanie reklamacji nabywcy, a w konsekwencji obniżenie ceny towaru bądź usługi, mogą być wykorzystane wszelkie dokumenty dotyczące postępowania reklamacyjnego. W szczególności te dokumenty, z których wynika, że kontrahent został poinformowany o sposobie rozpatrzenia reklamacji i obniżeniu ceny.

Wszystkie wymienione potwierdzenia w praktyce mogą być uznawane za spełniające wymóg z art. 29a ust. 15 pkt 4 ustawy. Dowody te są również przyjmowane powszechnie przez organy podatkowe. Można wskazać tutaj na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 12 marca 2015 r. (sygn. ILPP1/443-1186/14-2/AI) uznającą, że spółka będzie uprawniona do obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego o kwoty wynikające z wystawianych faktur korygujących w przypadku posiadania takich dokumentów, jak:

- wyciągi z rachunku bankowego lub załączniki do przelewów, z których wynika, że kontrahent obniżył kwotę należną z tytułu kolejnej dostawy o kwotę wynikającą z danej faktury korygującej;
- uzyskane od nabywcy lub sporządzone przez spółkę potwierdzenia kompensaty, z których wynika, że strony transakcji skompensowały swoje wzajemne zobowiązania z kwotą wynikającą z wystawionej faktury korygującej.

W przypadku udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej, przy jednoczesnym udokumentowaniu zapoznania się nabywcy z przebiegiem transakcji na warunkach wynikających z korekty, termin korekty określa art. 29a ust. 16 ustawy o VAT. Następuje to nie wcześniej niż w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym łącznie zostały spełnione przesłanki określone w art. 29a ust. 15 pkt 4 ustawy o VAT.

PRZYKŁAD

Sprzedawca wystawił 4 kwietnia 2018 r. fakturę korygującą „in minus”. Przyczyną sporządzenia korekty był zwrot towaru przez nabywcę. W kwietniu sprzedawca dwukrotnie wysłał nabywcy fakturę korygującą przesyłką listową poleconą. Przesyłki pocztowe nie zostały jednak odebrane i powróciły w maju 2018 r. z adnotacją „awizowano – nie podjęto w terminie”. O sporządzonej korekcie poinformowano również nabywcę e-mailowo. 8 maja 2018 r. sprzedawca zwrócił nabywcy całą kwotę wynikającą ze sporządzonej korekty, wskazując w opisie przelewu, czego zwrot dotyczy, oraz podając numer faktury korygującej.

W takiej sytuacji podatnik będzie uprawniony do korekty w rozliczeniu za maj 2018 r. W tym miesiącu doszło bowiem do łącznego spełnienia wszystkich przesłanek wynikających z art. 29a ust. 15 pkt 4 ustawy.

3. Podwyższenie podstawy opodatkowania

W przypadku faktur korygujących zwiększających podstawę opodatkowania istotne jest zbadanie przyczyn korekty. Przyjmuje się, że jeżeli okoliczności stanowiące podstawę wystawienia korekty zaistniały już po dokonaniu sprzedaży, faktury korygujące powinny być rozliczone w deklaracji za okres, kiedy powstała przyczyna wystawienia faktury korygującej. Jeśli natomiast okoliczności te istniały już w dacie wystawienia faktury pierwotnej, faktura korygująca powinna być ujęta w deklaracji złożonej

za okres, w którym została wykazana faktura pierwotna, zgodnie z jej momentem powstania obowiązku podatkowego. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 4 lipca 2014 r. (sygn. IPPP3/443-266/14-5/SM) czytamy:

MF

W przypadku gdy faktura pierwotna dokumentująca dostawę towarów lub świadczenie usługi została wystawiona prawidłowo, tzn. w momencie wystawienia faktury pierwotnej nie istniały żadne przesłanki świadczące o ewentualnych pomyłkach (w cenie, stawce lub kwocie podatku lub w jakiejkolwiek innej pozycji faktury), co oznacza, że zdarzenie tworzące obowiązek podatkowy zostało w sposób prawidłowy ujęte i rozliczone przez podatnika, to zdarzenie następujące po wystawieniu powyższej faktury pierwotnej (np. podwyższenie ceny dostawy lub usługi w wyniku podpisania aneksu do umowy), które ma wpływ na zwiększenie wartości podstawy opodatkowania i podatku należnego, nie powoduje powstania u podatnika obowiązku korygowania wcześniejszego rozliczenia.

Zatem faktura korygująca powinna zostać rozliczona na bieżąco w deklaracji podatkowej za okres zaistnienia ww. zdarzenia skutkującego zwiększeniem podstawy opodatkowania i podatku.

Natomiast, jeżeli podwyższenie ceny dostawy lub usługi zostało spowodowane okolicznościami istniejącymi już w dacie wystawienia faktury pierwotnej (lecz np. nieprzekazanymi do wiadomości podatnika), to należy uznać, że faktura pierwotna była nieprawidłowa już w momencie jej wystawienia, co powoduje konieczność rozliczenia faktury korygującej w deklaracji VAT-7 złożonej za okres, w którym została rozliczona faktura pierwotna.

4. Transakcje w całości lub w części finansowane dotacją

Dotacje, subwencje oraz dopłaty o podobnym charakterze będą powodowały obowiązek naliczania VAT przez podatnika, jeżeli będzie można precyzyjnie określić ich wpływ na cenę, który powinien wynikać z ich charakteru.

Konieczność istnienia bezpośredniego związku z ceną dostaw towarów (świadczonych usług), jako warunku ujęcia dotacji w podstawie opodatkowania, podkreślił TSUE w wyroku z 22 listopada 2001 r. (sygn. C-184/00). Trybunał uznał, że subwencje związane bezpośrednio z ceną to takie subwencje, które stanowią całość lub część wzajemnego świadczenia za dostawę towarów lub usług i które są płacone przez stronę trzecią sprzedawcy lub dostawcy. Nie wliczamy do podstawy opodatkowania tzw. dotacji zakupowych.

Do podstawy opodatkowania są wliczane tylko te kwoty dofinansowań, które zostały faktycznie otrzymane. Do podstawy opodatkowania wlicza się kwotę dotacji, dopłaty, pomniejszoną o kwotę należnego podatku. Oznacza to, że otrzymywana dopłata jest kwotą brutto, zawierającą w sobie podatek.

Po otrzymaniu dotacji należy zatem obliczyć podatek zawarty w kwocie dotacji (metodą „w stu”). Podatek od dopłaty jest obliczany według stawki właściwej dla czynności, z którą dopłata jest związana. Jest to bowiem obrót dla tej właśnie czynności (a nie dla samej dopłaty jako takiej) i w związku z tym należy zastosować stawkę właściwą dla tej czynności.

Po centralizacji jednostek samorządu terytorialnego z jej jednostkami organizacyjnymi zmieniły się zasady rozliczeń dotacji przedmiotowych udzielanych np. przez gminę swojemu zakładowi budżetowemu czy jednostce budżetowej. Dla VAT są to te same podmioty. Dlatego niezależnie od charakteru dotacji nie podlega ona opodatkowaniu.

Potwierdzają to w udzielanych wyjaśnieniach organy podatkowe, czego przykładem może być interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 8 lipca 2016 r. (sygn. ILPP1/4512-1-242/16-2/AWa) czy interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 maja 2017 r. (sygn. 0115-KDIT1-1.4012.125.2017.2.DM). W pierwszej z nich czytamy, że:

MF (...) po dokonanej centralizacji – to Gmina, będąca podatnikiem podatku VAT, a nie zakład – będzie świadczyła odpłatnie usługi dostarczania wody i odprowadzania ścieków na rzecz odbiorców socjalno-bytowych. Natomiast udzielanie dopłat do taryf, będących przedmiotem zapytania, będzie stanowiło czynność wewnętrzną Gminy. Tym samym rozliczenia pomiędzy Gminą a Zakładem należy traktować jako czynności wykonywane poza zakresem podatku VAT.

5. Podstawa opodatkowania w walucie obcej

Podstawa opodatkowania na fakturze nie musi być wyrażona w złotych. Taki obowiązek istnieje tylko w stosunku do kwoty VAT. Zasada ta obowiązuje, gdy nabywca jest podatnikiem krajowym, jak i zagranicznym. Sposób przeliczenia określa art. 31a ustawy o VAT. 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,
- wystawienia faktury, gdy podatek wystawia fakturę przed powstaniem obowiązku podatkowego.

Podatnik może też wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego; w takim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro.

Obecnie przepisy ustawy o VAT wydłużyły termin na wystawienie faktury, jednocześnie pozwalając w każdym przypadku na wystawienie faktury przed dostawą towarów lub wykonaniem usługi (art. 106i ustawy). Dlatego przyjęcie właściwego kursu będzie zależało

od tego, kiedy faktura została wystawiona. Zasady te odnoszą się tylko do faktur wystawianych przez polskich podatników. Nie mają zastosowania w imporcie usług, w przypadku którego o kursie walut decyduje wyłącznie data powstania obowiązku podatkowego.

Kursy walut

Faktura wystawiona przed powstaniem obowiązku podatkowego	Faktura wystawiona po powstaniu obowiązku podatkowego
Przyjmujemy kurs średni danej waluty obcej ogłoszony przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury.	Przyjmujemy kurs średni danej waluty obcej ogłoszony przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego.

W przypadku importu towarów przeliczenia na złote dokonuje się zgodnie z przepisami celnymi.

6. Dodatkowe koszty, które pokrywa nabywca

Strony umowy często ustalają, że nabywca zwraca sprzedawcy dodatkowe koszty związane ze świadczeniem usługi lub dostawą, tj. koszty transportu, hotelu, wyżywienia itp. Zwrot takich kosztów sprzedawca powinien uwzględnić w podstawie opodatkowania. Jako podstawę opodatkowania należy uwzględnić kwotę netto, wyliczoną od łącznej kwoty, jaką zapłaci nabywca. Koszty te są bowiem elementem kalkulacyjnym otrzymanego wynagrodzenia, stanowiąc część odpłatności za usługę. Nie należy ich refakturować.

Ponieważ koszty te wliczamy do podstawy opodatkowania, są opodatkowane tą samą stawką VAT co świadczenie główne i nie powinny być wyodrębnione w osobnej pozycji na fakturze. Można je podać informacyjnie np. w pozycji „Uwagi”.

Potwierdzają to organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 8 października 2014 r., sygn. IPPP2/443-664/14-2/RR).

Rozdział VI

Podatek naliczony

(art. 86 ustawy o VAT)

Podatek od towarów i usług jest z założenia neutralny dla podatników tego podatku. Do opodatkowania nim dochodzi jednak na każdym etapie obrotu, a w konsekwencji konieczne jest, aby podatnicy mieli możliwość uwolnienia się od ciężaru zapłaconego przez siebie podatku. Odbywa się to poprzez obniżenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, czyli w skrócie – prawo do odliczenia.

Prawo do odliczenia przysługuje podatnikom, co do zasady, w zakresie, w jakim nabywane przez nich towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych (art. 86 ust. 1 ustawy o VAT). W drodze wyjątku od tej zasady prawo do odliczenia przysługuje, jeżeli:

- 1) importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika poza terytorium kraju, jeśli kwoty te mogłyby być odliczone, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju, a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami (art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) nabywane towary będą przedmiotem dostaw zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 16 ustawy o VAT, czyli zwolnienia obejmującego nieodpłatne dostawy produktów spożywczych na cele charytatywne.

1. Odliczenia częściowe

W przypadku towarów i usług wykorzystywanych do wykonywania czynności opodatkowanych tylko częściowo zastosowanie znajdują przepisy o odliczeniach częściowych określone przepisami art. 86 ust. 2a–2h, art. 90 i 91 ustawy o VAT (więcej na ten temat piszemy w rozdziale VII).

2. Wyłączenia prawa do odliczenia

W niektórych przypadkach korzystanie z prawa do odliczenia jest wyłączone. Obecnie wyłączenia te reguluje art. 88 ustawy o VAT.

Wyłączenie prawa do odliczenia VAT

Lp.	Przypadki, gdy nie przysługuje prawo do odliczenia VAT
1.	W przypadku zakupów usług noclegowych i gastronomicznych (art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT; wyjątek dotyczy nabywania gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób)
2.	W stosunku do wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, których podstawa opodatkowania nie obejmuje ze względu na brzmienie art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT
3.	Z faktur i dokumentów celnych w przypadkach określonych w art. 88 ust. 3a ustawy o VAT, a więc gdy: ■ sprzedaż została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi wystawionymi przez podmiot nieistniejący ■ transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku ■ wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności ■ wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością ■ wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne potwierdzają czynności nieważne na podstawie przepisów art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego – w części dotyczącej tych czynności ■ faktury, faktury korygujące wystawione przez nabywcę zgodnie z odrębnymi przepisami nie zostały zaakceptowane przez sprzedającego ■ wystawiono faktury, w których została wykazana kwota podatku w stosunku do czynności opodatkowanych, dla których nie wykazuje się kwoty podatku na fakturze – w części dotyczącej tych czynności
4.	W przypadku zakupów dokonywanych przez podatnika niezarejestrowanego jako podatnik VAT czynny (art. 88 ust. 4a ustawy o VAT; wyjątek dotyczy podatników z tytułu dokonywania wewnątrzwspólnotowych dostaw nowych środków transportu – zob. art. 88 ust. 4 w zw. z art. 86 ust. 2 pkt 7 w zw. z art. 16 ustawy o VAT). Status podatnika czynnego należy posiadać, gdy składamy deklarację, w której odliczamy VAT

3. Ograniczenia kwoty podatku naliczonego

Od wyłączeń prawa do odliczenia należy odróżnić przepisy ograniczające kwotę podatku naliczonego (na kwotę tę, co do zasady, składają się kwoty ściśle określone przepisami art. 86 ust. 2 ustawy o VAT).

Kwota podatku ulega ograniczeniu w przypadku:

- 1) nabywania oraz użytkowania (np. na podstawie umów najmu czy leasingu) samochodów osobowych oraz niektórych innych pojazdów samochodowych nieuprawniających do pełnych odliczeń (art. 86a ustawy o VAT),
- 2) nabycia lub importu paliw silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu tych pojazdów, usług naprawy lub konserwacji tych pojazdów oraz innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub użytkowaniem tych pojazdów (art. 86a ustawy o VAT) (więcej na ten temat piszemy w rozdziale VIII),
- 3) nakładów na nabycie, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, oraz wytworzenie nieruchomości, stanowiącej majątek przedsiębiorstwa danego

podatnika, wykorzystywanej zarówno do celów wykonywanej przez tego podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów osobistych, o których mowa w art. 8 ust. 2, gdy przypisanie tych nakładów w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe (art. 86 ust. 7b ustawy o VAT).

4. Ustalenie terminu odliczenia VAT

Z przysługującego podatnikom prawa do odliczenia nie mogą oni korzystać w dowolnym momencie. Z prawa do odliczenia podatnicy mogą korzystać najwcześniej w okresie rozliczeniowym ustalonym na podstawie przepisów art. 86 ust. 10–10h ustawy o VAT.

Zasadą wynikającą z obecnie obowiązujących przepisów jest powstawanie prawa do odliczenia w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy (art. 86 ust. 10 ustawy o VAT). Z chwilą powstania obowiązku podatkowego stosunkowo rzadko powstaje prawo do odliczenia VAT. Dzieje się tak dlatego, że art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT stanowi, iż prawo do odliczenia podatku naliczonego w przypadkach, gdy kwota podatku naliczonego wynika z faktury lub dokumentu celnego, powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny. A zatem w istocie prawo do odliczenia powstaje, co do zasady, w okresie rozliczeniowym, w którym występuje późniejsze z dwóch zdarzeń:

- 1) powstał obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów, świadczenia usługi lub importu towarów,
- 2) podatnik korzystający z prawa do odliczenia otrzymał fakturę albo dokument celny.

PRZYKŁAD

8 maja 2018 r. podatnik otrzymał zamówiony towar. Do towaru przez pomyłkę nie została dołączona faktura. Fakturę dokumentującą dostawę tego towaru podatnik otrzymał dopiero 4 czerwca 2018 r. W tej sytuacji prawo do odliczenia podatku naliczonego z tej faktury powstało u podatnika 4 czerwca 2018 r. (mimo że obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów, której dotyczy ta faktura, powstał już 8 maja 2018 r.). Podatek z tej faktury podatnik może zatem odliczyć najwcześniej w deklaracji VAT-7 za czerwiec 2018 r. (przy założeniu, że składa miesięczne deklaracje VAT-7).

Obecnie obowiązujące przepisy nie przewidują specjalnych terminów odliczania VAT za media. Będzie tutaj miała zastosowanie zasada ogólna. Oznacza to, że w przypadku faktur dokumentujących:

- 1) dostawę energii cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- 2) świadczenie usługi telekomunikacyjnej lub radiokomunikacyjnej,
- 3) świadczenie jednej z usług wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy o VAT (w pozycjach tych wymienione są usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody, usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków, usługi związane z odpadami, usługi zmiatania śmieci i usuwania śniegu oraz pozostałe usługi sanitarne)

– odliczymy VAT w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy u sprzedawcy.

Obowiązek podatkowy z tytułu dostaw mediów powstaje obecnie z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż z chwilą upływu terminu płatności. Nie odliczymy jednak podatku wcześniej niż w rozliczeniu za miesiąc (kwartał) otrzymania tej faktury. Na termin odliczenia nie wpływa termin płatności.

4.1. Odliczenie VAT z faktur zaliczkowych

Jak stanowi art. 86 ust. 10c ustawy o VAT, przepis art. 86 ust. 10 ustawy o VAT stosuje się odpowiednio do całości lub części zapłaty uiszczanej przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi. Również w przypadku faktur zaliczkowych prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje z chwilą powstania obowiązku podatkowego, czyli z chwilą otrzymania zapłaty przez sprzedawcę. Uznać przy tym należy, że do faktur zaliczkowych ma też zastosowanie art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT. A zatem prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur zaliczkowych powstaje, co do zasady, w okresie rozliczeniowym, w którym wystąpi późniejsze z dwóch zdarzeń:

- 1) sprzedawca otrzymał całość lub część zapłaty przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi,
- 2) nabywca korzystający z prawa do odliczenia otrzymał fakturę albo dokument celny.

PRZYKŁAD

29 maja 2018 r. podatnik otrzymał fakturę zaliczkową wystawioną przez sprzedawcę przed otrzymaniem zaliczki. Zaliczkę podatnik zapłacił 9 czerwca 2018 r. W tej sytuacji obowiązek podatkowy powstał 9 czerwca 2018 r., gdyż dopiero w tym dniu u sprzedawcy powstał obowiązek podatkowy. Podatnik może odliczyć podatek z takiej faktury najwcześniej w deklaracji VAT-7 za czerwiec 2018 r. (przy założeniu, że składa miesięczne deklaracje VAT-7).

4.2. Przesunięcie terminu odliczenia podatku naliczonego

Z prawa do odliczenia podatku naliczonego podatnicy mogą korzystać nie tylko w ramach deklaracji VAT-7/VAT-7K składanej za okres rozliczeniowy, w którym prawo to powstało, lecz również w ramach deklaracji VAT-7/VAT-7K składanej za jeden z dwóch okresów rozliczeniowych po okresie rozliczeniowym, w którym powstało prawo do odliczenia. Możliwość taką przewiduje art. 86 ust. 11 ustawy o VAT stanowiący, że jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego w terminach określonych w art. 86 ust. 10, 10d i 10e ustawy o VAT, to może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych.

Natomiast art. 86 ust. 13 i 13a ustawy o VAT pozwala na odliczanie podatku naliczonego w drodze korekty deklaracji VAT-7/VAT-7K złożonej za okres rozliczeniowy, w którym powstało prawo do odliczenia. Można tego dokonać nie później jednak niż w ciągu pięciu lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Rozdział VII

Proporcja, preproporcja i korekta roczna

(art. 86 ust. 2a–2h, art. 90 i 91 ustawy o VAT)

Z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT wynika podstawowe prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego od nabycia towarów i usług. Prawo to przysługuje tylko w takim zakresie, w jakim dokonane przez podatnika zakupy są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

Oznacza to, że w przypadku zakupu towarów i usług wykorzystywanych wyłącznie do działalności opodatkowanej podatnik, co do zasady, ma prawo odliczyć od nich całą kwotę podatku naliczonego (wyjątkiem są samochody, patrz: rozdział VIII). Jeżeli natomiast zakup dotyczy wyłącznie działalności zwolnionej lub niepodlegającej VAT, to podatnikowi w ogóle nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego.

1. Podatnicy zobowiązani do stosowania preproporcji

Z dniem 1 stycznia 2016 r. do ustawy o VAT zostały dodane przepisy określające zasady dokonywania odliczeń częściowych w przypadkach, gdy podatnicy kupują towary i usługi wykorzystywane zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza. Preproporcję ustalamy wstępnie na dany rok. Po jego zakończeniu ustalamy preproporcję ostateczną i dokonujemy korekty (art. 90c ustawy o VAT).

Zasady ustalania preproporcji regulują przepisy art. 86 ust. 2a–2h i 22 ustawy o VAT oraz rozporządzenie Ministra Finansów z 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz.U. poz. 2193) – dalej: rozporządzenie w sprawie preproporcji. Na ich podstawie kwota podatku naliczonego jest obliczana przez podatników w oparciu o nowego rodzaju proporcję, dalej nazywaną preproporcją.

Do stosowania preproporcji zobowiązani są podatnicy, jeżeli łącznie zostaną spełnione cztery warunki (patrz: tabela).

Lp.	Warunki, których łączne spełnienie powoduje obowiązek stosowania przez podatnika preproporcji
1.	Podatnik nabywa towary lub usługi wykorzystywane zarówno do celów wykonywanej przez niego działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza
2.	Nabyte towary lub usługi nie są wykorzystywane do celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT
3.	Nabyte towary lub usługi nie są związane z pojazdem samochodowym nieodpłatnie używanym do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, które to użycie nie podlega opodatkowaniu VAT ze względu na brzmienie art. 8 ust. 5 ustawy o VAT
4.	Przypisanie nabytych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe

PRZYKŁAD

Instytucja kultury prowadzi opodatkowaną działalność gospodarczą w rozumieniu VAT oraz działalność niebędącą działalnością gospodarczą w rozumieniu VAT. Do obu rodzajów działalności instytucja kultury wykorzystuje użyczony jej przez gminę budynek. Z faktur dokumentujących zakupy dotyczące tego budynku, których przypisanie do jednego z rodzajów prowadzonej działalności nie będzie możliwe, instytucja jest obowiązana ustalać kwotę podatku naliczonego z uwzględnieniem przewspółczynnika.

Ad 1. Pierwszym warunkiem, którego spełnienie spowoduje obowiązek stosowania przez podatników preproporcji, będzie nabywanie towarów lub usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez nich działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza. Z punktu widzenia tego warunku kluczowe jest zatem rozróżnienie celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej oraz celów innych niż działalność gospodarcza.

Odnosnie do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej warto przytoczyć fragment uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej z 9 kwietnia 2015 r. W uzasadnieniu tym czytamy, że: *(...) cele prowadzonej działalności gospodarczej należy rozpatrywać w kontekście definicji działalności gospodarczej, określonej przepisami art. 15 ust. 2 i 3 ustawy o VAT. Mieścić będą się tutaj również działania czy sytuacje występujące w ramach działalności gospodarczej, jednakże niegenerujące opodatkowania podatkiem VAT, przykładowo otrzymanie odszkodowań umownych czy odsetek za nieterminowe dokonywanie płatności od kontrahentów, sprzedaż wierzytelności „trudnych” itp.*

PRZYKŁAD

Spółka wniosła aportem do innej spółki zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Czynność ta nie podlegała VAT. Mimo to należy uznać, że spółka wykonuje wyłącznie działalność gospodarczą. Nie musi stosować preproporcji.

W dalszej części uzasadnienia przeczytać także można, że przez cele inne niż działalność gospodarcza: (...) rozumie się sferę działalności danego podmiotu niebędącą działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 i 3 ustawy o VAT (przykładowo działalność podmiotu w charakterze organu władzy czy nieodpłatną działalność statutową), a także cele prywatne, z definicji niemające nic wspólnego z działalnością gospodarczą podatnika. (...) Przez cele prywatne należy rozumieć cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych oraz członków stowarzyszenia.

Ad 2. Przepisy o preproporcji nie będą miały zastosowania, jeżeli towary i usługi będą wykorzystywane – poza celami wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej – do celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, a więc jeżeli w związku z użytkowaniem dochodzi do podlegających opodatkowaniu nieodpłatnych dostaw towarów lub nieodpłatnie świadczonych usług. W takich przypadkach powstaje bowiem obowiązek naliczenia VAT, a więc nie ma potrzeby ograniczania kwoty podatku naliczonego od dokonywanych przez podatników zakupów.

Wskazać przy tym należy, że – jak czytamy w uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej z 9 kwietnia – przepisy art. 7 ust. 2 oraz art. 8 ustawy o VAT:

(...) nie znajdują natomiast zastosowania w następujących przypadkach:

- *nabywana jest usługa lub dobro niemające charakteru inwestycyjnego (vide: pkt 84 opinii rzecznika generalnego do sprawy C-515/07),*
- *nabywane są towary i usługi, zaliczone do aktywów przedsiębiorstwa, które służą realizacji czynności innych (niemających jednakże charakteru prywatnego) niż podlegające opodatkowaniu, mieszczących się jednak w przedmiocie działalności danego podmiotu (vide: pkt 56 opinii rzecznika generalnego do sprawy C-92/13; pkt 39 wyroku C-515/07, pkt 25 wyroku w sprawie C-92/13).*

PRZYKŁAD

Spółka jawna wykorzystuje na potrzeby działalności gospodarczej pojazd samochodowy o dopuszczalnej masie całkowitej przekraczającej 3,5 tony. Pojazd ten sporadycznie wykorzystują wspólnicy na swoje potrzeby osobiste. W takim przypadku stosowanie preproporcji nie jest konieczne, gdyż wykorzystywanie samochodu na potrzeby osobiste wspólników na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy o VAT podlega opodatkowaniu VAT jako nieodpłatne świadczenie usług.

Ad 3. Przepisy o preproporcji nie będą mieć także zastosowania, jeżeli towary i usługi będą wykorzystywane poza celami wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej – do celów osobistych, o których mowa w art. 8 ust. 5 ustawy o VAT, a więc gdy dochodzi do użycia pojazdów samochodowych do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, obliczoną zgodnie z art. 86a ust. 1 ustawy o VAT, z tytułu:

- 1) nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów lub
- 2) nabycia, importu lub wytworzenia części składowych do tych pojazdów, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów podatnikowi nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

W takich przypadkach kwota podatku naliczonego od dokonywanych zakupów jest bowiem już – na podstawie art. 86a ust. 1 ustawy o VAT – ograniczona do 50%. Nie ma zatem potrzeby kolejnego jej ograniczania przy zastosowaniu preproporcji.

Jednak gdy samochód będzie wykorzystywany do celów działalności oraz innych niż działalność, a także do celów prywatnych, należy, zdaniem MF, oprócz preproporcji stosować ograniczenie 50%. W broszurze informacyjnej MF z 24 listopada 2016 r. „Centralizacja rozliczeń w podatku VAT jednostek samorządu terytorialnego” czytamy:

MF *W przypadku gdy samochód będzie wykorzystywany również do celów prywatnych wyliczona zgodnie z prewspółczynnikiem kwota podatku naliczonego powinna zostać pomniejszona o 50%. W przypadku gdy samochód będzie używany wyłącznie do działalności gospodarczej (i spełnione są wszystkie wymogi z ustawy o VAT) wyliczona przy pomocy prewspółczynnika kwota podatku naliczonego nie będzie pomniejszana.*

Na takie rozwiązanie wskazał również Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 29 grudnia 2017 r. (sygn. 0113-KDIP11-3.4012.749.2017.2.MWJ). Pismo dotyczy gminy wykorzystującej w swojej działalności samochód osobowy, dla którego wprowadzie była prowadzona ewidencja przebiegu pojazdu wykluczająca użytek prywatny auta, ale nie została złożona informacja VAT-26.

Ad 4. Przepisy o preproporcji mają zastosowanie tylko w przypadkach, gdy przypisanie nabytych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe. Oznacza to, że nie należy stosować przepisów o preproporcji w przypadkach, gdy jest możliwe ustalenie faktycznego wykorzystania nabytych przez podatników towarów i usług do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej. Dotyczy to w szczególności przypadków, gdy zużycie mediów do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej oraz innych celów jest ustalane na podstawie podliczników.

PRZYKŁAD

Stowarzyszenie prowadzi działalność gospodarczą w budynku, którego część jest wykorzystywana do całej działalności statutowej stowarzyszenia (w tym działalności

gospodarczej oraz działalności statutowej)), a tylko część do działalności gospodarczej. W tej drugiej części stowarzyszenie zainstalowało podlicznik, który pozwala ustalić zużycie energii elektrycznej na potrzeby tej części budynku. W tej części z faktur dokumentujących zakupy energii elektrycznej stowarzyszenie będzie uprawnione do odliczania VAT bez uwzględnienia preproporcji.

Gdy już będziemy wiedzieli, że obowiązek ustalania preproporcji nas dotyczy, możemy przystąpić do zapoznania się z zasadami jej stosowania. Jest to najtrudniejszy etap, gdyż wybór tej metody będzie decydował o wysokości odliczonego VAT.

Podatnicy obowiązani do stosowania preproporcji mają swobodę wyboru metody jej określenia. W przypadku niektórych podatników swoboda wyboru metody określania preproporcji jest ograniczona, ale nie bezwzględnie.

Dla części podatników metodę ustalania preproporcji wybrał Minister Finansów. Dotyczy to:

- jednostek samorządu terytorialnego:
 - urzędów obsługujących JST,
 - jednostek budżetowych,
 - zakładów budżetowych;
- samorządowych instytucji kultury;
- państwowych instytucji kultury;
- uczelni publicznych;
- instytutów badawczych.

Zwrócić należy uwagę, że z rozporządzenia w sprawie preproporcji wynika, iż w przypadku jednostki samorządu terytorialnego (np. gminy) obowiązuje kilka preproporcji. Nie jest zatem dopuszczalne stosowanie przez gminę jednej wspólnej preproporcji mimo dokonanej centralizacji. Każda jednostka organizacyjna gminy ustala dla siebie odrębną preproporcję, gdy występuje taki obowiązek.

Na podstawie art. 86 ust. 2h ustawy o VAT nawet podatnicy, dla których MF ustaliło metody określania preproporcji, mogą wybrać inne sposoby. Mogą tak postąpić, jeżeli uznają, że sposób wskazany przez Ministra Finansów nie odpowiada najbardziej specyficznie wykonywanej przez nich działalności.

Jednak jak wynika z analizy wydawanych interpretacji, organy podatkowe często uznają, że stosowanie innego sposobu ustalenia preproporcji przez gminy (np. w oparciu o ilość sprzedanej wody w ogólnej ilości dostarczonej wody) jest niewłaściwe. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 9 stycznia 2017 r. (sygn. 1061-IPTPP3.4512.633.2016.2.ALN) czytamy:

MF *Gmina powinna dokonać powyższego wydzielenia w oparciu o rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników.*

Tym samym, proponowany przez Gminę sposób określenia proporcji, w zakresie gospodarki wodno-kanalizacyjnej w oparciu o udział rocznej ilości dostarczanej wody, odebranych ścieków od/od Odbiorców Zewnętrznych (z tytułu których to usług Gmina opodatkowuje wykonywane przez siebie czynności) w ogólnej ilości dostarczonej wody i odebranych ścieków od Odbiorców Zewnętrznych i Odbiorców Wewnętrznych (od Urzędu Gminy i jednostek organizacyjnych) Gminy jest nieprawidłowy.

W ocenie tut. Organu, nie jest to bowiem sposób, który może być uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez Gminę działalności i dokonywanych nabyć. Odnosi się on tylko do jednego z rodzajów działalności prowadzonej przez Gminę (zadania z zakresu gospodarki wodno-kanalizacyjnej).

Stanowiska WSA na ten temat nie są jednolite. Natomiast nie ma jeszcze orzeczenia NSA w tej sprawie. Część sądów przyznaje jednostkom samorządu terytorialnego możliwość wyboru klucza ustalania preproporcji innego niż wskazany w rozporządzeniu, jeśli udowodnią, że wybrany klucz najbardziej odpowiada specyfice prowadzonej przez nie działalności. Jednak, co również przyznaje WSA, wybór innego klucza ustalania preproporcji nie daje ochrony, jaką mają jednostki stosujące zasady ustalania preproporcji wskazane w rozporządzeniu. W wyroku WSA w Bydgoszczy z 27 listopada 2017 r. (sygn. akt I SA/Bd 806/17) czytamy:

WSA

W ocenie Sądu, umożliwienie podatnikowi wyboru przewspółczynnika opiera się na tym, że to podatnik, najlepiej jest zorientowany w specyfice prowadzonej przez siebie działalności, zna jej uwarunkowania, determinujące dobór sposobu określenia proporcji uwzględniającego specyfikę działalności i dokonywanych nabyć. Jeżeli organ w interpretacji uważa inaczej, powinien podać racjonalne, rzeczowe powody swojego stanowiska, w nawiązaniu do konkretnych elementów podanego we wniosku stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) oraz stanowiska wnioskodawcy. Tymczasem, mając na uwadze nader ogólne stwierdzenia organu oraz nieodniesienie się konkretnie do stanowiska i argumentacji przedstawionej przez Skarżącą (choćby kwestia podanego przez Gminę bardzo wysokiego wskaźnika czynności opodatkowanych, bowiem na poziomie ok. 98–99% obrotu w ramach działalności wodno-kanalizacyjnej), zdaniem Sądu, treść interpretacji w sposób arbitralny narzuca Gminie sposób wyliczenia zakresu proporcji wskazany w rozporządzeniu, odpowiedni do formy organizacyjnej prowadzenia działalności, tak jakby miał on charakter obligatoryjny, prawnie wiążący, co pozostaje w sprzeczności chociażby z dyspozycją art. 86 ust 2h u.p.t.u.

Zazwyczaj jednak ocena stanowiska podatników jest negatywna (zob. przykładowo wyrok WSA w Poznaniu z 22 czerwca 2017 r., sygn. akt I SA/Po 1711/16)

Podatnicy obowiązani do stosowania preproporcji, inni niż wymienieni w rozporządzeniu w sprawie preproporcji, muszą sami wybrać sposób jej określenia. Należy bowiem zauważyć, że omawiane przepisy nie określają jednego obowiązującego sposobu.

Nie oznacza to, że podatnicy mają pełną swobodę w wyborze metody. Z art. 86 ust. 2a ustawy o VAT wynika bowiem, że sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Będzie tak, jeżeli zostaną spełnione dwa warunki określone w art. 86 ust. 2b ustawy o VAT, tj. jeżeli wybrany przez podatnika sposób określenia preproporcji:

- 1) zapewni obniżenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wyłącznie w odniesieniu do części kwoty podatku naliczonego proporcjonalnie przypadającej na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowane oraz
- 2) obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza (z wyjątkiem wydatków dotyczących towarów lub usług wykorzystywanych do celów osobistych, które podlegają opodatkowaniu jako nieodpłatne dostawy towarów lub nieodpłatne świadczenie usług, oraz wydatków dotyczących nabycia towarów lub usług wykorzystywanych do nieodpłatnego użycia pojazdów samochodowych do celów innych niż działalność gospodarcza) – gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

Uwzględniając te zasady, podatnicy obowiązani do stosowania preproporcji powinni określić własną preproporcję. Większość podatników wykorzysta zapewne jedną z 4 metod zaproponowanych przez ustawodawcę w art. 86 ust. 2c ustawy o VAT. Preproporcję ustala się według wzoru, który zależy od wybranej metody. Niezależnie od przyjętej metody preproporcja jest określana procentowo w stosunku rocznym. Otrzymany wynik zaokrąglamy do najbliższej liczby całkowitej (art. 86 ust. 2g zdanie pierwsze i drugie ustawy o VAT). Odpowiednie zastosowanie ma przy tym art. 90 ust. 10 ustawy o VAT (art. 86 ust. 2g zdanie trzecie ustawy o VAT). Dlatego możliwe jest zaokrąglanie preproporcji wynoszącej 99% do 100% (o ile kwota niestanowiąca kwoty podatku naliczonego, wynikająca z zastosowania tej preproporcji, będzie mniejsza niż 500 zł), natomiast preproporcji wynoszącej 1% lub 2% – do 0%.

Wzory na ustalenie preproporcji, gdy korzystamy z metod wskazanych w ustawie

Lp.	Metoda określenia preproporcji	Wzór na ustalenie preproporcji	Wyjaśnienia
1	2	3	4
1.	Metoda oparta na liczbie osób wykonujących poszczególne rodzaje prac	$X = \frac{O_1 \times 100}{O_2}$	gdzie użyte symbole oznaczają: X – preproporcję określoną procentowo O ₁ – średnioroczną liczbę osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą O ₂ – średnioroczną liczbę osób wykonujących prace w ramach działalności gospodarczej i poza tą działalnością

2.	Metoda oparta na liczbie godzin roboczych przeznaczonych na poszczególne rodzaje prac	$X = \frac{G_1 \times 100}{G_2}$	gdzie użyte symbole oznaczają: X – preproporcję określoną procentowo G ₁ – średnioroczną liczbę godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą G ₂ – średnioroczną liczbę godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza tą działalnością
3.	Metoda oparta na danych finansowych	$X = \frac{D_1 \times 100}{D_2}$	gdzie użyte symbole oznaczają: X – preproporcję określoną procentowo D ₁ – obrót z działalności gospodarczej D ₂ – obrót z działalności gospodarczej powiększony o przychody z innej działalności (w tym wartość dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, otrzymanych na sfinansowanie wykonywanej przez tego podatnika działalności innej niż gospodarczej)
4.	Metoda oparta na powierzchni wykorzystywanej do poszczególnych rodzajów działalności	$X = \frac{P_1 \times 100}{P_2}$	gdzie użyte symbole oznaczają: X – preproporcję określoną procentowo P ₁ – średnioroczną powierzchnię wykorzystywaną do działalności gospodarczej P ₂ – ogólną średnioroczną powierzchnię wykorzystywaną do działalności gospodarczej i poza tą działalnością

Wzory na ustalenie preproporcji dla podatników wymienionych w rozporządzeniu w sprawie preproporcji

Lp.	Podmiot, dla którego wybrano metodę	Wzór na ustalenie preproporcji	Wyjaśnienia
1	2	3	4
1.	Urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego	$X = \frac{A \times 100}{D_{UJST}}$	gdzie poszczególne symbole oznaczają: X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej D _{UJST} – dochody wykonane urzędowi obsługującemu jednostkę samorządu terytorialnego

1	2	3	4
2.	Jednostka budżetowa	$X = \frac{A \times 100}{D}$	gdzie poszczególne symbole oznaczają: X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez jednostkę budżetową, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej D – dochody wykonane jednostki budżetowej
3.	Zakład budżetowy	$X = \frac{A \times 100}{P}$	gdzie poszczególne symbole oznaczają: X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez zakład budżetowy, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej P – przychody wykonane zakładu budżetowego
4.	Samorządowa instytucja kultury	$X = \frac{A \times 100}{P}$	gdzie poszczególne symbole oznaczają: X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez samorządową instytucję kultury P – przychody wykonane samorządowej instytucji kultury
5.	Państwowa instytucja kultury	$X = \frac{A \times 100}{P}$	gdzie poszczególne symbole oznaczają: X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez państwową instytucję kultury P – przychody wykonane państwowej instytucji kultury
6.	Uczelnie publiczne	$X = \frac{A \times 100}{A + F}$	gdzie poszczególne symbole oznaczają: X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej A – roczny obrót z działalności gospodarczej uczelni publicznej F – sumę wykorzystanych przez uczelnię publiczną środków obejmującą: 1) dotacje oraz inne środki o podobnym charakterze przeznaczone w danym roku przez tę uczelnię na realizację zadań wskazanych w art. 94 ust. 1 ustawy z 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym, z wyłączeniem dotacji przeznaczonych na:

1	2	3	4
			a) zadania związane z bezzwrotną pomocą materialną dla studentów w zakresie określonym w art. 173 ust. 1 oraz dla doktorantów w zakresie określonym w art. 199 ust. 1 ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym oraz na realizowane w ramach tej dotacji zadania, o których mowa w art. 94 ust. 2 tej ustawy b) specjalne stypendia naukowe dla doktorantów oraz specjalne stypendia naukowe dla studentów, inne niż objęte lit. a) 2) środki na finansowanie nauki do wysokości kosztów poniesionych przez uczelnię w danym roku, w rozumieniu ustawy z 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki, oraz inne dotacje lub środki o podobnym charakterze przeznaczone na realizację przez tę uczelnię w danym roku badań naukowych, prac rozwojowych oraz innych zleconych zadań, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej, z wyłączeniem dotacji przeznaczonych na stypendia dla uczestników studiów doktoranckich uczestniczących w realizacji badań naukowych lub prac rozwojowych – wynikające ze sprawozdania z wykonania planu rzeczowo-finansowego uczelni
7.	Instytuty badawcze	$X = \frac{A \times 100}{A + B}$	gdzie poszczególne symbole oznaczają: X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej A – roczny obrót z działalności gospodarczej instytutu B – środki na finansowanie nauki do wysokości poniesionych kosztów przez instytut badawczy w danym roku w rozumieniu ustawy z 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki oraz inne dotacje lub środki o podobnym charakterze przeznaczone przez ten instytut w danym roku na realizację badań naukowych, prac rozwojowych oraz innych zleconych zadań, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej

Podatnicy stosujący metody ustalania preproporcji wskazane w rozporządzeniu w sprawie preproporcji mogą przyjmować dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy. Jednostki wymienione w poz. 1–5 tabeli, ustalając preproporcję, nie wliczają dochodów lub przychodów z tytułu:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane odpowiednio przez jednostkę samorządu terytorialnego lub jednostkę organizacyjną jednostki samorządu terytorialnego do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane odpowiednio do środków trwałych jednostki samorządu terytorialnego lub jednostki organizacyjnej jednostki samorządu terytorialnego – używanych na potrzeby prowadzonej przez te jednostki działalności;
- 2) transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41 ustawy o VAT (usług finansowo-ubezpieczeniowych), w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

2. Podatnicy zobowiązani do stosowania proporcji

Jeżeli podatnik nabył towary i usługi, które służą zarówno działalności opodatkowanej, jak i działalności zwolnionej (dalej: działalności mieszanej), wówczas może on odliczyć podatek naliczony od tego zakupu służącego obu rodzajom działalności, ale tylko w takiej części, jaką proporcjonalnie można przypisać czynnościom, które dają prawo do odliczenia VAT. W trakcie roku podatkowego proporcjonalnego odliczenia VAT naliczonego od zakupu służącego działalności mieszanej podatnik dokonuje według proporcji wstępnej obliczonej na podstawie obrotów roku poprzedniego. Natomiast po zakończeniu roku podatkowego podatnik jeszcze raz ustala proporcję, ale już na podstawie rzeczywistych obrotów roku podatkowego, i na tej podstawie ostatecznie ustala kwotę podatku naliczonego, którą ma prawo odliczyć od zakupów związanych z działalnością mieszaną.

Obowiązek rocznej korekty VAT dotyczy więc tego podatnika, który w roku podatkowym wykonywał zarówno czynności opodatkowane, jak i czynności zwolnione z VAT i w związku z tą działalnością mieszaną dokonał zakupu towarów i usług, których nie można było w sposób jednoznaczny przyporządkować do czynności opodatkowanych bądź zwolnionych, ponieważ zakup służył obu rodzajom czynności.

Gdy zakupy są wykorzystywane do celów innych niż działalność, do działalności zwolnionej z VAT i opodatkowanej, a nie jest możliwe przypisanie wydatków do konkretnej sprzedaży, podatnik stosuje preproporcję i proporcję.

W przypadku takiego podatnika odliczanie podatku naliczonego od zakupów służących działalności mieszanej przebiega w dwóch etapach:

I etap – według proporcji wstępnej, obliczonej na podstawie obrotów za rok poprzedni, stosowanej w trakcie roku podatkowego do odliczania podatku naliczonego od zakupów związanych z działalnością mieszaną;

II etap – według proporcji ostatecznej, obliczonej na podstawie rzeczywistych obrotów roku podatkowego, ustalonej po zakończeniu roku podatkowego (tzw. roczna korekta VAT).

Jednostki samorządu terytorialnego, mimo że najpóźniej od 1 stycznia 2017 r. były zobowiązane do scentralizowania rozliczeń ze swoimi jednostkami organizacyjnymi, nadal dla każdej jednostki organizacyjnej ustalają odrębne proporcje (art. 90 ust. 10a i 10b ustawy o VAT).

2.1. Ustalanie proporcji wstępnej do odliczania VAT w trakcie roku podatkowego

Proporcję ustala się procentowo jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje to prawo, oraz czynności, które takiego prawa mu nie dają (art. 90 ustawy o VAT). Przy ustalaniu proporcji do obrotu nie wlicza się kwoty VAT.

$$\text{Proporcja wstępna (\%)} = \frac{\text{obróć z prawem do odliczenia VAT}}{\text{obróć z prawem do odliczenia VAT} + \text{+ obróć bez prawa do odliczenia VAT}} \times 100$$

Proporcję wstępną na dany rok należy obliczyć na podstawie rzeczywistego obrotu uzyskanego przez podatnika w poprzednim roku podatkowym (na 2018 r. bierzemy obrót z 2017 r.). Ustalony w ten sposób współczynnik podlega zaokrągleniu w górę do najbliższej liczby całkowitej (art. 90 ust. 4 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD

Firma „XYZ” SA dokonuje zarówno sprzedaży opodatkowanej, jak i sprzedaży zwolnionej, wobec czego nabywa towary i usługi, które służą jednocześnie obu rodzajom sprzedaży. Spółka na podstawie faktycznego obrotu osiągniętego za 2016 r. ustaliła proporcję wstępną, która służyła do odliczania VAT od zakupów dotyczących działalności mieszanej w trakcie 2017 r. Proporcja ta wyniosła 76,0123%. Ponieważ współczynnik należy zaokrąglić w górę do najbliższej liczby całkowitej, w rezultacie wyniósł on 77%. W trakcie 2017 r. spółka odliczała VAT od zakupów dotyczących działalności mieszanej w wysokości 77% kwoty podatku naliczonego.

Po zakończeniu 2017 r. spółka ponownie ustaliła proporcję za 2017 r., ale już na podstawie rzeczywistych obrotów za ten rok podatkowy. Załóżmy, że proporcja ostateczna za 2017 r. wyniosła 88,9876%, czyli po zaokrągleniu 89%. Ustalona przez podatnika proporcja ostateczna za 2017 r. jest jednocześnie proporcją wstępną na 2018 r.

Z art. 90 ust. 10 ustawy o VAT wynika, że jeżeli proporcja wstępna obliczona przez podatnika:

- 1) przekroczyła 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, była mniejsza niż 500 zł – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%;
- 2) nie przekroczyła 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0%.

PRZYKŁAD

W 2017 r. wartość sprzedaży opodatkowanej (netto) stanowiła 60 000 zł, natomiast wartość sprzedaży zwolnionej 5 000 000 zł. Współczynnik wstępnej proporcji na 2018 r. wyniósł:

$$\text{Proporcja wstępna (\%)} = \frac{60\,000\text{ zł}}{60\,000\text{ zł} + 5\,000\,000\text{ zł}} \times 100 = 1,18577\%$$

Ze względu na to, że proporcję zaokrągliła się w górę do najbliższej liczby całkowitej, wyniosła ona 2%. W takim przypadku podatnik ma prawo uznać, że proporcja wstępna wynosi 0%, co powoduje, że w trakcie roku podatkowego może on w ogóle nie odliczać podatku naliczonego od towarów i usług związanych z działalnością mieszaną.

2.2. Obrót uwzględniany przy obliczaniu proporcji

Proporcja wstępna jest ustalana na podstawie rocznego obrotu z tytułu czynności, których wykonanie dawało prawo do odliczenia podatku naliczonego od zakupów z nimi związanych lub nie dawało tego prawa. Mimo że obecnie nie ma już w ustawie o VAT definicji obrotu, jednak zdaniem organów podatkowych pojęcie to należy rozumieć jako kwotę należną z tytułu sprzedaży (patrz: pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 20 maja 2013 r., sygn. ILPP4/443-81/13-2/EWW).

W liczniku proporcji wstępnej należy uwzględnić obrót z tytułu:

- odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych według stawek: 0%, 5%, 8% i 23% (w tym z tytułu czynności nieodpłatnych z nimi zrównanych, o których mowa w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy, jeżeli dawały prawo do odliczenia VAT),
- eksportu towarów,
- wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
- dostawy towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju, które dają prawo do odliczenia VAT od zakupów związanych z tymi czynnościami na podstawie art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT,
- świadczenia usług, o których mowa w art. 86 ust. 9 ustawy o VAT, jeżeli miejscem ich świadczenia jest terytorium państwa trzeciego lub usługi te dotyczą bezpośrednio towarów eksportowanych,
- otrzymanych dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, które mają bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych

przez podatnika, w stosunku do których przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Natomiast w mianowniku proporcji wstępnej należy uwzględnić:

- wartości ujęte w liczniku proporcji,
- obrót ze sprzedaży towarów i usług niedający prawa do odliczenia podatku naliczonego od związanych z nim zakupów, w tym przede wszystkim sprzedaż towarów i usług zwolnioną z opodatkowania zgodnie z polskimi przepisami o VAT.

Do obrotu, który nie daje prawa do odliczenia podatku naliczonego, nie należy wliczać czynności niepodlegających w ogóle VAT, gdyż nie stanowią one obrotu w rozumieniu ustawy o VAT.

Do rocznego obrotu uwzględnianego przy wyliczaniu wstępnej proporcji (tj. zarówno w liczniku, jak i w mianowniku) nie wlicza się natomiast:

- obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, ani gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika – używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności;
- obrotu z tytułu:
 - transakcji pomocniczych w zakresie nieruchomości i usług finansowych,
 - usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12, 38–41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy;
- czynności, które nie stanowią obrotu, w tym:
 - z tytułu importu towarów i usług,
 - z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów,
 - z tytułu zakupu towarów i usług, dla których podatnikiem jest nabywca,
 - otrzymanych dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, które nie mają bezpośredniego wpływu na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Ustalając proporcję wstępną na podstawie art. 90 ust. 3 ustawy o VAT, można mieć wątpliwości, czy do obrotu z tytułu czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego lub niedających tego prawa należy wliczać wartość nieodpłatnych świadczeń, o których mowa w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT. Kwestię tę wyjaśnił WSA w Krakowie w prawomocnym wyroku z 10 stycznia 2013 r. (sygn. akt SA/Kr 1741/12), który uznał, że w przypadku gdy świadczenia te podlegają VAT, należy je wliczyć przy ustalaniu proporcji.

2.3. Ustalanie szacunkowej proporcji z naczelnikiem urzędu skarbowego

Nie w każdej sytuacji podatnik ma możliwość ustalenia proporcji wstępnej opartej na obrotach roku poprzedniego, która służy do odliczania VAT od wydatków zwią-

zanych z działalnością mieszaną. Dlatego podatnik, który w poprzednim roku podatkowym:

- nie osiągnął obrotu z działalności mieszanej lub
 - obrót ten w poprzednim roku podatkowym był u niego niższy niż 30 000 zł,
- do obliczenia kwoty podatku naliczonego podlegającej odliczeniu od kwoty podatku należnego przyjmuje proporcję wyliczoną szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu.

Rozwiązanie to stosuje się także wówczas, gdy podatnik uzna, że w odniesieniu do niego kwota obrotu ustalona na podstawie art. 90 ust. 3 ustawy o VAT byłaby niereprezentatywna. Tak wynika z art. 90 ust. 8 i 9 ustawy o VAT.

Dlatego w trakcie roku podatkowego, w którym po raz pierwszy wystąpiła sprzedaż zwolniona, podatnik nie może odliczać VAT od zakupów związanych z działalnością mieszaną w 100%. Nie może też ustalić tej proporcji w sposób dowolny, na własną rękę. Dotyczyć to może zarówno tych podatników, którzy rozszerzają dotychczasową działalność wyłącznie opodatkowaną o działalność zwolnioną z VAT, jak i tych podatników, którzy dopiero rozpoczynają działalność gospodarczą, świadcząc zarówno czynności opodatkowane VAT, jak i zwolnione od podatku.

Aby ustalić proporcję z naczelnikiem urzędu skarbowego, podatnik powinien najpierw sam oszacować przewidywany na ten rok udział sprzedaży opodatkowanej w sprzedaży ogółem, a następnie przedstawić swoją propozycję organowi podatkowemu w formie pisemnego wniosku o uzgodnienie tej proporcji. Naczelnik urzędu skarbowego może zaakceptować propozycję podatnika przedstawioną w złożonym wniosku lub, ewentualnie, wraz z podatnikiem uzgodnić ten współczynnik w innej wysokości. Wówczas podatek naliczony od wydatków związanych z działalnością mieszaną będzie odliczany w trakcie roku według uzgodnionego prognozowanego współczynnika określonego w protokole sporządzonym przez organ podatkowy.

PRZYKŁAD

Tomasz Nowak jest czynnym podatnikiem VAT, który dotychczas wykonywał wyłącznie czynności opodatkowane VAT (usługi transportowe). Od 1 kwietnia 2018 r. rozszerzył przedmiot działalności o sprzedaż usług, które są zwolnione z opodatkowania (usługi pośrednictwa w zawieraniu umów kredytu na zakup samochodów).

W związku z działalnością opodatkowaną i zwolnioną podatnik ten będzie ponosił wydatki, które służą jednocześnie obu rodzajom działalności, jak np. rozmowy telefoniczne, czynsz za lokal, opłaty za media, zakup artykułów biurowych itp.

W takiej sytuacji powinien uzgodnić proporcję wstępną z naczelnikiem urzędu skarbowego.

Natomiast po zakończeniu roku podatkowego podatnik jeszcze raz ustali proporcję, ale już według rzeczywistych obrotów roku podatkowego.

3. Korekta roczna w deklaracji VAT

Proporcja ostateczna jest ustalana na podstawie kryteriów stosowanych do obliczenia proporcji wstępnej, z tą różnicą, że proporcja ostateczna jest ustalana na podstawie rzeczywistych obrotów uzyskanych za dany rok podatkowy. Korekty dokonujemy w deklaracji za pierwszy okres rozliczeniowy po zakończeniu roku. Przy miesięcznym rozliczeniu będzie to styczeń.

Proporcja wstępna służy do odliczania VAT w trakcie roku podatkowego, w którym wystąpiły wydatki związane zarówno z działalnością opodatkowaną, jak i z działalnością zwolnioną. Jest ona obliczana na podstawie obrotów roku poprzedniego. Natomiast proporcja ostateczna jest obliczana na podstawie rzeczywistej struktury obrotów roku podatkowego, w którym wystąpił podatek naliczony od wydatków związanych z działalnością mieszaną.

PRZYKŁAD

W 2018 r. firma prowadzi działalność zarówno opodatkowaną VAT, jak i zwolnioną. Proporcja wstępna na ten rok, obliczona na podstawie obrotów za 2017 r., wyniosła 60%. Proporcja ostateczna została obliczona na podstawie rzeczywistych obrotów za 2018 r. Załóżmy, że wyniesie 70%.

Wartość zakupów dokonanych w 2018 r., związanych z działalnością mieszaną, stanowiła kwotę 1 000 000 zł plus podatek naliczony w kwocie 230 000 zł. Podatnik w deklaracjach VAT-7 za okres od stycznia do grudnia 2018 r. odliczył podatek naliczony w kwocie 138 000 zł ($230\,000\text{ zł} \times 60\%$).

Według proporcji ostatecznej za 2018 r. podatnik ma prawo odliczyć podatek naliczony od wydatków związanych z działalnością mieszaną w kwocie 161 000 zł ($230\,000\text{ zł} \times 70\%$).

Roczną korektę zwiększającą podatek naliczony w kwocie 23 000 zł ($161\,000\text{ zł} - 138\,000\text{ zł}$) podatnik wykaże w deklaracji VAT-7 za styczeń 2019 r.

Podatnicy, którzy stosowali preproporcję i proporcję, muszą dokonać dwóch korekt rocznych, ustalając aktualne współczynniki, gdyż mechanizm odliczenia jest dwustopniowy.

PRZYKŁAD

Urząd gminy w 2017 r. stosował do części zakupów preproporcję w wysokości 18% i proporcję w wysokości 60%. Kwota VAT podlegająca odliczeniu według tej metody wyniosła 100 000 zł, a faktycznie odliczono 10 800 zł ($100\,000\text{ zł} \times 18\% \times 60\%$). Preproporcja na 2018 r. wyniosła 16%, natomiast proporcja 80%. To oznacza, że w 2017 r. gmina mogła odliczyć 12 800 zł ($100\,000\text{ zł} \times 16\% \times 80\%$). Załóżmy, że do tych wydatków urząd stosuje korektę jednorazową, dlatego w deklaracji za styczeń 2018 r. mógł odliczyć 2000 zł ($12\,800\text{ zł} - 10\,800\text{ zł}$).

Jednak nie wszystkie transakcje rozlicza się tak samo. Sposób rozliczenia korekty podatku naliczonego jest uzależniony od rodzaju nabytych towarów i usług związanych z działalnością mieszaną oraz ich wartości. Podział jest w tym przypadku oparty na kryterium długości okresu korekty. Jednorazowa korekta podatku naliczonego, dokonana przy użyciu współczynnika proporcji obliczonego na dany rok podatkowy (na zasadach przedstawionych w ostatnim przykładzie), dotyczy:

- środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o wartości początkowej nieprzekraczającej 15 000 zł oddanych do użytkowania w danym roku podatkowym,
- pozostałych towarów i usług (niezaliczonych do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych), w stosunku do których w danym roku podatkowym podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Natomiast wydłużony okres korekty podatku naliczonego dotyczy towarów i usług zaliczonych przez podatnika na podstawie ustaw o podatku dochodowym do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa przekracza 15 000 zł.

Jeśli wymienione składniki majątku służą działalności mieszanej podatnika, to okres korekty wynosi:

- 5 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania – w przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji o wartości początkowej przekraczającej 15 000 zł, przy czym w każdym kolejnym roku korygowana jest 1/5 odliczonego VAT,
- 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania – w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów, przy czym w każdym kolejnym roku korygowana jest 1/10 odliczonego VAT.

PRZYKŁAD

W czerwcu 2014 r. podatnik kupił i przyjął do używania maszynę o wartości początkowej 100 000 zł. Z faktury zakupu wynikał podatek naliczony w kwocie 23 000 zł. Maszyna podlegała amortyzacji i dotyczyła działalności mieszanej podatnika. W 2014 r. proporcja wstępna wynosiła 90%. Podatnik z otrzymanej faktury stwierdzającej zakup maszyny odliczył podatek naliczony w kwocie 20 700 zł ($23\,000\text{ zł} \times 90\%$).

Po zakończeniu 2014 r. proporcja ostateczna, ustalona na podstawie rzeczywistych obrotów za ten rok, wyniosła 80%. Wobec tego podatnik ustalił roczną korektę w wysokości:

$$[(23\,000\text{ zł} \times 80\%) - (23\,000\text{ zł} \times 90\%)] \times 1/5 = (18\,400\text{ zł} - 20\,700\text{ zł}) \times 1/5 = (-) 460\text{ zł}$$

W 2015 r. ostateczna proporcja wyniosła 95%. Wobec tego po zakończeniu 2015 r. podatnik ustalił roczną korektę podatku w wysokości: $[(23\,000\text{ zł} \times 95\%) - (23\,000\text{ zł} \times 90\%)] \times 1/5 = (21\,850\text{ zł} - 20\,700\text{ zł}) \times 1/5 = (+) 230\text{ zł}$.

W ten sam sposób będzie przebiegała korekta podatku naliczonego od kupionej maszyny w ciągu trzech kolejnych lat podatkowych. Ostatniej korekty podatku naliczonego podatnik dokona za 2018 r. w deklaracji VAT składanej za styczeń 2019 r., ponieważ wtedy zakończy się pięcioletni okres korekty dla tego środka trwałego.

Według tego samego mechanizmu przebiega korekta podatku naliczonego od zakupu nieruchomości wykorzystywanej dla celów działalności mieszanej podatnika, z tą różnicą, że okres korekty jest w tym przypadku dłuższy i wynosi 10 lat.

PRZYKŁAD

We wrześniu 2013 r. firma kupiła nieruchomość, która służy działalności zarówno opodatkowanej, jak i zwolnionej. W tym samym miesiącu podatnik otrzymał fakturę, z której wynikała wartość netto nieruchomości w kwocie 500 000 zł oraz podatek naliczony w kwocie 115 000 zł. Nieruchomość została oddana do użytkowania w listopadzie 2013 r.

1. Wstępne odliczenie podatku naliczonego

W momencie zakupu nieruchomości służącej do działalności mieszanej podatnika odliczenie podatku naliczonego, który wynika z otrzymanej faktury, przebiega na zasadach ogólnych. Firmie przysługiwało prawo do częściowego odliczenia w rozliczeniu za miesiąc otrzymania faktury lub za jeden z dwóch kolejnych miesięcy. Wysokość tego odliczenia wyznaczała proporcja wstępna ustalona przez podatnika na rok 2013 r. (na podstawie obrotów za 2012 r.). Załóżmy, że wyniosła ona 80%. Z otrzymanej faktury stwierdzającej nabycie nieruchomości podatnik mógł odliczyć podatek w kwocie 92 000 zł ($115\,000\text{ zł} \times 80\%$), którą miał prawo wykazać w ewidencji zakupu VAT oraz sporządzanej na jej podstawie deklaracji VAT za wrzesień 2013 r. (ewentualnie październik lub listopad 2013 r.).

2. Roczna korekta podatku naliczonego

Dalsze rozliczanie VAT naliczonego od nieruchomości wykorzystywanej do działalności mieszanej podatnika dokonywane jest przez 10 kolejnych lat podatkowych, licząc od roku, w którym nieruchomość została oddana do użytkowania. Podstawę tego rozliczenia stanowi proporcja ostateczna ustalona na rok podatkowy objęty okresem korekty. Korekty rocznej podatku naliczonego od nieruchomości należy dokonać w deklaracji VAT składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następnego.

Założmy, że proporcja ostateczna dla poszczególnych lat podatkowych z okresu korekty wyniosła:

1. 2013 r. – 70%
2. 2014 r. – 90%
3. 2015 r. – 95%
4. 2016 r. – 66%
5. 2017 r. – 88%
6. 2018 r. – 60%
7. 2019 r. – 50%
8. 2020 r. – 40%
9. 2021 r. – 30%
10. 2022 r. – 20%

Dlatego roczna korekta podatku naliczonego od kupionej nieruchomości wyniosła:

1) za 2013 r.:

$$[(115\,000\text{ zł} \times 70\%) - (115\,000\text{ zł} \times 80\%)] \times 1/10 = (80\,500\text{ zł} - 92\,000\text{ zł}) \times 1/10 = (-) 1150\text{ zł}$$

Jest to korekta ujemna, która powoduje zmniejszenie podatku naliczonego, w związku z czym podatnik wykazał ją w deklaracji VAT-7 za styczeń 2014 r. ze znakiem minus.

2) za 2014 r.:

$$[(115\,000 \text{ zł} \times 90\%) - (115\,000 \text{ zł} \times 80\%)] \times 1/10 = (103\,500 \text{ zł} - 92\,000 \text{ zł}) \times 1/10 = = (+) 1150 \text{ zł}$$

Jest to korekta zwiększająca podatek naliczony od kupionej nieruchomości, co oznacza, że podatnik wykazał ją w deklaracji VAT-7 za styczeń 2015 r. jako „Korektę podatku naliczonego od nabycia środków trwałych”.

3) za 2015 r.:

$$[(115\,000 \text{ zł} \times 95\%) - (115\,000 \text{ zł} \times 80\%)] \times 1/10 = (109\,250 \text{ zł} - 92\,000 \text{ zł}) \times 1/10 = = (+) 1725 \text{ zł}$$

Jest to korekta zwiększająca podatek naliczony, w związku z czym podatnik wykazał ją w deklaracji VAT-7 za styczeń 2016 r. jako „Korektę podatku naliczonego od nabycia środków trwałych”.

4) za 2016 r.:

$$[(115\,000 \text{ zł} \times 66\%) - (115\,000 \text{ zł} \times 80\%)] \times 1/10 = (75\,900 \text{ zł} - 92\,000 \text{ zł}) \times 1/10 = = (-) 1610 \text{ zł}$$

Jest to korekta zmniejszająca podatek naliczony, wobec czego podatnik wykazał ją w deklaracji VAT-7 za styczeń 2017 r. jako „Korektę podatku naliczonego od nabycia środków trwałych” ze znakiem minus.

5) za 2017 r.:

$$[(115\,000 \text{ zł} \times 88\%) - (115\,000 \text{ zł} \times 80\%)] \times 1/10 = (101\,200 \text{ zł} - 92\,000 \text{ zł}) \times 1/10 = = (+) 920 \text{ zł}$$

Jest to korekta zwiększająca podatek naliczony, dlatego podatnik wykaże ją w deklaracji VAT-7 za styczeń 2018 r. jako „Korektę podatku naliczonego od nabycia środków trwałych”.

Jeżeli w okresie korekty nie zmieni się przeznaczenie nieruchomości, to w ten sam sposób podatnik jest zobowiązany do ustalania wartości rocznej korekty VAT naliczonego od kupionej nieruchomości do końca okresu korekty, czyli za lata 2018–2022.

Terminy i rodzaje korekty środków trwałych, nieruchomości i wieczystego użytkowania

Rodzaj towaru lub usługi	Okres i rodzaj korekty	Czego dotyczy korekta roczna
1	2	3
Środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji, gdy ich wartość przekracza 15 000 zł	Rozłożona w czasie: 10 lat – nieruchomości, 5 lat – pozostałe, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania	1/10 odliczonego VAT – w przypadku nieruchomości, 1/5 odliczonego VAT – w pozostałych przypadkach

1	2	3
Środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji, gdy ich wartość nie przekracza 15 000 zł	Jednorazowa, po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania	Całej kwoty odliczonego VAT
Środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne niepodlegające amortyzacji albo wyposażenie	Jednorazowa, po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania	Całej kwoty odliczonego VAT
Grunty i prawo użytkowania wieczystego, gdy zostały zaliczone do środków trwałych nabywcy, o wartości początkowej przekraczającej 15 000 zł	Rozłożona w czasie: 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Termin ten nie dotyczy opłat rocznych pobieranych z tytułu oddania gruntu w użytkowanie wieczyste; w przypadku tych opłat obowiązuje korekta jednorazowa po zakończeniu roku, w którym dokonano odliczenia	1/10 odliczonego VAT
Grunty i prawo użytkowania wieczystego, gdy zostały zaliczone do środków trwałych nabywcy, o wartości początkowej nieprzekraczającej 15 000 zł	Jednorazowa, po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania	Jednorazowa, po zakończeniu roku, w którym podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia VAT

4. Korekta od ulepszeń w obcym środku trwałym

Najemca, który wykorzystuje cudzy lokal lub budynek, często dokonuje ulepszeń mających na celu dostosowanie nieruchomości do potrzeb wynikających z prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej. Jeżeli ulepszenia te, mające zwykle charakter adaptacyjny lub modernizacyjny, służą wykonywaniu czynności opodatkowanych VAT, to podatnikowi (najemcy) przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego od nakładów poniesionych na ulepszenie obcego środka trwałego. Bez znaczenia pozostaje tu fakt, że lokal lub budynek, którego dotyczą ulepszenia, nie jest własnością podatnika.

Zakończenie umowy najmu w niektórych przypadkach może jednak powodować konieczność korekty podatku naliczonego odliczonego od inwestycji w obcym środku trwałym, jeżeli w tzw. okresie korekty nastąpiła zmiana przeznaczenia ulepszonej nieruchomości (art. 91 ust. 7 i ust. 7a ustawy o VAT). Inwestycje w obcym środku trwałym, np. w cudzym budynku lub lokalu, polegające na jego ulepszeniu, stanowią środek trwały odrębny od ulepszonej nieruchomości, co wyklucza 10-letni okres korekty VAT naliczonego (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 6 lutego 2017 r., sygn. 1061-IPTPP1.4512.636.2016.2.ŻR). Z tego powodu w przypadku inwestycji w obcym

środka trwałym (czyli środkiem trwałym innym niż nieruchomość) o wartości początkowej przekraczającej 15 000 zł okres korekty wynosi pięć lat, licząc od roku, w którym nastąpiło oddanie środka trwałego do użytkowania. Wynika to z art. 91 ust. 2 w zw. z ust. 7a ustawy o VAT.

W przypadku sprzedaży nakładów inwestycyjnych nie dochodzi do zmiany przeznaczenia towarów i usług kupionych w związku z inwestycją w obcym środku trwałym. Na skutek podlegającej opodatkowaniu sprzedaży tych nakładów uznaje się, że w dalszym ciągu nakłady te są wykorzystywane do czynności opodatkowanych VAT. Wobec tego nie występuje obowiązek korekty podatku naliczonego odliczonego od nakładów inwestycyjnych poniesionych na obcy środek trwały, nawet jeśli sprzedaż nakładów nastąpiła w ciągu pięciu lat od oddania do użytkowania. Potwierdził to Dyrektor IS w Poznaniu w piśmie z 31 lipca 2014 r. (sygn. ILPP1/443-363/14-4/NS):

MF (...) w analizowanej sprawie Wnioskodawca nie będzie miał obowiązku dokonania korekty podatku naliczonego, gdyż w wyniku sprzedaży prawa do nakładów stanowiących inwestycję w obcym środku trwałym w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym nie dojdzie do zmiany przeznaczenia towarów zakupionych na inwestycję, w dalszym ciągu nakłady te będą bowiem wykorzystywane do czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do odliczenia podatku.

Jeżeli na najemcy ciąży obowiązek przywrócenia stanu poprzedniego wynajmowanego składnika majątku, to dokonane wcześniej przez niego ulepszenia w cudzej nieruchomości przestają służyć wykonywaniu czynności opodatkowanych. Rodzi to pytanie o istnienie obowiązku korekty podatku naliczonego odlikowanego od likwidowanych ulepszeń w obcym środku trwałym na podstawie art. 91 ustawy o VAT. Kluczowe w tym zakresie są przede wszystkim postanowienia umowne określające zobowiązania najemcy związane z zakończeniem umowy najmu, w tym m.in. wynikający z umowy najmu obowiązek przywrócenia stanu poprzedniego nieruchomości.

W przypadku gdy zapisy umowy najmu zawierają regulacje nakładające na najemcę obowiązek przywrócenia stanu używalności wynajmowanych pomieszczeń, likwidacja inwestycji w obcym środku trwałym nie będzie powodować obowiązku korekty VAT naliczonego u najemcy. Takie stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 17 marca 2015 r. (sygn. IPPP2/4512-6/15-4/BH). Organ podatkowy wyjaśnił, że:

MF (...) w sytuacji, gdy w wyniku rozwiązania umowy najmu Wnioskodawca będzie zobowiązany do usunięcia na własny koszt wszelkich poczynionych w lokalach nakładów stanowiących inwestycje w obcym środku trwałym, po czym wykreśli je z ewidencji środków trwałych dokonując likwidacji środka trwałego to na Wnioskodawcy nie będzie ciążył obowiązek dokonania korekty podatku naliczonego. Również w odniesieniu do tej części nakładów, która zostanie zdemontowana i wykorzystana przez Spółkę do opodatkowanej działalności gospodarczej, Wnioskodawca nie będzie zobowiązany do sporząd-

dzenia korekty podatku naliczonego na podstawie art. 91 ust. 7 ustawy, gdyż nie nastąpi zmiana przeznaczenia tych środków trwałych.

Jeżeli wynajmujący nie jest zainteresowany odpłatnym nabyciem nakładów na ulepszenie jego nieruchomości, to z reguły najemca, za zgodą wynajmującego, pozostawia te nakłady bez prawa do wynagrodzenia. Jeśli najemcy przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług przeznaczonych do ulepszenia wynajmowanej nieruchomości, to przyjmuje się, że nastąpiła zmiana przeznaczenia wydatków na ulepszenie skutkująca koniecznością skorygowania odliczonego przez najemcę podatku naliczonego. Obowiązek korekty istnieje, gdy przed upływem pięciu lat (licząc od roku, w którym ulepszenia – w postaci odrębnego środka trwałego – zostały oddane do użytkowania) ulepszenia te, z uwagi na pozostawienie ich wynajmującemu, przestały być wykorzystywane w działalności opodatkowanej najemcy. Zasady tej korekty określają przepisy art. 91 ust. 2 i ust. 7–7a ustawy o VAT.

Na konieczność korekty w tym przypadku wskazują zarówno organy podatkowe, jak i sądy administracyjne. Przykładem może być stanowisko Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej zaprezentowane w interpretacji indywidualnej z 8 stycznia 2018 r. (sygn. 0111-KDIB3-2.4012.663.2017.1.MN). Korekty dokonuje się za okres od momentu pozostawienia ulepszeń wynajmującemu (zakończenia umowy najmu) do końca pięcioletniego okresu korekty, w wysokości 1/5 kwoty VAT odliczonej od tych nakładów za każdy rok pozostający do końca okresu korekty.

Obecnie, zdaniem organów podatkowych, korektę podatku naliczonego związaną z pozostawieniem nakładów ulepszających wynajmującemu należy rozliczyć jednorazowo za okres, w którym nastąpiła zmiana przeznaczenia nakładów, czyli za okres zakończenia umowy najmu i jednoczesnego pozostawienia nakładów wynajmującemu. Takie stanowisko wyraził m.in. Dyrektor IS w Warszawie w piśmie z 12 lutego 2015 r. (sygn. IPPP1/443-1408/14-4/MP).

Istnienie obowiązku korekty odliczonego podatku naliczonego potwierdzają także sądy administracyjne, czego przykładem mogą być m.in. wyroki NSA z: 5 czerwca 2012 r. (sygn. akt I FSK 1352/11), 10 kwietnia 2013 r. (sygn. akt I FSK 707/12) oraz 25 czerwca 2015 r. (sygn. akt I FSK 110/14).

Rozdział VIII

Samochody

(art. 86a ustawy o VAT)

Zasady odliczania VAT od wydatków związanych z samochodami reguluje obecnie art. 86a ustawy o VAT.

Pojazdy samochodowe dzielą się na dwie grupy, tj. pojazdy samochodowe uprawniające do pełnych odliczeń oraz pojazdy samochodowe uprawniające do odliczeń częściowych (50% podatku naliczonego).

Pojazdami samochodowymi uprawniającymi do pełnych odliczeń są przede wszystkim pojazdy samochodowe w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej przekraczającej 3,5 tony. Wynika to z definicji pojazdu samochodowego dla celów VAT (art. 2 pkt 34 ustawy o VAT). Ograniczenia w odliczaniu VAT mają zastosowanie do pojazdów, które są pojazdami samochodowymi według ustawy o VAT. Oznacza to, że pojazdy samochodowe o dopuszczalnej masie całkowitej przekraczającej 3,5 tony nie są pojazdami samochodowymi w rozumieniu VAT, a w konsekwencji nie dotyczą ich określone w art. 86a ustawy o VAT ograniczenia w dokonywaniu odliczeń.

Ograniczenia w odliczaniu VAT, na podstawie art. 86a ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT, nie dotyczą również pojazdów, które:

- 1) są wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika oraz
- 2) konstrukcyjnie są przeznaczone do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą (czyli autobusy), jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie, mimo że masa całkowita nie przekroczy 3,5 tony.

Od nabycia tych samochodów odliczymy pełny VAT.

Kategorie pojazdów uprawniające do pełnego odliczenia VAT

Lp.	Pojazdy samochodowe uprawniające do pełnych odliczeń
1	2
1.	Pojazdy, których nie możemy zaliczyć do pojazdów samochodowych

1	2
2.	Pojazdy samochodowe w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej przekraczającej 3,5 tony
3.	Pojazdy samochodowe w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, jeśli: – będą wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej – konstrukcyjnie będą przeznaczone do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą (autobusy)

Jak z tego wynika, odliczymy pełny VAT również od samochodów osobowych, pod warunkiem że będą wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej.

Ograniczenia nie dotyczą pojazdów, których nie możemy zaliczyć do pojazdów samochodowych według ustawy z 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1260 ze zm.) – dalej: ustawa Prawo o ruchu drogowym. Pojazdami samochodowymi w rozumieniu przepisów ustawy Prawo o ruchu drogowym są pojazdy silnikowe, których konstrukcja umożliwia jazdę z prędkością przekraczającą 25 km/h, z zastrzeżeniem, że określenie to nie obejmuje ciągnika rolniczego (art. 2 pkt 33 ustawy Prawo o ruchu drogowym). Pojazdami silnikowymi są pojazdy wyposażone w silnik, z wyjątkiem motoroweru i pojazdu szynowego (art. 2 pkt 32 ustawy Prawo o ruchu drogowym). Pojazdami są zaś środki transportu przeznaczone do poruszania się po drodze oraz maszyny i urządzenia do tego przystosowane (art. 2 pkt 31 ustawy Prawo o ruchu drogowym).

Jak z tego wynika, nie wszystkie pojazdy są pojazdami samochodowymi w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym, a w konsekwencji nie wszystkie pojazdy będą pojazdami samochodowymi w rozumieniu VAT i dotyczyć ich będą ograniczenia w odliczaniu VAT.

Pojazdy inne niż samochody, których dotyczą i nie dotyczą ograniczenia w odliczeniu VAT

Pojazdy niebędące pojazdami samochodowymi, których nie będą dotyczyć ograniczenia w odliczaniu VAT (art. 86a ustawy o VAT)	Pojazdy będące pojazdami samochodowymi, których będą dotyczyć ograniczenia w odliczaniu VAT (art. 86a ustawy o VAT)
1) środki transportu nieprzeznaczone do poruszania się po drodze oraz maszyny i urządzenia nieprzystosowane do poruszania się po drodze, np. skutery śnieżne, wózki widłowe, kosiarki spalinowe 2) pojazdy niewyposażone w silnik (np. rowery) 3) motorowery (motorowerem jest pojazd dwu- lub trójkołowy zaopatrzony w silnik spalinowy o pojemności skokowej nieprzekraczającej 50 cm³ lub w silnik elektryczny o mocy nie większej niż 4 kW, którego konstrukcja ogranicza prędkość jazdy do 45 km/h – zob. art. 2 pkt 46 ustawy Prawo o ruchu drogowym) 4) pojazdy szynowe 5) ciągniki rolnicze	1) motocykle 2) czterokołowce (quady), z wyjątkiem czterokołowców, których konstrukcja nie umożliwia jazdy z prędkością przekraczającą 25 km/h

1. Pełne odliczenie VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi

Jak zostało wskazane, pojazdami samochodowymi uprawniającymi do pełnych odliczeń są pojazdy samochodowe wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika. To, jakie pojazdy samochodowe należą do tej grupy, precyzują przepisy art. 86a ust. 4, 5 i 9 ustawy o VAT. Z przepisów tych wynika, że pojazdami samochodowymi wykorzystywanymi wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika są pojazdy samochodowe spełniające jeden z dwóch warunków (dotyczący sposobu wykorzystania albo konstrukcji). Dlatego na podstawie tych przepisów możemy wyróżnić dwie kategorie samochodów.

1.1. Pojazdy uważane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika ze względu na sposób wykorzystywania

Pierwszą grupę pojazdów samochodowych uważanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika stanowią pojazdy samochodowe, których sposób wykorzystania przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą (art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT).

1.1.1. Wykorzystywanie pojazdu w sposób wykluczający jego użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą

Źródłem największych sporów między podatnikami a fiskusem, związanych z zakresem odliczania podatku naliczonego od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, jest ustalenie, czy auto jest wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej i daje prawo do pełnego odliczenia VAT od związanych z nim wydatków, czy też może być wykorzystywane do innych celów niż działalność gospodarcza, np. do celów prywatnych podatnika bądź jego pracowników, i daje prawo jedynie do częściowego odliczenia podatku naliczonego od związanych z nim wydatków.

Ministerstwo Finansów w broszurze pt. „Nowe zasady odliczania podatku VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi”, zamieszczonej na stronie internetowej www.finanse.mf.gov.pl (zwanej dalej: broszurą MF ws. samochodów), wyjaśniło, że:

MF

Dla celów stosowania tego ograniczenia [o którym mowa w art. 86a ust. 1 i 2 ustawy o VAT – przyp. red.] za wykorzystywanie „mieszane” należy rozumieć, że w odniesieniu do pojazdu wykorzystywanego w działalności gospodarczej istnieje możliwość jego użycia również do celów niezwiązanych z tą działal-

nością, np. do celów prywatnych. Wystarczy przy tym możliwość nawet tylko jednorazowego użycia pojazdu do celów prywatnych, aby uznać, że pojazd może być wykorzystywany w sposób „mieszany”. Nie jest przy tym istotny moment, w którym użycie to ma miejsce podczas całego okresu użytkowania przez podatnika danego pojazdu, żeby uznać ten pojazd za wykorzystywany do celów „mieszanych”.

Choć broszura MF ws. samochodów nie jest źródłem prawa podatkowego, jednak organy podatkowe, stosując się do zawartych w niej wytycznych, podkreślają, że samochód nie może być uznany za wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej, jeśli istnieje możliwość wykorzystania go w celach prywatnych. Tak określone założenie w praktyce jest niemożliwe do zrealizowania. Zawsze istnieje możliwość wykorzystania każdego składnika firmowego majątku do celów prywatnych pracownika, np. służbowego laptopa, telefonu, materiałów biurowych, środków czystości itp., i jeśli użytek ten jest nieistotny, to nie pozbawia on podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego od wymienionych wydatków. Samochód nie jest przypadkiem odosobnionym. Prawdopodobieństwa, że samochód zostanie wykorzystany w celach innych niż działalność, nie da się w 100% wyeliminować. „Wyłączne” wykorzystanie auta do celów związanych z działalnością gospodarczą należy rozpatrywać nie przez pryzmat całkowitego wykluczenia samej możliwości nawet jednorazowego użytku prywatnego (jak wynika to m.in. z broszury), ale przez możliwość stworzenia takich mechanizmów zabezpieczających, które w sposób maksymalny (co nie znaczy całkowity) zapewnią użytek pojazdu do celów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Zdaniem organów podatkowych prawo do pełnego odliczenia VAT od wydatków związanych z samochodem osobowym wyklucza m.in. garażowanie/parkowanie firmowego samochodu w miejscu zamieszkania pracownika. Prawo to jest wykluczone nawet wtedy, gdy podatnik prowadzi ewidencję przebiegu pojazdu i złożył VAT-26. Takie stanowisko wynika z pisma Dyrektora IS w Warszawie z 27 stycznia 2015 r. (sygn. IPPP1/443-1242/14-4/AS), który stwierdził, że:

MF (...) umożliwienie garażowania samochodu w miejscu zamieszkania pracownika, w tym udostępnienie samochodu służbowego w celu przejazdu między miejscem zamieszkania pracownika a miejscem, w które pracownik jest delegowany – przede wszystkim jest udogodnieniem dla pracownika, który nie musi we własnym zakresie organizować sobie środka transportu do/z pracy. Dojazd pracowników do pracy nie ma związku z działalnością gospodarczą pracodawcy. Zapewnienie ułatwienia w tym zakresie ze strony pracodawcy realizuje cel prywatny pracowników, nie zaś gospodarczy pracodawcy. Ponadto w tej sytuacji pracownicy posiadają do dyspozycji samochód w miejscu, gdzie aktualnie przebywają prywatnie poza godzinami pracy, zatem nie można wykluczyć potencjalnej możliwości wykorzystywania tego pojazdu samochodowego do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika. W konsekwencji, w analizowanej sprawie z uwagi na przedstawiony sposób wykorzystywania pojazdów, wykluczonym jest przyjęcie, że samocho-

dy te wykorzystywane są wyłącznie do celów prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu przepisu art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a) w związku z art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT.

Sądy administracyjne uważają jednak, że parkowanie samochodu poza siedzibą firmy nie oznacza automatycznie, iż samochód nie jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej. Potwierdzają to liczne wyroki na ten temat, z których wynika możliwość parkowania samochodów w miejscu zamieszkania pracowników (bez utraty prawa do pełnego odliczenia VAT), jeśli jest to konieczne i uzasadnione specyfiką prowadzonej działalności. Dla przykładu NSA w wyroku z 21 lutego 2017 r. (sygn. akt I FSK 1200/15) uznał, że podatnik (pracodawca) ma prawo do pełnego odliczenia VAT od paliwa i innych wydatków związanych z eksploatacją samochodu, gdy pracownik (przedstawiciel handlowy), dojeżdżając z miejsca zamieszkania do miejsca wykonywania pracy, zaczyna i kończy pracę pod swoim mieszkaniem.

Analogiczne rozstrzygnięcie wynika z wyroku NSA z 23 czerwca 2017 r. (sygn. akt I FSK 2151/15), odnoszącego się do samochodów wykorzystywanych przez przedstawicieli handlowych, którzy ze względu na zamieszkiwanie w różnych częściach kraju nie mieli technicznej możliwości codziennego odbioru pojazdu z miejsca siedziby spółki. Dodatkowe ograniczenie w parkowaniu pojazdów służbowych w siedzibie firmy wynikało z postanowień umowy najmu zawartej z właścicielem nieruchomości, na której podatnik posiadał swoje biuro.

Zdaniem sądów:

- sporządzenie stosownych umów określających warunki, zasady i opłaty dotyczące korzystania z pojazdów,
 - wprowadzenie zasad używania samochodów do celów służbowych oraz
 - nałożenie na pracowników obowiązku dokonywania wpisów w ewidencji przebiegu pojazdu, zawierającej dane wymagane ustawą o VAT, oraz
 - monitorowanie przez podatnika ilości zużytego paliwa
- mogą stanowić wystarczające i obiektywne środki dla zabezpieczenia wykorzystania pojazdów tylko do działalności gospodarczej.

Pojawiają się wprawdzie pierwsze interpretacje, w których organy popierają przedstawione stanowisko, ale są one konsekwencją wygranej przez podatnika sprawy w sądzie.

Zdaniem organów podatkowych najem samochodów pracownikom do celów prywatnych nie powoduje, że możemy uznać samochód za wykorzystywany wyłącznie do celów działalności gospodarczej. Potwierdzają to również sądy. W wyroku NSA z 11 kwietnia 2017 r. (sygn. akt I FSK 1721/15) czytamy:

NSA

Podsumowując tę część rozważań Sąd stwierdza, że w sytuacji gdy w świetle art. 8 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity w Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) nie jest działalnością gospodarczą przekazanie samochodów przedsiębiorstwa do osobistego użytku jego pracowników, takie udostępnienie ich – w tym także odpłatne – wyklucza zastosowanie art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a)

ww. ustawy wymagającego, aby pojazd samochodowy wykorzystywany był wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika.

1.1.2. Prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu

Obowiązek prowadzenia ewidencji nie dotyczy wszystkich podatników, którzy wykorzystują pojazd wyłącznie do działalności gospodarczej. Z art. 86a ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT wynika, że nie dotyczy pojazdów samochodowych przeznaczonych wyłącznie do:

- odsprzedaży,
- sprzedaży, w przypadku pojazdów wytworzonych przez podatnika,
- oddania w odpłatne używanie na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze,

jeśli odsprzedaż, sprzedaż lub oddanie w odpłatne używanie tych pojazdów stanowi przedmiot działalności podatnika.

W przypadku pojazdów samochodowych przeznaczonych wyłącznie do tych trzech celów wystarczające dla uznania, że są one wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, będzie, aby podatnik wykorzystywał pojazd w sposób wykluczający jego użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Fiskus uważa jednak, że auto jest oddane w odpłatne używanie tylko wtedy, gdy znajduje się u klienta (i tylko wtedy nie ma obowiązku prowadzenia ewidencji). Jeżeli natomiast auto wprawdzie jest przeznaczone do wynajmu, ale na razie, jako niewynajęte, pojechało do myjni lub na serwis albo służy do obsługi innych wynajmowanych samochodów, to w takim przypadku podatnik, aby mieć prawo do pełnego odliczenia VAT od wydatków związanych z tym samochodem, musi prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu i w rezultacie zgłosić go do urzędu skarbowego na druku VAT-26. Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora IS w Warszawie z 3 września 2014 r. (sygn. IPPP3/443-486/14-4/KT).

Oznacza to, że – zdaniem fiskusa – dla skorzystania przez wynajmującego z pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych z samochodem przeznaczonym do wynajmu wszelkie przejazdy samochodu, które następują poza okresem trwania umowy najmu i nie są z nią bezpośrednio związane, wymagają prowadzenia ewidencji przebiegu tego pojazdu. Skutkiem istnienia obowiązku prowadzenia ewidencji jest złożenie w urzędzie skarbowym informacji VAT-26. Z tym stanowiskiem nie zgadzają się sądy (patrz: wyrok NSA z 12 kwietnia 2017 r., sygn. akt I FSK 2103/15, oraz wyrok NSA z 8 marca 2017 r., sygn. akt I FSK 1516/15).

Podatnicy nie muszą również prowadzić ewidencji przebiegu pojazdu w przypadku pojazdów samochodowych będących pojazdami specjalnymi o przeznaczeniu:

- 1) pomoc drogowa, mających nadwozie konstrukcyjnie przeznaczone do przewozu uszkodzonych pojazdów,
- 2) pogrzebowy, innych niż określone w § 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 27 marca 2014 r. w sprawie pojazdów samochodowych uznawanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika (Dz.U. poz. 407), jeżeli

przedmiotem działalności gospodarczej podatnika wykorzystującego te pojazdy są usługi pogrzebowe,

- 3) bankowóz – wyłącznie typu A i B, innych niż określone w § 2 pkt 2 rozporządzenia, o którym mowa w pkt 2, jeżeli przedmiotem działalności gospodarczej podatnika wykorzystującego te pojazdy jest transport wartości pieniężnych
- jeśli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd jest pojazdem specjalnym, i jeżeli spełnione są warunki zawarte w odrębnych przepisach, określone dla tych przeznaczeń.

Wykaz tych pojazdów został określony w rozporządzeniu Ministra Finansów z 28 maja 2014 r. w sprawie przypadków, w których nie stosuje się warunku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu (Dz.U. z 2014 r. poz. 709).

W przypadku większości pojazdów samochodowych (w szczególności w przypadku samochodów osobowych) uznanie ich za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika wymaga prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu. Ewidencja musi być prowadzona od dnia rozpoczęcia wykorzystywania pojazdu samochodowego wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika do dnia zakończenia wykorzystywania tego pojazdu wyłącznie do tej działalności (art. 86a ust. 6 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD

Podatnik będący osobą fizyczną kupił w kwietniu 2014 r. samochód osobowy. Początkowo zamierzał go wykorzystywać częściowo do celów prywatnych, jednak od 1 lipca 2018 r. wykorzystuje go wyłącznie w działalności gospodarczej. W tej sytuacji będzie musiał rozpocząć prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu z dniem 1 lipca 2018 r.

Treść ewidencji przebiegu pojazdu

Lp.	Dane podstawowe
1.	Numer rejestracyjny pojazdu samochodowego
2.	Dzień rozpoczęcia i zakończenia prowadzenia ewidencji
3.	Stan licznika przebiegu pojazdu samochodowego na dzień rozpoczęcia prowadzenia ewidencji, na koniec każdego okresu rozliczeniowego oraz na dzień zakończenia prowadzenia ewidencji
4.	Wpisy dotyczące każdego wykorzystania pojazdu (zob. tabelę Wpisy dotyczące wykorzystania pojazdu)
5.	Liczba przejechanych kilometrów na koniec każdego okresu rozliczeniowego oraz na dzień zakończenia prowadzenia ewidencji

Jednym z elementów ewidencji przebiegu pojazdów będą wpisy dotyczące każdego wykorzystania pojazdu. Treść wpisów będzie zależeć od tego, czy osobą kierującą pojazdem będzie podatnik lub jego pracownik czy osoba niebędąca pracownikiem podatnika (np. osoba zatrudniona na podstawie umowy zlecenia czy osoba współpracująca).

Wpisy dotyczące wykorzystania pojazdu

Osoba kierująca pojazdem	Osoba dokonująca wpisu	Treść wpisu
Podatnik lub pracownik podatnika	Osoba kierująca pojazdem (wpis musi być potwierdzony przez podatnika na koniec każdego okresu rozliczeniowego w zakresie autentyczności wpisu pracownika kierującego pojazdem)	1) kolejny numer wpisu 2) data i cel wyjazdu 3) opis trasy (skąd – dokąd) 4) liczba przejechanych kilometrów 5) imię i nazwisko osoby kierującej pojazdem
Osoba niebędąca pracownikiem podatnika	Osoba, która udostępniła pojazd	1) kolejny numer wpisu 2) data i cel udostępnienia pojazdu 3) stan licznika na dzień udostępnienia pojazdu 4) liczba przejechanych kilometrów 5) stan licznika na dzień zwrotu pojazdu 6) imię i nazwisko osoby, której udostępniony został pojazd

Z ewidencji przebiegu pojazdu prowadzonej dla celów VAT powinna wynikać dokładna trasa przejazdu samochodem. Przy czym możliwe jest dokonanie w niej jednego wpisu ze wskazaniem punktów pośrednich. Tak wynika z wyroku WSA w Rzeszowie z 3 lutego 2015 r. (sygn. akt I SA/Rz 1073/14), w którym czytamy:

WSA (...) możliwe jest dokonanie jednego wpisu w ewidencji przebiegu pojazdu dla całej trasy z punktami pośrednimi. Niemniej jednak w rubryce dotyczącej opisu trasy (skąd – dokąd) powinien się znaleźć dokładny opis tej trasy ze wskazaniem adresów punktów pośrednich np. poczty, sklepów czy urzędów, a w rubryce „cel wyjazdu” powinien być wskazany każdy, powiązany z tymi punktami pośrednimi, cel wyjazdu. (...) W sytuacji gdy samochód podatnika od wyjazdu z siedziby spółki, do momentu powrotu tam, odwiedza np. kilku lub kilkunastu odbiorców, możliwe jest dokonanie jednego wpisu w ewidencji przebiegu pojazdu. Taki sposób postąpienia stanowi minimalne obciążenie podatnika, a z drugiej strony jest to wystarczające do osiągnięcia celów dla których prawodawca ustanowił obowiązek prowadzenia takiej ewidencji.

Obowiązek prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu dotyczy także podatników:

- posiadających pojazdy samochodowe nabyte, importowane lub wytworzone przed 1 kwietnia 2014 r.,

- używających pojazdów samochodowych na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, zawartych przed 1 kwietnia 2014 r.,
- gdy wykorzystują pojazdy wyłącznie do działalności (wyjątek dotyczy zarejestrowanych umów, patrz: pkt 3).

Podatnicy ci są obowiązani prowadzić ewidencję dotyczącą powyższych pojazdów od dnia, w którym poniosą pierwszy od 1 kwietnia 2014 r. wydatek związany z tymi pojazdami (art. 8 pkt 1 ustawy z 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. poz. 312 – dalej ustawa nowelizująca z 7 lutego 2014 r.).

1.1.3. Złożenie VAT-26

Na podatnikach wykorzystujących wyłącznie do działalności gospodarczej pojazdy samochodowe, dla których są obowiązani prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu, ciąży jeszcze jeden obowiązek. Otóż podatnicy ci są obowiązani składać naczelnikowi urzędu skarbowego informację o tych pojazdach na formularzu VAT-26 w terminie siedmiu dni od dnia, w którym poniosą pierwszy wydatek związany z tymi pojazdami.

Zdaniem MF:

MF Przez „poniesienie wydatku” należy rozumieć dokonanie wpłaty zaliczki na poczet zakupu towaru czy usługi lub też nabycie towaru czy usługi w zależności od tego, która z tych sytuacji pierwsza miała miejsce.

PRZYKŁAD

Podatnik będący osobą fizyczną kupił w kwietniu 2015 r. samochód osobowy. Początkowo zamierzał go wykorzystywać częściowo do celów prywatnych, jednak od 1 stycznia 2018 r. wykorzystuje go wyłącznie do działalności gospodarczej. Pierwszy wydatek (zakup paliwa) dotyczący tego samochodu podatnik poniósł 5 stycznia 2018 r. W tej sytuacji był obowiązany złożyć właściwemu dla siebie naczelnikowi urzędu skarbowego informację o tym samochodzie w terminie do 12 stycznia 2018 r.

Terminowe złożenie informacji VAT-26 stanowi warunek uznania pojazdu samochodowego za wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika. Jak stanowi art. 86a ust. 13 ustawy o VAT, w przypadku niezłożenia w terminie tej informacji uznaje się, że pojazd samochodowy jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika dopiero od dnia jej złożenia.

Informację o sposobie wykorzystania samochodu obowiązani są złożyć również podatnicy, gdy wykorzystują pojazd wyłącznie do działalności i są obowiązani prowadzić ewidencję:

- posiadający pojazdy samochodowe nabyte, importowane lub wytworzone przed 1 kwietnia 2014 r.,

- używający pojazdów samochodowych na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartych przed 1 kwietnia 2014 r.

Podatnicy ci obowiązani są złożyć informację dotyczącą użytkowanych pojazdów w terminie siedmiu dni od dnia, w którym poniosą pierwszy od 1 kwietnia 2014 r. wydatek związany z tymi pojazdami (art. 8 pkt 2 ustawy nowelizującej z 7 lutego 2014 r.).

Podatnicy są również obowiązani do aktualizowania tej informacji w przypadku zmian wykorzystywania pojazdu samochodowego. Aktualizacji w tym zakresie trzeba dokonywać najpóźniej w dniu poprzedzającym dzień dokonania zmiany (art. 86a ust. 14 ustawy o VAT).

Jeżeli podatnik złożył informację VAT-26 dla danego pojazdu samochodowego, a następnie pojazd ten został sprzedany, to w związku z tym zdarzeniem powodującym zmianę wykorzystywania auta podatnik jest zobowiązany do dokonania aktualizacji VAT-26. Tak uznał Dyrektor IS w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 28 stycznia 2015 r. (sygn. IBPP2/443-1078/14/IK).

Natomiast zdaniem części organów podatkowych konieczność złożenia aktualizacji VAT-26 wystąpi także wtedy, gdy w trakcie korzystania z pojazdu nastąpi zmiana jego numeru rejestracyjnego, a nie zmieni się sposób wykorzystania. Dyrektor IS w Warszawie stwierdził w interpretacji indywidualnej z 18 lutego 2015 r. (sygn. IPPP1/443-1384/14-4/AS):

MF (...) w przypadku zmiany numeru rejestracyjnego pojazdu zgłoszonego wcześniej na druku VAT-26, Wnioskodawca powinien ponownie złożyć formularz VAT-26 zaznaczając w części A „Miejsce i cel składania informacji” zarówno poz. 6 „złożenie informacji” oraz poz. 7 „aktualizacja informacji”. W części C „Dane pojazdu samochodowego wykorzystywanego wyłącznie do działalności gospodarczej” należy wpisać poprzednio zgłoszony numer rejestracyjny samochodu (w kolumnie „h” wpisując datę dokonania zmiany), natomiast w kolejnej pozycji umieścić nowy wpis z numerem rejestracyjnym pojazdu po zmianie.

Nie wszystkie organy podatkowe zajmują takie stanowisko. W piśmie z 25 października 2016 r. (sygn. ITPP2/4512-528/16-1/AD) Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy stwierdził, że nie ma takiej konieczności.

1.1.4. Sankcje za odliczanie pełnego VAT, gdy podatnik nie spełnia warunków

Osoby, które nie dopełniają obowiązków informacyjnych, ale dokonują pełnych odliczeń dotyczących pojazdów samochodowych, mogą zostać pociągnięte do odpowiedzialności karnej skarbowej (art. 56a § 1 i 2 Kodeksu karnego skarbowego):

- 1) podatnik, który wbrew obowiązkowi, nie składa właściwemu organowi podatkowemu informacji, o której mowa w art. 86a ust. 12 ustawy o VAT (VAT-26), albo składa

- ją po terminie lub podaje w niej dane niezgodne ze stanem rzeczywistym, dokonując odliczenia podatku niezgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych,
- 2) w wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego określonego powyżej podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Odpowiedzialność karną z tego tytułu można jednak stosunkowo łatwo wyłączyć. Jak bowiem stanowi art. 56a § 3 Kodeksu karnego skarbowego, nie podlega karze podatek, który złożył właściwemu organowi podatkowemu informację, o której mowa, po terminie, jeżeli złożenie tej informacji nastąpiło przed dniem:

- 1) rozpoczęcia czynności sprawdzających w zakresie podatku od towarów i usług;
- 2) doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej w zakresie podatku od towarów i usług, a w przypadku gdy nie stosuje się zawiadomienia – przed dniem wszczęcia takiej kontroli, jeżeli nie miał miejsca przypadek wskazany w pkt 1;
- 3) wszczęcia kontroli celno-skarbowej w zakresie podatku od towarów i usług;
- 4) wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług, jeżeli nie miał miejsca przypadek wskazany w pkt 1 lub 2.

1.2. Pojazdy uważane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika ze względu na konstrukcję

Jeżeli konstrukcja pojazdów samochodowych wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne, to podatnik ma prawo do pełnego odliczenia VAT od wydatków z nimi związanych (art. 86a ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT). Do pojazdów tych należą (art. 86a ust. 9 ustawy o VAT):

- 1) pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, mające jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą:
 - a) klasyfikowane na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van lub
 - b) z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków;
- 2) pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, które posiadają kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu;
- 3) pojazdy specjalne, które spełniają również warunki zawarte w odrębnych przepisach, określone dla następujących przeznaczeń:
 - a) agregat elektryczny/spawalniczy,
 - b) do prac wiertniczych,
 - c) koparka, koparko-spycharka,
 - d) ładowarka,
 - e) podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych,

f) żuraw samochodowy

– jeżeli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd jest pojazdem specjalnym.

Zgodnie z § 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 27 marca 2014 r. w sprawie pojazdów samochodowych uznawanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika (Dz.U. poz. 407) za pojazdy samochodowe inne niż określone w art. 86a ust. 9 ustawy o VAT, uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, uznaje się pojazdy samochodowe będące pojazdami specjalnymi o przeznaczeniu:

1) pogrzebowy,

2) bankowóz – wyłącznie typu A i B

– jeżeli mają jeden rząd siedzeń albo ich dopuszczalna masa całkowita jest większa niż 3 tony.

Pojazdy, które ze względu na konstrukcję wykluczającą ich użycie do celów innych niż działalność gospodarcza uprawniają do odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego od związanych z nimi wydatków, dzielą się na dwie podstawowe kategorie, a mianowicie na pojazdy:

- samochodowe inne niż samochody osobowe (art. 86a ust. 9 pkt 1 i 2 ustawy o VAT) oraz
- specjalne, przy czym katalog pojazdów uznawanych za specjalne dla celów odliczenia VAT jest katalogiem zamkniętym (art. 86a ust. 9 pkt 3 ustawy o VAT oraz § 2 ww. rozporządzenia).

Zamknięty katalog pojazdów uznawanych za specjalne może w niektórych przypadkach powodować uzasadnione wątpliwości związane z ustaleniem zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych z takimi pojazdami, choć konstrukcja danego pojazdu nie pozostawia wątpliwości co do tego, że pełni on funkcję specjalną wykluczającą użytek inny niż działalność gospodarcza. Za pojazd specjalny nie może być uznany bankowóz typu C (patrz: pismo Dyrektora IS w Bydgoszczy z 7 października 2014 r., sygn. ITPP2/443-849/14/KT).

Spełnienie wymagań dla pojazdów (samochody inne niż osobowe) stwierdza się na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację, oraz dowodu rejestracyjnego pojazdu zawierającego odpowiednią adnotację o spełnieniu tych wymagań.

Przeprowadzenie takiego badania nie jest jednak warunkiem, którego niedopełnienie skutkuje utratą prawa do pełnych odliczeń. O prawie do dokonywania takich odliczeń (dzięki uznaniu za pojazd samochodowy wykorzystywany tylko do wykonywania działalności gospodarczej podatnika) decyduje wyłącznie posiadanie przez pojazdy samochodowe wskazanych powyżej cech.

Organy podatkowe mają inne zdanie. W wydanej 17 września 2014 r. odpowiedzi na interpelację poselską nr 28072 MF stwierdził, że przeprowadzenie badania technicz-

nego samochodu dostawczego i uzyskanie wpisu w dowodzie rejestracyjnym jest warunkiem skorzystania z prawa do pełnego odliczenia VAT naliczonego. Badania muszą być przeprowadzone do dnia złożenia deklaracji, w której podatnik odlicza VAT. W piśmie tym czytamy:

MF *Jeżeli nabycie pojazdu nastąpiło po dniu 31 marca 2014 r., wówczas dodatkowe badanie techniczne powinno być przeprowadzone niezwłocznie po zakupie pojazdu, gdyż posiadanie zaświadczenia potwierdzającego spełnienie przez pojazd wymagań wskazanych w ustawie oraz odpowiednia adnotacja w tym zakresie w dowodzie rejestracyjnym wpływa na prawo do odliczenia podatku naliczonego.*

W przypadku niewykonania dodatkowego badania technicznego do czasu złożenia ww. deklaracji zastosowanie znajdą wyżej opisane zasady ogólne. Oznacza to, że od wydatków związanych z takim pojazdem będzie przysługiwało pełne prawo do odliczenia lub ograniczone, w zależności od spełnienia warunków wskazanych w art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT.

Stanowisko to potwierdził również Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 3 października 2014 r. (sygn. IPPP2/443-603/14-6/BH).

W przypadku tych pojazdów przeprowadzenie zmian technicznych może spowodować obowiązek korekty na podstawie art. 86a ust. 11 ustawy o VAT. Przepis ten będzie miał zastosowanie, jeżeli w pojeździe samochodowym, dla którego wydano zaświadczenie z okręgowej stacji kontroli pojazdów, zostaną wprowadzone zmiany, w wyniku których pojazd ten przestanie spełniać wymagania uprawniające do pełnego odliczenia VAT. W takich przypadkach pojazd samochodowy uznaje się za pojazd, który nie jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej:

- 1) od dnia wprowadzenia zmian – jeżeli data wprowadzenia zmian jest znana (art. 86a ust. 11 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) od okresu rozliczeniowego następującego po okresie rozliczeniowym, dla którego podatnik wykaże, że pojazd samochodowy spełniał wymagania, o których mowa w art. 86a ust. 9 pkt 1 lub 2 ustawy o VAT – jeżeli podatnik jest w stanie wykazać, jaki to był okres rozliczeniowy (art. 86a ust. 11 pkt 2 lit. b) ustawy o VAT),
- 3) od okresu rozliczeniowego, w którym podatnik po raz pierwszy odliczył podatek naliczony od wydatków związanych z tym pojazdem samochodowym – w pozostałych przypadkach (art. 86a ust. 11 pkt 2 lit. a) ustawy o VAT).

PRZYKŁAD

W maju 2018 r. podatnik kupił posiadający jeden rząd siedzeń samochód z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków (dwuosobowy pick-up), czyli pojazd samochodowy, o którym mowa w art. 86a ust. 9 pkt 1 lit. b) ustawy o VAT. W czerwcu 2018 r. podatnik przeprowadził dodatkowe badanie techniczne oraz uzyskał zaświadczenie i wpis do dowodu rejestracyjnego. W listopadzie 2018 r. organ podatkowy

w trakcie kontroli podatkowej stwierdził, że samochód ten posiada wykonaną zabudowę otwartej części przeznaczoną do przewozu ładunków. W tej sytuacji samochód przestanie być uznawany za samochód wykorzystywany wyłącznie do wykonywania działalności gospodarczej podatnika:

- 1) w dniu wykonania zabudowy – jeżeli podatnik będzie w stanie wskazać (i udowodnić) datę dokonania zabudowy,
- 2) od początku okresu rozliczeniowego następującego po okresie rozliczeniowym, dla którego podatnik wykaże, że pojazd samochodowy spełniał wymagania, o których mowa w art. 86a ust. 9 pkt 1 lub 2 ustawy o VAT (np. od 1 lipca 2018 r., gdyż podatnik – dzięki zaświadczeniu uzyskanemu z przeprowadzenia dodatkowego badania technicznego – będzie w stanie udowodnić, że w czerwcu 2018 r. samochód spełniał wymogi określone w art. 86a ust. 9 pkt 1 lit. b) ustawy o VAT).

Wprowadzenie zmian w pojeździe nie zawsze będzie oznaczało obowiązek korekty części odliczonego VAT. Obowiązek korekty nie wystąpi, jeżeli sposób wykorzystywania pojazdu przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną ewidencją przebiegu pojazdu, będzie wykluczać jego użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą (tj. gdy będzie zachodzić przypadek, o którym mowa w art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD

Wróćmy do poprzedniego przykładu i załóżmy, że podatnik ustalił w prowadzonej firmie zasady wykluczające możliwość używania samochodu do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą, zgłosił w czerwcu 2018 r. samochód, o którym mowa, naczelnikowi urzędu skarbowego, oraz prowadzi dla niego od czerwca 2018 r. ewidencję przebiegu pojazdu. W tej sytuacji, mimo wykrycia przez organ podatkowy wykonanej zabudowy, samochód, o którym mowa, nie przestanie być uznawany za samochód wykorzystywany wyłącznie do wykonywania działalności gospodarczej podatnika.

2. Odliczenie VAT od pozostałych wydatków związanych z samochodami

Jeśli użytkujemy samochód, który uprawnia do pełnego odliczenia VAT, odliczymy również pełny VAT od zakupu paliwa i pozostałych wydatków związanych z użytkowaniem tego samochodu. Gdy użytkujemy samochód uprawniający do odliczenia 50% VAT, również od paliwa i pozostałych wydatków odliczymy tylko 50% VAT (wyjątkiem są zarejestrowane umowy leasingu, patrz: pkt 3).

W art. 86a ust. 2 ustawy o VAT został wskazany katalog wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, których dotyczą ograniczenia w odliczeniu VAT. Oprócz wy-

datków związanych z nabyciem samochodu lub jego części składowych ograniczenia w odliczeniu VAT (50% podatku naliczonego) dotyczą wydatków związanych z:

- 1) używaniem tych pojazdów na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, innych niż wymienione w pkt 2,
- 2) nabyciem lub importem paliw silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu tych pojazdów, usług naprawy lub konserwacji tych pojazdów oraz innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub używaniem tych pojazdów.

Ograniczenia w odliczeniu VAT nie mają zastosowania do towarów montowanych w pojazdach samochodowych i do związanych z tymi towarami usług montażu, naprawy i konserwacji, jeżeli przeznaczenie tych towarów wskazuje obiektywnie na możliwość ich wykorzystywania wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika (art. 86a ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT).

Najwięcej wątpliwości wywołuje ostatnia kategoria wydatków, tj. „inne towary i usługi związane z eksploatacją lub używaniem” pojazdów samochodowych. Określenie to jest bardzo ogólne, w związku z tym w niektórych przypadkach jednoznaczne stwierdzenie, jakie kategorie wydatków związanych z eksploatacją i używaniem pojazdów samochodowych ustawodawca miał zamiar objąć ograniczeniem w odliczeniu VAT, może być kłopotliwe. „Inne towary i usługi związane z eksploatacją lub używaniem pojazdów”, o których mowa w art. 86a ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT, należy analizować przez pryzmat wymienionych wcześniej w tym przepisie kategorii wydatków, w tym m.in. wydatków na paliwa i wydatków na naprawy (konserwacje). Te przykładowe kategorie wydatków, które zostały wymienione w art. 86a ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT, wskazują jedynie na te wydatki, które są bezpośrednio związane z użytkowaniem i eksploatacją pojazdów samochodowych. Dlatego te „inne wydatki”, od których podatnik ma prawo odliczyć 50% VAT, także powinny być odnoszone jedynie do wydatków bezpośrednio związanych z eksploatacją i używaniem pojazdów. Natomiast wydatki pośrednio związane z tymi pojazdami powinny dawać pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego.

2.1. Oklejanie samochodu

Przykładem wydatku poniesionego wprawdzie w związku z posiadaniem samochodu, ale niezwiązanego bezpośrednio z jego eksploatacją i używaniem, jest usługa oklejania samochodu reklamą firmy. Jak wyjaśnił Dyrektor IS w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 16 lutego 2015 r. (sygn. IPPP1/443-1397/14-2/JL), nabyta przez podatnika usługa oklejania samochodów naklejkami z logo firmy i jej danymi teleadresowymi umożliwia łatwe prezentowanie informacji o firmie i może stanowić formę reklamy. Stanowi ona ogólny koszt prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej.

2.2. Najem powierzchni parkingowej

W przypadku wydatków na najem powierzchni parkingowej zajmowanej przez samochody firmowe również nie ma zastosowania ograniczenie prawa do odliczenia po-

datku naliczonego, o którym mowa w art. 86a ust. 1 ustawy o VAT, gdy miejsce nie jest przypisane do konkretnego pojazdu.

Prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego od wydatków na najem powierzchni parkingowej potwierdził Dyrektor IS w Warszawie w interpretacjach indywidualnych z 9 października 2014 r. (sygn. IPPP1/443-1024/14-2/JŻ) oraz z 20 listopada 2014 r. (sygn. IPPP1/443-991/14-2/JL).

Jeśli miejsce parkingowe jest przypisane do konkretnego samochodu, który uprawnia do odliczenia 50% VAT, to ograniczenie dotyczy również wydatków związanych z wynajmem tego miejsca (patrz: pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 2 lutego 2015 r., sygn. ITPP2/443-1468/14/KT).

2.3. Opłaty parkingowe i za przejazd autostradą

Od opłat parkingowych i za przejazd autostradami, dotyczących samochodów wykorzystywanych do celów mieszanych (do celów związanych z działalnością i poza działalnością), można odliczyć 50% VAT naliczonego.

Zdaniem Dyrektora IS w Katowicach, który w piśmie z 28 sierpnia 2014 r. (sygn. IBPP2/443-482/14/AB) odnosił się do kwestii odliczenia podatku naliczonego od opłat parkingowych ponoszonych przez podatnika i jego pracowników w trakcie podróży służbowych, opłata parkingowa jest wydatkiem, od którego przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego w wysokości 50%, jeśli dotyczy ona pojazdu samochodowego typu „mieszanego”, czyli takiego auta, co do którego istnieje możliwość wykorzystania także w celach innych niż działalność gospodarcza. W piśmie tym czytamy:

MF *Tym samym, przedstawione we wniosku wydatki (za przejazd autostradą oraz parking), jako wynikające z użytkowania samochodów Strony, do których stosuje się ograniczone do 50% prawo do odliczenia podatku naliczonego, objęte są dyspozycją przepisów art. 86a ust. 1 w zw. z art. 86a ust. 2 ustawy o VAT.*

Analogiczne stanowisko wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora IS w Warszawie z 25 lipca 2014 r. (sygn. IPPP1/443-442/14-4/ISZ).

Sądy potwierdzają, że ograniczenia w odliczeniu VAT dotyczą również opłat za autostradę. WSA w Krakowie w prawomocnym wyroku z 3 lipca 2015 r. (sygn. akt I SA/Kr 669/15) stwierdził, że:

WSA *Sąd kierując się stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok z dnia 7 czerwca 2013 r., II FSK 1945/11) przyjął przy tym, że wydatki na opłaty za przejazd autostradą są wydatkami związanymi z „używaniem samochodów” w rozumieniu art. 86a ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT o podatku od towarów i usług. Wprawdzie powołany wyrok dotyczy podatku dochodowego, ale dokonano w nim oceny charakteru opłat za autostradę ponoszonych przez pracownika w delegacji i rozliczania tego typu wydatków jako wydat-*

ków „z tytułu używania samochodów”. Strona skarżąca we wniosku nie opisała w sposób szczegółowy czy pracownicy zawsze rozpoczynają podróż służbową z zakładu (siedziby) strony skarżącej – Sąd doszedł więc do wniosku, że co do zasady koszty opłat za przejazd autostradą samochodem wykorzystywanym w sposób „mieszany” nie zawsze są związane „wyłącznie” z działalnością opodatkowaną podatnika (pracodawcy).

Jak jednak wynika z tego wyroku, sąd dopuścił możliwość odliczeń pełnego VAT od tych opłat, gdy podróż odbywająca się samochodem wykorzystywanym do celów mieszanych na całym odcinku ma charakter służbowy. Wymagałoby to udowodnienia w każdym przypadku, że wydatek ma charakter wyłącznie służbowy.

Z taką interpretacją zgodził się NSA w wyroku z 13 września 2017 r. (sygn. akt I FSK 2029/15), oddalając skargę kasacyjną od orzeczenia WSA w Krakowie.

2.4. Przeglądy okresowe, wymiana opon, mycie i inne

Wykorzystywanie samochodu osobowego w sposób mieszany, tj. zarówno w celach firmowych, jak i prywatnych, skutkuje koniecznością odliczenia VAT w wysokości 50% także w przypadku wydatków na przeglądy okresowe, wymianę opon czy mycie auta. Potwierdzenie tego stanowiska można odnaleźć w interpretacji indywidualnej Dyrektora IS w Łodzi z 8 sierpnia 2014 r. (sygn. IPTPP4/443-370/14-2/JM), który odpowiadał na pytanie podatnika ponoszącego koszty:

- obowiązkowych przeglądów okresowych pojazdów,
- obowiązkowych przeglądów gwarancyjnych oraz pogwarancyjnych pojazdów,
- sezonowej wymiany opon pojazdów (z letnich na zimowe i odwrotnie),
- mycia pojazdów w związku z koniecznością dbania o odpowiedni wizerunek spółki.

Uznał on, że od wymienionych wydatków prawo do odliczenia jest ograniczone do wysokości 50% kwoty podatku naliczonego, co uzasadnił następująco:

MF (...) wydatki jakie Wnioskodawca ponosi w związku z użytkowaniem posiadanych samochodów należących do kategorii wymienionej w art. 86a ust. 1 ustawy o VAT podlegają zasadom szczególnym, o czym stanowią przepisy art. 86a ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT. Wymienione we wniosku koszty opłat są bezpośrednio związane z użytkowaniem przez Wnioskodawcę samochodami objętymi przepisem art. 86a ust. 1 ustawy o VAT.

3. Odliczenie VAT od leasingowanego samochodu

Leasingobiorca, który wykorzystuje samochód osobowy na potrzeby zarówno firmowe, jak i prywatne, ma prawo odliczyć z faktury otrzymanej od leasingodawcy (np. za czynsz inicjalny, opłatę administracyjną, raty leasingowe lub inne płatności wynikające z umowy leasingu) 50% kwoty podatku naliczonego (art. 86a ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT). Wykorzystywanie samochodu osobowego w sposób „mieszany” daje więc podatnikowi prawo do odliczania VAT od opłat leasingowych w wysokości

50% podatku naliczonego. Zasady korzystania z pełnego odliczenia VAT są takie same jak przy zakupie samochodu (patrz: pkt 1).

Ograniczenia nie dotyczą wydatków związanych z używaniem pojazdu na podstawie umowy leasingu, najmu, zawartych do 31 marca 2014 r., jeśli samochód został wydany do końca marca 2014 r. i w tym okresie przysługiwało prawo do pełnego odliczenia VAT, pod warunkiem że ta umowa została zarejestrowana w urzędzie skarbowym do 2 maja 2014 r.

Ustawodawca zastrzegł jednak, że późniejsze zmiany umowy leasingu nie są uwzględniane, a to oznacza, że podatnik traci prawo do pełnego odliczenia z tej umowy. Jednak nie każda zmiana umowy powoduje takie konsekwencje. Jeżeli aneks do umowy leasingu nie powoduje zmian istotnych elementów umowy, takich jak wartość leasingowanego samochodu, lecz jedynie dotyczy wydłużenia okresu tej umowy, to podatnik jest uprawniony do pełnego odliczenia VAT z faktur dotyczących rat leasingowych w wydłużonym aneksem okresie. Takie stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w piśmie z 28 kwietnia 2016 r. (sygn. IBPP2/4512-109/16/BW).

Zarejestrowanie umowy nie uprawnia do pełnego odliczenia VAT związanego z pozostałymi wydatkami, takimi jak paliwo, eksploatacja, gdy pojazd nie jest wykorzystywany wyłącznie do działalności. W takiej sytuacji od opłat związanych z leasingiem odliczamy 100%, a od pozostałych wydatków 50% VAT naliczonego, gdy nie został złożony VAT-26 i samochód nie jest wykorzystywany wyłącznie do działalności.

4. Odliczenie VAT od wydatków na paliwo

Obecnie obowiązuje zasada, że podatnik odliczy 100% VAT od paliwa, gdy samochód uprawnia do pełnego odliczenia. Jeśli nie, to również od paliwa odliczymy tylko 50% VAT. Zasada ta nie ma zastosowania do leasingowanych samochodów, gdy umowa została zarejestrowana w ustawowym terminie, a samochód nie jest wykorzystywany wyłącznie do działalności (patrz: pkt 3).

Podatnikowi przysługuje prawo do odliczania 50% VAT z tytułu nabycia paliwa do samochodów osobowych o przeznaczeniu „mieszanym”, jeśli tylko paliwo to będzie wykorzystane przez spółkę. Natomiast w przypadku gdy podatnik *de facto* odsprzedaże pracownikom paliwo do tych samochodów, przysługuje mu odliczenie pełnej kwoty podatku. W interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 3 lipca 2015 r. (sygn. ILPP2/4512-1-250/15-5/MN) czytamy:

MF *Zatem, od 1 lipca 2015 r. Spółce będzie przysługiwać prawo do odliczenia 50% kwoty podatku naliczonego wykazanego na fakturze VAT dokumentującej zakup paliwa, w części w jakiej paliwo to zużyte będzie przez Spółkę. Natomiast, w części w jakiej paliwo to zostanie odsprzedane Pracownikowi, Spółce będzie przysługiwało prawo do odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego wykazanego na fakturze VAT dokumentującej zakup tego paliwa. Bowiem Spółka nabędzie paliwo, które następnie odsprzeda Pracownikowi. W związku z tym, w tej części podatek naliczony związany z nabytym pali-*

wem nie będzie objęty wyłączeniem, gdyż paliwo to jako towar handlowy stanowić będzie przedmiot dalszego obrotu – sprzedaży towarów – podlegającego opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Organy podatkowe uznawały, że gdy dochodzi do odsprzedaży paliwa przez pracodawcę na rzecz pracownika, dostawę taką należy ewidencjonować na kasie rejestrującej. W interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 3 lipca 2015 r. (sygn. ILPP2/4512-1-250/15-4/MN), czytamy:

MF (...) W konsekwencji powyższego, po stronie Spółki dochodzi do odpłatnej dostawy towarów (paliwa) na rzecz Pracowników, w części w jakiej paliwo to wykorzystane zostało do celów prywatnych Pracownika, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 pkt 6 i art. 7 ust. 1 ustawy o VAT. (...) zatem po stronie Spółki dochodzi do odpłatnej dostawy towarów (paliwa) na rzecz Pracowników (zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 pkt 6 i art. 7 ust. 1 ustawy o VAT), Spółka zobowiązana jest do ewidencjonowania sprzedaży z tego tytułu przy pomocy kasy rejestrującej.

Obecnie organy podatkowe zmieniły stanowisko. Uznają, że w takim przypadku podatnik świadczy usługę i w związku z tym nie ma obowiązku ewidencjonować tej czynności na kasie, jeśli jest zwolniony z tego obowiązku. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 12 sierpnia 2016 r. (sygn. ILPP2/4512-1-320/16-3/AKr) czytamy:

MF Reasumując, Wnioskodawca – obciążając pracowników kosztami związanymi ze zużyciem paliwa w związku z odpłatną czynnością używania przez pracowników samochodów służbowych do celów prywatnych (jako świadczenie usług) – nie jest zobowiązany do ewidencjonowania tej czynności przy zastosowaniu kasy rejestrującej.

Inaczej wygląda sytuacja, gdy paliwo jest udostępniane nieodpłatnie (patrz: pkt 6).

5. Korekta podatku odliczonego związana ze zmianą sposobu wykorzystywania pojazdu samochodowego

W art. 90b ustawy o VAT został określony system korekt VAT naliczonego od nabycia samochodu, gdy w trakcie użytkowania zmieni się sposób jego wykorzystania w firmie. Przepisy dotyczące korekty nie odnoszą się do samochodów użytkowanych na podstawie umowy leasingu operacyjnego, gdy nie dochodzi do dostawy samochodu.

Okres korekty określony przepisami art. 90b ustawy o VAT będzie trwać, co do zasady, 60 miesięcy, licząc od miesiąca, w którym odpowiednio nabyto, dokonano importu lub oddano do używania pojazd samochodowy. Wyjątek dotyczyć będzie pojazdów samochodowych o wartości początkowej nieprzekraczającej 15 000 zł, w których przypadku okres korekty będzie trwać 12 miesięcy, licząc od miesiąca, w którym odpowiednio nabyto, dokonano importu lub oddano do używania te pojazdy (art. 90a ust. 6 ustawy o VAT).

Przepisy art. 90b ustawy o VAT przewidują dwa rodzaje korekt – korektę zmniejszającą oraz korektę zwiększającą kwotę podatku odliczonego przy nabyciu, imporcie lub wytworzeniu pojazdu samochodowego.

Korekty związane ze zmianą sposobu wykorzystywania pojazdu samochodowego

Zmiana sposobu wykorzystania pojazdu	Obowiązek podatnika
Pojazd samochodowy wykorzystywany dotychczas wyłącznie do działalności gospodarczej zaczyna być wykorzystywany do celów działalności gospodarczej i do celów innych niż działalność gospodarcza	Podatnik jest obowiązany do dokonania korekty zmniejszającej kwotę podatku odliczonego przy nabyciu, imporcie lub wytworzeniu pojazdu samochodowego
Pojazd samochodowy wykorzystywany dotychczas do celów działalności gospodarczej i do celów innych niż działalność gospodarcza zaczyna być wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej	Podatnik jest uprawniony do dokonania korekty zwiększającej kwotę podatku odliczonego przy nabyciu, imporcie lub wytworzeniu pojazdu samochodowego

Na potrzeby omawianej korekty uznaje się, że pojazd samochodowy odpowiednio nie jest już wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej albo jest wykorzystywany wyłącznie do takiej działalności, począwszy od miesiąca, w którym nastąpiła zmiana jego wykorzystywania (a zatem korekta będzie dokonywana również za okres zmiany sposobu wykorzystywania).

Korekty trzeba dokonać w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła zmiana, w kwocie proporcjonalnej do pozostałego okresu korekty (art. 90b ust. 4 ustawy o VAT). A zatem przedmiotem korekty nie jest najczęściej cała kwota podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia pojazdu samochodowego, lecz jej część.

PRZYKŁAD

Podatnik wykonujący wyłącznie czynności opodatkowane kupił w maju 2018 r. samochód osobowy za kwotę 90 000 zł netto + 20 700 zł VAT. W związku z tym odliczył całą kwotę podatku naliczonego, gdyż samochód zamierza wykorzystywać wyłącznie do prowadzenia działalności gospodarczej (w tym zgłosił samochód naczelnikowi urzędu skarbowego i prowadzi ewidencję przebiegu pojazdu). Po pięciu miesiącach, tj. w październiku 2018 r. (czyli w 55 miesiącu, licząc od końca okresu korekty), podatnik zdecydował się na wykorzystywanie samochodu również na cele prywatne. W tej sytuacji (oprócz poinformowania naczelnika urzędu skarbowego, że samochód nie jest już wykorzystywany wyłącznie do prowadzenia działalności gospodarczej) jest obowiązany dokonać korekty zmniejszającej kwotę podatku odliczonego przy nabyciu samochodu za 55 miesięcy. Oznacza to, że w ramach deklaracji VAT-7 za październik będzie obowiązany zmniejszyć kwotę podatku podlegającego odliczeniu o 9488 zł ($20\,700 \text{ zł} \times 55/60 = 18\,975 \text{ zł}$; $18\,975 \text{ zł} \times 50\% = 9487,50 \text{ zł}$, czyli po zaokrągleniu 9488 zł), tj. w deklaracji będzie obowiązany wykazać tę kwotę ze znakiem minus.

W przypadku gdy podatnik wykorzystuje pojazd samochodowy w działalności gospodarczej również do czynności zwolnionych od podatku bez prawa do odliczeń, kwota korekty, o której mowa, musi uwzględniać także proporcję określoną w art. 90 ustawy o VAT zastosowaną przy odliczeniu (art. 90b ust. 5 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD

Wróćmy do poprzedniego przykładu i załóżmy, że podatnik, który kupił samochód w maju, wykonuje czynności opodatkowane i zwolnione, a samochód służy do wykonywania obu rodzajów działalności. Proporcja wstępna stosowana przez podatnika w 2018 r. wynosi 76%. W takiej sytuacji z tytułu nabycia samochodu podatnik odliczył nie 20 700 zł, lecz 15 732 zł ($20\,700\text{ zł} \times 76\%$). Jednocześnie w takim przypadku konsekwencją zmiany sposobu wykorzystywania samochodu była konieczność zmniejszenia kwoty podatku podlegającego odliczeniu o 7211 zł ($20\,700\text{ zł} \times 55/60 = 18\,975\text{ zł}$; $18\,975\text{ zł} \times 50\% = 9487,50\text{ zł}$; $9487,50\text{ zł} \times 76\% = 7210,50\text{ zł}$, czyli po zaokrągleniu 7211 zł).

5.1. Sprzedaż pojazdu samochodowego w okresie korekty

Omawianej korekty trzeba dokonać również wtedy, gdy w okresie korekty nastąpi sprzedaż pojazdu samochodowego. Wówczas uznaje się, że wykorzystywanie sprzedanego pojazdu zostało zmienione na wykorzystanie wyłącznie do działalności gospodarczej, aż do końca okresu korekty (art. 90b ust. 2 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD

Podatnik wykonujący wyłącznie czynności opodatkowane kupił w kwietniu 2017 r. samochód osobowy za 76 000 zł netto + 17 480 zł VAT. Z tytułu nabycia samochodu odliczył 8740 zł ($17\,480\text{ zł} \times 50\%$), gdyż nie zamierza prowadzić ewidencji przebiegu pojazdu dla samochodu. Samochód ten nie był uważany za wykorzystywany wyłącznie do wykonywania działalności gospodarczej podatnika. Podatnik sprzeda go w sierpniu 2018 r. (czyli w 44 miesiącu, licząc od końca okresu korekty). W tej sytuacji będzie uprawniony do zwiększenia kwoty podatku podlegającego odliczeniu o 6409 zł ($17\,480\text{ zł} \times 44/60 = 12\,818,67\text{ zł}$; $12\,818,67\text{ zł} \times 50\% = 6409,34\text{ zł}$, czyli 6409 zł po zaokrągleniu).

5.2. Korekta VAT odliczonego, gdy pojazdy samochodowe zostały nabyte do końca marca 2014 r.

Przepisy art. 90b ustawy o VAT mają zastosowanie, co do zasady, tylko do pojazdów samochodowych nabytych, importowanych lub wytworzonych przez podatnika od 1 kwietnia 2014 r. (art. 11 ust. 1 ustawy nowelizującej z 7 lutego 2014 r.). Wyjątek

dotyczy korekty dokonywanej w związku ze sprzedażą pojazdów samochodowych. Korekta ta będzie dokonywana w przypadku sprzedaży pojazdów samochodowych, od nabycia których podatnicy odliczali 50/60% podatku naliczonego, nie więcej niż 5000/6000 zł (art. 11 ust. 2 w zw. z art. 7 ustawy nowelizującej z 7 lutego 2014 r.), gdy nie minął okres korekty. Kwotę korekty będzie stanowił różnica między kwotą podatku z tytułu nabycia przypadającą na pozostały okres korekty a kwotą podatku odliczonego z tytułu nabycia samochodu przypadającą na pozostały okres korekty.

PRZYKŁAD

Podatnik wykonujący wyłącznie czynności opodatkowane kupił w marcu 2014 r. samochód osobowy za 65 000 zł netto + 14 950 zł VAT. Z tytułu nabycia samochodu odliczył 6000 zł. Podatnik sprzedał samochód w lipcu 2018 r. (czyli w 8 miesiącu, licząc od końca okresu korekty). W tej sytuacji był uprawniony do zwiększenia kwoty podatku podlegającego odliczeniu o 1193 zł ($14\,950\text{ zł} - 6000\text{ zł} = 8950\text{ zł}$; $8950\text{ zł} \times 8/60 = 1193,33\text{ zł}$, czyli po zaokrągleniu 1193 zł).

6. Nieodpłatne używanie samochodów na cele niezwiązane z prowadzoną działalnością gospodarczą

Na podstawie art. 8 ust. 5 i 6 ustawy o VAT nie są opodatkowane nieodpłatne świadczenia usług z tytułu używania pojazdów samochodowych do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, jeżeli zastosowanie będą mieć przepisy art. 86a ustawy o VAT. Nieodpłatne świadczenie usług z tytułu używania pojazdów samochodowych nie będzie podlegać opodatkowaniu, jeżeli:

- 1) kwota podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów została obliczona zgodnie z art. 86a ust. 1 ustawy o VAT (a więc jeżeli kwotę tę będzie stanowił 50% kwoty podatku, np. z faktury dokumentującej nabycie samochodu);

PRZYKŁAD

W maju 2018 r. podatnik (będący osobą fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą) kupił – przede wszystkim na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej – samochód osobowy, dla którego nie będzie prowadzić ewidencji przebiegu pojazdu. Z tytułu nabycia samochodu odliczył 50% kwoty podatku z faktury dokumentującej to nabycie. Nieodpłatne używanie przez podatnika takiego samochodu na cele prywatne nie podlega opodatkowaniu ze względu na brzmienie art. 8 ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT.

- 2) kwota podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia części składowych do tych pojazdów została obliczona zgodnie z art. 86a ust. 1 ustawy o VAT (a więc jeżeli kwotę tę będzie stanowił 50% kwoty podatku np. z faktury dokumentującej nabycie sa-

mochołu), a od nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów podatnikowi nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

PRZYKŁAD

W kwietniu 2018 r. podatnik (osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą) wykonujący wyłącznie czynności opodatkowane kupił używany samochód od osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej (a więc bez VAT). Do samochodu osoba ta nabywała części zamienne oraz wyposażenie, przy których nabyciu kwotę podatku naliczonego stanowiło 50% kwoty podatku z faktury (dla samochodu, o którym mowa, podatnik nie prowadzi ewidencji przebiegu pojazdu). Nieodpłatne używanie przez podatnika takiego samochodu na cele prywatne nie podlega opodatkowaniu ze względu na brzmienie art. 8 ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT.

Za nabycie towarów uznaje się również przyjęcie pojazdów samochodowych w używanie na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze (art. 8 ust. 6 ustawy o VAT). A zatem również w tym zakresie nieodpłatne świadczenie usług na cele inne niż działalność gospodarcza podatnika może nie podlegać opodatkowaniu VAT.

PRZYKŁAD

W maju 2018 r. spółka jawna wzięła w leasing operacyjny samochód osobowy. Spółka nie prowadzi dla niego ewidencji przebiegu pojazdu, a więc kwotę podatku naliczonego z faktur leasingowych stanowić będzie 50% kwoty podatku. Nieodpłatne używanie samochodu na cele prywatne wspólników spółki w tej sytuacji nie podlega opodatkowaniu (ze względu na art. 8 ust. 5 w zw. z art. 8 ust. 6 ustawy o VAT).

Ponadto został określony przepis przejściowy dotyczący samochodów nabytych do końca marca 2014 r., z tytułu nabycia których kwotę podatku naliczonego stanowiło 50/60%, nie więcej niż 5000/6000 zł. Również nieodpłatne używanie na cele inne niż działalność gospodarcza podatnika tych samochodów nie podlega opodatkowaniu (na podstawie art. 7 ust. 1 ustawy nowelizującej z 7 lutego 2014 r.). Dotyczy to także samochodów wynajętych, wdzierżawionych oraz leasingowanych (art. 7 ust. 2 ustawy nowelizującej z 7 lutego 2014 r. w zw. z art. 8 ust. 6 ustawy o VAT).

Nieodpłatne świadczenie w postaci udostępnienia pracownikowi samochodu służbowego (od nabycia którego nie odliczono 100% VAT) do użytkowania w celach prywatnych wraz z paliwem nie podlega VAT, mimo że podatnikowi przysługiwało częściowe prawo do odliczenia VAT naliczonego z tytułu nabycia paliwa do samochodów służbowych. Nie podlega również obowiązkowi ewidencjonowania na kasie rejestrującej.

Powyższe wynika z faktu, iż:

- zapewnienie pracownikowi paliwa nie stanowi odrębnej dostawy towarów, lecz element świadczenia kompleksowego polegającego na udostępnieniu pojazdu do

celów prywatnych, a zatem udostępnienie paliwa dzieli konsekwencje podatkowe w VAT wynikające ze świadczenia głównego (które, jak zostało wskazane powyżej, nie podlega opodatkowaniu VAT),

- ograniczony do 50% zakres prawa do odliczenia VAT naliczonego od zakupu paliwa – podobnie jak ma to miejsce w przypadku nabycia/leasingu samego pojazdu – będzie uwzględniać możliwość prywatnego użycia go przez pracownika, co dodatkowo uzasadnia objęcie wykorzystania paliwa wyłączeniem z opodatkowania w oparciu o art. 8 ust. 5 ustawy o VAT.

Stanowisko to potwierdzają organy podatkowe. W piśmie z 17 sierpnia 2015 r. (sygn. ILPP1/4512-1-355/15-3/AW) Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu uznał, że:

MF (...) nieodpłatne udostępnienie przez Wnioskodawcę pracownikom samochodu służbowego (samochodu funkcyjnego) wraz z paliwem do celów prywatnych nie podlega/nie będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...) w oparciu o art. 8 ust. 5 ustawy o VAT.

Rozdział IX

Zwrot VAT

(art. 87 ustawy o VAT)

W VAT, znacznie częściej niż w przypadku innych podatków, występują sytuacje, w których podatnik może otrzymać jego zwrot. Dotyczy to nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, którą podatnik zadysponował do zwrotu na rachunek bankowy w terminie 25, 60 lub 180 dni. Otrzymanie zwrotu podatku, w tym w formie nadpłaty, wiąże się nie tylko z koniecznością spełnienia warunków uzasadniających ten zwrot, ale na ogół wymaga również złożenia wniosku w tej sprawie. Od 1 lipca 2018 r. zmienia się zasady zwrotu w terminie 25 dni.

1. Przyspieszony zwrot VAT w terminie 25 dni

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

- 1) kwoty podatku naliczonego wykazane w deklaracji podatkowej, z wyłączeniem kwoty podatku naliczonego lub różnicy podatku, z poprzednich okresów rozliczeniowych, wynikają z:
 - a) faktur dokumentujących kwoty należności, które zostały w całości zapłacone za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju albo rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, wskazanego w zgłoszeniu identyfikacyjnym, o którym mowa w odrębnych przepisach,
 - b) faktur innych niż wymienione w lit. a), dokumentujących należności, jeżeli łączna kwota tych należności nie przekracza 15 000 zł,
 - c) dokumentów celnych, deklaracji importowej oraz decyzji celnych i zostały przez podatnika zapłacone,
 - d) importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca, lub dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, jeżeli

w deklaracji podatkowej została wykazana kwota podatku należnego od tych transakcji;

- 2) kwota podatku naliczonego lub różnicy podatku nierozliczona w poprzednich okresach rozliczeniowych i wykazana w deklaracji nie przekracza 3000 zł;
- 3) podatnik złoży w urzędzie skarbowym dokumenty potwierdzające zapłatę podatku za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika albo rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej;
- 4) podatnik przez 12 kolejnych miesięcy poprzedzających bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który występuje z wnioskiem o zwrot w terminie 25 dni:
 - a) był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
 - b) składał za każdy okres rozliczeniowy deklaracje miesięczne lub kwartalne.

Od rozliczenia za lipiec 2018 r. na wniosek podatnika, złożony wraz z deklaracją podatkową, urząd skarbowy będzie obowiązany dokonać zwrotu różnicy podatku na rachunek VAT podatnika w terminie 25 dni, licząc od dnia złożenia rozliczenia (art. 87 ust. 6a ustawy o VAT). Zwrot na rachunek VAT będzie przysługiwał niezależnie od tego, czy zostaną spełnione warunki wynikające z art. 87 ust. 6 ustawy o VAT. Minusem tego rozwiązania jest brak możliwości swobodnego dysponowania zgromadzonymi środkami na rachunku VAT (zob. rozdział XXIII).

Aby uzyskać ten zwrot na nowych zasadach, wersja (18) deklaracji VAT-7, która będzie obowiązywała od rozliczenia za lipiec 2018 r., przewiduje specjalne pozycje:

- poz. 58 na rachunek VAT – podatnik będzie wpisywał, jaka kwota zwrotu ma zostać przelana na rachunek VAT; oznacza to, że podatnik będzie decydował, jaka kwota jest do zwrotu na rachunek VAT, a jaka ma być zwrócona na dotychczasowych zasadach; oczywiście może zadecydować, że cała kwota ma być przelana na rachunek VAT lub w ogóle nie skorzystać z tej opcji; gdy podatnik będzie chciał uzyskać zwrot na rachunek rozliczeniowy w terminie 25 dni, musi spełnić warunki z art. 86 ust. 6 ustawy o VAT;
- poz. 68 Podatnik wnioskuje o zwrot na rachunek VAT (wykazany w poz. 58) – trzeba będzie zaznaczyć kwadrat „tak”; oznacza to, że podatnik nie będzie musiał składać dodatkowych pism; wypełnienie tej pozycji będzie oznaczało, że podatnik wnioskuje o zwrot na rachunek VAT.

Takie same pozycje będą obowiązywały w wersji (12) deklaracji VAT-7K, która będzie obowiązywać od rozliczenia za III kwartał 2018 r.

1.1. Ustalenie terminu zwrotu VAT

Termin zwrotu w ciągu 25 dni jest liczony od dnia złożenia przez podatnika rozliczenia. Oznacza to, że liczy się faktyczne złożenie deklaracji. Przez pojęcie „złożenie rozliczenia” należy rozumieć jego rzeczywisty wpływ do urzędu skarbowego. Obliczając termin zwrotu, nie uwzględniamy dnia złożenia deklaracji w urzędzie. Termin liczymy od dnia następnego. Zasada ta wynika z art. 12 Ordynacji podatkowej. Obecnie, gdy

deklaracje VAT-7/VAT-7K składamy wyłącznie w formie elektronicznej, datę złożenia mamy na pobrany UPO.

1.2. Zapłata za faktury zakupowe

Podstawowym warunkiem zwrotu na rachunek rozliczeniowy w terminie 25 dni jest zapłata za pomocą rachunku za faktury, z których wynikają kwoty podatku naliczonego wykazane w deklaracji podatkowej. Obowiązuje zasada, że faktury dokumentujące kwoty należności wykazane w deklaracji muszą być w całości zapłacone za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju albo rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem. Nie może to być dowolny rachunek, ale wyłącznie ten, który został wskazany w zgłoszeniu identyfikacyjnym podatnika. Dlatego gdy zmieniliśmy rachunek bankowy, a nie został on zgłoszony, należy jak najszybciej to zrobić, gdyż w przypadku zapłaty z innego rachunku organ podatkowy może zakwestionować prawo do przyspieszonego zwrotu.

Obowiązek zapłaty dotyczy zasadniczo wszystkich faktur rozliczonych w deklaracji.

Od tej zasady przewidziano kilka wyjątków, co oznacza, że obowiązek zapłaty za faktury zakupowe za pośrednictwem rachunku bankowego nie dotyczy kwot:

- podatku naliczonego lub różnicy podatku, nierozliczonych w poprzednich okresach rozliczeniowych w deklaracji (kwota nadwyżki z poprzedniej deklaracji wykazywana jest w poz. 42 deklaracji VAT-7/VAT-7K); należy pamiętać, że zwrot w terminie 25 dni nie przysługuje, gdy kwota nadwyżki przekracza 3000 zł, w przypadku więc gdy nadwyżka z poprzedniej deklaracji wynosi do 3000 zł, to nie musi być w ogóle opłacona i podatnik jest uprawniony do zwrotu w terminie 25 dni, gdy spełnia pozostałe warunki;

PRZYKŁAD

Spółka wykazała w deklaracji za styczeń nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w wysokości 35 000 zł. Nie może jednak wystąpić o zwrot w terminie 25 dni, gdyż nadwyżka z poprzedniej deklaracji wyniosła 6500 zł. Nie ma znaczenia, że kwota ta została uregulowana za pośrednictwem rachunku bankowego.

PRZYKŁAD

Spółka wykazała w deklaracji za styczeń nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w wysokości 35 000 zł. Nadwyżka z poprzedniej deklaracji wyniosła 3000 zł. Podatnik może wystąpić o zwrot w terminie 25 dni, mimo że kwota ta nie została uregulowana za pośrednictwem rachunku bankowego.

- wynikających z faktur, z których łączna kwota należności nie przekracza 15 000 zł; oznacza to, że:

- kwota z tych faktur może nie być w ogóle opłacona lub opłacona gotówką albo za pomocą kompensat,
- limit 15 000 zł dotyczy łącznej kwoty z faktur nieopłaconych za pomocą rachunku bankowego, a nie kwoty na poszczególnych fakturze,
- limit 15 000 zł dotyczy kwoty brutto z faktury, a nie samego VAT.

PRZYKŁAD

Spółka wykazała w deklaracji za styczeń nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w wysokości 25 000 zł do zwrotu w terminie 25 dni. Opłaciła prawie wszystkie faktury za pośrednictwem rachunku bankowego, z wyjątkiem pięciu faktur w wysokości:

- 12 000 zł brutto – która nie została w ogóle opłacona,
- 250 zł brutto – opłacona gotówką,
- 1200 zł brutto – opłacona gotówką,
- 950 zł brutto – opłacona gotówką,
- 150 zł brutto – opłacona gotówką.

Ponieważ limit 15 000 zł nie został przekroczony, spółce przysługuje zwrot w terminie 25 dni, gdy pozostałe warunki zostały spełnione.

Jeśli w rozliczeniu za dany okres mamy fakturę nieuregulowaną ponad limit, to należy rozważyć przeniesienie jej rozliczenia do następnego okresu rozliczeniowego, gdy pozostałe warunki zwrotu przyspieszonego są spełnione. Na rozliczenie faktur zakupowych mamy *de facto* trzy miesiące.

Jeśli kwota podatku naliczonego wynika z dokumentów celnych, deklaracji importowej oraz decyzji celnych, również musi zostać zapłacona przez podatnika w całości. W tym przypadku nie określono sposobu zapłaty.

Obowiązek zapłaty za fakturę za pomocą rachunku bankowego nie dotyczy zakupów, w przypadku których nabywca rozlicza VAT za sprzedawcę. W tej sytuacji warunkiem jest, aby w deklaracji podatkowej został wykazany VAT należny od tej transakcji. Dotyczy to:

- importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a,
- wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów,
- świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca, lub
- dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca.

1.3. Sposób i termin płatności

Jak już zostało wspomniane, zapłata zasadniczo musi być dokonana za pośrednictwem rachunku bankowego. Powstaje pytanie, czy ten warunek został spełniony, aby uzyskać zwrot w terminie 25 dni, gdy kupujący korzysta z faktoringu i dokonuje płatności na rzecz podmiotu, który nabył wierzycelności sprzedawcy. Odpowiedź jest przecząca. W taki sposób mogą być opłacone tylko należności do 15 000 zł. W pozostałych przypadkach warunek ten nie jest spełniony. W obecnym stanie prawnym aktualne jest pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 29 maja 2015 r. (sygn. IPPP1/4512-197/15-2/BS), w którym czytamy:

MF *Z uwagi na przedstawiony opis sprawy w kontekście powołanych przepisów, stwierdzić należy, że warunkiem bezwzględnym, jaki Wnioskodawca musi spełnić, aby uzyskać zwrot podatku w przyspieszonym terminie 25 dni jest zapłata w całości należności za nabyte towary i usługi. Postawienie przez X do dyspozycji Klienta (dostawcy) wynagrodzenia z tytułu nabycia przez X wierzytelności przysługującej Klientowi od Wnioskodawcy z tytułu dokonanej na rzecz Wnioskodawcy dostawy towarów lub usług, udokumentowanej stosowną fakturą VAT, nie jest równoznaczne z zapłatą tejże faktury w rozumieniu art. 87 ust. 6 pkt 1 ustawy.*

W konsekwencji, Wnioskodawcy nie będzie przysługiwało prawo do ubiegania się o zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w przyspieszonym terminie 25 dni.

Aktualny w obecnym stanie prawnym pozostaje też problem kompensat. Stosowanie ich w przypadku limitu powyżej 15 000 zł również wykluczy prawo do zwrotu w terminie 25 dni. Potwierdzają to organy podatkowe. W piśmie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 października 2017 r. (sygn. 0112-KDIL1-1.4012.381.2017.1.AK) czytamy:

MF *Zatem w przedstawionych okolicznościach sprawy, warunkiem bezwzględnym, jaki Wnioskodawca będzie musiał spełnić w celu wystąpienia o zwrot w terminie 25 dni, stosownie do treści art. 87 ust. 6 pkt 1 lit. a ustawy, jest zapłata w całości należności wynikających z faktur za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju albo rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, wskazanego w zgłoszeniu identyfikacyjnym.*

W konsekwencji Wnioskodawca nie będzie miał prawa do ubiegania się o zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w terminie 25 dni, jeżeli dokonuje rozliczeń z kontrahentami w formie potrąceń, a tym samym nie dokona zapłaty całości należności wynikających z faktur w sposób określony w art. 87 ust. 6 pkt 1 lit. a ustawy.

Obecnie sądy w większości wydawanych orzeczeń potwierdzają stanowisko organów podatkowych. W wyroku NSA z 30 listopada 2015 r. (sygn. akt I FSK 1292/14) czytamy:

NSA *Tymczasem ani pierwotna treść art. 87 ust. 6 pkt 1 u.p.t.u., ani nowelizacje tego przepisu nie wskazują, by zamiarem ustawodawcy było objęcie skróconym terminem zwrotu VAT-u również innych – poza zapłatą sensu stricto – sposobów regulowania zobowiązań.*

Podatnik musi spełnić warunki dotyczące uregulowania należności na dzień złożenia deklaracji.

1.4. Udokumentowanie sposobu zapłaty

Podatnik musi złożyć w urzędzie skarbowym dokumenty potwierdzające zapłatę podatku za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika albo rachunku podatnika

w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej. Należy zauważyć, że dokumenty te trzeba złożyć zawsze, gdy występujemy o zwrot w terminie 25 dni. Nie czekamy na wezwanie urzędu skarbowego. Jest to jeden z warunków uzyskania zwrotu w terminie 25 dni. Brak tych dokumentów powoduje, że organ podatkowy może odmówić prawa do zwrotu w tym terminie, bez wezwania podatnika do uzupełnienia braków. To podatek musi udowodnić, że spełnia te warunki.

1.5. Status podatnika

Podatnik może uzyskać zwrot w terminie 25 dni, jeśli przez 12 kolejnych miesięcy poprzedzających bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który występuje z wnioskiem o zwrot w terminie 25 dni:

- a) był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
- b) składał za każdy okres rozliczeniowy deklaracje miesięczne lub kwartalne, w zależności od tego, jaki sposób rozliczeń wybrał.

Oznacza to, że zwrotu w terminie 25 dni nie uzyska nowy podatnik oraz podatnik, który przez ostatnie 12 miesięcy korzystał ze zwolnienia podmiotowego.

PRZYKŁAD

Jan Kowalski od 1 stycznia 2017 r. jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny i składa co miesiąc deklaracje VAT-7. Dlatego od rozliczenia za styczeń 2018 r. może występować o zwrot w terminie 25 dni, gdy spełni pozostałe warunki.

PRZYKŁAD

Tomasz Nowak od 1 stycznia 2016 r. prowadzi działalność gospodarczą, ale do końca 2016 r. korzystał ze zwolnienia. Od 2017 r. zrezygnował ze zwolnienia i zarejestrował się jako podatnik VAT czynny. Dlatego w 2017 r. nie mógł wystąpić o zwrot w terminie 25 dni, nawet gdy spełnił pozostałe warunki. O taki zwrot mógł wystąpić dopiero w deklaracji za styczeń 2018 r.

1.6. Wniosek o zwrot VAT

Zwrot w terminie 25 dni przysługuje na wniosek podatnika złożony wraz z deklaracją. Obecnie, gdy deklaracje składane są elektronicznie, jeśli podatnik zaznaczy, że składa wniosek o przyspieszony zwrot VAT, automatycznie podłącza się formularz VAT-ZT „Wniosek o przyspieszenie terminu zwrotu podatku VAT”, który należy wypełnić.

W nowych wzorach deklaracji, które będą obowiązywać od rozliczenia za lipiec lub III kwartał 2018 r., ustawodawca już wprost posługuje się tym formularzem.

Na podatniku nie ciąży obowiązek szczególnego umotywowania wniosku. Wystarczy, że poda w nim, iż spełnia warunki, które uzasadniają zwrot tego podatku w przyspieszonym terminie, i jest to korzystne lub niezbędne dla sytuacji finansowej firmy.

PRZYKŁAD

W deklaracji VAT-7 za styczeń 2018 r. podatnik wykazał:

- podatek należny w kwocie 55 000 zł oraz
- podatek naliczony w kwocie 156 000 zł.

Nadwyżka podatku naliczonego nad należnym wyniosła 101 000 zł (156 000 zł – 55 000 zł). Podatnik miał prawo złożyć wraz z deklaracją VAT-7 za styczeń 2018 r. wniosek o przyspieszony zwrot podatku w terminie 25 dni, gdyż spełnia wszystkie warunki z art. 87 ust. 6 ustawy. W takim przypadku powinien:

- wykazać wnioskowany zwrot w kwocie 101 000 zł w poz. 57 i 58 deklaracji VAT-7⁽¹⁷⁾ oraz
- zaznaczyć kwadrat nr 1 w poz. 67 deklaracji VAT-7⁽¹⁷⁾, co informuje o załączeniu do deklaracji wniosku o przyspieszenie terminu zwrotu podatku.

2. Zwrot VAT w terminie 60 dni

Nadal podstawowym terminem zwrotu VAT jest termin 60 dni liczony od dnia złożenia deklaracji przez podatnika, co wynika z art. 87 ust. 2 ustawy o VAT. Na zastosowanie tego terminu nie wpływają ani wielkość dokonanej sprzedaży (jeśli jest większa od zera), ani wysokość stawek lub zwolnienie, według których ta sprzedaż jest opodatkowana, ani rodzaj zakupów, od których został odliczony VAT. Zasady zwrotu w tym terminie nie uległy zmianie.

PRZYKŁAD

Podatnik jest producentem stolarki okiennej i drzwiowej, której sprzedaż jest opodatkowana stawkami 8% lub 23%. W przypadku wystąpienia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym podatnik może wystąpić o jej zwrot w terminie 60 dni od dnia złożenia deklaracji VAT, w której została zadeklarowana kwota VAT do zwrotu. Opodatkowanie sprzedaży według stawek 8% i 23% pozostaje bez wpływu na termin zwrotu VAT.

Zwrot VAT w podstawowym terminie 60 dni, przysługujący na podstawie art. 87 ust. 2 ustawy o VAT, nie wymaga złożenia odrębnego wniosku w tej sprawie. Wystarczy samo zadeklarowanie kwoty zwrotu w deklaracji VAT-7/VAT-7K.

Podatnikowi będzie przysługiwał zwrot VAT w terminie 60 dni także wówczas, gdy dokonuje on sprzedaży towarów i usług, które podlegają opodatkowaniu poza terytorium naszego kraju, i nie dokonuje sprzedaży opodatkowanej w Polsce. W takiej sytuacji otrzymanie zwrotu VAT wymaga jednak złożenia przez podatnika umotywowanego wniosku. Wynika to z art. 87 ust. 5 ustawy o VAT, który stanowi, że na

umotywowany wniosek podatnikom dokonującym dostawy towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju i niedokonującym sprzedaży opodatkowanej przysługuje zwrot kwoty podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT. Zwrot przysługuje w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia. Umotybowanie wniosku przez podatnika polega na konieczności wykazania przez niego spełnienia warunków, od których uzależniony jest zwrot VAT. W stosunku do tak złożonego wniosku naczelnikowi urzędu skarbowego nie przysługuje uznanowa swoboda oceny w zakresie uprawnienia do zwrotu. Ocenie tej podlega jedynie sam fakt spełnienia wymogów do zwrotu VAT określonych na podstawie art. 87 ust. 5 ustawy o VAT.

Obecnie, gdy deklaracje składane są elektronicznie, jeśli podatnik zaznaczy, że składa wniosek o zwrot VAT, automatycznie podłącza się formularz VAT-ZZ „Wniosek o zwrot podatku VAT”, który należy wypełnić.

W nowych wzorach deklaracji, które będą obowiązywać od rozliczenia za lipiec lub III kwartał 2018 r., ustawodawca już wprost posługuje się tym formularzem.

Przykładowe umotybowanie wniosku o zwrot VAT – czynności opodatkowane VAT poza terytorium kraju

Prowadzę działalność gospodarczą w zakresie usług budowlanych na nieruchomościach zlokalizowanych w krajach skandynawskich. Usługi te na podstawie przepisów ustawy o VAT nie podlegają opodatkowaniu w Polsce. Miejscem ich opodatkowania jest kraj położenia nieruchomości. Obecnie nie prowadzę sprzedaży opodatkowanej na terytorium Polski.

W związku ze świadczeniem usług poza terytorium Polski dokonałem w kraju zakupów, w stosunku do których na podstawie art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego zawartego w cenie nabytych towarów i usług.

W związku z powyższym wnioskuję o zwrot całej kwoty podatku naliczonego od nabytych w kraju towarów i usług, tj., w terminie 60 dni od dnia złożenia deklaracji podatkowej za

Prawo do uzyskania zwrotu podatku naliczonego, w przypadku dokonywania przez podatnika wyłącznie sprzedaży opodatkowanej poza terytorium Polski, potwierdził także Dyrektor IS w Łodzi w interpretacji indywidualnej z 26 stycznia 2016 r. (sygn. IPTPP2/4512-614/15-3/PRP).

3. Zwrot VAT w terminie 180 dni

Podatnik czeka najdłużej na zwrot podatku, gdy w okresie rozliczeniowym nie wykonał ani czynności opodatkowanych na terytorium kraju, ani dostawy towarów lub świadczenia usług podlegających opodatkowaniu poza terytorium kraju. Wówczas

– zgodnie z art. 87 ust. 5a ustawy o VAT – na umotywowany wniosek złożony wraz z deklaracją podatkową, podatnikowi przysługuje zwrot kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu od podatku należnego w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą na terytorium kraju lub poza tym terytorium, w terminie 180 dni od dnia złożenia rozliczenia. W tej sytuacji możliwe jest skrócenie oczekiwania na zwrot podatku ze 180 do 60 dni. Na pisemny wniosek podatnika urząd skarbowy dokona szybszego zwrotu podatku, tj. w terminie 60 dni, ale pod warunkiem że podatnik złoży w urzędzie skarbowym zabezpieczenie majątkowe w wysokości odpowiadającej kwocie wnioskowanego zwrotu podatku. Zabezpieczeniem majątkowym może być w tym przypadku np. gwarancja bankowa lub ubezpieczeniowa, poręczenie banku, weksel, czek czy papiery wartościowe na okaziciela.

Otrzymanie zwrotu podatku naliczonego w terminie 180 dni wymaga przede wszystkim złożenia wraz z deklaracją podatkową umotywowanego wniosku w tej sprawie. Przepisy o VAT nie określają wzoru tego pisma. Nie wskazują też na elementy, które powinno ono zawierać.

Obecnie, gdy deklaracje składane są elektronicznie, jeśli podatnik zaznaczy, że składa wniosek o zwrot VAT, automatycznie podłącza się formularz VAT-ZZ „Wniosek o zwrot podatku VAT”, który należy wypełnić.

W nowych wzorach deklaracji, które będą obowiązywać od rozliczenia za lipiec lub III kwartał 2018 r., ustawodawca już wprost posługuje się tym formularzem.

Przykładowe umotywowanie wniosku o zwrot VAT – brak czynności opodatkowanych

Od rozpocząłem działalność gospodarczą. W okresie..... nie wykonałem czynności podlegających opodatkowaniu VAT w kraju lub za granicą, dla których obowiązek podatkowy powstałby w tym okresie.

W związku z umową zawartą z klientem na okres od do dokonałem zakupu towarów i usług, przy nabyciu których przysługiwało mi prawo do odliczenia podatku naliczonego w kwociezł. W deklaracji VAT-7 zar. zawnioskowałem o zwrot tej kwoty w terminie 180 dni.

Proszę o dokonanie zwrotu kwoty podatku naliczonego na rachunek bankowy.

Zwrot VAT w terminie 180 dni od dnia złożenia deklaracji jest niezwykle długi i przez to mało opłacalny podatkowo. Dlatego skumulowany podatek naliczony odliczony w okresie, w którym podatnik nie wykonywał czynności opodatkowanych, lepiej rozliczyć w kolejnych miesiącach poprzez obniżenie podatku należnego od dokonanej sprzedaży. Zapobiegnie to sytuacji, w której podatnik będzie czekał na zwrot VAT pół roku, a w tym czasie będzie płacił VAT za okresy rozliczeniowe następujące po okresie, za który wystąpił z wnioskiem o zwrot podatku.

Rodzaje wniosków dotyczących zwrotu VAT

Rodzaj i termin zwrotu podatku	Ustawa o VAT	Wymagany rodzaj wniosku składanego wraz z deklaracją podatkową
Przyspieszony zwrot podatku w terminie 25 dni związany z opłaceniem faktur zakupu	art. 87 ust. 6	Wniosek
Zwrot podatku w terminie 60 dni	art. 87 ust. 2	Nie występuje obowiązek załączenia wniosku do deklaracji podatkowej
Zwrot podatku w terminie 60 dni związany z dokonaniem dostawy towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju i brakiem sprzedaży opodatkowanej w kraju	art. 87 ust. 5	Umotywowany wniosek
Zwrot podatku w terminie 180 dni związany z brakiem sprzedaży opodatkowanej w kraju i za granicą	art. 87 ust. 5a	Umotywowany wniosek
Zwrot na rachunek VAT – od rozliczenia za lipiec lub III kwartał 2018 r.	art. 87 ust. 6a	Wniosek – zaznaczenie kwadratu „tak” w poz. 68 deklaracji

4. Sprawdzenie zasadności zwrotu

Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć termin zwrotu do czasu zakończenia weryfikacji. Jeśli przeprowadzone przez organ czynności wykażą zasadność zwrotu, urząd skarbowy wypłaca należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w razie odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty. Zasada ta obowiązuje w przypadku każdego terminu zwrotu i została niezmienną. Po zmianie ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi powstały wątpliwości, czy takie postanowienie można zaskarżyć, gdy weryfikacja rozliczenia podatnika jest dokonywana w ramach kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Prawo do złożenia skargi potwierdził NSA w uchwale z 24 października 2016 r. (sygn. akt I FPS 2/16), w której czytamy:

NSA

Przedłużenie terminu zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), w przypadku, gdy weryfikacja rozliczenia podatnika dokonywana jest w ramach kontroli podatkowej (lub postępowania podatkowego, lub postępowania kontrolnego) następuje w formie zaskarżalnego zażaleniem postanowienia naczelnika urzędu skarbowego, przewidzianego w art. 274b w związku z art. 277 ustawy z dnia

29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.), na które przysługuje skarga do sądu administracyjnego (...).

Dlatego podatnik, który nie zgadza się z postanowieniem przedłużającym termin zwrotu, może zaskarżyć je do WSA.

Pozostawiono bez zmian zasadę, że mimo wydłużenia terminu zwrotu wnioskowany termin może być zachowany, jeżeli podatnik wraz z wnioskiem złoży w urzędzie skarbowym zabezpieczenie majątkowe w kwocie odpowiadającej kwocie wnioskowanego zwrotu podatku. Jeśli wniosek wraz z zabezpieczeniem został złożony na 13 dni przed upływem terminu 25 dni lub później, zwrotu dokonuje się w terminie 14 dni od dnia złożenia tego zabezpieczenia.

Od 1 stycznia 2017 r. do art. 87 dodano ust. 2b, który przewiduje, że weryfikacja zasadności zwrotu różnicy podatku może obejmować sprawdzenie rozliczenia podatnika, rozliczeń innych podmiotów biorących udział w obrocie towarami lub usługami, będącymi przedmiotem rozliczenia podatnika, oraz sprawdzenie zgodności tych rozliczeń z faktycznym przebiegiem transakcji. Ponadto na podstawie art. 10 ustawy z 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2016 r. poz. 2024, dalej ustawa zmieniająca z 1 grudnia 2016 r., zasada ta ma zastosowanie do okresów rozliczeniowych sprzed 1 stycznia 2017 r.

Mimo że nie wynikało to wprost z ustawy, organy podatkowe przeprowadzały takie kontrole, zwane kontrolami krzyżowymi, w ramach czynności sprawdzających. Jednak NSA w uchwale z 24 października 2016 r. (sygn. akt I FPS 3/16) uznał, że organy podatkowe nie miały podstaw do takiego działania:

NSA *W przypadku przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku w związku z weryfikacją prowadzoną na podstawie art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) w ramach czynności sprawdzających, o których mowa w dziale V ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.), nie jest możliwe żądanie od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności.*

Stąd zmiana przepisów.

Po zmianie od 1 stycznia 2017 r. naczelnicy urzędów skarbowych zostali zobowiązani do przedłużenia podatnikowi terminu zwrotu różnicy podatku na podstawie żądania zgłoszonego przez (art. 87 ust. 2c ustawy o VAT):

- Komendanta Głównego Policji,
- Szefa Centralnego Biura Antykorupcyjnego,
- Szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego lub
- Prokuratora Generalnego

w związku z prowadzonym postępowaniem na okres wskazany w żądaniu, nie dłuższy niż trzy miesiące. Żądanie musi zawierać uzasadnienie. Jeżeli przeprowadzone przez organ czynności wykazą zasadność zwrotu, urząd skarbowy wypłaca należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty.

Rozdział X

Faktury

(art. 106a–106q ustawy o VAT)

Zasady wystawiania faktur zostały uregulowane w art. 106a i 106b ustawy o VAT. Wynika z nich, że:

- 1) prawo wystawienia faktur ma zarówno podatnik czynny, jak i podatnik zwolniony z VAT;
- 2) podatnik VAT czynny ma obowiązek wystawienia faktury:
 - dla transakcji z innym przedsiębiorcą będącym:
 - podatnikiem podatku od towarów i usług lub
 - podatnikiem podatku od wartości dodanej bądź podatku o podobnym charakterze lub osobą prawną niebędącą podatnikiem,
 - w przypadku gdy przedmiotem transakcji jest:
 - sprzedaż, której miejscem opodatkowania jest terytorium naszego kraju,
 - dostawa towarów i świadczenie usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tj. na terytorium państwa członkowskiego innego niż Polska (jeśli osobą zobowiązaną do zapłaty podatku od wartości dodanej jest nabywca towaru albo usługobiorca) lub na terytorium państwa trzeciego (art. 106a pkt 2 i art. 106b ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT);
- 3) podatnik zwolniony z VAT ma obowiązek wystawienia faktury na żądanie kontrahenta zgłoszone w terminie trzech miesięcy liczonych od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy lub wykonano usługi;
Obowiązek ten nie dotyczy czynności wymienionych w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, np. dostawy mediów, gdy są dokonywane na rzecz niepodatnika.
- 4) w obrocie krajowym obowiązek wystawienia faktury nie wystąpi, jeśli sprzedaż została dokonana na rzecz osoby fizycznej, która nie jest podatnikiem VAT. Faktura jest wystawiana dopiero na żądanie tej osoby;
Obowiązek ten nie wystąpi w przypadku czynności wymienionych w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, np. dostawy mediów, najmu.

- 5) zawsze istnieje obowiązek wystawienia faktury w przypadku (art. 106b ust. 1 pkt 1–3 ustawy o VAT):
- sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju,
 - sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju oraz
 - wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów;
- 6) otrzymaną zaliczkę dokumentujemy fakturą, gdy jej otrzymanie spowodowało powstanie obowiązku podatkowego. Obowiązek zafakturowania nie dotyczy zaliczki na poczet WDT ani czynności wymienionych w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, np. dostawy mediów (art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT);
Fakturę zaliczkową można wystawić nie wcześniej niż 30 dnia przed otrzymaniem zaliczki.
- 7) podatnik VAT czynny nie musi wystawiać faktury w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej od podatku. Ma jednak do tego prawo. Obowiązek wystawienia faktury powstaje u niego dopiero wówczas, gdy zażąda tego nabywca towaru lub usługi (art. 106b ust. 2 i ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT). Dotyczy to również sprzedaży dokonywanej na rzecz podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą.

1. Faktury dokumentujące sprzedaż opodatkowaną w kraju

Wystawiona przez podatnika faktura nie musi zawierać w swojej treści słowa „faktura”. W tej sytuacji mogą powstawać wątpliwości związane z ustaleniem, czy wystawiony dokument stanowi fakturę, czy też nie. W ustawie o VAT została określona definicja faktury.

Faktura to każdy dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie (art. 2 pkt 31 ustawy o VAT).

O uznaniu dokumentu za fakturę decyduje zatem jego treść.

Elementy poprawnie wystawionej faktury

Lp.	Poprawnie wystawiona faktura powinna zawierać (art. 106e ust. 1 ustawy o VAT):
1	2
1.	datę jej wystawienia
2.	kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę
3.	imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy

1	2
4.	numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku (w przypadku WDT i świadczenia usług, dla których zobowiązany do zapłaty podatku od wartości dodanej jest usługobiorca, numer ten zarejestrowany podatnik VAT UE poprzedza kodem PL)
5.	numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi (lub ewentualnie numer z właściwym dwuliterowym kodem, za pomocą którego nabywca towaru lub usługi jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od wartości dodanej w danym państwie członkowskim – w przypadku WDT i świadczenia usług, dla których zobowiązany do zapłaty podatku od wartości dodanej jest usługobiorca)
6.	datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów albo wykonania usługi lub datę otrzymania całości bądź części zapłaty przed dokonaniem sprzedaży, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury
7.	nazwę (rodzaj) towaru lub usługi
8.	miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług
9.	cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto)
10.	kwoty wszelkich opustów lub obniżek cen, w tym w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej netto
11.	wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto)
12.	stawkę podatku
13.	sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku
14.	kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku
15.	kwotę należności ogółem

Obecnie obowiązujące przepisy nie zawierają regulacji dotyczącej sposobu określania daty sprzedaży w związku z dokonaniem sprzedaży o charakterze ciągłym. Wobec tego dla sprzedaży ciągłej na fakturze należy podawać jej dokładną datę, tj. dzień, miesiąc i rok zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi.

PRZYKŁAD

Podatnik świadczy usługi dzierżawy nieruchomości. Zgodnie z umową dzierżawy okresem rozliczeniowym, za który wydzierżawiający wystawia fakturę, jest kwartał. Za

pierwszy kwartał 2018 r. sprzedawca wystawił fakturę, w której jako datę sprzedaży wskazał 31 marca 2018 r. Jeżeli faktura wystawiana jest w dniu sprzedaży, to wystarczy sama data jej wystawienia (31 marca 2018 r.). Jeśli natomiast sprzedaż jest fakturowana w innym terminie, to konieczne jest wskazanie w jej treści zarówno daty zakończenia wykonania usługi (31 marca 2018 r.), jak i daty wystawienia faktury (np. 14 kwietnia 2018 r.).

1.1. Oznaczenie faktury

Przepisy nie zawierają wymogu oznaczenia faktury jako „faktura VAT”. Mimo to w obrocie gospodarczym spotyka się faktury oznaczane jako „faktury VAT”. Jak wyjaśniło Ministerstwo Finansów w broszurze informacyjnej dotyczącej zmian w zakresie fakturowania obowiązujących od 2013 r., zamieszczonej na stronie internetowej ministerstwa (dalej: broszura w sprawie fakturowania), pomimo zniesienia obowiązku podawania niektórych danych w fakturze podatnicy, którzy np. oznaczali faktury wyrazami „faktura VAT”, nadal mogą to czynić w nowym stanie prawnym. Wyjaśnienie to jest nadal aktualne. Dodatkowo należy zauważyć, że na fakturach podatnicy mogą zamieszczać również inne dane, które nie są wymagane jako obowiązkowe.

1.2. Data sprzedaży na fakturze

Obecnie na fakturze powinna być podana data dostawy albo wykonania usługi, gdy jest inna niż data wystawienia faktury i jest znana w dacie wystawienia faktury. Dopuszczalne jest używanie na fakturze zwrotu „data sprzedaży” zamiast „data dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi”.

Zwrot „data sprzedaży” oznacza to samo co „data dostawy” czy „data wykonania usługi”, gdyż według ustawy o VAT przez sprzedaż rozumie się odpłatną dostawę towarów czy świadczenie usług. Jeśli więc data sprzedaży wpisana na fakturze będzie tożsama z datą dokonania dostawy/zakończenia dostawy lub wykonania usługi, to nie ma powodu, by rezygnować z takiego określenia.

1.3. Faktury za paliwo bez numeru rejestracyjnego pojazdu

Obecnie nie obowiązuje wymóg wpisywania numeru rejestracyjnego samochodu na fakturze dokumentującej sprzedaż paliw silnikowych benzynowych, oleju napędowego oraz gazu, wlewanych do baku samochodu i innych pojazdów samochodowych. Dlatego faktura stwierdzająca sprzedaż paliw do pojazdu samochodowego nie musi już zawierać jego numeru rejestracyjnego. Jednak dla celów dowodowych warto, by na fakturze stwierdzającej zakup paliwa nadal zamieszczany był numer rejestracyjny samochodu, mimo że taki obowiązek nie występuje. Numer ten może stanowić podstawę do identyfikacji rodzaju pojazdu i ustalenia, w jakiej wysokości można odliczyć VAT od zakupionego paliwa, szcze-

gólnie gdy podatnik użytkuje samochody, które dają prawo do odliczenia 100% albo 50% od nabycia paliwa. Brak numeru rejestracyjnego może także powodować ewentualne utrudnienia we wskazaniu podstaw do zaliczenia wydatku na zakup paliwa do kosztów podatkowych w rozumieniu ustaw o podatku dochodowym.

1.4. NIP nabywcy na fakturze

Na fakturze sprzedawca jest zobowiązany podawać numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby polskiego VAT lub podatku od wartości dodanej i pod którym otrzymał on towary lub usługi. W przypadku WDT i świadczenia usług, dla których zobowiązaniem do zapłaty podatku od wartości dodanej jest usługobiorca, należy podać numer z właściwym dwuliterowym kodem, za pomocą którego nabywca towaru lub usługi jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od wartości dodanej w danym państwie członkowskim.

Nie ma konieczności podawania na fakturze numeru NIP nabywcy towarów i usług, gdy jest to osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej. Wówczas bowiem nie nabywa ona towarów i usług w charakterze podatnika VAT. Dla transakcji osoba ta nie jest zidentyfikowana na potrzeby podatku od towarów i usług lub podatku od wartości dodanej, co wyłącza obowiązek podania NIP-u. Faktura może nie zawierać NIP-u nabywcy także w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług opodatkowanych na terytorium państwa trzeciego (art. 106e ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT). Nie ma również obowiązku podawania numerów NIP, i to zarówno sprzedawcy, jak i nabywcy, w przypadku faktur dokumentujących czynności zwolnione (§ 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 3 grudnia 2013 r. w sprawie faktur – Dz.U. z 2013 r. poz. 1485; dalej: rozporządzenie w sprawie faktur).

1.5. Podstawa prawna zwolnienia na fakturze

W przypadku sprzedaży towarów i usług opodatkowanych stawkami niższymi niż 23% nie ma obowiązku podawania na fakturze podstawy tego obniżenia. Obowiązek ten dotyczy jedynie sprzedaży zwolnionej. Zgodnie z art. 106e ust. 1 pkt 19 ustawy o VAT w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT albo przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT należy wskazać:

- a) przepis ustawy o VAT albo aktu wykonawczego, na podstawie którego podatnik stosuje zwolnienie od podatku,
- b) przepis dyrektywy 2006/112/WE, który zwalnia od podatku taką dostawę towarów lub takie świadczenie usług, lub
- c) inną podstawę prawną wskazującą na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia.

Jednak rozporządzenie w sprawie faktur zwalnia z tego obowiązku podatników korzystających ze zwolnienia na podstawie art. 113 i art. 43 ust. 1 pkt 7, 37–41 ustawy o VAT.

1.6. Liczba egzemplarzy, waluta VAT oraz sposób zaokrąglania

Fakturę należy wystawić co najmniej w dwóch egzemplarzach, z których jeden otrzymuje nabywca, a drugi zachowuje w swojej dokumentacji podatnik dokonujący sprzedaży. Co do zasady nie obowiązuje podział na oryginał i kopię faktury (z pewnymi wyjątkami, np. w przypadku faktury VAT RR).

Niezależnie od tego, w jakiej walucie wystawiona jest faktura, podatnik obowiązkowo wykazuje kwotę VAT w złotych. Kwoty podatku wyrażone w walucie obcej wykazuje się w złotych z zastosowaniem zasad przeliczania na złote przyjętych dla przeliczania kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania.

Kwoty wykazywane na fakturze zaokrągla się do pełnych groszy, przy czym końcówki poniżej 0,5 grosza pomija się, a końcówki 0,5 grosza i wyższe zaokrągla się do 1 grosza. Dotyczy to zarówno kwot netto, jak i kwot VAT. Kwoty wykazane na fakturze VAT z dokładnością do 1 grosza stanowią następnie podstawę do ujęcia w ewidencji VAT.

1.7. Nazwa nabywcy i adres siedziby

Obecnie obowiązujące przepisy nie określają, jak poprzednio, że na fakturze może być podana nazwa lub nazwa skrócona. Wskazują, że powinna być podana nazwa firmy. Nie oznacza to, że podatnik nie może posługiwać się nazwą skróconą na fakturach, gdy została podana w zgłoszeniu identyfikacyjnym. Potwierdza to Ministerstwo Finansów w broszurze w sprawie fakturowania:

MF

W zakresie danych identyfikacyjnych podatnika, danymi takimi dla podatnika będącego osobą fizyczną jest imię i nazwisko. W fakturze podatnicy będący osobami fizycznymi powinni zatem podawać imię i nazwisko, przy czym oprócz tych danych mogą również podać nazwę lub nazwę skróconą firmy. Natomiast w przypadku podatnika niebędącego osobą fizyczną dane identyfikacyjne stanowią przede wszystkim nazwa pełna oraz nazwa skrócona. W fakturze podatnicy niebędący osobami fizycznymi powinni zatem umieszczać nazwę lub nazwę skróconą podaną w zgłoszeniu identyfikacyjnym. Również prawidłowym rozwiązaniem jest wskazanie jednocześnie nazwy pełnej i skróconej.

Na fakturze powinien być podawany, co do zasady, adres siedziby działalności gospodarczej podatnika, w rozumieniu ustawy o VAT. Tak jest w przypadku spółki. Przepisy nie precyzują, jaki adres w przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą (miejsce zamieszkania czy główne miejsce prowadzenia działalności – jeśli to główne miejsce prowadzenia działalności znajduje się w innym miejscu niż miejsce zamieszkania) podatnik powinien wskazać w fakturze.

Przyjmując zatem należy, że będzie to adres zgodny z dokonanym zgłoszeniem identyfikacyjnym, tj. w przypadku osób fizycznych powinien to być, co do zasa-

dy, adres zamieszkania. Jednak w sytuacji gdy osoba fizyczna nie prowadzi działalności gospodarczej w miejscu zamieszkania i posiada główne miejsce prowadzenia działalności (wskazane w zgłoszeniu dla potrzeb identyfikacji podatkowej), w fakturze powinien być podawany adres tego głównego miejsca prowadzenia działalności. Nie ma też przeszkód, aby w fakturze były również podawane inne miejsca prowadzenia działalności, w szczególności te, w których dokonywana jest dana dostawa towarów lub świadczenie usług, pod warunkiem że nie zakłóca to czytelności faktury.

1.8. Sposób obliczenia VAT

Zasadą jest, że kwotę VAT wylicza się w sposób określony przez art. 106e ust. 1 pkt 14 ustawy o VAT, tj. od sumy wartości sprzedaży netto (z wyjątkiem kwot podatku zawartych w otrzymanych zaliczkach). Jednak nie jest to jedyna metoda kalkulacji kwoty podatku. Podatnik może wybrać jeden z trzech sposobów określania tej kwoty, a mianowicie może on obliczyć kwotę VAT:

- 1) wychodząc od wartości sprzedaży netto albo
- 2) wychodząc od wartości sprzedaży brutto, albo
- 3) podsumowując podane na fakturze jednostkowe kwoty podatku poszczególnych dostaw lub usług.

Trzeci sposób obliczenia kwoty VAT na fakturze polega na podsumowaniu jednostkowych kwot podatku ustalonych od wartości poszczególnych dostaw towarów i wykonanych usług.

Wówczas łączna kwota podatku może być ustalona w wyniku podsumowania jednostkowych kwot podatku, pod warunkiem że te jednostkowe kwoty podatku zostały określone w tej fakturze (art. 106e ust. 10 ustawy o VAT).

Najpopularniejszą metodą jest kalkulacja kwoty VAT od wartości netto sprzedaży wskazana w art. 106e ust. 1 pkt 14 ustawy o VAT. Kwota VAT jest wówczas iloczynem wartości sprzedaży netto i stawki VAT (z uwzględnieniem podziału na poszczególne stawki).

Pomiędzy wymienionymi sposobami obliczania kwoty VAT na fakturze mogą występować różnice groszowe. Przykładowo różnica taka może wystąpić między łączną kwotą VAT ustaloną w wyniku podsumowania jednostkowych kwot podatku a łączną kwotą VAT obliczoną od wartości sprzedaży netto. Nie powinny one być jednak kwestionowane przez organy podatkowe, ponieważ każdy z tych sposobów obliczania łącznej kwoty VAT na fakturze jest prawidłowy i dopuszczalny.

2. Faktury zaliczkowe

Otrzymanie zaliczki powoduje powstanie obowiązku podatkowego w dacie jej otrzymania. Tak wynika z art. 19a ust. 8 ustawy o VAT, zgodnie z którym jeśli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty (w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszka-

niowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu), wówczas obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Generalnie otrzymanie zaliczki powoduje powstanie obowiązku podatkowego, a jeśli wpłacił ją inny podatnik, to podlega ona zafakturowaniu (art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT). Przepisy przewidują jednak wyjątki od tej zasady.

Nie wystawiamy faktur zaliczkowych w przypadku:

- wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
- dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- świadczenia usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych,
- świadczenia usług wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy o VAT (chodzi m.in. o usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody za pośrednictwem sieci wodociągowych, usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków, usługi zamykania śmieci i usuwania śniegu, pozostałe usługi sanitarne),
- świadczenia usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
- świadczenia usług ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
- świadczenia usług stałej obsługi prawnej i biurowej,
- świadczenia usług dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego.

Otrzymanie zaliczki na poczet wymienionych czynności nie powoduje obowiązku wystawienia faktury. Nie powoduje też obowiązku rozliczenia VAT zawartego w otrzymanej zaliczce, ponieważ z tego tytułu nie powstaje obowiązek podatkowy (art. 19a ust. 8 w zw. z art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT i art. 20).

Fakturę zaliczkową należy wystawić:

- nie wcześniej niż 30 dnia przed otrzymaniem zaliczki (art. 106i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT),
- nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy (art. 106i ust. 2 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD

Firma A zamówiła w firmie B piec do centralnego ogrzewania. Dostawa nastąpi 15 września 2018 r. Strony ustaliły, że nabywca wpłaci zaliczkę w wysokości 20% ceny pieca. 25 lipca 2018 r. firma B wystawiła fakturę zaliczkową na tę kwotę. Firma A otrzymała fakturę 28 lipca 2018 r., na podstawie której 3 sierpnia 2018 r. przekazała zaliczkę na rachunek bankowy wystawcy faktury zaliczkowej. Mimo że faktura została wystawiona przed otrzymaniem zaliczki, jednak została wystawiona terminowo (nie wcześniej niż 30 dnia przed otrzymaniem części zapłaty). Dostawca pieca, który otrzymał zaliczkę na podstawie wcześniej wystawionej faktury, rozliczy ją w deklaracji VAT za sierpień 2018 r., ponieważ dopiero w sierpniu powstał obowiązek podatkowy związany z otrzymaniem zaliczki.

Nabywca pieca, który wpłacił zaliczkę na podstawie faktury zaliczkowej otrzymanej w lipcu 2018 r., odliczy zawartą w niej kwotę podatku naliczonego najwcześniej w deklaracji VAT za sierpień 2018 r. (art. 86 ust. 10 i 10b pkt 1 ustawy o VAT). Nie może dokonać tego w lipcu 2018 r., mimo że wówczas był już w posiadaniu faktury zaliczkowej, ponieważ na ten moment nie był spełniony jeden z warunków odliczenia, a mianowicie w stosunku do zaliczki nie powstał po stronie sprzedawcy obowiązek podatkowy.

Faktura zaliczkowa powinna zawierać elementy wymienione w art. 106f ustawy o VAT, tj.:

- datę jej wystawienia,
- kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę,
- imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy,
- numery, za pomocą których podatnik i nabywca są zidentyfikowani na potrzeby podatku,
- datę otrzymania całości lub części zapłaty przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury,
- otrzymaną kwotę zapłaty,
- kwotę podatku wyliczoną według wzoru:

$$KP = \frac{ZB \times SP}{100 + SP}$$

gdzie:

KP – oznacza kwotę podatku,

ZB – oznacza kwotę otrzymanej całości lub części zapłaty,

SP – oznacza stawkę podatku,

- dane dotyczące zamówienia lub umowy, a w szczególności: nazwę (rodzaj) towaru lub usługi, cenę jednostkową netto, ilość zamówionych towarów, wartość zamówionych towarów lub usług netto, stawki podatku, kwoty podatku oraz wartość brutto zamówienia lub umowy.

Jeżeli faktury zaliczkowe nie obejmują całej zapłaty za dostawę towaru lub świadczenie usługi, wówczas podatnik po wydaniu towaru lub wykonaniu usługi wystawia fakturę na pozostałą część zapłaty (tzw. fakturę końcową), w której:

- sumę wartości towarów lub usług pomniejsza o wartość otrzymanych części zapłaty,
- kwotę podatku pomniejsza o sumę kwot podatku wykazanego w fakturach dokumentujących otrzymanie części zapłaty.

Faktura końcowa powinna również zawierać wszystkie numery faktur zaliczkowych wystawionych przed dostawą towaru lub wykonaniem usługi (art. 106f ust. 3 ustawy o VAT). Wystawca faktury końcowej nie musi jednak podawać w niej daty wystawienia faktury zaliczkowej ani kwoty otrzymanej zaliczki, choć może tak uczynić. Gdy wystawiono więcej niż jedną fakturę zaliczkową, a faktury te obejmują łącznie całą

zapłatę, ostatnia z tych faktur powinna zawierać również wszystkie numery poprzednich faktur zaliczkowych (art. 106f ust. 4 ustawy o VAT).

Pojawia się pytanie, czy obowiązek wystawiania faktur zaliczkowych istnieje również wtedy, gdy w miesiącu otrzymania całości lub części zapłaty dojdzie też do dostawy towarów lub wykonania usługi. Z wyjaśnień organów podatkowych wynika, że nie. Jako przykład można wskazać interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 15 maja 2014 r. (sygn. IPPP3/443-186/14-2/SM) czy interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 2 grudnia 2014 r. (sygn. IPTPP2/443-694/14-2/DS.).

2.1. Zaliczki na WDT

Dostawca, który otrzymał zaliczkę na poczet WDT, nie wystawia z tego tytułu faktury zaliczkowej (art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT). Zaliczka ta nie powoduje także powstania obowiązku podatkowego. Zasady powstawania obowiązku podatkowego dla transakcji dokonanej w ramach WDT wyznacza art. 20 ustawy o VAT (a nie art. 19a ustawy o VAT), a ten nie przewiduje powstania tego obowiązku dla zapłaty otrzymanej przed wewnątrzwspólnotową dostawą towarów. Tym samym jeśli podatnik otrzyma zaliczkę na poczet WDT, to nie powoduje ona powstania obowiązku podatkowego. Nie podlega również obowiązkowi zafakturowania.

2.2. Zaliczki eksportowe

Inaczej jest z zaliczką otrzymaną na poczet eksportu towarów. Otrzymanie zaliczki na poczet dostawy eksportowej powoduje powstanie obowiązku podatkowego na zasadach ogólnych, tj. w dacie jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Wynika to z art. 19a ust. 8 ustawy o VAT. Otrzymana zaliczka podlega opodatkowaniu niezależnie od tego, kiedy nastąpi faktyczny wywóz towarów poza granice UE. Zastosowanie stawki 0% jest możliwe tylko wówczas, gdy wywóz towarów nastąpi w określonym terminie. Z art. 41 ust. 9a ustawy o VAT wynika, że w przypadku gdy podatnik otrzymał całość lub część zapłaty przed dokonaniem dostawy towarów, stawkę 0% w eksporcie towarów stosuje się w odniesieniu do otrzymanej zapłaty, pod warunkiem że wywóz towarów nastąpi w terminie dwóch miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik otrzymał tę zapłatę, oraz podatnik w tym terminie otrzymał dokument wywozu towarów poza terytorium UE.

Podatnik ma prawo do opodatkowania otrzymanej zaliczki według stawki 0% także wówczas, gdy wywóz towarów nastąpi w terminie późniejszym, tj. po upływie dwóch miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym otrzymał zaliczkę. W takim przypadku wywóz towarów w tym późniejszym terminie musi być jednak uzasadniony specyfiką realizacji tego rodzaju dostaw potwierdzoną warunkami dostawy, w których określono termin wywozu towarów (art. 41 ust. 9b ustawy o VAT). Więcej na ten temat – patrz: rozdział XVII, s. 308.

W przypadku zaliczek eksportowych obowiązują takie same zasady i terminy fakturowania jak w przypadku zaliczek krajowych.

3. Faktury i rachunki u podatników zwolnionych z VAT

Prawo do wystawiania faktur przysługuje wszystkim podatnikom zwolnionym z VAT. Chodzi tu o dwie grupy podatników.

Pierwszą z nich są tzw. drobni przedsiębiorcy zwolnieni z VAT w zakresie całej swojej sprzedaży na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT, u których wartość sprzedaży (bez VAT) nie przekroczyła kwoty:

- 200 000 zł w poprzednim roku podatkowym – w przypadku podatników kontynuujących działalność, lub
- 200 000 zł w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym – w przypadku podatników rozpoczynających w trakcie roku wykonywanie czynności opodatkowanych.

Drugą grupą podatników zwolnionych z VAT są podmioty, które wykonują czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT.

3.1. Kiedy faktura, a kiedy rachunek

Podatnik prowadzący działalność gospodarczą zwolnioną z VAT nie ma jednak obecnie możliwości dokonania wyboru między fakturą a rachunkiem, ponieważ obowiązek wystawienia faktury nakłada na niego art. 106b ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT. W przypadku zgłoszenia przez nabywcę w terminie trzech miesięcy od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę, żądania potwierdzenia sprzedaży na podatniku, u którego sprzedaż jest zwolniona z VAT, ciąży obowiązek wystawienia faktury na podstawie art. 106b ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT.

Jak z tego wynika, podatnik zwolniony z VAT nie ma możliwości wyboru między wystawieniem faktury a wystawieniem rachunku w celu potwierdzenia sprzedaży zwolnionej. Rachunek jest wystawiany na żądanie nabywcy dopiero wtedy, gdy z przepisów o VAT nie wynika obowiązek wystawienia faktury. Obowiązek wystawienia rachunku nie dotyczy rolników sprzedających produkty roślinne i zwierzęce pochodzące z własnej uprawy lub hodowli, nieprzerobione sposobem przemysłowym, chyba że sprzedaż jest dokonywana w ich odrębnych, stałych miejscach sprzedaży poza obrębem uprawy, hodowli lub chowu, z wyjątkiem sprzedaży na targowiskach, o których mowa w art. 20 ust. 1c pkt 3 lit. b) ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 87 Ordynacji podatkowej).

Organy podatkowe przyznają prawo do wystawiania rachunków, gdy z ustawy o VAT nie wynika obowiązek wystawienia faktury. Oznacza to, że gdy nabywca towaru lub

usługi zwróci się do sprzedawcy w terminie trzech miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono mu towar lub wykonano na jego rzecz usługę, z żądaniem potwierdzenia transakcji, to podatnik zwolniony ma obowiązek wystawić mu fakturę.

W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 15 lipca 2014 r. (sygn. IPTPP2/443-324/14-4/JN) czytamy:

MF *Mając na uwadze powyższy opis sprawy oraz powołane przepisy należy stwierdzić, że zgodnie z art. 106b ust. 2 ustawy o VAT Wnioskodawca świadcząc usługi pośrednictwa ubezpieczeniowego, zwolnione od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy o VAT, nie ma obowiązku udokumentowania fakturą świadczenia ww. usług. Jednakże w świetle okoliczności niniejszej sprawy, w przypadku żądania Towarzystwa Ubezpieczeniowego wystawienia faktury dokumentującej usługę pośrednictwa ubezpieczeniowego, Wnioskodawca będący niezarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług, na podstawie art. 106b ust. 3 ustawy o VAT, jest obowiązany wystawić fakturę, jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty. Przy czym, dla realizacji tego obowiązku Zainteresowany nie jest zobligowany do rejestracji na formularzu VAT-R jako podatnik VAT zwolniony.*

3.2. Faktury wystawiane przez podatników zwolnionych z VAT

Podatnik nie jest obowiązany do wystawienia faktury w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT (art. 106b ust. 2 ustawy o VAT). Dla udokumentowania czynności zwolnionych z VAT wystawienie faktury nie jest konieczne. Na tej podstawie nie musi (choć może) zostać potwierdzona fakturą:

- sprzedaż zwolniona na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT – w przypadku podatnika VAT zwolnionego,
- sprzedaż zwolniona z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT – w przypadku podatnika VAT czynnego, który wykonuje czynności zarówno opodatkowane VAT, jak i zwolnione z tego podatku, oraz podatnika VAT zwolnionego, który wykonuje wyłącznie wymienione czynności zwolnione z VAT przedmiotowo.

Jeżeli we wskazanych przypadkach sprzedaży zwolnionej podatnik nie wystawił faktury (ma takie prawo), a następnie nabywca towaru lub usługi zażąda udokumentowania transakcji, wówczas powstaje obowiązek potwierdzenia sprzedaży zwolnionej fakturą. Sprzedawca musi spełnić ten obowiązek niezależnie od tego, czy zarejestrował się jako podatnik VAT, czy też nie. Istotne jest to, że działa on w charakterze podatnika wykonującego czynności podlegające VAT, co zobowiązuje go do wykonania obowiązku wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż zwolnioną, jeśli z takim żądaniem zwróci się do

niego nabywca. Fakturę taką trzeba wystawić, jeśli żądanie zostało zgłoszone w terminie trzech miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty. Po upływie tego terminu podatnik, u którego sprzedaż jest zwolniona z VAT, na żądanie klienta może wystawić taką fakturę, ale nie musi. Obowiązek ten nie dotyczy również czynności wymienionych w art. 19a ust. 5 pkt 4 (np. dostawa mediów, najem), gdy są wykonywane na rzecz niepodatnika.

PRZYKŁAD

Przedsiębiorca zarejestrowany jako czynny podatnik VAT świadczy usługi pośrednictwa:

- w świadczeniu usług udzielania kredytów i pożyczek – zwolnione z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy o VAT,
- w świadczeniu usług zawierania umów leasingu – opodatkowane stawką 23%.

Może on udokumentować sprzedaż zwolnioną fakturą. Na podstawie art. 106b ust. 2 ustawy o VAT może też udokumentować sprzedaż zwolnioną z VAT w inny sposób, np. notą obciążeniową.

Obowiązek wystawienia faktury powstanie dopiero wówczas, gdy zażąda tego nabywca usługi (podmiot gospodarczy lub osoba prywatna).

Nie można jednak żądać wystawienia faktury od rolnika ryczałtowego korzystającego ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, który w zakresie dostaw produktów rolnych pochodzących z jego własnej działalności rolniczej oraz świadczenia usług rolniczych jest zwolniony z obowiązku wystawiania faktur (art. 117 pkt 1 i art. 118 ustawy o VAT).

Termin, w jakim należy wystawić fakturę na żądanie nabywcy, określa art. 106i ust. 6 ustawy o VAT. Jest on uzależniony od momentu, w którym żądanie to zgłosił nabywca towaru lub usługi. Jeżeli podatnik nie miał obowiązku wystawienia faktury, a następnie nabywca towaru lub usługi zwrócił się do niego z takim żądaniem, to faktura powinna zostać wystawiona:

- do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła dostawa towaru lub wykonanie usługi bądź otrzymanie całości lub części zapłaty przed dokonaniem sprzedaży – w przypadku gdy żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone w tym samym miesiącu, w którym nastąpiła sprzedaż lub wpłata zaliczki,
- w ciągu 15 dni od dnia zgłoszenia żądania – w przypadku gdy nabywca zażądał wystawienia faktury po miesiącu, w którym nastąpiła sprzedaż lub wpłata zaliczki.

Faktura wystawiona przez podatnika VAT zwolnionego zawiera mniejszy zakres danych niż zwykła faktura. Wynika on z art. 106e ust. 1 pkt 19 ustawy o VAT oraz § 3 rozporządzenia w sprawie faktur. Faktura dokumentująca dostawę towarów lub świadczenie usług zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2–6, 8–36 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT powinna zawierać:

- datę wystawienia;
- numer kolejny;

- imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy;
- nazwę (rodzaj) towaru lub usługi;
- miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług;
- cenę jednostkową towaru lub usługi;
- kwotę należności ogółem;
- wskazanie podstawy prawnej zwolnienia, tj.:
 - przepisu ustawy o VAT albo aktu wydanego na podstawie ustawy o VAT, zgodnie z którym podatnik stosuje zwolnienie od podatku,
 - przepisu dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.), który zwalnia od podatku taką dostawę towarów lub takie świadczenie usług, lub
 - innej podstawy prawnej, zgodnie z którą podatnik stosuje zwolnienie od podatku.

Wspólną cechą wszystkich faktur dokumentujących sprzedaż zwolnioną jest to, że nie zawierają one NIP-ów podatnika i nabywcy. Nie muszą również określać daty dostawy towarów lub wykonania usługi. W treści tej faktury nie podaje się też stawki podatku, sumy wartości sprzedaży netto z podziałem na poszczególne stawki ani kwoty VAT, co wynika z istoty transakcji zwolnionej z VAT.

Taki sam zakres danych, z wyjątkiem wskazania podstawy prawnej zwolnienia, powinna zawierać faktura dokumentująca dostawę towarów lub świadczenie usług zwolnionych od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT.

W fakturze dokumentującej sprzedaż usług finansowo-ubezpieczeniowych zwolnionych z VAT wskazane jest zamieszczenie również adresów podatnika i nabywcy, mimo że § 3 pkt 2 rozporządzenia w sprawie faktur nie określa tych danych. Zasadą jest, aby każdy dowód księgowy, oprócz nazw stron transakcji, zawierał także ich adresy. Choć przywołany przepis rozporządzenia nie zawiera takiego warunku, jednak w przypadku sprzedaży wymienionych usług zwolnionych z VAT przedmiotowo warto podać także podstawę prawną zastosowania zwolnienia, o której mowa w art. 106e ust. 1 pkt 19 ustawy o VAT (w praktyce będzie to przepis ustawy o VAT lub dyrektywy 2006/112/WE).

3.3. Rachunki

Zakres danych objętych rachunkiem jest bardzo zbliżony do zakresu danych określonych w fakturze wystawianej przez podatnika dla udokumentowania sprzedaży zwolnionej. Zgodnie z § 14 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 sierpnia 2005 r. w sprawie m.in. zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (Dz.U. z 2005 r. Nr 165, poz. 1373 ze zm.), rachunek potwierdzający dokonanie sprzedaży lub wykonanie usługi zawiera co najmniej:

- datę wystawienia,
- numer kolejny rachunku,
- imiona i nazwiska (nazwę albo firmę) oraz adresy sprzedawcy i kupującego bądź wykonawcy i odbiorcy usługi,

- określenie rodzaju i ilości towarów lub wykonanych usług oraz ich ceny jednostkowe,
- ogólną sumę należności wyrażoną liczbowo i słownie.

Najistotniejsza różnica między fakturą a rachunkiem sprowadza się do tego, że w przypadku faktury nabywca może zażądać udokumentowania nią wpłaconej zaliczki, natomiast w przypadku rachunku – nie może on skutecznie zgłosić takiego żądania. Poza tym przy sprzedaży zwolnionej z VAT przedmiotowo według art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT faktura w większości przypadków zawiera podstawę prawną zastosowania zwolnienia, a rachunek tej informacji nie zawiera. Natomiast u podatników, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT, zakres danych objętych fakturą i rachunkiem jest niemal identyczny. Prawie niedostrzegalna różnica między fakturą a rachunkiem dotyczy określenia kwoty należności. W przypadku faktury należy podać ogólną kwotę należności, przy czym może ona być wyrażona np. albo liczbowo, albo słownie, natomiast w przypadku rachunku kwota należności musi zostać określona i liczbowo, i słownie. Uwzględniając fakt, że ani faktura, ani rachunek nie muszą zawierać oznaczenia dokumentu, tzn. nie muszą zawierać wyrazów „faktura” lub „rachunek”, należy stwierdzić, że dokument wystawiony przez tzw. drobnego przedsiębiorcę, dla potwierdzenia sprzedaży zwolnionej na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT, może być uznany jednocześnie za fakturę i rachunek, jeśli zawiera:

- datę wystawienia,
- numer kolejny,
- oznaczenie stron transakcji (imię i nazwisko lub nazwę sprzedawcy i nabywcy oraz ich adresy),
- nazwę towaru lub usługi,
- ilość towaru lub zakres usługi oraz ich ceny jednostkowe,
- kwotę należności wyrażoną cyfrowo i słownie.

To porównanie elementów rachunku i elementów faktury wystawianej przez podatnika, u którego sprzedaż jest zwolniona z VAT, pokazuje, jak bardzo podobne do siebie są te dokumenty. Jednak mimo tych podobieństw między fakturą a rachunkiem jako zasadę należy przyjąć, że podatnik, u którego sprzedaż jest zwolniona od podatku, w celu potwierdzenia transakcji na żądanie klienta wystawia fakturę.

4. Faktury potwierdzające sprzedaż dla osób prywatnych (niepodatników)

Nie ma obowiązku potwierdzania fakturą sprzedaży dla osób fizycznych, które w danej transakcji nie występują w charakterze podatnika. Wyjątkiem od tej zasady jest:

- sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju,
- sprzedaż wysyłkowa na terytorium kraju,
- wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Podatnik, który dokonuje sprzedaży na rzecz tych osób, może mieć obowiązek zaewidencjonowania obrotu oraz kwoty podatku należnego za pomocą kasy rejestrującej, gdy nie korzysta ze zwolnienia. Taka sprzedaż jest dokumentowana paragonem fiskalnym potwierdzającym transakcję. Podatnik ma obowiązek wydrukowania go w momencie dokonania sprzedaży oraz wydania nabywcy, bez jego żądania.

Choć zasadą jest niepotwierdzanie fakturą sprzedaży na rzecz osoby prywatnej, jednak osoba ta może zażądać wystawienia faktury. Wówczas sprzedawca ma obowiązek spełnić to żądanie, jeśli zostało ono zgłoszone w terminie trzech miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiła sprzedaż lub otrzymanie zapłaty (art. 106b ust. 3 ustawy o VAT). Nie ma jednak obowiązku wystawienia takiej faktury, nawet gdy nie minęły trzy miesiące, w przypadku (art. 106b ust. 3 ustawy o VAT):

- dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego;
- świadczenia usług:
 - telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych,
 - wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy o VAT (tj. dostawy wody, ścieków),
 - najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
 - ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
 - stałej obsługi prawnej i biurowej,
 - dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego.

Termin wystawienia faktury na żądanie nabywcy określa art. 106i ust. 6 ustawy o VAT (patrz: pkt 3). W tym przypadku przepisy nie przewidują odrębnego wzoru faktury. Stosujemy wzory takie jak w sytuacji, gdy nabywcą jest podatnik. Faktura nie musi mieć tylko NIP nabywcy.

Gdy faktura dotyczy sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej, do egzemplarza faktury pozostającego u podatnika dołącza się paragon dokumentujący tę sprzedaż. Obowiązek dołączenia paragonu do faktury nie dotyczy sprzedaży dokumentowanej fakturą emitowaną z zastosowaniem kasy rejestrującej, gdy wartość sprzedaży i kwota podatku zostały zarejestrowane w raporcie fiskalnym dobowym kasy (art. 106h ust. 1 i 2 ustawy o VAT).

5. Faktury dokumentujące dostawy opodatkowane na zasadzie odwrotnego obciążenia

Kupujący towary wymienione w zał. nr 11 do ustawy o VAT jest zobowiązany do rozliczenia VAT od zakupu, gdy zarówno sprzedawca, jak i on są czynnymi podatnikami VAT, a dostawa nie korzysta ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT. Istnieje jeszcze jeden warunek. Łączna wartość dostawy towarów wymienionych w poz. 28–28c zał. nr 11 w ramach jednolitej gospodarczo transakcji, bez kwoty podatku, musi przekraczać 20 000 zł. Za jednolitą gospodarczo transakcję jest uzna-

wana transakcja obejmująca umowę, w ramach której występuje jedna lub więcej dostaw towarów wymienionych w poz. 28–28c załącznika nr 11 do ustawy o VAT, nawet jeżeli są one dokonane na podstawie odrębnych zamówień lub wystawianych jest więcej faktur dokumentujących poszczególne dostawy.

Tak wynika z art. 17 ust. 1 pkt 7 i ust. 2 ustawy o VAT. W takim przypadku dostawca, jako czynny podatnik VAT, nie rozlicza podatku należnego, ale musi wystawić fakturę w celu udokumentowania dostawy.

Od 1 stycznia 2017 r. również nabywca usług budowlanych wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy o VAT może być podatnikiem VAT z tego tytułu. Obowiązek rozliczenia VAT ciąży na nabywcy, gdy zarówno świadczący usługę, jak i nabywca są czynnymi podatnikami VAT, a świadczący usługę działa jako podwykonawca (art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT).

W przypadku dostawy towarów oraz świadczenia usługi, dla której zobowiązaniem do rozliczenia podatku należnego jest nabywca, faktura stwierdzająca taką sprzedaż, wystawiana przez dostawcę lub usługodawcę, powinna zawierać dane z art. 106e ust. 1 pkt 18 i ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT.

W rezultacie faktura potwierdzająca sprzedaż tych towarów lub usług nie zawiera stawki podatku, sumy wartości sprzedaży netto z podziałem na poszczególne stawki podatku ani kwoty podatku. Poza tym powinna dodatkowo zawierać wyrazy „odwrotne obciążenie”. Tak wystawiona faktura stanowi informację, że VAT od tej transakcji rozliczy nabywca towarów.

6. Faktury uproszczone

Zasady wystawiania faktur uproszczonych określa art. 106e ust. 5 pkt 3 i ust. 6 ustawy o VAT. Faktura ta może zostać wystawiona tylko wówczas, gdy kwota należności ogółem nie przekracza 450 zł albo 100 euro (jeśli kwota należności jest określona w euro).

Bez względu na wartość należności podatnik nie może wystawić faktury uproszczonej w celu udokumentowania:

- sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju i sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju,
- sprzedaży, dla której nie jest na fakturze podawany numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi,
- wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
- dostawy towarów lub świadczenia usług podlegających opodatkowaniu na terytorium innego niż Polska państwa członkowskiego UE, dla których osobą zobowiązaną do zapłaty podatku od wartości dodanej jest nabywca towarów lub usług.

Faktura uproszczona zawiera następujące elementy:

- datę wystawienia,
- kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę,

- imię i nazwisko lub nazwę podatnika oraz jego adres,
- numery, za pomocą których podatnik i nabywca są zidentyfikowani na potrzeby podatku,
- datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania całości lub części zapłaty przed dokonaniem sprzedaży, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury,
- nazwę (rodzaj) towaru lub usługi,
- kwoty wszelkich opustów lub obniżek cen, w tym w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie sprzedaży,
- dane pozwalające określić kwotę VAT dla poszczególnych stawek podatku,
- kwotę należności ogółem.

Faktura uproszczona może nie zawierać:

- imienia i nazwiska lub nazwy nabywcy oraz jego adresu,
- miary i ilości (liczby) dostarczonych towarów lub zakresu wykonanych usług,
- ceny jednostkowej towaru lub usługi bez kwoty podatku (ceny jednostkowej netto),
- wartości dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartości sprzedaży netto),
- stawki podatku,
- sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku,
- kwoty podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku – pod warunkiem że zawiera dane pozwalające określić dla poszczególnych stawek podatku kwotę podatku. Te dane to przede wszystkim wartość (brutto) sprzedaży i dotycząca jej stawka VAT.

Jeśli faktura uproszczona nie wyszczególnia kwoty VAT, to można ją obliczyć, stosując wzór określony w art. 106e ust. 7 ustawy o VAT:

$$KP = \frac{WB \times SP}{100 + SP}$$

gdzie:

KP – oznacza kwotę podatku,

WB – oznacza wartość brutto dostarczonych towarów lub wykonanych usług objętych stawką podatku,

SP – oznacza stawkę podatku.

PRZYKŁAD

Nabywca kupił towary udokumentowane fakturą uproszczoną, w której nie została podana kwota VAT. Z faktury tej wynikała wartość brutto towarów (216 zł) oraz stawka VAT, którą opodatkowana była sprzedaż (8%). Nabywca, stosując powyższy wzór, ustalił, że kwota VAT wynosi 16 zł (216 zł x 8/108). Jeżeli zakup dotyczy sprzedaży opodatkowanej VAT, to uprawnia on do odliczenia podatku naliczonego w kwocie 16 zł.

Jeśli kwota należności nie przekracza 450 zł lub 100 euro, to podatnik decyduje, czy udokumentować sprzedaż zwykłą (pełną) fakturą czy fakturą uproszczoną. Wystawienie faktury uproszczonej jest jego prawem, a nie obowiązkiem. Ze względu na brak danych nabywcy sprzedawca może na przykład postanowić, że faktury uproszczone będzie wystawiał tylko dla należności opłaconych gotówką. Natomiast sprzedaż, która zostanie uregulowana przelewem, będzie potwierdzana zwykłą fakturą, nawet jeśli należność, która z niej wynika, nie przekroczy 450 zł.

Faktura uproszczona przypomina paragon fiskalny. Jednak odręczne dopisanie na paragonie fiskalnym numeru NIP nabywcy nie czyni zadość wymogom przewidzianym przepisami dla wystawiania faktur i tym samym tak sporządzony paragon nie może zostać uznany za fakturę uproszczoną. Obecnie, gdy podatnik ewidencjonuje obrót za pomocą kasy, która pozwala na wpisywanie NIP-u nabywcy, tak wystawiony paragon spełnia warunki, aby go uznać za fakturę uproszczoną.

W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 26 kwietnia 2016 r. (sygn. IBPP2/4512-38/16/IK) czytamy:

MF *Jeżeli zgodnie z żądaniem nabywcy sprzedawca zamieści na paragonie jego NIP, a kwota transakcji nie przekracza kwoty 450 zł lub 100 euro, to paragon taki można uznać za fakturę uproszczoną stosownie do art. 106e ust. 5 pkt 3 ustawy o VAT oraz art. 106h ust. 4 ustawy o VAT.*

Jednakże należy podkreślić, że dokumentem, na podstawie którego dokonuje się odliczenia VAT, jest zasadniczo faktura. Oznacza to, że tylko w sytuacji, gdy otrzymany paragon spełnia warunki uznania go za fakturę uproszczoną można będzie na jego podstawie dokonać odliczenia podatku naliczonego (jeżeli oczywiście dotyczy zakupów, które dają prawo do takiego odliczenia).

Paragon i faktura to dwa odrębne dokumenty. Oznacza to, że w przypadku gdy nabywca tego zażąda, sprzedawca ma obowiązek zamieścić jego NIP na paragonie, gdy kasa rejestrująca ma takie możliwości techniczne, bez względu na wysokość sprzedaży. W wyroku NSA z 8 grudnia 2015 r. (sygn. akt I FSK 1321/14) czytamy:

NSA *Trafnie jednak w tym zakresie Sąd pierwszej instancji zwrócił uwagę, że faktura VAT i paragon fiskalny to dwa odrębne dokumenty o ściśle i odrębnie określonej treści, służą co do zasady dokumentowaniu obrotu w innych sytuacjach. Zbieżność danych w paragonie fiskalnym i na fakturze nie uzasadnia wniosku, że podatnik-sprzedawca może wybrać dokument, który wystawi osobie fizycznej nieprowadzącej działalności, wbrew obowiązkom, który został jednoznacznie określony w obowiązującym przepisie prawa. Jednoznacznej treści przepisu przewidującego taki obowiązek nie można modyfikować poprzez odwoływanie się do uzasadnienia projektu aktu prawnego. Oznaczałoby to bowiem, że źródłem praw i obowiązków nie jest akt prawa, tylko uzasadnienie do projektu tego aktu.*

(...) W tej sytuacji podzielić należało uwagi Sądu pierwszej instancji, że Spółka ma obowiązek wydać nabywcy paragon fiskalny zawierający

jego numer NIP w każdej sytuacji, gdy nabywca tego zażąda, niezależnie od wartości sprzedaży. Osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej – nabywca może żądać zarówno wystawienia pełnej faktury VAT, jak i wydania paragonu z numerem NIP. To nabywca decyduje, czy chce otrzymać fakturę VAT, czy paragon fiskalny, czy oba te dokumenty łącznie. Sprzedawca nie ma prawa odmówić ich wystawienia, ani wydać innego dokumentu niż żąda nabywca.

Faktury uproszczone wystawia się w terminach przewidzianych dla zwykłych faktur. Należy je zatem wystawiać:

- nie wcześniej niż 30 dnia przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi (albo otrzymaniem zaliczki),
- nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę (albo otrzymano zaliczkę).

6.1. Korekta faktur uproszczonych

Przepisy o VAT nie zawierają odrębnych regulacji dotyczących sposobu korygowania faktur uproszczonych. Wobec tego należy stosować ogólnie obowiązujące zasady w tym zakresie.

Powstaje problem, co z fakturami „in minus”, w przypadku których warunkiem obniżenia VAT jest posiadanie potwierdzenia ich odbioru.

Z art. 29a ust. 13 ustawy o VAT wynika, że warunku posiadania przez podatnika potwierdzenia odbioru korekty faktury przez nabywcę nie stosuje się w przypadku, gdy w wystawionej fakturze, do której odnosi się korekta, nie wykazano kwoty podatku. Sugeruje to, że ponieważ faktura uproszczona może nie zawierać kwoty VAT, więc potwierdzenie jej odbioru jest niepotrzebne.

Nie jest to jednak takie oczywiste. Po pierwsze, faktura uproszczona musi zawierać dane pozwalające na ustalenie kwoty podatku. Po drugie, stanowi podstawę do odliczenia VAT, co oznacza, że nie można jej porównywać z fakturami dokumentującymi np. usługi turystyczne opodatkowane w procedurze marży albo z fakturami potwierdzającymi sprzedaż zwolnioną, z których w ogóle nie wynika VAT i nie można go w żaden sposób obliczyć, a następnie odliczyć.

Oznacza to, że w przypadku korekty „in minus” podatnik musi posiadać potwierdzenie otrzymania tej korekty przez nabywcę towarów lub usług, dla którego wystawiono fakturę uproszczoną. W sytuacji gdy nabywca jest identyfikowany jedynie za pomocą NIP-u podanego na fakturze uproszczonej, w interesie podatnika jest posiadanie dodatkowych danych tego nabywcy. Jeżeli np. podatnik zastosuje do sprzedaży błędną stawkę VAT, to otrzymanie potwierdzenia odbioru korekty faktury uproszczonej przez nabywcę, w sytuacji gdy sprzedawcy jest znany tylko NIP kontrahenta, może być niemożliwe i w efekcie może wykluczyć obniżenie VAT należnego. Co prawda podatnik może obniżyć podatek należny, nawet jeśli nie posiada potwierdzenia odbioru faktury

ry przez nabywcę, ale podjął udokumentowaną próbę doręczenia faktury korygującej i z posiadanej przez niego dokumentacji wynika, że nabywca wie, iż transakcja została zrealizowana zgodnie z warunkami określonymi w fakturze korygującej (art. 29a ust. 15 pkt 4 ustawy o VAT). Mimo złagodzenia warunków korekty podatku należnego „in minus” brak danych nabywcy na fakturze uproszczonej może wykluczyć korektę również na podstawie tego przepisu.

6.2. Odliczenie VAT z faktury uproszczonej

Faktura uproszczona, jak sama nazwa wskazuje, zawiera zdecydowanie mniej danych niż pełna faktura. Może nie zawierać m.in. kwoty podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku. Tak wynika z art. 106e ust. 5 pkt 3 ustawy o VAT. Musi jednak zawierać dane, które pozwalają określić kwotę tego podatku dla poszczególnych stawek podatku. Faktura uproszczona może zawierać kwotę podatku. Podanie jej nie jest jednak obowiązkiem.

Wobec tego może nie zawierać kwoty VAT. Jeśli podatnik zdecyduje się na drugi wariant, to ma obowiązek podania, zamiast kwoty podatku, danych potrzebnych do jej obliczenia. Z kolei z art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT wynika, że kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika. Wobec tego można mieć wątpliwości, czy otrzymanie faktury uproszczonej, która nie zawiera wyszczególnionej sumy kwoty VAT, daje prawo do samodzielnego obliczenia VAT i następnie odliczenia tej kwoty. Znając wartość brutto zakupu oraz stawkę podatku, jaką jest opodatkowany, można obliczyć kwotę podatku tzw. metodą „w stu” (art. 106e ust. 7 ustawy o VAT). Czy jednak kwota podatku naliczonego wprost wynikająca z faktury jest tym samym co kwota podatku obliczona za pomocą danych pozwalających ją określić? Tak przynajmniej powinno to być rozumiane. W obu tych przypadkach suma kwot podatku wynika z faktury, z tym że w pierwszym przypadku jest ona wprost podana na fakturze, natomiast w drugim przypadku – wynika z samoobliczenia za pomocą rozwiązań wskazanych w ustawie (art. 106e ust. 7 ustawy o VAT). W obu tych przypadkach tak określona kwota VAT podlega odliczeniu.

Także Ministerstwo Finansów w broszurze w sprawie fakturowania informuje, że:

MF (...) faktura uproszczona daje nabywcy towarów i usług prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu transakcji, które są dokumentowane tą fakturą.

Nie można jednak do końca wykluczyć nieporozumień w tym zakresie między podatnikiem (nabywcą) a organem podatkowym. Dlatego podatnicy (sprzedawcy), którzy zamierzają dokumentować sprzedaż fakturą uproszczoną, powinni mieć na uwadze ewentualne prawo nabywcy do odliczenia podatku naliczonego z tej faktury i wskazywać na fakturze uproszczonej kwotę tego podatku. Pozwoli to wykluczyć ewentualne nieporozumienia interpretacyjne sprowadzające się do ustalenia, czy kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, ma wynikać wprost

z otrzymanej faktury, czy może wynikać z tej faktury po samoobliczeniu za pomocą danych dotyczących wartości sprzedaży i stawki podatku.

7. Faktury wystawiane przez komornika

Faktury dokumentujące dokonanie dostawy towarów w trybie egzekucji, towarów będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów, wystawiają w imieniu i na rzecz dłużnika (art. 106c ustawy o VAT):

- 1) organy egzekucyjne określone w ustawie z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1201 ze zm.),
 - 2) komornicy sądowi wykonujący czynności egzekucyjne w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania cywilnego
- jeżeli na dłużniku ciąży obowiązek podatkowy związany z dostawą tych towarów.

Wystawiona w tym trybie faktura powinna dodatkowo zawierać nazwę i adres organu egzekucyjnego lub imię i nazwisko komornika sądowego oraz jego adres, a w miejscu określonym dla danych podatnika – imię i nazwisko lub nazwę dłużnika oraz jego adres (art. 106e ust. 1 pkt 20 ustawy o VAT). Faktura potwierdzająca dostawę towarów dokonaną w trybie egzekucji powinna być również oznaczona wyrazami „metoda kasowa” (art. 106e ust. 1 pkt 16 w zw. z art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. c) ustawy o VAT).

Faktura ta jest wystawiana w trzech egzemplarzach, z których jeden jest wydawany nabywcy, drugi – podmiot ją wystawiający pozostawia w swojej dokumentacji, a trzeci – jest przekazywany dłużnikowi (art. 106g ust. 2 ustawy o VAT). W przypadku faktur dokumentujących sprzedaż w trybie egzekucyjnym obowiązują takie same terminy ich wystawiania jak w przypadku sprzedaży na normalnych zasadach. Jeśli komornik dokumentuje swoje usługi, obowiązują go ogólne zasady wystawiania faktur.

Od 1 stycznia 2017 r. oznaczenie „metoda kasowa” muszą zawierać również faktury wystawiane przez komorników sądowych w ramach czynności egzekucyjnych lub innych czynności przeznaczonych do ich kompetencji.

8. Faktury w procedurach szczególnych

Przepisy o VAT, obok zasad ogólnych, przewidują także szczególne procedury rozliczania podatku. Ma to również wpływ na zasady fakturowania. W przypadku faktur dokumentujących procedury szczególne zasady ich wystawiania są również odmienne.

8.1. Faktury wystawiane przez podatników rozliczających VAT metodą kasową

Zgodnie z art. 106e ust. 1 pkt 16 ustawy o VAT obowiązek zamieszczenia na fakturze wyrazów „metoda kasowa” dotyczy dostawy towarów lub świadczenia usług, w odniesieniu do których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 1 lub art. 21 ust. 1 ustawy o VAT.

Dlatego faktura oznaczona wyrazami „metoda kasowa” dotyczy:

- dostawy towarów lub świadczenia usług, dla których obowiązek podatkowy powstaje na podstawie art. 19a ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT, tj. z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty z tytułu:
 - wydania towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisu,
 - przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie,
 - dokonywanej w trybie egzekucji dostawy towarów, o której mowa w art. 18 ustawy o VAT,
 - świadczenia na podstawie odrębnych przepisów, na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury, usług związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym;
- dostawy towarów lub świadczenia usług przez małego podatnika rozliczającego VAT metodą kasową, u którego obowiązek podatkowy powstaje na podstawie art. 21 ust. 1 ustawy o VAT, tj.:
 - 1) z dniem otrzymania całości lub części zapłaty – w przypadku sprzedaży na rzecz zarejestrowanego podatnika VAT czynnego,
 - 2) z dniem otrzymania całości lub części zapłaty, nie później niż 180 dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi – w przypadku sprzedaży na rzecz podmiotu innego niż wymieniony w pkt 1.

Dlatego każda faktura wystawiona przez podatnika dokonującego sprzedaży wymienionej w art. 19a ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT oraz małego podatnika rozliczającego VAT metodą kasową musi zawierać wyrazy „metoda kasowa”.

Wyjątkiem będą faktury dokumentujące usługi finansowo-ubezpieczeniowe zwolnione z VAT, gdyż przepisy rozporządzenia w sprawie faktur pozwalają, aby w przypadku tego rodzaju usług wystawiać faktury uproszczone.

8.2. Faktury wystawiane przez nabywcę – samofakturowanie

Zasadą jest, że sprzedaż potwierdza sprzedawca, który wystawia fakturę. Przepisy o VAT dopuszczają jednak możliwość przeniesienia obowiązku udokumentowania sprzedaży na nabywcę w drodze tzw. samofakturowania.

Zasady dokumentowania transakcji w tym trybie reguluje art. 106d ust. 1 ustawy o VAT. Wynika z niego, że prawo do samofakturowania przysługuje podmiotowi nabywającemu towary lub usługi, który jest:

- podatnikiem podatku od towarów i usług,
- podatnikiem podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze bądź
- osobą prawną niebędącą podatnikiem.

Samofakturowanie dotyczy przede wszystkim dokumentowania sprzedaży towarów i usług dokonanej przez podatnika na rzecz tego nabywcy oraz wystawiania faktur zaliczkowych. Może obejmować także dostawę towarów lub świadczenie usług, których miejscem opodatkowania jest kraj trzeci. Warunkiem wystarczającym i jednocześnie niezbędnym dla stosowania tego rozwiązania jest wcześniejsze zawarcie umowy w sprawie wystawiania faktur w imieniu i na rzecz podatnika, w której strony określą procedurę zatwierdzania poszczególnych faktur przez sprzedawcę.

Faktura wystawiona przez nabywcę, poza elementami wymaganymi dla zwykłej faktury, powinna dodatkowo zawierać wyraz „samofakturowanie” (art. 106e ust. 1 pkt 17 ustawy o VAT). Fakt wystawienia faktury przez nabywcę towarów lub usług nie modyfikuje dalszych obowiązków wynikających z rozliczenia VAT. Oznacza to, że nabywca ujmuje jeden egzemplarz wystawionej faktury w ewidencji zakupu VAT, natomiast sprzedawca ujmuje drugi egzemplarz faktury wystawionej przez nabywcę w ewidencji sprzedaży VAT. Moment powstania obowiązku podatkowego u sprzedawcy oraz moment odliczenia VAT naliczonego u nabywcy określone są na zasadach ogólnych, wynikających z rodzaju transakcji.

Faktury, w imieniu i na rzecz podatnika, może również wystawiać upoważniona przez niego osoba trzecia, w szczególności jego przedstawiciel podatkowy, o którym mowa w art. 18a ustawy o VAT. Tak stanowi art. 106d ust. 2 ustawy o VAT. Faktura wystawiona przez przedstawiciela podatkowego nie zawiera wyrazów „samofakturowanie”. Musi natomiast dodatkowo zawierać nazwę lub imię i nazwisko przedstawiciela podatkowego, jego adres oraz numer, za pomocą którego jest on zidentyfikowany na potrzeby podatku (art. 106e pkt 21 ustawy o VAT).

8.3. Faktury wystawiane w procedurze VAT marża

Zasady wystawiania faktur w procedurze marży wynikają z przepisów art. 106e ust. 2 i 3 ustawy o VAT. Dla oznaczenia tego rodzaju zastosowanej procedury rozliczenia VAT wystawca faktury powinien zamieścić w jej treści dodatkową informację:

- „procedura marży dla biur podróży”,
- „procedura marży – towary używane”,
- „procedura marży – dzieła sztuki” lub „procedura marży – przedmioty kolekcjonerskie i antyki”.

Faktury wystawiane w celu udokumentowania świadczenia usług turystyki, a także dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, dla których podstawę opodatkowania stanowi kwota marży, nie zawierają:

- ceny jednostkowej netto,
- kwot opustów lub obniżek cen,
- wartości sprzedaży netto,
- stawki ani kwoty VAT.

Nie wykazuje się w nich również kwoty marży. Wykazuje się natomiast całą kwotę należności od nabywcy (kwota ta nie musi być podana słownie).

W przypadku świadczenia usług turystyki, dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, dla których podstawę opodatkowania stanowi marża, faktura potwierdzająca sprzedaż, poza wyrazami oznaczającymi daną procedurę, powinna zawierać wyłącznie:

- datę jej wystawienia,
- oznaczenie „procedura marży dla biur podróży” albo „procedura marży – towary używane”, „procedura marży – dzieła sztuki” albo „procedura marży – przedmioty kolekcjonerskie i antyki”,
- kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę,
- imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy,
- numery, za pomocą których podatnik i nabywca są zidentyfikowani na potrzeby podatku,
- datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury,
- nazwę (rodzaj) towaru lub usługi,
- miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług,
- kwotę należności ogółem.

Choć regulacje w zakresie oznaczania faktur w procedurze marży obowiązują od 2013 r., zdarza się spotkać na fakturze stare oznaczenia obowiązujące do końca 2012 r. Warto przypomnieć, że Ministerstwo Finansów w broszurze w sprawie fakturowania wyjaśniło, iż:

MF (...) podatnicy mogą zachować dotychczasowe oznaczenia faktur, pod warunkiem, że naniósł dodatkowe oznaczenia np. wyrazy „metoda kasowa” czy „procedura marży dla biur podróży”.

Oznacza to, że dopuszczalne jest, by podatnicy stosujący te procedury szczególnie zamieszczali na fakturze podwójne jej oznaczenie, tj. obowiązujące do końca 2012 r. oraz od 1 stycznia 2013 r. Przykładowo dopuszczalne jest, by faktura wystawiona w 2014 r. przez małego podatnika rozliczającego podatek metodą kasową zawierała oznaczenia: „faktura VAT-MP” i „metoda kasowa”.

Jednak mimo że takie rozwiązywanie jest dopuszczalne, należy unikać oznaczania faktur według starych zasad, które przestały obowiązywać 31 grudnia 2012 r., i oznaczać je wyłącznie według obecnie obowiązujących w tym zakresie przepisów.

8.4. Faktury w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej (procedura uproszczona)

Procedura uproszczona w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej została określona w art. 135–138 ustawy o VAT. Dotyczy ona takiej transakcji łańcuchowej, w której łącznie spełnione są następujące warunki:

- w obrocie bierze udział trzech różnych podatników VAT, przy czym każdy z nich jest zarejestrowany na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w innym kraju członkowskim,
- przyjmuje się, że dostawa towaru jest dokonana między pierwszym i drugim podatnikiem oraz drugim i ostatnim, przy czym pierwszy z nich wydaje towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności,
- dostawa dotyczy tego samego towaru,
- towar jest wysyłany lub transportowany przez pierwszego lub transportowany przez drugiego w kolejności podatnika lub na ich rzecz,
- transport ten odbywa się z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa UE.

Uproszczenie procedury rozliczania VAT w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej polega na tym, że ostatni w kolejności podatnik VAT rozlicza VAT z tytułu dokonania na jego rzecz dostawy towarów przez drugiego w kolejności podatnika VAT. Jeśli w procedurze uproszczonej drugim w kolejności podatnikiem jest polski podatnik VAT, to warunkiem zastosowania tej procedury jest, aby wystawił on ostatniemu w kolejności podatnikowi VAT fakturę zawierającą, oprócz danych wymienionych w art. 106e ustawy o VAT, następujące informacje (art. 106e pkt 23 ustawy o VAT):

- adnotację „VAT: Faktura WE uproszczona na mocy art. 135–138 ustawy o ptu” lub „VAT: Faktura WE uproszczona na mocy art. 141 dyrektywy 2006/112/WE”,
- stwierdzenie, że podatek z tytułu dokonanej dostawy zostanie rozliczony przez ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej,
- numer identyfikacji podatkowej poprzedzony kodem PL, który jest stosowany przez niego wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej,
- numer identyfikacyjny stosowany na potrzeby podatku od wartości dodanej ostatniego w kolejności podatnika.

8.5. Faktury VAT RR wystawiane przez nabywcę produktów rolnych

Zasady wystawiania faktury VAT RR, która potwierdza dokonanie dostawy produktów rolnych przez rolnika ryczałtowego, reguluje art. 116 ustawy o VAT. O zasadach wystawiania faktur VAT RR piszemy w rozdziale XVIII.

9. Dokumenty wewnętrzne

Od 1 stycznia 2014 r. nastąpiła całkowita likwidacja faktur wewnętrznych. Transakcje, w związku z którymi w poprzednich latach istniała konieczność wystawienia faktury wewnętrznej, od 2014 r. mogą być rozliczane na podstawie innych dokumentów. Sposób dokumentowania ww. zdarzeń ustawodawca pozostawił całkowicie w sferze decyzji podatnika.

W przypadku czynności wymienionych w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT podstawą taką może być odpowiedni dokument wewnętrzny wystawiony przez podatnika, przy czym nie ma przeszkód, aby taki dokument zawierał wszystkie dane, które wcześniej zawierała faktura wewnętrzna.

Natomiast w przypadku:

- WNT,
 - dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, lub
 - świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca,
- podstawę udokumentowania rozliczenia VAT (należnego i naliczonego) może stanowić dokument źródłowy, czyli faktura otrzymana od kontrahenta. Podstawę tę może też stanowić dodatkowo wystawiony przez podatnika dokument o charakterze wewnętrznym, tj. niewprowadzany do obiegu.

Dodatkowe dokumenty wystawione przez podatnika w celu rozliczenia VAT należnego, który dla niektórych transakcji przekształca się jednocześnie w VAT naliczony, należy przechowywać, wraz z całą dokumentacją dotyczącą rozliczenia VAT, do momentu przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 112 ustawy o VAT).

10. Duplikat faktury

Zasady wystawiania duplikatu faktury wynikają z art. 106l ustawy o VAT. Gdy faktura ulegnie zniszczeniu lub zaginie:

- 1) podatnik lub upoważniona przez niego do wystawiania faktur osoba trzecia ponownie wystawia fakturę:
 - a) na wniosek nabywcy – zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu podatnika,
 - b) zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu nabywcy;
- 2) nabywca, będący wystawcą faktury w drodze „samofakturowania”, o którym mowa w art. 106d ust. 1 ustawy o VAT, lub nabywca będący wystawcą noty korygującej, o którym mowa w art. 106k ust. 1 ustawy o VAT, ponownie wystawia fakturę:
 - a) na wniosek podatnika – zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu nabywcy,
 - b) zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu podatnika;
- 3) organ egzekucyjny lub komornik sądowy, o których mowa w art. 106c ustawy o VAT, ponownie wystawia fakturę:
 - a) na wniosek nabywcy lub dłużnika – zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu organu egzekucyjnego lub komornika sądowego,
 - b) zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu nabywcy lub dłużnika.

Ponownie wystawiona faktura musi dodatkowo zawierać wyraz „DUPLIKAT” oraz datę wystawienia.

Od 1 stycznia 2014 r. obowiązuje dodatkowy przepis, który stanowi, że w przypadku wystawienia duplikatu faktury dotyczącej wewnątrzwspólnotowej dostawy nowego środka transportu nie występuje obowiązek, o którym mowa w art. 106g ust. 4 ustawy

o VAT, dotyczący przesłania kopii wystawionego duplikatu faktury lub danych w niej zawartych do wyznaczonej jednostki, o której mowa w art. 97 ust. 17 ustawy o VAT (zwanej dotychczas biurem wymiany informacji o podatku VAT).

Obowiązujące przepisy stanowią podstawę do wystawienia duplikatu faktury także w sytuacji, gdy faktura pierwotna ulegnie zniszczeniu albo zaginie sprzedawcy, który ją wystawił. Wówczas ma on prawo do wystawienia duplikatu na podstawie danych zawartych w fakturze będącej w posiadaniu nabywcy.

Obecnie art. 106l ustawy o VAT nie reguluje już kwestii liczby egzemplarzy, w których należy wystawić duplikat faktury. Wobec tego może pojawić się wątpliwość, czy duplikat faktury można wystawić tylko w jednym egzemplarzu dla strony o niego wnioskującej, czy też w dwóch egzemplarzach, po jednym dla każdej ze stron transakcji. Duplikat to inaczej ponownie wystawiona faktura, do której zastosowanie znajduje art. 106g ust. 1 ustawy o VAT. Stanowi on, że każdą fakturę (także jej duplikat) wystawia się co najmniej w dwóch egzemplarzach, po jednym dla podatnika dokonującego sprzedaży i nabywcy.

W przypadku zaginięcia lub zniszczenia faktury sprzedawca ma obowiązek wystawić duplikat faktury. Przepisy podatkowe nie przyznają sprzedawcy prawa ani nie nakładają obowiązku weryfikowania zasadności wniosku nabywcy o wystawienie duplikatu. Nie stwarzają również podstawy do ograniczeń w liczbie wystawianych duplikatów. Oznacza to, że sprzedawca nie może odmówić nabywcy wystawienia duplikatu faktury pierwotnej, nawet jeśli wcześniej był on już kilkakrotnie wystawiany.

Sprzedawca może odmówić wystawienia duplikatu, jeśli upłynął termin przedawnienia VAT wynikającego z faktury pierwotnej. Przepisy ustawy o VAT nie określają okresu, w którym można wystawiać duplikat faktury. Trzeba mieć jednak na uwadze, że sprzedawca nie ma obowiązku przechowywania swojego egzemplarza faktury, na podstawie której może zostać wystawiony jej duplikat, po przedawnieniu zobowiązania. Zasadniczo duplikat faktury można więc wystawić do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Natomiast zgodnie z art. 70 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

11. Korygowanie faktur

Sposób korygowania faktury jest uzależniony od przyczyny uzasadniającej dokonanie korekty. Z reguły jest on uzależniony od „wagi błędu” i w zależności od tej wagi, w celu naprawienia pomyłki, można posługiwać się notą korygującą lub fakturą korygującą. Jednak u podstaw korekty faktury leżą nie tylko błędy, ale również zmiana stanu faktycznego po wystawieniu faktury pierwotnej, np. udzielenie rabatu, zwrot towaru.

11.1. Zasady wystawiania faktur korygujących

Zasady wystawiania faktur korygujących określa art. 106j ustawy o VAT. Jak wynika z tego przepisu, jeżeli po wystawieniu faktury:

- 1) udzielono obniżki ceny w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty,
 - 2) udzielono opustów i obniżek cen po dokonaniu sprzedaży,
 - 3) dokonano zwrotu podatnikowi towarów i opakowań,
 - 4) dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty otrzymanej przed dokonaniem sprzedaży (np. zaliczki, przedpłaty, raty),
 - 5) podwyższono cenę lub stwierdzono pomyłkę w cenie, stawce, kwocie podatku lub w jakiejkolwiek innej pozycji faktury
- to podatnik wystawia fakturę korygującą tę fakturę.

Elementy, które powinna zawierać prawidłowo wystawiona faktura korygująca, są zawarte w art. 106j ust. 2 ustawy o VAT. Obecnie odmienny zakres danych, określony przez art. 106j ust. 3 ustawy o VAT, jest przewidziany jedynie dla zbiorczych faktur korygujących, natomiast w pozostałych przypadkach wystawiana faktura korygująca powinna zawierać dane wskazane w art. 106j ust. 2 ustawy o VAT.

Faktura korygująca powinna zawierać:

- oznaczenie dokumentu wyrazami „FAKTURA KORYGUJĄCA” albo wyrazem „KOREKTA”,
- numer kolejny oraz datę jej wystawienia,
- datę wystawienia korygowanej faktury,
- numer korygowanej faktury,
- imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy,
- numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku,
- numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi,
- datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania całości lub części zapłaty przed dokonaniem sprzedaży, jeśli została podana w korygowanej fakturze ze względu na to, że różniła się od jej daty wystawienia,
- nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych korektą,
- przyczynę korekty,
- jeżeli korekta wpływa na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego – odpowiednio kwotę korekty podstawy opodatkowania lub kwotę korekty podatku należnego z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku i sprzedaży zwolnionej,
- w przypadkach innych niż te, których korekta wpływa na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego – prawidłową treść korygowanych pozycji.

Wymienione elementy powinna zawierać każda faktura korygująca (z wyjątkiem zbiorczej faktury korygującej), a więc zarówno ta wystawiona w związku z podwyższeniem ceny czy zwrotem towaru, jak i ta, która została wystawiona z powodu jakiejkolwiek pomyłki kwotowej na fakturze pierwotnej.

W każdej fakturze korygującej jest obowiązek wskazania przyczyny korekty. Należy ją podać w każdym przypadku, niezależnie od rodzaju faktury korygującej („zwykła” i „zbiorcza”). Przyczyna ta powinna zawierać informację, na podstawie której można m.in. okre-

ślić skutek korekty w postaci zwiększenia albo zmniejszenia podstawy opodatkowania lub kwoty VAT, np. zwrot towaru, zaniżenie stawki VAT, przyznanie rabatu itd.

WAŻNE! Na każdej fakturze korygującej musi być podana przyczyna jej wystawienia.

Jeśli faktura korygująca była wystawiana np. w celu skorygowania pomyłek kwotowych, to nie musi zawierać ani kwoty podanej w omyłkowej wysokości, ani kwoty w wysokości prawidłowej.

Obecnie niezbędne jest podanie jedynie samej kwoty, która zmniejsza lub zwiększa (koryguje) podstawę opodatkowania lub VAT, ewentualnie podanie jedynie prawidłowej treści korygowanych pozycji – gdy korekta nie wpływa na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty VAT. Jednak nic nie stoi na przeszkodzie, aby w fakturze korygującej umieszczać więcej danych, niż jest to wymagane, takich jak kwoty podane w omyłkowej wysokości w zestawieniu z kwotami w wysokości prawidłowej.

Istotne jest, by poza tymi dodatkowymi danymi faktura korygująca zawierała elementy obowiązkowe, wskazane w art. 106j ust. 2 i 3 ustawy o VAT.

11.2. Zbiorcze faktury korygujące

Jeżeli powodem wystawienia faktury korygującej jest udzielenie przez podatnika opustu lub obniżki ceny w odniesieniu do wszystkich dostaw towarów lub usług dokonanych lub świadczonych na rzecz jednego odbiorcy w danym okresie, wówczas wystawiona korekta (zwana dalej: zbiorczą fakturą korygującą) powinna zawierać te same dane, które zawiera zwykła faktura korygująca, oraz dodatkowo powinna wskazywać okres, do którego odnosi się udzielany opust lub obniżka. Zbiorcza faktura korygująca może nie zawierać:

- numeru, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi,
- daty dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub daty otrzymania całości lub części zapłaty przed dokonaniem sprzedaży, jeśli zostały one podane w korygowanej fakturze ze względu na to, że różniły się od jej daty wystawienia,
- nazwy (rodzaju) towaru lub usługi objętych korektą.

W rezultacie do obowiązkowych elementów zbiorczej faktury korygującej wystawionej po udzieleniu opustu lub obniżki ceny należą:

- oznaczenie dokumentu wyrazami „FAKTURA KORYGUJĄCA” lub wyrazem „KOREKTA”,
- numer kolejny oraz data jej wystawienia,
- daty wystawienia korygowanych faktur,

- numery korygowanych faktur,
- imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy,
- numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku,
- wskazanie okresu, do którego odnosi się udzielany opust lub obniżka,
- przyczyna korekty,
- odpowiednio kwota korekty podstawy opodatkowania lub kwota korekty podatku należnego z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku i sprzedaży zwolnionej.

Rozwiązanie polegające na zbiorczym udokumentowaniu opustu lub obniżki ceny może być stosowane tylko wtedy, gdy dotyczy ono wszystkich dostaw towarów lub usług dokonanych dla jednego odbiorcy w danym okresie. W dalszym ciągu nie jest możliwe wystawienie zbiorczej faktury, gdy odbiorca ma mieć udzielony rabat tylko z tytułu określonego rodzaju transakcji, z wyłączeniem innych, których w danym okresie rozliczeniowym był również odbiorcą. Nie wyklucza to jednak przypadku, gdy rabat jest udzielany na wszystkie dostawy towarów (na cały obrót) w danym okresie rozliczeniowym, ale podstawą kalkulacji kwoty rabatu jest obrót ustalony w odniesieniu do wybranych grup towarowych. Potwierdzenie tego stanowiska można odnaleźć w interpretacji indywidualnej Dyrektora IS w Warszawie z 16 czerwca 2015 r. (sygn. IPPP3/4512-373/15-2/JF).

Od 1 stycznia 2014 r. uproszczona korekta zbiorcza musi zawierać daty wystawienia i numery korygowanych faktur. Choć zamieszczanie tych informacji bywa czasem dla podatników dużym utrudnieniem, ich pomijanie jest niewłaściwe. Potwierdzają to także organy podatkowe w udzielanych na ten temat interpretacjach. Przykładem może być pismo Dyrektora IS w Warszawie z 8 kwietnia 2015 r. (sygn. IPPP2/4512-62/15-4/BH).

PRZYKŁAD

ALFA Sp. z o.o. w pierwszym kwartale 2018 r. sprzedała firmie OMEGA Sp. o.o. towary handlowe na łączną kwotę 800 000 zł (bez VAT). Z umowy handlowej zawartej między stronami wynika, że przekroczenie w danym półroczu określonego obrotu powoduje przyznanie nabywcy premii pieniężnej w ciągu 21 dni od zakończenia okresu rozliczeniowego. Według umowy osiągnięcie obrotu z tytułu dostaw towarów w kwocie 800 000 zł (bez VAT) powoduje przyznanie nabywcy opustu w wysokości 2% tego obrotu, tj. w kwocie 16 000 zł ($800\,000\text{ zł} \times 2\%$). W takiej sytuacji sprzedawca mógł wystawić zbiorczą fakturę korygującą.

11.3. Noty korygujące

Zasady wystawiania not korygujących określa art. 106k ustawy o VAT. Nota korygująca jest wystawiana przez nabywcę towaru lub usługi w przypadku, gdy stwierdzi on, że w otrzymanej fakturze wystąpiła pomyłka wiążąca się w szczególności z określeniem daty transakcji, danych sprzedawcy, nabywcy lub oznaczeniem to-

waru bądź usługi. Nota korygująca nie może korygować pomyłek wartościowych faktury, takich jak:

- miara i ilość towarów lub zakres wykonanych usług,
- cena jednostkowa netto,
- kwoty opustów lub obniżek cen,
- wartość sprzedaży netto,
- stawka i kwota podatku,
- suma wartości sprzedaży netto oraz
- kwoty należności ogółem.

W razie wystąpienia w fakturze pomyłek wartościowych właściwym i jedynym dokumentem korygującym jest faktura korygująca.

Nota korygująca jest wystawiana w przypadku wystąpienia tzw. błędów mniejszej wagi. Ich wystąpienie zasadniczo nie pozbawia podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z otrzymanej faktury, która zawiera tego typu pomyłki.

Nota korygująca powinna zawierać wszystkie elementy faktury określone w art. 106e ust. 1–6 ustawy o VAT (tj. numer i datę jej wystawienia, imię i nazwisko lub nazwę podatnika i nabywcy, ich adresy oraz numery identyfikacji podatkowej, a także datę transakcji, jeśli różni się od daty wystawienia faktury). Zgodnie z art. 106k ust. 2 ustawy o VAT nota korygująca wymaga akceptacji wystawcy faktury.

O sposobie i formie tej akceptacji decydują strony transakcji. Jak podkreślało MF, brak sprzeciwu oznacza dorozumianą zgodę.

Wątpliwości wzbudza możliwość zupełnej zmiany osoby nabywcy za pomocą noty korygującej. Organy podatkowe generalnie odmawiają takiego prawa, twierdząc, że nota korygująca służy do poprawienia danych odnoszących się do konkretnego nabywcy. Nie można nią natomiast zmieniać osoby nabywcy. W takiej sytuacji to sprzedawca powinien wystawić fakturę korygującą.

Takie stanowisko jest prezentowane w interpretacjach podatkowych, przykładowo w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 1 marca 2013 r. (sygn. ILPP1/443-1119/12-4/HW).

Inaczej wygląda sytuacja w przypadku jednostek samorządu terytorialnego, które po centralizacji nadal otrzymują faktury wystawione na swoje jednostki organizacyjne. Nie muszą one występować o wystawienie faktury korygującej; mogą wystawić notę korygującą. Potwierdziło to MF w wydanej broszurze informacyjnej z 24 listopada 2016 r. „Centralizacja rozliczeń w podatku VAT Jednostek Samorządu Terytorialnego”:

MF *Faktury dokumentujące dokonanie dostawy towarów lub wykonanie usługi od dnia centralizacji, które nieprawidłowo zostaną wystawione na jednostki organizacyjne JST, powinny zostać skorygowane w tym zakresie przez JST notą korygującą.*

11.4. Anulowanie faktury

Żaden przepis ustawy o VAT ani rozporządzeń wykonawczych do niej nie reguluje kwestii anulowania faktury. W praktyce podatkowej ukształtował się jednak pogląd, że anulowanie faktury jest dopuszczalne pod warunkiem, że nie została ona wprowadzona do obrotu. Gdy wystawiona faktura nie została jeszcze wprowadzona do obrotu prawnego, uznaje się, że nie ma konieczności poprawiania błędów poprzez wystawienie faktury korygującej, lecz dopuszczalne jest anulowanie faktury sprowadzające się do przekreślenia obu egzemplarzy faktury oraz dokonania na nich adnotacji uniemożliwiających ich powtórne wykorzystanie.

Zatem anulowanie faktury VAT jest dopuszczalne przy zachowaniu łącznie dwóch warunków:

- anulować można jedynie fakturę wystawioną w związku z transakcją, która faktycznie nie miała miejsca (czyli faktura taka nie dokumentuje sprzedaży),
- można anulować tylko tę fakturę, której nie wprowadzono do obrotu, czyli nie wręczono jej skutecznie nabywcy.

W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 8 grudnia 2015 r. (sygn. ITPP1/4512-926/15/AJ) czytamy:

MF *Spółka jest w posiadaniu obu egzemplarzy faktur dokumentujących ww. transakcję – faktury nie zostały doręczone. Powyższe wskazuje, że wystawione przez Spółkę faktury nie weszły do obrotu prawnego. Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy należy stwierdzić, że skoro wystawione przez Spółkę faktury nie zostały wprowadzone do obrotu prawnego, to w tym konkretnym przypadku – w ocenie tutejszego organu – należy dopuścić możliwość anulowania tych faktur, wobec czego Spółka nie ma obowiązku rozliczania wynikającego z nich podatku należnego.*

12. Faktury w formie elektronicznej

Za fakturę elektroniczną, dla potrzeb stosowania ustawy o VAT, uznaje się dokument w formie elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie, wystawiony i otrzymany w dowolnym formacie elektronicznym.

Dla uznania faktury za elektroniczną niezbędne jest, by pozostawała ona w dowolnym formacie elektronicznym w momencie zarówno jej wystawienia, jak i otrzymania. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 4 marca 2016 r. (sygn. IPPP2/4512-1276/15-4/JO) czytamy:

MF *Mając na uwadze opis zdarzenia przyszłego oraz obowiązujące w tym zakresie regulacje prawne należy stwierdzić, że faktury (faktury korygujące) otrzymywane w formacie PDF/TIF/TIFF/FAX będą stanowiły dokumenty dające Wnioskodawcy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wykazanego w tych fakturach, w takim zakresie, w jakim na-*

byłe towary i usługi będą wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych i jednocześnie nie wystąpią przesłanki negatywne określone w art. 88 ustawy o VAT o podatku od towarów i usług. Otrzymywanie faktur w formacie PDF/TIF/TIFF/FAX stanowiącym załącznik do e-maila jest równoważne w skutkach podatkowych z otrzymywaniem faktur w formie tradycyjnej (papierowej).

12.1. JPK_FA

Od 1 lipca 2018 r. na podatników zostanie nałożony kolejny obowiązek. Na żądanie organów podatkowych każdy podatnik, który prowadzi księgi w formie elektronicznej, będzie musiał przekazywać m.in. faktury w formacie JPK.

Jak wynika z art. 193a Ordynacji podatkowej, w przypadku gdy podatnik prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych, organ podatkowy może żądać przekazania całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo na informatycznych nośnikach danych, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, wskazując rodzaj ksiąg podatkowych oraz okres, którego dotyczy.

Struktura logiczna postaci elektronicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych jest dostępna w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie MF. Są to następujące struktury:

- JPK_FA,
- JPK_KR,
- JPK_PKPiR,
- JPK_EWP,
- JPK_MAG,
- JPK_WB.

Jednak do 30 czerwca 2018 r. obowiązek ten dotyczy tylko dużych przedsiębiorców oraz podatników, którzy spełniają warunki, aby ich uznać za dużych przedsiębiorców (np. jednostki sektora finansów publicznych).

Na podstawie art. 29 ustawy z 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw mikroprzedsiębiorcy, mali i średni przedsiębiorcy w okresie od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r. mogą przekazywać dane w formacie JPK. Oznacza to, że mają wybór, w jakiej formie przekazywać organom podatkowym wymagane informacje. Obowiązek taki będzie istniał dopiero od 1 lipca 2018 r.

Przeanalizujmy zatem, kogo dotknie nowy obowiązek. Będzie dotyczył każdego podatnika, który prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych. Pojęcia tego nie należy rozumieć potoczne, tylko sięgnąć do definicji zawartej w Ordynacji podatkowej.

Księgi podatkowe – rozumie się przez to księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci.

Jak z tego wynika, księgi podatkowe to również ewidencje VAT. Ewidencja sprzedaży i zakupów, do której prowadzenia są zobowiązani podatnicy VAT czynni, musi być prowadzona obowiązkowo w formie elektronicznej przy użyciu programów komputerowych. Sugeruje to, że podatnik VAT, który prowadzi ewidencję w formie elektronicznej, niezależnie od tego, w jakiej formie prowadzi np. PKPiR, będzie miał obowiązek przekazywania – na żądanie – faktur w formacie JPK_FA. Tak jednak nie będzie. Gdy podatnik prowadzi księgi np. PKPiR w wersji papierowej, nie będzie miał obowiązku przekazywania ich w formacie JPK na żądanie urzędu.

W przypadku JPK_FA będą obowiązywały następujące zasady:

- faktury będą przekazywane na żądanie; nie będzie obowiązku comiesięcznego przekazywania faktur; przepisy nie określają, w jakim terminie podatnik będzie zobowiązany spełnić to żądanie; jednak z art. 159 Ordynacji podatkowej wynika, że jednym z elementów wezwania organu podatkowego jest termin, do którego żądanie powinno być spełnione; dlatego podatnik będzie musiał wypełnić obowiązek we wskazanym w wezwaniu terminie;
- faktury będą przekazywane za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych; inaczej niż w przypadku JPK_VAT możliwe jest ich przekazywanie np. na pendrive;
- obowiązek przekazywania faktur w formacie JPK_VAT, jak wynika z komunikatu MF, dotyczy obecnie tylko faktur sprzedażowych; faktury zakupowe nie będą musiały być przekazywane w formacie JPK;
- przekazywać trzeba będzie tylko wskazane księgi lub faktury za okres określony w wezwaniu, gdyż wezwanie będzie musiało zawierać wskazanie rodzaju ksiąg podatkowych lub dowodów księgowych, które mają być przekazane, oraz okresu, którego dotyczą. Jak czytamy w wyjaśnieniach MF:

MF *Co do zasady, struktury JPK będą stosowane przez organy podatkowe dla okresów już rozliczonych. Możliwe będzie również żądanie dostarczenia danych dotyczących dowodów (faktur), co do których zaistniał już obowiązek ich wystawienia.*

W przypadku średnich, małych i mikroprzedsiębiorców obowiązek przekazania JPK_FA będzie dotyczył faktur rozliczonych w deklaracjach VAT-7 od lipca 2018 r. lub III kwartału 2018 r. Nie oznacza to jednak, że organy podatkowe nie będą mogły żądać faktur wystawionych w lipcu, a rozliczonych jeszcze w czerwcu 2018 r. Organy podatkowe mogą żądać faktur w różnych konfiguracjach, np. faktur wystawionych dla spółki X w okresie od lipca 2018 r. MF, odpowiadając na pytanie podatnika, według jakich kryteriów będą żądane faktury, stwierdził:

MF *Najczęściej będzie to data ujęcia faktury w deklaracji VAT lub w okresie sprawozdawczym dla ksiąg. Określało to będzie postanowienie organu podatkowego.*

Wprowadzenie tego obowiązku oznacza brak możliwości wystawiania faktur odręcznie, gdy podatnik będzie zobowiązany do przekazywania faktur w formacie JPK. Nie oznacza to jednak, że faktury wystawione za pomocą programu komputerowego nie mogą być drukowane i przekazywane kupującemu w formie papierowej. Potwierdzają to wyjaśnienia MF, że faktury zakupowe nie muszą być przekazywane w formacie JPK.

MF określa strukturę wszystkich formatów JPK. Jednak do tej pory nie udostępniło jeszcze programu, który umożliwiłby zapisywanie i przekazywanie faktur w formacie JPK.

12.2. Akceptacja odbiorcy

Faktury mogą być wystawiane i otrzymywane w dowolnym formacie elektronicznym pod warunkiem akceptacji tego sposobu przesyłania faktur przez ich odbiorcę (art. 106n ust. 1 ustawy o VAT).

Za akceptację można uznać np. zgodę przyszłego odbiorcy faktur wyrażoną ustnie, której efektem będzie np. przyjęcie przez podatnika otrzymanej w formie elektronicznej faktury do realizacji, w tym do uregulowania płatności z niej wynikającej.

Szczegółowe kwestie w zakresie sposobu wyrażania lub cofnięcia zgody przez odbiorcę na przesyłanie faktur w formie elektronicznej pozostają w gestii stron. Choć nie ma takiego obowiązku, powinny one jednak stanowić element umowy zawartej przez strony transakcji. Przyjęcie takiego rozwiązania jest celowe ze względu na uniknięcie w przyszłości ewentualnych nieporozumień z tego powodu.

12.3. Obowiązek zapewnienia autentyczności pochodzenia, integralności treści oraz czytelności faktury

Faktury mogą być przesyłane w formie elektronicznej, w dowolnym formacie elektronicznym, pod warunkiem zapewnienia autentyczności pochodzenia, integralności treści i czytelności faktury. To podatnik określa sposób zapewnienia autentyczności pochodzenia, integralności treści i czytelności faktury (art. 106m ustawy o VAT). Przez autentyczność pochodzenia faktury rozumie się pewność co do tożsamości dokonującego dostawy towarów lub usługodawcy albo wystawcy faktury. Natomiast przez integralność treści faktury rozumie się to, że w fakturze nie zmieniono danych, które powinna ona zawierać.

Autentyczność pochodzenia, integralność treści oraz czytelność faktury można zapewnić za pomocą dowolnych kontroli biznesowych, które ustalają wiarygodną ścieżkę audytu między fakturą a dostawą towarów lub świadczeniem usług.

Dla potrzeb przepisów o podatku od towarów i usług dotyczących fakturowania kontrole biznesowe należy rozumieć jako proces, za pośrednictwem którego podatnik tworzy, wdraża oraz aktualizuje dostateczny poziom pewności w zakresie tożsamości dostawcy lub usługodawcy albo wystawcy faktury (autentyczność pochodzenia), w zakresie tego, że nie zmieniono danych dotyczących VAT (integralność treści) oraz w zakresie czytelności faktury od momentu wystawienia faktury aż do końca okresu przechowywania.

Kontrole biznesowe powinny być odpowiednie do wielkości, działalności i rodzaju podatnika oraz powinny uwzględniać liczbę i wartość transakcji, jak również liczbę i rodzaj dostawców lub usługodawców oraz nabywców albo usługobiorców. W stosownych przypadkach powinny być uwzględnione także inne czynniki.

Przykładem kontroli biznesowej jest „dopasowywanie” do faktury dokumentów uzupełniających, takich jak zamówienie, umowa, dokument transportowy czy wezwanie do zapłaty.

Ministerstwo wyjaśniło także, co należy rozumieć przez wiarygodną ścieżkę audytu. Otóż ścieżkę audytu można opisać jako wiarygodną w przypadku, gdy związek między dokumentami uzupełniającymi oraz realizowanymi transakcjami jest łatwy do przesładowania (dzięki posiadaniu dostatecznych danych dla powiązania dokumentów), zgodny z ustalonymi w przedsiębiorstwie procedurami, oraz odzwierciedla procesy, które faktycznie miały miejsce. Można to osiągnąć, wykorzystując przykładowo dokumenty osób trzecich (np. wyciągi bankowe), dokumenty nabywcy lub usługobiorcy albo dostawcy lub usługodawcy (dokumenty drugiej strony transakcji) albo poprzez wewnętrzne kontrole (np. rozdziału obowiązków).

Dla celów VAT ścieżka audytu powinna zapewnić możliwości do skontrolowania związków między fakturą a dostawą towarów lub świadczeniem usług, tak aby umożliwić sprawdzenie, czy faktura odzwierciedla fakt, że dostawa towarów lub świadczenie usług miały miejsce.

Za przykładowe sposoby zapewnienia autentyczności pochodzenia i integralności treści faktury elektronicznej – poza zapewnieniem kontroli biznesowych – należy uznać, tak jak dotychczas, wykorzystanie:

- 1) kwalifikowanego podpisu elektronicznego, lub
- 2) elektronicznej wymiany danych (EDI) zgodnie z umową w sprawie europejskiego modelu wymiany danych elektronicznych, jeżeli zawarta umowa, dotycząca tej wymiany, przewiduje stosowanie procedur gwarantujących autentyczność pochodzenia faktury i integralność jej danych.

W przypadku faktury elektronicznej, podobnie zresztą jak i faktury papierowej, nie obowiązuje podział na oryginał faktury otrzymywany przez nabywcę i jej kopię zastrzymywaną przez sprzedawcę. Proces wystawiania i obiegu faktur elektronicznych obecnie reguluje art. 106g ust. 3 ustawy o VAT, który w sposób szczegółowy wskazuje na obowiązki dokumentacyjne poszczególnych stron transakcji. Tak więc w przypadku faktur przesyłanych w formie elektronicznej:

- 1) podatnik dokonujący sprzedaży lub upoważniona przez niego do wystawiania faktur osoba trzecia przesyła je lub udostępnia nabywcy,
 - 2) nabywca towarów i usług, o którym mowa w art. 106d ust. 1 ustawy o VAT (tj. wystawiający faktury w drodze „samofakturowania”), przesyła je lub udostępnia podatnikowi, który upoważnił go do wystawiania faktur, z uwzględnieniem zasad wynikających z procedury zatwierdzania faktur przez podatnika dokonującego sprzedaży,
 - 3) nabywca, o którym mowa w art. 106k ust. 1 ustawy o VAT (tj. będący wystawcą noty korygującej), przesyła je lub udostępnia wystawcy faktury,
 - 4) organy egzekucyjne i komornicy sądowi, o których mowa w art. 106c ustawy o VAT, przesyłają je lub udostępniają nabywcy i dłużnikowi
- zachowując je jednocześnie w swojej dokumentacji.

Przepisy ustawy o VAT wskazują również na sposób dokumentowania fakturą w formie elektronicznej sprzedaży dokonanej na rzecz osób fizycznych, które w transakcji nie wystąpiły w charakterze podatnika. W przypadku gdy faktura w formie elektronicznej dotyczy sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej, podatnik zostawia w dokumentacji paragon dotyczący tej sprzedaży wraz z danymi identyfikującymi tę fakturę (art. 106h ust. 3 ustawy o VAT).

13. Dokumenty, które można uznać za faktury

W § 23 rozporządzenia w sprawie faktur zostały określone dokumenty uznawane za faktury, a w konsekwencji uprawniające do odliczenia podatku naliczonego (jeśli określają taki podatek). Jedną z grup takich dokumentów, zgodnie z § 23 pkt 1 rozporządzenia w sprawie faktur, są bilety jednorazowe wydawane przez podatników uprawnionych do świadczenia usług polegających na przewozie osób, między innymi, kolejami normalnotorowymi. Za fakturę uznaje się jednak tylko takie bilety kolejowe, które zawierają następujące dane:

- a) nazwę i numer identyfikacji podatkowej sprzedawcy,
- b) numer i datę wystawienia biletu,
- c) odległość taryfową nie mniejszą niż 50 km,
- d) kwotę należności wraz z podatkiem,
- e) kwotę podatku.

Oznacza to, że podstawą odliczenia podatku naliczonego są jedynie takie bilety, które dokumentują podróż na trasie o długości co najmniej 50 km.

Natomiast w przypadku przejazdów taksówkami – podatnicy, którzy zamierzają odliczyć podatek naliczony związany z takimi przejazdami, muszą domagać się faktur od taksówkarzy.

Również nie istnieje możliwość odliczenia podatku naliczonego na podstawie biletów z parkometru. Dokumenty te nie zostały wymienione w § 23 rozporządzenia w sprawie faktur, a w konsekwencji nie są uważane za faktury i nie uprawniają do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony.

W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 19 maja 2016 r. (sygn. IBPP3/4512-199/16/KG) czytamy:

MF *Odpowiadając na pytania Wnioskodawcy wskazać należy, że „bilet parkingowy” nie jest dokumentem potwierdzającym sprzedaż, jest on jedynie potwierdzeniem dokonania wpłaty za postój w strefie płatnego parkowania. Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz przepisy wykonawcze do tej ustawy nie odnoszą się do kwestii „biletu parkingowego”. Powyższe przepisy regulują jedynie kwestię prawidłowego dokumentowania sprzedaży fakturą VAT lub paragonem fiskalnym – określają niezbędne minimum elementów, jakie winny zawierać. Zatem Wnioskodawca zaprezentował prawidłowe stanowisko, zgodnie z którym bilet parkingowy drukowany za pomocą elektronicznego systemu parkingowego, nie musi zawierać informacji o naliczonym podatku VAT, ww. elektroniczny system nie drukuje paragonów fiskalnych i nie ma takiej konieczności.*

14. Terminy fakturowania

Termin fakturowania sprzedaży określa art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT, zgodnie z którym fakturę wystawia się:

- nie wcześniej niż 30 dnia przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, chyba że zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy, w przypadku towarów i usług rozliczanych według zasad określonych w art. 19a ust. 3, 4 i 5 pkt 4 ustawy o VAT (m.in. dostawa mediów, najem),
- nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę.

Faktura może dokumentować „zbiorniczo” kilka odrębnych dostaw towarów lub usług dokonanych w trakcie miesiąca, jeżeli zostanie wystawiona nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wydano towar lub wykonano usługę.

PRZYKŁAD

Podatnik prowadzi hurtownię artykułów instalacyjno-sanitarnych. W dniach 6 i 15 czerwca 2018 r. dokonał dwóch dostaw towarów dla firmy Alfa. Dodatkowo w dniach 18–28 czerwca 2018 r. przedsiębiorca świadczył dla firmy Alfa odpłatną usługę udostępnienia personelu kierowniczego. Podatnik dla każdej z tych czynności może wystawić firmie Alfa odrębną fakturę. Może też wystawić jedną fakturę za wszystkie czynności wykonane w czerwcu. Musi je wystawić najpóźniej 15 lipca.

14.1. Terminy wystawiania faktur potwierdzających WDT i świadczenie usług opodatkowanych w kraju usługobiorcy (podatnika)

W przypadku zarówno WDT, jak i świadczenia usług opodatkowanych w państwie członkowskim usługobiorcy (podatnika zobowiązanego do zapłaty podatku od war-

tości dodanej) fakturę wystawia się nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów lub wykonano usługę. Pomimo uproszczenia zasad i terminów fakturowania nie w każdym przypadku usługi opodatkowanej w państwie członkowskim usługobiorcy będą miały zastosowanie ogólnie obowiązujące w tym zakresie zasady. Wyjątek dotyczy m.in. usług budowlanych.

14.2. Termin udokumentowania otrzymanej zaliczki

Fakturę potwierdzającą otrzymanie zaliczki wystawia się:

- nie wcześniej niż 30 dnia przed jej otrzymaniem,
- nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano zaliczkę.

PRZYKŁAD

5 czerwca 2018 r. podatnik otrzymał zaliczkę na poczet dostawy towarów, którą wpłacił inny podmiot gospodarczy. Zaliczka powoduje powstanie obowiązku podatkowego w dacie jej otrzymania. Podatnik może wystawić fakturę do 15 lipca 2018 r.

Nie każda zaliczka otrzymana w transakcji między podmiotami gospodarczymi (podatnikami) powoduje obowiązek jej zafakturowania. Z obowiązku tego są zwolnione zaliczki na poczet WDT oraz na poczet czynności wymienionych w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT (chodzi tu m.in. o zaliczki na poczet dostawy energii elektrycznej, świadczenia usług telekomunikacyjnych, odprowadzania ścieków, a także świadczenia usług najmu).

PRZYKŁAD

Podatnik świadczy usługi najmu nieruchomości. 4 lipca 2018 r. otrzymał od firmy Alfa, która zawarła z nim umowę najmu lokalu administracyjno-handlowego, zaliczkę na poczet usługi świadczonej w sierpniu 2018 r. Kwota otrzymanej zaliczki nie powoduje powstania obowiązku podatkowego (art. 19a ust. 8 w zw. z ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT). Nie podlega ona obowiązkowi zafakturowania (art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT). W tym przypadku najemca nie może również skutecznie żądać od wynajmującego wystawienia faktury zaliczkowej.

Obowiązkowi zafakturowania nie podlegają także zaliczki otrzymane od osób, które w danej transakcji nie występują w charakterze podatnika VAT. Chodzi tu przede wszystkim o osoby prywatne (konsumentów). Zaliczka otrzymana od osoby prywatnej powoduje powstanie obowiązku podatkowego w dacie jej otrzymania, ale nie wymaga udokumentowania fakturą.

W takim przypadku fakturę należy wystawić jedynie na żądanie osoby prywatnej, jeżeli zostało ono zgłoszone w terminie trzech miesięcy od końca miesiąca, w którym podatnik otrzymał zaliczkę.

14.3. Szczególne terminy wystawiania faktur

Szczególne terminy rozliczenia VAT i fakturowania dotyczą przede wszystkim świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych, dostawy mediów i świadczenia usług związanych z mediami, świadczenia usług najmu oraz niezwróconych w terminie opakowań zwrotnych.

W przypadku świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych na rzecz podatników fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30 dnia przed wykonaniem usług i nie później niż 30 dnia od dnia wykonania usług (art. 106i ust. 3 pkt 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT). Dla tych usług obowiązek podatkowy powstaje w sposób szczególny, tj.:

- w dniu wystawienia faktury (art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) ustawy o VAT) lub
- 30 dnia od dnia wykonania usługi – jeśli podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem (art. 19a ust. 7 ustawy o VAT).

Dotyczy to jednak przypadków, gdy nabywcą jest podatnik. Jeśli nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności, to usługi budowlane rozliczamy na zasadach ogólnych, tj. z chwilą jej wykonania, a fakturę wystawiamy na żądanie nabywcy.

Za dzień wykonania usługi budowlanej, przyjmowanej w całości, należy przyjąć dzień, w którym wykonawca zgłasza ją do odbioru. Gdy usługi przyjmowane są częściowo, również data zgłoszenia do odbioru fragmentu wykonanych robót jest dniem wykonania usługi, nawet gdy cena za tę część usługi nie została z góry określona. Takie stanowisko zajął Minister Finansów w interpretacji ogólnej z 1 kwietnia 2016 r. (sygn. PT3.8 101.41.2015.AEW.2016.AMT. 141).

PRZYKŁAD

Podatnik wykonał usługę budowlaną na rzecz innego podatnika 25 lipca 2018 r. Usługa została zafakturowana 13 sierpnia 2018 r. Wykonawca otrzymał zapłatę w dwóch ratach, tj. 20 sierpnia i 2 września 2018 r. Obowiązek podatkowy powstał w dniu wystawienia faktury (13 sierpnia 2018 r.) w odniesieniu do całej wartości sprzedaży.

Szczególny moment powstania obowiązku podatkowego i dokumentowania fakturą dotyczy również czynności wymienionych w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, a mianowicie:

- dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- świadczenia usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych,
- świadczenia usług wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy o VAT (chodzi m.in. o usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody za pośrednictwem sieci wodociągowych, usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków, usługi zamykania śmieci i usuwania śniegu, pozostałe usługi sanitarne),
- świadczenia usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
- świadczenia usług ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,

- świadczenia usług stałej obsługi prawnej i biurowej,
- świadczenia usług dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego.

W przypadku wymienionych czynności zasadą jest, że fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30 dnia przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi i nie później niż z upływem terminu płatności (art. 106i ust. 3 pkt 4 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT). Jeżeli faktura zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy, wówczas wystawca faktury nie jest ograniczony jakimkolwiek terminem początkowym wystawienia faktury, wobec czego może ją wystawić np. na kilka miesięcy wcześniej. Dla tych usług obowiązek podatkowy powstaje w sposób szczególny, tj.:

- w dniu wystawienia faktury (art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT) lub
- z upływem terminu płatności – jeśli podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem (art. 19a ust. 7 ustawy o VAT). Termin ten obowiązuje też w przypadku, gdy usługi są świadczone na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności.

PRZYKŁAD

W lipcu 2018 r. podatnik będzie świadczył usługę najmu lokalu biurowego. Zgodnie z umową najmu termin płatności za usługę przypada 15 lipca 2018 r. Wobec tego fakturę za usługę najmu świadczoną w lipcu 2018 r. wynajmujący powinien wystawić najpóźniej 15 lipca 2018 r. Podatnik wystawi ją z opóźnieniem, tj. 1 sierpnia 2018 r. Opóźnienie w wystawieniu faktury nie spowoduje „przesunięcia” terminu jej rozliczenia w deklaracji VAT. Dla usługi najmu lokalu biurowego świadczonej w lipcu 2018 r. i udokumentowanej fakturą wystawioną w sierpniu 2018 r. (z opóźnieniem) obowiązek podatkowy powstanie w dniu, w którym upłynął termin płatności za świadczoną usługę (15 lipca 2018 r.). Podatnik musi rozliczyć VAT od tej transakcji w deklaracji VAT za lipiec 2018 r.

Fakturę dokumentującą kwotę należności z tytułu niezwrócenia przez odbiorcę opakowań zwrotnych wystawia się nie później niż siódmego dnia od określonego w umowie dnia zwrotu opakowania. Jeżeli w umowie nie określono terminu zwrotu opakowania, fakturę wystawia się nie później niż 60 dnia od dnia wydania opakowania (art. 106i ust. 5 ustawy o VAT).

Natomiast w przypadku świadczenia usług w zakresie kontroli i nadzoru ruchu lotniczego, za które pobierane są opłaty trasowe, fakturę wystawia się nie później niż 28 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano tę usługę (§ 6 rozporządzenia w sprawie faktur).

Rozdział XI

Kasa rejestrująca

(art. 111 ustawy o VAT)

Podatnik, który prowadzi sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych (dalej: osoby prywatne lub konsumenci), zwykle ma obowiązek zaewidencjonowania obrotu oraz kwoty podatku należnego za pomocą kasy rejestrującej, chyba że może korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej.

1. Zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej

Zasady korzystania ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej w 2018 r. określa rozporządzenie Ministra Finansów z 20 grudnia 2017 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących – Dz.U. z 2017 r. poz. 2454 ze zm.

Zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej w 2018 r.

Lp.	Rodzaj zwolnień	Warunki korzystania ze zwolnień	
		Kontynuujący sprzedaż w 2018 r. na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności	Rozpoczynający sprzedaż w 2018 r. na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności
1	2	3	4
1.	Zwolnienie przedmiotowe	Jeśli będzie wykonywał czynności wymienione w załączniku do rozporządzenia.	Jeśli będzie wykonywał czynności wymienione w załączniku do rozporządzenia.
2.	Zwolnienie podmiotowe	Jeśli obrót zrealizowany na rzecz osób fizycznych nieprowadzą-	Jeśli obrót zrealizowany na rzecz osób fizycznych nieprowadzą-

1	2	3	4
		cych działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych nie przekroczył w 2017 r. kwoty 20 000 zł, a w przypadku podatników, którzy rozpoczęli w 2017 r. dostawę towarów lub świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli obrót z tego tytułu nie przekroczył, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności w 2017 r., kwoty 20 000 zł. Zwolnienie nie przysługuje podatnikom, którzy w 2017 r. byli obowiązani do ewidencjonowania lub przestali spełniać warunki do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania. Uwaga Do limitu nie należy wliczać obrotu z tytułu dostawy towarów i świadczenia usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz z tytułu dostawy nieruchomości. Zwolnienie to traci moc po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym podatnik przekroczył obrót realizowany na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych w kwocie 20 000 zł.	cych działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, przewidywany przez podatnika, nie przekroczy, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności w 2018 r., kwoty 20 000 zł. Uwaga Do limitu nie należy wliczać obrotu z tytułu dostawy towarów i świadczenia usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz z tytułu dostawy nieruchomości. Zwolnienie to traci moc po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym podatnik przekroczył obrót z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności, w kwocie 20 000 zł.
3.	Zwolnienie podmiotowo-przedmiotowe	Jeśli dokonują dostawy towarów lub świadczą usługi zwolnione z obowiązku ewidencjonowania, wymienione w części I załącznika do rozporządzenia, oraz w przypadku gdy udział obrotu z tytułu czynności zwolnionych z obowiązku ewiden-	Jeśli będą dokonywać dostawy towarów lub świadczyć usługi na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych i jeśli przewidywany przez podatnika udział procentowy obrotu:

1	2	3	4
		cjonowania, wymienionych w części I załącznika do rozporządzenia, w całkowitym obrocie podatnika realizowanym na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, był w 2017 r. wyższy niż 80% oraz w pierwszym lub drugim półroczu 2017 r. nie osiągnęli udziału procentowego obrotu równego 80% albo niższego niż 80%. Zwolnienie to traci moc po upływie dwóch miesięcy, licząc od końca półrocza danego roku podatkowego, w którym podatnik korzysta z tego zwolnienia, jeżeli w okresie tego półrocza udział procentowy obrotu był równy 80% albo niższy niż 80%. Gdy na skutek utraty zwolnienia podatnik byłby obowiązany do rozpoczęcia ewidencjonowania przy zastosowaniu więcej niż 5000 kas, zwolnienie to traci moc po upływie roku, licząc od końca półrocza danego roku podatkowego, w którym podatnik korzysta z tego zwolnienia, jeżeli w okresie tego półrocza udział procentowy obrotu był równy 80% albo niższy niż 80%.	a) za okres pierwszych sześciu miesięcy wykonywania tych czynności, b) za okres do końca roku, w przypadku gdy okres wykonywania tych czynności w roku podatkowym jest krótszy niż sześć miesięcy – będzie wyższy niż 80%. W przypadku podatników korzystających ze zwolnienia, u których udział procentowy obrotu w okresie pierwszych sześciu miesięcy 2018 r. jest równy 80% albo niższy niż 80%, zwolnienie to traci moc po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym upłynął ten okres (zwolnienie do 31 sierpnia 2018 r.). W przypadku podatników korzystających ze zwolnienia, u których udział procentowy obrotu za okres do końca 2018 r. jest równy 80% albo niższy niż 80%, zwolnienie to traci moc po upływie dwóch miesięcy od zakończenia tego roku podatkowego (zwolnienie do 28 marca 2019 r.).

Przewidziano także specjalne zwolnienie dla jednostek samorządu terytorialnego w zakresie czynności wykonywanych przez ich jednostki organizacyjne, o których mowa w art. 2 pkt 1 ustawy o centralizacji VAT. Zwolnienie przysługuje jednostce samorządu terytorialnego w zakresie czynności wykonywanej przez jej jednostki organizacyjne:

- które na 31 grudnia 2016 r. korzystały ze zwolnienia na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy o centralizacji VAT; zwolnienie na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy o centralizacji VAT przysługiwało JST, które scentralizowały rozliczenia przed 1 stycznia 2017 r., jeśli ich jednostki w dniu poprzedzającym dzień centralizacji były zwolnione z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej;
- jeżeli ich jednostki organizacyjne na 31 grudnia 2016 r. korzystały ze zwolnienia z takiego obowiązku.

W § 4 rozporządzenia został zamieszczony wykaz towarów i usług, których świadczenie musi zostać zaewidencjonowane na kasie rejestrującej.

Przypadki, gdy podatnik nie może korzystać ze zwolnienia

Lp.	Rodzaj czynności	Uwagi
1	2	3
1.	Dostawy: 1) gazu płynnego, 2) części do silników (PKWiU 28.11.4), 3) silników spalinowych wewnętrznego spalania w rodzaju stosowanych do napędu pojazdów (PKWiU 29.10.1), 4) nadwozi do pojazdów silnikowych (PKWiU 29.20.1), 5) przyczep i naczep; kontenerów (PKWiU 29.20.2), 6) części przyczep, naczep i pozostałych pojazdów bez napędu mechanicznego (PKWiU 29.20.30.0), 7) części i akcesoriów do pojazdów silnikowych (z wyłączeniem motocykli), gdzie indziej niesklasyfikowanych (PKWiU 29.32.30.0), 8) silników spalinowych tłokowych wewnętrznego spalania w rodzaju stosowanych w motocyklach (PKWiU 30.91.3), 9) sprzętu radiowego, telewizyjnego i telekomunikacyjnego, z wyłączeniem lamp elektronowych i innych elementów elektronicznych oraz części do aparatów i urządzeń do operowania dźwiękiem i obrazem, anten (PKWiU ex 26 i ex 27.90), 10) sprzętu fotograficznego, z wyłączeniem części i akcesoriów do sprzętu i wyposażenia fotograficznego (PKWiU ex 26.70.1), 11) wyrobów z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali, których dostawa nie może korzystać ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, 12) zapisanych i niezapisanych nośników danych cyfrowych i analogowych, 13) wyrobów przeznaczonych do użycia, oferowanych na sprzedaż lub używanych jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych, bez względu na symbol PKWiU, 14) wyrobów tytoniowych (PKWiU 12.00), napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2% oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%, bez względu na symbol PKWiU, z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów, 15) perfum i wód toaletowych (PKWiU 20.42.11.0), z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów.	Zakres wyłączeń w porównaniu z poprzednim rozporządzeniem jest taki sam.

1	2	3
2.	Świadczenie usług: 1) przewozów pasażerskich w samochodowej komunikacji, z wyłączeniem przewozów wymienionych w poz. 15 i 16 załącznika do rozporządzenia, 2) przewozu osób oraz ich bagażu podręcznego taksówkami, 3) naprawy pojazdów silnikowych oraz motorowerów (w tym naprawy opon, ich zakładania, bieżnikowania i regenerowania), 4) w zakresie wymiany opon lub kół dla pojazdów silnikowych oraz motorowerów, 5) w zakresie badań i przeglądów technicznych pojazdów, 6) w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentystów, z wyjątkiem usług określonych w poz. 51 zał. tj. świadczonych przez osoby niewidome, 7) prawniczych, z wyłączeniem usług określonych w poz. 28 załącznika do rozporządzenia tj. notarialnych, 8) doradztwa podatkowego, 9) związanych z żywnością (PKWiU 56), wyłącznie: – świadczonych przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo, oraz – usług przygotowywania żywności dla odbiorców zewnętrznych (katering), 10) fryzjerskich, kosmetycznych i kosmetycznych 11) kulturalnych i rozrywkowych – wyłącznie w zakresie wstępu na przedstawienia cyrkowe 12) związanych z rozrywką i rekreacją – wyłącznie w zakresie wstępu do wesołych miasteczek, parków rozrywki, na dyskoteki, sale taneczne.	Zakres wyłączeń został w 2018 r. rozszerzony o usługi wymienione w pkt 11–12.

Podatnicy wykonujący usługi wymienione w pkt 11 i 12 musieli wprowadzić kasy od 1 kwietnia 2018 r. Pierwotnie kasy mieli obowiązkowo wprowadzić podatnicy świadczący usługi w zakresie wymiany walut, z wyłączeniem usług świadczonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe. Jednak ostatecznie MF wycofało się z tego pomysłu.

Tak jak w 2017 r., również obecnie prawa do zwolnienia nie straci podatnik, który dokonuje dostaw towarów wymienionych w pkt 2–15 i usług wymienionych w pkt 1–12 na rzecz swoich pracowników.

Natomiast usługi wymienione w pkt 6–8:

- w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentystów,
- prawnicze,
- doradztwa podatkowego,

mogą korzystać ze zwolnienia, gdy będą świadczone przy użyciu środków do porozumienia się na odległość lub których rezultat jest przekazywany przy użyciu tych środ-

ków, na warunkach określonych w poz. 39 załącznika do rozporządzenia. Zwolnienie będzie zatem miało zastosowanie, gdy:

- świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem),
- z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie będzie wynikać, jakiej konkretnie czynności dotyczyła.

1.1. Sprzedaż środka trwałego a prawo do stosowania zwolnień

Podatnik może co do zasady korzystać ze zwolnienia ze względu na wysokość obrotów. Przewidziano również zwolnienia dla czynności wymienionych w załączniku do rozporządzenia w sprawie zwolnień, bez względu na wartość obrotu (§ 2 rozporządzenia w sprawie zwolnień). W poz. 50 tego załącznika jest wskazana dostawa towarów i świadczenie usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, jeżeli czynności te w całości zostały udokumentowane fakturą.

Dlatego gdy sprzedaż zostanie udokumentowana fakturą, jest zwolniona z obowiązku zaewidencjonowania jej na kasie rejestrującej.

Ponadto wartości tej sprzedaży nie wlicza się, ustalając limit zwolnienia podmiotowego z obowiązku ewidencjonowania. Dotyczy to zarówno samej sprzedaży, jak i zaliczek na poczet tej sprzedaży. Należy pamiętać, że zwolnienie nie będzie miało zastosowania, mimo że przedmiotem sprzedaży będą środki trwałe, jeśli będą to towary wymienione w § 4 rozporządzenia w sprawie zwolnień. Wyjątkiem będzie sytuacja, gdy towary te będą sprzedawane pracownikowi, a pracodawca nie ma obowiązku ewidencjonowania sprzedaży na kasie rejestrującej.

Ponadto należy zauważyć, że ze zwolnienia mogą korzystać również podatnicy, którzy nie dokonują odpisów amortyzacyjnych ze względu na sposób rozliczenia podatku dochodowego. Istotne jest jedynie to, czy te towary są zaliczane przez podatnika do środków trwałych.

2. Ewidencjonowanie sprzedaży na kasie rejestrującej

Podatnik dokonujący sprzedaży towarów i usług na rzecz konsumentów, który nie korzysta ze zwolnień z obowiązku stosowania kasy rejestrującej, ewidencjonuje sprzedaż za pomocą tej kasy. Taka sprzedaż jest dokumentowana paragonem fiskalnym potwierdzającym transakcję. Podatnik ma obowiązek wydrukowania go w momencie

dokonania sprzedaży (powstania obowiązku podatkowego) oraz wydania nabywcy, bez jego żądania.

Prawidłowe określenie, czy sprzedaż dokonana na rzecz danego odbiorcy powinna zostać zarejestrowana na kasie fiskalnej, leży po stronie podatnika, czyli to sprzedawca powinien ustalić, wobec kogo dokonuje sprzedaży. Sprzedawca nie ma jednak możliwości (ani obowiązku) sprawdzenia, czy wydany towar bądź wykonana usługa zostaną wykorzystane przez kupującego w jego działalności gospodarczej czy w domu. Dlatego podstawową formą, w jakiej sprzedawca może potwierdzić status nabywcy, jest uzyskanie od niego informacji w tym zakresie. Domyślnie uznaje się, że każda sprzedaż dokonywana na rzecz osoby fizycznej służy jej prywatnym celom, co powoduje obowiązek zarejestrowania transakcji za pomocą kasy fiskalnej. Jeżeli jednak przed wydrukowaniem paragonu fiskalnego nabywca zgłosi, że dokonuje zakupu jako osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, wówczas obrót z tego tytułu nie podlega zaewidencjonowaniu na kasie fiskalnej i jest dokumentowany wyłącznie fakturą.

Jednak ewidencjonowanie całej sprzedaży na kasie rejestrującej nie jest błędem. Nie zwalnia to sprzedawcy z wystawienia faktury. Obecnie faktury z numerem NIP muszą być wykazane w ewidencji i wysłanym na jej podstawie JPK_VAT, mimo że sprzedaż została zaewidencjonowana na kasie.

PRZYKŁAD

Firma ALFA sp. z o.o. sprzedaje materiały wykończeniowe do wnętrz. Jednym z odbiorców jest firma „Kowalski” sp.j. Jeśli Jan Kowalski, będący współnikiem spółki jawnej, kupi materiały wykończeniowe na potrzeby firmy „Kowalski” sp.j. i w momencie realizacji transakcji poinformuje sprzedawcę, że jest to zakup firmowy, wówczas sprzedawca udokumentuje sprzedaż wyłącznie fakturą.

Jeśli natomiast Jan Kowalski nie poinformuje sprzedawcy, że transakcja służy celom firmowym, to domyślnie uznaje się, że sprzedaż ta służy jego celom prywatnym, co skutkuje obowiązkiem wydania paragonu. Tym samym jeżeli Jan Kowalski kupi w firmie ALFA sp. z o.o. materiały wykończeniowe z zamiarem wykorzystania ich przy remoncie w swoim domu, to ALFA sp. z o.o. jest zobowiązana udokumentować sprzedaż za pomocą kasy fiskalnej, ponieważ w tej transakcji Jan Kowalski występuje jako osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, a nie jako osoba reprezentująca firmę „Kowalski” sp.j.

3. Korekta sprzedaży zaewidencjonowanej na kasie rejestrującej

Konieczność korekty sprzedaży zaewidencjonowanej wcześniej za pomocą kasy rejestrującej może wynikać przykładowo ze zwrotu towaru, obniżenia ceny z powodu uznania reklamacji czy udzielenia rabatu potransakcyjnego, a także potrzeby sprostowania błędów. W przypadku sprzedaży zaewidencjonowanej za pomocą kasy rejestrującej podatnik nie ma możliwości wystawienia w związku z nią korekty paragonu fiskalnego. Nie oznacza to

jednak, że jest on pozbawiony prawa do korekty. Istotą prawidłowego rozliczenia korekty sprzedaży zarejestrowanej na kasie fiskalnej jest jej należyte udokumentowanie.

Skoro kasa rejestrująca, po wydrukowaniu paragonu fiskalnego, nie pozwala na korektę danych zapisanych w pamięci fiskalnej, to korekta powinna być dokonana za pomocą innych ewidencji lub urządzeń księgowych. Na szczegółowy sposób postępowania w zakresie dokumentowania korekty obrotu zaewidencjonowanego za pomocą kasy rejestrującej, dokonanej na skutek zwrotu towaru, uznania reklamacji oraz pomyłek, wskazują przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących – Dz.U. z 2013 r. poz. 363 (dalej: rozporządzenie w sprawie kas).

3.1. Ewidencjonowanie zwrotu towarów i uznanych reklamacji

Zasady ewidencjonowania zwrotów towarów oraz uznanych reklamacji towarów i usług wynikają z § 3 ust. 3 i 4 rozporządzenia w sprawie kas. Jeśli sprzedawca przyjął zwrot towaru lub uznał reklamację, co skutkowało zwrotem całości lub części należności (zapłaty) z tytułu sprzedaży, to zdarzenia te, powodujące korektę zmniejszającą sprzedaż zarejestrowaną wcześniej na kasie fiskalnej, podatnik ten ujmuje w odrębnej ewidencji zawierającej:

- datę sprzedaży,
- nazwę towaru lub usługi pozwalającą na jednoznaczną ich identyfikację i ewentualnie opis towaru lub usługi stanowiący rozwinięcie tej nazwy,
- termin dokonania zwrotu towaru lub reklamacji towaru lub usługi,
- wartość brutto zwracanego towaru lub wartość brutto towaru lub usługi będących przedmiotem reklamacji oraz wartość podatku należnego – w przypadku zwrotu całości należności z tytułu sprzedaży,
- zwracaną kwotę (brutto) oraz odpowiadającą jej wartość podatku należnego – w przypadku zwrotu części należności z tytułu sprzedaży.

Ponadto do ewidencji należy dołączyć:

- dokument potwierdzający dokonanie sprzedaży,
- protokół przyjęcia zwrotu towaru lub reklamacji towaru albo usługi podpisany przez sprzedawcę i nabywcę.

Przykład wypełnienia ewidencji zwrotów towarów i uznanych reklamacji

EWIDENCJA ZWROTÓW I UZNANYCH REKLAMACJI ZA STYCZEŃ 2018 R. (okres rozliczeniowy: miesiąc lub kwartał/rok)
Sprzedawca: Dobre Okna Sp. z o.o. 99-999 Łódź, ul. Wiosenna 1 NIP: XXX-XX-XX-XXX
Sklep firmowy Dobre Okna: 99-999 Łódź, ul. Letnia 1

Numer ewidencyjny kasy rejestrującej: AA12345									
Lp.	Dane dotyczące sprzedaży			Data zwrotu	Numer protokołu	Zwrot całości należności		Zwrot części należności	
	data sprzedaży	numer paragonu fiskalnego (lub oznaczenie innego dokumentu potwierdzającego sprzedaż)	nazwa towaru lub usługi			wartość brutto	kwota VAT	zwracana kwota brutto	kwota VAT
1.	4.01.2018	Oryginał paragonu fiskalnego 12345	parapet wewnętrzny	10.01	11	123,00	23,00		
2.	3.01.2018	Kopia paragonu fiskalnego 12456	roleta wewnętrzna	19.01	12			49,20	9,20
Podsumowanie:						123,00	23,00	49,20	9,20

Anna Malinowska

 kierownik sklepu
 (podpis przyjmującego zwrot)

PRZYKŁAD

Sprzedawca dokonał 30 stycznia sprzedaży odzieży na rzecz osoby prywatnej. Sprzedaż została zaewidencjonowana przy użyciu kasy rejestrującej. 10 lutego klient zwrócił część zakupionych towarów.

Sprzedawca, rozliczający VAT za okresy miesięczne, ma prawo w deklaracji VAT-7 za luty do zmniejszenia kwoty podatku należnego, która dotyczy zwróconych towarów, jeżeli ich zwrot:

- spowodował zwrot zapłaty, której kwota odpowiada wartości zwróconych towarów,
- został udokumentowany w odrębnej ewidencji, o której mowa w § 3 ust. 4 rozporządzenia w sprawie kas, tj. zawierającej m.in. dokument potwierdzający dokonanie sprzedaży oraz podpisany przez strony transakcji protokół zwrotu towarów.

U podatników rozliczających zwroty towarów, których sprzedaż zastała zaewidencjonowana przy użyciu kasy rejestrującej, największe wątpliwości powoduje ustalenie prawa do obniżenia podatku należnego, w przypadku gdy:

- zwrotowi towarów nie towarzyszy zwrot paragonu fiskalnego przez nabywcę oraz
- protokół przyjęcia zwrotu towarów nie został podpisany przez nabywcę.

Z § 3 ust. 4 rozporządzenia w sprawie kas wynika, że w celu udokumentowania zwrotu towarów do ewidencji należy dołączyć dokument potwierdzający dokonanie sprzedaży. W przypadku transakcji zarejestrowanej za pomocą kasy rejestrującej dokumentem tym jest niewątpliwie paragon fiskalny. Jednak nabywca dokonujący zwrotu to-

warów nie zawsze zwraca sprzedawcy paragon. W takich okolicznościach należy mieć na względzie, że paragon fiskalny to niejedyny dokument potwierdzający dokonanie sprzedaży, który uzasadnia korektę obrotu zaewidencjowanego przy użyciu kasy rejestrującej. Organy podatkowe nie kwestionują obniżenia podatku należnego z powodu zwrotu towarów, w przypadku gdy sprzedawca nie dysponuje oryginałem paragonu fiskalnego, jeśli posiada inne dokumenty, na podstawie których można potwierdzić dokonaną wcześniej sprzedaż, której dotyczy korekta.

Z takim stanowiskiem można spotkać się m.in. w interpretacji indywidualnej z 28 lutego 2017 r. (sygn. 2461-IBPP3.4512.79.2017.1.EJ), w której Dyrektor IS w Katowicach wyjaśnił, że w przypadku braku oryginału paragonu fiskalnego:

MF (...) dopuszczalne jest np. odszukanie na rolce kasy (lub w pamięci fiskalnej) danych konkretnej operacji sprzedaży i ich czytelne wydrukowanie. Innym dopuszczalnym rozwiązaniem jest zastąpienie oryginału paragonu fiskalnego wydrukiem z terminala (w przypadku płatności bezgotówkowych), czy też przedstawienie przez klienta dowodu zapłaty kartą kredytową, dowodu dokonania przelewu na konto sprzedawcy, bądź przedłożenie karty gwarancyjnej. Dowody te potwierdzają i dowodzą, że towar lub usługa zostały zakupione w danym dniu, u danego sprzedawcy.

W rezultacie w piśmie tym organ podatkowy stwierdził, że zwrot towaru przez klienta, który nie posiada paragonu fiskalnego dokumentującego sprzedaż towaru, nie wyklucza obniżenia podatku należnego, jeśli sprzedawca dysponuje innymi dowodami sprzedaży oraz zachował pozostałe warunki korekty wskazane w § 3 ust. 4 rozporządzenia w sprawie kas. Z pisma wynika bowiem, że dla dokonania korekty podatku należnego wystarczające jest, że:

MF (...) Wnioskodawca dysponuje dowodem sprzedaży wydrukowanym z systemu aukcyjnego, oświadczeniem klienta o odstąpieniu od umowy oraz wydrukami potwierdzającymi przelewy środków pieniężnych.
W związku z tym, posiadanie przez Wnioskodawcę ww. dokumentów potwierdzających dokonanie sprzedaży jak również prowadzenie odrębnej ewidencji, o której mowa w § 3 ust. 4 ww. rozporządzenia zawierającej wszystkie wymagane tym przepisem dane oraz sporządzany protokół przyjęcia zwrotu towaru lub uznania reklamacji towaru lub usługi, który jest podpisywany zarówno przez sprzedawcę jak i nabywcę są wystarczające do obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług, a tym samym dokonania korekty podatku należnego.

Prawa do obniżenia podatku należnego nie wyklucza także brak podpisu nabywcy na protokole przyjęcia zwrotu towaru, pod warunkiem że dostawca posiada inne dowody, które w sposób jednoznaczny potwierdzają, iż nabywca zwrócił towar, a dostawca zwrócił nabywcy wynagrodzenie w kwocie odpowiadającej zwróconemu towarowi. Stanowisko to akceptują także organy podatkowe, czego przykładem są interpretacje indywidualne Dyrektora IS w Poznaniu z 27 stycznia 2017 r. (sygn.

3063-ILPP2-2.4512.256.2016.1.MR), Dyrektora IS w Łodzi z 14 maja 2015 r. (sygn. IPTPP4/4512-92/15-4/BM) oraz Dyrektora IS w Warszawie z 15 stycznia 2016 r. (sygn. IPPP2/4512-1007/15-2/DG) i z 3 sierpnia 2016 r. (sygn. IPPP2/4512-513/16-2/AO).

3.2. Zwrot zaliczki, której otrzymanie zaewidencjonowano przy użyciu kasy rejestrującej

Otrzymanie przed dokonaniem sprzedaży całości lub części należności (zapłaty) podlega ewidencjonowaniu z chwilą jej otrzymania (§ 3 ust. 2 rozporządzenia w sprawie kas). Oznacza to, że sprzedawca każde otrzymanie zaliczki na poczet skonkretyzowanej dostawy towarów lub świadczenia usług, w przypadku gdy transakcja dotyczy osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych, ewidencjonuje przy użyciu kasy rejestrującej w momencie jej otrzymania. Zaliczka podlega opodatkowaniu według stawki właściwej dla towaru lub usługi, której dotyczy.

W praktyce nie do rzadkości należy sytuacja, w której klient po wpłaceniu zaliczki rezygnuje z zakupu. Przepisy określone przez § 3 ust. 4–6 rozporządzenia w sprawie kas wskazują na konieczność ujęcia w odrębnej ewidencji jedynie zwrotów towarów i uznanych reklamacji towarów i usług, które skutkują odpowiednim zwrotem należności (zapłaty) z tytułu sprzedaży, oraz oczywistej pomyłki. Natomiast zwrot zaliczki (przy założeniu, że nie jest on skutkiem uznanej reklamacji), której otrzymanie zostało wcześniej zaewidencjonowane na kasie fiskalnej, nie został szczegółowo uregulowany w tych przepisach. Powoduje to, że nie skutkuje on również bezwzględnym obowiązkiem udokumentowania w sposób określony przez § 3 ust. 4–6 rozporządzenia w sprawie kas (zob. interpretację indywidualną Dyrektora IS w Warszawie z 26 lipca 2013 r., sygn. IPPP2/443-471/13-2/RR).

Korekta podatku należnego spowodowana zwrotem zaliczki powinna być jednak ujęta w dodatkowej ewidencji (odrębnej od ewidencji zwrotów towarów i uznanych reklamacji oraz oczywistych pomyłek) prowadzonej na potrzeby korekt podatku należnego, co wynika z art. 109 ust. 3 ustawy o VAT. Dane zawarte w takiej ewidencji powinny umożliwić identyfikację transakcji w zakresie korekty podatku należnego. Choć nie ma takiego obowiązku, jednak zakres tych danych może być zbieżny z warunkami określonymi np. przez § 3 ust. 4 rozporządzenia w sprawie kas.

PRZYKŁAD

Spółka prowadząca sprzedaż mebli na rzecz osób prywatnych ewidencjonuje sprzedaż przy użyciu kasy rejestrującej. 20 stycznia klient złożył zamówienie na wybrany towar i wpłacił tego dnia zaliczkę. Obrót z tego tytułu został zaewidencjonowany przy użyciu kasy rejestrującej.

5 lutego klient zrezygnował z zakupu, gdyż okazało się, że dostawa wybranej przez klienta kolekcji mebli, ze względu na zdolności produkcyjne, jest możliwa do zrealizowania dopiero za 2–3 miesiące. Z powodu długiego czasu oczekiwania klient zrezygnował z zakupu, wobec czego spółka zwróciła mu kwotę wpłaconej wcześniej zaliczki.

Spółka, rozliczająca VAT za okresy miesięczne, ma prawo w deklaracji VAT-7 za luty do zmniejszenia kwoty podatku należnego z tytułu zwrotu zaliczki, jeżeli:

- dokonała faktycznego, udokumentowanego zwrotu zaliczki,
- ujęła zwrot zaliczki w odrębnej ewidencji korekt sporządzonej dla celów VAT.

O sposobie udokumentowania korekty podatku należnego w związku ze zwrotem zaliczki przesądza przyczyna tego zwrotu. Jeżeli bowiem zwrot zaliczki wynika z uznania reklamacji towarów lub usług, wówczas udokumentowanie korekty podatku należnego powinno przebiegać zgodnie z warunkami określonymi w § 3 ust. 4 rozporządzenia w sprawie kas. Do takich okoliczności odniósł się Dyrektor IS w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 10 października 2014 r. (sygn. ITPP1/443-745/14/AJ). Pismo dotyczy podatnika prowadzącego ośrodek szkolenia kierowców, który pobierał od uczestników kursu zaliczki na poczet wykonywanych usług. Zdarzały się sytuacje, w których w trakcie trwania kursu klient rezygnował z dalszych zajęć i w celu dokończenia kursu przenosił się do innej szkoły nauki jazdy, wobec czego przysługiwał mu częściowy zwrot za niewykorzystane godziny zajęć. Organ podatkowy uznał, że takie okoliczności – wskazujące na uznanie reklamacji – wypełniają przesłankę zawartą w § 3 ust. 4 rozporządzenia w sprawie kas, wobec czego podatnik miał:

MF (...) obowiązek prowadzenia ewidencji, o której mowa w ww. § 3 ust. 4 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących, zawierającej wymienione w tym przepisie elementy, a także dokument potwierdzający dokonanie sprzedaży oraz protokół przyjęcia reklamacji usługi, w tym przypadku rezygnacji z dalszego korzystania z usługi, podpisany przez sprzedawcę i nabywcę.

3.3. Zapis korekty sprzedaży paragonowej w ewidencji JPK_VAT

Korekty związane ze zwrotem towaru lub zaliczki, które były ewidencjonowane na kasie, są rozliczane w bieżącej deklaracji, tzn. deklaracji, w której nastąpił zwrot. W rozliczeniu za ten sam okres należy tę korektę wpisać w ewidencji JPK_VAT. MF, odpowiadając na pytania podatnika („Jednolity Plik Kontrolny (JPK) – Pytania i odpowiedzi”) dostępny na stronie <http://www.finanse.mf.gov.pl/web/wp/pp/jpk/pytania-i-odpowiedzi>):

W jaki sposób dokonać zapisu, w przypadku sprzedaży ewidencjonowanej na kasie rejestrującej, jeżeli w danym miesiącu miały miejsce zwroty towarów i obniżenia ceny (które zostały ujęte w odrębnej ewidencji korekt)? Czy wystarczy dokonać jednego zapisu zbiorczego (wartość z raportu miesięcznego pomniejszona o korekty), czy należy doko-

nać dwóch zapisów: – pierwszy zapis z raportu miesięcznego, – drugi zapis jako korekta na „minus” dokonywana na podstawie ewidencji korekt?

uznał, że w JPK_VAT:

MF *Istnieje możliwość zastosowania obu rozwiązań – jednego zbiorczego zapisu lub dwóch oddzielnych.*

Dlatego to od podatnika zależy, jaki sposób zapisu w JPK_VAT zastosuje:

- jeden zbiorczy zapis na podstawie raportu kasowego i ewidencji korekt lub
- dwa odrębne zapisy, tj. jeden na podstawie raportu kasowego, a drugi na podstawie ewidencji korekt.

3.4. Ewidencjonowanie pomyłek

Niezależnie od ewidencji zwrotów i uznanych reklamacji podatnik jest także zobowiązany do prowadzenia ewidencji pomyłek w związku z wystąpieniem oczywistej pomyłki w ewidencjonowaniu sprzedaży. Zasady jej prowadzenia określają przepisy § 3 ust. 5 i 6 rozporządzenia w sprawie kas. Wynika z nich, że w przypadku wystąpienia oczywistej pomyłki w ewidencjonowaniu sprzedaży przy użyciu kasy rejestrującej podatnik dokonuje niezwłocznie jej korekty przez ujęcie w odrębnej ewidencji:

- błędnie zaewidencjonowanej sprzedaży (wartość sprzedaży brutto i wartość podatku należnego),
- krótkiego opisu przyczyny i okoliczności popełnienia pomyłki oraz dołączenie oryginału paragonu fiskalnego dokumentującego sprzedaż, przy której nastąpiła oczywista pomyłka.

Ponadto podatnik ponownie ewidencjonuje sprzedaż z zastosowaniem kasy rejestrującej, ale już w prawidłowej wysokości.

Sposób postępowania w przypadku stwierdzenia oczywistej pomyłki w ewidencjonowaniu sprzedaży:

Krok 1. Po stwierdzeniu błędu niezwłocznie ująć transakcję w ewidencji pomyłek (wartość brutto i VAT).

Krok 2. W ewidencji pomyłek zwięźle wskazać opis przyczyny/okoliczności pomyłki.

Krok 3. Do ewidencji pomyłek dołączyć oryginał paragonu fiskalnego, który potwierdza błędną sprzedaż.

Krok 4. Ponownie zaewidencjonować transakcję za pomocą kasy rejestrującej, ale już w prawidłowej wysokości

O ile więc do ewidencji zwrotów towarów i uznanych reklamacji podatnik musi dołączyć dokument potwierdzający dokonanie sprzedaży, o tyle do ewidencji oczywistych pomyłek ma on obowiązek dołączenia oryginału paragonu fiskalnego.

Wzór ewidencji pomyłek

EWIDENCJA POMYŁEK ZA STYCZEŃ 2018 R. (okres rozliczeniowy: miesiąc lub kwartał/rok)					
Sprzedawca: „Wszystko dla domu” Alicja Nowak 99-999 Przemysł, ul. Wiosenna 1 NIP: XXX-XXX-XX-XX					
Punkt sprzedaży: 99-999 Przemysł, ul. Letnia 1					
Numer ewidencyjny kasy rejestrującej: AA12345					
Lp.	Data pomyłki	Numer paragonu fiskalnego	Wartość błędnie zaewidencjonowanej sprzedaży		Przyczyna/okoliczności pomyłki (krótki opis)
			wartość brutto	kwota VAT	
1.	17.01.2018	123456	16,00	3,00	Dwukrotne zaewidencjonowanie tego samego towaru (2 x płyn do mycia okien).
2.	22.01.2018	123599	0,59	0,11	Błędne (zaniżone) wprowadzenie ceny płynu do mycia naczyń.
Podsumowanie:			16,59	3,11	
..... Monika Wiśniewska sprzedawca (podpis osoby prowadzącej ewidencję)					

Większość organów podatkowych uznaje, że pomyłek:

MF (...) które są ujawniane po upływie dłuższego czasu od sprzedaży (na koniec dnia czy dnia następnego), nie można uznać za oczywiste pomyłki, o których mowa w tym przepisie [tj. w § 3 ust. 5 i 6 rozporządzenia – przyp. red.] (patrz: pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14 maja 2014 r., sygn. IPPP2/443-228/14-2/KOM).

Błędy te podlegają korekcie, ale muszą być zaewidencjonowane w odrębnej ewidencji korekt.

Nie jest to jednak jednolite stanowisko. Część organów przyznaje prawo do wykazywania w tej ewidencji każdej pomyłki, również w sytuacji, gdy sprzedawca nie ma oryginału paragonu.

W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 13 marca 2014 r. (sygn. ILPP2/443-1215/13-2/EN) czytamy:

MF

Zatem w sytuacji, kiedy Wnioskodawca nie dysponuje oryginałem paragonu, ponieważ np. zaginie, ulegnie zniszczeniu, zostanie wydany klientowi, z którym po transakcji sprzedaży nie ma ponownego kontaktu może skorygować obrót z tytułu sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kasy fiskalnej przy założeniu, że podstawą prawidłowego sporządzenia rozliczenia jest rzeczywisty przebieg transakcji gospodarczej, udokumentowany rzetelnymi dowodami i wynika z zapisów zawartych w prowadzonych urzędzeniach księgowych.

Wnioskodawca powinien zatem wykazać w ewidencji, o której mowa w § 3 ust. 5 rozporządzenia błędnie zaewidencjonowaną sprzedaż przy czym dla udokumentowania korekty obrotu Wnioskodawca może w przypadku braku oryginału paragonu fiskalnego wykorzystać np. kopię paragonu danej sprzedaży oraz pokwitowania wypłaty z drukarki fiskalnej zawierające błędne kwoty, które uiścił klient za dany lek oraz rejestr tych pomyłek podpisany przez farmaceutę (rejestr apteczny korekt z programu licencjonowanego X) odzwierciedlające rzeczywisty przebieg transakcji.

Z powodu sprzecznych stanowisk dotyczących sytuacji, gdy nie dysponujemy oryginałem paragonu, należy uznać, że nie jest to oczywista pomyłka, i korekty należy dokonać, wykonując wpis w odrębnej ewidencji, której zasad prowadzenia nie regulują przepisy.

3.5. Ewidencjonowanie udzielonych rabatów

Rabat udzielony w momencie dokonywania transakcji zmniejsza obrót w chwili jego udzielenia. Paragon fiskalny stwierdzający sprzedaż z rabatem udzielonym w momencie jej dokonania powinien dokumentować faktyczny obrót wraz z należną kwotą VAT, tj. w wysokości uwzględniającej przyznany rabat. Rabat ten określany jest mianem rabatu transakcyjnego. Według § 8 ust. 1 pkt 9 rozporządzenia w sprawie kas paragon fiskalny musi zawierać wartość udzielonych w ten sposób rabatów.

Może jednak wystąpić sytuacja, w której rabat na towar lub usługę jest udzielany dopiero po dokonaniu sprzedaży (np. na podstawie obrotów wynikających z paragonów fiskalnych okazanych przez nabywcę). Rabaty udzielane po dokonaniu sprzedaży zarejestrowanej za pomocą kasy fiskalnej są bardzo rzadką praktyką, jednak nie można jej wykluczyć.

Przyznanie rabatu potransakcyjnego wymaga skorygowania obrotu i kwot VAT zgodnie z rzeczywistym przebiegiem transakcji. Przepisy rozporządzenia w sprawie kas określają zasady prowadzenia ewidencji zwrotu towarów i uznanych reklamacji oraz ewidencji oczywistych pomyłek.

Jednak nie wyczerpują wszystkich możliwych sytuacji, w których należy dokonać korekty sprzedaży zaewidencjonowanej przy użyciu kasy rejestrującej. Przepisy te nie

regulują kwestii prowadzenia ewidencji korekt sprzedaży w związku z udzieleniem rabatu potransakcyjnego.

Nie oznacza to, że zdarzenia tego typu nie podlegają korekcie. Należy objąć je odrębną ewidencją korekt, prowadzoną w sposób rzetelny i wiarygodny, która zawiera wszystkie dane niezbędne do prawidłowego wypełnienia deklaracji VAT, w tym elementy wymienione w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT. Ewidencja korekt, prowadzona w związku z udzieleniem osobie prywatnej rabatu potransakcyjnego, powinna zawierać dane dotyczące:

- podatnika będącego sprzedawcą (imię i nazwisko lub nazwa, adres oraz NIP),
- kasy fiskalnej, której dotyczy korekta sprzedaży (nazwa i numer ewidencyjny),
- korygowanej transakcji (numer korygowanego paragonu fiskalnego, nazwa towaru lub usługi, wartość zmniejszająca obrót i kwotę VAT na skutek przyznanego rabatu).

Wskazane jest, aby do ewidencji przyznanych rabatów dołączyć dokument potwierdzający sprzedaż, w związku z którą udzielono rabatu. Może nim być kopia paragonu fiskalnego (oryginał zatrzymuje konsument). Gdy rabat jest wynikiem uznanej reklamy, korekty dokonujemy na zasadzie wskazanej w pkt 3.1.

4. Sprzedaż internetowa

Sprzedaż internetowa jest jedną z form sprzedaży wysyłkowej. Polega na tym, że konsument – poprzez złożenie zamówienia na stronie internetowej – dokonuje transakcji zakupu. Zwykle sprzedaż ta następuje za pobraniem pocztowym. Wówczas sprzedawca wysyła nabywcy zamówiony towar za pośrednictwem poczty lub firmy kurierskiej, a nabywca z chwilą otrzymania towaru przekazuje pracownikowi poczty lub kurierowi zapłatę za towar, która następnie zostaje przekazana sprzedawcy. Bywa też tak, że firma wysyłkowa dostarcza nabywcy towar dopiero po otrzymaniu od konsumenta zapłaty, która wpływa na rachunek bankowy firmy wysyłkowej. Wówczas wysyłka towaru następuje dopiero po otrzymaniu całkowitej lub częściowej zapłaty za przyszłą dostawę towaru.

4.1. Dokumentacja sprzedaży internetowej

W momencie składania zamówienia nabywca deklaruje, czy dokonuje zakupu firmowego czy prywatnego. Jeśli nabywa towary i usługi jako osoba prywatna, wówczas transakcja jest dokumentowana na zasadach ogólnych przewidzianych dla tego rodzaju sprzedaży.

Sprzedaż towarów i usług na rzecz konsumentów podlega obowiązkowi ewidencji za pośrednictwem kasy fiskalnej, bez względu na formę, w jakiej sprzedaż ta jest realizowana. A więc niezależnie od tego, czy jest to sprzedaż bezpośrednia czy sprzedaż za pośrednictwem Internetu, podlega ewidencjonowaniu przy użyciu kasy. W przypadku sprzedaży internetowej ustawodawca przewidział dodatkowe zwolnienie.

Zwolnieniem z obowiązku zarejestrowania transakcji przy użyciu kasy fiskalnej objęte są:

- dostawy towarów w systemie wysyłkowym (pocztą lub przesyłkami kurierskimi),
- świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych,

pod warunkiem że:

- zapłata za wykonaną czynność nastąpiła w całości za pośrednictwem:
 - poczty lub banku (na rachunek bankowy podatnika) lub
 - spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem),
- z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczy ta zapłata i – w przypadku dostawy towarów – na czyją rzecz została dokonana (dane nabywcy, w tym jego adres).

PRZYKŁAD

Podatnik prowadzi sprzedaż odzieży przez Internet. Zapłata za towar zamówiony przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej w całości wpływa na rachunek bankowy podatnika (za pośrednictwem poczty lub banku). Towar jest dostarczany po otrzymaniu zapłaty.

Obroty podatnika z tytułu sprzedaży na rzecz osób prywatnych przekraczają limit zwolnienia w kwocie 20 000 zł, wobec czego jest on obowiązany do stosowania kasy fiskalnej.

Jednak ze względu na to, że zapłata za dostarczoną odzież wpływa na rachunek bankowy sprzedawcy, to – w odniesieniu do tych transakcji – nie występuje obowiązek ewidencjonowania ich przy użyciu kasy fiskalnej. Warunkiem jest jednak takie prowadzenie dokumentacji (ewidencji), aby można było jednoznacznie przyporządkować otrzymaną zapłatę do dokonanej sprzedaży.

Zwolnienie to nie dotyczy każdej sprzedaży dokonanej przez Internet. Nie mogą nim być objęte czynności wymienione w § 4 rozporządzenia w sprawie zwolnień, w tym np. sprzedaż sprzętu radiowego, telewizyjnego i fotograficznego (z wyłączeniem niektórych elementów tego sprzętu), płyt CD i DVD oraz wyrobów tytoniowych, perfum.

Krajowa sprzedaż za pośrednictwem Internetu dokonywana na rzecz osób fizycznych, które nie prowadzą działalności gospodarczej, nie wymaga potwierdzenia fakturą. Dopiero jeśli osoba prywatna zażąda wystawienia faktury za dostarczony towar (wykonaną usługę), to sprzedawca ma obowiązek ją wystawić. Terminy, w których firma wysyłkowa jest obowiązana potwierdzić sprzedaż fakturą wystawianą na żądanie nabywcy, określa art. 106i ust. 6 ustawy o VAT.

Gdy osoba prywatna zażąda wystawienia faktury, podatnik ma obowiązek to żądanie spełnić, jeśli od końca miesiąca, w którym nastąpiła sprzedaż lub otrzymanie zapłaty, do momentu zgłoszenia tego żądania nie upłynęły trzy miesiące.

Jeżeli podatnik nie korzysta ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej, ma obowiązek zaewidencjonować sprzedaż w dniu dokonania dostawy,

chyba że wcześniej otrzymał zaliczkę. Obecnie za dzień dokonania dostawy uznaje się dzień wydania towaru przewoźnikowi, jeżeli między stronami umowy nie zostały ustalone szczególne warunki transportu towaru. W tym dniu powstaje obowiązek podatkowy w VAT. Tak wynika z pisma Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 23 stycznia 2015 r. (sygn. ILPP1/443-1125/14-2/HW). W praktyce oznacza to, że wydając towar, do wysyłki należy załączyć paragon.

4.2. Korekta sprzedaży internetowej

Warto również podkreślić, że korekta sprzedaży objętej zwolnieniem z ewidencjonowania nie wymaga udokumentowania w ewidencji zwrotu towarów i uznanych reklamacji oraz w ewidencji pomyłek, o których mowa w § 3 rozporządzenia w sprawie kas.

Gdy sprzedaż jest ewidencjonowana na kasie rejestrującej, obowiązują takie same zasady jak przy sprzedaży stacjonarnej. Dla podatników dokonujących sprzedaży przez Internet problemem jest zaewidencjonowanie w terminie otrzymanej zaliczki, gdyż informacje na temat jej otrzymania uzyskują często później. Według przepisów rozporządzenia zaliczkę ewidencjonujemy w chwili jej otrzymania, czyli powstania obowiązku podatkowego (§ 3 ust. 2 rozporządzenia w sprawie kas). Szczególnym problemem są zaliczki uzyskane na przełomie okresów rozliczeniowych.

Nadal nie ma regulacji, które wskazywałyby, jak postąpić, gdy zaliczka jest wpłacana na konto i sprzedawca dowiaduje się o jej wpłacie np. następnego dnia.

W praktyce mogą się zdarzyć sytuacje, że zaliczka wpłynie na rachunek bankowy:

- danego dnia, a podatnik dowie się o niej dopiero następnego dnia albo po kilku dniach,
- w ostatnim dniu miesiąca, ale podatnik uzyska wiadomość o wpłacie zaliczki dopiero na początku następnego miesiąca.

W takich przypadkach pozostaje stosować dotychczasową zasadę, tzn. ewidencjonować zaliczkę w chwili uzyskania informacji o jej wpłacie, a korekty dokonywać na podstawie odrębnej ewidencji, gdy zaliczkę zaewidencjonowano w następnym miesiącu. Podatnik powinien więc zarejestrować zaliczkę na bieżąco, gdy uzyska informację o jej wpłacie.

W rozporządzeniu w sprawie kas rejestrujących nie zostały określone zasady prowadzenia ewidencji korekt, gdy wpłata została zaewidencjonowana po terminie. W tym celu można stworzyć ewidencję korekt zaliczek i na jej podstawie dokonywać zapisów w ewidencji VAT.

Przykład ewidencji korekt zaliczek

Ewidencja korekt zaliczek za okres
.....
Imię i nazwisko lub nazwa firmy
.....
Adres

..... NIP					
Numer ewidencyjny kasy rejestrującej					
Lp.	Data zaewidencjonowania zaliczki	Okres rozliczeniowy, w którym została zaewidencjonowana	Okres rozliczeniowy, w którym powinna być zaewidencjonowana	Kwota zaliczki	
				wartość netto	VAT

Jeżeli sprzedawca korzysta z serwisu płatności, np. PayU, i gromadzone tam środki wpłacone przez klienta są cały czas do jego dyspozycji, to za dzień powstania obowiązku podatkowego należy przyjąć datę zarejestrowania wpłaty w serwisie. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 7 marca 2016 r. (sygn. ILPP2/4512-1-882/15-4/AD) czytamy:

MF

Należy zatem stwierdzić, że w analizowanej sprawie pomimo, że środki pieniężne są przez Klientów przekazywane na konto „B”, Wnioskodawca jest ich faktycznym dysponentem i są one stale w dyspozycji Wnioskodawcy. W związku z tym, bez znaczenia jest dla rozstrzygnięcia okoliczność co do terminu, w którym płatności od Klientów zostaną przekazane na konto bankowe Wnioskodawcy. Biorąc zatem pod uwagę powyższe okoliczności, w powiązaniu z art. 19a ust. 8 ustawy, należy stwierdzić, że moment, w którym płatność za towary zakupione w sklepie internetowym zostanie zarejestrowana w serwisie „B”, stanowi moment powstania obowiązku podatkowego.

5. Ewidencja sprzedaży dokonanej na rzecz konsumenta, gdy sprzedawca nie ma obowiązku posiadania kasy fiskalnej, a nabywca nie żąda faktury

Z reguły dostawa towaru lub wykonanie usługi na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej wymaga potwierdzenia sprzedaży paragonem fiskalnym lub fakturą, jeśli zażąda jej nabywca. Ale może się zdarzyć również taka sytuacja, gdy sprzedawca nie wręczy nabywcy żadnego z tych dokumentów. Tak będzie np. wtedy, gdy:

- sprzedawca jest zwolniony z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy fiskalnej np. ze względu na nieprzekroczenie limitu obrotów w kwocie 20 000 zł lub ze względu na sposób zapłaty za dostarczony towar lub wykonaną usługę, a
- nabywca, będący osobą prywatną, nie zażąda faktury.

Pomimo braku obowiązku ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy fiskalnej oraz potwierdzenia sprzedaży fakturą na podatniku ciąży obowiązek zaewidencjono-

wania sprzedaży bezrachunkowej w taki sposób, aby na tej podstawie mógł on prawidłowo sporządzić deklarację VAT, składaną po zakończeniu okresu rozliczeniowego, w którym wystąpiła transakcja sprzedaży niepotwierdzona żadnym dokumentem (paragonem ani fakturą).

Przepisy ustawy o VAT nie precyzują określonej formy i sposobu prowadzenia ewidencji sprzedaży VAT, nie zawierają również jednolitego, powszechnie obowiązującego wzoru tej ewidencji. Obowiązek jej prowadzenia nakłada art. 109 ust. 3 ustawy o VAT. Z przepisów tych wynika, że podatnicy VAT czynni są obowiązani prowadzić ewidencję zawierającą dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej. Ewidencja ta powinna zawierać następujące dane niezbędne do określenia:

- przedmiotu i podstawy opodatkowania,
- wysokości kwoty podatku należnego,
- korekt podatku należnego,
- kwoty podatku naliczonego obniżającej kwotę podatku należnego,
- korekt podatku naliczonego,
- kwoty podatku podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu,

a także inne dane służące identyfikacji poszczególnych transakcji, w tym numer, za pomocą którego kontrahent jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej. Musi być obowiązkowo prowadzona w formie elektronicznej.

Wymieniony przepis nie podaje konkretnego wzoru ewidencji VAT. Określa natomiast warunki, jakim powinna ona odpowiadać, i cel, któremu ma służyć. Tym samym podatnik sam powinien wybrać taki sposób jej prowadzenia, który ułatwi mu terminowe i prawidłowe sporządzenie deklaracji i wysłanie JPK_VAT na podstawie danych zgromadzonych w tej ewidencji.

PRZYKŁAD

Podatnik składa miesięczne deklaracje VAT. Prowadzi on działalność gospodarczą polegającą na sprzedaży za pośrednictwem automatów. Z automatu można kupić gorące napoje. Sprzedaż odbywa się na terenie szkół oraz zakładów pracy. Korzysta ona ze zwolnienia od obowiązku ewidencjonowania przy użyciu kas rejestrujących. Na podatniku nie ciąży też obowiązek wystawiania faktur, gdyż sprzedaż odbywa się bezpośrednio na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej (uczniów, kadry nauczycielskiej, pracowników zakładu pracy itd.).

Podstawę do ujęcia w ewidencji VAT obrotów i kwot podatku należnego ze sprzedaży towarów przy użyciu automatów może stanowić protokół ze zbioru utargu w formie raportu z pobrania gotówki z automatu za dostawy towarów dokonane w danym miesiącu. Protokół z przeliczonego utargu stanowi dowód wewnętrzny, na podstawie którego sprzedaż jest wprowadzana do ewidencji sprzedaży VAT. Podstawę do ujęcia sprzedaży w ewidencji VAT może stanowić także inna przyjęta przez podatnika forma udokumentowania, pod warunkiem że w sposób wiarygodny będzie odzwierciedlała

zrealizowaną sprzedaż. Protokół sporządzony ze zbioru utargu powinien dotyczyć wszystkich dostaw towarów dokonanych w danym miesiącu, co do których powstał obowiązek podatkowy związany z wydaniem towarów (art. 19a ust. 1 i 8 ustawy o VAT).

6. Obowiązki informacyjne związane z używaniem kas rejestrujących

Podatnicy, którzy rozpoczynają ewidencjonowanie na kasie rejestrującej, mają liczne obowiązki informacyjne, które określa rozporządzenie w sprawie kas.

6.1. Zgłaszanie kas rejestrujących w celu rozpoczęcia ewidencjonowania sprzedaży przy ich użyciu

Aby rozpocząć ewidencjonowanie na kasie rejestrującej, należy dopełnić obowiązków informacyjnych. Jest to podstawa skorzystania z ulgi na zakup kasy rejestrującej.

Zasady zgłoszenia kas rejestrujących

	Zakres czynności i jej cel	Termin wykonania czynności	Podstawa prawna wynikająca z rozporządzenia w sprawie kas
Krok 1	Podatnik zawiadamia naczelnika urzędu skarbowego o zamiarze rozpoczęcia ewidencjonowania. Zawiadomienie, zawierające informację o liczbie kas i miejscu (adresie) ich używania, jest składane w celu skorzystania z ulgi na zakup kasy. Wzór zawiadomienia – zał. nr 1.	Przed rozpoczęciem ewidencji sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej	§ 13 ust. 1 pkt 1
Krok 2	Serwisant kas dokonuje fiskalizacji kasy rejestrującej.	Przed rozpoczęciem ewidencji sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej	§ 13 ust. 1 pkt 2 i ust. 3
Krok 3	Podatnik zgłasza dane dotyczące kasy rejestrującej do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w celu otrzymania numeru ewidencyjnego. Wzór zgłoszenia – zał. nr 2. Podmiot prowadzący serwis główny lub serwis kas w tym samym czasie również składa zgłoszenie danych dotyczących kasy właściwemu dla podatnika naczelnikowi urzędu skarbowego.	W ciągu 7 dni od dnia fiskalizacji	§ 13 ust. 5 oraz § 21 ust. 1
Krok 4	Podatnik nanosi numer ewidencyjny kasy w książce kasy oraz w sposób trwały na obudowę kasy.	Po otrzymaniu zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego w sprawie nadania kasie numeru ewidencyjnego	§ 14 ust. 1 pkt 5

6.1.1. Zawiadomienie o liczbie kas i miejscu (adresie) ich używania

Rozpoczęcie prowadzenia ewidencji jest poprzedzone złożeniem pisemnego zawiadomienia do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, informującego, że podatnik będzie ewidencjonował sprzedaż z zastosowaniem kasy rejestrującej. Celem jego złożenia jest późniejsze odliczenie lub zwrot kwoty wydatkowanej przez podatnika na zakup kasy. Terminowe złożenie pisemnego zawiadomienia zawierającego informację o liczbie kas i miejscu (adresie) ich używania jest jednym z warunków, które musi spełnić podatnik w celu otrzymania częściowej rekompensaty wydatku na zakup kasy, zwanej powszechnie ulgą na zakup kasy. Zawiadomienie należy złożyć według wzoru określonego w załączniku nr 1 do rozporządzenia w sprawie kas.

Przykład wypełnionego zawiadomienia

Dane podatnika <i>ALFA Sp. z o.o.</i> (imię i nazwisko/nazwa) <i>09-400 Płock, ul. Wiosenna 1</i> (adres) <i>774-12-34-567/610123456</i> NIP/REGON	<i>Płock, 28 marca 2018 r.</i> (miejscowość, data)
Naczelnik Urzędu Skarbowego <i>Płocku</i> w	
ZAWIADOMIENIE	
Informuję, że z dniem 1 kwietnia 2018 r. rozpoczynam ewidencjonowanie przy zastosowaniu następującej liczby kas rejestrujących: 2 (sztuk), w tym 0 (sztuk) kas rezerwowych.	
Kasy te będą się znajdować w następujących miejscach*:	
1) <i>08-400 Płock, ul. Letnia 1, Sala zabaw</i> 2) <i>08-400 Płock, ul. Jesienna 1, Sala zabaw</i> 3) 4) 5)	 (liczba szt.: <i>1</i>) (liczba szt.: <i>1</i>) (liczba szt.:) (liczba szt.:) (liczba szt.:)
<i>Adam Malinowski</i> (czytelny podpis wnioskodawcy)	
* Należy podać dokładny adres oraz nazwę placówki, a w przypadku kas przenośnych – adres siedziby lub adres zamieszkania podatnika.	

Podatnik, który zamierza ewidencjonować sprzedaż przy użyciu tylko jednej kasy fiskalnej, ma prawo do skorzystania z pewnego uproszczenia w procedurze informacyjnej związanej z instalacją kasy fiskalnej. Podatnik ten może złożyć zawiadomienie zawierające informację o liczbie kas i miejscu (adresie) ich używania na formularzu zgłoszenia przez podatnika danych dotyczących kasy, którego wzór stanowi załącznik nr 2 do rozporządzenia w sprawie kas. W takim przypadku musi być ono złożone przed powstaniem obowiązku ewidencjonowania.

PRZYKŁAD

Od kwietnia 2018 r. podatnik jest zobowiązany do ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy fiskalnej. Na potrzeby jego działalności wystarczające jest używanie tylko jednej kasy. Fiskalizacja kasy nastąpiła 24 marca 2018 r., a 27 marca 2018 r. podatnik złożył w urzędzie skarbowym zgłoszenie danych dotyczących kasy na formularzu, którego wzór określa załącznik nr 2 do rozporządzenia w sprawie kas. Nie musiał składać odrębnego zawiadomienia o liczbie kas i miejscu adresie ich używania (według załącznika nr 1 do rozporządzenia w sprawie kas).

Pozostali podatnicy, tzn. ci, którzy ewidencjonują sprzedaż za pomocą więcej niż jednej kasy rejestrującej, nie mogą skorzystać z tego uproszczenia. Przed powstaniem obowiązku ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej składają oni fiskusowi zawiadomienie o liczbie kas i miejscu (adresie) ich używania, natomiast w ciągu siedmiu dni od dnia fiskalizacji składają fiskusowi kolejną informację, tj. zgłoszenie danych dotyczących kasy.

6.1.2. Zgłoszenie danych dotyczących kasy

Podatnicy prowadzący ewidencję obrotu i kwot podatku należnego z zastosowaniem kas rejestrujących są zobowiązani dokonać zgłoszenia kasy rejestrującej do naczelnika urzędu skarbowego w celu otrzymania numeru ewidencyjnego kasy. Tak wynika z art. 111 ust. 3a pkt 10 ustawy o VAT. Zgłoszenie to należy złożyć po dokonaniu fiskalizacji kasy.

Fiskalizacja jest potwierdzana wykonaniem raportu fiskalnego dobowego, którego wydruk jest dołączany do książki kasy. Od tego momentu kasa rejestrująca ewidencjonuje w trybie fiskalnym każdą sprzedaż dokonaną przy jej użyciu.

Po dokonaniu czynności inicjującej pracę modułu fiskalnego kasy z pamięcią fiskalną kasy podatnik składa fiskusowi zgłoszenie danych dotyczących kasy na formularzu, którego wzór określa załącznik nr 2 do rozporządzenia w sprawie kas. Na termin dokonania pisemnego zgłoszenia wskazuje § 13 ust. 5 rozporządzenia w sprawie kas. Zgodnie z tym przepisem zgłoszenie musi nastąpić w terminie siedmiu dni od dnia fiskalizacji kasy.

Złożenie zgłoszenia danych dotyczących kasy, dokonywane w celu otrzymania numeru ewidencyjnego kasy, nie powoduje powstania obowiązku wniesienia przez podatnika

opłaty skarbowej lub jakiejkolwiek innej opłaty. Otrzymanie numeru ewidencyjnego kasy jest wolne od opłat.

Fiskalizacja polega na dokonaniu przez serwisanta kas jednokrotnego i niepowtarzalnego uaktywnienia trybu fiskalnego pracy kasy z równoczesnym wpisaniem numeru identyfikacji podatkowej podatnika (NIP) do pamięci fiskalnej.

Przykład wypełnionego zgłoszenia danych dotyczących kasy

ZGŁOSZENIE/AKTUALIZACJA¹⁾ PRZEZ PODATNIKA DANYCH DOTYCZĄCYCH KASY

	1. Nr dokumentu:
	2. Data przyjęcia dokumentu (dzień, miesiąc, rok):

MIEJSCE SKŁADANIA ZGŁOSZENIA

3. Naczelnik Urzędu Skarbowego: <i>Naczelnik Urzędu Skarbowego w Płocku</i>	
4. Ulica: <i>1 Maja</i>	5. Nr domu: <i>10</i>
6. Miejscowość: <i>Płock</i>	7. Kod pocztowy: <i>09-402</i>

DANE IDENTYFIKACYJNE PODATNIKA

8. Numer identyfikacyjny (NIP): <i>774-12-34-567</i>	9. REGON/PESEL: <i>610123456</i>
10. Nazwa/Imię i nazwisko: <i>ALFA Sp. z o.o.</i>	

ADRES		
11. Kraj: <i>Polska</i>	12. Województwo: <i>mazowieckie</i>	13. Gmina/Dzielnica: <i>M. Płock</i>
14. Ulica: <i>Wiosenna</i>	15. Nr domu: <i>1</i>	16. Nr lokalu:
17. Miejscowość: <i>Płock</i>	18. Kod pocztowy: <i>09-400</i>	19. Poczta: <i>Płock</i>
20. Skrytka pocztowa:	21. Telefon: <i>24 3661234</i>	22. Adres e-mail:

MIEJSCE INSTALACJI KAS REJESTRUJĄCYCH

Lp.	Adres miejsca instalacji kasy oraz nazwa placówki ²⁾	Typ/model kasy	Numer unikatowy	Numer fabryczny	Data fiskalizacji	Data obowiązku stosowania kasy	Numer ewidencyjny kasy ³⁾
1.	09-400 Płock, ul. Letnia 1, Sala zabaw	Possnet Standard AB-CD12E	ABC12345678	98765432	24.03.2018 r.	1.04.2018 r.	
2.	09-400 Płock, ul. Jesienna 1, Sala zabaw	Possnet Classic KL-123MN	XYZ12345678	23456789	24.03.2018 r.	1.04.2018 r.	

Adam Malinowski
prezes zarządu

.....
(podpis i pieczęć podatnika)

¹⁾ Niepotrzebne skreślić.

²⁾ W przypadku kas przenośnych – adres siedziby lub adres zamieszkania podatnika.

³⁾ W przypadku pierwszego zgłoszenia pole pozostawia się puste.

W tym samym terminie, tj. w ciągu siedmiu dni od dnia fiskalizacji kasy, zgłoszenie danych dotyczących kasy składa również właściwemu dla podatnika naczelnikowi urzędu skarbowego podmiot prowadzący serwis główny lub podmiot prowadzący serwis kas. Serwis dokonuje zgłoszenia na formularzu innym niż podatek. Jego wzór określa załącznik nr 5 do rozporządzenia w sprawie kas. Zgłoszenie danych dotyczących kasy rejestrującej przez podmiot prowadzący serwis nie zwalnia z tego obowiązku podatnika (i odwrotnie).

Naczelnik urzędu skarbowego, po zgłoszeniu fiskalizacji kasy przez podatnika i podmiot prowadzący serwis główny lub podmiot prowadzący serwis kas, nadaje kasie niepowtarzalny numer ewidencyjny. Zawiadomienie o nadaniu numeru ewidencyjnego kasy rejestrującej zostaje wydane bez zbędnej zwłoki, lecz nie później niż w terminie miesiąca od daty złożenia zgłoszenia przez podatnika danych dotyczących kasy (art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej). O każdym przypadku niezłatwienia sprawy we właściwym terminie organ podatkowy jest obowiązany zawiadomić stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin załatwienia sprawy (art. 140 Ordynacji podatkowej). Naczelnik urzędu skarbowego po sprawdzeniu wszystkich wymaganych dokumentów – w drodze zawiadomienia – nadaje kasie rejestrującej numer ewidencyjny.

Następnie podatnik nanosi numer w książce kasy oraz w sposób trwały na obudowę kasy (np. za pomocą niezmywalnego markera, cyfr samoprzylepnych). Numer ewiden-

cyjny kasy zarówno dla kasy, jak i dla książki kasy jest identyczny i nie może być przypisany innym urządzeniom.

W zgłoszeniach danych dotyczących kasy, składanych w urzędzie skarbowym, zdarzają się błędy, które mogą powodować wydłużenie postępowania związanego z nadaniem kasie numeru ewidencyjnego. Do błędów, które podatnicy najczęściej popełniają w zgłoszeniu danych dotyczących kasy, zalicza się: pomyłki w adresie miejsca instalacji kasy, błędnie podany numer unikatowy lub fabryczny kasy, różnice w dacie fiskalizacji wynikające ze zgłoszeń dokonanych przez podatnika i przez serwis, złożenie zgłoszenia bez podpisu itd. Dlatego formularz zgłoszenia przez podatnika danych dotyczących kasy powinien być wypełniony:

- zgodnie ze wskazówkami znajdującymi się na tym druku,
- z wykorzystaniem informacji wynikających z książki kasy rejestrującej, w której znajdują się dane dotyczące typu/modelu kasy, numeru unikatowego i numeru fabrycznego kasy oraz daty fiskalizacji, a następnie podpisany przez podatnika lub osobę go reprezentującą.

Dokładnie wypełnione zgłoszenie należy przekazać właściwemu dla podatnika urzędowi skarbowemu.

6.2. Obowiązki informacyjne związane ze zmianą danych

Każdą zmianę, która dotyczy używanej przez podatnika kasy rejestrującej, np. zmianę miejsca używania, zmianę serwisu, a także utratę kasy, zaprzestanie jej używania itp., należy zgłosić właściwemu miejscowo naczelnikowi urzędu skarbowego.

6.2.1. Zmiana miejsca używania kasy

Miejsce używania kasy rejestrującej jest informacją zgłoszoną przez podatnika naczelnikowi urzędu skarbowego w zawiadomieniu o liczbie kas i miejscu (adresie) ich używania oraz zgłoszeniu danych dotyczących kasy. Każda zmiana tego miejsca powoduje obowiązek poinformowania fiskusa o tym zdarzeniu.

Podatnik w terminie siedmiu dni od dnia zmiany miejsca używania kasy informuje o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego, składając zgłoszenie aktualizacyjne danych dotyczących kasy (§ 14 ust. 5–7 rozporządzenia w sprawie kas). Jego wzór określa załącznik nr 2 do rozporządzenia w sprawie kas.

W przypadku zmiany miejsca używania kasy podatnik zapewnia również dokonanie zmiany w książce kasy w zakresie określenia miejsca używania kasy oraz zapewnia dokonanie zmiany danych zapisanych w pamięci kasy, dotyczących adresu punktu sprzedaży, w którym po zmianie kasa będzie używana. Zmiany w książce nanosi serwisant. Zmiana miejsca używania kasy nie wymaga odczytania zawartości pamięci fiskalnej kasy.

Zmiana miejsca używania kasy rejestrującej może dodatkowo skutkować zmianą właściwości urzędu skarbowego. W przypadku wystąpienia okoliczności skutkujących zmianą właściwości urzędu podatnik w terminie siedmiu dni od dnia wystąpienia tych okoliczności składa do właściwego (po zmianie) naczelnika urzędu skarbowego wniosek o zarejestrowanie w prowadzonej przez niego ewidencji kasy pod dotychczasowym numerem ewidencyjnym kasy. Zgłoszenie składa na formularzu określonym w załączniku nr 2 do rozporządzenia w sprawie kas. Do wniosku podatnik dołącza informację o dotychczas właściwym naczelniku urzędu skarbowego. Tak stanowi § 14 ust. 4 rozporządzenia w sprawie kas.

6.2.2. Zmiana serwisu

Aktualne przepisy precyzyjnie wskazują, jakie podmioty są uprawnione do serwisowania kas.

Zgodnie z § 14 ust. 2 rozporządzenia w sprawie kas podatnik stosujący kasy korzysta wyłącznie z serwisu prowadzonego przez podmiot prowadzący serwis główny lub podmiot prowadzący serwis kas.

Z kolei warunki zmiany podmiotu prowadzącego serwis wynikają z § 14 ust. 3 rozporządzenia w sprawie kas. Zmiana podmiotu prowadzącego serwis kas niewynikająca z naruszenia warunków jego prowadzenia może być dokonana na wniosek podatnika, za zgodą podmiotu prowadzącego serwis główny, z tym że nie może on odmówić zgody na zmianę prowadzącego serwis kas, jeżeli warunki cenowe i miejsca jego świadczenia są korzystniejsze dla podatnika. O dokonanej zmianie podatnik zawiadamia właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie siedmiu dni od dnia jej dokonania.

6.2.3. Utrata książki serwisowej kasy

Utrata książki serwisowej to okoliczność, która wymaga natychmiastowego zawiadomienia o tym zdarzeniu naczelnika urzędu skarbowego. Jak wynika z § 14 ust. 1 pkt 8 i 9 rozporządzenia w sprawie kas, podatnik powiadamia niezwłocznie naczelnika urzędu skarbowego o utracie książki kasy. Jednocześnie występuje on niezwłocznie do podmiotu prowadzącego serwis główny o wydanie duplikatu książki kasy w związku z jej utratą.

6.2.4. Kradzież kasy

Kradzież kasy rejestrującej wymaga od podatnika niezwłocznego powiadomienia o tym zdarzeniu naczelnika urzędu skarbowego. Obowiązek ten wynika z § 17 ust. 1 rozporządzenia w sprawie kas. Podatnik musi również dołączyć potwierdzenie zgłoszenia kradzieży wydane przez organy ścigania. Ewentualne odzyskanie kasy rejestrującej, utraconej na skutek kradzieży, powoduje obowiązek niezwłocznego powiadomienia naczelnika urzędu skarbowego także o tym zdarzeniu. Ponowne zastosowanie kasy do ewidencjonowania sprzedaży wymaga dokonania wcześniejszego obowiązkowego przeglądu technicznego.

6.3. Zakończenie pracy kasy w trybie fiskalnym

Choć kasa rejestrująca jest własnością podatnika, jednak kontrolę nad jej prawidłowym używaniem w zakresie ewidencjonowania sprawuje zarówno podmiot prowadzący serwis, jak i właściwy dla podatnika urząd skarbowy. Udział serwisu i fiskusa w postępowaniu kontrolnym jest szczególnie widoczny na etapie zakończenia pracy kasy w trybie fiskalnym. Zgodnie z § 15 rozporządzenia w sprawie kas taka okoliczność nakłada na podatnika obowiązek:

- 1) wykonania raportu fiskalnego dobowego i raportu fiskalnego okresowego (miesięcznego);
- 2) złożenia w terminie siedmiu dni od dnia zakończenia pracy kasy w trybie fiskalnym wniosku do naczelnika urzędu skarbowego o dokonanie odczytu pamięci fiskalnej kasy; wniosek należy złożyć na formularzu, którego wzór określa załącznik nr 3 do rozporządzenia w sprawie kas;
- 3) złożenia wniosku o wyrejestrowanie kasy z ewidencji prowadzonej przez naczelnika urzędu skarbowego; przepisy nie określają wzoru tego wniosku;
- 4) dokonania przy pomocy serwisanta kasy odczytu zawartości pamięci fiskalnej kasy przez wykonanie raportu rozliczeniowego za cały okres pracy kasy w obecności pracownika urzędu skarbowego.

Odczyt powinien być zakończony protokołem z czynności odczytania zawartości pamięci fiskalnej kasy sporządzonym przez pracownika urzędu skarbowego (z wyjątkiem przypadku, gdy wystąpi brak możliwości odczytu, o którym mowa w § 27 rozporządzenia w sprawie kas).

Protokół należy sporządzić:

- na formularzu, którego wzór określa załącznik nr 4 do rozporządzenia w sprawie kas,
- w trzech egzemplarzach, tj. po jednym dla użytkownika, wykonującego serwis oraz urzędu skarbowego.

Do protokołu powinien być załączony wykonany raport rozliczeniowy.

Przykład wypełnionego wniosku o dokonanie odczytu pamięci fiskalnej kasy

Dane podatnika <i>Anna Wiśniewska</i> (imię i nazwisko/nazwa) <i>09-400 Płock, ul. Letnia 1</i> (adres) <i>774-123-45-67/611123456</i> NIP/REGON	<i>Płock, 3 kwietnia 2018 r.</i> (miejscowość, data) Naczelnik Urzędu Skarbowego w <i>Płocku</i> ul. <i>1 Maja 10</i>
---	---

WNIOSEK
o dokonanie odczytu pamięci fiskalnej kasy

Proszę o dokonanie odczytu pamięci fiskalnej kasy:

- o numerze unikatowym: ABC12345678
- o numerze fabrycznym: 98765432
- o numerze ewidencyjnym: BB – 12345678AA
- sfiskalizowanej w dniu: 8 września 2009 r.
- zainstalowanej pod adresem: 09-400 Płock, ul. Jesienna 1

w związku z:

- 1) zakończeniem prowadzenia działalności gospodarczej w dniu 31 marca 2018 r.;*
- 2) wymianą pamięci fiskalnej kasy;*
- 3) zapełnieniem się pamięci fiskalnej kasy w dniu;
- 4) inną przyczyną, tj.;

Oświadczam, że ~~nie korzystałem~~ / korzystałem* z ulgi z tytułu zakupu kasy.

Oświadczam, że kasa była użytkowana krócej niż trzy lata, w związku z tym zwracam ulgę z tytułu zakupu kasy w wysokości: na konto urzędu skarbowego.

Anna Wiśniewska

.....
(czytelny podpis wnioskodawcy)

* Niepotrzebne skreślić.

6.4. Wymiana pamięci fiskalnej kasy

Rozporządzenie w sprawie kas określa również szczegółowy sposób postępowania w przypadku konieczności wymiany pamięci fiskalnej kasy. Z § 16 tego rozporządzenia wynika, że w takim przypadku podatnik ma obowiązek:

- 1) wykonania raportu fiskalnego dobowego i raportu fiskalnego okresowego (miesięcznego);
- 2) złożenia w terminie siedmiu dni od dnia zakończenia pracy kasy w trybie fiskalnym wniosku do naczelnika urzędu skarbowego o dokonanie odczytu pamięci fiskalnej kasy; wniosek należy złożyć na formularzu, którego wzór określa załącznik nr 3 do rozporządzenia w sprawie kas;
- 3) dokonania przy pomocy serwisanta kasy odczytu zawartości pamięci fiskalnej kasy przez wykonanie raportu rozliczeniowego za cały okres pracy kasy w obecności pracownika urzędu skarbowego.

Analogicznie jak w przypadku zakończenia przez kasę pracy w trybie fiskalnym odczyt dokonywany w związku z wymianą pamięci fiskalnej powinien być zakończony protokołem z czynności odczytania zawartości pamięci fiskalnej kasy sporządzonym przez pracownika urzędu skarbowego (z wyjątkiem przypadku, gdy wystąpi brak możliwości odczytu, o którym mowa w § 27 rozporządzenia w sprawie kas).

Do protokołu sporządzonego w trzech egzemplarzach, tj. po jednym dla użytkownika, wykonującego serwis oraz urzędu skarbowego, na formularzu, którego wzór określa załącznik nr 4 do rozporządzenia w sprawie kas, powinien zostać załączony wykonany raport rozliczeniowy.

Po wymianie pamięci fiskalnej podatnik:

- dokonuje fiskalizacji kasy przy pomocy serwisanta;
- składa zgłoszenie aktualizacyjne danych dotyczących kasy z nowym numerem unikatowym w terminie siedmiu dni od dnia otrzymania kasy od podmiotu prowadzącego serwis główny, do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, według wzoru zgłoszenia aktualizacyjnego stanowiącego załącznik nr 2 do rozporządzenia w sprawie kas.

Konieczność wymiany pamięci fiskalnej nie skutkuje wymianą książki kasy.

Serwis kas ma obowiązek brać udział w czynnościach związanych z odczytem dokonywanym na okoliczność zakończenia pracy przez kasę w trybie fiskalnym oraz wymiany pamięci fiskalnej.

Nie ma on jednak obowiązku bezpłatnego świadczenia swoich usług w tym zakresie. Przepisy nie określają wysokości należności przysługującej serwisowi za udział w wymienionych procedurach. Cenę za te usługi podatnik powinien uzgodnić z serwisem. Serwisant kas dokonuje bezpłatnych wyjaśnień dotyczących sposobu używania danej kasy lub czynności z zakresu serwisu tej kasy jedynie na żądanie właściwego dla podatnika naczelnika urzędu skarbowego (§ 31 ust. 2 rozporządzenia w sprawie kas).

6.5. Zgłoszenie kasy rejestrującej do obowiązkowego przeglądu technicznego

Obowiązkowego przeglądu technicznego kasy dokonuje się nie rzadziej niż co dwa lata. Tak wynika z § 33 ust. 1 rozporządzenia w sprawie kas. Obecne brzmienie przepisu nie pozostawia już wątpliwości co do tego, że przegląd techniczny może być dokonany także przed upływem dwóch lat, jeśli wcześniejszy termin jest dla podatnika dogodniejszy.

Obowiązujące od 1 kwietnia 2013 r. przepisy rozporządzenia w sprawie kas jednoznacznie wskazują, że obowiązkowy przegląd techniczny kasy rejestrującej może być wykonany nie rzadziej niż co dwa lata, licząc od dnia, w którym nastąpiła fiskalizacja kasy lub ostatni przegląd techniczny. Oznacza to, że przegląd można wykonywać częściej niż co dwa lata. Monitorowanie upływu terminu, w którym powinien być dokonany przegląd kasy fiskalnej, należy do obowiązków podatnika (a nie serwisu). Obowiązek terminowego powiadomienia serwisu o konieczności przeprowadzenia przeglądu kasy spoczywa wyłącznie na podatniku.

W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 26 sierpnia 2015 r. (sygn. IPPP2/4512-554/15-2/MMA) czytamy:

MF *Reasumując pierwszy przegląd techniczny kasy rejestrującej powinien być wykonany nie później niż 2 lata od daty pierwszej fiskalizacji, zaś wykonanie zarówno pierwszego jak i każdego kolejnego przeglądu kasy rozpoczyna nowy dwuletni okres dla następnego obowiązkowego przeglądu.*

Jednak wymiana modułu fiskalnego kasy i jego fiskalizacja przerywa bieg poprzedniego przeglądu technicznego dokonanego przed wymianą modułu (patrz: pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14 marca 2014 r., sygn. IPPP2/443-1391/13-2/JW).

Podatnik ewidencjonujący sprzedaż za pomocą kasy rejestrującej zgłasza kasę do obowiązkowego przeglądu technicznego do podmiotu prowadzącego serwis główny lub podmiotu prowadzącego serwis kas (§ 14 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia w sprawie kas). Natomiast serwisant kas, na podstawie dokonanego przez podatnika zgłoszenia, wykonuje obowiązkowy przegląd techniczny kasy w terminie pięciu dni od dnia zgłoszenia (§ 31 ust. 4 rozporządzenia w sprawie kas). Dla dochowania terminu obowiązkowego przeglądu technicznego kasy istotny jest moment faktycznego przeglądu kasy, a nie sam moment zgłoszenia serwisowi konieczności wykonania przeglądu. Jednak podatnik nie straci prawa do ulgi, gdy zgłosi kasę do przeglądu przed terminem.

PRZYKŁAD

Ostatni przegląd techniczny kasy został wykonany 10 maja 2016 r. Podatnik 10 maja 2018 r. powiadomił serwis kas o konieczności dokonania przeglądu technicznego. Serwis wykonał czynność 13 maja 2018 r. Podmiot prowadzący serwis dokonał terminowego przeglądu kasy, tj. w ciągu pięciu dni od otrzymania zgłoszenia. Natomiast podatnik naruszył ten termin. Kasa rejestrująca powinna być poddana obowiązkowemu przeglądowi technicznemu najpóźniej do 10 maja 2018 r.

Przegląd, który nastąpił po tej dacie, zostanie uznany za dokonany po terminie. Ewentualne negatywne konsekwencje wynikające z opóźnionego przeglądu obciążają podatnika (a nie serwis). Podatnik powinien zgłosić kasę do obowiązkowego przeglądu technicznego z odpowiednim wyprzedzeniem, tj. z uwzględnieniem czasu, który przysługuje serwisowi kas na podjęcie czynności w tym zakresie.

Obowiązkowy przegląd techniczny kasy powinien zostać zakończony wpisaniem jego wyniku do książki kasy, do której powinny być również dołączone zalecenia pokontrolne oraz kopia dokumentu potwierdzającego wykonanie przeglądu technicznego, w szczególności kopia faktury (§ 34 ust. 2 rozporządzenia w sprawie kas).

6.5.1. Sposób liczenia terminu

Termin pierwszego obowiązkowego przeglądu technicznego liczony jest od dnia fiskalizacji kasy. Natomiast termin kolejnych obowiązkowych przeglądów liczony jest od ostatnio wykonanego przeglądu kasy. Ustalenia terminu, w którym podatnik powinien przeprowadzić okresowy przegląd techniczny kasy fiskalnej, należy dokonać z uwzględnieniem przepisów art. 12 § 3–5 Ordynacji podatkowej, które wskazują na

sposób liczenia terminów. Terminy określone w latach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim roku, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, a gdyby takiego dnia w ostatnim roku nie było – w dniu, który poprzedzałby bezpośrednio ten dzień. 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.

PRZYKŁAD

Podatnik ufiskalnił kasę 30 kwietnia 2016 r. Termin wykonania pierwszego obowiązkowego przeglądu technicznego kasy rejestrującej upłynął z dniem 30 kwietnia 2018 r.

6.5.2. Szczególne terminy przeglądu

W przypadku kas o zastosowaniu specjalnym, przeznaczonych do prowadzenia ewidencji przy świadczeniu usług przewozu osób i ich bagażu podręcznego taksówkami, obowiązkowego przeglądu dokonuje się nie rzadziej niż w terminach wymaganych do kolejnej legalizacji, określonych w odrębnych przepisach o prawnej kontroli metrologicznej dla taksometru używanego do współpracy z kasą przez podatnika, jednak nie rzadziej niż co 25 miesięcy. Tak stanowi § 33 ust. 2 rozporządzenia w sprawie kas. Z kolei terminy, w których przyrządy pomiarowe wprowadzone do obrotu lub użytkowania po dokonaniu oceny zgodności powinny być zgłaszane do ponownej legalizacji, określają przepisy rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 kwietnia 2017 r. w sprawie prawnej kontroli metrologicznej przyrządów pomiarowych (Dz.U. poz. 969). Termin przeglądu kasy o specjalnym przeznaczeniu (tj. używanej w taksówce) został określony w sposób analogiczny do terminu, w jakim trzeba poddać ponownej legalizacji taksometr na podstawie wymienionego rozporządzenia. Przyjęcie takiego rozwiązania ma na celu umożliwienie podatnikowi świadczącemu usługi taksówkowe wykonania w tym samym terminie przeglądu kasy i kolejnej legalizacji taksometru, tj. nie rzadziej niż raz na 25 miesięcy.

Istnieje również obowiązek poddania przeglądowi technicznemu kasy rejestrującej utraconej w wyniku kradzieży lub wskutek siły wyższej (np. powodzi, huraganu, pożaru), a następnie odzyskanej przez podatnika. Z § 17 ust. 2 rozporządzenia w sprawie kas wynika, że w przypadku odzyskania kasy fiskalnej utraconej w wyniku kradzieży lub wskutek siły wyższej podatnik niezwłocznie powiadamia o tym naczelnika urzędu skarbowego. Przed ponownym zastosowaniem kasy rejestrującej do prowadzenia ewidencji musi on również poddać ją obowiązkowemu przeglądowi technicznemu.

Ponowne ewidencjonowanie sprzedaży za pomocą odzyskanej kasy rejestrującej może nastąpić nie wcześniej niż dnia następnego po dokonaniu tego przeglądu.

Jeżeli natomiast podatnik podejmie decyzję o rezygnacji z prowadzenia ewidencji z zastosowaniem odzyskanej kasy, utraconej w wyniku kradzieży lub wskutek siły wyż-

szej, wówczas powinien wykonać czynności wskazane w § 15 rozporządzenia w sprawie kas, tj. związane z zakończeniem przez kasę pracy w trybie fiskalnym.

6.5.3. Przywrócenie terminu przeglądu

Termin obowiązkowego przeglądu kasy fiskalnej jest ściśle określony w przepisach o VAT. W rezultacie należy więc do kategorii terminów materialnoprawnych, które nie podlegają przywróceniu.

Przywrócenie terminu nie jest możliwe nawet wówczas, gdyby do jego uchybienia doszło w sytuacji wyjątkowej dla podatnika, w tym np. na skutek działania czynnika, na który podatnik nie miał wpływu. Oznacza to, że jeżeli podatnik spóźni się z wykonaniem obowiązkowego przeglądu kasy fiskalnej, to złożenie pisma wyjaśniającego okoliczności, w jakich doszło do naruszenia terminu, nie spowoduje jego przywrócenia przez urząd skarbowy. Podatnik może być natomiast narażony na konsekwencje wynikające z tego opóźnienia.

6.5.4. Sankcje za niedotrzymanie terminu przeglądu

Na konsekwencje podatkowe, które wynikają z niedotrzymania terminu obowiązkowego przeglądu kasy fiskalnej, narażeni są ci podatnicy, którzy skorzystali z ulgi przy jej zakupie. Jeżeli podatnik w okresie trzech lat od dnia rozpoczęcia ewidencjonowania nie dokona w obowiązującym terminie zgłoszenia kasy do przeglądu technicznego przez właściwy serwis, zobowiązany jest do zwrotu odliczonej lub otrzymanej kwoty wydatkowanej na zakup kasy rejestrującej, co wynika z art. 111 ust. 6 ustawy o VAT. Rozliczenia tego należy dokonać bez wezwania urzędu skarbowego.

7. Ulga na zakup kasy rejestrującej

Aby zachęcić podatników do terminowego rozpoczynania realizacji ewidencjonowania na kasie rejestrującej, ustawodawca przewiduje ulgę na zakup kas. Pozwala tym samym odliczać od podatku lub uzyskiwać zwrot części wydatków poniesionych na zakup kas przez podatników rozpoczynających w terminie ewidencjonowanie sprzedaży za pomocą kas rejestrujących. Szczegółowe zasady korzystania z ulgi na zakup kas określa rozporządzenie Ministra Finansów z 27 grudnia 2010 r. w sprawie odliczania i zwrotu kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących (j.t. Dz.U. z 2013 r. poz. 163, dalej: rozporządzenie w sprawie ulgi na zakup kas).

7.1. Wysokość ulgi

Ulga na zakup kas jest limitowana. Odliczona lub zwrócona w ramach tej ulgi może być kwota wydatkowana na zakup każdej z kas rejestrujących zgłoszonych na dzień rozpoczęcia (powstania obowiązku) ewidencjonowania w wysokości 90% jej ceny zakupu (bez podatku), nie więcej jednak niż 700 zł (art. 111 ust. 4 oraz art. 111 ust. 5 w zw. z art. 111 ust. 4 ustawy o VAT).

Należy podkreślić, że wysokość ulgi na zakup kas ustalana jest na podstawie jej ceny netto (ceny zakupu bez podatku). Kwota podatku zapłacona przy zakupie kas rejestrujących uprawniających do ulgi na zakup kas jest rozliczana na zasadach ogólnych, a więc:

- może zostać odliczona od podatku należnego w całości – jeżeli nabyte kasy będą wykorzystywane przez podatnika wyłącznie do ewidencjonowania sprzedaży opodatkowanej,
- może zostać odliczona od podatku należnego w części – jeżeli nabyte kasy będą wykorzystywane przez podatnika VAT do ewidencjonowania zarówno sprzedaży opodatkowanej, jak i sprzedaży zwolnionej,
- nie może zostać odliczona od podatku należnego – jeżeli nabyte kasy będą wykorzystywane przez podatnika wyłącznie do ewidencjonowania sprzedaży zwolnionej od podatku.

PRZYKŁAD

Podatnik od 1 kwietnia 2018 r. rozpoczyna ewidencjonowanie na kasie rejestrującej. Podatnik ten zamierza kupić kasę rejestrującą za kwotę 500 zł netto (615 zł brutto). W tej sytuacji kwota ulgi na zakup kasy wyniesie 450 zł ($500 \text{ zł} \times 90\%$). Ponadto podatnik na zasadach ogólnych będzie mógł odliczyć od podatku należnego kwotę 115 zł. Odliczona od podatku należnego nie będzie mogła być jedynie kwota 50 zł ($10\% \text{ z } 500 \text{ zł}$).

PRZYKŁAD

Podatnik (lekarz) rozpoczyna świadczenie usług medycznych zwolnionych z VAT od 1 kwietnia 2018 r. W związku z tym jest obowiązany zakupić kasę rejestrującą. Załóżmy, że podatnik ten nabydzie w tym celu kasę rejestrującą za 700 zł netto (861 zł brutto). W tej sytuacji kwota ulgi na zakup kas wyniesie 630 zł ($700 \text{ zł} \times 90\%$). Pozostałej kwoty (tj. 70 zł ceny netto oraz 161 zł VAT) podatnik nie może odliczyć od podatku należnego.

7.2. Korzystanie z ulgi na zakup kas przez czynnych podatników VAT

Podatnicy korzystający z ulgi na zakup kas są najczęściej czynnymi podatnikami VAT. Mogą oni odliczyć kwotę ulgi na zakup kas od podatku należnego (art. 111 ust. 4 ustawy o VAT). Aby jednak to odliczenie było możliwe, konieczne jest łączne spełnienie trzech warunków. Zostały one określone w § 2 ust. 1 rozporządzenia w sprawie ulgi na zakup kas.

Pierwszym z warunków skorzystania z ulgi na zakup kas jest złożenie przez podatnika do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, przed terminem rozpoczęcia ewiden-

cjonowania obrotu i kwot podatku należnego, pisemnego zgłoszenia o liczbie kas rejestrujących i miejscu (adresie) ich używania (patrz: s. 218).

Zdaniem organów podatkowych prawo do ulgi dotyczy tylko tych kas rejestrujących, które zostały zgłoszone na dzień rozpoczęcia ewidencjonowania. Zakup w późniejszym terminie kolejnych kas rejestrujących pozbawia podatnika prawa do odliczenia.

Takie stanowisko zajął m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 21 stycznia 2010 r. (sygn. ILPP2/443-1516/09-2/EN), aktualne również w obecnym stanie prawnym. Stwierdził w niej, że:

MF (...) ulga ta przysługuje tylko przy zakupie kas w związku z wypełnieniem powstającego po raz pierwszy u danego podatnika obowiązku ewidencjonowania. Wynika to wyraźnie z treści art. 111 ust. 4 ustawy, który mówi o ulgach przysługujących przy zakupie kas rejestrujących zgłoszonych na dzień powstania obowiązku ewidencjonowania. Oznacza to, że kolejne kasy, nabyte po dacie powstania obowiązku ewidencjonowania, nie uprawniają podatnika do skorzystania z ustanowionej ulgi. Odnosi się to także do sytuacji, w której podatnik dokonuje rozszerzenia działalności, w związku z czym instalowane są nowe kasy, które są kasami nabytymi już po dniu powstania obowiązku ewidencjonowania oraz w sytuacji nabycia kas w celu wymiany starych modeli na nowe.

Na takim stanowisku stanął również m.in. WSA we Wrocławiu w wyroku z 21 stycznia 2009 r. (sygn. akt I SA/Wr 1232/08), w którym czytamy, że:

WSA (...) tylko w stosunku do tej liczby zgłoszonych kas przez podatnika przed powstaniem u niego, zgodnie z przepisami prawa, obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego w obowiązującym terminie, przysługuje mu prawo do odliczenia od tego podatku kwot wydatkowanych na zakup każdej z kas rejestrujących zgłoszonych na dzień powstania tego obowiązku, będący jednocześnie dniem rozpoczęcia ewidencjonowania.
(...) zastosowanie ulgi z tytułu nabycia kas, przy zakupie w okresie późniejszym każdej następnej kasy rejestrującej, może mieć miejsce tylko wtedy, gdy kasy te wynikają ze złożonego naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenia o liczbie kas i miejscu ich używania, przed terminem rozpoczęcia ewidencjonowania.

Natomiast według NSA zasada ta nie ma zastosowania do podatników, którzy ewidencjonują część obrotu na kasie, a następnie na podstawie zmienionych przepisów zostają zobowiązani do ewidencjonowania pozostałego obrotu (patrz: wyrok NSA z 23 lipca 2009 r., sygn. akt I FSK 1910/08).

Drugim warunkiem jest rozpoczęcie ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego nie później niż w obowiązujących terminach, przy użyciu kas rejestrujących nabytych w okresie, kiedy kasy te były objęte ważnym potwierdzeniem Ministra Finansów.

Trzecim warunkiem ulgi na zakup kas jest posiadanie przez podatnika dowodu zapłaty całej należności za kasę rejestrującą (§ 2 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia w sprawie ulgi na zakup kas).

Sposób rozliczenia ulgi na zakup kasy rejestrującej zależy od tego, jak kończy się rozliczenie w deklaracji VAT. Kwoty ulgi nie wykazujemy w JPK_VAT.

7.2.1. Rozliczenie kończy się nadwyżką podatku należnego nad podatkiem naliczonym (kwota do wpłaty)

Rozpatrzmy teraz pierwszy przypadek, gdy z rozliczenia wynika nadwyżka podatku należnego nad naliczonym.

Kwotę przysługującej ulgi należy wpisać w poz. „Kwota wydatkowana na zakup kas rejestrujących do rozliczenia w danym okresie rozliczeniowym” części E deklaracji VAT-7/VAT-7K. Można tam wpisać całą kwotę przysługującej ulgi, ale pod warunkiem, że nie będzie ona większa niż kwota do wpłaty, wynikająca z deklaracji (różnica między podatkiem należnym a naliczonym). Gdy kwota ulgi jest większa, rozliczamy ją do wysokości tej różnicy, a pozostałą część w następnych okresach rozliczeniowych.

Następnie w pozycji „Kwota podatku podlegająca wpłacie do urzędu skarbowego” wpisujemy 0, jeśli kwota ulgi jest równa lub większa niż kwota do wpłaty.

Za to gdy kwota ulgi jest mniejsza niż kwota do wpłaty, to w poz. „Kwota podatku podlegająca wpłacie do urzędu skarbowego” należy wpisać kwotę do wpłaty pomniejszoną o kwotę ulgi na zakup kasy.

PRZYKŁAD

Spółka składa deklaracje VAT-7. Z deklaracji za sierpień wynikało następujące rozliczenie:

- VAT należny – 28 860 zł,
- VAT naliczony – 28 290 zł,
- ulga na zakup kasy – 1400 zł.

Spółka może wpisać w poz. „Kwota wydatkowana na zakup kas rejestrujących do rozliczenia w danym okresie rozliczeniowym” tylko kwotę ulgi 570 zł, gdyż tyle wyniosła różnica między VAT należnym i naliczonym. Pozostałą część przysługującej ulgi, czyli 830 zł może rozliczyć w następnych okresach rozliczeniowych. W poz. „Kwota podatku podlegająca wpłacie do urzędu skarbowego” wpisuje 0.

7.2.2. Rozliczenie kończy się nadwyżką podatku naliczonego nad należnym (kwota do zwrotu lub przeniesienia na następny okres rozliczeniowy)

Teraz rozpatrzmy drugi przypadek, gdy z rozliczenia w deklaracji VAT-7 wynika nadwyżka podatku naliczonego nad należnym.

Wtedy kwota ulgi na zakup kasy przysługuje do zwrotu. Wpisujemy ją w poz. „Kwota wydatkowana na zakup kas rejestrujących, przysługująca do zwrotu w danym okresie rozliczeniowym” deklaracji VAT-7, VAT-7K, ale tylko do wysokości, w jakiej możemy ją rozliczyć w danym okresie rozliczeniowym.

Nie jest jednak możliwe rozliczenie od razu całej przysługującej ulgi. Jeśli podatnik rozlicza się za okresy:

- miesięczne – w deklaracji jednorazowo może uwzględnić 25% ulgi przysługującej na daną kasę,
- kwartalne – w deklaracji jednorazowo może uwzględnić 50% ulgi przysługującej na daną kasę.

Kwota z poz. „Kwota wydatkowana na zakup kas rejestrujących, przysługująca do zwrotu w danym okresie rozliczeniowym” deklaracji VAT-7/VAT-7K, zwiększa różnicę między VAT naliczonym i należnym, którą należy wykazać w poz. „Nadwyżka podatku naliczonego nad należnym” deklaracji VAT-7/VAT-7K.

Powstałą nadwyżkę podatnik może zadysponować według własnego wyboru, tj. wykazując:

- jako kwotę do zwrotu,
- jako kwotę do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy,
- w części do zwrotu, a w części jako kwotę do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy.

PRZYKŁAD

Spółka, która składa deklarację VAT-7 w deklaracji za sierpień, wykazała następujące rozliczenie:

- VAT należny – 18 860 zł,
- VAT naliczony – 28 290 zł,
- ulga na zakup 2 kas – 1400 zł.

Kwota ulgi, którą można rozliczyć w deklaracji za marzec, wyniosła 350 zł i spółka może ją dodać do kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wynoszącej 9430 zł. Pozostałą część przysługującej ulgi (1050 zł) należy rozliczyć w następnych okresach rozliczeniowych. W poz. „Kwota wydatkowana na zakup kas rejestrujących, przysługująca do zwrotu w danym okresie rozliczeniowym” wpisuje 350 zł. W poz. „Nadwyżka podatku naliczonego nad należnym” wpisuje 9780 zł. Spółka wykaże całą kwotę nadwyżki do zwrotu.

7.3. Korzystanie z ulgi na zakup kas przez podatników niebędących czynnymi podatnikami VAT

Z ulgi na zakup kas korzystać również mogą podatnicy niebędący czynnymi podatnikami VAT, tj. podatnicy korzystający ze zwolnienia podmiotowego oraz wykonujący wyłącznie czynności zwolnione przedmiotowo od podatku. Kwota ulgi na zakup kas jest takim podatnikom zwracana na rachunek bankowy (art. 111 ust. 5 ustawy o VAT).

Aby otrzymać zwrot, podatnicy ci muszą spełnić wszystkie trzy wskazane i omówione w poprzednim punkcie warunki, a ponadto wystąpić z wnioskiem o zwrot do właściwego dla siebie naczelnika urzędu skarbowego (§ 4 ust. 1 rozporządzenia w sprawie ulgi na zakup kas). Wniosek ten powinien zawierać: imię i nazwisko lub nazwę podatnika, jego dane adresowe oraz numer identyfikacji podatkowej. Dodatkowo podatnicy świadczący usługi przewozów osób i ładunków taksówkami osobowymi i bagażowymi we wniosku muszą również zamieścić informację o numerze licencji na wykonywanie transportu drogowego taksówką oraz o numerze rejestracyjnym i bocznym taksówki, w której zainstalowano kasę rejestrującą (§ 4 ust. 2 rozporządzenia w sprawie ulgi na zakup kas).

Do wniosku tego, w myśl § 4 ust. 3 rozporządzenia w sprawie ulgi na zakup kas, należy dołączyć:

- dane określające imię i nazwisko albo nazwę podmiotu prowadzącego serwis kas, który dokonał fiskalizacji kasy rejestrującej,
- oryginał faktury potwierdzającej zakup kasy rejestrującej wraz z dowodem zapłaty całej należności za kasę rejestrującą,
- informacje o numerze rachunku bankowego podatnika lub jego rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, na który należy dokonać zwrotu.

Dodatkowo podatnicy świadczący usługi przewozu osób i ładunków taksówkami osobowymi i bagażowymi do wniosku muszą dołączyć fotokopię świadectwa przeprowadzonej legalizacji ponownej taksometru współpracującego z kasą o zastosowaniu specjalnym, służącą do prowadzenia ewidencji przy świadczeniu tych usług, w tym również zintegrowanego w jednej obudowie z kasą.

Podatnicy spełniający warunki do uzyskania ulgi na zakup kas, którzy złożą prawidłowy wniosek ze wszystkimi wymaganymi załącznikami, powinni otrzymać zwrot kwoty ulgi na zakup kas w terminie 25 dni od daty złożenia wniosku (art. 111 ust. 5 ustawy o VAT).

7.4. Prawo do ulgi dla osoby fizycznej rozpoczynającej ponownie działalność

Niestety, obowiązujące przepisy nie regulują statusu osób fizycznych, którzy ponownie rozpoczynają prowadzenie działalności gospodarczej, jako podatników VAT. W wyjaśnieniach organów podatkowych przeważa pogląd, że podatników takich należy traktować jako podatników kontynuujących (a nie rozpoczynających) działalność gospodarczą. Z takim stanowiskiem możemy się zapoznać w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 27 marca 2015 r. (sygn. IPPP2/4512-63/15-2/RR):

MF (...) W odniesieniu do kwestii prawa do odliczenia i zwrotu kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących w przypadku ponownego podjęcia działalności gospodarczej, istotnym staje się ustalenie bytu prawnopodatkowego

Wnioskodawcy. Tym samym należy rozstrzygnąć kwestię, czy Wnioskodawca może być, w świetle przepisów prawa, uznany za podatnika rozpoczynającego działalność gospodarczą, czy też jest on, z racji wcześniej prowadzonej działalności gospodarczej, podatnikiem podatku od towarów i usług kontynuującym sprzedaż.

W tym miejscu należy podkreślić, że zaprzestanie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług przez osobę fizyczną, a następnie ponowne rozpoczęcie ich wykonywania, bez względu na to, czy o tym samym profilu czy innym, powoduje, że mamy do czynienia z tym samym podatnikiem posługującym się tym samym numerem identyfikacji podatkowej (NIP). Ponowne rozpoczęcie działalności w rozumieniu odrębnych przepisów, nie ma wpływu na byt osoby fizycznej jako podatnika podatku od towarów i usług. Ustanie bytu prawnopodatkowego w zakresie podatku od towarów i usług powoduje zmiana formy prawnej prowadzonej działalności, np. zlikwidowanie działalności prowadzonej jednoosobowo jako osoba fizyczna i podjęcie jej w formie spółki cywilnej lub odwrotnie, a nie zaniechanie na pewien czas wykonywania czynności opodatkowanych.

W konsekwencji organy podatkowe wyjaśniają, że podatnicy będący osobami fizycznymi, którzy w ramach prowadzonej poprzednio działalności gospodarczej byli w przeszłości obowiązani do ewidencjonowania sprzedaży na rzecz osób prywatnych przy zastosowaniu kas rejestrujących, rozpoczynając na nowo prowadzenie działalności gospodarczej, nie mogą skorzystać z ulgi na zakup kas (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 21 grudnia 2009 r., sygn. ILPP2/443-1371/09-3/TW, czy interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 27 marca 2015 r., sygn. IPPP2/4512-63/15-2/RR).

Także sądy potwierdzają to stanowisko. W wyroku NSA z 7 września 2017 r. (sygn. akt I FSK 2312/15) czytamy:

NSA *Przepis art. 111 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054, ze zm.) przewiduje dofinansowanie jedynie nabycia kas rejestrujących zgłoszonych przez podatnika na dzień rozpoczęcia (powstania obowiązku) ewidencjonowania, tzw. pierwszych kas, a wszystkie inne kasy, nabyte przez podatnika po dokonaniu pierwszego zgłoszenia – np. wymieniane z uwagi na zużycie, rozszerzenie działalności gospodarczej podatnika, czy też w związku z wznowieniem przez niego uprzednio zawieszonej lub zakończonej działalności gospodarczej – nie korzystają już z określonego w tym przepisie uprawnienia, które zostało skonsumowane przez niego na dzień „rozpoczęcia (powstania obowiązku) ewidencjonowania”.*

7.5. Zwrot ulgi na zakup kas

Podatnicy, którzy skorzystali (odliczyli od podatku należnego lub otrzymali zwrot) z ulgi na zakup kas, mogą być obowiązani do zwrotu kwoty ulgi. Jak wynika z przepi-

sów art. 111 ust. 6 ustawy o VAT oraz z § 6 rozporządzenia w sprawie ulgi na zakup kas, zwrot ulgi na zakup kas jest konieczny, jeżeli w okresie trzech lat od dnia rozpoczęcia ewidencjonowania:

- podatnik zaprzestanie używania kas rejestrujących; należy dodać, że nie jest zaprzestaniem używania kas rejestrujących przerwa w ich używaniu spowodowana zawieszeniem wykonywania działalności gospodarczej; należy uznać, że organ podatkowy nie musi zwracać ulgi, również gdy zgodnie z aktualnymi przepisami zostanie wykreślony z rejestru VAT na okres zawieszenia działalności;
- podatnik nie dokona w obowiązującym terminie zgłoszenia kasy do obowiązkowego przeglądu technicznego przez właściwy serwis;
- podatnik zaprzestanie działalności;
- nastąpi otwarcie likwidacji podatnika;
- zostanie ogłoszona upadłość podatnika;
- nastąpi sprzedaż przedsiębiorstwa lub zakładu (oddziału), a następca prawny nie będzie dokonywał sprzedaży, o której mowa w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, a więc sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych;
- podatnik dokona odliczenia ulgi na zakup kas z naruszeniem warunków, o których mowa w § 2 i 3 rozporządzenia w sprawie ulgi na zakup kas (zob. pkt 7.2.).

Obowiązek zwrotu odnosi się tylko do tych kas, których dotyczą zdarzenia wymienione powyżej (§ 6 ust. 2 rozporządzenia w sprawie ulgi na zakup kas). Nie wiąże się to z sytuacją, gdy przesłanką utraty ulgi na zakup kas jest zaprzestanie działalności przez podatnika, otwarcie jego likwidacji lub ogłoszenie jego upadłości. W takiej sytuacji – z oczywistych względów – utrata prawa do ulgi na zakup kas obejmuje wszystkie kasy rejestrujące posiadane przez podatnika.

W konsekwencji np. zaprzestanie używania jednej z czterech kas rejestrujących, które pozwoliły skorzystać podatnikowi z ulgi na zakup kas, zobowiązuje tego podatnika tylko do zwrotu części ulgi na zakup kas przypadającej na kasę, której używania zaprzestał.

Podatnicy VAT czynni rozliczają zwrot ulgi w deklaracji VAT-7/VAT-7K w wierszu „Zwrot odliczonej lub zwróconej kwoty wydatkowanej na zakup kas rejestrujących, o których mowa w art. 111 ust. 6 ustawy”.

Podatnicy zwolnieni z VAT mają obowiązek zwrotu do końca miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające dokonanie zwrotu (§ 6 ust. 3 rozporządzenia w sprawie ulgi na zakup kas).

Jak z tego wynika, obowiązek zwrotu kwot odliczonych lub otrzymanych z tytułu nabycia kas rejestrujących wystąpi bezspornie w przypadku zaprzestania używania kasy rejestrującej w okresie trzech lat od dnia rozpoczęcia ewidencjonowania, w związku z zaprzestaniem bądź likwidacją działalności gospodarczej. Pewne wątpliwości budzi jednak kwestia przekształcenia formy prawnej działalności gospodarczej podatnika. Taka zmiana formy prawnej działalności może przykładowo obejmować przekształ-

cenie przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w jednoosobową spółkę kapitałową czy spółki cywilnej w spółkę kapitałową.

7.5.1. Zwrot ulgi w przypadku zawieszenia działalności

Do zdarzeń, w przypadku których należy zwrócić ulgę, zaliczamy m.in. zaprzestanie używania kas rejestrujących (art. 111 ust. 6 ustawy o VAT) oraz zaprzestanie działalności (§ 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie ulgi na zakup kas).

Do zaprzestania używania kas rejestrujących dochodzi wówczas, gdy ma ono charakter trwały, definitywny. Dlatego do trwałego zaprzestania używania kas rejestrujących nie dochodzi, co do zasady, w związku z zawieszeniem wykonywania działalności gospodarczej. Potwierdzają to organy podatkowe w udzielanych wyjaśnieniach, czego przykładem może być interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 19 października 2012 r. (sygn. ITPP1/443-893/12/AJ), w której czytamy, że:

MF (...) *zaprzestanie działalności, o którym mowa w wyżej powołanym § 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia, czy też zaprzestanie używania kasy, o którym mowa w art. 111 ust. 6 ustawy nie jest tożsame z wstrzymaniem się na określony czas od prowadzenia działalności (np. zawieszenie działalności). Wstrzymanie się na określony czas od prowadzenia działalności i wznowienie jej po tym okresie nie powoduje obowiązku zwrotu odliczonej lub zwróconej podatkowo kwoty wydatkowanej na zakup kasy rejestrującej.*

Zastrzec jednak należy, że zawieszenie wykonywania działalności gospodarczej nie stanowi zaprzestania używania kas rejestrujących, o ile podatnik wznowił wykonywanie działalności gospodarczej. Potwierdził to m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w piśmie z 19 marca 2013 r. (sygn. IBPP3/443-1396/12/AŚ).

PRZYKŁAD

W lutym 2016 r. podatnik rozpoczął ewidencjonowanie sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej i skorzystał z ulgi na zakup kas. 31 grudnia 2017 r. zawiesił wykonywanie działalności gospodarczej, a 1 marca 2018 r. zlikwidował działalność gospodarczą. Spowoduje to wsteczną (tj. z dniem 31 grudnia 2017 r.) utratę przez podatnika prawa do ulgi na zakup kas.

A zatem zawieszenie przez podatnika wykonywania działalności gospodarczej samo w sobie nie spowodowało utraty prawa do ulgi na zakup kas, a w konsekwencji obowiązku jej zwrotu. Prawo do ulgi na zakup kas podatnik, co do zasady, utraci w dacie zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej, jeżeli bez wznowienia wykonywania działalności gospodarczej zaprzestanie jej prowadzenia (zlikwiduje tę działalność).

Nie zmieniła tego nowelizacja ustawy o VAT, która wprowadziła od 1 stycznia 2017 r. możliwość wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT ze względu na zawiesze-

nie wykonywania działalności gospodarczej na okres co najmniej 6 miesięcy. W takiej sytuacji podatnik zostanie tymczasowo wykreślony z rejestru podatników VAT (art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT). Z przepisów tych nie wynika bowiem, aby wykreślenie podatnika z rejestru podatników VAT będące konsekwencją zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej stanowiło przesłankę utraty prawa do ulgi na zakup kas. Gdy działalność ta zostanie zlikwidowana, wówczas w dacie jej zawieszenia podatnik straci prawo do ulgi.

8. Wystawianie faktur do paragonów

Z art. 111 ust. 1 ustawy o VAT jednoznacznie wynika, że obowiązek ewidencjonowania obrotu przy zastosowaniu kasy rejestrującej ciąży na podatnikach dokonujących sprzedaży na rzecz dwóch rodzajów podmiotów, mianowicie osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Należy podkreślić, że obowiązek ten dotyczy wyłącznie sprzedaży, która została dokonana na rzecz tych podmiotów. Tym samym obowiązek ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej nie występuje w przypadku sprzedaży na rzecz innych podmiotów, tj. firm, przedsiębiorstw, organizacji, osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą. Sprzedaż na ich rzecz należy udokumentować fakturą VAT. Jednocześnie przepisy ustawy nie zabraniają ewidencjonowania sprzedaży na rzecz tych podmiotów za pomocą kas rejestrujących. Oznacza to, że podatnik może ewidencjonować całą swoją sprzedaż na kasie rejestrującej.

Ustawodawca przewidział dla takiej sprzedaży określone warunki ewidencyjne. Mimo zaewidencjonowania tej sprzedaży na kasie rejestrującej należy ją udokumentować również fakturą.

Fakturą może zostać udokumentowana także sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności, gdy wystąpią one z takim żądaniem. Na żądanie nabywcy towaru lub usługi podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą sprzedaż, jeżeli żądanie jej wystawienia zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty. Faktura dla osoby nieprowadzącej działalności nie zawiera jednak jej numeru NIP. Obecnie dla osób nieprowadzących działalności numerem identyfikacji podatkowej jest numer PESEL, ale nie trzeba go wpisywać na fakturach.

Sprzedawca, niezależnie od zgłoszonego żądania, nie ma obowiązku wystawienia faktury dokumentującej:

- 1) czynności wymienione w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT (np. najem, dostawa wody, gazu, energii) oraz otrzymanie całości lub części zapłaty przed dokonaniem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
- 2) sprzedaż zwolnioną z VAT.

W przypadku gdy faktura dotyczy sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej, do egzemplarza faktury pozostającego u podatnika dołącza się paragon dokumentujący tę sprzedaż (art. 106h ust. 1 ustawy o VAT). Zasada ta nie dotyczy

sprzedaży dokumentowanej fakturą emitowaną przy zastosowaniu kasy rejestrującej, w przypadku gdy wartość sprzedaży i kwota podatku są zarejestrowane w raporcie fiskalnym dobowym kasy (art. 106h ust. 2 ustawy o VAT).

Od 1 stycznia 2017 r. zmieniły się natomiast zasady prowadzenia ewidencji VAT. Jej obowiązkowym elementem jest numer NIP kontrahenta (art. 109 ust. 3 ustawy o VAT). Oznacza to, że faktury dokumentujące sprzedaż na rzecz osób prowadzących działalność muszą obowiązkowo znaleźć się w ewidencji, mimo że ta sprzedaż została zaewidencjonowana na kasie rejestrującej. W takiej sytuacji należy:

- zaewidencjonować fakturę w ewidencji sprzedaży,
- o wartości wynikające z tej faktury pomniejszyć należny VAT i wartość netto, wynikające z raportu kasowego.

Podatnicy nie mają natomiast obowiązku ewidencjonowania w taki sposób faktur wystawionych na rzecz osób nieprowadzących działalności podatkowej. Faktury wystawione dla tych osób nie zawierają NIP. Jak wynika z art. 106e ust. 1 pkt 5, faktura powinna zawierać numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi. Numerem tym w Polsce jest wyłącznie numer NIP. Skoro osoba nie prowadzi działalności, to nie jest zidentyfikowana dla celów VAT i nie ma zasadniczo numeru NIP. Przedstawione zasady identyfikacji podatkowej obowiązują dopiero od kilku lat, co oznacza, że część osób nieprowadzących działalności nadal może nieprawidłowo posługiwać się nadanym im do celów rozliczeń PIT numerem NIP. Dlatego w przypadku gdy osoba zażąda wystawienia faktury, należy uzyskać informację, czy zakupy są związane z prowadzoną działalnością. Jeśli tak, to należy poprosić ją o podanie numeru NIP. W przeciwnym razie faktura powinna być wystawiona bez NIP i nie należy jej wpisywać do ewidencji, gdy sprzedaż została zaewidencjonowana na kasie rejestrującej.

PRZYKŁAD

Spółka ewidencjonuje całą sprzedaż na kasach rejestrujących. Z raportu kasowego za marzec wynika sprzedaż w wysokości:

- wartość netto 100 000 zł, VAT 23 000 zł – stawka 23%,
- wartość netto 50 000 zł, VAT 4500 zł – stawka 8%.

Ponadto zostały wystawione dwie faktury. Jedna dla osoby nieprowadzącej działalności, o wartości 5000 zł, VAT 450 zł (8%). Druga natomiast dla osoby prowadzącej działalność, o wartości 10 000 zł, VAT 2300 zł. Obowiązkowi ewidencjonowania podlega tylko druga faktura. Natomiast pozostała sprzedaż opodatkowana stawką 23% (wartość netto 90 000 zł, VAT 20 700 zł) oraz sprzedaż opodatkowana stawką 8% (wartość netto 50 000 zł, VAT 4500 zł) może być zaewidencjonowana na podstawie raportu kasowego.

Taki sposób ewidencjonowania nakazują organy podatkowe. Takie stanowisko zajęł m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 24 listopada 2016 r. (sygn. 1462-IPPP2.4512.689.2016.1.IZ).

Rozdział XII

Deklaracje, wnioski, informacje, ewidencje, rejestracja

(art. 96, 99, 100, 109 ustawy o VAT)

Podstawą do wypełnienia deklaracji lub informacji podsumowującej jest prawidłowo wypełniona ewidencja VAT.

1. Ewidencje VAT

Podatnicy, u których sprzedaż jest zwolniona ze względu na wysokość obrotu, są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży za dany dzień, nie później jednak niż przed dokonaniem sprzedaży w dniu następnym. W przypadku stwierdzenia, że podatnik nie prowadzi ewidencji albo prowadzi ją w sposób nierzetelny, a na podstawie dokumentacji nie jest możliwe ustalenie wartości sprzedaży, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określi, w drodze oszacowania, wartość sprzedaży opodatkowanej i ustali od niej kwotę podatku należnego. Jeżeli nie można określić przedmiotu opodatkowania, kwotę podatku ustala się przy zastosowaniu stawki 23%.

Od 1 stycznia 2018 r. każdy podatnik VAT czynny ma obowiązek prowadzenia ewidencji przy użyciu programów komputerowych i wysyłania jej za każdy miesiąc w formacie JPK_VAT do MF.

Należy jednak podkreślić, że również w 2018 r.:

- ustawodawca nie narzuca wzoru ewidencji podatkowych prowadzonych przez podatników na potrzeby VAT, trzeba jednak pamiętać, że ewidencja powinna umożliwić jej wysłanie w formacie JPK_VAT, według aktualnej struktury;
- całkowicie legalne jest prowadzenie kilku ewidencji VAT, i to nie tylko w podziale na rejestr sprzedaży i rejestr zakupów, ale także w defragmentacji ze względu na charakter operacji czy z uwagi na strukturę organizacyjną.

W pewnych sytuacjach co najmniej zasadne jest prowadzenie odrębnych ewidencji VAT dla poszczególnych jednostek organizacyjnych podatnika. Tak jest w przypadku

jednostek samorządu terytorialnego, które po centralizacji nadal są zobligowane do wyznaczania proporcji i preproporcji odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej. Przez jednostki organizacyjne samorządu terytorialnego, dla których podatnicy zdefiniują odrębne proporcje i preproporcje, należy rozumieć:

- utworzone przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządową jednostkę budżetową lub samorządowy zakład budżetowy,
- urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski.

Gdy prowadzimy kilka ewidencji, scalenia danych należy dokonać dopiero na potrzeby sporządzenia deklaracji oraz JPK_VAT. Dokładnie tak samo jak jednostki samorządu terytorialnego, ewidencje w podziale na części dla poszczególnych „placówek” mogą prowadzić podatnicy, którzy mają oddziały. Każdy oddział może prowadzić odrębną ewidencję.

Od 2017 r. zmienił się art. 109 ust. 3 ustawy, który określa zasady prowadzenia ewidencji VAT. Jak z niego wynika, czynni podatnicy VAT w dalszym ciągu są obowiązani do prowadzenia ewidencji zawierającej dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej. Nowością jest wyraźne wskazanie na informację podsumowującą, co oznacza, że w przypadku WNT podatnicy są zobligowani do uwzględniania w ewidencji numeru VAT UE dostawcy. Potwierdzają to organy podatkowe. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 25 października 2016 r. (sygn. 1462-IPPP3.4512.637.2016.2.RD) czytamy:

MF *Mając na uwadze powyższe ustalenia w myśl art. 109 ust. 3 ustawy od 1 stycznia 2017 r. w przypadku ewidencji wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu usług, dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca, w ewidencji zawierającej dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej Wnioskodawca nie może jako kontrahenta wykazywać nazwy swojej Spółki podając swój NIP.*

Dlatego ewidencja VAT powinna zawierać w szczególności:

- dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania,
- wysokość kwoty podatku należnego, korekt podatku należnego,
- kwoty podatku naliczonego obniżające kwotę podatku należnego, korekt podatku naliczonego,
- kwoty podatku podlegające wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu, a także
- inne dane służące identyfikacji poszczególnych transakcji, w tym numer, za pomocą którego kontrahent jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej.

Największe wątpliwości nasuwają się w odniesieniu do pozycji: „inne dane służące identyfikacji poszczególnych transakcji”. Co prawda ustawodawca przykładowo wymienia numer VAT kontrahenta, co oznacza, że numer ten powinien być ujawniany w rejestrze sprzedaży i zakupów, jednak będzie to tylko wskazówka, a nie kompletna informacja o „innych danych służących identyfikacji poszczególnych transakcji”.

Po uchwaleniu nowych przepisów uzasadniony był niepokój o to, czy resort finansów nie będzie oczekiwał obligatoryjnego prezentowania w ewidencjach VAT, a w konsekwencji również w JPK_VAT, szczegółowych danych o poszczególnych transakcjach (każda pozycja na fakturze). Tak jednak się nie stało. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 8 grudnia 2016 r. (sygn. 0461-ITPP1.4512.761.2016.1.MN) czytamy:

MF *W konsekwencji za prawidłowe należy uznać stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym w prowadzonej ewidencji po wejściu w życie od 1 stycznia 2017 r. nowej treści przepisu art. 109 ust. 3 ustawy nie ma potrzeby prezentowania każdej pozycji faktury (sprzedaży i zakupu). Wystarczającym bowiem będzie dla identyfikacji poszczególnych transakcji zawarcie w ewidencji sprzedaży i zakupu danych stron transakcji, w tym numeru, za pomocą którego kontrahent jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej oraz numerów faktur i ich dat sprzedaży, które umożliwiają pełną identyfikację transakcji.*

Niniejsza interpretacja dotyczy wyłącznie kwestii braku obowiązku ewidencjonowania poszczególnych pozycji faktur w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług.

Jak zostało już wskazane, od 2017 r. podatnicy są zobowiązani do obligatoryjnego prezentowania w ewidencji numeru VAT kontrahenta. Poza tym ustawodawca oczekuje, że w ewidencji znajdą się dane pozwalające na identyfikację transakcji.

Ponad wszelką wątpliwość owe „inne dane”, które pozwolą na identyfikację poszczególnych transakcji, to numer faktury, jako dokumentu, który zawiera (powinien zawierać według przepisów art. 106e ustawy o VAT) szczegółowe informacje na temat poszczególnych transakcji.

2. Ewidencja w formacie JPK_VAT

Ewidencja sprzedaży i zakupu VAT jest wysyłana co miesiąc w formacie JPK_VAT. Aby prowadzoną ewidencję można było bez problemu przekształcić w format JPK_VAT i wysłać do MF, musi zawierać wymagane dane dla tego formatu. Obecnie obowiązuje wersja trzecia JPK_VAT.

Jednostka, która nie dysponuje własnym oprogramowaniem umożliwiającym wysyłanie JPK_VAT, może skorzystać z bezpłatnej aplikacji udostępnionej przez MF.

W nowej wersji JPK_VAT⁽³⁾ na 2018 r. w sekcji nagłówek zrezygnowano z elementów:

- DomyslnyKodWaluty,
- KodUrzedu.

Zmieniony został również zakres podawanych danych identyfikacyjnych podmiotu. Obligatoryjne pozostało podawanie wyłącznie: NIP (NIP) oraz nazwy składającego podmiotu (PelnNazwa).

Ponadto w strukturze JPK_VAT₍₃₎ pojawił się też dodatkowy, nieobowiązkowy element (Email). Według MF nieobowiązkowe pole zawierające adres e-mail ułatwić ma szybki kontakt z podatnikiem, kiedy administracja skarbową znajdzie niezgodności w złożonym JPK_VAT. Otrzymanie powiadomienia pozwoli przedsiębiorcom na korektę rozliczenia bez konsekwencji oraz bez potrzeby bezpośredniej wizyty w urzędzie skarbowym.

Od rozliczenia za styczeń 2018 r. uległ również zmianie sposób oznaczania korekty JPK_VAT, gdyż obowiązuje trzecia wersja programu. Jeżeli jest to pierwsza korekta pliku JPK_VAT za dany okres rozliczeniowy, w polu „Cel złożenia” wpisujemy 1. Kolejne korekty za dany okres rozliczeniowy są oznaczane następnymi numerami w kolejności. Natomiast pierwszy JPK_VAT składany za dany okres według nowej struktury w polu „cel złożenia” powinien zawierać oznaczenie „0”.

Powstaje pytanie, jak oznaczać korektę za poprzednie okresy rozliczeniowe przed styczniem 2018 r. Składając korektę, mamy obowiązek posługiwania się aktualną, trzecią wersją programu. Problem ten wyjaśniło MF w odpowiedzi na pytania podatkników publikowane na stronie <http://www.finanse.mf.gov.pl/web/wp/pp/jpk/pytania-i-odpowiedzi>, w której czytamy:

MF

W pozycji „Cel złożenia” należy podać kolejny numer, tj. jeżeli wcześniej w 2017 r. lub w latach poprzednich złożony został tylko plik pierwotny oznaczony cyfrą „1”, a pierwszej korekty dokonuje się w 2018 r. na nowej strukturze, to należy w kolumnie „Cel złożenia” wpisać cyfrę „2”, a kolejne korekty za ten sam okres oznaczamy 3, 4, 5 itd. Jeżeli w 2017 r. złożony został JPK_VAT z oznaczeniem celu złożenia „1” i potem były złożone korekty z oznaczeniem celu złożenia „2”, to składając kolejną korektę za ten okres już według nowej struktury w 2018 r. należy wpisać „3” (niezależnie od tego ile w 2017 r. złożono korekt JPK_VAT z oznaczeniem „2”). Kolejne korekty za ten sam okres oznaczamy 4, 5 itd. W 2017 r. przyjęto następującą zasadę oznaczania JPK_VAT: 1 – dla pierwotnego JPK_VAT 2 – dla każdej kolejnej korekty JPK_VAT. W 2018 r. przyjęto następującą zasadę oznaczania JPK_VAT: 0 – dla pierwotnego JPK_VAT 1, 2, 3, 4.... dla kolejnych korekt JPK_VAT za ten sam okres.

3. Deklaracje VAT

Podatnicy VAT czynni są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu. Podatnicy, którzy wybrali kwartalne rozliczenie, składają deklaracje do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale. Podatnicy zwolnieni składają deklaracje tylko w przypadkach, gdy rozliczają VAT za sprzedawcę (patrz: rozdział XX).

Od rozliczenia za styczeń lub I kwartał 2018 r. każdy podatnik ma obowiązek składać deklaracje VAT-7/VAT-7K/VAT-8/VAT-9M/VAT-13/VAT-14 w formie elektronicz-

nej. Natomiast od rozliczenia za lipiec lub III kwartał 2018 r. będą obowiązywać nowe wersje deklaracji VAT-7₍₁₈₎/VAT-7K₍₁₂₎.

W 2018 r. nie mają prawa do rozliczeń kwartalnych podatnicy, którzy:

- nie posiadają statusu małego podatnika; muszą oni od rozliczenia za styczeń składać wyłącznie miesięczne deklaracje;
Status małego podatnika w 2018 r. ma podatnik, u którego wartość sprzedaży (wraz z podatkiem) nie przekroczyła w 2017 r. kwoty 5 176 000 zł, oraz podatnik prowadzący przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzający funduszami inwestycyjnymi, zarządzający alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, będący agentem, zlece-niobiorcą lub inną osobą świadczącą usługi o podobnym charakterze, z wyjątkiem komisu – jeżeli kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzenia za wykonane usługi (wraz z podatkiem) nie przekroczyła w 2017 r. kwoty 194 000 zł.
- rozpoczynają wykonywanie czynności opodatkowanych w okresie 12 miesięcy, po-czawszy od miesiąca, w którym dokonali rejestracji jako podatnicy VAT czynni.

Podatnicy dokonujący dostaw towarów wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy również nie mogą składać kwartalnych deklaracji, chyba że łączna wartość netto tych dostaw nie przekroczyła, w żadnym miesiącu kwartału lub w poprzedzających go czterech kwartałach, kwoty 50 000 zł. Gdy kwota ta zostanie przekroczona, nie będzie już miało znaczenia, czy wartość dostaw przekroczyła kwotę odpowiadającą 1% wartości ich sprzedaży netto. Podatnicy muszą składać wtedy miesięczne deklaracje.

Deklaracje składamy do właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Do ustalania urzędu skarbowego właściwego dla rozliczeń VAT stosujemy zasady ogólne wynikające z art. 17 ustawy – Ordynacja podatkowa. Z regulacji tych wynika, że jeżeli ustawy podatkowe nie stanowią inaczej, właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby podatnika.

Ustawa o VAT reguluje zasady ustalania właściwości urzędu, gdy podatnicy:

- nie posiadają siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski – w takim przypadku właściwym organem podatkowym jest Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście;
- mający siedzibę na terytorium UE i podmioty zagraniczne, które na terytorium UE takiej siedziby nie mają, zostaną zidentyfikowani na potrzeby procedury szczególnej rozliczania VAT dla usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych, dla których państwem członkowskim konsumpcji jest Rzeczpospolita Polska – w takim przypadku właściwym organem podatkowym jest Naczelnik Łódzkiego Urzędu Skarbowego;
- dla których Polska jest państwem członkowskim identyfikacji, świadczą usługi telekomunikacyjne, nadawcze oraz elektroniczne na rzecz osób niebędących podatnikami na terytorium innego niż Rzeczpospolita Polska państwa członkowskiego Unii Europejskiej – w takim przypadku w sprawach VAT właściwym organem podatkowym jest Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście.

Ponadto w rozporządzeniu Ministra Finansów z 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 122) zostały określone przypadki ustalania właściwości miejscowej urzędu skarbowego w sprawach VAT:

- gdy podatnik nie ma w Polsce siedziby, tylko stałe miejsce prowadzenia działalności – w takiej sytuacji dla rozliczeń VAT właściwy będzie urząd ze względu na to stałe miejsce prowadzenia działalności;
- od importu towarów, o których mowa w art. 33, 34 i art. 37 ust. 1 i 3 oraz w art. 38 ustawy o VAT – w takiej sytuacji właściwość ustalana jest na podstawie przepisów Prawa celnego.

W pozostałych przypadkach właściwość miejscowa urzędu skarbowego dla osób fizycznych w sprawach VAT będzie ustalana według miejsca zamieszkania, a dla pozostałych podatników – według adresu siedziby.

Wykaz obowiązujących formularzy VAT

Oznaczenie deklaracji	Termin złożenia	Kto składa
1	2	3
VAT-7 Deklaracja dla podatku od towarów i usług	Do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu	Podatnik VAT czynny, który nie wybrał kwartalnego rozliczenia
VAT-7K Deklaracja dla podatku od towarów i usług	Do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale	Podatnik VAT czynny, który wybrał kwartalne rozliczenie i posiada status małego podatnika
VAT-8 Deklaracja dla podatku od towarów i usług	Do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu	Podatnik zwolniony z VAT, który w zgłoszeniu rejestracyjnym VAT-R zadeklarował, że będzie dokonywał WNT
VAT-9M Deklaracja dla podatku od towarów i usług	Do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy	Podatnik zwolniony z VAT, który nie ma obowiązku składania VAT-8
VAT-10 Deklaracja dla podatku od towarów i usług przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu nowych środków transportu	14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego	Podatnik zwolniony z VAT, który nie ma obowiązku składania VAT-8 i który dokonuje wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu
VAT-11 Deklaracja dla podatku od towarów i usług od wewnątrzwspólnotowej dostawy nowego środka transportu	Do ostatniego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy	Osoby fizyczne i prawne, które nie są podatnikami VAT, jeśli dokonują wewnątrzwspólnotowej dostawy nowych środków transportu
VAT-12 Skrócona deklaracja dla podatku od towarów i usług w zakresie taksówek osobowych opodatkowanych w formie ryczałtu	Do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu	Podatnicy świadczący usługi taksówek, którzy wybrali rozliczenie w formie ryczałtu

1	2	3
VAT-13 Deklaracja dla podatku od towarów i usług przedstawiciela podatkowego	Do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu	Przedstawiciel, który wykonuje czynności w imieniu własnym na rzecz podatnika
VAT-IM Deklaracja importowa dla podatku od towarów i usług	Do 16 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów, nie później jednak niż przed złożeniem deklaracji VAT-7/VAT-7K	Podatnicy, którzy z tytułu importu stosują pojedyncze pozwolenia
VAT-UE Informacja o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach. Korekty dokonujemy na formularzu VAT-UEK	Do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy	Podatnicy zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, którzy dokonują WDT, WNT, są drugimi w kolejności podatnikami w transakcji trójstronnej, świadczą usługi na rzecz podatnika podatku od wartości dodanej, dla której miejsce świadczenia ustala się na podstawie art. 28b ustawy o VAT (zob. pkt 4).
VAT-21 Zawiadomienie Naczelnika Urzędu Skarbowego o wyborze miejsca opodatkowania/o rezygnacji z wyboru miejsca opodatkowania w przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju	Zawiadomienie – co najmniej na 30 dni przed dostawą towarów, poczynsz od której podatek zamierza skorzystać z opcji opodatkowania dostawy w kraju przeznaczenia towarów. Rezygnacja – przed datą dostawy, poczynsz od której podatek nie zamierza korzystać z opcji opodatkowania dostawy w kraju przeznaczenia towarów	Podatnik dokonujący sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, w przypadku którego wysokość obrotów nie zobowiązuje go do opodatkowania dostawy w kraju przeznaczenia towarów
VAT-22 Dokument potwierdzający wywóz przez nabywcę nowego środka transportu z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na terytorium innego państwa członkowskiego	Nie składa do urzędu skarbowego	Podatnik dokonujący wywozu nowego środka transportu bez użycia innego środka transportu
VAT-23 Informacja o wewnątrzwspólnotowym nabyciu środka transportu	14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego	Podatnicy dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu lub innych środków transportu, od których podatek jest rozliczany w deklaracji, jeżeli środek transportu ma być przez nabywcę zarejestrowany na te-

1	2	3
		rytorium kraju lub jeżeli nie podlega rejestracji, a jest użytkowany na terytorium kraju. Podatnicy dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu, gdy nie mają obowiązku składania deklaracji VAT
VAT-ZD Zawiadomienie o skorygowaniu podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego	W terminie złożenia deklaracji VAT-7/VAT-7K, w których rozliczana jest ulga na złe długi	Wierzyciel dokonujący korekty podstawy opodatkowania i VAT należnego
VAT-26 Informacja o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej	Siedem dni od dnia poniesienia pierwszego wydatku związanego z użytkowaniem samochodu	Podatnicy podatku od towarów i usług wykorzystujący wyłącznie do działalności gospodarczej pojazdy samochodowe, dla których obowiązani są prowadzić ewidencję przebiegu pojazdów
VAT-27 Informacja podsumowująca/ Korekta informacji podsumowującej w obrocie krajowym	Do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy	Podatnicy podatku od towarów i usług dokonujący dostaw towarów lub świadczący usługi, dla których podatnikiem jest nabywca, w przypadkach, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8 ustawy.
VAT-28 Wniosek w sprawie kaucji gwarancyjnej	Brak wskazanego terminu	Podmiot dokonujący dostawy towarów wymienionych w zał. nr 13 do ustawy
VAT-R Zgłoszenie rejestracyjne w zakresie podatku od towarów i usług	Podatnicy VAT przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej VAT, chyba że wybierają zwolnienie. Wtedy nie muszą składać VAT-R. Jeżeli podatnicy zwolnieni z VAT rozpoczną dokonywanie sprzedaży opodatkowanej, utracą zwolnienie od podatku lub zrezygnują z tego zwolnienia, są obowiązani do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego, a w przypadku podatników zarejestrowanych jako podatnicy VAT zwolnieni – do aktualizacji tego zgłoszenia, w terminach: 1) przed dniem dokonania pierwszej sprzedaży towaru lub usługi, innych niż	Podatnicy podatku od towarów i usług

1	2	3
	zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2, 2a i 4–41 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3, w przypadku rozpoczęcia dokonywania tej sprzedaży 2) przed dniem, w którym podatnik traci prawo do zwolnienia 3) przed początkiem miesiąca, w którym podatnik rezygnuje ze zwolnienia 4) przed dniem wykonania pierwszej czynności, gdy rezygnuje ze zwolnienia od pierwszej wykonanej czynności	
VAT-Z Zgłoszenie o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług	Brak wskazanego terminu	Podatnicy VAT, którzy zaprzestali wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług
VIU-R Zgłoszenie informujące w zakresie unijnej procedury szczególnej rozliczania VAT	Brak wskazanego terminu	Podatnicy, o których mowa art. 130b ust. 1 ustawy, w przypadku gdy państwem członkowskim identyfikacji jest Polska
VIN-R Zgłoszenie informujące w zakresie nieunijnej procedury szczególnej rozliczania VAT	Brak wskazanego terminu	Podmioty zagraniczne, o których mowa w art. 132 ust. 1 ustawy, w przypadku gdy państwem członkowskim identyfikacji jest Polska
VIU-D Deklaracja dla rozliczania podatku VAT w zakresie procedury unijnej	Do 20 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale	Podatnicy, o których mowa w art. 130b ust. 1 ustawy, w przypadku gdy państwem członkowskim identyfikacji jest Polska
VIN-D Deklaracja dla rozliczania podatku VAT w zakresie procedury nieunijnej	Do 20 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale	Podmioty zagraniczne, o którym mowa w art. 132 ust. 1 ustawy, w przypadku gdy państwem członkowskim identyfikacji jest Polska
VAT-14 Deklaracja dla podatku od towarów i usług od wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych	Do 5 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek zapłaty VAT	Podatnik lub płatnik VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia paliwa płynnego

Do korekty deklaracji VAT nie trzeba dołączać wyjaśnień przyczyn jej złożenia. Wyjątkiem są jednostki samorządu terytorialnego, gdy korygują okres sprzed centralizacji. Muszą złożyć wyjaśnienia, jaka jest przyczyna korekty, tzn. czy spowodowana centralizacją, czy nie.

4. Informacje podsumowujące VAT UE

Podatnicy, którzy biorą udział w transakcjach z unijnymi kontrahentami, składają w urzędzie skarbowym, oprócz deklaracji VAT, zbiorczą informację podsumowującą. Składają ją dopiero wówczas, gdy wystąpi u nich transakcja skutkująca tym obowiązkiem. Sam fakt zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT UE nie powoduje powstania obowiązku składania takiej informacji.

Zasady sporządzania informacji podsumowującej określają przepisy art. 100–101 ustawy o VAT. Informacja podsumowująca stanowi zbiorcze zestawienie o:

- transakcjach z unijnymi podatnikami w zakresie obrotu towarowego oraz
- świadczeniu usług, od których podatek rozliczają unijni usługobiorcy.

Obowiązek składania informacji podsumowujących wynika z konieczności kontrolowania tych transakcji między poszczególnymi państwami członkowskimi Unii Europejskiej.

Formularzem do składania informacji podsumowującej jest druk VAT-UE. W razie stwierdzenia błędu w złożonej informacji podsumowującej podatnik niezwłocznie składa korektę na formularzu VAT-UEK.

4.1. Podatnicy, którzy muszą składać informacje podsumowujące

Do składania informacji podsumowujących zobowiązani są podatnicy zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, którzy (art. 100 ust. 1 ustawy o VAT):

- 1) dokonali wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów (WDT), podlegających opodatkowaniu stawką 0% na zasadach określonych przez art. 42 ust. 1 ustawy o VAT, na rzecz podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej;
- 2) dokonali wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów (WNT) od podatników podatku od wartości dodanej zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej;
- 3) dokonali dostaw towarów w ramach wewnątrzwspólnotowych transakcji trójstronnych rozliczanych według procedury uproszczonej na zasadach określonych w art. 136 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, na rzecz podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej;
- 4) świadczyli usługi, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT (czyli opodatkowane według ogólnej zasady – w kraju usługobiorcy), na rzecz podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfiko-

wanych na potrzeby podatku od wartości dodanej. Wykazują oni tylko usługi świadczone na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, inne niż zwolnione od podatku od wartości dodanej lub opodatkowane stawką 0%, dla których zobowiązaniem do zapłaty podatku od wartości dodanej jest usługobiorca.

Choć informacje podsumowujące są składane przede wszystkim ze względu na transakcje towarowe (WDT i WNT), jednak obowiązek informacyjno-sprawozdawczy dotyczy również usług świadczonych na rzecz podatników z innych krajów UE, podlegających opodatkowaniu według zasady ogólnej określonej przez art. 28b ustawy o VAT, tj. w kraju nabywcy usługi. Podatek z tego tytułu powinien być rozliczony według mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem, czyli poprzez samonaliczenie podatku przez unijnego nabywcę z tytułu importu usług, w wyniku czego zobowiązaniem do zapłaty podatku od wartości dodanej jest nabywca danej usługi. Natomiast w naszym kraju świadczenie usług, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT, nie podlega opodatkowaniu.

PRZYKŁAD

Spółka z Wrocławia świadczy usługi reklamowe dla niemieckiego kontrahenta będącego w swoim kraju podatnikiem podatku od wartości dodanej. Miejscem świadczenia (opodatkowania) usług jest kraj usługobiorcy – Niemcy. Dla spółki wykonana usługa reklamowa stanowi czynność, która w Polsce nie podlega opodatkowaniu VAT. Z kolei dla niemieckiego podatnika zakup tych usług stanowi import usług, od którego powinien on rozliczyć podatek w swoim kraju. W Niemczech usługi reklamowe są opodatkowane stawką inną niż 0% i nie są zwolnione z opodatkowania VAT. Spółka wykazuje tę transakcję w informacji podsumowującej.

PRZYKŁAD

Spółka z Sopotu nabyła od duńskiego kontrahenta (podatnika) usługi tłumaczenia. Duński kontrahent nie ma w Polsce ani siedziby, ani stałego miejsca prowadzenia działalności (oddziału). Zgodnie z art. 28b ustawy o VAT miejscem opodatkowania usługi jest Polska. Spółka jest zobowiązana do rozliczenia podatku należnego od usługi nabytej od zagranicznego kontrahenta. Transakcji tej nie wykazuje w informacji podsumowującej, ponieważ obowiązek ten nie dotyczy zakupu (importu) usług podlegających opodatkowaniu w Polsce.

PRZYKŁAD

Podatnik z Częstochowy wykonał usługę budowlaną na nieruchomości położonej we Francji. Miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami jest kraj położenia nieruchomości (art. 28e ustawy o VAT), czyli Francja. Podatnik nie wykazuje tej transakcji w informacji podsumowującej, ponieważ obowiązek ten dotyczy świadcze-

nia usług, dla których miejsce opodatkowania jest ustalane na podstawie art. 28b ustawy o VAT. Natomiast dla świadczenia usług budowlanych miejsce opodatkowania wyznacza art. 28e ustawy o VAT. Świadczenie usług budowlanych w innych krajach UE (np. we Francji) nie wymaga składania informacji podsumowującej w celu wykazania tej transakcji.

4.2. Termin złożenia informacji podsumowującej

Informację podsumowującą składa się za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu dokonania transakcji wymienionych w art. 100 ust. 1 ustawy o VAT.

PRZYKŁAD

20 maja podatnik otrzymał zaliczkę na poczet WDT od kontrahenta z UE. Dostawa towarów dla unijnego podatnika nastąpiła 10 czerwca, co potwierdziła faktura wystawiona w tym samym dniu przez polskiego dostawcę. Otrzymanie zaliczki na poczet WDT nie spowodowało powstania obowiązku podatkowego z tego tytułu. Podatnik nie wykazuje zaliczki w informacji podsumowującej za maj.

Zgodnie z art. 20 ust. 1 ustawy o VAT obowiązek podatkowy dla tej transakcji powstał z chwilą wystawienia faktury (10 czerwca). Wartość całej dostawy podatnik jest zobowiązany wykazać w informacji podsumowującej za czerwiec składanej w terminie do 25 lipca.

Od rozliczenia za styczeń 2017 r. informacja podsumowująca nie może być też składana za okresy kwartalne. Ponadto obowiązkowo musi być składana w formie elektronicznej.

4.3. Zasady składania informacji podsumowującej

Informacje podsumowujące należy składać do tego samego urzędu skarbowego, do którego podatnik jest zobowiązany składać deklaracje VAT, tzn. który jest właściwy dla podatnika w sprawach VAT.

Transakcje wewnątrzwspólnotowe wykazane są w deklaracji VAT za okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy. Za ten sam okres są wykazywane w informacji podsumowującej. Wynika to z tego, że transakcje te zarówno w deklaracji VAT, jak i w informacji podsumowującej są wykazywane za okres powstania obowiązku podatkowego. Zgodnie bowiem z art. 100 ust. 3 i 4 ustawy o VAT informacje podsumowujące składa się za miesiąc, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu dokonania transakcji wymienionych w art. 100 ust. 1 ustawy o VAT.

Sam fakt zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT UE nie zobowiązuje do składania informacji podsumowującej. Jeśli w danym okresie rozliczeniowym podatnik nie wykonał żadnej transakcji wewnątrzwspólnotowej (takiej jak WDT, WNT czy świadczenie usługi dla unijnego podatnika), która spowodowałaby powstanie obowiązku

podatkowego w tym miesiącu (kwartale), wówczas w ogóle nie wystąpi obowiązek złożenia informacji podsumowującej za ten okres. Na podatniku nie ciąży obowiązek składania „zerowej” informacji podsumowującej.

4.3.1. Rozliczenie WDT uznanej za dostawę krajową

W wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika, nie później jednak niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tej dostawy (art. 20 ust. 1 ustawy o VAT). Jednak o uwzględnieniu WDT w informacji podsumowującej nie decyduje wyłącznie fakt powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do tej transakcji. W informacji podsumowującej wykazuje się jedynie tę WDT, która spełnia warunki do opodatkowania stawką 0% na podstawie art. 42 ust. 1 ustawy o VAT. Wynika to z art. 100 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

Wewnątrzwspólnotową dostawę towarów ze stawką 0% należy wykazać w deklaracji podatkowej i informacji podsumowującej składanej za miesiąc, w którym powstał z tego tytułu obowiązek podatkowy, jeżeli do upływu terminu ich złożenia za ten okres rozliczeniowy podatnik otrzymał dowody potwierdzające dostarczenie towaru do nabywcy na terytorium innego niż Polska państwa członkowskiego UE. Jest to jeden z warunków opodatkowania unijnej dostawy stawką 0% (art. 42 ust. 1 ustawy o VAT). Jeżeli natomiast podatnik nie otrzymał tych dowodów do upływu terminu złożenia miesięcznej deklaracji VAT za:

- miesiąc, w którym powstał obowiązek podatkowy, lub
 - miesiąc po nim następujący
- wówczas wykazuje tę transakcję jako dostawę krajową dopiero w deklaracji VAT składanej za miesiąc następujący po tych dwóch okresach miesięcznych – w przypadku gdy do upływu terminu złożenia miesięcznej deklaracji VAT za ten trzeci z kolei okres rozliczeniowy podatnik w dalszym ciągu nie otrzymał stosownych dowodów potwierdzających wewnątrzwspólnotową dostawę.

PRZYKŁAD

30 maja spółka dokonała dostawy towarów w ramach WDT i w tym samym dniu wystawiła fakturę. Dla tej sprzedaży obowiązek podatkowy powstał 30 maja. Transakcję należy wykazać w miesięcznej informacji podsumowującej za maj, jeżeli za ten okres spółka jest uprawniona do opodatkowania dostawy stawką 0% na podstawie art. 42 ust. 1 ustawy o VAT.

PRZYKŁAD

30 maja spółka dokonała dostawy towarów w ramach WDT. Fakturę stwierdzającą dokonanie dostawy wystawiła 2 czerwca. W takim przypadku dzień wystawienia faktury stwierdzającej WDT jest dniem powstania obowiązku podatkowego. Transakcję należy wykazać w miesięcznej informacji podsumowującej za czerwiec, jeżeli za ten okres spółka jest uprawniona do opodatkowania dostawy stawką 0% na podstawie art. 42 ust. 1 ustawy o VAT.

Podatnicy rozliczający VAT kwartalnie mogą poczekać z rozliczeniem VAT do następnego kwartału. Jeżeli przed terminem złożenia deklaracji za ten następny kwartał nie otrzymają dokumentów, wówczas rozliczają dostawę jako transakcję krajową.

W takim przypadku dokonaną transakcję uznaje się za transakcję krajową, powodującą opodatkowanie według krajowej stawki VAT właściwej dla danego towaru (zob. uchwałę NSA z 21 października 2013 r., sygn. akt I FPS 4/13).

Mimo że podatnik jest zobowiązany wykazać w deklaracji VAT unijną dostawę ze stawką krajową, jednak nie wykazuje jej w informacji podsumowującej. W informacji tej wykazaniu podlega jedynie ta WDT, do której ma zastosowanie art. 42 ust. 1 ustawy o VAT, czyli która podlega opodatkowaniu stawką 0% (art. 100 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT). Potwierdzają to organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 24 listopada 2015 r., sygn. ILPP4/4512-1-291/15-2/ISN).

Późniejsze otrzymanie dowodów potwierdzających dostarczenie towarów do unijnego nabywcy nie pozbawia podatnika prawa do opodatkowania dostawy towarów według stawki 0%. Zgodnie z art. 42 ust. 12a ustawy o VAT otrzymanie tych dowodów upoważnia podatnika do wykazania WDT ze stawką 0% w ewidencji VAT za okres rozliczeniowy, w którym dostawa ta została zrealizowana, i dokonania korekty deklaracji podatkowej oraz odpowiednio informacji podsumowującej, o której mowa w art. 100 ust. 1 ustawy o VAT.

PRZYKŁAD

10 marca podatnik dokonał wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na rzecz unijnego kontrahenta. Dostawa została potwierdzona fakturą wystawioną tego samego dnia, co oznacza, że obowiązek podatkowy z tego tytułu powstał 10 marca. Towary zostały dostarczone do Czech. Podatnik składa deklaracje VAT za okresy miesięczne. Do 25 kwietnia podatnik nie otrzymał dowodów potwierdzających dostawę dla unijnego kontrahenta. Wobec tego nie wykazał tej transakcji w deklaracji VAT za marzec. Z tego samego powodu nie wykazał jej w deklaracji VAT za kwiecień. Dalszy brak dowodów spowodował obowiązek wykazania dostawy w deklaracji VAT za maj jako dostawy krajowej podlegającej opodatkowaniu według stawki krajowej właściwej dla dostarczonych towarów. Ze względu na brak dowodów potwierdzających unijną dostawę, skutkujący brakiem prawa do zastosowania preferencyjnej stawki VAT w wysokości 0%, podatnik nie wykazał transakcji w informacji podsumowującej za marzec, kwiecień i maj.

Założmy, że podatnik otrzymał wymagane dokumenty w lipcu. Z chwilą ich otrzymania koryguje on:

- deklarację VAT i JPK_VAT za maj poprzez „wyzerowanie” dostawy krajowej (korekta „in minus”),
- deklarację VAT i JPK_VAT za marzec poprzez wykazanie dostawy wewnątrzwspólnotowej ze stawką 0% (korekta „in plus”).

Podatnik powinien też złożyć informację podsumowującą (lub jej korektę) za okres, w którym dokonał WDT, czyli za marzec, ale wcześniej nie wykazał w niej tej transakcji ze względu na brak prawa do zastosowania stawki 0%.

4.3.2. Rozliczenie nietransakcyjnego przemieszczenia towarów w ramach WNT

W transakcjach towarowych z zagranicznymi kontrahentami dość często występuje transakcja, w ramach której polski przedsiębiorca najpierw dokonuje importu towarów na terytorium któregoś z państw członkowskich UE (innego niż Polska), a następnie przemieszcza te towary z terytorium tego państwa na terytorium Polski.

W takim przypadku import towarów uznaje się za dokonany na terytorium tego państwa członkowskiego, na którego terytorium towary znajdują się w momencie ich wprowadzenia do Wspólnoty (art. 60 dyrektywy 2006/112/WE), i tam podlega on opodatkowaniu. Z kolei bezpośrednio następujące po nim przemieszczenie własnych towarów z terytorium państwa członkowskiego, które dopuściło towary do obrotu na terenie UE, na terytorium Polski stanowi dla polskiego podatnika transakcję WNT, o której mowa w art. 11 ust. 1 ustawy o VAT (zwaną także nietransakcyjnym przemieszczeniem towarów).

Z art. 100 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT wynika, że podatnicy zarejestrowani jako podatnicy VAT UE są obowiązani składać w urzędzie skarbowym zbiorcze informacje o dokonanych wewnątrzwspólnotowych nabyciach towarów, o których mowa m.in. w art. 11 ust. 1 ustawy o VAT, od podatników podatku od wartości dodanej, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej. W przypadku WNT informacja podsumowująca powinna zawierać m.in. właściwy i ważny numer identyfikacji dla transakcji wewnątrzwspólnotowych nadany przez państwo członkowskie właściwe dla podatnika podatku od wartości dodanej dokonującego dostawy towarów, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej.

W tych okolicznościach nie każde nietransakcyjne przemieszczenie towarów stanowiące WNT podlega wykazaniu w informacji podsumowującej. Takim wyjątkiem jest np. sytuacja, w której podatnik importujący towary w jednym z krajów UE nie zarejestrował się w tym państwie członkowskim dla celów podatkowych i dokonuje tam sam odprawy celnej, tj. bez udziału przedstawiciela celnego i podatkowego, a następnie przemieszcza własne towary na terytorium kraju. W takiej sytuacji transakcja przemieszczenia towarów z państwa członkowskiego UE, na terytorium którego wystąpił import towarów, do Polski nie podlega wykazaniu w informacji podsumowującej. Potwierdził to Dyrektor IS w Poznaniu w piśmie z 16 kwietnia 2014 r. (sygn. ILPP4/443-30/14-2/EWW) dotyczącym nietransakcyjnego przemieszczenia towaru (motocykla) z Niemiec do Polski przez podatnika, który wcześniej dokonał importu tego towaru na terytorium Niemiec. Podatnik ten sam dokonał odprawy celnej bez pośrednictwa przedstawiciela fiskalnego i nie zarejestrował się na terytorium Niemiec dla tej transakcji. Dostawcą i nabywcą towaru był więc ten sam podmiot.

Jeśli polski podatnik korzysta z pomocy agencji celnej, to takie nabycie wykazujemy w informacji podsumowującej, podając dane agencji i numer VAT UE jako dostawcy.

Gdy ani agencja, ani polski podatnik nie posiadają VAT UE kraju, z którego został przetransportowany towar, nie wykazują tej transakcji w informacji podsumowującej (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 3 sierpnia 2011 r., sygn. IPTPP2/443-134/11-2/IR).

4.3.3. Rozliczenie świadczenia usług wewnątrzwspólnotowych

Świadczenie usług, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT (tj. podlegających opodatkowaniu w kraju usługobiorcy, który z tytułu zakupu tych usług jest zobowiązany do zapłaty podatku od wartości dodanej), nie podlega w Polsce opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W stosunku do tych usług nie powstaje obowiązek podatkowy.

Jednak aby można było uwzględnić tego typu transakcje w informacji podsumowującej za właściwy okres rozliczeniowy, ustawodawca postanowił, że na potrzeby określenia momentu powstania obowiązku podatkowego, który wyznacza datę ujęcia transakcji w informacji podsumowującej, w zakresie świadczenia usług wewnątrzwspólnotowych wymienionych w art. 100 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT, przepisy art. 19a ust. 1–3 i 8 ustawy stosuje się odpowiednio. Oznacza to, że w razie świadczenia ww. usług za datę powstania obowiązku podatkowego uznaje się:

- w przypadku usługi przyjmowanej częściowo (podzielnej w sensie gospodarczym) – dzień wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę (art. 19a ust. 2 ustawy o VAT);
- w przypadku usługi, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń – dzień, w którym upływa każdy okres, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi (art. 19a ust. 3 ustawy o VAT);
- w przypadku usługi świadczonej w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok (tj. przez okres przekraczający 12 kolejnych, następujących po sobie miesięcy), dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń – ostatni dzień każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi (art. 19a ust. 3 ustawy o VAT);
- w pozostałych przypadkach – dzień wykonania usługi (art. 19 ust. 1 ustawy o VAT).

Jeżeli natomiast przed wykonaniem usługi polski podatnik otrzymał całość lub część zapłaty (np. zaliczkę), to obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD

Polski podatnik świadczył usługę reklamową dla bułgarskiego kontrahenta (podatnika). Usługa została wykonana 20 czerwca (data powstania obowiązku podatkowego). Transakcję tę podatnik wykaże w miesięcznej informacji podsumowującej za czerwiec.

PRZYKŁAD

Polski podatnik świadczy usługę badania rynku dla kontrahenta z Litwy. Obie strony transakcji są zarejestrowane w swoich krajach na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych. Na podstawie zawartej umowy usługa będzie świadczona za okres od 1 kwietnia do 31 sierpnia, przy czym strony postanowiły, że usługa będzie świadczona w trzech etapach. Za każdy z nich polskiemu usługodawcy przysługuje określone umową wynagrodzenie płatne w terminie 10 dni od dnia wykonania danego etapu usługi.

Pierwszy etap usługi został wykonany 21 maja. Niezależnie od tego, kiedy i czy polski usługodawca faktycznie otrzyma zapłatę za tę część usługi, w odniesieniu do tej części uznaje się, że obowiązek podatkowy powstał w dniu wykonania pierwszego etapu usługi badania rynku. Wobec tego podatnik wykazuje wewnątrzwspólnotową sprzedaż pierwszego etapu usługi, w odniesieniu do zapłaty należnej za ten etap, w miesięcznej informacji podsumowującej za maj.

PRZYKŁAD

27 czerwca polski podatnik otrzymał od duńskiego kontrahenta zaliczkę na poczet naprawy maszyny. Usługa została wykonana 4 lipca. Podatnik w miesięcznej informacji podsumowującej:

- za czerwiec ujmuje zaliczkę otrzymaną od duńskiego kontrahenta,
- za lipiec ujmuje pozostałą część należności za wykonaną usługę.

5. Krajowe informacje podsumowujące VAT-27

VAT-27, czyli informację podsumowującą w obrocie krajowym, składają:

- dostawcy towarów z zał. nr 11 do ustawy o VAT opodatkowanych na zasadzie odwrotnego obciążenia (tzn. gdy VAT rozlicza nabywca) oraz
- świadczący usługi wymienione w zał. nr 14 do ustawy o VAT (prawa do emisji CO₂ i roboty budowlane), objęte odwrotnym obciążeniem (zob. rozdział XIX).

VAT-27 należy składać do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Mogą być składane wyłącznie w formie elektronicznej.

Gdy nie powstał obowiązek podatkowy, podatnik nie składa „zerowych” informacji VAT-27.

Zasady składania informacji podsumowującej w obrocie krajowym VAT-27 zostały uregulowane w art. 101a ustawy o VAT oraz rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z 27 grudnia 2016 r. w sprawie wzoru informacji podsumowującej w obrocie krajowym (Dz.U. z 2016 r. poz. 2269).

W VAT-27 transakcje wykazujemy w podziale na kontrahentów. Kwoty z faktur wystawionych na rzecz kontrahenta (czyli łączną wartość transakcji) należy sumować i wpisywać w złotych i groszach. Nie należy ich zaokrąglać jak w przypadku deklaracji VAT-7.

Korekty informacji podsumowującej VAT-27 dokonuje się na tym samym formularzu – wystarczy zaznaczyć kwadrat 2 w poz. 8 „korekta informacji” oraz w części C lub D przy korygowanej pozycji kwadrat w kol. a.

W korekcie informacji VAT-27 należy wpisać wszystkie pozycje z pierwotnej informacji, także te niekorygowane. Jeśli w deklaracji VAT-7:

- transakcja jest korygowana na bieżąco, to na bieżąco należy to zrobić również w informacji VAT-27; nie należy składać odrębnej korekty VAT-27;
- transakcja jest korygowana wstecz, tj. w rozliczeniu za okres, kiedy powstał obowiązek podatkowy, trzeba złożyć korektę VAT-27.

Jeżeli w informacji VAT-27 zostaną stwierdzone błędy, np. błąd w podsumowaniu wartości z faktur czy w danych nabywcy, to korektę VAT-27 należy złożyć niezwłocznie.

6. Rejestracja VAT

Zgodnie z art. 96 ust. 1 ustawy o VAT podmioty spełniające warunki do uznania za podatników VAT są obowiązane złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne na formularzu VAT-R. Obowiązek ten dotyczy:

- osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej oraz osób fizycznych, wykonujących samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności (art. 15 ust. 1 ustawy o VAT),
- osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie, które nie korzystają ze zwolnienia z opodatkowania przewidzianego dla rolnika rybackiego, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT (art. 15 ust. 4 ustawy o VAT),
- organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy, jeśli wykonują czynności na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych (art. 15 ust. 6 ustawy o VAT).

Na skutek złożonego przez podatnika zgłoszenia rejestracyjnego naczelnik urzędu skarbowego, po weryfikacji danych podanych w tym zgłoszeniu, rejestruje podatnika jako „podatnika VAT czynnego” i na wniosek podatnika potwierdza to zarejestrowanie. W zmienionych przepisach podkreślono, że rejestracja odbywa się po weryfikacji danych wskazanych przez podatnika. Jest to konsekwencją wprowadzenia regulacji umożliwiających odmowę rejestracji przez organ podatkowy.

Jeżeli podatnik złoży wniosek o wydanie potwierdzenia zarejestrowania go jako „podatnika VAT czynnego” (VAT-5), to w związku z dokonaniem tej czynności urzędowej musi zapłacić opłatę skarbową w wysokości 170 zł. Należy podkreślić, że opłata skarbową w wysokości 170 zł nie jest opłatą za zarejestrowanie podatnika VAT, ale za wydanie potwierdzenia tego zarejestrowania (VAT-5). Wobec tego, jeśli podatnik nie złoży wniosku o wydanie potwierdzenia (nie ma on obowiązku dysponowania nim), to opłata skarbową nie zostanie pobrana.

W przypadku czynnych podatników VAT zgłoszenie rejestracyjne (VAT-R) powinno być złożone przed dniem dokonania pierwszej czynności opodatkowanej, takiej jak:

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
- 2) eksport towarów,
- 3) import towarów na terytorium kraju,
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Dokonanie zgłoszenia rejestracyjnego ma wyłącznie charakter formalny. Oznacza to, że podatnikiem VAT jest się niezależnie od tego, czy dokonano rejestracji na formularzu VAT-R. Status podatnika nabywa się ze względu na faktyczne okoliczności, a mianowicie ze względu na:

- wykonywanie czynności opodatkowanych wymienionych w art. 5 ustawy o VAT,
- przekroczenie wartości sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT,
- wykonywanie czynności wymienionych w art. 113 ust. 13 ustawy o VAT, które nie dają prawa do zastosowania zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT.

O tym, czy i w którym momencie podmiot stał się podatnikiem VAT, nie decyduje moment złożenia VAT-R. Decydują o tym okoliczności faktyczne. Jeśli podatek nie dopełnił obowiązku złożenia VAT-R w ustawowym terminie (przed dokonaniem pierwszej czynności opodatkowanej), mimo że działał w charakterze podatnika VAT czynnego, to może to naprawić poprzez złożenie formularza VAT-R ze wskazaniem daty rozpoczęcia działalności gospodarczej oraz okresu rozliczeniowego, od którego zachowywał się jak czynny podatek VAT. Potwierdził to również Dyrektor IS w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 13 stycznia 2016 r. (sygn. IBPP1/4512-795/15/MS).

6.1. Podatnicy niemający obowiązku składania VAT-R

Nie każdy podmiot działający w charakterze podatnika VAT musi dokonywać podatkowej rejestracji. Obowiązek składania zgłoszenia rejestracyjnego (VAT-R) nie dotyczy:

- podatników, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT, czyli tzw. drobnych przedsiębiorców. Są to podatnicy, u których sprzedaż nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym limitu obrotów w wysokości 200 000 zł;
- podatników wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 ustawy o VAT lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT.

Wymienieni podatnicy, którzy korzystają ze zwolnienia w VAT na podstawie art. 96 ust. 3 ustawy o VAT, mogą dobrowolnie złożyć zgłoszenie rejestracyjne. Wówczas naczelnik urzędu skarbowego po weryfikacji danych podanych w zgłoszeniu rejestracyjnym rejestruje podatnika jako „podatnika VAT zwolnionego” i potwierdza to zarejestrowanie, jeśli podatek złoży wniosek w tej sprawie. Otrzymanie potwierdzenia

zarejestrowania jako „podatnika VAT zwolnionego” powoduje konieczność zapłaty opłaty skarbowej w wysokości 170 zł.

Jeżeli podatnicy zwolnieni z VAT:

- rozpoczną dokonywanie sprzedaży opodatkowanej,
- utracą zwolnienie od podatku lub
- zrezygnują z tego zwolnienia,

wówczas są obowiązani do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R, a w przypadku podatników zarejestrowanych jako podatnicy VAT zwolnieni – do aktualizacji tego zgłoszenia. Obowiązek tego należy dopełnić:

- 1) przed dniem dokonania pierwszej sprzedaży towaru lub usługi (innych niż zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2, 2a i 4–41 ustawy lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3) – w przypadku rozpoczęcia tej sprzedaży;
- 2) przed dniem, w którym podatnik traci prawo do zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy – w przypadku utraty tego prawa;
- 3) przed początkiem miesiąca, w którym podatnik rezygnuje ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy oraz art. 113 ust. 1 i 9 ustawy – w przypadku rezygnacji z tego zwolnienia;
- 4) przed dniem wykonania pierwszej czynności opodatkowanej na podstawie art. 5 ustawy – w przypadku rezygnacji ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 9 ustawy, od pierwszej wykonanej czynności.

6.2. Przypadki, gdy urząd skarbowy może odmówić rejestracji do celów VAT

Prawidłowa rejestracja podmiotu jest ważna nie tylko z uwagi na zapewnienie prawidłowego poboru podatku, ale ma również znaczenie dla pozostałych uczestników obrotu gospodarczego. W celu prawidłowego funkcjonowania systemu VAT konieczne jest zapewnienie prawdziwości wpisów do rejestru podatników. Z tego powodu na organach podatkowych spoczywa obowiązek sprawdzenia prawidłowości zgłoszenia przed dokonaniem rejestracji podatnika VAT.

Naczelnik urzędu skarbowego w określonych przypadkach może odmówić zarejestrowania podmiotu jako podatnika VAT, który dopiero ubiega się o wpis i złożył w tym celu zgłoszenie rejestracyjne VAT-R. Podstawę do tego daje art. 96 ust. 4a ustawy o VAT, z którego wynika, że naczelnik urzędu skarbowego nie dokonuje rejestracji podmiotu jako podatnika VAT bez konieczności zawiadamiania podmiotu, jeżeli:

- dane podane w zgłoszeniu rejestracyjnym są niezgodne z prawdą lub
- podmiot ten nie istnieje, lub
- mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z tym podmiotem albo jego pełnomocnikiem, lub
- podmiot albo jego pełnomocnik nie stawia się na wezwania naczelnika urzędu skarbowego,

- z posiadanych informacji wynika, że podatnik może prowadzić działania z zamiarem wykorzystania działalności banków w rozumieniu art. 119zg pkt 1 Ordynacji podatkowej lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi w rozumieniu art. 119zg pkt 9 Ordynacji podatkowej.

Nadrzędnym celem wprowadzonych przepisów jest zapobieganie oszustwom podatkowym poprzez uniemożliwienie rejestracji podmiotowi, który rejestruje działalność gospodarczą nie po to, by ją prowadzić, ale po to, by wyłudzić zwrot VAT. Odmowa rejestracji jako czynnego podatnika VAT ma wykluczyć prawo do odliczenia podatku naliczonego (art. 88 ust. 4 ustawy o VAT).

Przesłanką odmowy rejestracji podatnika nie może być natomiast brak środków materialnych, technicznych i finansowych do prowadzenia zgłaszanej działalności gospodarczej. Takie wnioski wynikają z wyroku TSUE z 14 marca 2013 r. w sprawie C-527/11 (Ablesio SIA), w którym Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE stoją na przeszkodzie temu, żeby:

TSUE (...) organ skarbowy państwa członkowskiego odmawiał nadania numeru identyfikacji podatkowej do celów podatku od wartości dodanej spółce z tego tylko powodu, że w mniemaniu tego organu nie posiada ona środków materialnych, technicznych i finansowych do wykonywania zgłaszanej działalności gospodarczej.

Z krajowego orzecznictwa sądowego wynika, że fakt wskazania jako siedziby „wirtualnego biura”, czyli adresu użyczonego w celu rejestracji, nie może być wyłączną podstawą odmowy rejestracji podmiotu. Tak uznał NSA w wyroku z 5 sierpnia 2014 r. (sygn. akt II FSK 3549/13). Podobne wnioski wynikają z prawomocnego wyroku WSA w Krakowie z 14 lipca 2016 r. (sygn. akt I SA/Kr 516/16), w którym sąd stwierdził, że:

WSA (...) wskazanie w dokumentach VAT-R lub NIP-8 jako siedziby „wirtualnego biura” nie może być jedyną okolicznością uzasadniającą odmowę rejestracji jako podatnika VAT.

Choć wskazanie „wirtualnego biura” jako siedziby podmiotu nie musi powodować odmowy rejestracji, z pewnością takie okoliczności będą szczegółowo weryfikowane przez organy podatkowe. Wskazuje na to uzasadnienie projektu nowelizacji ustawy o VAT, z którego wynika, że: (...) fakt deklarowania prowadzenia działalności w tzw. wirtualnych biurach powinien być elementem oceny ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w rozliczaniu podatku VAT przez podmiot nowo zarejestrowany, skłaniającym organy podatkowe do zastosowania swego rodzaju działań zabezpieczających interes budżetu państwa.

6.3. Odpowiedzialność pełnomocnika, który dokonał rejestracji w imieniu podatnika VAT

Z art. 96 ust. 4b ustawy o VAT wynika, że w przypadku zgłoszenia rejestracyjnego przez pełnomocnika, odpowiada on solidarnie wraz z zarejestrowanym podatnikiem

do kwoty 500 000 zł za jego zaległości podatkowe powstałe z tytułu czynności wykonanych w ciągu sześciu miesięcy od dnia rejestracji. Przepis ten nie ma zastosowania, jeżeli powstanie zaległości podatkowych nie wiązało się z uczestnictwem podatnika w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej.

Od 1 stycznia 2017 r. solidarną odpowiedzialność pełnomocnika reguluje także art. 117c Ordynacji podatkowej, z którego wynika, że pełnomocnik, o którym mowa w art. 96 ust. 4b ustawy o podatku od towarów i usług, odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za zaległości podatkowe tego podatnika powstałe z tytułu czynności wykonanych w ciągu sześciu miesięcy od dnia rejestracji podatnika.

Pełnomocnika nie będzie można obciążyć decyzją o odpowiedzialności podatkowej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym upływa sześciomiesięczny okres od dnia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego, upłyną trzy lata (art. 118 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej).

Zasada odpowiedzialności solidarnej pełnomocnika ma zastosowanie do zgłoszeń złożonych od 1 stycznia 2017 r. (art. 13 ustawy zmieniającej z 1 grudnia 2016 r.).

6.4. Przypadki, gdy organ podatkowy wykreśla podatnika z rejestru podatników VAT

Naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT zasadniczo z tych samych powodów, dla których może odmówić rejestracji podatnika. Dlatego wykreślenie podatnika z rejestru, bez konieczności zawiadamiania go o tym, może nastąpić, jeżeli (art. 96 ust. 9 ustawy o VAT):

- podatnik nie istnieje lub
- mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem, lub
- dane podane w zgłoszeniu rejestracyjnym okazały się niezgodne z prawdą, lub
- podatnik albo jego pełnomocnik nie stawia się na wezwania organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej,
- posiadane informacje wskazują na prowadzenie przez podatnika działań z zamiarem wykorzystania działalności banków w rozumieniu art. 119zg pkt 1 Ordynacji podatkowej lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi w rozumieniu art. 119zg pkt 9 Ordynacji podatkowej.

Na podstawie art. 13 ustawy zmieniającej z 1 grudnia 2016 r. uprawnienie to przysługuje organom podatkowym również do zgłoszeń rejestracyjnych złożonych przed 1 stycznia 2017 r.

Celem wprowadzenia wymienionych regulacji jest przede wszystkim wyeliminowanie z rejestru podatników VAT tych podmiotów, które zarejestrowały się w celu dokonania oszustw podatkowych polegających np. na wprowadzaniu do obrotu tzw. pustych faktur lub wyłudzeniu zwrotu VAT. W tym kontekście wprowadzenie takich regulacji

jest z pewnością uzasadnione. Przypadki wskazane w art. 96 ust. 9 ustawy o VAT nie są jedynymi, które uzasadniają wykreślenie podatnika z rejestru. Zgodnie z art. 96 ust. 9a ustawy o VAT wykreśleniu z urzędu z rejestru jako podatnik VAT podlega także podatnik, który:

- zawiesił wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej na okres co najmniej sześciu kolejnych miesięcy lub
- będąc obowiązany do złożenia deklaracji VAT, nie złożył takich deklaracji za sześć kolejnych miesięcy bądź dwa kolejne kwartały, lub
- składał przez sześć kolejnych miesięcy lub dwa kolejne kwartały deklaracje VAT, w których nie wykazał sprzedaży albo nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia, lub
- wystawiał faktury bądź faktury korygujące, dokumentujące czynności, które nie zostały dokonane, lub
- prowadząc działalność gospodarczą wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że dostawcy albo nabywcy biorący udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie tego samego towaru bądź usługi uczestniczą w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej.

W podanych przypadkach, mimo że nie wynika to wprost z ustawy, organ podatkowy powinien zawiadomić podatnika o wykreśleniu z rejestru podatników VAT.

Regulacje te mają zastosowanie również do podatników, którzy złożyli zgłoszenie rejestracyjne przed 1 stycznia 2017 r. (art. 13 ustawy zmieniającej z 1 grudnia 2016 r.).

Od 13 stycznia 2018 r. MF prowadzi na stronie www.mf.gov.pl wykaz podatników, którym odmówiono rejestracji, których wykreślono z rejestru oraz przywrócono do rejestru.

6.4.1. Wykreślenie podatnika spowodowane zawieszeniem działalności

Z art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT wynika, że z rejestru podatników VAT wykreśleniu z urzędu podlega podatnik, który zawiesił wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie Prawa przedsiębiorców na okres co najmniej 6 kolejnych miesięcy.

Jeżeli podatnik w okresie zawieszenia działalności gospodarczej będzie wykonywał czynności opodatkowane wymienione w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, takie jak:

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
 - 2) eksport towarów,
 - 3) import towarów na terytorium kraju,
 - 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
 - 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów,
- to jest on obowiązany przed dniem:

- zawieszenia działalności gospodarczej albo
- rozpoczęcia wykonywania takich czynności w okresie zawieszenia działalności gospodarczej

– zawiadomić o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego, wskazując okres, w którym będzie wykonywał te czynności.

Jeżeli podatnik złoży to zawiadomienie, wówczas naczelnik urzędu skarbowego nie wykreśla podatnika z rejestru albo przywraca zarejestrowanie podatnika jako podatnika VAT na okres wskazany w zawiadomieniu. Jeśli okres wskazany w zawiadomieniu jest krótszy od okresu zawieszenia działalności gospodarczej, to podatnik, który zawiesił działalność na okres co najmniej sześciu kolejnych miesięcy, podlega wykreśleniu z rejestru na pozostały okres zawieszenia działalności.

Z dniem wznowienia wykonywania działalności gospodarczej podatnik, który wcześniej na skutek zawieszenia działalności został wykreślony z rejestru podatników VAT, zostaje ponownie zarejestrowany jako podatnik VAT, bez konieczności składania zgłoszenia rejestracyjnego, ze statusem takim, jaki posiadał przed dniem zawieszenia działalności (art. 96 ust. 9g ustawy o VAT).

PRZYKŁAD

Piotr Dębowski, będący czynnym podatnikiem VAT, zawiesił wykonywanie działalności gospodarczej na okres powyżej 6 miesięcy, tj. od 1 lutego do 30 września 2018 r., co zgłosił w CEIDG. Naczelnik urzędu skarbowego z dniem 1 lutego 2018 r. z urzędu wykreślił podatnika z rejestru czynnych podatników VAT.

W okresie zawieszenia działalności Piotr Dębowski złożył do naczelnika urzędu skarbowego pisemne zawiadomienie o tym, że w okresie od 10 do 17 marca br. dokona on sprzedaży towaru (firmowego samochodu stanowiącego środek trwały).

Organ podatkowy przywrócił zarejestrowanie czynnego podatnika VAT na okres wskazany w zgłoszeniu (od 10 do 17 marca 2018 r.). W pozostałym okresie (od 1 lutego do 9 marca 2018 r. oraz od 18 marca do 30 września 2018 r.) podatnik był wykreślony z rejestru podatników.

Założmy, że 1 października 2018 r. podatnik wznowi działalność gospodarczą w CEIDG. Z tym dniem zostanie on ponownie zarejestrowany jako podatnik VAT czynny bez konieczności składania zgłoszenia VAT-R.

6.4.2. Wykreślenie podatnika spowodowane składaniem „zerowych” deklaracji lub brakiem deklaracji

Powodem wykreślenia podatnika przez organ podatkowy z rejestru podatników VAT może być także nieskładanie deklaracji VAT-7/VAT-7D/VAT-7K w przypadku, gdy istniał obowiązek ich złożenia. Podatnik musi liczyć się z wykreśleniem go z rejestru podatników VAT, jeśli pomimo istniejącego obowiązku nie złożył:

- deklaracji VAT-7 za sześć kolejnych miesięcy,
- deklaracji VAT-7K za dwa kolejne kwartały.

Wykreślenie to nie nastąpi, jeżeli w wyniku wezwania przez właściwego dla podatnika naczelnika urzędu skarbowego podatnik udowodni, że prowadzi opodatkowaną działalność gospodarczą, oraz złoży niezwłocznie brakujące deklaracje.

Jeśli natomiast okaże się, że podatnik został już wykreślony z rejestru podatników, to naczelnik urzędu skarbowego przywróci zarejestrowanie podatnika jako podatnika VAT czynnego (bez konieczności składania przez niego zgłoszenia rejestracyjnego), jeśli podatnik ten udowodni, że prowadzi opodatkowaną działalność gospodarczą, oraz złoży niezwłocznie brakujące deklaracje.

Nie tylko brak deklaracji może powodować wykreślenie z rejestru podatników VAT. Skutek ten może bowiem dotyczyć także tych podatników, którzy wprowadzie składali deklaracje podatkowe, ale deklaracje VAT-7 złożone za sześć kolejnych miesięcy lub deklaracje VAT-7K złożone za dwa kolejne kwartały nie zawierały sprzedaży lub nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia.

Wykreślenie z rejestru podatników nie nastąpi, jeśli niewykazanie sprzedaży albo nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia wynikało, zgodnie z wyjaśnieniami podatnika, ze specyfiki prowadzonej działalności gospodarczej (np. działalności sezonowej).

6.4.3. Wykreślenie podatnika spowodowane udziałem w oszustwie podatkowym

Powodem wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT może być także jego udział w oszustwie podatkowym. Od 1 stycznia 2017 r. taki skutek dotyczy tych podatników, którzy wystawiali faktury lub faktury korygujące dokumentujące czynności, które nie zostały dokonane. Chodzi o tzw. puste faktury.

Wykreślenie to nie nastąpi, jeśli wystawienie faktury lub faktury korygującej było wynikiem pomyłki lub nastąpiło bez wiedzy podatnika. Jeżeli natomiast podatnik ze względu na wystawione puste faktury został już wykreślony z rejestru podatników, to naczelnik urzędu skarbowego przywraca zarejestrowanie podatnika, bez konieczności składania przez niego zgłoszenia rejestracyjnego, ze statusem takim, jaki posiadał przed dniem wykreślenia. Warunkiem przywrócenia zarejestrowania jako podatnika VAT jest wykazanie przez tego podatnika, że prowadzi działalność gospodarczą, a wystawienie faktury lub faktury korygującej, które dokumentują niedokonane czynności, było wynikiem pomyłki lub nastąpiło bez jego wiedzy.

Ostatnim powodem, dla którego podatnik może zostać wykreślony z rejestru podatników VAT, jest jego świadomy udział w oszustwie podatkowym. Wykreślenie podatnika z rejestru może nastąpić, jeśli prowadząc działalność gospodarczą wiedział lub miał uzasadnione podstawy, by przypuszczać, że kontrahenci (dostawcy lub nabywcy biorący udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie tego samego towaru lub usługi) uczestniczą w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej.

Rozdział XIII

Rozliczenie kwartalne

(art. 2 pkt 25, art. 21, art. 99 ust. 2–6,
art. 103 ust. 1a–2 ustawy o VAT)

Zasadą jest, że VAT rozliczamy za okresy miesięczne. Można jednak zmienić ten podstawowy okres rozliczeniowy, przyjmując kwartalną metodę rozliczania VAT.

Od 1 stycznia 2017 r. możliwość kwartalnego rozliczenia została ograniczona. Prawo takie ma tylko podatnik posiadający status małego podatnika. Podatnik, który nie spełnia warunków do uznania go za małego podatnika, nie może przyjąć kwartału za okres rozliczeniowy. Wówczas rozlicza VAT miesięcznie na zasadach ogólnych na podstawie deklaracji VAT-7.

Ponadto prawa do rozliczeń kwartalnych, niezależnie od statusu, nie mają podatnicy (art. 99 ust. 3a ustawy o VAT):

- 1) rejestrowani przez naczelnika urzędu skarbowego jako podatnicy VAT czynni – przez okres 12 miesięcy poczynwszy od miesiąca, w którym dokonana została rejestracja, lub
- 2) którzy w danym kwartale lub w poprzedzających go czterech kwartałach dokonali dostawy towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do ustawy, chyba że łączna wartość tych dostaw bez kwoty podatku nie przekroczyła, w żadnym miesiącu z tych okresów, kwoty 50 000 zł.

Podatnik, decydując się na kwartalne rozliczanie VAT, nie musi czekać ze stosowaniem wybranej metody do nowego roku podatkowego. Może rozpocząć rozliczanie podatku za okresy kwartalne w trakcie roku podatkowego od dowolnego jego kwartału. Warunkiem jest terminowe zawiadomienie o tym wyborze naczelnika urzędu skarbowego.

W ustawie o VAT przewidziano dwa rodzaje rozliczeń kwartalnych:

- zasady ogólne – obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych wskazanych w art. 19a ustawy o VAT, tylko rozliczenie odbywa się co kwartał,
- metoda kasowa – obowiązek podatkowy powstaje na specjalnych zasadach wskazanych w art. 21 ustawy o VAT i rozliczenie odbywa się co kwartał.

Niezależnie od wybranej metody podatnik składa deklarację VAT-7K.

Aby podatnik mógł korzystać z rozliczania kwartalnego, musi posiadać status małego podatnika, który jest uzależniony od wysokości uzyskanych obrotów brutto.

Przez **małego podatnika** rozumie się podatnika podatku od towarów i usług:

- a) u którego wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro (w 2018 r. limit ten wynosi 5 176 000 zł),
 - b) prowadzącego przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzającego funduszami inwestycyjnymi, zarządzającego alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, 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 (w 2018 r. limit ten wynosi 194 000 zł)
- przy czym 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 1000 zł.

Powstaje pytanie, jaki obrót wpływa na ustalenie statusu małego podatnika. W definicji małego podatnika ustawodawca określa, że wliczamy obrót z tytułu sprzedaży. Z kolei definicję sprzedaży określa art. 2 pkt 22 ustawy o VAT. Ustawodawca zdefiniował sprzedaż jako:

- odpłatną dostawę towarów na terytorium kraju,
- odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
- eksport towarów oraz
- wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Ta definicja sprzedaży nie obejmuje swoim zakresem odpłatnie świadczonych usług czy dostaw towarów poza terytorium kraju. Oznacza to, że obrotu uzyskanego ze sprzedaży tych usług nie należy wliczać do limitu 1 200 000 euro (po przeliczeniu na złote), który warunkuje status małego podatnika.

Sprzedaż usług opodatkowanych VAT poza terytorium Polski nie wpływa na status małego podatnika, wobec czego nie może spowodować jego utraty skutkującej obowiązkiem rozliczania VAT za okresy miesięczne (deklaracja VAT-7).

Nie wliczamy również obrotu z tytułu importu usług i towarów, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dostawy towarów, dla których podatnikiem jest nabywca.

Mały podatnik, który skorzystał z wyboru kasowej metody rozliczania VAT, jest zobowiązany do stosowania odrębnych przepisów dotyczących zasad powstawania obowiązku podatkowego oraz sposobu rozliczania podatku naliczonego. Wybór kasowej metody rozliczania VAT wiąże się z obowiązkiem kwartalnego rozliczania i zapłaty

tego podatku na podstawie deklaracji VAT-7K, tj. w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale.

1. Kwartalne rozliczanie VAT przez podatników stosujących metodę kasową

Dla małego podatnika, który wybrał kasową metodę rozliczania podatku, art. 21 ustawy o VAT określa szczególny moment powstania obowiązku podatkowego. W przypadku dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz:

- zarejestrowanego podatnika VAT czynnego – obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania całości lub części zapłaty,
- podmiotu innego niż zarejestrowany podatnik VAT czynny (np. podatnika zwolnionego z VAT lub osoby, która nie jest podatnikiem) – obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania całości lub części zapłaty, nie później niż 180 dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi.

Obecnie podatnicy nie są zobowiązani do odprowadzenia podatku należnego wynikającego z wystawionej faktury, dopóki kontrahent (podatnik VAT czynny) nie ureguje należności. Jeśli natomiast kontrahentem małego podatnika, rozliczającego VAT metodą kasową, jest podmiot inny niż podatnik VAT czynny, to obowiązek podatkowy powstaje nie później niż 180 dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi.

Termin powstania obowiązku podatkowego

Status nabywcy	Termin powstania obowiązku podatkowego	Ostateczny termin rozliczenia VAT
Podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny	Otrzymanie zapłaty; otrzymanie zapłaty w części powoduje powstanie obowiązku podatkowego od tej części	Nie rozliczamy VAT, dopóki nie nastąpi zapłata
Podatnik korzystający ze zwolnienia	Otrzymanie zapłaty; otrzymanie zapłaty w części powoduje powstanie obowiązku podatkowego od tej części	Rozliczamy VAT 180 dnia od dnia dokonania dostawy lub wykonania usługi, niezależnie od tego, czy otrzymamy zapłatę
Osoba, która nie jest podatnikiem	Otrzymanie zapłaty; otrzymanie zapłaty w części powoduje powstanie obowiązku podatkowego od tej części	Rozliczamy VAT 180 dnia od dnia dokonania dostawy lub wykonania usługi, niezależnie od tego, czy otrzymamy zapłatę

PRZYKŁAD

Podatnik, który posiada status małego podatnika i stosuje kasową metodę rozliczania VAT, w maju 2018 r. wykonał wizytówki dla innego podmiotu (czynnego podatnika

VAT). Załóżmy, że nabywca wizytówek nie zapłaci za towar w drugim kwartale 2018 r. Wówczas sprzedawca nie wykaże tej sprzedaży w deklaracji VAT-7K za drugi kwartał 2018 r. Sprzedawca wykaże obrót ze sprzedaży wizytówek wraz z należnym podatkiem dopiero w kwartale, w którym faktycznie otrzyma zapłatę. Jeśli natomiast sprzedawca nigdy nie otrzyma zapłaty za wydany towar, wówczas w ogóle nie rozlicza VAT od tej transakcji sprzedaży w deklaracji VAT-7K.

PRZYKŁAD

Sprzedawca rozliczający się metodą kasową 10 stycznia 2018 r. wykonał usługę drobnemu przedsiębiorcy, który korzysta ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 113 ustawy o VAT. Załóżmy, że podatnik w ogóle nie otrzyma zapłaty. W takiej sytuacji będzie musiał wykazać obrót ze sprzedaży wraz z kwotą podatku należnego w deklaracji VAT-7K za trzeci kwartał 2018 r., ponieważ dopiero w lipcu minie 180 dzień, liczony od dnia wydania towaru.

Jak z tego wynika, decydujące znaczenie ma status nabywcy, który należy ustalić w chwili dokonania dostawy. Obecnie każdy podatnik może sprawdzić, czy jego kontrahent jest czynnym podatnikiem VAT, korzystając z wyszukiwarki MF dostępnej na stronie: <https://pfr.mf.gov.pl/?link=vat>. Aby wyszukać kontrahenta, potrzebny jest jego numer NIP.

Z kolei podatnik stosujący kasową metodę rozliczania nabywa prawo do odliczenia VAT, jeżeli dokonał zapłaty, która wynika z faktury otrzymanej od kontrahenta (art. 86 ust. 10e ustawy o VAT). Na początku nie było jasne, czy częściowe uregulowanie należności uprawnia do odliczenia części VAT. Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych potwierdzają, że również częściowe uregulowanie należności daje prawo do odliczenia VAT w tej części, która przypada na zapłaconą kwotę. Podatnik nie musi czekać aż do momentu dokonania całej zapłaty (patrz: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 20 czerwca 2014 r., sygn. IBPP2/443-266/14/WN, oraz interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 5 marca 2015 r., sygn. ITPP1/443-1471/14/MN). Odliczenie podatku naliczonego nie może nastąpić wcześniej niż z dniem otrzymania faktury.

Kasowe zasady rozliczeń nie mają zastosowania do dostawy towarów, o której mowa w art. 20 ust. 1–4 i art. 20a, tj.:

- wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
- przemieszczenia towaru do magazynu konsygnacyjnego.

Powstaje pytanie, co w przypadku WNT, importu towarów i usług, dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca. Czy dla tych transakcji ustalamy obowiązek podatkowy na zasadach przewidzianych dla kasowych rozliczeń, czyli określony w art. 21 ust. 1 ustawy o VAT? Nie, gdyż jak wynika z art. 21 ust. 1 ustawy, kasowe zasady rozliczeń mały podatnik może stosować w odniesieniu do dokonywanych przez niego dostaw towarów i świadczenia usług. Oznacza to, że zasady te nie mają zastosowania do dokonywanych

przez tego podatnika zakupów, w przypadku których rozlicza on VAT za sprzedawcę, tj. do WNT, importu towarów i usług, dostawy, dla której podatnikiem jest nabywca.

Dlatego dla tych transakcji obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych, mimo wyboru kasowej metody rozliczeń. Fakt uregulowania przez małego podatnika należności nie ma wpływu na sposób rozliczenia tych transakcji.

PRZYKŁAD

Spółka Alfa, sprzedająca towary, wybrała kasowe rozliczenie od drugiego kwartału 2018 r. 10 kwietnia nabyła towary w Niemczech. W tym samym dniu niemiecki sprzedawca wystawił fakturę. Spółka uregulowała należność 10 maja 2018 r. Obowiązek podatkowy powstał 10 kwietnia 2018 r., tj. w dacie wystawienia faktury.

Pozostaje jeszcze kwestia eksportu towarów. Inaczej niż w przypadku WDT ustawodawca nie określa, że kasowych zasad rozliczenia nie stosujemy do eksportu towarów. Oznacza to, że mają tutaj zastosowanie zasady określone dla kasowego rozliczenia. Jednak powstaje problem, którą z nich stosujemy. Czy stosujemy zasadę określoną w przypadku dostawy dla:

- podatników zarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni czy
- pozostałych podmiotów.

W przypadku eksportu towarów w większości nie będzie miała zastosowania pierwsza zasada, gdyż nabywca musi być zarejestrowany jako polski podatnik VAT, a nie podatnik VAT w ogóle. Oznacza to, że mimo braku zapłaty VAT należy rozliczyć ostatecznie 180 dnia od dnia dokonania dostawy.

1.1. Dokumentowanie dostaw objętych metodą kasową

Jeśli wybraliśmy kasową metodę rozliczeń, wystawiamy faktury, które powinny zawierać oznaczenie „metoda kasowa”. Poza tym nie różnią się one od zwykłych faktur. Obecnie faktury wystawiane przez podatnika rozliczającego się metodą kasową nie muszą zawierać dodatkowo terminu płatności. Jednak jego wskazanie nie jest błędem.

Powstaje pytanie, jaki jest termin wystawiania faktur oznaczonych jako „rozliczenie kasowe”.

Przepisy nie podają specjalnych terminów wystawiania takich faktur. Dlatego będziemy stosować zasady określone w art. 106i ustawy o VAT. Zasadniczo taką fakturę należy więc wystawić nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługi, i nie wcześniej niż 30 dni przed ich dokonaniem.

Kolejne zagadnienie to termin ewidencjonowania obrotu na kasie rejestrującej przez podatników rozliczających się kasowo. Należy zauważyć, że ani uregulowania ustawy o podatku od towarów i usług, ani przepisy wykonawcze do tej ustawy nie określają terminu zaewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy fiskalnej w opisanej sytuacji.

Kasa rejestrująca jest szczególnego rodzaju formą ewidencji sprzedaży. Zarejestrowaniu w niej podlegają transakcje opodatkowane wykonane przez podatnika. Ewidencja sprzedaży prowadzona przy zastosowaniu kasy rejestrującej spełnia wymogi z art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Dlatego musi zawierać dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej, tj. dane odzwierciedlające rzeczywisty przebieg transakcji.

W związku z tym ewidencjonowanie obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kasy rejestrującej powinno się odbywać z chwilą dokonania sprzedaży, nie później jednak niż w momencie powstania obowiązku podatkowego. Należy bowiem zauważyć, że ewidencjonowanie obrotu w terminie innym niż moment powstania obowiązku podatkowego prowadziłoby do niezgodności ewidencji z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczych oraz mogłoby skutkować nieprawidłowym sporządzeniem deklaracji podatkowej i tym samym błędnym ustaleniem należnego zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy.

Stanowisko to potwierdzają organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 4 listopada 2011 r., sygn. ITPP1/443-1092/11/AJ).

W przypadku kasowego rozliczenia, gdy zapłata następuje w dniu wykonania usługi lub dokonania dostawy, nie ma problemu, gdyż jest to również termin powstania obowiązku podatkowego, a zatem termin ostateczny zaewidencjonowania obrotu. Gdy jednak zapłata następuje po dokonaniu sprzedaży, nie jest błędem zaewidencjonowanie obrotu w dniu sprzedaży, ale z rozliczeniem VAT będziemy musieli poczekać do dnia otrzymania zapłaty, chyba że minie 180 dzień od dnia dokonania dostawy lub wykonania usługi. Jest to ostateczny termin, w którym powstaje obowiązek podatkowy, gdy nabywca nie jest podatnikiem VAT czynnym i nie ureguje należność. Jest to zatem ostateczny termin, w którym należy zaewidencjonować obrót na kasie rejestrującej.

PRZYKŁAD

Jan Kowalski świadczy usługi budowlane i ewidencjonuje obrót na kasie rejestrującej. Wybrał kasowe rozliczenie jako mały podatnik. 15 kwietnia 2018 r. wykonał usługę na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności i w tym dniu zaewidencjonował ją na kasie rejestrującej. Należność otrzymał 30 maja 2018 r. Dlatego pomniejszy dane z raportu za kwiecień o wartość tej usługi i doliczy ją do raportu za maj.

Należy pamiętać, że mimo wyboru kasowego rozliczenia, co wiąże się z rozliczeniem kwartalnym, mamy obowiązek sporządzania oprócz raportów dziennych również raportów miesięcznych, jak pozostali podatnicy oraz wysyłania co miesiąc JPK_VAT.

1.2. Zawiadomienie o wyborze metody kasowej

Korzystanie przez podatnika VAT z kasowej metody rozliczania podatku wymaga terminowego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o wyborze tej metody. Mały

podatnik może stosować tę metodę pod warunkiem, że w terminie do końca miesiąca poprzedzającego okres, za który będzie stosowana metoda kasowa, pisemnie zawiadomił o tym naczelnika urzędu skarbowego. Zawiadomienie nie wymaga od podatnika napisania odrębnego pisma, jeżeli w tym terminie zostanie złożona aktualizacja danych w zgłoszeniu VAT-R.

1.3. Rezygnacja z metody kasowej

Dokonany wybór zobowiązuje podatnika do stosowania metody kasowej przez okres co najmniej 12 miesięcy. Może on zrezygnować z jej stosowania nie wcześniej niż po upływie 12 miesięcy, w trakcie których rozliczał się tą metodą. Rezygnacja ze stosowania tej metody także wymaga pisemnego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca kwartału, w którym podatnik stosował tę metodę (na formularzu VAT-R).

1.4. Utrata prawa do stosowania metody kasowej

Mały podatnik może utracić prawo do stosowania metody kasowej. Powodem jest utrata statusu małego podatnika związana z przekroczeniem limitu obrotów. Wówczas podatnik traci prawo do rozliczania podatku metodą kasową, począwszy od rozliczenia za miesiąc następujący po kwartale, w którym przekroczył kwotę określoną w art. 2 pkt 25 ustawy o VAT (art. 21 ust. 4 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD

Przedsiębiorca rozlicza VAT metodą kasową na podstawie deklaracji VAT-7K. W sierpniu 2018 r. obrót uzyskany przez podatnika od początku roku wraz z VAT przekroczył limit i przedsiębiorca utracił status małego podatnika w trzecim kwartale 2018 r. Z tego powodu, począwszy od października 2018 r., czyli od pierwszego miesiąca następującego po kwartale, w którym podatnik przekroczył limit, składa deklaracje VAT za okresy miesięczne.

2. Rozliczanie VAT za okresy kwortalne bez wyboru metody kasowej

Podatnik, który posiada status małego podatnika, ale nie chce rozliczać VAT metodą kasową, może składać deklaracje VAT za okresy kwortalne. Wybór tej metody rozliczania VAT nie będzie modyfikował zasad powstawania obowiązku podatkowego oraz odliczania podatku naliczonego, co ma miejsce w przypadku wyboru kasowej metody rozliczania VAT. Jeżeli mały podatnik zadecyduje o stosowaniu metody kwartalnego rozliczania VAT, wówczas obowiązek podatkowy oraz termin odliczania VAT będą powstawały na zasadach ogólnych, czyli obowiązujących podatników, którzy składają deklaracje VAT za okresy miesięczne.

Wybór tej metody rozliczania VAT skutkuje składaniem deklaracji VAT-7K raz na kwartał.

Deklaracja podatkowa składana jest wówczas za okresy kwartalne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale. W tym samym terminie płacone jest również zobowiązanie podatkowe wynikające z deklaracji.

Aby mały podatnik mógł korzystać z rozliczania VAT za okresy kwartalne, musi o wyborze tej metody powiadomić pisemnie naczelnika urzędu skarbowego najpóźniej do 25 dnia drugiego miesiąca kwartału, za który po raz pierwszy zostanie złożona kwartalna deklaracja podatkowa.

Pisemne zawiadomienie o wyborze tej metody (a także o rezygnacji lub utracie prawa do jej stosowania) nie wymaga złożenia w urzędzie skarbowym odrębnego pisma. W tym celu trzeba dokonać aktualizacji danych w zgłoszeniu rejestracyjnym VAT-R. Nic nie stoi na przeszkodzie, aby złożyć odrębne oświadczenie, jednak nie zwalnia to ze złożenia aktualizacji VAT-R.

PRZYKŁAD

ALFA Sp. z o.o. od 1 lipca 2018 r. chciałaby rozliczać VAT za okresy kwartalne. Chcąc skorzystać z tej metody rozliczania VAT, powinna zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego o jej wyborze najpóźniej w terminie do 27 sierpnia 2018 r. (25 sierpnia przypada w sobotę).

Zaletą wyboru kwartalnej metody rozliczeń (ale bez rozliczenia kasowego), w porównaniu z rozliczeniem miesięcznym VAT, jest przesunięcie obowiązku zapłaty VAT. Ten sposób rozliczania podatku nie powoduje obniżenia zobowiązania podatkowego w VAT, ale przesuwają termin jego zapłaty. Metoda ta nie jest jednak korzystna dla podatników, którzy nie płacą VAT, tj. którzy wykazują nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym i występują o zwrot VAT. W ich przypadku stosowanie kwartalnej metody rozliczania VAT będzie powodowało wydłużenie procedury uzyskania zwrotu bezpośredniego. Ponadto obowiązek wysyłania co miesiąc JPK_VAT niezależnie od tego, czy podatnik rozlicza się miesięcznie czy kwartalnie, powoduje, że ta metoda rozliczeń nie jest już tak atrakcyjna.

Jeżeli natomiast podatnik będzie chciał zrezygnować ze stosowania kwartalnego sposobu rozliczania VAT, będzie mógł to uczynić dopiero po upływie czterech kwartałów, w których rozliczał podatek za okresy kwartalne (art. 99 ust. 4 ustawy o VAT). Rezygnacja ze stosowania tej metody i powrót do składania deklaracji VAT za okresy miesięczne wymaga zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego w terminie do dnia złożenia deklaracji podatkowej za pierwszy miesięczny okres rozliczeniowy, jednak nie później niż z dniem upływu terminu złożenia tej deklaracji.

Podatnik może utracić prawo do kwartalnego rozliczania VAT według zasad przysługujących małemu podatnikowi z powodu przekroczenia limitu obrotów określonego w art. 2 pkt 25 ustawy o VAT. Wówczas musi wrócić do miesięcznych rozliczeń.

Wybór kwartalnego rozliczenia nie wpływa na terminy ustalania obowiązku podatkowego i odliczania VAT.

Rozdział XIV

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT)

(art. 13, 20 i 42 ustawy o VAT)

Specjalne zasady rozliczeń VAT dotyczą transakcji sprzedaży towarów kontrahentom z innych krajów UE. Taka transakcja jest kwalifikowana jako wewnątrzwspólnotowa dostawa. Jak zawsze, obowiązek rozliczenia jest uzależniony od spełnienia warunków ustawowych (art. 13 ustawy o VAT).

Wewnątrzwspólnotowa dostawa może mieć miejsce zarówno wtedy, gdy wywóz jest dokonywany w ramach dostawy, jak i wtedy, gdy polski podatnik przemieszcza własne towary. Aby doszło do wewnątrzwspólnotowej dostawy, muszą być spełnione łącznie następujące warunki:

1. Wywóz towarów następuje z terytorium Polski na terytorium innego kraju UE.
2. Wywóz towarów następuje w wykonaniu dostawy towarów (w wyniku zarówno sprzedaży, jak i nieodpłatnej dostawy, która na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy o VAT podlega opodatkowaniu). Wewnątrzwspólnotowa dostawa występuje również wtedy, gdy polski podatnik przemieszcza własne towary do innego kraju UE, nie w ramach dostawy towarów. Warunki, których spełnienie powoduje obowiązek rozliczenia VAT, są określone w art. 13 ust. 3 ustawy.

Nie uznaje się za WDT przemieszczenia towarów zaliczanych do próbek czy prezentów o małej wartości na cele związane z prowadzonym przedsiębiorstwem (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14 października 2015 r., sygn. IPPP3/4512-602/15-2/SM).

3. Nabywca jest podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium Polski lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju. Wyjątek dotyczy sytuacji, gdy przedmiotem dostawy jest nowy środek trans-

portu czy dostawa wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia akcyzy lub z zapłaconą akcyzą.

4. Dokonującym dostawy jest podatnik, który nie korzysta ze zwolnienia na podstawie art. 113 ustawy (zwolnienie ze względu na wysokość obrotu). Wewnątrzwspólnotowa dostawa występuje zawsze, niezależnie od tego, czy dostawca jest zarejestrowany jako podatnik VAT, gdy przedmiotem dostawy jest nowy środek transportu.

Polski podatnik musi pamiętać, że nie może rozliczyć jako wewnątrzwspólnotowej dostawy transakcji, która polega na dostawie:

- 1) jednostek pływających używanych do żeglugi na pełnym morzu i przewożących odpłatnie pasażerów lub używanych do celów handlowych, przemysłowych lub do połowów, w tym w szczególności:
 - pełnomorskich liniowców pasażerskich, pełnomorskich statków wycieczkowych i tym podobnych jednostek pływających do przewozu osób; pełnomorskich promów wszelkiego typu (PKWiU ex 30.11.21.0),
 - pełnomorskich tankowców do przewozu ropy naftowej, produktów przerobu ropy naftowej, chemikaliów oraz gazów skroplonych (PKWiU ex 30.11.22.0),
 - pełnomorskich chłodniowców, z wyłączeniem tankowców (PKWiU ex 30.11.23.0),
 - pozostałych statków pełnomorskich do przewozu ładunków suchych (stałych), z wyłączeniem barek morskich bez napędu (PKWiU ex 30.11.24.0),
 - pełnomorskich statków rybackich, pełnomorskich statków przetwórci oraz pełnomorskich pozostałych jednostek pływających do przetwarzania lub konserwowania produktów rybołówstwa (PKWiU ex 30.11.31.0),
 - pchaczy pełnomorskich i holowników pełnomorskich (PKWiU ex 30.11.32.0),
 - pełnomorskich lodołamaczy (PKWiU ex 30.11.33.0);
- 2) używanych na morzu statków ratowniczych morskich i łodzi ratunkowych (PKWiU ex 30.11.33.0);
- 3) jednostek pływających używanych do rybołówstwa przybrzeżnego (PKWiU ex 30.11.31.0);
- 4) części do jednostek pływających, o których mowa w pkt 1–3, i wyposażenia tych jednostek, jeżeli są w nie wbudowywane lub służą ich eksploatacji;
- 5) środków transportu lotniczego oraz części zamiennych do nich i wyposażenia pokładowego dla przewoźników lotniczych wykonujących głównie przewozy w transporcie międzynarodowym;
- 6) towarów służących bezpośrednio zaopatrzeniu statków:
 - używanych do żeglugi na pełnym morzu oraz przewożących pasażerów za opłatą lub używanych do celów gospodarczych, przemysłowych lub do połowów,
 - używanych do ratownictwa lub do udzielania pomocy na morzu albo do połowów przybrzeżnych, z wyłączeniem dostaw prowiantu na pokład statków do połowów przybrzeżnych,
 - marynarki wojennej, wypływających z kraju do zagranicznych portów i przystani;

- 7) towarów służących zaopatrzeniu środków transportu lotniczego używanych przez przewoźników lotniczych wykonujących głównie przewozy w transporcie międzynarodowym;
- 8) opodatkowanej od marży (art. 120 ust. 4 i 5 ustawy).

Dostawa towarów wymienionych w pkt 1–7 podlega opodatkowaniu stawką 0% jako dostawa krajowa.

WDT podlega opodatkowaniu stawką 0%, ale jej zastosowanie jest obwarowane wieloma warunkami.

1. Rejestracja VAT UE

Warunkiem wystąpienia WDT nie jest rejestracja VAT UE (art. 13 ust. 6 ustawy o VAT). Nie oznacza to, że podatnik dokonujący WDT nie musi się zarejestrować. Obowiązek ten wynika z art. 97 ustawy o VAT. W tym celu polski podatnik składa formularz VAT-R₍₁₃₎ lub jego aktualizację. Zaznaczenie kwadratu 58 w formularzu VAT-R przez podatnika VAT czynnego oznacza, że otrzymuje on status podatnika VAT UE do wszystkich czynności wewnątrzwspólnotowych (WDT, WNT, import usług, świadczenie usług). Sprzedawca nie musi posiadać statusu podatnika VAT UE w chwili dokonania dostawy. Nie jest to warunek konieczny. Aby zastosować stawkę 0%, status ten jest konieczny w chwili składania deklaracji (art. 42 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT).

Należy pamiętać, że od 1 stycznia 2017 r. podatnik może zostać szybciej wykreślony z rejestru VAT UE. Podatnik, który złożył za trzy kolejne miesiące lub za kwartał deklaracje VAT-7/VAT-7K, w których nie wykaże sprzedaży lub zakupów z kwotą do odliczenia, zostaje wykreślony z urzędu z rejestru podatników VAT UE. O tym fakcie podatnik musi zostać powiadomiony (art. 97 ust. 15 ustawy o VAT). Z rejestru zostanie wykreślony również wtedy, gdy przez trzy kolejne miesiące nie złoży informacji podsumowujących mimo takiego obowiązku (art. 97 ust. 15a ustawy o VAT). Jednocześnie wykreślenie podatnika z rejestru podatników VAT oznacza, że zostanie on pozbawiony statusu podatnika VAT UE (art. 97 ust. 16 ustawy o VAT). Od 1 stycznia 2017 r. wykaz przypadków, gdy podatnik może zostać wykreślony z rejestru podatników VAT, został znacznie poszerzony (art. 96 ust. 9 i 9a ustawy o VAT).

Obowiązku rejestracji nie mają podatnicy, którzy ustanowili przedstawiciela podatkowego, o którym mowa w art. 18d ust. 1 ustawy, czyli w przypadku gdy:

- 1) dokonują na terytorium kraju wyłącznie importu towarów, których miejscem przeznaczenia jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, i wywóz z terytorium kraju jest dokonywany przez importera tych towarów w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, oraz
- 2) nie są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni.

W takiej sytuacji WDT rozlicza za nich ustanowiony przedstawiciel.

Dla rozliczenia WDT ze stawką 0% znaczenie ma nie tylko status sprzedawcy, ale również status nabywcy. Jak wynika z art. 42 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, jednym z warunków

zastosowania stawki 0% jest, aby podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej.

Aby sprawdzić, czy kupujący jest zarejestrowanym podatnikiem VAT UE, należy wejść na portal http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=pl.

Jeśli nabywca nie posiada tego numeru w chwili dokonania dostawy, nie oznacza to, że dostawca nie może zastosować stawki 0%. Prawo do zastosowania stawki 0% będzie przysługiwało, gdy warunki do zastosowania stawki 0% będą spełnione w chwili składania deklaracji (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 20 stycznia 2015 r., sygn. IPPP3/443-1049/14-2/KB).

2. Wystawienie faktury dokumentującej WDT

Podatnik VAT musi udokumentować dostawę wewnątrzwspólnotową fakturą. Faktura dokumentująca WDT musi dodatkowo zawierać (art. 106e ustawy o VAT):

- a) numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany dla podatku, poprzedzony kodem PL,
- b) numer, za pomocą którego nabywca towaru lub usługi jest zidentyfikowany dla podatku od wartości dodanej w danym państwie członkowskim, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej, właściwy dla tego państwa członkowskiego.

Gdy przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy są nowe środki transportu, faktura musi dodatkowo zawierać datę dopuszczenia nowego środka transportu do użytku oraz:

- a) przebieg pojazdu – w przypadku pojazdów lądowych, o których mowa w art. 2 pkt 10 lit. a) ustawy o VAT,
- b) liczbę godzin roboczych używania nowego środka transportu – w przypadku jednostek pływających, o których mowa w art. 2 pkt 10 lit. b) ustawy o VAT, oraz statków powietrznych, o których mowa w art. 2 pkt 10 lit. c) ustawy o VAT.

W przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, tak jak w przypadku transakcji krajowych, fakturę wystawia się nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wydano lub przemieszczono towar i nie wcześniej niż 30 dni przed dokonaniem dostawy.

Nie wystawiamy natomiast faktury z tytułu otrzymania zaliczki (art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT). Wynika to z faktu, że otrzymanie zaliczki na poczet WDT nie powoduje powstania obowiązku podatkowego.

3. Dokumentacja uprawniająca do zastosowania stawki 0%

Jeśli nawet podatnik stwierdzi, że spełnia warunki do tego, by dokonaną przez niego transakcję uznać za wewnątrzwspólnotową dostawę, to i tak zastosowanie stawki

0% będzie zależało od spełnienia jeszcze jednego warunku. Podatnik przed upływem terminu złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy musi posiadać w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju.

Jak z tego wynika, posiadanie dokumentów jest podstawowym warunkiem, aby zastosować stawkę 0%. Nie mogą to być dowolne dokumenty. Ustawodawca w art. 42 ust. 3 ustawy wymienia dokumenty podstawowe, które mają potwierdzać dostarczenie towarów do nabywcy w innym kraju UE. Jeśli nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, dowodami mogą być również inne dokumenty, wskazujące, że nastąpiła dostawa wewnątrzwspólnotowa.

Dokumenty, które musi posiadać podatnik dokonujący WDT, aby zastosować stawkę 0%

Dokumenty podstawowe	Dokumenty podstawowe, gdy transport odbywa się własnym środkiem transportu	Dokumenty dodatkowe
■ dokumenty przewoźne otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju, z których jednoznacznie wynika, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju – w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przewoźnikowi (spedytorowi) ■ specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku	■ specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku ■ dokument zawierający co najmniej: 1) imię i nazwisko lub nazwę oraz adres siedziby lub miejsca zamieszkania podatnika dokonującego wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz nabywcy tych towarów 2) adres, pod który są przewożone towary, w przypadku gdy jest inny niż adres siedziby lub miejsca zamieszkania nabywcy 3) określenie towarów i ich ilości 4) potwierdzenie przyjęcia towarów przez nabywcę do miejsca, o którym mowa w pkt 1 lub 2, znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju 5) rodzaj oraz numer rejestracyjny środka transportu, którym są wywożone towary, lub numer lotu – gdy towary są przewożone środkami transportu lotniczego	Są to w szczególności: ■ korespondencja handlowa z nabywcą, w tym jego zamówienie ■ dokumenty dotyczące ubezpieczenia lub kosztów frachtu ■ dokument potwierdzający zapłatę za towar, z wyjątkiem przypadków, gdy dostawa ma charakter nieodpłatny lub zobowiązanie jest realizowane w innej formie; w takiej sytuacji inny dokument stwierdzający wygaśnięcie zobowiązania ■ dowód potwierdzający przyjęcie przez nabywcę towaru na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju

Rozważając spełnienie tego warunku, pierwszą kwestią jest odpowiedź na pytanie, czy obowiązkowo trzeba posiadać wszystkie dokumenty podstawowe, aby zastosować staw-

kę 0%. Specyfikacja poszczególnych sztuk towarów nie musi być odrębnym dokumentem, gdy towary są dokładnie opisane na fakturze lub innym dokumencie. Powstaje zatem pytanie, czy brak listu przewozowego pozbawia podatnika prawa do zastosowania stawki 0%. Na te pytania należy odpowiedzieć przecząco, gdy pozostałe dokumenty potwierdzają, że towar został wywieziony i dostarczony nabywcy.

Często podatnicy nie mają oryginałów dokumentów, tylko kopie. Kopie mogą stanowić dowód dostarczenia towarów. Dokumenty mogą mieć również formę elektroniczną. Stanowisko to potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w piśmie z 17 lipca 2015 r. (sygn. IBPP4/4512-191/15/EK) oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w piśmie z 14 czerwca 2013 r. (sygn. IPTPP2/443-180/13-5/IR).

4. Rozliczenie usług transportowych związanych z WDT

Podatnicy często wykazują w osobnej pozycji na fakturze usługę transportową, jeśli pobierają od kupującego opłatę za transport towaru. Nie oznacza to, że należy ją rozliczać odrębnie. Stosujemy takie same zasady jak w przypadku transakcji krajowych. To znaczy, że gdy do dostawy możemy zastosować stawkę 0%, to stosujemy ją również do usługi transportu, rozliczając ją jak WDT.

Z art. 29a ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT wprost wynika, że koszty transportu powiększają podstawę opodatkowania dostawy, gdy są pobierane przez sprzedawcę. Dlatego na fakturze dokumentującej WDT usługa transportu powinna być wliczona do podstawy opodatkowania towarów. Natomiast informacja o cenie tej usługi powinna się znaleźć np. w pozycji „uwagi” czy „informacje dodatkowe”.

5. Rozliczenie WDT w deklaracji

Rozliczenie dostawy towarów jest uzależnione od momentu powstania obowiązku podatkowego (art. 20 ust. 1–1a i 4 ustawy o VAT). Data powstania obowiązku podatkowego ma również znaczenie dla przyjęcia odpowiedniego kursu waluty, gdy kwoty na fakturze są określone w walucie obcej. Obowiązek podatkowy powstaje w dacie wystawienia faktury, jednak nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów. Wewnątrzwspólnotową dostawę towarów wykonywaną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż miesiąc uważa się za dokonaną z upływem każdego miesiąca do czasu zakończenia dostawy tych towarów. Oznacza to, że dla dostaw dokonanych w danym miesiącu obowiązek podatkowy powstanie najpóźniej 15 dnia następnego miesiąca, chyba że wcześniej zostanie wystawiona faktura. Ponadto wystawienie faktury zaliczkowej nie spowoduje powstania obowiązku podatkowego.

W takim przypadku do przeliczenia stosujemy kurs średni danej waluty obcej ogłoszony przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powsta-

nia obowiązku podatkowego. Podatnik może wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego; w takim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro. Nie wynika to wprost z ustawy, ale należy przyjąć, że podatnik nie musi się decydować na wybór jednej z zasad przeliczania i stosować ją do wszystkich dostaw.

Sposób rozliczenia WDT w deklaracji

Moment powstania obowiązku podatkowego	Kiedy ma zastosowanie	Kurs waluty
15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów	Jeśli przed upływem tego terminu dostawca nie wystawi faktury	Z 14 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów, jeśli jest to dzień roboczy. Jeżeli nie, to kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego 15 dzień miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów
Z chwilą wystawienia faktury	Jeśli przed 15 dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów, dostawca wystawi fakturę	Z dnia poprzedzającego dzień wystawienia faktury, jeśli jest to dzień roboczy. Jeżeli nie, to kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury
Z chwilą ustania okoliczności, które zwalniają podatnika z obowiązku rozliczenia WDT od przemieszczenia własnych towarów do innego kraju UE	Gdy ustaną okoliczności, które zwalniają podatnika z obowiązku rozliczenia WDT od przemieszczenia własnych towarów do innego kraju UE	Z dnia poprzedzającego dzień ustania okoliczności zwalniających z obowiązku rozliczenia WDT, jeśli jest to dzień roboczy. Jeżeli nie, to kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień ustania tych okoliczności

W miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, podatnik rozlicza wewnątrzwspólnotową dostawę ze stawką 0%, jeśli przed terminem złożenia deklaracji spełnia wymagane warunki (art. 42 ust. 1 pkt 1–3 ustawy). Gdy podatnik ma prawo do zastosowania stawki 0%, to WDT rozlicza w poz. 21 deklaracji VAT-7⁽¹⁷⁾. Jeżeli przed upływem terminu złożenia deklaracji podatkowej podatnik nie ma dokumentów potwierdzających dostarczenie towarów do nabywcy, to istnieje możliwość przesunięcia rozliczenia VAT od WDT na kolejne okresy rozliczeniowe (art. 42 ust. 12 ustawy).

Od rozliczenia za styczeń lub pierwszy kwartał 2017 r. podatnik zobowiązany do zarejestrowania jako podatnik VAT UE ma obowiązek składać wyłącznie deklaracje w formie elektronicznej.

Podatnik rozliczający się kwartalnie nie wykazuje tej dostawy w ewidencji sprzedaży za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy. Podatnik wykazuje tę dostawę w ewidencji za następny okres rozliczeniowy ze stawką właściwą dla dostawy danego towaru na terytorium kraju, jeżeli przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za ten następny okres rozliczeniowy nie posiada dowodów, że towar został wywieziony i dostarczony. Jeśli dostawca otrzyma dowody, może wykazać wewnątrzwspólnotową dostawę towarów ze stawką 0% w ewidencji za okres rozliczeniowy, w którym dostawa ta została zrealizowana, i dokonać korekty deklaracji podatkowej oraz odpowiednio informacji podsumowującej.

PRZYKŁAD

10 kwietnia polska spółka rozliczająca się kwartalnie sprzedała towar szwedzkiej firmie. W tym też dniu wystawiła fakturę, dlatego obowiązek podatkowy powstał w kwietniu. Sposób rozliczenia będzie wyglądał następująco:

Termin otrzymania dokumentów	Sposób rozliczenia WDT
Przed upływem 25 lipca 2018 r.	W deklaracji za II kwartał ze stawką 0%
Po 25 lipca, ale przed upływem 25 października 2018 r.	Koryguje deklarację za II kwartał i wykazuje dostawę ze stawką 0%
Po 25 października 2018 r.	W deklaracji za III kwartał wykazuje dostawę ze stawką krajową. Następnie po otrzymaniu dokumentów koryguje deklarację za II kwartał i wykazuje WDT ze stawką 0% oraz koryguje deklarację za III kwartał, w której wykazał tę dostawę ze stawką krajową

Podatnik rozliczający się miesięcznie nie wykazuje tej dostawy w ewidencji sprzedaży za okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy. Wykazuje ją w ewidencji za kolejny – po następnym okresie rozliczeniowym – okres rozliczeniowy ze stawką właściwą dla dostawy danego towaru na terytorium kraju, jeżeli przed upływem terminu do złożenia deklaracji za ten kolejny po następnym okresie rozliczeniowym okres rozliczeniowy nie posiada dowodów.

Jeśli dostawca otrzyma dowody potwierdzające dostarczenie towarów nabywcy w terminie późniejszym, może wykazać wewnątrzwspólnotową dostawę towarów ze stawką 0% w ewidencji za okres rozliczeniowy, w którym dostawa ta została zrealizowana, i dokonać korekty deklaracji podatkowej oraz odpowiednio informacji podsumowującej.

PRZYKŁAD

10 kwietnia polska spółka sprzedała towar szwedzkiej firmie. W tym też dniu wystawiła fakturę, dlatego obowiązek podatkowy powstał w kwietniu. Sposób rozliczenia będzie wyglądał następująco:

Termin otrzymania dokumentów	Sposób rozliczenia WDT
Przed upływem 25 maja 2018 r.	W deklaracji za kwiecień ze stawką 0%
Po 25 maja, ale przed upływem 25 czerwca 2018 r.	W deklaracji za kwiecień ze stawką 0%, składając korektę tej deklaracji
Po 25 czerwca, ale przed upływem 25 lipca 2018 r.	W deklaracji za kwiecień ze stawką 0%, składając korektę tej deklaracji
Po 25 lipca 2018 r.	W deklaracji za czerwiec ze stawką krajową. Po otrzymaniu dokumentów w deklaracji za kwiecień ze stawką 0%, składając korektę tej deklaracji oraz deklaracji za czerwiec

Taki sposób korekty jak przedstawiony w przykładzie potwierdzają również organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 15 grudnia 2015 r., sygn. IPTPP2/4512-483/15-4/JS).

6. Rozliczenie w informacji podsumowującej

Podatnicy dokonujący WDT mają obowiązek składania dodatkowo informacji podsumowującej. Od rozliczenia za styczeń 2017 r. informacje podsumowujące składamy za okresy miesięczne do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu dokonania transakcji i wyłącznie w formie elektronicznej (więcej na ten temat – patrz: s. 250).

7. Korekta dostaw wewnątrzwspólnotowych

W przypadku faktur korygujących dostawy wewnątrzwspólnotowe, niezależnie od tego, czy są to faktury „in plus” czy „in minus”, nie jest konieczne uzyskanie potwierdzenia odbioru tej faktury przez nabywcę (art. 29a ust. 15 ustawy o VAT). Zdaniem organów podatkowych takie faktury korygujące rozliczamy w zależności od przyczyny ich wystawienia (patrz: pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 2 stycznia 2015 r., sygn. ILPP4/443-528/14-2/BA). Żaden przepis ustawy o VAT ani rozporządzeń wykonawczych nie reguluje również wprost zasad ustalania kursu walut w przypadku faktur korygujących. Z art. 31a ustawy o VAT wynika tylko, że powinien być to kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień powstania obowiązku podatkowego. Na tej podstawie organy podatkowe przez dłuższy czas uznawały, że w przypadku faktur dokumentujących m.in. rabat należy stosować kurs pierwotny, jak do korygowanej faktury. Stanowisko to uległo jednak

zmianie. Obecnie uznają, że faktury korygujące, w tym również dotyczące WDT, rozliczamy w zależności od przyczyny. Gdy przyczyna wystawienia faktury korygującej powstała po wystawieniu faktury pierwotnej, rozliczamy ją na bieżąco (jak w przypadku rabatu) i stosujemy również bieżący kurs, a nie pierwotny (z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury korygującej). Stanowisko to zostało potwierdzone m.in. w zmienionej przez Ministra Finansów interpretacji indywidualnej z 25 lutego 2014 r. (sygn. PT8/033/178/653/12/14/WCX/RD-18386) dotyczącej interpretacji z 11 maja 2012 r. wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie (sygn. IPPP3/443-190/12-2/LK) czy aktualnej interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 7 lutego 2017 r. (sygn. 2461-IBPP4.4512.145.2016.2.LG).

Rozliczenie faktur korygujących WDT

Rodzaj faktury korygującej	Przyczyna korekty	Okres, za który należy rozliczyć fakturę korygującą	Kurs waluty
Faktura korygująca „in minus”	Naprawienie błędu, np. rachunkowego	W rozliczeniu za okres, w którym wykazano pierwotną fakturę	Taki sam jak dla faktury pierwotnej
Faktura korygująca „in minus”	Nowe okoliczności, np. zwrot towarów, rabat	W rozliczeniu za okres, kiedy powstała przyczyna korekty	Z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury korygującej
Faktura korygująca „in plus”	Naprawienie błędu, np. rachunkowego	W rozliczeniu za okres, w którym wykazano pierwotną fakturę	Taki sam jak do faktury pierwotnej
Faktura korygująca „in plus”	Nowe okoliczności, nieznanne w chwili wystawiania faktury pierwotnej, np. zmiana ceny	W rozliczeniu za okres, kiedy powstała przyczyna korekty	Z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury korygującej

8. Sprzedaż towarów na rzecz kontrahenta z UE, gdy przed ich wywiezieniem z Polski są na nich wykonywane usługi

Gdy kontrahenci zagraniczni po zakupie towarów wydają dyspozycję, aby towar został przetransportowany, lub sami dokonują transportu do innego podatnika, który wykonuje usługi na tych towarach, powstaje pytanie, jak powinien postąpić wówczas dostawca towarów, który przekazuje je i traci nad nimi kontrolę? Poza nim pozostaje kwestia i termin wywozu. W takim przypadku nie ma przeszkód, aby dostawę można było uznać za WDT, gdy spełnione są ogólne warunki.

Jednak zasady stosowania stawki 0% reguluje w tym przypadku § 7 rozporządzenia w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów

i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych. Z przepisu tego wynika, że 0% stawkę podatku stosuje się również do dostawy towarów nabywanych przez podatnika podatku od wartości dodanej, zidentyfikowanego na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, w przypadku gdy towary te są przeznaczone do wykonania na nich usług na rzeczowym majątku ruchomym na terytorium kraju, a następnie do wywozu na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju.

W takiej sytuacji dostawca towarów, aby zastosować stawkę 0%, musi spełnić następujące warunki:

- składając deklarację VAT-7, w której wykazuje tę dostawę towarów, jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE;
- przekaże nabyte przez podatnika podatku od wartości dodanej towary podmiotowi, który wykonuje usługi na rzeczowym majątku ruchomym;
- wykaże w deklaracji podatkowej oraz w informacji podsumowującej za okres, w którym wystawił fakturę stwierdzającą dokonanie dostawy towarów, tę dostawę jako wewnątrzwspólnotową dostawę towarów;
- otrzyma zapłatę na rachunek bankowy w terminie 60 dni od dnia wydania towaru; otrzymanie zapłaty w terminie późniejszym uprawnia podatnika do dokonania korekty podatku należnego;

Podatnik nie musi otrzymać zapłaty, aby móc wykazać w deklaracji dostawę ze stawką 0%, pod warunkiem że termin będzie zachowany. Potwierdził to również Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 30 sierpnia 2016 r. (sygn. IPPP3/4512-478/16-2/JŻ).

Jednak jak czytamy w piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 16 września 2016 r. (sygn. ITPP3/4512-395/16-1/JC):

MF (...) niespełnieniem jednego z warunków, o którym mowa w § 7 ust. 1 i 2 ww. rozporządzenia pozbawi Wnioskodawcę prawa do zastosowania dla dokonanej sprzedaży stawki podatku w wysokości 0%, już w momencie wykazania tej transakcji – zgodnie z powołanym § 7 ust. 2 pkt 3 rozporządzenia.

Oznacza to obowiązek korekty rozliczenia za okres, kiedy dostawa została wykazana ze stawką 0%, i zastosowania stawki krajowej, gdy zapłata nie nastąpi w terminie. Dopiero po jej otrzymaniu możliwa będzie korekta.

- posiada dokumenty, z których wynika, że towary przekazywane podmiotowi wykonującemu usługi na rzeczowym majątku ruchomym zostaną po wykonaniu tych usług wywiezione z terytorium kraju.

Jak z tego wynika, w takiej sytuacji podatnik nie musi posiadać dokumentów potwierdzających wywóz, lecz tylko dokumenty, z których wynika, że towary przekazywane podmiotowi wykonującemu usługi na rzeczowym majątku ruchomym zostaną po wykonaniu tych usług wywiezione z terytorium kraju. Potwierdzają to organy podatkowe (zob. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 10 września 2014 r., sygn. ILPP4/443-291/14-4/EW).

Rozdział XV

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT)

(art. 9, 10, 11 i 20 ustawy o VAT)

Polski podatnik, nabywając towary w innym kraju UE, zawsze musi ustalić, czy zakup można zakwalifikować jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.

1. Przypadki, gdy należy rozliczyć WNT

Do WNT dochodzi w przypadku, gdy:

- towary są nabywane za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
- kupujący nabywa prawo do rozporządzania towarami jak właściciel,
- towary w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.

1.1. Towary nabywa podatnik VAT czynny

Nabywca rozlicza dostawę, gdy dokonuje jej podatnik podatku od wartości dodanej. Jeżeli przedmiotem nabycia są nowe środki transportu, VAT rozlicza również wtedy, gdy dostawca nie był podatnikiem podatku od wartości dodanej. Rejestracja nabywcy i dostawcy jako podatnika VAT UE nie decyduje o obowiązku rozliczenia VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia. Polski podatnik musi jednak pamiętać, że gdy dostawca nie będzie miał jego polskiego numeru VAT UE, to nie będzie mógł zastosować stawki 0% (zwolnienia).

Polski podatnik nie rozlicza WNT, gdy przedmiotem tej transakcji są statki i środki transportu lotniczego wymienione w art. 83 ust. 1 pkt 3, 6, 10 i 18 ustawy (patrz: s. 276) oraz dostawa towarów:

- 1) opodatkowana od marży (art. 120 ust. 4 i 5 ustawy);
- 2) w wyniku której ma miejsce nabycie, jeśli:
 - nie stanowiła u podatnika VAT albo nie stanowiłaby u podatnika podatku od wartości dodanej dostawy towarów lub stanowiła albo stanowiłaby taką dostawę towarów, ale dokonywaną przez podatnika zwolnionego z VAT (np. dostawy są dokonywane przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej lub zwolnione z VAT ze względu na wysokość obrotów),
 - stanowiłaby dostawę towarów, które będą montowane lub instalowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego.

1.2. Towary nabywa podatnik VAT zwolniony

Nabywca korzystający ze zwolnienia ze względu na wysokość obrotów jest zobowiązany rozliczyć VAT z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego. Nabywca nie traci wtedy prawa do korzystania ze zwolnienia w stosunku do pozostałych czynności, które wykonuje. Jednak nie zawsze polski podatnik zwolniony z VAT musi rozliczyć VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia. Mają tutaj zastosowanie wszystkie wyłączenia, które są stosowane u czynnych podatników.

Ponadto wewnątrzwspólnotowe nabycie nie występuje, jeśli towary, z wyjątkiem nowych środków transportu i wyrobów akcyzowych, są nabywane przez:

- rolników ryczałtowych dla prowadzonej przez nich działalności rolniczej,
 - podatników, którzy wykonują jedynie czynności inne niż opodatkowane podatkiem i którym nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług,
 - podatników, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku ze względu na wysokość obrotów (art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT),
 - osoby prawne, które nie są podatnikami
- a całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego i w poprzednim roku kwoty 50 000 zł.

Podatnik zwolniony z VAT rozlicza podatek od wewnątrzwspólnotowego nabycia zawsze wtedy, gdy wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia przekroczyła 50 000 zł.

Przy ustalaniu wartości wewnątrzwspólnotowego nabycia nabywca nie wlicza kwoty zagranicznego VAT ani nabycia nowych środków transportu oraz wyrobów akcyzowych, które – niezależnie od ich wartości – zawsze muszą być opodatkowane VAT.

Gdy u polskiego podatnika wartość nabyć wewnątrzwspólnotowych przekroczy 50 000 zł, nie opłaca mu się korzystać ze zwolnienia z VAT, gdyż rozliczając WNT, nalicza tylko VAT. Podatnik zarejestrowany nalicza VAT, ale co do zasady podatek ten jest również podatkiem naliczonym.

Dlatego WNT jest neutralne podatkowo. Wartość wewnątrzwspólnotowych nabyć nie wpływa jednak na kwotę limitu uprawniającą do korzystania ze zwolnienia na podstawie art. 113 ustawy o VAT (nie wlicza się jej do limitu). Nawet gdy wartość nabyć

nie przekracza 50 000 zł, podatnik może wybrać ich opodatkowanie. W tym celu musi złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego pisemne oświadczenie o wyborze opodatkowania tych czynności. Oświadczenie składa się przed dokonaniem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, od którego nabycia te mają być rozliczane przez te podmioty na terytorium kraju. Obowiązuje ono przez dwa kolejne lata, licząc od końca miesiąca, w którym zostało złożone. W tym celu podatnik musi złożyć również VAT-R lub jego aktualizację.

1.3. Przemieszczenie własnych towarów

Przemieszczenie własnych towarów z innego kraju UE do Polski może powodować obowiązki rozliczenia VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia (art. 11 ust. 1 ustawy o VAT). Przepis ten sprawia wiele problemów polskim podatnikom, którzy importują towary do innego kraju UE, a następnie przemieszczają je do Polski. Przepis określa następujące warunki, kiedy przemieszczający towary rozlicza VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia:

- przemieszczenia towaru dokonuje podatnik podatku od wartości dodanej lub przemieszczenie jest dokonywane na jego rzecz,
- towary należą do tego podatnika,
- przemieszczenie towarów następuje z terytorium innego państwa członkowskiego (nie z Polski) na terytorium Polski,
- towary te zostały przez tego podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, nabyte wewnątrzwspólnotowo, zaimportowane.

W art. 12 ustawy o VAT są wymienione przypadki, gdy przemieszczenie własnych towarów z innego kraju UE do Polski nie stanowi WNT.

Przemieszczenie do Polski własnych towarów, niestanowiące WNT

Lp.	Przypadki, kiedy nie wystąpi WNT, jeśli przemieszczane są do Polski własne towary (art. 12 ust. 1 pkt 1–9 ustawy)
1	2
1.	Towary są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, dla których miejscem dostawy zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 jest terytorium kraju (miejscem dostawy jest miejsce instalacji towarów), jeżeli towary te są przemieszczane przez tego podatnika dokonującego ich dostawy lub na jego rzecz
2.	Przemieszczenie towarów następuje w ramach sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju
3.	Towary są przemieszczane na pokładach statków, samolotów lub pociągów w trakcie części transportu pasażerów, o której mowa w art. 22 ust. 5, z przeznaczeniem dokonania ich dostawy przez tego podatnika lub na jego rzecz na pokładach tych pojazdów
4.	Towary mają być przedmiotem czynności odpowiadającej eksportowi towarów dokonanej przez tego podatnika na terytorium państwa członkowskiego, z którego są przemieszczane na terytorium kraju

1	2
5.	Towary mają być przedmiotem czynności odpowiadającej wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów, o której mowa w art. 13 ust. 1 i 2, dokonanej przez tego podatnika na terytorium państwa członkowskiego, z którego są przemieszczane na terytorium kraju
6.	Towary mają być przedmiotem wykonanych na terytorium kraju na rzecz tego podatnika usług polegających na ich wycenie lub wykonaniu na nich prac, pod warunkiem że towary po wykonaniu tych usług zostaną z powrotem przemieszczone na terytorium państwa członkowskiego, z którego zostały pierwotnie wywiezione
7.	Towary mają być czasowo używane na terytorium kraju w celu świadczenia usług przez tego podatnika posiadającego siedzibę działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu
8.	Towary mają być czasowo używane przez tego podatnika na terytorium kraju, nie dłużej jednak niż przez 24 miesiące, pod warunkiem że import takich towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju z uwagi na ich przywóz czasowy byłby zwolniony od cła
9.	Przemieszczeniu podlega gaz w systemie gazowym, energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym, energia cieplna lub chłodnicza przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej

Powstaje pytanie, czy sam fakt dokonania importu w innym kraju UE powoduje, że możemy uznać polskiego podatnika za podatnika podatku od wartości dodanej w kraju, w którym dokonano importu? Na to pytanie należy odpowiedzieć twierdząco. Istnieje obowiązek rozliczenia VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia, gdy polski podatnik, niezarejestrowany w innym kraju UE, przemieszcza zaimportowane towary do Polski. Stanowisko to potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w piśmie z 4 lutego 2015 r. (sygn. IPTPP2/443-826/14-4/JS).

Pogląd ten poparł też m.in. NSA w wyroku z 6 listopada 2009 r. (sygn. akt II FSK 965/08) oraz WSA w Opolu w wyroku z 17 marca 2011 r. (sygn. akt I SA/Op 31/11). Polski podatnik nie ma natomiast obowiązku złożenia informacji podsumowującej (patrz: s. 255).

2. Rozliczenie WNT przez podatników czynnych

2.1. Rejestracja VAT UE

Na podstawie art. 97 ust. 1 ustawy podatnicy podlegający obowiązkowi zarejestrowania jako podatnicy VAT czynni są obowiązani przed dniem dokonania pierwszego wewnątrzwspólnotowego nabycia zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego w zgłoszeniu rejestracyjnym VAT-R o zamiarze rozpoczęcia wykonywania tych czynności, gdy nie są zarejestrowani jako podatnicy VAT UE. Jak już zostało podkreślone, brak rejestracji nie zwalnia z obowiązku rozliczenia WNT.

2.2. Dokumentowanie WNT

Obecnie ustawa o VAT nie reguluje zasad wystawiania faktur wewnętrznych.

Sposób dokumentowania WNT może być dowolny. Można nie wystawiać żadnego dokumentu, tylko dokonać rozliczenia na podstawie otrzymanej faktury. Można też wystawić dowolny dokument wewnętrzny.

2.3. Ustalanie podstawy opodatkowania i jej korekta

W przypadku WNT obowiązują takie same zasady ustalania podstawy opodatkowania jak w przypadku transakcji krajowych, z jednym wyjątkiem – jeżeli po dokonaniu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów nabywca otrzymuje zwrot podatku akcyzowego zapłaconego na terytorium państwa członkowskiego, z którego wysłano lub transportowano towary, podstawę opodatkowania obniża się o kwotę zwróconego podatku akcyzowego, przy czym ma on obowiązek udowodnić na podstawie posiadanych dokumentów, że otrzymał zwrot podatku akcyzowego.

W podstawie opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia powinna zostać uwzględniona kwota brutto, tj. wraz z naliczonym przez kontrahenta VAT, jeśli taki został naliczony. Z art. 30a ust. 1 ustawy o VAT, odsyłającego do art. 29a ust. 1 tej ustawy, wynika bowiem, że podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży, i obejmuje m.in., podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze.

Odrębne zasady niż w przypadku transakcji krajowych obowiązują w razie korekty tych transakcji.

Terminy rozliczenia korekt WNT

Powód dokonania korekty	Termin rozliczenia korekty	Kurs waluty	Stanowisko organów podatkowych
1	2	3	4
Zwrot towaru	W rozliczeniu za okres, kiedy dokonano zwrotu	Jak w przypadku pierwotnej transakcji	Nie ma jednolitego stanowiska wśród organów podatkowych. Część z nich uważa, że korekty rozliczamy w deklaracji za okres, kiedy dokonano zwrotu, i stosujemy kurs pierwotny (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 9 lipca 2014 r., sygn. IBPP4/443-150/14/PK). Natomiast część organów podatkowych uważa, że należy rozliczyć korektę w deklaracji za okres, kiedy otrzymano dokument korygujący, i stosować kurs z ostat-

1	2	3	4
			niego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia dokumentu korygującego. Stanowisko takie zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 29 kwietnia 2015 r. (sygn. IPPP3/4512-118/15-2/JF). Z powodu braku regulacji ustawowych stosowanie obu sposobów należy zaakceptować
Pomyłka w cenie	W rozliczeniu za okres, kiedy rozliczono pierwotną dostawę	Jak w przypadku pierwotnej transakcji	Stanowisko takie zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w piśmie z 25 czerwca 2014 r. (sygn. IBPP4/443-131/14/LG)
Udzielenie skonta	W rozliczeniu za okres, w którym dokonano zapłaty uprawniającej do skorzystania ze skonta. Jeżeli przed złożeniem deklaracji podatkowej za okres, w którym powstanie obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów, podatnik dokona zapłaty, może zastosować skonto, jeśli spełnia warunki	Jak w przypadku pierwotnej transakcji	Stanowisko takie zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 26 października 2015 r. (sygn. IPPP3/4512-654/15-2/KT)
Uznane reklamacje lub udzielone rabaty	W rozliczeniu za okres, kiedy otrzymano od sprzedawcy dokumenty korygujące	Obecnie organy podatkowe zmieniły zdanie i uznają, że przyjmujemy kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia dokumentu korygującego	Stanowisko takie zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 29 kwietnia 2015 r. (sygn. IPPP3/4512-118/15-2/JF)
Zmiana ceny, gdy nie jest możliwe jej ustalenie w chwili dokonania dostawy	W rozliczeniu za okres, w którym nabywca otrzyma fakturę korygującą	Z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury korygującej	Stanowisko takie zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w piśmie z 28 kwietnia 2014 r. (sygn. ILPP4/443-26/14-4/BA) oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 29 kwietnia 2015 r. (sygn. IPPP3/4512-118/15-2/JF)
Premia pieniężna	W rozliczeniu za okres, w którym nabywca otrzyma fakturę korygującą	Z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury korygującej	Stanowisko takie zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 8 lipca 2013 r. (sygn. IPPP3/443-342/13-4/KT)

2.4. Rozliczenie WNT w deklaracji

Rozliczenie WNT jest uzależnione od momentu powstania obowiązku podatkowego (art. 20 ust. 5, 8–9 ustawy o VAT). Nadal obowiązek podatkowy powstaje w dacie wystawienia faktury, jednak nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów. Ponadto wystawienie faktury zaliczkowej przez zagranicznego kontrahenta nie spowoduje powstania obowiązku podatkowego. Dlatego zdaniem organów podatkowych obowiązek podatkowy powstaje 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy, gdy kontrahent wystawia tylko fakturę zaliczkową. Stanowisko to potwierdził również Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 14 maja 2015 r. (sygn. IPPP3/4512-166/15-2/JF).

Data powstania obowiązku podatkowego ma również znaczenie dla przyjęcia odpowiedniego kursu waluty, gdy kwoty na fakturze są określone w walucie obcej. W takim przypadku do przeliczenia stosujemy kurs średni danej waluty obcej ogłoszony przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. Podatnik może wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego; w takim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro. Nie wynika to wprost z ustawy, jednak należy przyjąć, że podatnik nie musi się decydować na wybór jednej z zasad przeliczania i stosować jej do wszystkich dostaw.

W rozliczeniu za okres, kiedy powstał obowiązek podatkowy, lub w dwóch następnych okresach rozliczeniowych możemy odliczyć VAT należny, który stanowi podatek naliczony, gdy zakup jest związany ze sprzedażą opodatkowaną.

Rozliczenie WNT

Moment powstania obowiązku podatkowego	Kiedy ma zastosowanie	Kurs waluty	Termin odliczenia podatku naliczonego
1	2	3	4
15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów	1. Jeśli przed tym terminem dostawca nie wystawi faktury 2. Gdy do Polski są przemieszczane importowane towary (patrz: pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 4 lutego 2015 r., sygn. IPTPP2/443-826/14-4/JS)	Z 14 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów, jeśli jest to dzień roboczy. Jeżeli nie, to kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego 15 dzień miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów	W deklaracji za miesiąc, w którym przypada 15 dzień miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów, lub w dwóch następnych miesiącach

1	2	3	4
Z chwilą wystawienia faktury przez dostawcę	Jeśli przed 15 dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów, dostawca wystawi fakturę	Z dnia poprzedzającego dzień wystawienia faktury, jeśli jest to dzień roboczy. Jeżeli nie, to kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury	W deklaracji za miesiąc, w którym dostawca wystawił fakturę, lub w dwóch następnych miesiącach
Z chwilą ustania okoliczności, które zwalniają podatnika z obowiązku rozliczenia WNT od przemieszczenia własnych towarów do Polski	Gdy ustaną okoliczności, które zwalniają podatnika z obowiązku rozliczenia WNT od przemieszczenia własnych towarów do Polski	Z dnia poprzedzającego dzień ustania okoliczności zwalniających z obowiązku rozliczenia WNT, jeśli jest to dzień roboczy. Jeżeli nie, to kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień ustania tych okoliczności	W deklaracji za miesiąc, w którym ustały okoliczności zwalniające z obowiązku rozliczenia WNT, lub w dwóch następnych miesiącach
Z chwilą otrzymania towarów, jednak nie później niż z chwilą wystawienia faktury	Gdy przedmiotem dostawy są nowe środki transportu	Kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień powstania obowiązku podatkowego	W deklaracji za miesiąc, w którym powstał obowiązek podatkowy, lub w dwóch następnych miesiącach

Warunkiem odliczenia VAT z tytułu WNT jest:

- otrzymanie faktury dokumentującej dostawę towarów, stanowiącą u podatnika wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy;
- uwzględnienie kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w deklaracji podatkowej, w której podatnik jest obowiązany rozliczyć ten podatek, nie później niż w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym dla nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy.

W przypadku nieotrzymania w terminie faktury podatnik jest obowiązany do pomniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym upłynął trzymiesięczny termin.

Otrzymanie przez podatnika faktury w terminie późniejszym upoważnia go do odpowiedniego powiększenia podatku naliczonego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym otrzymał tę fakturę.

Wymóg dokonania korekty (zmniejszenia) VAT naliczonego uwarunkowany jest zatem jedynie faktem późnego (po upływie trzech miesięcy) otrzymania faktury. Jednak obo-

wiązek korekty jest uzależniony od wcześniejszego wykazania przez podatnika kwoty podatku naliczonego. Jeśli podatnik czeka z rozliczeniem WNT do chwili otrzymania faktury, nie musi pomniejszać podatku naliczonego, gdy miną wskazane trzy miesiące.

Od rozliczenia za styczeń 2017 r. czekanie z rozliczeniem do czasu otrzymania faktury może się nie opłacać. Ustawodawca zaostrzył warunki odliczania VAT z tytułu WNT. Nie wystarczy otrzymać fakturę w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy. Najpóźniej w tym terminie nabywca musi rozliczyć podatek należny. Jeśli tego nie zrobi, rozliczenie VAT należnego i naliczonego nie będzie mogło być dokonane w deklaracji za ten sam okres. Wynika to z nowo dodanego art. 86 ust. 10i ustawy o VAT, który stanowi, że:

§ *W przypadku uwzględnienia przez podatnika kwoty podatku należnego w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek, w terminie późniejszym niż określony w ust. 10b pkt 2 lit. b) i pkt 3, podatnik może odpowiednio zwiększyć kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w odniesieniu do którego nie upłynął jeszcze termin do złożenia deklaracji podatkowej.*

PRZYKŁAD

Spółka zamówiła towar u niemieckiego kontrahenta. Otrzymała go 16 stycznia. Faktura dotarła dopiero 10 lipca. Spółka wcześniej nie rozliczyła VAT. Z faktury wynika, że została wystawiona 31 stycznia. W takiej sytuacji spółka koryguje deklarację za styczeń, wykazując VAT należny. Natomiast w deklaracji za czerwiec, może powiększyć podatek naliczony.

Jak wynika z art. 9 ustawy zmieniającej z 1 grudnia 2016 r., nowe zasady rozliczeń mają zastosowanie do rozliczeń od stycznia i pierwszego kwartału 2017 r. Oznacza to, że w przypadku gdy podatnik rozliczy VAT należny od WNT w terminie późniejszym niż wskazany w art. 86 ust. 10i ustawy o VAT, a będzie to dotyczyć nabycia, dla którego obowiązek podatkowy powstał przed 2017 r., to stosuje przepisy obowiązujące do końca 2016 r. VAT należny i naliczony będzie więc mógł być rozliczony za ten sam okres rozliczeniowy.

Gdy WNT dokonał podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT UE, ma również obowiązek złożenia informacji podsumowującej. Zasady wypełniania informacji podsumowujących zostały omówione na s. 250 i n.

3. Rozliczenie WNT przez podatnika zwolnionego z VAT

Przed dniem dokonania pierwszego wewnątrzwspólnotowego nabycia podatnik ma obowiązek zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego w zgłoszeniu rejestracyjnym VAT-R o zamiarze rozpoczęcia wykonywania tych czynności. Dotyczy to również podatników zwolnionych z VAT i osób prawnych niebędących podatnikami

w rozumieniu art. 15, u których wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów przekroczyła kwotę 50 000 zł, oraz tych, którzy zamierzają skorzystać z możliwości opodatkowania WNT, mimo że limit ten nie został przekroczony, tzw. opcja (art. 10 ust. 6 ustawy o VAT). W tych dwóch przypadkach podatnicy są obowiązani rozliczyć VAT od WNT.

W takiej sytuacji podatnicy rozliczają WNT w deklaracji VAT-8, którą składają do 25 dnia miesiąca następującego po każdym miesiącu. Oznacza to, że w przypadku gdy dokonają rejestracji, mają obowiązek składania tych deklaracji nawet wówczas, gdy WNT nie wystąpi. Od 1 stycznia 2017 r., gdy podatnicy złożą przez trzy kolejne miesiące zerowe deklaracje VAT-8, zostaną z urzędu wykreśleni z rejestru VAT UE. Deklarację VAT-8 składają tylko podatnicy zarejestrowani jako podatnicy VAT UE. Dlatego, gdy podatnik zostanie wykreślony z rejestru VAT UE, nie musi składać żadnych deklaracji do czasu ponownej rejestracji. U podatnika zwolnionego z VAT podatek należny z tytułu WNT nie stanowi podatku naliczonego. Nie jest to dla niego transakcja neutralna jak u podatnika VAT czynnego, u którego podatek należny co do zasady stanowi podatek naliczony (gdy zakup jest związany ze sprzedażą opodatkowaną). Pozostałe zasady rozliczeń są takie same jak u podatnika VAT czynnego. Gdy podatnicy zwolnieni są zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, składają również informacje podsumowujące za okres, za który powstał obowiązek podatkowy.

Rozdział XVI

Towary – miejsce dostawy, transakcje łańcuchowe

(art. 17 ust. 1 pkt 5, art. 22 ustawy o VAT)

Sposób opodatkowania dostawy jest uzależniony od miejsca świadczenia, które jest ustalane na podstawie art. 22 ustawy o VAT. Według tej regulacji miejscem dostawy towarów jest w przypadku:

- 1) towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę lub przez osobę trzecią – miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy;
- 2) towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz – miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane; nie uznaje się za instalację lub montaż prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem;
- 3) towarów niewysyłanych ani nietransportowanych – miejsce, w którym towary znajdują się w momencie dostawy.

Przepisy przewidują również specjalne zasady ustalania miejsca dostawy towarów na pokładach statków, samolotów lub pociągów oraz gazu i energii.

1. Transakcje łańcuchowe

Polski podatnik, który sprzedaje towar zagranicznemu kontrahentowi, jest zazwyczaj uprawniony do rozliczenia WDT, gdy towar jest transportowany do UE, lub eksportu, gdy towar jest transportowany poza UE, i może zastosować stawkę 0%. Nie zawsze tak będzie, gdy dostawa będzie się odbywać w ramach transakcji łańcuchowej.

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 (art. 7 ust. 8 ustawy o VAT). Punktem wyjścia do ustalenia sposobu rozliczenia dostawy jest określenie jej miejsca dokonania. W tym celu należy posłużyć się zasadami wynikającymi z art. 22 ustawy o VAT.

Jeżeli kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, przy czym towar ten jest wysyłany lub transportowany, to należy pamiętać o pięciu bardzo ważnych zasadach:

- 1) wysyłka lub transport towaru są przyporządkowane tylko jednej dostawie; dostawa, której możemy przyporządkować transport, jest dostawą ruchomą, co w praktyce oznacza, że może być uznana za WDT lub eksport w zależności od tego, gdzie jest transportowany towar;
- 2) wysyłka lub transport są przyporządkowane dostawie dokonanej dla nabywcy, który wysłał lub transportuje towar (dostawa ruchoma), chyba że z warunków dostawy wynika, iż wysyłkę lub transport towaru należy przyporządkować jego dostawie. Dlatego w celu przypisania transportu do konkretnej dostawy analizie należy poddać warunki dostawy;

Ustawa o VAT nie definiuje przy tym „warunków dostawy”. Przez to pojęcie należy rozumieć wszelkie okoliczności pozwalające na ustalenie, która dostawa spełnia przesłanki dostawy wewnątrzwspólnotowej.

W broszurze informacyjnej MF uznał, że:

MF *W celu prawidłowego przyporządkowania wysyłki lub transportu wewnątrzwspólnotowego jednej z dokonanych dostaw należy dokonać całościowej oceny wszystkich okoliczności z tym związanych, pozwalających na ustalenie, która dostawa spełnia wszystkie przesłanki związane z dostawą wewnątrzwspólnotową (zob. wyrok TSUE C-245/04 oraz C-430/09).*

W powołanym wyroku TSUE rozpatrywał stan faktyczny, w którym transport organizował drugi podmiot w łańcuchu. Pierwsza dostawa była dokonywana na warunkach EXW. W tym przypadku TSUE uznał, że:

TSUE *(...) okoliczność ta nie wystarcza samodzielnie do stwierdzenia, że pierwsza dostawa stanowi dostawę wewnątrzwspólnotową. Nie można bowiem wykluczyć, że drugie przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel również może nastąpić na terytorium państwa członkowskiego pierwszej dostawy, i to przed transportem wewnątrzwspólnotowym.*

W wydawanych interpretacjach organy podatkowe uznają, że (patrz: pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 10 marca 2016 r., sygn. IBPP4/4512-39/16/PK):

MF *Analizując art. 22 ust. 2 ustawy poza zasadniczą kwestią przeniesienia prawa do rozporządzenia towarem jak właściciel pomiędzy stronami, należy również mieć na uwadze inne warunki dostawy w tym np. organizację transportu. Pojęcie „organizacji” transportu – przyjęte w praktyce stosowania ww. przepisów przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne – nie zostało*

zdefiniowane w przepisach ustawy. Zgodnie z potocznym rozumieniem, przez „organizację” należy rozumieć „sposób zorganizowania czegoś lub organizowanie czegoś”. Zatem przez organizację transportu towarów należy rozumieć planowanie, jak i koordynowanie poszczególnych etapów wywozu towarów.

- 3) dostawę towarów, która poprzedza wysyłkę lub transport towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów;
- 4) dostawę towarów, która następuje po wysyłce lub transporcie towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu zakończenia wysyłki lub transportu towarów;
- 5) dostawę towarów dokonywaną przez podatnika lub podatnika podatku od wartości dodanej, który jest również podatnikiem z tytułu importu albo zaimportowania tych towarów, uważa się za dokonaną na terytorium państwa członkowskiego importu albo zaimportowania tych towarów, gdy miejscem rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów jest terytorium państwa trzeciego.

Jeśli dostawcy są z trzech różnych krajów UE i pierwszy przekazuje towar bezpośrednio ostatniemu, to mamy do czynienia z transakcją trójstronną, do której na podstawie art. 135 ustawy o VAT może mieć zastosowanie procedura uproszczona. Można zastosować procedurę uproszczoną, gdy dostawy są dokonywane w ramach wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej, polegającą na tym, że ostatni w kolejności podatnik VAT rozlicza VAT z tytułu dokonania na jego rzecz dostawy towarów przez drugiego w kolejności podatnika VAT, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:

- dostawa na rzecz ostatniego w kolejności podatnika VAT była bezpośrednio poprzedzona wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów u drugiego w kolejności podatnika VAT,
- drugi w kolejności podatnik VAT dokonujący dostawy na rzecz ostatniego w kolejności podatnika VAT nie posiada siedziby działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego, w którym kończy się transport lub wysyłka,
- drugi w kolejności podatnik VAT stosuje wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika VAT ten sam numer identyfikacyjny na potrzeby VAT, który został mu przyznany przez państwo członkowskie inne niż to, w którym zaczyna się lub kończy transport lub wysyłka,
- ostatni w kolejności podatnik VAT stosuje numer identyfikacyjny na potrzeby VAT państwa członkowskiego, w którym kończy się transport lub wysyłka,
- ostatni w kolejności podatnik VAT został wskazany przez drugiego w kolejności podatnika VAT jako obowiązany do rozliczenia VAT od dostawy towarów realizowanej w ramach procedury uproszczonej.

Procedura uproszczona ma zastosowanie również wtedy, gdy ostatni w kolejności podmiot jest osobą prawną, która nie jest podatnikiem podatku od wartości dodanej lub podatnikiem, o którym mowa w art. 15, a która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w państwie członkowskim, 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.

Rozliczenie transakcji trójkątnej, gdy uczestniczy w niej polski podatnik i spełnione są warunki z art. 135 ustawy

Kolejność w dostawie	Sposób rozliczenia
Polski podatnik jest pierwszym w kolejności dostawcą	Rozlicza WDT w Polsce
Polski podatnik jest drugim w kolejności dostawcą	1. Wystawia fakturę finalnemu nabywcy zawierającą, oprócz wymaganych danych, następujące informacje: – adnotację „VAT: Faktura WE uproszczona na mocy art. 135–138 ustawy o ptu” lub „VAT: Faktura WE uproszczona na mocy artykułu 141 dyrektywy 2006/112/WE” – stwierdzenie, że podatek z tytułu dokonanej dostawy zostanie rozliczony przez ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej – numer VAT UE, który jest stosowany przez niego wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej – numer identyfikacyjny stosowany na potrzeby podatku od wartości dodanej ostatniego w kolejności podatnika 2. W ewidencji VAT wpisuje ustalone wynagrodzenie za dostawę w ramach procedury uproszczonej oraz nazwę i adres ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej (osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej, obowiązanej do rozliczenia VAT z tytułu tej transakcji) 3. W deklaracji wykazuje wartość nabycia w wierszu „Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów” w kolumnie „Podstawa opodatkowania”, nie nalicza od tej kwoty VAT, ale zaznacza w części F kwadrat „art. 136 ustawy” 4. Wpisuje wartości dokonanej dostawy w wierszu „Dostawa towarów oraz świadczenie usług poza terytorium kraju” 5. W informacji podsumowującej w części D, gdzie wykazuje WNT, zaznacza dodatkowo kwadrat w kol. d, w części C, gdzie wykazuje WDT, również zaznacza kwadrat w kol. d
Polski podatnik jest finalnym nabywcą	1. W ewidencji wpisuje obrót (bez kwoty podatku) z tytułu dokonania na jego rzecz dostawy oraz kwotę podatku przypadającą na tę dostawę, która stanowi u niego wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, nazwę i adres drugiego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej 2. Rozlicza w deklaracji VAT WNT 3. Wykazuje WNT w informacji podsumowującej część D, ale nie zaznacza kwadratu w kol. d

2. Sprzedaż za granicę towaru montowanego

Dostawa towaru montowanego jest zasadniczo rozliczana na specjalnych zasadach. Miejscem dostawy takiego towaru jest miejsce montażu. Gdy montaż odbywa się poza Polską, taka dostawa nie może być rozliczona w Polsce jako WDT lub eksport towarów.

Aby miały zastosowanie specjalne zasady rozliczeń, montaż nie może polegać na wykonaniu prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego urządzenia zgodnie z jego przeznaczeniem, które potencjalny nabywca mógłby wykonać we własnym zakresie.

W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 7 grudnia 2012 r. (sygn. ITPP2/443-1125/12/AK) czytamy:

MF *Zdaniem tut. organu, przez „proste czynności” należy rozumieć działania umożliwiające funkcjonowanie danego towaru, które potencjalny nabywca mógłby wykonać we własnym zakresie, np. korzystając z dołączonej instrukcji. Dlatego też, biorąc powyższe pod uwagę, za montaż lub instalację w rozumieniu art. 22 ustawy należy uznać takie czynności, które wymagają specjalistycznej wiedzy i umiejętności znanych przede wszystkim dostawcy montowanego lub instalowanego towaru.*

Jeśli dostawca oceni, że nie jest to prosty montaż, dostawa podlega opodatkowaniu w kraju, w którym ma miejsce montaż. Dla polskiego podatnika zazwyczaj będzie to dostawa, dla której podatnikiem jest nabywca.

Często podatnicy odrębnie wyceniają wartość towarów, a odrębnie usługę montażu. W takiej sytuacji należy ustalić, czy mamy do czynienia z odrębną usługą, czy jest to może czynność kompleksowa dostawy. Świadczenie składające się co najmniej z dwóch czynności, które z ekonomicznego punktu widzenia tworzy jedną całość, ma miejsce wtedy, gdy jedną z jego części składowych uznaje się za czynność zasadniczą, podczas gdy inne elementy traktuje się jako czynności pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania co do czynności zasadniczej. Zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w celu określenia, czy dana transakcja złożona stanowi dostawę towarów czy świadczenie usług, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich jest ona dokonywana, w celu ustalenia jej elementów charakterystycznych. Nie wystarczy, żeby usługi świadczone w ramach danej transakcji były konieczne lub po prostu użyteczne dla nabywcy towaru. Usługi te powinny ponadto mieć przeważający charakter. Dlatego aby transakcję można było uznać za świadczenie usług, należy stwierdzić, że usługi stanowią jej przeważającą część. Zdaniem organów podatkowych decydujące znaczenie ma w tym przypadku wartość świadczeń. Gdy przeważa wartość towarów, możemy uznać, że mamy do czynienia z dostawą towarów.

3. Rozliczenie przez polskiego podatnika dostawy, która nie podlega VAT w Polsce

Jeśli polski podatnik dokonuje dostawy (nie w ramach transakcji trójstronnej), której miejsce świadczenia znajduje się poza krajem, sprzedaż ta nie podlega opodatkowaniu w kraju. Mimo to na polskich podatników nałożono określone obowiązki.

Obowiązki polskich podatników, gdy miejsce dostawy nie znajduje się w Polsce i nie jest to transakcja trójstronna uproszczona

Lp.	Rodzaj obowiązków	Czy dotyczy
1.	Posiadanie numeru VAT UE poprzedzonego kodem PL	Nie
2.	Wystawianie faktury uproszczonej, bez stawki i kwoty podatku oraz kwoty należności wraz z podatkiem	Tak, dodatkowo faktura musi zawierać adnotację „odwrotne obciążenie”
3.	Wystawianie faktury nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy	Tak
4.	Ewidencjonowanie obrotu, podczas którego należy uwzględnić moment powstania obowiązku podatkowego określany dla dostawy krajowej, tj. w dacie dokonania dostawy	Tak
5.	Wykazywanie w deklaracji VAT-7 i JPK_VAT	Tak, obrót wykazujemy w wierszu „Dostawa towarów oraz świadczenie usług poza terytorium kraju”
6.	Składanie informacji podsumowujących	Nie

Ważną kwestią jest w tym przypadku prawo do odliczenia VAT od zakupów dokonanych w Polsce, mimo że dostawa nie podlega opodatkowaniu w kraju. Polski podatnik może odliczyć VAT od zakupów dokonanych w Polsce, związanych z tą dostawą poza terytorium kraju, pod warunkiem że (art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT):

- kwoty te mogłyby być odliczone, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju,
- podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami.

Spełnienie warunku oceniamy na podstawie polskich przepisów określających prawo do odliczenia VAT (art. 86 i 88 ustawy o VAT).

4. Dostawa, dla której podatnikiem jest polski nabywca

Polski podatnik, który kupuje towary od zagranicznego podatnika, przede wszystkim musi ustalić miejsce dostawy. Szczególna sytuacja wystąpi wówczas, gdy nabywca jest zobowiązany do rozliczenia VAT od dostawy, dla której podatnikiem jest nabywca (art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT), a nie jest to WNT lub import towarów.

Obowiązek rozliczenia VAT jest uzależniony od spełnienia łącznie następujących warunków:

- 1) miejsce dostawy usługi znajduje się w Polsce – zasady ustalania miejsca, s. 297;
- 2) dostawa jest dokonywana przez podatników nieposiadających siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju; ponadto dokonujący dostawy na terytorium kraju nie może być zarejestrowany na potrzeby VAT w Polsce. Gdy będzie on zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT, mechanizm odwrotnego obciążenia nie wystąpi. Sam będzie musiał rozliczać VAT.

Należy rozliczyć VAT również wówczas, gdy dostawca posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub inne miejsce prowadzenia działalności gospodarczej dokonującego dostawy towarów nie uczestniczy w tych transakcjach.

- 3) nabywcą towarów jest:

- podatnik podatku od towarów i usług, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, albo osoba prawna niebędąca podatnikiem, posiadająca siedzibę na terytorium kraju, z zastrzeżeniem art. 15 ust. 6 (tj. nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej, gdy realizują zadania nałożone innymi ustawami);
- podmiot zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4 lub art. 97 ust. 4, tj. jako podatnik VAT lub podatnik VAT UE w przypadku dostawy gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, energii cieplnej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej;

Nabywca towarów ma obowiązek rozliczenia VAT od dostawy, dla której jest podatnikiem, również gdy korzysta ze zwolnienia z VAT, jeśli pozostałe warunki są spełnione. Gdy nie ma obowiązku składania deklaracji VAT-8, składa deklarację VAT-9M, w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy.

- 4) dostawa towarów nie jest dokonywana w ramach sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju.

Gdy spełnione są te warunki, dokonujący dostawy towarów nie rozlicza podatku należnego w Polsce. Zrobi to za niego nabywca.

5. Obowiązki podatnika zobowiązanego do rozliczenia VAT od dostawy za sprzedawcę

5.1. Dokumentowanie

Podatnik może nie wystawiać żadnego dokumentu wewnętrznego. Podstawą rozliczenia będzie wówczas faktura wystawiona przez kontrahenta. Jeśli jednak zdecyduje się

wystawić taki dokument, może mieć on dowolną formę, gdyż obecnie przepisy nie regulują tej kwestii. Do ewidencji musimy i tak wpisać dane z otrzymanej faktury.

5.2. Ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego

Przepisy nie określają specjalnych zasad ustalania obowiązku podatkowego dla dostawy, dla której podatnikiem jest nabywca. Oznacza to, że obowiązek podatkowy będzie powstawał zasadniczo z chwilą dokonania dostawy (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT), chyba że przed dokonaniem dostawy zostanie wpłacona zaliczka. Wtedy obowiązek podatkowy powstanie w stosunku do wpłaconej części.

5.3. Ustalenie kursu waluty

Do ustalenia kursu walut mają zastosowanie zasady przewidziane w art. 31a ustawy o VAT. Dlatego gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania dostawy, dla której podatnikiem jest nabywca, 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.

Podatnik może też wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny.

5.4. Rozliczenie dostawy w deklaracji

Dostawa, dla której podatnikiem jest nabywca, jest wykazywana w deklaracji VAT-7 w wierszu „Dostawa towarów dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 (wypełnia nabywca)”.

Podatek należny jest również podatkiem naliczonym. Obowiązują tutaj ogólne zasady przewidziane dla zakupów krajowych. Nabywca towarów może odliczyć podatek naliczony w miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu tej dostawy, lub w dwóch następnych okresach rozliczeniowych. Od rozliczenia za styczeń 2017 r. warunkiem odliczenia VAT w tym miesiącu jest wykazanie podatku należnego nie później niż w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy (art. 86 ust. 10b pkt 3 ustawy o VAT). Gdy VAT należny rozliczany jest później, VAT naliczony rozliczamy na bieżąco w deklaracji, której termin złożenia jeszcze nie minął.

Podatnik, który rozlicza VAT od dostawy za nabywcę, nie musi mieć numeru VAT UE. Nie składa również informacji podsumowującej.

Rozdział XVII

Eksport i import towarów i usług

(art. 2 pkt 7–9, art. 17 ust. 1 pkt 4, art. 19a ust. 1, 8–11, art. 33–40, art. 41 ust. 4–9b ustawy o VAT)

1. Eksport towarów

Jeśli towar jest wysyłany poza terytorium UE, dostawę rozliczamy jako eksport towarów, gdy spełnione są warunki dotyczące dokumentacji. Rozliczenie eksportu towarów jest mniej sformalizowane niż rozliczenie transakcji wewnątrzwspólnotowych.

Gdy towar wywozi poza UE kontrahent z siedzibą w UE lub poza UE, dochodzi do eksportu pośredniego. Tylko gdy siedziba nabywcy znajduje się na terytorium Polski, nie dochodzi do eksportu pośredniego towaru (art. 2 pkt 8 lit. b) ustawy o VAT). Jest to dostawa krajowa. W pozostałym zakresie miejsce siedziby nabywcy dla ustalenia, czy dochodzi do eksportu towarów, nie ma znaczenia. A zatem eksport towarów mogą stanowić nie tylko dostawy towarów dokonywane dla nabywców spoza Unii Europejskiej, ale również dostawy towarów dokonywane dla nabywców z innych państw członkowskich Unii Europejskiej oraz – w przypadku eksportu bezpośredniego – dla nabywców krajowych.

Przez **eksport towarów** rozumie się dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez:

- dostawcę lub na jego rzecz, lub
- nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych
 - jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych.

Obecnie nie ma znaczenia, czy procedura wywozu rozpoczęła się na terytorium Polski czy w innym kraju UE. Mimo to tylko wywóz towarów, które w momencie rozpoczęcia

wysyłki lub transportu poza terytorium Wspólnoty znajdują się na terytorium kraju, stanowi eksport towarów podlegający w Polsce jako miejscu świadczenia stawce 0%. Ponieważ są to towary transportowane, miejsce rozpoczęcia ich transportu oznacza miejsce dostawy i opodatkowania transakcji. Zdaniem organów podatkowych za eksport towarów można uznać jednak tylko taką dostawę, w której jeśli wystąpi przerwa w transporcie, to może być ona podyktowana wyłącznie względami logistycznymi, a nie handlowymi, produkcyjnymi, magazynowymi czy też innymi okolicznościami zmieniającymi charakter, cechy lub przeznaczenia towarów, jakie było mu nadane w momencie sprzedaży (patrz: pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 16 maja 2014 r., sygn. IBPP4/443-75/14/PK).

Gdy na transportowanych towarach są wykonywane usługi w innym kraju UE, polski podatnik nie rozlicza eksportu w Polsce, tylko w kraju, z którego jest transportowany poza UE ulepszony towar (patrz: pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 23 maja 2014 r., sygn. IBPP4/443-84/14/LG).

1.1. Rozliczenie eksportu w deklaracji

Za eksport może być uznana tylko czynność, która będzie stanowić dostawę podlegającą VAT. Jeśli czynność nie będzie stanowić dostawy towarów, nie będzie mogła być uznana za eksport towarów.

W zależności od tego, kto wywozi towar, wyróżniamy:

- eksport bezpośredni – towar jest wywożony przez dostawcę lub na jego rzecz, albo
- eksport pośredni – towar jest wywożony przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę dla celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych albo innych środków transportu służących do celów prywatnych.

Rozliczenie eksportu

Rodzaj czynności	Eksport bezpośredni	Eksport pośredni
1	2	3
Obowiązek podatkowy	1. Z chwilą wydania towarów 2. Z chwilą otrzymania zaliczki, jeśli zapłata nastąpiła przed dokonaniem dostawy	
Termin wystawienia i oznaczenie faktury	Nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy lub otrzymano zaliczkę. Może być wystawiona nie wcześniej niż 30 dni przed dokonaniem dostawy lub otrzymaniem zaliczki	
Kurs waluty	Według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego, chyba że faktura została wystawiona przed wydaniem towaru – wówczas stosujemy kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień jej wystawienia. Podatnik może wybrać sposób przeliczania według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez EBC	

1	2	3
Dokumenty uprawniające do zastosowania stawki 0%	Z ustawy o VAT wprost wynika, jakie to mogą być dokumenty (art. 41 ust. 6 i 11 ustawy o VAT). Nie jest to katalog zamknięty. Są to w szczególności: 1) dokument w formie elektronicznej otrzymany z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych albo potwierdzony przez urząd celny wydruk tego dokumentu 2) dokument w formie elektronicznej pochodzący z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych, otrzymany poza tym systemem, jeżeli zapewniona jest jego autentyczność 3) zgłoszenie wywozowe w formie papierowej złożone poza systemem teleinformatycznym służącym do obsługi zgłoszeń wywozowych albo jego kopia potwierdzona przez urząd celny. W praktyce są to komunikat IE-599 lub dokument SAD, gdy będzie to eksport bezpośredni. W przypadku eksportu pośredniego będzie to potwierdzona kopia SAD lub komunikat IE-599 otrzymany poza systemem	
Termin rozliczenia w deklaracji	1. W deklaracji za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy, pod warunkiem że przed upływem terminu złożenia tej deklaracji eksporter otrzymał wymagane dokumenty. 2. Jeśli nie otrzyma wymaganych w tym terminie dokumentów, nie rozlicza w ogóle eksportu w deklaracji, w której powstał obowiązek podatkowy. W przypadku eksportu bezpośredniego podatnik może przenieść rozliczenie na następny okres rozliczeniowy, jeśli posiada dokument celny potwierdzający procedurę wywozu. 3. Jeżeli przed upływem terminu złożenia deklaracji za następny okres rozliczeniowy eksporter otrzyma wymagane dokumenty, rozlicza dostawę jako eksport towarów ze stawką 0%. Jeśli ich nie otrzyma – rozlicza dostawę ze stawką krajową. Przykład 20 maja 2018 r. spółka sprzedała towar na Ukrainę i w tym też dniu wystawiła fakturę. Towar wywozi firma spedycyjna na zlecenie spółki. Jeśli spółka: – przed upływem 25 czerwca 2018 r. otrzyma dokumenty – rozlicza eksport ze stawką 0% w deklaracji za maj – przed upływem 25 czerwca 2018 r. nie otrzyma dokumentów – nie rozlicza w ogóle tej transakcji w deklaracji za maj – przed upływem 25 lipca 2018 r. otrzyma dokumenty – rozlicza eksport ze stawką 0% w deklaracji za czerwiec – przed upływem 25 lipca 2018 r. nie otrzyma dokumentów – rozlicza dostawę ze stawką krajową w deklaracji za czerwiec	
Kiedy można dokonać korekty, gdy podatnik otrzyma później wymagane dokumenty	Podatnik dokonuje korekty w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym otrzymał dokument. W takim przypadku wykazuje dostawę ze stawką 0% i koryguje wykazany we wcześniejszych deklaracjach obrót ze stawką krajową. Korekt dokonuje w bieżącej deklaracji. Przykład 20 maja 2018 r. spółka sprzedała towar na Ukrainę i w tym też dniu wystawiła fakturę. Towar wywozi firma spedycyjna na zlecenie spółki. Ponieważ przed 25 lipca spółka nie otrzymała wymaganych dokumentów, w deklaracji za czerwiec wykazała obrót ze stawką 23% (wartość brutto – 12 000 zł, wartość netto – 9756,10 zł, VAT – 2243,90 zł). Dokumenty	

1	2	3
	dotarły 2 sierpnia, dlatego w deklaracji za sierpień w wierszu „Eksport towarów” spółka wykaże kwotę 12 000 zł, natomiast w wierszu „Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, opodatkowane stawką 22% albo 23%” obniży należną kwotę odpowiednio o 9756 zł i 2244 zł. Jeśli spółka nie wykazuje w deklaracji za ten okres sprzedaży ze stawką 23%, wykazuje te kwoty poprzedzone znakiem (–)	

1.2. Dokumenty przy eksporcie pośrednim uprawniające do stosowania stawki 0%

W przypadku eksportu pośredniego sprzedawca zazwyczaj dysponuje dokumentami IE 599 otrzymanymi poza systemem ECS. Obecnie nie powinno być to problemem. Od 1 kwietnia 2013 r. jako jeden z dokumentów ustawodawca wymienia dokument w formie elektronicznej pochodzący z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych, otrzymany poza tym systemem, jeżeli zapewniona jest jego autentyczność. Wprawdzie ustawodawca wskazuje warunek: „jeśli zapewniona jest jego autentyczność”, jednak nie oznacza to, że musi to być potwierdzony urzędowo dokument. Jeżeli ustawodawca miałby taki zamiar, to tak jak w przypadku wersji papierowej określiłby warunek, że kopia musi być potwierdzona przez urząd celny.

1.3. Rozliczanie zaliczek eksportowych

Obowiązek podatkowy powstaje w momencie otrzymania zaliczki eksportowej, i to niezależnie od tego, kiedy następuje wywóz (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT). Z ustawy wprost wynika, że zaliczki eksportowe są opodatkowane stawką 0%, lecz ma ona zastosowanie pod pewnymi warunkami:

- 1) wywóz towarów nastąpi w terminie dwóch miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik otrzyma zapłatę,
- 2) w tym terminie podatnik otrzyma dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej.

Stawkę 0% można zastosować również wówczas, gdy wywóz towarów nastąpi w terminie późniejszym niż określony w pkt 1, pod warunkiem że wywóz towarów w tym późniejszym terminie jest uzasadniony specyfiką realizacji tego rodzaju dostaw potwierdzoną warunkami dostawy, w których określono termin wywozu towarów.

Warunek wywozu dotyczący zaliczek będzie spełniony, jeśli podatnik otrzymał dokument potwierdzający wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej w terminie określonym w art. 41 ust. 6 i 7 ustawy o VAT, tj. co do zasady przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym upłynął termin, w jakim miał nastąpić wywóz towarów, lub deklaracji za następny okres rozliczeniowy. Przeniesienie rozliczenia do następnego okresu rozliczeniowego w przypadku ekspor-

tu bezpośredniego jest możliwe, gdy podatnik posiada dokument celny potwierdzający procedurę wywozu. Jeśli we wskazanych terminach podatnik nie otrzyma dokumentów, ma obowiązek zastosować do zaliczki stawkę właściwą dla danego towaru w kraju (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 16 czerwca 2015 r., sygn. IBPP4/4512-171/15/LG).

PRZYKŁAD

Spółka otrzymała w lutym zaliczkę na poczet eksportu towarów. Wywóz powinien nastąpić najpóźniej w kwietniu. W rozliczeniu za luty wykazała tę zaliczkę ze stawką 0%. Dlatego ostatecznie w terminie do złożenia deklaracji za maj spółka powinna uzyskać dokumenty. Będzie miała prawo do zastosowania stawki 0%, jeżeli do 25 czerwca 2018 r. otrzyma dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej. Będzie musiała skorygować rozliczenie i zastosować stawkę 23%, jeśli do 25 czerwca 2018 r. nie otrzyma dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej.

Podatnik, który wyeksportuje towar nawet w terminie dłuższym niż dwa miesiące, może stosować stawkę 0%. Musi to wynikać ze specyfiki zamówienia. Takie stanowisko zajął m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 10 kwietnia 2014 r. (sygn. ITPP3/443-19/14/AT).

W piśmie z 26 stycznia 2017 r. (sygn. 2461-IBPP4.4512.147.2016.1.LG) Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wyjaśnił, kiedy ta specjalna procedura ma zastosowanie:

MF *W kontekście zasadności zastosowania procedury określonej w art. 41 ust. 9b ustawy, należy zaznaczyć, że przymiot „specyficzności” nie dotyczy samej „dostawy”, ale dotyczy jej „realizacji”.*

Zatem o zasadności zastosowania normy art. 41 ust. 9b ustawy, każdorazowo decydować będą obiektywne przesłanki związane z realizacją dostawy. O faktycznym przedmiocie czynności przesądzać będzie zakres oraz specyfika tych czynności oraz treść umów (warunków dostawy), zawartych każdorazowo przez podatnika i jego kontrahenta (kontrahentów).

Nasuwa się jeszcze pytanie, za jaki okres podatnik musi skorygować zaliczki, gdy termin wywozu nie został zachowany lub mógł być wydłużony, ale podatnik nie otrzymał w odpowiednim terminie dokumentów potwierdzających wywóz. W grę wchodzi dwa rozwiązania:

- korekta deklaracji za okres, kiedy rozliczono zaliczki,
- korekta na bieżąco, w deklaracji, w której jest rozliczana pozostała należność ze stawką krajową.

Najwięcej przemawia za drugim rozwiązaniem. W chwili stosowania stawki 0% podatnik miał do niej prawo, gdyż zakładał, że spełni wszystkie warunki. Niespełnienie ich nie powinno powodować wstecznej korekty, co może wiązać się z zapłatą odsetek od zaległości.

Niestety, organy podatkowe zajmują odmienne stanowisko (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 14 października 2014 r., sygn. IBPP1/443-570/14/DK). Takie stanowisko zajął również WSA w Gliwicach w wyroku z 26 sierpnia 2015 r. (sygn. akt III SA/GI 1581/14).

2. Import towarów

Import towarów, czyli przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju, może być rozliczony w deklaracji VAT-7 (VAT-7K) albo w systemie zapłaty i odliczenia.

Korzystanie z procedury uproszczonej wymaga spełnienia licznych warunków. Gdy importer spełnia warunki ustawowe, nie musi płacić tego podatku bezpośrednio do urzędu skarbowego. Jest rozliczany bezgotówkowo. Sposób rozliczenia wygląda tak jak przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu czy imporcie usług. Podatnik wykazuje podatek należny, który jest jednocześnie podatkiem naliczonym odliczanym na zasadach ogólnych.

2.1. Miejsce rozliczenia importu

Miejscem opodatkowania importu towarów jest terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie ich wprowadzenia na terytorium Unii Europejskiej (art. 26a ustawy o VAT). W przypadku gdy towary zostaną objęte z momentem ich wprowadzenia na terytorium Unii Europejskiej jedną z następujących procedur:

- uszlachetniania czynnego,
- odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych,
- składowania celnego,
- tranzytu, w tym także składowaniem czasowym przed objęciem towarów jedną z procedur celnych,
- wolnego obszaru celnego

– miejscem importu takich towarów jest terytorium państwa członkowskiego, na którym towary te przestaną podlegać tym procedurom.

2.2. Procedura uproszczona

Aby rozliczać import towarów w deklaracji, muszą być spełnione określone w art. 33a ustawy o VAT warunki:

1. Towary muszą być objęte procedurą uproszczoną

Podatnik, który chce rozliczać VAT od importu towarów w deklaracji, musi pamiętać, że może z tego skorzystać tylko wtedy, gdy towary zostały dopuszczone do obrotu na podstawie uproszczonej procedury.

W deklaracji VAT podatnicy mogą rozliczać import, gdy stosują procedurę uproszczoną wskazaną w:

- art. 166 nowego UKC – uproszczone zgłoszenia celne,
- art. 182 nowego UKC – wpis do rejestru.

Regularne stosowanie zgłoszenia uproszczonego wymaga uzyskania pozwolenia organu celnego (art. 166 ust. 2 UKC).

Zanim podatnik będzie mógł rozliczyć import w deklaracji VAT, najpierw musi uzyskać zgodę na stosowanie procedury uproszczonej. Jeżeli podatnik nie ma pozwolenia na stosowanie uproszczonej procedury, a chce rozliczać import w deklaracji, to zgłoszenia w jego imieniu musi dokonać przedstawiciel pośredni.

VAT od importu towarów może rozliczyć w deklaracji VAT-7 podatnik posiadający status upoważnionego podmiotu gospodarczego (art. 33a ust. 12 ustawy o VAT).

W przypadku gdy podatnik działa przez przedstawiciela bezpośredniego, odpowiada razem z nim, solidarnie, za niezapłacony VAT wraz z odsetkami, gdy w terminie nie przedstawi wymaganych dokumentów (art. 33a ust. 8 ustawy o VAT).

2. Zawiadomienie właściwego urzędu

Aby rozliczać import w deklaracji, importer musi zawiadomić właściwy urząd celno-skarbowy i skarbowy, czyli urzędy właściwe dla podatnika do rozliczenia VAT oraz importu. Zawiadomienie musi złożyć przed początkiem okresu rozliczeniowego, od którego będzie rozliczał import w deklaracji.

Urząd, który otrzyma takie zawiadomienie, nie wyraża zgody na rozliczanie importu w deklaracji, gdyż zawiadomienie ma jedynie charakter informacyjny. Przepisy nie określają również urzędowego wzoru zawiadomienia.

3. Przedstawienie zaświadczeń i zabezpieczenia

Aby rozliczać import towarów w deklaracji, trzeba złożyć do naczelnika urzędu celno-skarbowego:

- zaświadczenie wydane nie wcześniej niż sześć miesięcy przed dokonaniem importu o braku zaległości we wpłatach należnych składek na ubezpieczenie społeczne oraz we wpłatach poszczególnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa, przekraczających odrębnie z każdego tytułu, w tym odrębnie w każdym podatku, odpowiednio 3% kwoty należnych składek i należnych zobowiązań podatkowych w poszczególnych podatkach; udział zaległości w kwocie składek lub podatku ustala się w stosunku do kwoty należnych wpłat za okres rozliczeniowy, którego dotyczy zaległość; nie musimy składać tego zaświadczenia, jeśli naczelnik urzędu celno-skarbowego posiada aktualne dokumenty; takie zaświadczenie będziemy musieli składać co sześć miesięcy; zaległość z danego podatku w okresie rozliczeniowym nie może przekraczać 3%;
- potwierdzenie zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego; potwierdzenia tego organy podatkowe dokonują na druku VAT-5.

Wymóg przedstawienia przez podatnika dokumentów uważa się za spełniony również w przypadku złożenia przez podatnika oświadczeń o tej samej treści. Oświadczenia składa się pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. Składający oświadczenie podatnik jest obowiązany do zawarcia w nim klauzuli następującej treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.”. Klauzula ta zastępuje pouczenie organu o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. Dokumentów tych nie trzeba przedkładać, jeżeli naczelnik urzędu celno-skarbowego posiada złożone przez podatnika aktualne dokumenty.

2.3. Odliczenie VAT od importu towarów

Gdy podatnik wpłaca VAT należny od importu towarów bezpośrednio do urzędu skarbowego, kwota ta stanowi również podatek naliczony (gdy importowany towar będzie wykorzystywany do działalności opodatkowanej), który rozlicza w deklaracji. Kwotę podatku naliczonego stanowi m.in. kwota podatku wynikająca z otrzymanych przez podatników dokumentów celnych (art. 86 ust. 2 pkt 2 lit. b) ustawy o VAT). Prawo do odliczenia podatku naliczonego z takich dokumentów powstaje w okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy (powstał dług celny) z tytułu importu towarów, ale nie wcześniej niż w okresie ich otrzymania (art. 86 ust. 10 w zw. z art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT). Dokumentami celnymi, o których mowa, są m.in. przekazywane elektronicznie poświadczenia zgłoszeń celnych (PZC). Jak czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 23 lipca 2014 r. (sygn. ITPP3/443-212/14/AT):

MF (...) otrzymane od przedstawiciela Wnioskodawcy przekazem elektronicznym poświadczenia zgłoszeń celnych (PZC) stanowią dokumenty celne. W konsekwencji, w rozumieniu art. 86 ust. 2 pkt 2 lit. a) ustawy, kwoty podatku wynikające z tych dokumentów, stanowiąc kwoty podatku naliczonego, uprawniają Wnioskodawcę na wskazanych wyżej warunkach do stosownego odliczenia. Odliczenia tego dokonuje się zgodnie z art. 86 ust. 10 w powiązaniu z ust. 10b pkt 1 ustawy.

Gdy odprawy celnej w imieniu importera dokonuje agencja celna, to termin odliczenia zależy od rodzaju przedstawicielstwa. Nowy UKC nadal przewiduje dwa rodzaje przedstawicielstwa – bezpośrednie (przedstawiciel działa w imieniu i na rzecz innej osoby) oraz pośrednie (przedstawiciel działa we własnym imieniu, lecz na rzecz innej osoby). Ustawodawca posługuje się w nowych przepisach celnych nazwą „przedstawicielstwo celne”, ale nie wpływa to na dotychczasowe rozliczanie VAT.

2.3.1. Moment odliczenia VAT w przypadku przedstawicielstwa bezpośredniego

Przyjmuje się, że w przypadku przedstawicielstwa bezpośredniego momentem otrzymania dokumentu celnego jest moment otrzymania dokumentu celnego przez przed-

stawiciela (np. agencję celną), gdyż przy tego rodzaju przedstawicielstwie przedstawiciel działa w imieniu podatnika.

Biorąc pod uwagę specyficzny tryb otrzymywania PZC, uznać trzeba, że otrzymanie tego dokumentu przez agencję celną następuje z chwilą pobrania go przez nią z serwera organów celnych. Stanowisko takie zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w piśmie z 7 grudnia 2012 r. (sygn. ITPP2/443-1138/12/AF). Potwierdził to również Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w piśmie z 5 stycznia 2015 r. (sygn. IBPP4/443-496/14/LG).

2.3.2. Moment odliczenia VAT w przypadku przedstawicielstwa pośredniego

W przypadku importu towarów z wykorzystaniem przedstawicielstwa pośredniego podatnicy, co do zasady, są uprawnieni do odliczania VAT z tytułu importu tych towarów w rozliczeniu za okres, kiedy otrzymają od przedstawiciela dokument PZC (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 18 września 2013 r., sygn. PTPP2/443-447/13-6/JN, oraz interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 9 listopada 2009 r., sygn. IPPP2/443-904/09-2/SAP). W takich przypadkach przedstawiciel działa we własnym imieniu, a nie w imieniu podatnika. W związku z tym należy stwierdzić, że otrzymanie przez niego dokumentu PZC nie można uznać za otrzymanie dokumentu celnego przez podatnika. A zatem w przypadku przedstawicielstwa pośredniego momentem otrzymania dokumentu celnego jest moment otrzymania dokumentu celnego od przedstawiciela (np. od agencji celnej).

3. Import usług

Import usług jest jedną z tych transakcji, których rozliczenie sprawia podatnikom najwięcej trudności. Po części wynika to z tego, że pomyłka na jednym etapie rozliczenia, np. przy wyznaczeniu momentu powstania obowiązku podatkowego, powoduje błędy na kolejnych etapach rozliczenia, skutkując błędnym wyznaczeniem kursu waluty i podstawy opodatkowania czy nieprawidłowym momentem lub wysokością odliczenia podatku naliczonego. Jednym słowem, rozliczenie importu usług wymaga precyzji na każdym jego etapie.

3.1. Przypadki, gdy zakup zagranicznej usługi stanowi import usług

Import usług jest szczególnym rodzajem transakcji, w wyniku której podatek VAT rozlicza nabywca usługi. Pojęcie to oznacza w uproszczeniu zakup usługi od zagranicznego kontrahenta. Dla celów VAT definicja importu usług oraz warunki, które muszą zostać spełnione, aby nabycie zagranicznej usługi podlegało rozliczeniu przez polskiego usługobiorcę, jest nieco bardziej złożone. Zgodnie z art. 2 pkt 9 ustawy o VAT przez import usługi należy rozumieć świadczenie usługi, z tytułu wykonania której podat-

nikiem jest usługobiorca (osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna) nabywający usługę od zagranicznego podmiotu na warunkach określonych w art. 17 ust. 1 pkt 4, ust. 1a i 2 ustawy o VAT. Aby polski podatnik był zobowiązany do rozliczenia VAT z tytułu nabycia usługi od zagranicznego usługodawcy, muszą zostać spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) miejscem świadczenia (opodatkowania) usługi jest terytorium Polski;
- 2) usługę świadczy:
 - podatnik, który nie posiada na terytorium kraju siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, lub
 - podatnik, który na terytorium kraju nie posiada siedziby działalności gospodarczej, ale posiada stałe miejsce (lub inne miejsce) prowadzenia działalności, które jednak nie uczestniczy w tej transakcji, lub
 - w przypadku usług związanych z nieruchomościami, do których stosuje się art. 28e ustawy o VAT – podatnik, który nie posiada na terytorium kraju siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej i nie jest zarejestrowany w Polsce jako „podatnik VAT czynny” lub „podatnik VAT zwolniony”;
- 3) usługę nabywa:
 - w przypadku usług, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT, tj. usług świadczonych między podatnikami, których miejscem opodatkowania jest kraj usługobiorcy:
 - podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, lub
 - osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania jako „podatnik VAT UE”,
 - w pozostałych przypadkach:
 - podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub
 - osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania jako „podatnik VAT UE”;
- 4) podatnik świadczący usługę nie rozlicza podatku należnego; podatek ten rozlicza polski nabywca usługi.

3.2. Wyznaczenie daty powstania obowiązku podatkowego

Data powstania obowiązku podatkowego wyznacza okres rozliczeniowy (miesiąc lub kwartał), w którym należy wykazać czynność podlegającą opodatkowaniu w ewidencji VAT i sporządzanej na jej podstawie deklaracji VAT. Jeżeli więc z tytułu importu usługi obowiązek podatkowy powstał we wrześniu, to podatnik rozliczający VAT za okresy miesięczne musi wykazać podatek należny z tego tytułu w deklaracji VAT za wrzesień składanej w terminie do 25 października. Ustalenie właściwego momentu, w którym

powstaje obowiązek podatkowy, jest również istotne z tego powodu, że wpływa on na zastosowanie właściwego kursu waluty oraz termin odliczenia podatku naliczonego.

Dla importu usług przepisy o VAT nie regulują w sposób odrębny momentu powstania obowiązku podatkowego. W odniesieniu do większości usług nabytych od zagranicznych podatników, stanowiących import usług, obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych określonych przez art. 19a ust. 1 i 8 ustawy o VAT, czyli w dniu wykonania usługi lub w dniu dokonania zapłaty, gdy nastąpiła ona przed wykonaniem usługi.

Potwierdzają to również wyjaśnienia zawarte w broszurze informacyjnej Ministerstwa Finansów nt. „Zmian w zakresie określania momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT od 1 stycznia 2014 r.”. Wyjątkiem będą usługi ubezpieczeniowo-finansowe zwolnione z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 37–41 ustawy o VAT, których miejsce świadczenia jest ustalane na podstawie art. 28b ustawy o VAT, a mimo to obowiązek podatkowy powstaje na zasadach szczególnych wskazanych w art. 19 ust. 5 pkt 1 ustawy, tj. z chwilą zapłaty.

Skoro moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu importu usług jest związany generalnie z datą wykonania usługi, to wymaga to również stosownego uwzględnienia regulacji określonych przez art. 19a ust. 2 i 3 ustawy o VAT. Z przepisów tych wynika, że usługę uznaje się również za wykonaną:

- w przypadku usługi przyjmowanej częściowo (podzielnej w sensie gospodarczym) – w dniu wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę (art. 19a ust. 2 ustawy o VAT),
- w przypadku usługi, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń – z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi (art. 19a ust. 3 ustawy o VAT),
- w przypadku usługi świadczonej w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok (tj. przez okres przekraczający 12 kolejnych następujących po sobie miesięcy), dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń – z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi (art. 19a ust. 3 ustawy o VAT). Przyjmuje się, że przez rok należy rozumieć 12 kolejnych następujących po sobie miesięcy.

Zgodnie z art. 19a ust. 2 ustawy o VAT w przypadku usługi przyjmowanej częściowo, dla której to części została określona zapłata, obowiązek podatkowy powstaje w dniu wykonania tej części usługi. Dotyczy to np. usług budowlanych.

Na podstawie art. 19a ust. 3 ustawy o VAT w przypadku usług świadczonych w sposób ciągły, nieprzerwany, datę powstania obowiązku podatkowego wyznacza ostatni dzień przyjętego przez strony okresu rozliczeniowego. Jeżeli w danym roku nie wyznaczono takiego okresu, to za dzień wykonania usługi przyjmuje się ostatni dzień roku podatkowego, który dla celów VAT pokrywa się z rokiem kalendarzowym, gdy usługa jest świadczona dłużej niż rok. Jeśli natomiast usługa jest świadczona krócej niż rok i nie

wyznaczono okresów rozliczeniowych, to obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej wykonania, chyba że wcześniej zostanie wpłacona zaliczka.

3.3. Ustalenie podstawy opodatkowania, kursu waluty i stawki podatku

W imporcie usług – zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 29a ust. 1 i 6 ustawy o VAT – podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą usługodawca otrzymał lub ma otrzymać od usługobiorcy. Przy czym tak ustalona podstawa opodatkowania obejmuje także:

- 1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;
- 2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Podstawa opodatkowania nie obejmuje natomiast rabatów, opustów, obniżek cen itp.

PRZYKŁAD

Niemiecki kontrahent wykonał na rzecz polskiego podatnika usługę prawną, za którą wystawił fakturę z doliczonym niemieckim VAT (podatek ten został niesłusznie naliczony). Wartość faktury wyniosła 1190 euro (wartość netto + niemiecki VAT = 1000 euro + 190 euro). Polski podatnik, zobowiązany do rozliczenia importu usługi, jako podstawę opodatkowania powinien przyjąć kwotę 1190 euro, po przeliczeniu na złote. Jest to bowiem należna usługodawcy kwota zapłaty, która obejmuje także podatek od wartości dodanej. Dopiero po ewentualnym skorygowaniu przez zagranicznego podatnika błędnie naliczonej kwoty niemieckiego podatku polski podatnik będzie mógł, w wyniku korekty podstawy opodatkowania, przyjąć kwotę 1000 euro, po przeliczeniu na złote.

Zgodnie z art. 30c ust. 1 ustawy o VAT podstawy opodatkowania z tytułu importu usług nie ustala się, w przypadku gdy wartość usługi została wliczona do podstawy opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub wartość usługi, na podstawie odrębnych przepisów, zwiększa wartość celną importowanego towaru.

Faktury otrzymane od zagranicznych usługodawców zazwyczaj są wyrażone w walucie obcej, co wymaga ich przeliczenia na złote. Zasady przeliczania podstawy opodatkowania wyrażonej w walucie obcej na złote wynikają z art. 31a ust. 1 i 2 ustawy o VAT. Zgodnie z nimi przeliczenia na złote dokonuje się:

- według kursu średniego danej waluty ogłoszonego przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający powstanie obowiązku podatkowego (art. 31a ust. 1 ustawy o VAT),
- według kursu średniego danej waluty ogłoszonego przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury – w przypadku gdy podatnik wy-

stawia fakturę przed powstaniem obowiązku podatkowego (art. 31a ust. 2 ustawy o VAT).

W imporcie usług sporo wątpliwości związanych z ustaleniem właściwego kursu waluty powoduje otrzymanie od zagranicznego kontrahenta faktury wystawionej przed powstaniem obowiązku podatkowego, tj. przed wykonaniem usługi lub przed zapłatą zaliczki. Obecnie organy podatkowe przyjmują, że w przypadku importu usług do ich wyceny nie stosuje się regulacji określonej przez art. 31a ust. 2 ustawy o VAT, ponieważ w imporcie usług polski podatnik nie wystawia żadnej faktury; fakturę wystawia jedynie zagraniczny podatnik. Wobec tego, zdaniem organów podatkowych, przepis ten nie dotyczy faktur wystawianych przez zagranicznych kontrahentów (podatników), dla których nabywca rozlicza import usług (zob. interpretacje indywidualne Dyrektora IS w Warszawie z 6 października 2015 r., sygn. IPPP3/4512-576/15-4/RD, oraz z 8 stycznia 2016 r., sygn. IPPP1/4512-1159/15-2/AW). Oznacza to, że przeliczenia wartości importu usług na złote dokonuje się wyłącznie na podstawie art. 31a ust. 1 ustawy o VAT, tj. według kursu średniego waluty ogłoszonego przez NBP na dzień poprzedzający powstanie obowiązku podatkowego.

Identyczne stanowisko wynika z wyroku NSA z 1 marca 2017 r. (sygn. akt I FSK 1358/15), który nie podzielił stanowiska WSA w Poznaniu wynikającego z wyroku z 19 marca 2015 r. (sygn. akt I SA/Po 1150/14). NSA orzekł, że wystawiona przez zagranicznego usługodawcę faktura nie jest fakturą, o której mowa w art. 31a ust. 2 ustawy o VAT.

Import usług, dla którego miejscem świadczenia jest terytorium Polski, podlega opodatkowaniu stawką podatku, która jest właściwa dla danej usługi na terytorium kraju. Zwykle jest to stawka podstawowa – 23%. Jeżeli dla danego rodzaju usługi krajowe przepisy o VAT przewidują zwolnienie od podatku, import takiej usługi także jest objęty zwolnieniem. Przykładem jest nabycie usługi ubezpieczeniowej zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy o VAT oraz nabycie usługi pożyczki od zagranicznego podmiotu zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy o VAT.

3.4. Termin odliczenia podatku naliczonego z tytułu importu usługi

W przypadku świadczenia usług, dla którego zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT podatnikiem jest ich usługobiorca, kwotę podatku naliczonego stanowi kwota podatku należnego z tytułu importu usługi (art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. a) ustawy o VAT). Jeśli zakup zagranicznej usługi służy wykonywaniu przez podatnika czynności opodatkowanych, to podatek należny „przekształca się” w podatek naliczony w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych usług powstał obowiązek podatkowy (art. 86 ust. 10b pkt 3 ustawy o VAT). Warunkiem odliczenia podatku naliczonego w tym terminie jest uwzględnienie przez podatnika kwoty podatku należnego z tytułu tej transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek.

tek, nie później niż w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych usług powstał obowiązek podatkowy. Należy zauważyć, że w imporcie usług termin powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego jest związany z powstaniem obowiązku podatkowego w podatku należnym i nie zależy on od daty otrzymania faktury wystawionej przez zagranicznego kontrahenta.

Jeżeli nabywca zagranicznej usługi nie odliczy podatku naliczonego za okres rozliczeniowy, w którym – w związku z powstaniem obowiązku podatkowego w podatku należnym – powstało prawo do odliczenia VAT, to może to również uczynić w deklaracji podatkowej złożonej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych (art. 86 ust. 11 ustawy o VAT).

Jeżeli jednak faktura potwierdzająca zakup zagranicznej usługi dotarła do polskiego podatnika z dużym opóźnieniem, co spowodowało, że podatnik nie wykazał podatku należnego z tytułu importu usługi w ciągu trzech miesięcy, licząc od zakończenia miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy, to podatek naliczony z tytułu importu usług może być rozliczony jedynie „na bieżąco”. W takiej sytuacji odliczenia można dokonać w deklaracji składanej za okres, w stosunku do którego nie upłynął jeszcze termin złożenia deklaracji. Wynika to z art. 86 ust. 10i ustawy o VAT.

Nabywca, będący podatnikiem z tytułu importu usług, w przypadku wykazania podatku należnego po upływie trzech miesięcy od zakończenia miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy, odlicza podatek naliczony w „bieżącej” deklaracji podatkowej bez względu na przyczynę opóźnienia w wykazaniu podatku należnego, tj. nawet jeżeli przyczyna ta jest od niego niezależna i przez niego niezawiniona. Potwierdził to Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 15 maja 2017 r. (sygn. 2461-IBPP2.451 2.190.2017.1.MS).

Rozdział XVIII

Procedury szczególne

(art. 115–120 ustawy o VAT)

1. Turystyka

Dla usług turystyki przepisy ustawy o VAT przewidują szczególną procedurę rozliczania VAT (art. 119 ustawy o VAT).

1.1. Ustalanie podstawy opodatkowania

Istotą szczególnego traktowania usług turystyki w ustawie o VAT jest zastosowanie wobec nich procedury VAT marża. Jak stanowi art. 119 ust. 1 ustawy o VAT, podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku.

Marża to różnica między kwotą, którą ma zapłacić nabywca usługi, a faktycznymi kosztami poniesionymi przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty.

Jeżeli natomiast podatnik świadczy część usług we własnym zakresie (to znaczy nie nabywa ich od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty), wówczas mamy do czynienia z usługami własnymi, do których nie stosuje się szczególnych zasad opodatkowania od marży (art. 119 ust. 5 ustawy o VAT). W takim przypadku ustala się dwie podstawy opodatkowania – dla usługi opodatkowanej od marży i dla usług własnych opodatkowanych na zasadach ogólnych.

1.1.1. Usługi dla bezpośredniej korzyści turysty

Ustalając podstawę opodatkowania, biura podróży muszą dokonać rozróżnienia między usługami turystyki (czyli tymi, które nabywają od innych podatników dla bezpo-

średniej korzyści turysty) oraz usługami własnymi (świadczoneymi samodzielnie bądź nabywanymi od podmiotów niebędących podatnikami).

Ustawodawca, używając sformułowania „w szczególności”, jedynie przykładowo wskazuje na rodzaje usług nabywanych dla bezpośredniej korzyści turysty. Nie wprowadził on natomiast do ustawy o VAT stosownej definicji w tym zakresie. W konsekwencji, jak słusznie orzekł WSA w Warszawie w wyroku z 26 marca 2009 r. (sygn. akt III SA/Wa 2272/08), skoro ustawa o VAT nie określa jednoznacznie, jakiego rodzaju usługi są usługami nabywanymi dla bezpośredniej korzyści turysty, to należy przyjąć, iż jedynie nabycie tych usług i towarów, które zaspokajają podstawowe potrzeby podróżnych w trakcie wycieczki oraz uprzyjemniają czas spędzony podczas wycieczki, będzie w przypadku wykonywania usług turystyki stanowić element kalkulacyjny do określenia marży.

Ponadto należy pamiętać, że do towarów i usług nabytych dla bezpośredniej korzyści turysty można zaliczyć jedynie te towary i usługi, które biuro podróży nabywa od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, ale które nie stanowią „elementów składowych” świadczenia usługi własnej. Innymi słowy, towary i usługi nabywane dla bezpośredniej korzyści turysty to takie, których konsumpcja jest dokonywana bezpośrednio przez turystę.

Po tym, jak biuro podróży dokona już podziału na usługi turystyki oraz usługi własne (oczywiście nie zawsze muszą wystąpić oba rodzaje usług), musi dla obu kategorii czynności określić oddzielne podstawy opodatkowania i odpowiednio je rozliczyć.

Usługi dla bezpośredniej korzyści turysty to usługi stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie (art. 119 ust. 2 ustawy o VAT).

1.1.2. Usługi własne

W praktyce często jest jednak tak, że określona jest łączna cena za wycieczkę i wcale niełatwo stwierdzić, jakie kwoty przypadają na usługi turystyki, a jakie na usługi własne. Ustawa o VAT nie zawiera żadnych wskazówek w tym względzie. Wyjaśnienie tej kwestii jest bardzo niechętnie podejmowane przez organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych. Twierdzą one, że podatnicy powinni samodzielnie określić podstawy opodatkowania dla obu kategorii usług.

Usługi własne są odpłatne. W konsekwencji można twierdzić, że zawarte w art. 119 ust. 5 ustawy o VAT odesłanie do art. 29a tej ustawy oznacza *de facto* odesłanie do ust. 1 tego przepisu, tj. do ogólnej zasady ustalania podstawy opodatkowania, którą jest kwota należności otrzymywana od nabywcy. Innymi słowy, biura podróży powinny samodzielnie, według własnego uznania, określić, po jakich cenach odsprzedają usługi nabywane od innych podatników oraz po jakich świadczą usługi własne. Nie ma klarownych przesłanek, aby akurat biuram podróży kazać działać inaczej niż innym podatnikom i odmówić im dowolności w kształtowaniu cen i tym samym wartości podstaw opodatkowania poszczególnych świadczeń.

1.2. Ewidencja usług turystycznych

Konieczność oddzielnego określania podstaw opodatkowania dla usług turystyki oraz dla usług własnych oznacza obowiązek prowadzenia przez biura podróży odpowiedniej ewidencji.

Zgodnie z art. 119 ust. 3a ustawy o VAT biura podróży świadczące usługi turystyki są obowiązane prowadzić ewidencję z uwzględnieniem kwot wydatkowanych na nabycie towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty oraz posiadać dokumenty, z których wynikają te kwoty. Podatnik obowiązany jest do wykazania w prowadzonej ewidencji, jaka część należności za usługę przypada na usługi nabyte od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, a jaka na usługi własne (art. 119 ust. 6 ustawy o VAT).

1.3. Prawo do odliczenia VAT przez podatników świadczących usługi turystyki

Podatnikom rozliczającym usługi turystyki według procedury VAT marża nie przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego od towarów i usług nabytych dla bezpośredniej korzyści turysty (art. 119 ust. 4 ustawy o VAT). Ograniczenie to jest logiczne. Skoro bowiem biura podróży, na zasadzie pewnego rodzaju uprzywilejowania, wykazują VAT należny jedynie od marży (a nie od całej kwoty należnej od turysty), nie mogą być jednocześnie uprawnione do odliczania VAT naliczonego w tym zakresie.

Jak widać, nie ma zatem podstaw do jednoczesnego stosowania procedury VAT marża i odliczania podatku naliczonego.

Należy przy tym pamiętać, że brak prawa do odliczenia VAT od towarów i usług nabywanych dla bezpośredniej korzyści turysty (czyli w zakresie, w jakim stosujemy procedurę VAT marża) w żadnym przypadku nie wpływa na odliczanie podatku od innych wydatków ponoszonych przez biura podróży, zarówno tych bezpośrednio służących wykonywaniu usług własnych (rozliczanych na zasadach ogólnych), jak i wszelkich innych wydatków związanych z całokształtem działalności opodatkowanej. Od tych wydatków odliczamy VAT na zasadach ogólnych.

1.4. Obowiązek podatkowy dla usług turystyki

Obowiązek podatkowy dotyczący usług turystyki powstaje na zasadach ogólnych, a więc stosownie do art. 19a ust. 1 ustawy o VAT, z chwilą ich wykonania (za który to moment uważa się w praktyce zasadniczo moment powrotu turystów z wycieczki). Jeżeli przed wykonaniem usługi turystycznej otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Problem w tym, że przy usługach turystyki podstawą opodatkowania jest marża, a ta często nie jest znana w momencie otrzymania zaliczki, tj. na kilka dni, tygodni czy nawet miesięcy przed

samą wycieczką. Minister Finansów w wydanych wyjaśnieniach z 14 sierpnia 2014 r. pt. „Opodatkowanie usług turystyki” (MF nie wydał interpretacji ogólnej) uznał, że w przypadku otrzymania zaliczki (przedpłaty) na poczet usługi turystycznej podatnicy mają prawo do obliczenia podstawy opodatkowania (marży) z uwzględnieniem przewidywanych (a nie tylko faktycznie poniesionych) kosztów wykonania usługi turystycznej. Kalkulacja kosztów zastosowana przez podatnika powinna mieć jednak oparcie w posiadanej przez niego dokumentacji, tzn. np. w umowach zawartych z hotelami i przewoźnikami.

Stanowisko MF dotyczące usług turystyki opodatkowanych według procedury marży

Usługi turystyki opodatkowane według szczególnej procedury marży (art. 119 ustawy o VAT)	
Obowiązek podatkowy	Powstaje na zasadach ogólnych, tj.: ■ z chwilą wykonania usługi, ■ z chwilą otrzymania całości lub części należnej zapłaty – jeżeli podatnik otrzyma zapłatę przed wykonaniem usługi turystyki. Podstawa prawna: art. 19a ust. 1 i 8 ustawy o VAT
Podstawa opodatkowania zaliczki	Może być ustalana jako: a) CENA usługi turystycznej (minus) FAKTYCZNE KOSZTY poniesione dla bezpośredniej korzyści turysty (minus) należny podatek, albo b) CENA usługi turystycznej (minus) PRZEWIDYWANE KOSZTY usługi (minus) należny podatek.
Przewidywane koszty usługi turystycznej – na etapie otrzymania zaliczki	Przewidywane koszty usługi powinny być ustalane na podstawie dokumentacji posiadanej przez podatnika świadczącego usługi turystyki (np. na podstawie umów zawartych z hotelami, przewoźnikami itp.).
Faktyczne koszty usługi turystycznej – na etapie wykonania usługi	W związku z wykonaniem usługi turystycznej podatnik powinien ustalić faktyczne koszty wykonania usługi. Jeżeli różnią się one od kosztów przewidywanych, powinien dokonać korekty podstawy opodatkowania oraz należnego podatku w okresie rozliczeniowym (miesiącu/kwartale), w którym usługa turystyczna została wykonana.
Koszty poniesione po wykonaniu usługi	Koszty, które zostaną poniesione w okresach późniejszych niż okres wykonania usługi, powinny być rozliczone poprzez korektę deklaracji podatkowej złożonej za okres, w którym doszło do wykonania usługi.
Rabaty zmniejszające koszty usługi turystycznej	Rabaty, które podatnik otrzyma po wykonaniu usług turystycznych, należy rozliczyć w deklaracji podatkowej złożonej za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę korygującą od podmiotu, u którego nabył towary i usługi dla bezpośredniej korzyści turysty, np. w związku z udzielonymi mu obniżkami, opustami w stosunku do poniesionych już kosztów.

Późniejszej korekty podstawy opodatkowania, czyli marży, oraz należnego podatku można dokonać w rozliczeniu za okres wykonania usługi turystyki, tj. na bieżąco, wraz z jej końcowym rozliczeniem.

Z tym stanowiskiem nie zgadzają się sądy administracyjne, które uznają, że obowiązek podatkowy powstaje dopiero w chwili wykonania usługi. Dlatego 28 lutego 2017 r. NSA zadał pytanie prejudycjalne TSUE, czy powstaje obowiązek podatkowy od otrzymanej zaliczki w chwili jej otrzymania, czy dopiero w momencie wykonania usługi turystycznej, gdy można ustalić marżę.

1.5. Stawka podatku dla usług turystycznych

Usługi turystyki podlegają zasadniczo opodatkowaniu według podstawowej stawki VAT, która wynosi obecnie 23% (z wyjątkiem usług turystyki wykonywanych poza terytorium Wspólnoty). Tą stawką są opodatkowane wszystkie usługi wchodzące w skład świadczenia.

Inaczej będzie natomiast w przypadku oferowanych przez biura podróży wycieczek składających się jednocześnie z usług turystyki oraz usług własnych. Z art. 119 ust. 5 ustawy o VAT wynika, że należy wówczas oddzielnie ustalić podstawy opodatkowania dla obu rodzajów usług. W tym przypadku do usług własnych można stosować stawki właściwe dla tego rodzaju usług, np. do transportu pasażerskiego stawkę 8%. W niezwykle istotnym dla branży turystycznej wyroku z 25 października 2012 r. w sprawie C-557/11 Maria Kozak Trybunał orzekł, że własne usługi przewozu stanowiące element składowy usługi turystyki świadczonej przez biuro podróży za cenę ryczałtową, opodatkowanej zgodnie z procedurą VAT marża, podlegają ogólnym zasadom opodatkowania nie tylko w zakresie podstawy opodatkowania, ale w szczególności także w odniesieniu do stawki podatku.

Potwierdził to również MF w interpretacji ogólnej z 30 września 2014 r. (sygn. PT2/033/7/505/EPT/2014/RD-88705).

1.5.1. Stawka podatku 0% dla usług turystyki świadczonej poza terytorium UE

Zgodnie z art. 119 ust. 7 ustawy o VAT usługi turystyki podlegają opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0%, jeżeli usługi nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty są świadczone poza terytorium UE. Jeśli usługi nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty są świadczone zarówno na terytorium UE, jak i poza nim, to stawkę 0% stosuje się tylko w części, która dotyczy usług świadczonych poza terytorium Wspólnoty.

Pewne wątpliwości może budzić to, czy ustalając, które to usługi „są świadczone poza terytorium Unii Europejskiej”, należy posłużyć się rzeczywistym miejscem ich wykonania/zrealizowania (np. ustalić, przez jakie terytorium przebiega transport, gdzie ma miejsce wstęp do muzeum), czy też przewidzianymi w art. 28a–28o ustawy o VAT „podatkowymi” zasadami określania miejsca świadczenia/opodatkowania usług. Mając na uwadze wykładnię celowościową i systemową, tj. uwzględniając ideę procedury

VAT marża, bez wątpienia należy się opowiedzieć za pierwszą opcją, tj. miejscem faktycznego wykonania danej usługi.

Ponadto jak stanowi ust. 9 cytowanego przepisu art. 119 ustawy o VAT, zasady te stosuje się pod warunkiem posiadania przez podatnika dokumentów potwierdzających świadczenie tych usług poza terytorium Wspólnoty. Ustawa o VAT nie precyzuje, o jakie dokumenty chodzi. Należy zatem uznać, że podatnicy mają dowolność w tym względzie. Jak słusznie zauważył Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji z 18 marca 2014 r. (sygn. ITPP2/443-1372/13/RS):

MF (...) w związku z tym, że ustawodawca w ww. przepisie nie określił katalogu dokumentów, jakie musi posiadać podatnik, należy uznać, że może nim być każdy dokument, który jednoznacznie potwierdza, że usługi turystyki świadczone były poza terytorium Unii Europejskiej.

1.6. Miejsce świadczenia usług turystycznych

Ustawa o VAT przewiduje dla usług turystyki odstępstwo od zasad ogólnych przy ustalaniu miejsca świadczenia. Jak stanowi bowiem art. 28n ust. 1 ustawy o VAT, w przypadku świadczenia usług turystyki, o których mowa w art. 119 ust. 1 tej ustawy, miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej (z zastrzeżeniem ust. 2 i 3 – dodatkowe klauzule dotyczące sytuacji, gdy biuro podróży świadczy usługi turystyki ze stałego miejsca prowadzenia działalności znajdującego się w innym państwie niż siedziba oraz gdy w ogóle nie ma ono siedziby lub takiego właśnie stałego miejsca prowadzenia działalności). Co istotne, przywołana zasada opodatkowania usług turystyki w państwie siedziby biura podróży znajduje zastosowanie niezależnie od statusu nabywcy, tj. bez znaczenia jest to, czy będzie to osoba fizyczna czy np. inne biuro podróży, a także to, czy nabywcą jest podmiot krajowy lub zagraniczny.

Szczególne zasady określania miejsca świadczenia usług turystyki nie dotyczą oczywiście usług własnych. Te należy rozliczać na podstawie przepisów art. 28a–28m ustawy o VAT, tj. w zależności od rodzaju danej usługi i statusu nabywcy mogą być one opodatkowane w Polsce lub poza nią.

Przykładowo, jeżeli polskie biuro podróży organizuje zagraniczne wycieczki i posiada obiekt hotelowy np. w Hiszpanii, element wycieczki, jakim jest zakwaterowanie, będzie wyłączony z procedury VAT marża (usługa własna) oraz stosownie do art. 28e ustawy o VAT będzie opodatkowany w Hiszpanii, tj. w państwie położenia hotelu (być może polskie biuro podróży będzie musiało dokonać rejestracji na potrzeby VAT w Hiszpanii).

Potwierdził to również NSA w wyroku z 17 kwietnia 2014 r. (sygn. akt FSK 751/13). Sąd uznał, że koncepcja usług kompleksowych wypracowana przez TSUE nie ma bezpośrednio przełożenia na zasady ustalania miejsca świadczenia (opodatkowania) usług turystyki.

Przewidziana dla nich, jako dla usług kompleksowych, szczególna procedura VAT marża odnosi się bowiem tylko i wyłącznie do usług nabytych przez biura podróży od innych podmiotów dla bezpośredniej korzyści turysty. Nie dotyczy natomiast usług własnych świadczonych przez biura podróży.

1.7. Zakup usług za granicą

Biura podróży organizujące wycieczki zagraniczne nabywają większość elementów składowych tych świadczeń właśnie za granicą. Jeżeli polskie biuro podróży nabywa od podmiotu zagranicznego (np. zagranicznego biura podróży) usługę turystyki, tj. kompleksowy pakiet wycieczkowy spełniający przesłanki opodatkowania go procedurą VAT marża w tym innym państwie, to do importu usług w Polsce nie dojdzie.

Jak wynika bowiem z treści przywołanego art. 28n ustawy o VAT, usługi te będą opodatkowane w państwie siedziby zagranicznego biura podróży. Inaczej będzie, gdy polskie biuro podróży nabywa od podmiotu zagranicznego pojedyncze świadczenia, które same w sobie nie są usługami turystyki. Może to dotyczyć przykładowo usług transportu od zagranicznej firmy transportowej albo ubezpieczenia od zagranicznego ubezpieczyciela. W takim przypadku zastosowanie znajdą zasady określania miejsca świadczenia usług przewidziane w art. 28a–28m ustawy o VAT. Przypomnijmy, że na podstawie art. 28b ust. 1 ustawy o VAT miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest zasadniczo miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej. Od zasady tej ustawodawca przewidział jednak wyjątki, na podstawie których miejsce świadczenia pewnych usług, ściśle określonych w przepisach ustawy, ustala się w sposób szczególny. Może się zatem zdarzyć, że polskie biuro będzie zmuszone rozliczyć import usług, choć pewnie w większości przypadków, ze względu na charakter nabywanych usług (w szczególności zakwaterowanie, wyżywienie, rekreacja – a więc usługi związane z miejscem, w którym są wykonywane), taka konieczność nie wystąpi.

Gdy podatnik jest zobowiązany do rozliczenia importu, VAT należy uwzględnić przy ustalaniu marży (patrz: wyrok NSA z 16 października 2012 r., sygn. akt I FSK 1950/11).

1.8. Fakturowanie usług turystycznych

Stosowanie procedury VAT marża do usług turystyki wiąże się także z wystawianiem szczególnego rodzaju faktur. Zawierają one mniej elementów niż standardowe faktury, w szczególności w zakresie danych dotyczących podatku, co ma zasadniczo związek z tym, że od faktur dokumentujących usługi turystyki i tak nie można odliczać VAT (więcej na ten temat – patrz: s. 178).

Natomiast w zakresie terminów wystawiania faktur i faktur zaliczkowych dokumentujących usługi turystyki obowiązują zasady ogólne. Faktury te należy wystawić nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu wykonania usługi lub odpowiednio otrzymania zaliczki, ale jednocześnie nie wcześniej niż 30 dni przed tymi zdarzeniami. Gdy nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności, obowiązek wystawienia faktury istnieje tylko wówczas, gdy wystąpi ona z takim żądaniem w terminie trzech miesięcy liczonych od końca miesiąca, w którym wykonano usługę.

1.9. Marża ujemna

W praktyce może się zdarzyć, że w danym okresie rozliczeniowym nie każda ze sprzedanych przez biuro podróży wycieczek przyniesie dodatnią marżę. Ze względu na sezonowość i konkurencję w branży niektóre wycieczki są sprzedawane „poniżej kosztów”. Pojawia się zatem pytanie, jak tego typu ewentualną sytuację ująć w rozliczeniach VAT?

Pierwotnie organy podatkowe zgodnie twierdziły, że marża ujemna jest *de facto* marżą zerową, tj. w zasadzie nie wpływa na rozliczenie podatku w danej deklaracji VAT. Oczywiście trudno się z takim poglądem zgodzić, gdyż ewidentnie narusza on zasadę neutralności VAT.

Kwestię rozstrzygnął NSA w wyroku z 26 sierpnia 2010 r. (sygn. akt I FSK 1323/09). Sąd podzielił stanowisko podatnika, że na podstawie art. 119 ustawy o VAT, świadcząc usługi turystyki, może on przy rozliczaniu podatku w danym okresie rozliczeniowym kwoty marż ujemnych rozliczyć z marżami dodatnimi.

Nie jest natomiast możliwe wykazywanie w deklaracji VAT ujemnego podatku należnego w przypadku wystąpienia ujemnej marży bądź nadwyżki marż ujemnych nad marżami dodatnimi. Tak wynika z wyroku NSA z 20 marca 2012 r. (sygn. akt I FSK 885/11).

Oba przywołane orzeczenia znalazły odzwierciedlenie w praktyce organów podatkowych. Potwierdził to Minister Finansów w interpretacji ogólnej z 8 grudnia 2015 r. (sygn. PT2.810.3.2015.EPT.403).

2. Towary używane

Podstawą opodatkowania może być marża pomniejszona o VAT, gdy przedmiotem sprzedaży jest towar używany (art. 120 ust. 4 ustawy). Marżę obliczamy jako różnicę między kwotą sprzedaży a kwotą nabycia. W art. 120 ust. 1 pkt 4 ustawy została określona definicja towarów używanych.

Towary używane – to ruchome dobra materialne nadające się do dalszego użytku w ich aktualnym stanie lub po naprawie, inne niż określone w art. 120 ust. 1 pkt 1–3 oraz inne niż metale szlachetne lub kamienie szlachetne (CN 7102, 7103, 7106, 7108, 7110, 7112), (PKWiU 24.41.10.0, 24.41.20.0, ex 24.41.30.0, ex 32.12.11.0, ex 32.12.12.0 i 38.11.58.0).

Ponadto sprzedawany towar używany musi być nabyty od jednej z wymienionych osób:

- 1) osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, niebędącej podatnikiem VAT lub niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej;
- 2) podatników VAT, jeżeli dostawa tych towarów była zwolniona od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 113;

Sprzedawca nie może zastosować procedury marży przy sprzedaży samochodu, gdy został zakupiony z zastosowaniem zwolnienia, które było przewidziane do

31 marca 2014 r. w § 3 pkt 20 rozporządzenia Ministra Finansów z 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień. Możliwość tę wykluczył również Trybunał Sprawiedliwości UE, który wyrokiem z 19 lipca 2012 r. w sprawie Bawaria Motors Sp. z o.o. (sygn. akt C-160/11) odmówił prawa do zastosowania szczególnej procedury opodatkowania marży w przypadku, gdy używany samochód został nabyty od podatnika, który we wcześniejszej fazie obrotu dokonał częściowego odliczenia VAT.

- 3) podatników, jeżeli dostawa tych towarów była opodatkowana od marży;
- 4) podatników podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawa tych towarów była zwolniona od podatku na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 113;
- 5) podatników podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawa tych towarów była opodatkowana podatkiem od wartości dodanej od marży, a nabywca posiada dokumenty jednoznacznie potwierdzające nabycie towarów na tych zasadach.

Gdy podatnik nabywa towar od podatników wymienionych w pkt 1–5, nie może odliczyć VAT od zakupu, gdyż albo sprzedaż nie podlega VAT, albo VAT nie jest naliczany.

Gdy występuje przypadek wskazany w pkt 5, należy pamiętać, co podkreślił NSA w wyroku z 19 października 2012 r. (sygn. akt I FSK 2015/11), że warunkiem opodatkowania danej transakcji „marżą” jest posiadanie przez podatnika dokumentów „jednoznacznie potwierdzających nabycie towarów na tych zasadach”, tj. w systemie VAT marża. Innymi słowy to, czy transakcja zostanie opodatkowana w tym systemie, zależy od należytego udokumentowania, że dostawa kontrahenta zagranicznego także została opodatkowana w tym systemie, tj. „marżą”. Otrzymana faktura musi posiadać oznaczenia, jakie są przewidziane dla faktur VAT marża w krajach UE.

Ustawodawca przewidział jeszcze jeden warunek. A mianowicie towar musiał być kupiony w celu dalszej odsprzedaży. Należy jednak podkreślić, że organy podatkowe uznają, iż podatnik może zastosować procedurę marży, gdy kupił np. samochód i wprowadzi go do ewidencji środków trwałych, z zamiarem, że gdy ten samochód nie będzie już wykorzystywany w działalności, to go odsprzeda. Oznacza to *de facto*, że każda sprzedaż towaru używanego wprowadzonego do ewidencji środków trwałych może być opodatkowana od marży, gdy są spełnione pozostałe warunki. Potwierdził to m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w piśmie z 4 kwietnia 2016 r. (sygn. ILPP2/4512-1-57/16-2/AK) oraz piśmie z 13 stycznia 2017 r. (sygn. 3063-ILPP2-3.4512.165.2016.1.ZD).

Do tej pory polskie organy podatkowe oraz sądy uznawały, że sprzedaż używanych części samochodowych pochodzących z samochodów nabytych na warunkach określonych w art. 120 ust. 10 ustawy o VAT nie może być opodatkowana od marży m.in. z tego powodu, iż nie jest znana cena nabycia poszczególnych części, lecz wyłącznie cena samochodu.

Stanowisko to powinien zmienić wyrok TSUE z 18 stycznia 2017 r. w sprawie C-471/15. Trybunał orzekł, że przepisy określające procedurę opodatkowania marży:

TSUE (...) należy interpretować w ten sposób, że części używane pochodzące z pojazdu samochodowego wycofanego z eksploatacji, nabytego przez przedsię-

biorstwo zajmujące się recyklingiem samochodowym od osoby fizycznej i przeznaczone do odsprzedaży jako części zamienne stanowią „towary używane” w rozumieniu tego przepisu, w związku z czym dostawy tego rodzaju części dokonane przez podatnika-pośrednika są objęte zakresem zastosowania procedury marży.

3. Rolnictwo

Zakup produktów rolnych oraz usług rolniczych od rolnika ryczałtowego podlega szczególnej procedurze, która służy przede wszystkim uproszczeniu zasad rozliczania tych transakcji w VAT. Uproszczenie to przejawia się m.in. w tym, że to nie sprzedawca (rolnik ryczałtowy), lecz nabywca wystawia fakturę, która dokumentuje transakcję.

Rolnikowi ryczałtowemu, który dokonał dostawy produktów rolnych dla czynnego podatnika VAT, przysługuje tzw. zryczałtowany zwrot podatku w wysokości 7% kwoty należnej z tytułu dostawy, pomniejszonej o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku.

Zasady dokumentowania i rozliczania VAT od transakcji między czynnym podatnikiem VAT a rolnikiem ryczałtowym zostały szczegółowo określone w art. 115–118 ustawy o VAT.

3.1. Dokumentowanie sprzedaży rolnika przez nabywcę

Fakturę oznaczoną jako „faktura VAT RR” wystawia w dwóch egzemplarzach nabywca produktów rolnych zarejestrowany jako czynny podatnik VAT. Wystawca faktury przekazuje dostawcy oryginał faktury, natomiast drugi egzemplarz pozostawia u siebie.

Wystawiona przez podatnika faktura VAT RR powinna zawierać co najmniej:

- imię i nazwisko lub nazwę albo nazwę skróconą dostawcy i nabywcy oraz ich adresy,
- numer identyfikacji podatkowej lub PESEL dostawcy i nabywcy,

Zasadą jest, że rolnik ryczałtowy posługuje się numerem PESEL. Jeżeli jednak rolnik ryczałtowy zatrudnia pracownika i z tego tytułu opłaca do urzędu skarbowego PIT, a do ZUS – składki na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne, to jako płatnik tych podatków i składek ma on obowiązek posługiwania się numerem NIP. Wówczas poda on wystawcy faktury VAT RR ten właśnie identyfikator podatkowy.

- numer dowodu osobistego dostawcy lub innego dokumentu stwierdzającego jego tożsamość, datę wydania tego dokumentu i nazwę organu, który wydał dokument, jeżeli rolnik ryczałtowy dokonujący dostawy produktów rolnych jest osobą fizyczną,
- datę dokonania nabycia oraz datę wystawienia i numer kolejny faktury,
- nazwy nabytych produktów rolnych,
- jednostkę miary i ilość nabytych produktów rolnych oraz oznaczenie (opis) klasy lub jakości tych produktów,
- cenę jednostkową nabytego produktu rolnego bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku,
- wartość nabytych produktów rolnych bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku,
- stawkę zryczałtowanego zwrotu podatku,

- kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku od wartości nabytych produktów rolnych,
- wartość nabytych produktów rolnych wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku,
- kwotę należności ogółem wraz z kwotą zryczałtowanego podatku, wyrażoną cyfrowo i słownie,
- czytelne podpisy osób uprawnionych do wystawienia i otrzymania faktury lub podpisy oraz imiona i nazwiska tych osób,
- oświadczenie dostawcy produktów rolnych w brzmieniu: „Oświadczam, że jestem rolnikiem ryczałtowym zwolnionym od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług”.

3.2. Rozliczenie VAT określonego na fakturze VAT RR

Podatnik VAT czynny nabywający produkty rolne oraz usługi rolnicze od rolnika ryczałtowego ma obowiązek wypłacenia rolnikowi kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku według 7% stawki VAT.

Kwota zryczałtowanego zwrotu podatku stanowi obciążenie dla nabywcy. Dlatego przepisy ustawy o VAT, zapewniając realizację zasady neutralności, zrównują to obciążenie w postaci wypłacanej kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku z podatkiem naliczonym podlegającym odliczeniu (art. 86 ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT), o ile nabyte produkty rolne lub usługi rolnicze są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności opodatkowanych.

Nabywca produktów rolnych posiadający status czynnego podatnika VAT ma obowiązek wykazania w fakturze VAT RR kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku według stawki 7% bez względu na to, czy przysługuje mu z tego tytułu, czy też nie przysługuje, prawo do odliczenia podatku naliczonego. Brak prawa do odliczenia podatku naliczonego u nabywcy nie może pozbawić rolnika ryczałtowego prawa do otrzymania zryczałtowanego zwrotu podatku, jeśli nabywca ten jest czynnym podatnikiem VAT.

Produkty rolne obejmują towary wymienione w załączniku nr 2 do ustawy o VAT oraz towary wytworzone z nich przez rolnika ryczałtowego z produktów pochodzących z jego własnej działalności rolniczej przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym lub rybackim.

Usługi rolnicze obejmują usługi wymienione w załączniku nr 2 do ustawy o VAT.

Zasady rozliczania przez nabywcę podatku określonego na wystawionej fakturze VAT RR zostały określone przez art. 116 ust. 6 ustawy o VAT. Wynika z niego, że zryczałtowany zwrot podatku zwiększa u nabywcy produktów rolnych kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym dokonano jego zapłaty, pod warunkiem że:

- nabycie produktów rolnych jest związane z dostawą opodatkowaną;
- zapłata należności za produkty rolne, obejmująca również kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku, nastąpiła na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego nie później niż 14 dnia, licząc od dnia zakupu (z wyjątkiem przypadku, gdy rolnik zawarł umowę z podmiotem nabywającym produkty rolne określającą dłuższy termin płatności).

ści); za datę dokonania zapłaty uważa się datę wydania dyspozycji bankowej przekazania środków finansowych na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego – jeśli dyspozycja ta została zrealizowana;

- w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty należności za produkty rolne zostaną podane numer i data wystawienia faktury potwierdzającej nabycie tych produktów albo na fakturze potwierdzającej zakup produktów rolnych podano dane identyfikacyjne dokumentu stwierdzającego dokonanie zapłaty.

Podatnik nabywający produkty rolne, w przypadku spełnienia wszystkich wskazanych wyżej warunków odliczenia, wykazuje kwotę zapłaconego rolnikowi zryczałtowanego zwrotu podatku w deklaracji VAT jako podatek naliczony. Nie rozlicza on z tego tytułu podatku należnego (mimo że to on wystawił fakturę VAT RR). W tej transakcji podatek należny nie występuje, tzn. nie rozlicza go ani rolnik ryczałtowy, ani nabywca.

Jeśli natomiast nabywcy nie przysługuje prawo do odliczenia podatku określonego w fakturze VAT RR, np. z powodu niespełnienia warunków określonych w art. 116 ust. 6 ustawy o VAT lub ze względu na brak związku zakupu z czynnościami opodatkowanymi, wówczas kwota tego podatku musi być wykazana w fakturze VAT RR (i zapłacona rolnikowi ryczałtowemu), ale nie zostanie uwzględniona w deklaracji VAT jako kwota podatku naliczonego.

PRZYKŁAD

Rolnik ryczałtowy dokonał dostawy pomidorów pochodzących z jego własnego gospodarstwa rolnego dla nabywcy, który jest czynnym podatnikiem VAT. W dniu dostawy nabywca wypłacił do rąk rolnika ryczałtowego należność za dostarczone pomidory. Wypłacona należność powinna obejmować także kwotę zryczałtowanego zwrotu VAT według stawki 7%. Mimo że nabywcy nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia wypłaconej kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku, ponieważ nie został spełniony warunek zapłaty należności na rachunek bankowy rolnika, jednak brak prawa do odliczenia podatku naliczonego nie może pozbawić rolnika ryczałtowego prawa do otrzymania kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku. Kwota tego podatku powinna zostać również wykazana w wystawionej fakturze VAT RR.

3.2.1. Pomyłki w dokumencie zapłaty

Z art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy o VAT wynika, że dokument stwierdzający zapłatę należności za towary dostarczone przez rolnika ryczałtowego powinien zawierać numer i datę wystawienia faktury. Organy podatkowe dopuszczają sytuację, w której na dokumencie zapłaty brakuje jednej z tych dwóch danych (patrz: interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Łodzi z 18 marca 2013 r., sygn. IPTPP4/443-838/12-4/OS). Wówczas uznają, że nabywca nie traci z tego powodu prawa do odliczenia podatku naliczonego. Jeżeli jednak w dokumencie zapłaty brakuje obu tych danych, wobec czego nie można powiązać zapłaty dokonanej przez nabywcę z konkretną transakcją zakupu produktów rolnych, wówczas prawo to zostaje wyłączone.

Takie wnioski wynikają również z interpretacji indywidualnej Dyrektora IS w Poznaniu z 11 grudnia 2014 r. (sygn. ILPP2/443-1026/14-2/MR).

Prawo do odliczenia podatku naliczonego w przypadku braku na dokumencie zapłaty jedynie daty wystawienia faktury, przy spełnieniu pozostałych warunków odliczenia określonych przez art. 116 ust. 6 ustawy o VAT, w tym gdy podano numer takiej faktury pozwalający na jednoznaczne przyporządkowanie dokumentu zapłaty do konkretnej transakcji określonej w tej fakturze i zweryfikowanie terminowości dokonania tej zapłaty, potwierdził także NSA w wyroku z 11 marca 2010 r. (sygn. akt I FSK 267/09).

3.2.2. Rozliczenie podatku naliczonego, gdy zapłata następuje w ratach

Jeszcze kilka lat temu organy podatkowe w większości twierdziły, że jeżeli zapłata nie została w pełni zrealizowana, to nabywca produktów rolnych nie mógł odliczyć zryczałtowanego zwrotu podatku nawet w części, w której wystąpiła zapłata. Odliczenie to mogło być zrealizowane dopiero po uiszczeniu całości należności na rzecz rolnika ryczałtowego.

W tej kwestii przełomowy okazał się wyrok NSA z 7 kwietnia 2009 r. (sygn. akt I FSK 254/08). W wyroku tym sąd stwierdził, że:

NSA *Przepis art. 116 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.) nie sprzeciwia się zwiększeniu u nabywcy produktów rolnych kwoty podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2 tej ustawy, o stosowną część zryczałtowanego zwrotu podatku w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym dokonano częściowej zapłaty należności rolnikowi ryczałtowemu.*

Wyrok ten spowodował zmianę stanowiska fiskusa. Obecnie organy podatkowe uznają prawo podatnika nabywającego produkty rolne do odliczenia uiszczonych kwot zryczałtowanego zwrotu podatku zawartego w racie należności przekazanej na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego. Takie stanowisko wyraził m.in. Dyrektor IS w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 16 października 2014 r. (sygn. ITPP1/443-885/14/DM).

Dlatego podatnik nabywający produkty rolne od rolnika ryczałtowego, który na podstawie zawartej umowy zapłatę za dokonane zakupy uiszcza w ratach, ma prawo do zwiększenia podatku naliczonego o zryczałtowany zwrot podatku za okres, w którym przekazał na rachunek bankowy rolnika poszczególne raty należności. Odliczenie zryczałtowanej kwoty podatku, która „przypada” na częściową zapłatę, musi spełniać pozostałe warunki wynikające z art. 116 ust. 6 ustawy o VAT.

3.2.3. Zapłata dokonana przez nabywcę z opóźnieniem

Jednym z warunków zwiększenia przez nabywcę kwoty podatku naliczonego o zryczałtowany zwrot podatku jest zachowanie sposobu i terminu płatności należności obej-

mującej kwotę tego zwrotu. Zapłata należności za produkty rolne, obejmująca również kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku, powinna nastąpić na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego nie później niż 14 dni, licząc od dnia zakupu (art. 116 ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT). Za datę dokonania tej zapłaty uważa się datę wydania dyspozycji bankowej przekazania środków finansowych na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego, jeżeli dyspozycja ta została zrealizowana. Jeśli zatem kupujący złożył (i zrealizował) dyspozycję przelewu bankowego w ciągu 14 dni, licząc od dnia zakupu produktów rolnych, to zgodnie z art. 116 ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT przysługuje mu prawo do odliczenia podatku naliczonego, który wynika z wystawionej przez niego faktury VAT RR (o ile pozostałe warunki związane z tym odliczeniem również zostały spełnione).

Reguła ta nie oznacza, że jedynym terminem płatności, jaki można ustalić w umowie z rolnikiem ryczałtowym, jest termin 14 dni liczony od dnia, w którym rolnik ten dokonał dostawy towarów. Strony transakcji mogą zawrzeć umowę określającą inny termin płatności za dostarczone produkty rolne. Wówczas, co do zasady, prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje nabywcy produktów rolnych z chwilą terminowego uregulowania należności.

Organy podatkowe nie kwestionują prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku z dłuższym terminem zapłaty określonym umownie przez strony. Istotne jest jednak, na co zwrócił uwagę Dyrektor IS w Poznaniu w piśmie z 10 sierpnia 2012 r. (sygn. ILPP1/443-466/12-2/AW), aby termin zapłaty dłuższy niż 14 dni wynikał z pisemnej umowy, a nie z samej tylko faktury VAT RR.

Jeżeli podatnik nabywający produkty rolne nie ustalił w umowie z rolnikiem terminu płatności dłuższego niż 14 dni, licząc od dnia zakupu, powstaje pytanie, czy pozbawia go to prawa do odliczenia podatku naliczonego, gdy zapłacił z opóźnieniem przekraczając ten termin. Sądy uznają, że w tym przypadku nie traci prawa do odliczenia (zob. wyrok NSA z 9 maja 2013 r., sygn. akt I FSK 709/12).

Wyrok ten nie zmienił jednak stanowiska organów podatkowych (patrz: pisma Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 14 marca 2014 r., sygn. ITPP1/443-1371/13/KM, oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 7 grudnia 2015 r., sygn. ITPP1/4512-974/15/MN). Tylko interpretacje wydane po korzystnych orzeczeniach potwierdzają prawo do odliczenia (patrz: pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 27 czerwca 2016 r., sygn. ITPP1/4413-1139/13/16-S/KM).

3.2.4. Przekazanie należności na rachunek podmiotu, z którym rolnik zawarł umowę o przelew wierzytelności

Zryczałtowany zwrot podatku zwiększa u nabywcy produktów rolnych kwotę podatku naliczonego, jeśli zapłata należności za produkty rolne, obejmująca również kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku, nastąpiła na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego (art. 116 ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT). W ten sposób ustawodawca sformułował czytelny warunek odliczenia podatku naliczonego odnoszący się do sposobu przekazania należności dla rolnika ryczałtowego. Musi ona nastąpić na jego rachunek bankowy. Nabywca

produktów rolnych, przekazujący pieniądze na rachunek podmiotu, z którym rolnik ryczałtowy zawarł umowę o przelew wierzytelności, nie będzie miał prawa do odliczenia VAT zawartego w fakturach VAT RR, których dotyczyła ta umowa. Takie stanowisko do tej pory zajmowały organy podatkowe (patrz: pismo Dyrektora KIS z 9 kwietnia 2018 r., sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.71.2018.2.ALN, oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 21 kwietnia 2015 r., sygn. IBPP1/4512-76/15/DK). Jednak w interpretacji z 20 września 2016 r. (sygn. ILPP2/443-314/13/16-S/JK), wydanej po korzystnym dla podatnika wyroku NSA z 20 lutego 2016 r., Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu uznał prawo do odliczenia VAT, gdy nabywca wykupił wierzytelność rolnika.

3.3. Rozliczenie zaliczki przekazanej rolnikowi ryczałtowemu

Nie do rzadkości należy sytuacja, w której podatnik VAT czynny nabywający produkty rolne przekazuje rolnikowi ryczałtowemu zaliczkę na poczet przyszłej dostawy. Wówczas rodzą się wątpliwości związane z rozliczeniem tej zaliczki na podstawie przepisów o VAT.

Z przepisów ogólnych dotyczących zasad wystawiania faktur wynika, że w przypadku otrzymania zaliczki powodującej powstanie obowiązku podatkowego podatnik wystawia fakturę, a po dokonaniu dostawy jest wystawiana faktura na pozostałą część należności.

W przypadku dokonania zaliczkowej płatności z tytułu dostawy produktów rolnych przez rolnika ryczałtowego ogólne przepisy określające zasady wystawiania faktury zaliczkowej i końcowej nie znajdują jednak zastosowania. Regulacje określające szczególną procedurę dotyczącą rolników ryczałtowych (tj. art. 115–118 ustawy o VAT) nie dają podstawy do wystawienia faktury zaliczkowej, co potwierdzają także organy podatkowe, które w tej kwestii od dawna prezentują w zasadzie jednolite stanowisko. Tak uznał m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 14 kwietnia 2014 r. (sygn. IPPP2/443-289/11/14–15/S/KBr).

Dlatego przekazanie zaliczki rolnikowi ryczałtowemu nie daje nabywcy podstaw do wystawienia faktury zaliczkowej. W takim przypadku przekazana zaliczka jest dokumentowana jedynie dokumentem potwierdzającym jej wpłatę na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego. Zasada ta ma zastosowanie zarówno wówczas, gdy zaliczka obejmuje całość należności na poczet przyszłych dostaw produktów i usług rolniczych, jak i wówczas, gdy przedpłata obejmuje jedynie część należności, a po wydaniu towaru lub wykonaniu usługi następują dopłaty.

Nabywca wystawia fakturę VAT RR dopiero po nabyciu produktów rolnych (lub usług rolniczych) i podaje w jej treści dane identyfikacyjne dokumentu potwierdzającego przekazanie zaliczki. Obecnie zdaniem organów podatkowych (potwierdza to KIP) nabywca, mimo że nie wystawia faktury VAT RR, może odliczyć zwrot ryczałtowy przypadający na zaliczkę w rozliczeniu za okres, w którym dokonał zapłaty.

3.4. Potrącenie z należności dla rolnika

Na podstawie przepisów ustawy z 22 maja 2009 r. o funduszach promocji produktów rolno-spożywczych (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2160) zostało utworzonych dziewięć funduszy (m.in. Fundusz Promocji Mleka, Fundusz Promocji Mięsa Wołowego, Fundusz Promocji Owoców i Warzyw, Fundusz Promocji Ryb itd.), które mają na celu promocję spożycia wymienionych produktów rolno-spożywczych. Do naliczania, pobierania i przekazywania wpłat na poszczególne fundusze zostały zobowiązane wskazane przez ustawodawcę podmioty skupujące żywiec, zboża, owoce i warzywa, ryby, w tym np. ubojnie, oraz podatnicy VAT prowadzący działalność gospodarczą w zakresie wywozu żywych zwierząt poza terytorium Polski. Wpłaty na fundusze promocji są naliczane z reguły w wysokości 0,1% wartości netto, która wynika z wystawionej faktury VAT RR (inna jest tylko wpłata na Fundusz Promocji Mleka, tj. 0,001 zł od każdego skupionego kilograma mleka).

Faktyczny ciężar wpłaty na dany fundusz ponosi rolnik ryczałtowy dostarczający produkt rolny. Nabywca produktów rolnych występuje jedynie w roli płatnika, który nalicza i pobiera od rolnika tę opłatę poprzez potrącenie jej z kwoty przysługującej mu za dostarczone produkty rolne, a następnie przekazuje na rachunek odpowiedniego funduszu. Tym samym faktury VAT RR wystawione przez nabywcę produktów rolnych zobowiązują go do potrącenia z należności na rzecz rolnika wpłat przekazywanych na dany fundusz.

Z art. 116 ust. 8 i 9a ustawy o VAT wynika, że za zapłatę należności za produkty rolne dostarczone przez rolnika ryczałtowego nabywca uznaje również potrącenia, jeżeli wynikają z innych ustaw, rozporządzeń Rady UE lub tytułów wykonawczych (egzekucyjnych). W związku z tym, że obowiązek pobierania i przekazywania wpłat na właściwy fundusz promocji produktów rolno-spożywczych wynika z odrębnej ustawy, potrącanie tej opłaty z należności przysługującej rolnikowi ryczałtowemu za dostarczone produkty rolne nie powoduje po stronie nabywcy negatywnych konsekwencji w zakresie odliczenia zryczałtowanego zwrotu podatku z faktury VAT RR, na podstawie której nabywca ustalił i pobrał tę opłatę.

Stanowisko to podzielił m.in. Dyrektor IS w Katowicach w piśmie z 22 października 2009 r. (sygn. IBPP1/443-866/09/MS).

Do obowiązkowych elementów faktury VAT RR należy m.in. kwota należności ogółem wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku, wyrażona cyfrowo i słownie. Dyrektor IS w Katowicach w piśmie z 19 października 2009 r. (sygn. IBPP1/443-787/09/LSz) zwrócił uwagę, że kwota należności za sprzedane przez rolnika ryczałtowego produkty rolne powinna być podana na fakturze VAT RR w pełnej wysokości, tj. bez pomniejszania jej o wpłaty na fundusz promocji.

Rozdział XIX

Odwrotne obciążenie w dostawach i usługach krajowych

(art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8 ustawy)

Zasada odwrotnego obciążenia, tj. zapłaty podatku przez nabywcę (podatnika), została wprowadzona przez ustawodawcę, aby zapobiegać oszustwom podatkowym i chronić budżet państwa przed wyłudzeniami. Obecnie mechanizm ten obejmuje towary wymienione w zał. nr 11 do ustawy i usługi (przede wszystkim roboty budowlane) wymienione w zał. nr 14 do ustawy o VAT.

1. Dostawy towarów objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia

Warunki określające, kiedy w ogóle stosuje się mechanizm odwrotnego obciążenia w stosunku do towarów wymienionych w załączniku nr 11, przewidziane są w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT.

Z przepisów tych wynika, że następujące trzy warunki muszą być spełnione łącznie, aby to nabywca towarów był zobowiązany rozliczyć VAT należny:

- dokonującym ich dostawy jest podatnik, o którym mowa w art. 15, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9,
- nabywcą jest podatnik VAT czynny,
- dostawa nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2.

Oznacza to, że zasada odwrotnego obciążenia ma zastosowanie, gdy zarówno sprzedawca, jak i nabywca będą zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni.

Warto zauważyć, że dokonujący dostawy towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT musi weryfikować swoich kontrahentów. Może do tego posłużyć wyszukiwarka zamieszczona na portalu MF pfr.mf.gov.pl.

Sprzedawcy towarów objętych odwrotnym obciążeniem składają, oprócz deklaracji VAT-7/VAT-7K, informację VAT-27 (zasady wypełniania – patrz: s. 257).

Gdy sprzedawca błędnie naliczył VAT, musi dokonać stosownych korekt. Obowiązek ten dotyczy również kupującego. Zdaniem Ministerstwa Finansów w takiej sytuacji sprzedawca nie ma obowiązku posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej. Ma obowiązek dokonać korekty wstecz, w rozliczeniu za okres, kiedy rozliczono pierwotną fakturę.

1.1. Towary objęte odwrotnym obciążeniem

Wykaz towarów objętych odwrotnym obciążeniem został określony w załączniku nr 11 do ustawy o VAT.

Aby mechanizm odwrotnego obciążenia miał zastosowanie w przypadku towarów wymienionych w poz. 28–28c zał. nr 11 do ustawy o VAT, transakcja musi mieć miejsce w ramach jednolitej gospodarczo transakcji, jeżeli łączna wartość tych towarów przekracza, bez kwoty podatku, 20 000 zł. Do limitu jednolitej gospodarczo transakcji wliczamy tylko kwoty netto, po uwzględnieniu udzielonych w momencie sprzedaży rabatów. W pozycjach tych są wymienione dostawy telefonów komórkowych (w tym smartfonów), komputerów przenośnych, takich jak: tablety, notebooki, laptopy itp., oraz konsoli do gier wideo, procesorów.

Jednolita gospodarczo transakcja to transakcja obejmująca umowę, jeżeli w ramach tej umowy występuje jedna lub więcej dostaw wymienionych w poz. 28a–28c załącznika nr 11 do ustawy o VAT, nawet jeśli są one dokonane na podstawie odrębnych zamówień lub wystawianych jest jedna lub więcej faktur dokumentujących poszczególne dostawy (art. 17 ust. 1d ustawy o VAT).

Za jednolitą gospodarczo transakcję będzie uznawana również transakcja obejmująca więcej niż jedną umowę, jeżeli okoliczności towarzyszące tej transakcji lub warunki, na jakich została ona zrealizowana, odbiegały od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie towarami wymienionymi w poz. 28a–28c załącznika nr 11 do ustawy o VAT (art. 17 ust. 1e ustawy o VAT).

Jest oczywiste, że tak nieostre pojęcie, jak „jednolita gospodarczo transakcja”, budzi liczne wątpliwości interpretacyjne i może prowadzić do sporów z organami podatkowymi.

PRZYKŁAD

Spółka A prowadzi działalność w zakresie sprzedaży sprzętu elektronicznego. Spółka B zamówiła u niej dla swoich pracowników 80 tabletów, każdy o wartości netto 500 zł. Spółka A nie ma jednak tylu urządzeń w magazynie, zatem strony umówiły się, że tablety będą wysyłane i fakturowane partiami (20 sztuk od razu, 30 sztuk po tygodniu i kolejne 30 za dwa tygodnie).

W takiej sytuacji wszystkie trzy dostawy stanowią jednolitą gospodarczo transakcję w rozumieniu art. 17 ust. 1d ustawy o VAT. Poszczególne partie tabletów mają wprawdzie wartości 10 000 zł, 15 000 zł oraz 15 000 zł (a więc niższe niż próg 20 000 zł), ale tylko ze względów technicznych (brak towarów) doszło do wysyłki partiami. Zastosowanie znajdzie zatem mechanizm odwrotnego obciążenia.

W ustawie zastrzeżono wprost, że obniżenie wartości dostaw realizowanych w ramach jednolitej gospodarczo transakcji (w przepisie art. 17 ust. 1f ustawy o VAT wskazano, że miałyby to miejsce w szczególności w przypadku udzielenia nabywcy po dokonaniu dostawy opustu lub obniżki ceny, ale mieszczą się tu również inne przypadki, które mogą wystąpić w ramach zwykłych praktyk handlowych) pozostanie bez wpływu na określenie podatnika obowiązującego do rozliczenia podatku od transakcji. Innymi słowy, jeżeli po dokonaniu dostawy telefonów komórkowych, komputerów przenośnych czy konsoli do gier wideo, do której opodatkowania w związku z przekroczeniem ustawowego limitu obowiązany był nabywca, wartość transakcji zostanie obniżona (np. rabat udzielony ex post do wszystkich transakcji, odstąpienie od umowy w części złożonych zamówień) poniżej ustawowego limitu, brak będzie podstaw do zmiany podatnika zobowiązanego do opodatkowania tej dostawy.

Gdy między uiszczeniem całości lub części zapłaty (co wiąże się z powstaniem obowiązku podatkowego w odniesieniu do tej kwoty) a dostawą zmianie ulega podmiot zobowiązany do rozliczenia podatku z tego tytułu (np. zmienia się wstępnie zamówiona wartość towarów w przypadku sprzętu elektronicznego lub zmienia się w tym czasie status podatkowy nabywcy – ze zwolnionego na podatnika VAT czynnego lub na odwrot), w takich przypadkach korekta obejmująca wcześniej rozliczoną zaliczkę nastąpi na bieżąco, tj. w rozliczeniu za okres, w którym dokonano dostawy tych towarów.

PRZYKŁAD

Spółka A przyjęła od spółki B 20 lipca 2018 r. zamówienie na 5 laptopów po 3000 zł netto każdy. W tym dniu przyjęła też zaliczkę w wysokości 3000 zł, na którą wystawiła fakturę zaliczkową na kwotę o wartości netto 2439,02 zł, VAT 560,98 zł. Po wpłacie zaliczki spółka B zwiększyła zamówienie jeszcze o 2 laptopy. W sumie wartość zamówienia wyniosła 21 000 zł. Dlatego zobowiązanym do rozliczenia VAT będzie kupujący. 13 sierpnia spółka A dostarczyła laptopy oraz wystawiła korektę faktury zaliczkowej i fakturę na całość dostawy objętej odwrotnym obciążeniem. W deklaracji za sierpień zarówno spółka A, jak i spółka B dokonają korekty rozliczenia:

- spółka A – obniży podstawę opodatkowania i VAT o kwoty o wartości netto 2439 zł, VAT 561 zł, oraz wykaże wartość 21 000 zł; za sierpień złoży również informację podsumowującą VAT-27;
- spółka B – rozliczy VAT od całej dostawy.

Przepisy ustawy o VAT określają wprost, że obniżenie wartości dostaw dokonywanych w ramach jednolitej gospodarczo transakcji nie skutkuje obowiązkiem skorygowania rozliczeń od dokonanych dostaw (art. 17 ust. 1f ustawy o VAT). Z kolei w przypadku

podwyższenia wartości tych dostaw w ramach jednolitej gospodarczo transakcji powyżej limitu 20 000 zł nie występują analogiczne regulacje, które określałyby brak obowiązku korekty wcześniejszych rozliczeń. Oznacza to, że jeśli wartość jednolitej gospodarczo transakcji zostanie podwyższona powyżej limitu transakcyjnego 20 000 zł (np. z powodu zwiększenia złożonego zamówienia o dodatkowe towary przed jego realizacją), to taki stan rzeczy skutkuje zmianą podatnika zobowiązanego do rozliczenia podatku. Podatnik musi dokonać korekty rozliczenia.

Jak wyjaśniło Ministerstwo Finansów w broszurze informacyjnej pt. „Zmiany w zakresie mechanizmu odwróconego obciążenia VAT, które weszły w życie 1 lipca 2015 r.”, korekta rozliczenia dostawy opodatkowanej przez sprzedawcę powinna być w takim przypadku dokonana:

MF (...) w momencie zaistnienia okoliczności wskazujących na zmianę warunków realizacji dostawy (...) i wykazana w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym okoliczności te zaistniały.

Oznacza to, że zarówno sprzedawca, jak i nabywca, zdaniem MF, dokonują rozliczenia na bieżąco. Nie korygują rozliczenia wstecznie.

1.2. Odpowiedzialność za niewłaściwe rozliczenie

Sprzedawca może wyłączyć swoją odpowiedzialność za rozliczenie podatku z tytułu dostawy w szczególnej sytuacji, gdy się okaże, że to jednak nie nabywca przy zastosowaniu odwrotnego obciążenia, ale właśnie sprzedawca na zasadach ogólnych powinien wykazać VAT należny.

Zgodnie z art. 17 ust. 2a ustawy o VAT sprzedawca nie będzie miał obowiązku rozliczenia podatku z tytułu dostawy towarów wymienionych w poz. 28–28c załącznika nr 11 do ustawy o VAT (czyli sprzętu elektronicznego), dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 podatnikiem jest nabywca, gdy:

- podjął wszelkie niezbędne środki w celu rzetelnego rozliczenia dostawy, a po jej dokonaniu ustalono, że wskutek działania podmiotu uczestniczącego w tej dostawie jako nabywca nie były spełnione przesłanki określone w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT, a
- o działaniu kupującego przy zachowaniu należytej staranności nie wiedział lub nie mógł wiedzieć.

Przepis ten stosuje się pod warunkiem, że zapłata należności z tytułu dostawy towarów nastąpiła z rachunku płatniczego nabywcy, w tym przy użyciu karty płatniczej lub podobnego instrumentu płatniczego, o ile umożliwiają one dokonującemu dostawy towarów identyfikację składającego zlecenie płatnicze.

Jeżeli zatem okaże się np., że kupujący nie jest zarejestrowany jako czynny podatnik, a sprzedawca działał racjonalnie i ostrożnie (np. sprawdził kontrahenta oraz żądał zapłaty przelewem, a nie w gotówce), to nie będzie zobowiązany do rozliczenia podatku od takiej transakcji. Obowiązek ten nadal będzie ciążył na nabywcy towarów. Na tę okoliczność

w art. 108 ustawy o VAT wprowadzono sankcyjny ust. 4, mówiący wprost, że w takim przypadku do zapłaty podatku jest obowiązany podmiot, który nabył towary.

2. Usługi budowlane objęte odwrotnym obciążeniem

Od 2017 r. na skutek nowelizacji art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT odwrotne obciążenie ma zastosowanie także do robót budowlanych świadczonych przez podwykonawców.

2.1. Warunki stosowania odwrotnego obciążenia w budownictwie

Z art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT wynika, że mechanizm odwrotnego obciążenia w budownictwie obowiązuje, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- 1) świadczona usługa jest wymieniona w poz. 2–48 załącznika nr 14 do ustawy o VAT; Pierwszym warunkiem stosowania odwrotnego obciążenia w budownictwie jest, aby świadczona usługa została wymieniona w poz. 2–48 załącznika nr 14 do ustawy o VAT. Pozycja 1 tego załącznika dotyczy usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, które były objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia również w stanie prawnym obowiązującym do końca 2016 r. W pozycjach 2–48 wymienione są wszystkie usługi klasyfikowane dla celów PKWiU z 2008 r. jako roboty budowlane (w grupowaniach 41–43 PKWiU z 2008 r.). A zatem mechanizm odwrotnego obciążenia w budownictwie ma zastosowanie do wszystkich robót budowlanych.

Aby dokonać samodzielnej identyfikacji świadczonej usługi, można skorzystać z wyszukiwarki na stronie GUS pod adresem <http://stat.gov.pl/Klasyfikacje/>.

- 2) świadczącym usługę jest podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT (czyli podmiot wykonujący samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu VAT), u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT (czyli w ramach tzw. zwolnienia podmiotowego);

Z art. 17 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o VAT wynika, że warunkiem stosowania odwrotnego obciążenia w budownictwie jest, aby świadczącym usługę był podatnik, u którego sprzedaż nie jest zwolniona w ramach tzw. zwolnienia podmiotowego. Chodzi tutaj o zwolnienie obejmujące:

- sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200 000 zł, oraz
- sprzedaż dokonywaną przez podatnika rozpoczynającego w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu, jeżeli przewidywana przez niego wartość sprzedaży nie przekracza, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym, 200 000 zł (zob. art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT).

Mechanizm odwrotnego obciążenia nie ma zatem zastosowania, jeżeli usługa stanowiąca robotę budowlaną jest świadczona przez podmiot niebędący podatnikiem (np. osobę fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej w rozumieniu VAT) oraz podatnika korzystającego ze zwolnienia podmiotowego.

PRZYKŁAD

Główny wykonawca robót budowlanych korzysta z usług podwykonawców, z których część korzysta ze zwolnienia podmiotowego. Nabywając roboty budowlane od takich podwykonawców główny wykonawca nie jest obowiązany do rozliczania VAT w ramach odwrotnego obciążenia.

3) usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny;

Trzecim warunkiem stosowania odwrotnego obciążenia w budownictwie jest, aby usługobiorcą był podatnik VAT zarejestrowany jako czynny (art. 17 ust. 1 pkt 8 lit. b) ustawy o VAT). Zatem omawiany warunek oznacza, że mechanizm odwrotnego obciążenia w budownictwie nie ma zastosowania, jeżeli nabywcą jest:

- podmiot niebędący podatnikiem (w szczególności osoba prywatna),
- podatnik niezarejestrowany,
- podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT zwolniony.

PRZYKŁAD

Podatnik korzystający ze zwolnienia podmiotowego (i w związku z tym niezarejestrowany jako podatnik VAT) zlecił podwykonawcy (zarejestrowanemu jako czynny podatnik VAT) wykonanie roboty malarskiej. W takim przypadku mechanizm odwrotnego obciążenia nie ma zastosowania, ponieważ zlecający nie jest podatnikiem VAT czynnym. W tej sytuacji podwykonawca obowiązany jest rozliczyć VAT na zasadach ogólnych.

4) usługodawca świadczy usługę jako podwykonawca.

Warunkiem stosowania odwrotnego obciążenia w budownictwie jest, aby usługodawca świadczył usługi stanowiące roboty budowlane jako podwykonawca (art. 17 ust. 1h ustawy o VAT). W przypadkach gdy usługodawca nie działa w charakterze podwykonawcy, mechanizm odwrotnego obciążenia nie ma zastosowania, dlatego to usługodawca, a nie nabywca usługi musi rozliczyć VAT od wykonanej usługi.

Z przepisów nie wynika przy tym, jak należy rozumieć działanie w charakterze podwykonawcy. Zdaniem MF wyrażonym w broszurze informacyjnej z 17 marca 2017 r. „Stosowanie mechanizmu odwróconego obciążenia w transakcjach dotyczących świadczenia usług budowlanych” dla prawidłowego rozumienia terminu „podwykonawca” wystarczające będzie posłużenie się powszechnym jego znaczeniem wynikającym z wykładni językowej. Zgodnie z definicją zawartą w internetowym wydaniu Słownika języka polskiego: „podwykonawca – to firma lub osoba wykonująca pracę na

zlecenie głównego wykonawcy”. Należy mieć na uwadze, że jeżeli „generalny/główny wykonawca” zleci wykonanie usług w ramach swojej umowy zawartej z inwestorem kolejnemu podatnikowi – wówczas ten podatnik staje się jego podwykonawcą.

Każdy kolejny podatnik w takim szeregu zleceń staje się podwykonawcą w stosunku do „generalnego/głównego wykonawcy”, niezależnie od liczby dalszych podzleceń usługi. Podzleczone usługi budowlane zostaną opodatkowane na zasadzie odwróconego obciążenia, zatem przy dalszych „podzleceniach” przyjąć należy podejście, zgodnie z którym podwykonawca „podzlecający” usługę kolejnemu podatnikowi jest – w stosunku do tego podwykonawcy – głównym wykonawcą swojego zakresu prac (i rozliczy „podzleczone” usługi budowlane na zasadzie odwróconego obciążenia).

2.2. Rozliczenie usług budowlanych, gdy stosowane jest odwrotne obciążenie

Obowiązki związane z mechanizmem odwrotnego obciążenia w budownictwie obciążają nie tylko podatników nabywających usługi stanowiące roboty budowlane. Obowiązki te obciążają również podatników świadczących takie usługi.

Przed wskazaniem tych obowiązków należy zaznaczyć, że obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usług stanowiących roboty budowlane, dla których podatnikiem jest nabywca, powstaje na szczególnych zasadach przewidzianych dla robót budowlanych. Nie ma bowiem przepisu zakazującego stosowania tych szczególnych zasad powstawania obowiązku podatkowego do takich robót budowlanych. A zatem – jak wynika z art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) w zw. z art. 19a ust. 7 i 8 oraz z art. 106i ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT – obowiązek ten powstaje:

- z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty przez podwykonawcę – w zakresie, w jakim następuje przed wystawieniem faktury oraz wykonaniem usługi,
- z chwilą wystawienia faktury – w zakresie, w jakim wcześniej nie powstał obowiązek podatkowy na skutek otrzymania zapłaty przez podwykonawcę i nie minął 30 dzień, licząc od dnia wykonania usługi,
- 30 dnia, licząc od dnia wykonania usługi – w zakresie, w jakim wcześniej nie powstał obowiązek podatkowy na skutek otrzymania zapłaty lub wystawienia faktury.

Z przepisów nie wynika, aby rozliczanie VAT według mechanizmu odwrotnego obciążenia nie pozwalało jednocześnie na stosowanie przepisów dotyczących metody kasowej. Powoduje to, że podwykonawcą świadczącym robotę budowlaną objętą mechanizmem odwrotnego obciążenia może być mały podatnik rozliczający VAT metodą kasową. Obowiązek podatkowy powstaje wtedy z tytułu świadczenia tej usługi z chwilą otrzymania zapłaty przez podwykonawcę (na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT). Co istotne, z tą chwilą obowiązek podatkowy powstaje nie tylko u podatnika świadczącego usługę stanowiącą robotę budowlaną. Powstaje on również u nabywcy tej usługi, który z tytułu jej świadczenia jest – na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT – podatnikiem. Potwierdzają to również obecnie organy podatkowe (zob. pismo

Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 2 stycznia 2018 r., sygn. 0115-KDIT1-3.4012.766.2017.1.MD).

PRZYKŁAD

20 lutego 2018 r. podwykonawca otrzymał zaliczkę w wysokości 30% na poczet usługi stanowiącej robotę budowlaną, którą wykonał (dla głównego wykonawcy zarejestrowanego jako czynny podatnik VAT) 28 marca 2018 r. i udokumentował fakturą wystawioną 4 kwietnia 2018 r. W tej sytuacji obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usługi budowlanej (zarówno u podwykonawcy, jak i u obowiązującego do rozliczenia VAT nabywcy) powstał w 30% w dniu 20 lutego 2018 r. (w dniu otrzymania przez podwykonawcę zaliczki), natomiast w pozostałych 70% w dniu 4 kwietnia 2018 r. (w dniu wystawienia faktury przez podwykonawcę).

2.2.1. Obowiązki ciążące na podatnikach świadczących usługi stanowiące roboty budowlane

Na świadczących usługi stanowiące roboty budowlane, z tytułu świadczenia których są podatnikami, ciążą cztery obowiązki:

1. Obowiązani są udokumentować świadczenie tych usług fakturami bez danych dotyczących stawki i kwoty VAT (art. 106e ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT). Należy podkreślić, że chodzi o brak danych dotyczących stawki, a nie wskazywanie stawki 0%, stawki „ZW” czy – stosowanej często zamiast braku danych dotyczących stawki w przypadku sprzedaży poza terytorium kraju – stawki „NP”. W praktyce, co trzeba uznać za dopuszczalne, stosuje się często stawkę „OO”. Jest to skrót od „odwrotne obciążenie”. Faktura ta musi dodatkowo zawierać wyrazy „odwrotne obciążenie” (art. 106e ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT).
2. Faktury obowiązani są uwzględniać w prowadzonej ewidencji VAT i JPK_VAT.
3. Faktury obowiązani są uwzględniać w deklaracjach VAT-7/VAT-7K za okres rozliczeniowy powstania obowiązku podatkowego z tytułu świadczenia usług, które dokumentują. W przypadku wzorów deklaracji VAT-7₍₁₇₎/VAT-7K₍₁₁₎ służy do tego poz. 31.
4. Świadczenie usług, o których mowa, podatnicy obowiązani są wykazywać w informacjach podsumowujących VAT-27 (art. 101a ust. 1 ustawy o VAT). Należy dodać, że informacje te od 1 stycznia 2017 r. składane są:
 - zawsze za okresy miesięczne (do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy),
 - wyłącznie w formie elektronicznej (od 1 stycznia 2017 r. nie jest możliwe ich składanie w formie papierowej).

2.2.2. Obowiązki ciążące na podatnikach nabywających usługi stanowiące roboty budowlane

Na podatnikach nabywających usługi stanowiące roboty budowlane, z tytułu których są podatnikami, ciążą dwa obowiązki.

1. Obowiązani są wykazywać te usługi w prowadzonej ewidencji VAT z podatkiem obliczonym według stawki właściwej dla tych usług. Są to:
 - stawka 8% – w zakresie, w jakim nabywane usługi składają się na remont, modernizację, termomodernizację lub przebudowę obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym (na podstawie art. 41 ust. 12 w zw. z art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT; stawka 8% na tej podstawie ma bowiem zastosowanie również do czynności wykonywanych przez podwykonawców; potwierdza to przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 16 marca 2012 r., sygn. ITPP2/443-58/12/AD),
 - stawka 23% – w pozostałym zakresie.
2. Nabyte usługi – razem z VAT – obowiązani są wykazać w deklaracjach VAT-7/VAT-7K składanych za okresy rozliczeniowe powstania obowiązku podatkowego z tytułu świadczenia nabytych usług. W przypadku aktualnych wzorów deklaracji VAT-7₍₁₇₎/VAT-7K₍₁₁₎ służy do tego poz. 34 i 35.

Oczywiście temu obowiązkowi towarzyszy najczęściej prawo do odliczenia podatku. Kwoty podatku należnego z tytułu świadczenia usług, dla których podatnikiem jest nabywca, stanowią bowiem kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu na zasadach ogólnych (art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. a) w zw. z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT).

W taki sam sposób należy wykazać taką transakcję w JPK_VAT.

PRZYKŁAD

Główny wykonawca (zarejestrowany jako czynny podatnik VAT) nabył robotę szklarską od podwykonawcy (również zarejestrowanego jako czynny podatnik VAT). Ponieważ nabyta robota szklarska zostanie przez głównego wykonawcę w całości wykorzystana do wykonania opodatkowanej kompleksowej roboty wykończenia lokalu użytkowego, główny wykonawca jest uprawniony do odliczenia całej kwoty podatku należnego, który naliczy (i wykaże w deklaracji VAT-7/VAT-7K) jako nabywca tej usługi.

Nabywanych usług budowlanych nie należy wykazywać w informacjach podsumowujących VAT-27. Dane o świadczonych usługach wykazują bowiem w tych informacjach wyłącznie podatnicy dokonujący dostawy towarów lub świadczący usługi, dla których podatnikiem jest nabywca (art. 101a ust. 1 ustawy o VAT).

Rozdział XX

Zwolnienie podmiotowe

(art. 113 ustawy o VAT)

Przedsiębiorcy mogą korzystać ze zwolnienia z opodatkowania VAT w zakresie całej swojej sprzedaży, o ile spełniają warunek związany z wysokością obrotu. Kryterium obrotu nie jest jedynym warunkiem, aby z takiego zwolnienia skorzystać.

1. Warunki korzystania ze zwolnienia

Sama chęć wyboru zwolnienia oczywiście nie wystarczy. Podatnik musi sprawdzić, czy zwolnienie mu przysługuje. Limit obrotu jest podstawowym warunkiem, ale nie jedynym.

Zwolnienie z opodatkowania podatkiem od towarów i usług w 2018 r. przysługuje podatnikom, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w 2017 r. kwoty 200 000 zł (art. 113 ust. 1 ustawy o VAT).

Ze zwolnienia w 2018 r. mogą korzystać nie tylko podatnicy kontynuujący działalność gospodarczą, ale również ci, którzy dopiero ją rozpoczynają w tym roku. U podatnika rozpoczynającego w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług zwolnieniu podlega sprzedaż, której przewidywana wartość nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym, kwoty 200 000 zł (art. 113 ust. 9 ustawy o VAT). Limit zwolnienia należy zatem ustalać z uwzględnieniem okresu prowadzenia działalności gospodarczej, a nie np. okresu prowadzonej sprzedaży.

Trzeba podkreślić, że zdaniem organów podatkowych jest to faktyczna data rozpoczęcia działalności, a nie np. data zgłoszenia rejestracyjnego (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 11 maja 2015 r., sygn. ITPP1/4512-232/15/MN).

$$\text{Kwota limitu} = \frac{200\,000\text{ zł}}{365} \times \text{liczba dni od rozpoczęcia działalności do końca roku}$$

1.1. Ustalanie limitu zwolnienia

Podatnik traci prawo do zwolnienia, gdy wartość sprzedaży opodatkowanej (bez VAT) przekroczy limit 200 000 zł. Jednak nie każda transakcja, która jest rozliczana w de-

klaracji VAT, powinna być wliczona przy ustalaniu limitu. Do limitu wliczamy wyłącznie kwotę sprzedaży, czyli kwotę z tytułu odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju, eksportu towarów oraz wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Dlatego nie wliczamy importu usług, WNT, dostawy, dla której podatnikiem jest nabywca. Do limitu sprzedaży, od którego zależy prawo do stosowania zwolnienia z opodatkowania, nie wlicza się też sprzedaży, która podlega opodatkowaniu poza terytorium Polski. Odpłatne dostawy towarów i odpłatne świadczenie usług, które nie podlegają opodatkowaniu w Polsce, nie są wliczane do limitu sprzedaży, od którego zależy prawo do zwolnienia z opodatkowania.

PRZYKŁAD

Podatnik świadczy usługi budowlane w kraju i za granicą. W okresie od marca do lipca 2018 r. wykonał on usługi budowlane na nieruchomości położonej w Niemczech. Zgodnie z art. 28e ustawy o VAT miejscem opodatkowania tych usług jest kraj, w którym położona jest nieruchomość (Niemcy). Podatnik nie wlicza wartości tych usług do limitu sprzedaży, od którego zależy prawo do zwolnienia.

W art. 113 ust. 2 ustawy o VAT ten katalog został jeszcze zawężony. Na podstawie tych regulacji do limitu nie wlicza się:

- wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów;
- sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju oraz sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju;
- odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług, zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 ustawy lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy, z wyjątkiem:
 - a) transakcji związanych z nieruchomościami,

Organy podatkowe zaliczają do transakcji związanych z nieruchomościami również najem (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 17 lipca 2014 r., sygn. ILPP5/443-107/14-2/KG).
 - b) usług, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41, czyli usług finansowych,
 - c) usług ubezpieczeniowych

– jeżeli czynności te nie mają charakteru transakcji pomocniczych;
- odpłatnej dostawy towarów, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji.

Przepisy o VAT nie definiują pojęcia „transakcje pomocnicze”. Zdaniem organów podatkowych transakcje pomocnicze to takie transakcje, które nie są związane z zasadniczą działalnością podatnika, a przychody z ich tytułu nie są bezpośrednim, stałym i koniecznym uzupełnieniem tej działalności. Aby ocenić, czy dana czynność może być uznana za pomocniczą, należy wziąć pod uwagę przede wszystkim to, czy stanowi ona uzupełnienie zasadniczej działalności gospodarczej podatnika. Jeżeli dana działalność stanowi stały i niezbędny element wbudowany w funkcjonowanie przedsiębiorstwa podatnika, to transakcje takie nie

mogą być uznane za pomocnicze. W ten sposób pojęcie to wyjaśnił Dyrektor IS w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 5 sierpnia 2014 r. (sygn. ILPP2/443-512/14-2/MR).

1.2. Podatnicy, którzy nie mogą korzystać ze zwolnienia z VAT

Chociaż podstawowym kryterium warunkującym zastosowanie zwolnienia z opodatkowania VAT na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT jest wysokość obrotu nieprzekraczająca 200 000 zł, jednak występują pewne rodzaje transakcji, które wykluczają zastosowanie tego zwolnienia nawet wtedy, gdy sprzedaż podatnika nie przekroczy podanego limitu.

Przypadki, gdy podatnik nie może korzystać ze zwolnienia, mimo że obrót nie przekroczył limitu 200 000 zł

Podstawa wynikająca z ustawy o VAT	Czynności, które powodują wyłączenie ze zwolnienia z opodatkowania VAT
Art. 113 ust. 13 pkt 1	Dostawa: a) towarów wymienionych w załączniku nr 12 do ustawy o VAT, tj. wyrobów (złomu) z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali; b) towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym, z wyjątkiem: ■ energii elektrycznej (PKWiU 35.11.10.0), ■ wyrobów tytoniowych, ■ samochodów osobowych, innych niż wymienione w lit. e), zaliczanych przez podatnika, na podstawie przepisów o podatku dochodowym, do środków trwałych podlegających amortyzacji; c) budynków, budowli lub ich części, w przypadkach, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 lit. a) i b) ustawy o VAT, tj. gdy dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim albo między pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż dwa lata; d) terenów budowlanych; e) nowych środków transportu.
Art. 113 ust. 13 pkt 2	Świadczenie usług: a) prawniczych; b) w zakresie doradztwa (z wyjątkiem doradztwa rolniczego związanego z uprawą i hodowlą roślin oraz chowem i hodowlą zwierząt, a także związanego ze sporządzaniem planu zagospodarowania i modernizacji gospodarstwa rolnego); c) jubilerskich.
Art. 113 ust. 13 pkt 3	Dostawa towarów i świadczenie usług przez podatników nieposiadających siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju.

Należy pamiętać, że podatnik korzystający ze zwolnienia jest obowiązany rozliczyć VAT, gdy nabywa towary i usługi, dla których podatnikiem jest nabywca. Wtedy składa deklarację VAT-8 albo VAT-9M. Podatnik zwolniony jest obowiązany do rozliczenia: WNT (do limitu 50 000 zł może nie opodatkować tego nabycia), importu usług, dostawy, dla której podatni-

kiem jest nabywca. Wyjątkiem są dostawy towarów wymienionych w załączniku nr 11 oraz świadczenie usług wymienionych w zał. nr 14 do ustawy (odwrotne obciążenie).

1.2.1. Sprzedaż samochodu osobowego

Obecnie sprzedaż samochodu osobowego (innego niż nowy środek transportu), stanowiącego u podatnika środek trwały podlegający amortyzacji, nie powoduje już utraty prawa do zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT. Dostawa tych aut została wprost wyłączona z katalogu czynności, które nie dają prawa do zastosowania zwolnienia z opodatkowania. Oznacza to, że podatnik zwolniony z VAT ze względu na obrót, który sprzedaje taki samochód osobowy, nie musi się obawiać, że ze względu na przedmiot transakcji straci prawo do zwolnienia z VAT, nawet jeśli jego sprzedaż nie przekroczy limitu uprawniającego do zwolnienia.

Nie oznacza to, że sprzedaż samochodu ciężarowego, który zaliczamy do środków trwałych, powoduje utratę prawa do zwolnienia. Tak nie jest, gdyż akcyzie podlegają samochody osobowe. Oceniając jednak, czy jest to samochód osobowy, należy posłużyć się kryterium wskazanym w ustawie akcyjowej.

1.2.2. Biuro rachunkowe jako podatnik zwolniony z VAT

Podmiot świadczący wyłącznie usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz sporządzania (wypełniania) zeznań i deklaracji podatkowych może korzystać ze zwolnienia podmiotowego w VAT, a obowiązek ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej powstaje u niego na zasadach ogólnych. Minister Finansów w wydanej interpretacji ogólnej (pismo z 9 kwietnia 2015 r., sygn. PT3.8101.2.2015.AEW.16) zmienił stanowisko, które było prezentowane jeszcze na początku 2015 r. w interpretacjach indywidualnych.

2. Rezygnacja ze zwolnienia

Podatnik, który korzysta ze zwolnienia albo jest uprawniony do skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 113 ust. 9 ustawy o VAT dla podatników rozpoczynających działalność, może z niego zrezygnować (art. 113 ust. 4 ustawy o VAT). W tym celu musi złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego pisemne zawiadomienie o tym zamiarze (na formularzu VAT-R). Ustawa nie przewiduje okresu, przez jaki musimy pozostać podatnikiem zwolnionym z VAT. Złożenie zawiadomienia o rezygnacji ze zwolnienia z opodatkowania musi nastąpić:

- przed początkiem miesiąca, w którym podatnik rezygnuje ze zwolnienia – w przypadku podatnika kontynuującego działalność w roku podatkowym,
- przed dniem wykonania pierwszej czynności – w przypadku podatnika rozpoczynającego w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności opodatkowanych, który chce zrezygnować ze zwolnienia od pierwszej wykonanej czynności.

Tak więc podatnik kontynuujący działalność gospodarczą, który chce zrezygnować ze zwolnienia z opodatkowania VAT, nie musi czekać z tą decyzją do końca roku. Rezygnacja ze zwolnienia może nastąpić także w trakcie roku podatkowego (a nie np. tylko z dniem 1 stycznia nowego roku).

PRZYKŁAD

Monika Zawadzka rozpoczęła działalność gospodarczą w październiku 2013 r. Od tego momentu korzysta ze zwolnienia w opodatkowaniu. Załóżmy, że od 1 lipca 2018 r. podatniczka chce być czynnym podatnikiem VAT i rozliczać podatek na zasadach ogólnych. Wobec tego powinna do końca czerwca 2018 r. złożyć w urzędzie skarbowym pisemne zawiadomienie o rezygnacji z tego zwolnienia (VAT-R).

Niezależnie od naszej decyzji status podatnika możemy utracić. Z art. 113 ust. 5 i 10 ustawy o VAT wynika, że jeżeli wartość sprzedaży przekroczyła:

- kwotę 200 000 zł – u podatnika kontynuującego działalność, lub
 - kwotę 200 000 zł ustaloną w proporcji do okresu prowadzonej w danym roku podatkowym działalności gospodarczej – u podatnika rozpoczynającego wykonywanie czynności opodatkowanych
- to traci on prawo do zwolnienia z opodatkowania poczynszyszy od czynności, którą przekroczył tę kwotę. W rezultacie cała transakcja, której dokonanie powoduje utratę prawa do zwolnienia, podlega opodatkowaniu VAT.

3. Wybór zwolnienia

Zgodnie z art. 113 ust. 11 ustawy o VAT podatnik, który utracił prawo do zwolnienia sprzedaży od podatku lub zrezygnował z tego zwolnienia, może, nie wcześniej niż po upływie roku, licząc od końca roku, w którym utracił prawo do zwolnienia lub zrezygnował z tego zwolnienia, ponownie skorzystać ze zwolnienia określonego w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT. Zawiadomienie w tej sprawie należy złożyć na zgłoszeniu rejestracyjnym w zakresie podatku od towarów i usług (formularz VAT-R).

Warunki powrotu do zwolnienia z VAT

Warunki powrotu do zwolnienia z VAT:	
Warunek 1.	od końca roku, w którym nastąpiła utrata prawa do zwolnienia od podatku lub rezygnacja z tego zwolnienia, musi upłynąć co najmniej rok
Warunek 2.	podatnik w poprzednim roku podatkowym nie może przekroczyć określonej wartości sprzedaży, wskazanej w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, tj. 200 000 zł
Warunek 3.	podatnik nie może wykonywać czynności wymienionych w art. 113 ust. 13 ustawy o VAT
Warunek 4.	podatnik musi złożyć zgłoszenie aktualizacyjne, w którym informuje o powrocie do zwolnienia

PRZYKŁAD

W związku z planowanymi zakupami inwestycyjnymi podatnik od 1 lutego 2017 r. zrezygnował ze zwolnienia z VAT, składając wcześniej pisemne zawiadomienie w tej

sprawie (na formularzu VAT-R). Obecnie posiada on status podatnika VAT czynnego. Podatnik może powrócić do zwolnienia najwcześniej od 1 stycznia 2019 r., jeżeli obroty ze sprzedaży za 2018 r. nie przekroczą limitu w kwocie 200 000 zł (bez VAT).

Taki sposób liczenia terminu powrotu do zwolnienia z opodatkowania należy stosować do podatnika będącego osobą fizyczną, który przed zakończeniem działalności gospodarczej utracił prawo do zwolnienia od podatku lub zrezygnował z tego zwolnienia, a następnie rozpoczął ponownie wykonywanie czynności opodatkowanych. Tak wynika z art. 113 ust. 11a ustawy o VAT.

Regulacja ta ma na celu równe traktowanie podatników (osób fizycznych), którzy po przekroczeniu limitu zwolnienia nie zawieszają wykonywania działalności i obowiązują ich roczny reżim powrotu do zwolnienia, oraz podatników, którzy po wejściu w opodatkowanie kończą działalność, a następnie starają się uzyskać zwolnienie przysługujące osobom mającym status podatników rozpoczynających prowadzenie działalności. Przepis precyzuje, że te dwie sytuacje traktowane są jednakowo.

PRZYKŁAD

Podatnik z dniem 1 lutego 2017 r. zrezygnował ze zwolnienia podmiotowego z VAT, o czym pisemnie powiadomił fiskusa na formularzu VAT-R. Podatnik chciałby jednak powrócić do zwolnienia. W tym celu we wrześniu 2017 r. zakończył działalność, którą wznowił od 1 lutego 2018 r. Taka sytuacja jest traktowana tak, jakby podatnik będący osobą fizyczną kontynuował działalność. Ponowne rozpoczęcie działalności nie zmienia sposobu liczenia terminu powrotu do zwolnienia. Podatnik może ponownie skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania najwcześniej po upływie roku, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym zrezygnował ze zwolnienia. Tym samym powrót do zwolnienia może nastąpić dopiero od 1 stycznia 2019 r., jeśli sprzedaż w 2018 r. nie przekroczy rocznego limitu w kwocie 200 000 zł.

Dla podatnika, który spełnia warunki powrotu do zwolnienia z opodatkowania VAT, istotne jest to, czy powrót do zwolnienia może nastąpić w trakcie roku podatkowego (nie wcześniej niż po upływie roku, licząc od końca roku, w którym utracił prawo do zwolnienia lub zrezygnował z tego zwolnienia), czy dopiero od 1 dnia nowego roku podatkowego.

Pierwsza odpowiedź jest prawidłowa. Podatnik może wrócić do zwolnienia z VAT również w trakcie roku, pod warunkiem że minął rok, licząc od końca roku, w którym zrezygnował on ze zwolnienia lub utracił prawo do korzystania z niego. MF zmienił dotychczasowe stanowisko, według którego powrót do zwolnienia mógł nastąpić tylko od 1 stycznia. Tak wynika z interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 24 kwietnia 2015 r. (sygn. PT1.8101.4.2015.LBE.72).

PRZYKŁAD

Spółka Alfa utraciła prawo do zwolnienia 15 września 2016 r. W 2018 r., od dowolnego miesiąca będzie mogła powrócić do zwolnienia, pod warunkiem że obrót nie przekroczył w 2017 r. 200 000 zł.

Rozdział XXI

Ulga na złe długi

(art. 89a i 89b ustawy o VAT)

1. Rozliczenie ulgi na złe długi u sprzedawcy

Sprzedawca może korzystać z ulgi na złe długi tylko w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona (art. 89a ust. 1 ustawy o VAT). Jest to jego wybór. Można skorzystać z ulgi na złe długi, również gdy dłużnik kwestionuje wierzytelność, jeśli pozostałe warunki określone w art. 89a ustawy o VAT dla skorzystania z ulgi na złe długi zostały spełnione. Należy pamiętać, że podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju.

Nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną, gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze.

Wymagane warunki, które musi spełnić wierzyciel, aby skorzystać z ulgi na złe długi

Lp.	Warunki
1.	Dostawa towaru lub świadczenie usług są dokonane na rzecz podatnika zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, upadłościowego lub w trakcie likwidacji.
2.	Na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, wierzyciel i dłużnik są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni.
3.	Na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, dłużnik nie jest w trakcie postępowania upadłościowego, restrukturyzacyjnego ani w trakcie likwidacji.
4.	Od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona. W 2018 r. możemy korzystać z ulgi na złe długi dotyczącej faktur wystawionych od 1 stycznia 2016 r.

W przypadku gdy po złożeniu deklaracji podatkowej, w której dokonano korekty, należność zastała uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie, wierzyciel obowiązany jest do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana lub zbyta (art. 89a ust. 4 ustawy). W razie częściowego uregulowania należności podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku należnego zwiększa się w odniesieniu do tej części.

Obowiązek ten dotyczy również podatników zwolnionych z VAT oraz podatników, którzy zawiesili działalność (art. 99 ustawy o VAT).

1.1. Termin płatności

Jeżeli wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze, możemy korzystać z ulgi na złe długi. Powstaje wówczas problem, jak liczyć ten termin. Czy dzień, w którym upływa termin płatności, wliczamy, ustalając, czy minął 150 dzień? Przepisy tego nie wyjaśniają. Według Ordynacji podatkowej, jeżeli początkiem terminu określonego w dniach jest pewne zdarzenie, przy obliczaniu tego terminu nie uwzględnia się dnia, w którym zdarzenie nastąpiło. Oznacza to, że liczymy termin od dnia następnego po dniu, w którym upłynął termin płatności.

Gdy dla faktury ustalono dwa terminy płatności, to w takiej sytuacji w przypadku każdej wierzytelności korzystamy z ulgi na złe długi odrębnie. Oznacza to, że 150 dni liczymy odrębnie dla każdego terminu płatności i ustalamy termin rozliczania ulgi na złe długi.

PRZYKŁAD

Dla faktury z 14 września 2017 r. zostały ustalone dwa terminy płatności: 15 września i 31 października. Dla pierwszej wierzytelności termin 150 dni minął w lutym 2018 r. Do dnia złożenia deklaracji zaległość nie została uregulowana, dlatego podatnik skorygował VAT w deklaracji za luty. Dla drugiej wierzytelności termin 150 dni minął w marcu 2018 r. Zaległość również nie została uregulowana, dlatego podatnik skorygował deklarację za marzec.

Aby termin płatności był skutecznie odroczony, musi to nastąpić przed jego upływem. Ponadto jak wynika z art. 89a ust. 1 ustawy, bierzemy pod uwagę termin płatności z umowy lub faktury. Gdy skutecznie odroczymy termin płatności przed jego upływem, 150 dni liczymy od nowego terminu płatności. Obecnie organy podatkowe zajmują korzystne stanowisko, uznając, że termin może być również skutecznie odroczony dla celów VAT, gdy nie minęło 150 dni od jego upływu (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 6 grudnia 2015 r., sygn. IBPP2/4512-737/15/BW).

Podawanie terminu płatności na fakturze nie jest obowiązkowe. Jednak gdy termin płatności podany na fakturze jest błędny, należy skorygować taką fakturę. Sprzedawca

powinien wystawić fakturę korygującą. Od tego terminu będzie liczone 150 dni w celu ustalenia nieściągalności wierzytelności.

Z ulgi na złe długi możemy skorzystać, gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze. Nie oznacza to, że umowa musi mieć formę pisemną. Bierzemy pod uwagę również ustne ustalenia między stronami. Jednak dla celów dowodowych nie zaleca się niepodawania w umowie lub na fakturze terminu płatności. Później może być trudne do udowodnienia, kiedy powstała wierzytelność.

1.2. Zbyte wierzytelności a prawo do korekty

Sprzedawca, który dokonał cesji swojej wierzytelności, nie może korzystać z ulgi na złe długi. Nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną, gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie. W takim przypadku należy uznać, że wierzytelność została uregulowana. Prawo to nie przysługuje także podatnikowi, który nabył wierzytelność w drodze cesji. Prawo to przysługuje podatnikowi, który rozliczał podatek z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju. Trudno, aby prawo to przysługiwało podatnikowi, który nie rozliczył VAT z faktury.

Nie można również skorzystać z ulgi na złe długi, gdy podatnik otrzymał odszkodowanie od ubezpieczyciela. Wypłatę odszkodowania przez ubezpieczyciela należy traktować jak uregulowanie należności. Takie stanowisko zajęł Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w piśmie z 23 grudnia 2015 r. (sygn. ILPP2/443-195/13/15-S/AD), powołując się na orzeczenia sądów.

1.3. Status dłużnika

Zasadniczo można skorzystać z ulgi na złe długi, gdy dłużnik zawiesił działalność, pod warunkiem że nie został wykreślony z rejestru VAT. Obowiązujące przepisy od 1 stycznia 2017 r. dają taką możliwość organom podatkowym, gdy działalność została zawieszona co najmniej na 6 kolejnych miesięcy. W takim przypadku prawo do korekty powstaje dopiero wtedy, gdy status podatnika VAT zostanie przywrócony. Status wierzyciela i dłużnika jest ważny w chwili dokonania korekty. Na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty:

- wierzyciel i dłużnik muszą być podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni,
- dłużnik nie może być w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, upadłościowego lub w trakcie likwidacji.

Prawo do skorzystania z ulgi na złe długi przysługuje również wierzycielowi, który zawiesił działalność, pod warunkiem że nie został wykreślony z rejestru VAT. Przepisy nie zabraniają mu w takiej sytuacji składania korekty deklaracji (art. 99 ust. 7a ustawy o VAT).

Gdy dłużnik jest podatnikiem z innego kraju UE, niezarejestrowanym w Polsce, nie można skorzystać z ulgi na złe długi. Jednym z warunków skorzystania z tej ulgi jest, aby dostawa towaru lub świadczenie usług były dokonane na rzecz podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny. Chodzi tutaj o polskiego podatnika VAT. Ustawa o VAT odróżnia podatnika podatku od towarów i usług od podatnika podatku od wartości dodanej.

1.4. Ustalenie zasad korekty

Korzystając z ulgi na złe długi, korygujemy podstawę opodatkowania (wartość netto) i VAT. Wynika to wprost z art. 89a ust. 1 ustawy, który stanowi, że podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. Z prawa do korekty możemy skorzystać, gdy nabywca zapłacił tylko część należności z faktury. Korekta dotyczy wówczas podstawy opodatkowania i kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona.

PRZYKŁAD

Termin płatności upłynął 12 października 2017 r. 150 dzień od upływu terminu płatności minął w marcu 2018 r. Należność z tej faktury wyniosła 12 300 zł brutto (w tym 23% VAT). Klient zapłacił 5000 zł. Do dnia złożenia deklaracji zaległość nie została w całości uregulowana. Dlatego można było skorzystać z ulgi w deklaracji za marzec. Korekcie będzie podlegać wartość netto 5935 zł, VAT 1365 zł.

Korekta może nastąpić tylko w rozliczeniu za okres, w którym nieściągalność wierzytelności uznaje się za uprawdopodobnioną, pod warunkiem że do dnia złożenia przez wierzyciela deklaracji podatkowej za ten okres wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie (art. 89a ust. 3 ustawy o VAT). Oznacza to, że wierzyciel nie ma swobody – nie może skorzystać z ulgi na złe długi, kiedy zechce. Musi to być okres rozliczeniowy, w którym mija 150 dzień od upływu terminu płatności. Gdy przeoczy ten termin, musi złożyć korektę deklaracji za ten okres, jeśli chce skorzystać z ulgi na złe długi. Potwierdziło to MF w wyjaśnieniach na temat tych regulacji.

PRZYKŁAD

Termin płatności minął 10 sierpnia 2017 r., więc 150 dzień od tego terminu minął w styczniu 2018 r. W kwietniu podatnik podjął decyzję, że skorzysta z ulgi na złe długi. Musi w tym celu skorygować deklarację za styczeń.

Wierzyciel, który korzysta z prawa do ulgi na złe długi, zmniejsza podstawę opodatkowania i VAT należny. Gdy w rozliczeniu za dany okres w deklaracji VAT-7/VAT-7K kwota zmniejszenia jest większa niż sprzedaż opodatkowana daną stawką, wykazuje kwoty ze znakiem (-). W deklaracji nie ma specjalnych rubryk do korekty. Dodatkowo

do deklaracji załącza formularz VAT-ZD, gdzie wskazuje dane dłużnika, a w deklaracji VAT-7₍₁₇₎/VAT-7K₍₁₁₎ wypełnia pozycje 68 i 69.

2. Korekta VAT naliczonego przez dłużnika

Dłużnik musi skorygować odliczony VAT, gdy:

- upłynął 150 dzień od wyznaczonego terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze,
- nie uregulował należności najpóźniej w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 150 dzień od terminu płatności.

W przypadku gdy dłużnik w ostatnim dniu miesiąca, w którym upływa 150 dzień od dnia upływu terminu płatności, jest w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy z 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji, nie ma obowiązku dokonywania korekty.

Jeśli dłużnik nie odliczył VAT z faktury, w takiej sytuacji nie koryguje VAT. Wynika to wprost z art. 89b ustawy o VAT, który stanowi, że w przypadku nieuregulowania należności wynikającej z faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług na terytorium kraju w terminie 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze dłużnik jest obowiązany do korekty odliczonej kwoty podatku wynikającej z tej faktury. Dlatego gdy nie odliczyliśmy VAT, nie musimy go korygować.

Odliczony VAT dłużnik koryguje na bieżąco, tj. w deklaracji składanej za okres, kiedy upłynął 150 dzień od upływu terminu płatności. Dlatego nie trzeba korygować deklaracji, w której był odliczony VAT. Należy pamiętać, że jest to obowiązek dłużnika, mimo że nie otrzymał żadnych zawiadomień od wierzyciela.

Obowiązek korekty u dłużnika istnieje również, gdy:

- wierzyciel nie będzie korzystał z ulgi na złe długi,
- należność została zapłacona przed terminem złożenia deklaracji za okres, kiedy trzeba dokonać korekty,

Termin uregulowania należności, który zwalnia z obowiązku korekty, jest określony inaczej niż u sprzedawcy. Jak wynika z art. 89b ustawy o VAT, obowiązek korekty nie wystąpi, jeżeli dłużnik uregulował należność najpóźniej w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 150 dzień od dnia upływu terminu płatności tej należności.

Gdy wierzytelność zostanie uregulowana później, w takim przypadku należy:

- skorygować odliczony VAT w deklaracji za okres, w którym upłynął 150 dzień od upływu terminu płatności,
- wykazać ponownie ten VAT do odliczenia w deklaracji za okres, kiedy została uregulowana należność.

Nie wynika to wprost z art. 89b ustawy o VAT, ale obowiązek korekty dotyczy również podatników zwolnionych z VAT. Taki wniosek możemy wyciągnąć z brzmienia art. 99

ust. 7 pkt 3 ustawy, który określa sytuacje, kiedy podatnik zwolniony może złożyć deklarację VAT-7. Wymienione zostały tam następujące sytuacje:

- dłużnik jest zobowiązany do korekty odliczonego VAT, gdy minęło 150 dni od upływu terminu płatności, a należność z faktury nie została uregulowana (art. 89b ust. 1 ustawy o VAT),
- dłużnik jest uprawniony do dokonania korekty i odliczenia ponownego VAT, gdy uregulował należność po dokonaniu korekty (art. 89b ust. 4 ustawy o VAT).

Obowiązku korekty na podstawie art. 89b ustawy nie będzie, gdy w związku z wyborem zwolnienia podatnik był zobowiązany do pełnej korekty odliczonego VAT na podstawie art. 91 ustawy.

W przypadku częściowego uregulowania należności korygujemy tylko część VAT. Korekta dotyczy podatku naliczonego przypadającego na nieuregulowaną część należności.

PRZYKŁAD

Termin płatności z faktury upłynął 12 października 2017 r. 150 dzień od upływu terminu płatności minął w marcu 2018 r. Należność z tej faktury wyniosła 12 300 zł brutto (w tym 23% VAT). Dłużnik zapłacił 5000 zł. Do 31 marca zaległość nie została w całości uregulowana. Musi on skorygować pozostały VAT od nieuregulowanej części w deklaracji za marzec. Korekcie podlega kwota o wartości netto 5935 zł, VAT 1365 zł.

Dłużnik nie ma obowiązku korekty, gdy:

- faktor reguluje jego należności wobec dostawców,
Opierając się na wykładni językowej, przez „uregulowanie” należy rozumieć wszystkie typy rozliczeń pomiędzy stronami stosunku prawnego skutkujące efektywnym spełnieniem świadczenia i wygaśnięciem zobowiązania (w formie zapłaty gotówką, polecenia przelewu, polecenia zapłaty, przy zastosowaniu akredytywy, gwarancji, kompensaty). Stanowisko to potwierdzają organy podatkowe (patrz: pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 16 grudnia 2015 r., sygn. ILPP2/4512-1-789/15-3/EN).
- zatrzymał część należności jako kaucję gwarancyjną.

Potwierdzają to również organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 2 grudnia 2015 r., sygn. IBPP2/4512-773/15/RSz).

Do korekty odliczonego VAT w deklaracji VAT-7₍₁₇₎/VAT-7K₍₁₁₎ służy odrębna pozycja 49. Gdy podatnik ureguje należność, może ponownie wykazać VAT naliczony w poz. 50. Nie składa dodatkowych wyjaśnień.

Korekta jest również wykazywana w JPK_VAT.

Rozdział XXII

Ustalenie stawki VAT i numeru PKWiU

(art. 5a, 41, 43 ustawy o VAT)

W ustawie o podatku od towarów i usług obowiązuje zasada, że stawka VAT na towary lub usługi będące przedmiotem czynności podlegających VAT jest ustalana za pomocą klasyfikacji PKWiU, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne (art. 5a ustawy o VAT). Gdy więc ustawodawca nie powołuje dla określenia stawki VAT symbolu PKWiU, nie ma on decydującego znaczenia.

Tak będzie w przypadku zwolnień z VAT oraz stosowania stawek 0%, 5%, 8% na niektóre usługi lub towary. O obniżonej stawce lub zwolnieniu decydują wówczas warunki wymienione w ustawie lub rozporządzeniu.

Towary lub usługi, w przypadku których symbol PKWiU nie decyduje o stawce VAT lub zwolnieniu

Wysokość stawki lub zwolnienie	Rodzaj towarów i usług	Numer artykułu lub paragrafu, gdzie sklasyfikowano usługę lub towar
1	2	3
Zwolnienie z VAT	Dostawa: ■ towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej z VAT, ■ gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów, ■ produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, ■ znaczków pocztowych ważnych w obrocie pocztowym, ■ ludzkich organów i mleka kobiecego, ■ krwi, osocza w pełnym składzie, komórek krwi lub preparatów krwiopochodnych pochodzenia ludzkiego, niebędących lekami, ■ złota dla NBP, ■ terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane, ■ budynków, budowli lub ich części, ■ na rzecz organizacji pożytku publicznego.	Art. 43 ust. 1 pkt 2–10a i 16 ustawy o VAT

1	2	3
Zwolnienie z VAT	Usługi: ■ medyczne, ■ z tytułu pomocy społecznej, ■ finansowo-ubezpieczeniowe, ■ edukacyjne, szkoleniowe, opieki nad dziećmi, ■ organizacji kolonii i obozów, ■ kulturalne, ■ wykonywane przez spółdzielnie i wspólnoty mieszkaniowe, ■ udzielania licencji, ■ świadczone przez techników dentystycznych, ■ w zakresie gier losowych, zakładów wzajemnych i gier na automatach, ■ pocztowe, ■ transportu sanitarnego, ■ świadczone przez niezależne grupy osób na rzecz swoich członków, ■ zakwaterowania, ■ realizowane przez kościoły i związki wyznaniowe oraz organizacje powołane do realizacji celów o charakterze politycznym, związkowym, patriotycznym, filozoficznym, filantropijnym lub obywatelskim oraz dostawy towarów ściśle z tymi usługami związane, ■ ściśle związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym, ■ związane z realizacją zadań radiofonii i telewizji świadczonych przez jednostki publicznej radiofonii i telewizji, ■ zapewnienia personelu przez kościoły i związki wyznaniowe, ■ w zakresie wynajmowania lub wdzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, ■ dzierżawy gruntów, ■ o podwyższonej opłacie.	Art. 43 ust. 1 pkt 11–40a ustawy o VAT i § 3 rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień
Stawka 8%	■ dostawy, budowy, remonty, modernizacje, termomodernizacje lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, ■ roboty konserwacyjne. Uwaga Przy ustalaniu stawki VAT znaczenie będzie miała klasyfikacja budynku według PKOB.	Art. 41 ust. 12–12c ustawy o VAT i § 3 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych
Stawka 8%	Dostawy: ■ sznurka do maszyn rolniczych, ■ błon rentgenowskich diagnostycznych, ■ produktów leczniczych, ■ produktów uzdrowisk, ■ wyrobów medycznych, ■ publikacji w alfabecie Braille'a.	Załącznik nr 3 do ustawy o VAT
Stawka 8%	Usługi: ■ inne niż usługi elektroniczne, polegające na umożliwieniu odbioru programów telewizyjnych i radiowych,	Załącznik nr 3 do ustawy o VAT i § 3 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie towarów

1	2	3
	■ twórców i artystów, ■ w zakresie wstępu, ■ napraw i konserwacji urządzeń, ■ badania zwierząt rzeźnych i mięsa, wykonywane przez lekarzy weterynarii – oraz odpłatność za przewóz podręcznego bagażu.	i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych
Stawka 5%	Dostawy: ■ książek wydawanych na dyskach, taśmach i innych nośnikach oznaczonych stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN, ■ czasopism specjalistycznych.	Zał. nr 10 do ustawy
Stawka 0%	Usługi: ■ w zakresie kontroli i nadzoru ruchu lotniczego oraz związane z obsługą startu, lądowania, parkowania, obsługą pasażerów i ładunków oraz inne o podobnym charakterze, ■ polegające na obsłudze środków transportu morskiego lub służące bezpośrednim potrzebom ich ładunków, ■ transportu międzynarodowego i związane z tym transportem, ■ ratownictwa morskiego, nadzoru nad bezpieczeństwem żeglugi morskiej i śródlądowej oraz związane z ochroną środowiska morskiego i utrzymaniem akwenów portowych i torów podejściowych, ■ najmu, dzierżawy, leasingu lub czarteru jednostek pływających wymienionych w art. 83 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT oraz wyposażenia do nich, ■ związane z obsługą statków, ■ polegające na remoncie, przebudowie lub konserwacji statków, ■ polegające na remoncie, przebudowie lub konserwacji środków transportu lotniczego, ■ związane bezpośrednio z importem towarów, ■ związane bezpośrednio z eksportem towarów lub jego organizacją, ■ polegające na naprawie, uszlachetnianiu, przerobie lub przetwarzaniu towarów, ■ świadczone przez pośredników działających w imieniu i na rzecz osób trzecich, jeżeli pośredniczą oni w transakcjach dokonywanych poza terytorium Unii Europejskiej, ■ na rzecz instytucji, organizacji, sił zbrojnych.	Art. 83 ustawy o VAT i § 6, 8 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych
Stawka 0%	Dostawy: ■ jednostek pływających wymienionych w art. 83 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, ■ towarów służących bezpośrednio zaopatrzeniu statków, ■ towarów służących zaopatrzeniu środków transportu lotniczego, ■ towarów do wolnych obszarów celnych lub składów celnych,	Art. 83 ustawy o VAT i § 7, 8, 9 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych

1	2	3
	■ towarów w wolnym obszarze celnym lub towarów objętych procedurą składowania celnego, ■ towarów służących zaopatrzeniu środków transportu lotniczego, ■ towarów nabywanych przez podmioty mające siedzibę lub miejsce zamieszkania albo pobytu na terytorium państwa trzeciego, niebędące podatnikami VAT, ■ sprzętu komputerowego dla placówek oświatowych i dla organizacji humanitarnych, charytatywnych lub edukacyjnych, ■ towarów nabywanych przez podatnika podatku od wartości dodanej, zidentyfikowanego na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, w przypadku gdy towary te są przeznaczone do wykonania na nich usług, ■ towarów na rzecz instytucji, organizacji, sił zbrojnych.	

Pod koniec 2017 r. Minister Finansów wydał dwie interpretacje ogólne, w których potwierdził, że:

- stosujemy stawkę 8% VAT do dostawy sznurka, który ze względu na cechy fizyczne i właściwości jest oferowany z przeznaczeniem do maszyn rolniczych. Późniejsze rzeczywiste wykorzystanie tego sznurka przez nabywcę pozostaje bez wpływu na zastosowanie przez sprzedawcę stawki VAT w wysokości 8%. Nie ma podstaw do żądania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego sznurka. Tak wynika z interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 29 grudnia 2017 r. (sygn. PT1.8101.6.2017);
- usługi pomocnicze, takie jak np. dostarczanie posiłków, pranie pościeli, świadczone na rzecz szpitali lub innych jednostek medycznych nie mogą korzystać ze zwolnienia, gdy będą świadczone w związku z usługami opieki zdrowotnej realizowanymi w innym celu niż ochrona zdrowia ludzkiego, przez inny podmiot niż wykonujący usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. Tak wynika z interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 29 grudnia 2017 r. (sygn. PT1.8101.5.2017.PSG.622).

Ponadto Trybunał badał zgodność z dyrektywą UE polskich przepisów dotyczących zwolnień z VAT dla dostaw budynków dokonywanych po pierwszym zasiedleniu. Trybunał rozszerzył zakres stosowanego przez polskich podatników zwolnienia. Trybunał potwierdził, że z dyrektywy nie wynika, iż użytkowanie budynku przez jego właściciela musi nastąpić w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu. Wystarczy, że budynek będzie wykorzystywany do działalności opodatkowanej. Aby doszło do pierwszego zasiedlenia, nie tylko wydatki na ulepszenie muszą przekroczyć 30% wartości początkowej. Skutkiem ulepszenia musi być istotna zmiana wykorzystania budynku lub znacząca zmiana warunków jego zasiedlenia. Takie stanowisko zajęł TSUE w wyroku z 16 listopada 2017 r. w sprawie C-308/16, Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

Jeżeli wykonywane przez nas usługi lub sprzedawane towary są wymienione w prezentowanej tabeli, to aby określić, czy możemy stosować stawkę obniżoną lub zwolnienie, należy sprawdzić, czy spełniamy warunki wymienione w tych przepisach.

Gdy towar lub usługa nie są sklasyfikowane w sposób opisowy, punktem wyjścia do ustalenia stawki VAT jest określenie numeru PKWiU, pod jakim towar lub usługa zostały sklasyfikowane. Zasadą jest, że podatnik sam klasyfikuje swoje towary i usługi według zasad określonych w poszczególnych klasyfikacjach. To podatnika obciąża obowiązek i ryzyko prawidłowego sklasyfikowania sprzedawanego towaru czy usługi.

Do końca 2018 r. do celów VAT stosujemy PKWiU z 2008 r. Aby ustalić numer PKWiU, pomocna może być wyszukiwarka dostępna na stronie GUS <http://stat.gov.pl/Klasyfikacje/>. Pozwala na wyszukiwanie numeru klasyfikacji po nazwie towaru lub usługi.

Jeśli przedmiotem dostawy jest budynek lub wykonywana usługa dotyczy budynku, to musimy ustalić jego symbol PKOB. Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych (PKOB) została uregulowana w rozporządzeniu Rady Ministrów z 30 grudnia 1999 r. (Dz.U. Nr 112, poz. 1316 ze zm.). Aby sklasyfikować budynek, można posłużyć się też wyszukiwarką ze strony GUS <http://stat.gov.pl/Klasyfikacje/>. Umożliwia wyszukiwanie po nazwie budynku, gdy nie znamy symbolu PKOB.

Gdy towar lub usługę sklasyfikujemy pod symbolem PKWiU, możemy przystąpić do kolejnej czynności, a mianowicie sprawdzenia, czy towar lub usługa mogą korzystać z obniżonych stawek VAT. W tym celu należy sprawdzić, czy zostały wymienione w:

- zał. nr 3 do ustawy o VAT – towary i usługi opodatkowane stawką 8%,
- zał. nr 10 do ustawy o VAT – towary i usługi opodatkowane stawką 5%,
- rozporządzeniu Ministra Finansów z 23 grudnia 2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych VAT – towary i usługi opodatkowane stawką 5% i 8%.

Ustalając prawidłową stawkę VAT, należy pamiętać, że w przypadku gdy:

- towar lub usługa są wymienione zarówno w zał. nr 3, jak i w zał. nr 10 do ustawy – stosujemy stawkę niższą, czyli 5%,
- przy numerze PKWiU jest symbol ex – oznacza to, że stawkę obniżoną stosujemy tylko do niektórych towarów czy usług ze wskazanej klasy PKWiU.

Jeżeli określone towar czy usługa nie zostały wymienione jako korzystające z preferencyjnej stawki czy zwolnienia, trzeba zastosować stawkę 23%.

Mimo możliwości korzystania z wyszukiwarki na stronie GUS podatnicy mają często wątpliwości, czy prawidłowo zaklasyfikowali oferowane przez siebie towary lub usługi. W takiej sytuacji warto wystąpić o opinię do Głównego Urzędu Statystycznego w Łodzi.

Wniosek do GUS musi mieć formę pisemną. Informacje nie są udzielane telefonicznie. Można je złożyć osobiście lub przesłać pocztą bądź e-mailem.

Wniosek przesyłamy na adres:

Ośrodek Klasyfikacji i Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi
ul. Suwalska 29, 93-176 Łódź,
lub
e-mail:KlasyfikacjeUSLDZ@stat.gov.pl.

Obecnie najwygodniejszą formą jest wypełnienie wniosku zamieszczanego na stronie GUS i wysłanie go za pomocą tej strony:

<http://lodz.stat.gov.pl/osrodek/osrodek-klasyfikacji-i-nomenklatur-urzedu-statystycznego-w-lodzi/formularz/>

Gdy nie korzystamy ze strony internetowej, wniosek może mieć dowolną formę. Należy jednak wziąć pod uwagę wyjaśnienia GUS do formularza elektronicznego, z których wynika, że w przypadku zapytania o nadanie symbolu według klasyfikacji PKWiU należy dokładnie opisać:

- usługi będące przedmiotem klasyfikacji, tzn. na czym polegają i co obejmują, na czyje zlecenie i na podstawie jakiej umowy są świadczone, a także kto jest właścicielem wkładu (surowca), lub
- wyroby będące przedmiotem klasyfikacji, tzn. co to są za wyroby, do czego służą, jaką mają budowę lub skład (pełne składy procentowe – do 100% produktów, tj. określenie udziału procentowego każdego składnika, łącznie ze sprecyzowaniem, jaką pełni on rolę w wyrobie), w jakiej występują postaci i ewentualnie podać numer wydanego WIT dla danego wyrobu lub stosowany kod CN.

Aby uzyskać informację, należy uiścić opłatę. O wysokości należnej opłaty, która zależy od liczby nadanych symboli, oraz numerze konta urząd powiadamia po przygotowaniu odpowiedzi.

GUS powinien wydać nam informację w ciągu miesiąca od złożenia wniosku. Jeśli uzna, że sprawa jest skomplikowana i wymaga dodatkowych wyjaśnień, na wydanie informacji ma dwa miesiące liczone od daty wpływu wniosku.

Odpowiedź jest wysyłana po wpłynięciu opłaty.

Należy pamiętać, że wydana informacja nie stanowi decyzji administracyjnej i nie ma charakteru wiążącego. Oznacza to, że organy podatkowe mogą (ale nie muszą) ją uwzględnić. Uzyskanie takiej informacji może mieć jednak znaczenie dowodowe przy ustalaniu stawki VAT. Przypadki zakwestionowania opinii statystycznych przez organy podatkowe są rzadkie, niemniej jednak nie można ich wykluczyć. Także dla sądów administracyjnych opinia GUS jest jednym ze środków dowodowych, jakie mogą być zastosowane w postępowaniu podatkowym. Jak wyjaśnił NSA w wyroku z 17 grudnia 2013 r. (sygn. akt I GSK 1159/13):

NSA

Należy zatem zauważyć, że interpretacja standardowych klasyfikacji należy do zadań Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego oraz urzędów statystycznych (art. 25 ust. 1 pkt 6 i ust. 2 ustawy o statystyce publicznej). Tego rodzaju interpre-

tacje (a taka została złożona w sprawie jako dowód) nie stanowią źródła obowiązku czy uprawnienia, ale mogą być uznane za dowód w postępowaniu podatkowym podlegający ocenie organu stosującego prawo (por. wyroki NSA: z dnia 26 sierpnia 2004 r. o sygn. akt OSK 324/04; z dnia 25 lutego 2005 r. o sygn. akt FSK 1640/04, OPS 2005, nr 12, poz. 143; z dnia 16 listopada 2005 r. o sygn. akt I FSK 237/05; z dnia 17 lipca 2009 r. o sygn. akt II FSK 376/08; z dnia 1 marca 2012 r. o sygn. akt I GSK 257/11).

Gdy nie zgadzamy się z uzyskaną informacją, mamy możliwość jej zakwestionowania, mimo że nie stanowi decyzji administracyjnej. W tym celu trzeba sporządzić pismo przedstawiające własny punkt widzenia. Należy zawrzeć w nim wszelkie argumenty przemawiające za zmianą klasyfikacji. Wniosek należy złożyć lub przesłać do ośrodka w Łodzi, który wydał pierwszą opinię.

Jeśli chcemy potwierdzić, czy ustaliliśmy prawidłową stawkę VAT lub zwolnienie, możemy wystąpić z wnioskiem o interpretację do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

Od 1 marca 2017 r. wszystkie wnioski oraz inną korespondencję związaną z wydawanymi interpretacjami indywidualnymi należy kierować do Krajowej Informacji Skarbowej na adres: ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną przez e-PUAP na adres skrytki Krajowej Informacji Skarbowej.

Obecnie możliwe jest wspólne zawnioskowanie o wydanie interpretacji w sprawach, w których dane osoby uczestniczą w tym samym zaistniałym stanie faktycznym lub przyszłym zdarzeniu. Dotyczy to również stosowania stawek VAT.

Należy pamiętać, że jeśli stawka VAT zależy od prawidłowego zaklasyfikowania towaru lub usługi pod symbolem PKWiU, to organy podatkowe potwierdzają prawidłowość stosowanej stawki warunkowo. Oznacza to, że w interpretacji potwierdzającej, iż stawka jest prawidłowa, będzie zawarte zastrzeżenie, że tak jest pod warunkiem prawidłowego zaklasyfikowania przez podatnika towaru lub usługi do grupowania PKWiU. Interpretacja nie rozstrzyga kwestii poprawności dokonanego zaklasyfikowania towaru lub usługi według PKWiU. Dlatego gdy urząd w trakcie kontroli uzna, iż dokonano błędnej klasyfikacji, to taka interpretacja nas nie chroni.

Rozdział XXIII

Split payment

(art. 108a–108d ustawy o VAT)

Od 1 lipca 2018 r. ustawą z 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw zostanie wprowadzony mechanizm split payment. Jego stosowanie będzie dobrowolne. To nabywca zdecyduje, czy skorzysta z tego systemu. Split payment będzie mógł być stosowany tylko do płatności za fakturę. Podatnicy, którzy nie otrzymali faktury z wykazaną kwotą podatku, przy dokonywaniu np. płatności zaliczki nie będą mogli zastosować mechanizmu podzielonej płatności. Mechanizm ten będzie mógł być stosowany również do częściowych płatności.

Zastosowanie mechanizmu podzielonej płatności polega na tym, że:

- 1) zapłata należności odpowiadającej całości albo części kwoty podatku wynikającej z otrzymanej faktury jest dokonywana na rachunek VAT,
- 2) zapłata całości albo części kwoty odpowiadającej wartości sprzedaży netto wynikającej z otrzymanej faktury jest dokonywana na rachunek bankowy albo na rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, dla których jest prowadzony rachunek VAT, albo jest rozliczana w inny sposób.

Do zapłaty na rachunek VAT będzie służył specjalny komunikat przelewu, który będzie udostępniany przez bank. W komunikacie przelewu trzeba będzie zawrzeć następujące informacje:

- 1) kwotę odpowiadającą całości albo części VAT wynikającego z faktury, która ma zostać zapłacona w mechanizmie podzielonej płatności,
- 2) kwotę odpowiadającą całości albo części wartości sprzedaży brutto,
- 3) numer faktury, w związku z którą dokonywana jest płatność,
- 4) numer, za pomocą którego dostawca towaru lub usługodawca jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, lub NIP nabywcy w przypadku zwrotu VAT po wystawieniu faktury korygującej.

Jeśli zapłata za fakturę nie będzie się odbywała na rachunek VAT wystawcy faktury, np. w przypadku faktoringu, to podatnik, na rzecz którego dokonano tej płatności, odpowiada solidarnie wraz z dostawcą tych towarów lub usługodawcą za nierozliczony

przez dostawcę towarów lub usługodawcę podatek wynikający z tej dostawy towarów lub tego świadczenia usług do wysokości kwoty otrzymanej na rachunek VAT.

Podatnik będzie mógł uwolnić się od tej odpowiedzialności, gdy dokona:

- płatności na rachunek VAT dostawcy towarów lub usługodawcy wskazanego na fakturze albo
- zwrotu całości otrzymanej płatności na rachunek VAT podatnika, od którego otrzymał tę płatność, niezwłocznie po powzięciu informacji o jej otrzymaniu.

Bank będzie prowadził rachunek VAT dla każdego rachunku rozliczeniowego podatników prowadzących działalność. W związku z tym będą obowiązywać następujące zasady:

- niezależnie od liczby rachunków rozliczeniowych w danym banku dla danego podatnika będzie prowadzony jeden rachunek VAT, chyba że podatnik wystąpi z wnioskiem o prowadzenie więcej niż jednego rachunku VAT. Inaczej będzie w przypadku rachunków rozliczeniowych prowadzonych przez NBP. Dla każdego rachunku rozliczeniowego tego samego posiadacza w NBP będzie prowadzony rachunek VAT, chyba że posiadacz rachunku wystąpi z wnioskiem o prowadzenie rachunku VAT dla więcej niż jednego rachunku rozliczeniowego lub będzie to wynikać z ustawy o finansach publicznych;
- rachunek VAT będzie zakładany tylko do rachunku rozliczeniowego prowadzonego w walucie polskiej;
- otwarcie i prowadzenie rachunku VAT nie będzie wymagało zawarcia odrębnej umowy;
- otwarcie i prowadzenie rachunku VAT będzie wolne od dodatkowych prowizji i opłat dla banku;
- środki pieniężne zgromadzone na rachunku VAT będą mogły być oprocentowane, gdy tak będzie wynikało z ustaleń umowy;
- bank będzie informował posiadacza rachunku rozliczeniowego o numerze rachunku VAT oraz ustalonych zasadach i terminach informowania o saldzie na rachunku VAT. Do rachunku VAT nie stosuje się przepisu art. 728 Kodeksu cywilnego, który określa zasady przekazywania wyciągów z rachunków rozliczeniowych;
- bank nie będzie wydawał do rachunku VAT instrumentu płatniczego (kart płatniczych, debetowych lub kredytowych).

Takie same zasady obowiązują w przypadku posiadania w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej imiennego rachunku otwartego w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą.

Jak z tego wynika, aby móc zadysponować środkami w inny sposób niż zapłata VAT, konieczna jest zgoda naczelnika urzędu skarbowego. Na wniosek podatnika naczelnik urzędu może wyrazić zgodę na inne przeznaczenie środków. Wydaje wówczas postanowienie, które przekaże do banku prowadzącego rachunek. Na rozpatrzenie wniosku i wydanie postanowienia naczelnik urzędu skarbowego będzie miał 60 dni od dnia otrzymania wniosku. W postanowieniu naczelnik urzędu skarbowego będzie określał wysokość środków, jaka ma zostać przekazana.

Odmowa będzie następować w formie decyzji, od której będzie przysługiwało odwołanie na zasadach wskazanych w Ordynacji podatkowej. Odmowa będzie mogła nastąpić w przypadku:

- 1) posiadania przez podatnika zaległości podatkowej w VAT – w wysokości odpowiadającej zaległości podatkowej w podatku wraz z odsetkami za zwłokę, istniejącej na dzień wydania decyzji;
- 2) uzasadnionej obawy, że:
 - a) zobowiązanie podatkowe z tytułu VAT nie zostanie wykonane, w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań z tytułu podatku lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję zobowiązań z tytułu podatku, lub
 - b) wystąpi zaległość podatkowa w podatku lub zostanie ustalone dodatkowe zobowiązanie podatkowe.

Ograniczenia te nie będą dotyczyć tylko podatnika będącego państwową jednostką budżetową. Będzie on mógł dysponować środkami zgromadzonymi na rachunkach VAT prowadzonych dla jego rachunków rozliczeniowych według zasad wskazanych w ustawie o finansach publicznych.

WYKAZ KSIĘGARNI, W KTÓRYCH DOSTĘPNE SĄ PUBLIKACJE INFOR PL

Księgarnie stacjonarne

1. **Główna Księgarnia Naukowa**
W. Satoła Sp. Jawna
ul. Podwale 6
31-118 Kraków
2. **Księgarnia Akademicka**
al. Papieża Jana Pawła II 40 lok. 4
70-445 Szczecin
3. **Księgarnia Naukowa**
– IURIS PRUDENTIA
pl. M. C. Skłodowskiej 5
20-050 Lublin
4. **Profit M Sp. z o.o.**
pl. Defilad 1 – Metro Centrum
lok. 2002 D
00-110 Warszawa
5. **Księgarnia Ekonomiczna**
Kazimierz Leki (internetowa)
ul. Grójecka 67
00-001 Warszawa
6. **Księgarnia Naukowa**
– Europejska
al. Solidarności 83/89
00-144 Warszawa
7. **Księgarnia Kodeks**
ul. Jezuicka 3
85-102 Bydgoszcz
8. **Księgarnia Kodeks**
ul. Święty Marcin 90 (budynek UAM)
61-809 Poznań
9. **Księgarnia Kodeks**
ul. Podwale 30 (budynek SO)
50-046 Wrocław
10. **Księgarnia Prawnicza**
ul. Mickiewicza 103
15-950 Białystok

Księgarnie internetowe

11. Księgarnia internetowa
www.profit24.pl
12. Księgarnia internetowa
www.lideria.pl
13. Księgarnia internetowa
www.gkn.pl
14. Księgarnia
www.epika.com.pl
15. Księgarnia
www.naukowa.pl
16. Księgarnia
www.24naukowa.pl
17. Księgarnia internetowa
www.kodeks.net.pl
18. Księgarnia Gandalf
www.gandalf.com.pl
19. Księgarnia internetowa PWN
www.księgarnia.pwn.pl
20. Księgarnia ekonomiczna
www.ekonomiczna24.osdw.pl
21. Amazon
www.amazon.co.uk
22. Księgarnia internetowa
www.prus24.pl
23. Księgarnia internetowa
www.bookador.pl
24. Księgarnia
www.nieprzeczytane.pl
25. Merlin
www.merlin.pl
26. Księgarnia internetowa Ravelo
www.ravelo.pl
27. Księgarnia
www.bookbook.pl
28. Księgarnia
www.bookmaster.com.pl
29. Księgarnia internetowa
www.selkar.pl
30. Księgarnia Bonito
www.bonito.pl

Buchalter WIN

Oprogramowanie na miarę Twoich potrzeb

Główne funkcje programu:

- ☐ księga przychodów i rozchodów, ewidencja ryczałtu
- ☐ ewidencja zakupów i sprzedaży VAT + fakturowanie
- ☐ deklaracje podatkowe VAT-7, K, D, VAT-UE, VAT-27
- ☐ rozliczenia zaliczek na podatek dochodowy PIT i PIT-L
- ☐ zeznania roczne PIT-28, PIT-36, PIT-36L, PIT-37, z załącznikami
- ☐ magazyn - kartoteki towarów i usług, przesunięcia towarów
- ☐ obsługa kas i drukarek fiskalnych
- ☐ eksport deklaracji, księgi, rejestrów VAT itd. w formacie XML
- ☐ wysłanie plików XML do systemów e-Deklaracje i JPK

zawiera także wiele kartotek i ewidencji m.in.:

- ☐ dowody wewnętrzne
- ☐ kontrahenci - nazwy, adresy, konta bankowe, rabaty
- ☐ płace - listy płac, formularze, deklaracje PIT-4R, 11, 40
- ☐ umowy zlecenia i o dzieło, deklaracja PIT-8AR
- ☐ ZUS - deklaracje, raporty, przelewy, współpraca z Płatnikiem
- ☐ przejazdy i rachunki za samochód
- ☐ środki trwałe, wyposażenie, przelewy
- ☐ urzędy skarbowe - nazwy, adresy, konta bankowe



GRAF-SOFT®

02-001 WARSZAWA Al. Jerozolimskie 91

tel./fax (22) 622 33 79, 622 52 02

grafsoft@grafsoft.com.pl

www.grafsoft.com.pl

Gwarantujemy aktualizację po zmianach przepisów, ciągły rozwój programu, serwis producenta, pomoc autoryzowanych dealerów w całym kraju.

ISBN 978-83-8137-298-5



Cena 129 zł (w tym 5% VAT)

9 788381 372985