

PRAKTYCZNY LEKSYKON VAT 2021

Wszystko o zmianach
w rozliczeniach VAT

112
praktycznych
przykładów


INFOR
ZaŁ. R. Pińkowski w 1987 r.

PUBLIKACJĘ POLECA


INFOR*lex*
KOMPLEKSOWA
BAZA WIEDZY

PODATKI, RACHUNKOWOŚĆ, KADRY I PŁACE

Kompleksowa baza wiedzy

inforlex.pl

PRAKTYCZNY LEKSYKON VAT 2021

**Wszystko o zmianach
w rozliczeniach VAT**



ZaŁ. R. Pieńkowski w 1987 r.



Właściciel
Ryszard Pieńkowski

Prezes Zarządu
Ewa Świstuniuk

Dyrektor Centrum Wydawniczego
Marzena Nikiel

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

Projekt okładki i stron tytułowych: GRAFOS

Publikację polecają eksperci



Druk: TAURUS

© Copyright by INFOR PL S.A.
Warszawa 2021

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

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

Księgarnia internetowa: www.sklep.infor.pl

Profesjonalne księgarnie stacjonarne w kraju oraz księgarnie internetowe

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 978-83-8268-000-3

Spis treści

Wykaz skrótów	13
Rozdział I. Odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług	15
1. Aporty	16
1.1. Aport zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP)	17
1.2. Rozliczenie aportu	21
1.2.1. Ustalenie podstawy opodatkowania	22
1.2.2. Ustalenie stawki VAT dla przedmiotu aportu	23
1.2.3. Fakturowanie aportu	24
1.2.4. Ustalanie obowiązku podatkowego dla aportu	24
1.2.5. Odliczenie VAT z faktury dokumentującej aport	25
1.3. Pokrycie udziałów wkładem pieniężnym	25
1.4. Rozliczenie umorzenia udziałów lub akcji	25
1.5. Sprzedaż udziałów lub akcji	27
2. Kara umowna za wcześniejsze rozwiązanie umowy	28
3. Obciążanie klienta kosztami	28
3.1. Refakturowanie nabytych usług	29
3.1.1. Rozliczenie dodatkowych opłat na najemcę lub dzierżawcę nieruchomości	29
3.1.2. Refakturowanie na leasingobiorcę kosztów ubezpieczenia przedmiotu leasingu	31
3.1.3. Obciążenie klienta kosztami usługi noclegowej	31
3.2. Refakturowanie kosztów dostawy towarów	31
3.3. Zwrot kosztów bez doliczania VAT	32
3.3.1. Obciążanie klienta opłatą skarbową, opłatą sądową i innymi opłatami za czynności urzędowe	32
3.3.2. Obciążenie opłatą pocztową pobraną za wysłanie towaru do klienta	34
4. Umowy barterowe	35
4.1. Ustalenie podstawy opodatkowania dla świadczeń barterowych	36
4.1.1. Ustalenie podstawy opodatkowania, gdy bilans jest zerowy	37
4.1.2. Ustalenie podstawy opodatkowania, jeżeli bilans transakcji nie jest zerowy	37

4.2.	Ustalenie daty powstania obowiązku podatkowego	38
4.2.1.	Rozliczenie VAT przez stronę umowy, która wcześniej otrzymała świadczenie	39
4.3.	Dokumentowanie transakcji barterowych	40
4.4.	Odliczanie VAT z faktur dokumentujących transakcje barterowe	41
5.	Kaucja za sprzedaż w opakowaniu zwrotnym	41
5.1.	Termin zwrotu został umownie ustalony	42
5.2.	Termin zwrotu nie został umownie ustalony	43
5.3.	Dokumentowanie rozliczenia opakowań zwrotnych	43
6.	Opodatkowanie sprzedaży bonów	45
6.1.	Bony jednego przeznaczenia (SPV)	45
6.2.	Bony różnego przeznaczenia (PPV)	46
Rozdział II. Nieodpłatne świadczenia		48
1.	Świadczenia na rzecz klientów	49
1.1.	Przekazanie materiałów reklamowych, kalendarzy	49
1.2.	Oznaczanie próbek	50
1.3.	Ustalanie limitów dla prezentów o małej wartości	51
1.4.	Rozliczenie poczęstunku dla klientów	52
2.	Świadczenia na rzecz pracowników	53
2.1.	Zakup finansowany częściowo lub całościowo z ZFŚS	53
2.2.	Zakup finansowany częściowo lub w całości ze środków obrotowych podatnika	53
2.3.	Zakup dla dzieci lub osób towarzyszących finansowany w całości przez pracowników	54
2.4.	Zakup świadczeń dla osób współpracujących finansowany w całości przez te osoby	55
2.5.	Przekazanie artykułów spożywczych pracownikom	55
2.6.	Upominki okolicznościowe	56
2.7.	Wydatki związane z pogrzebem pracowników lub byłych pracowników ..	58
2.8.	Telefony służbowe	58
2.9.	Opieka medyczna	59
2.10.	Samochody służbowe	60
Rozdział III. Podatnik VAT		62
1.	Zlecenia wykonywane osobiście	62
1.1.	Umowa zlecenia lub o dzieło z pracodawcą	63
1.2.	Kontrakt menedżerski	64
1.2.1.	Biegli	67
1.2.2.	Syndyk	67
1.2.3.	Adwokat z urzędu	68
1.2.4.	Komornicy	68
2.	Jednostki samorządu terytorialnego	69

2.1. Działalność edukacyjna i pomocy społecznej samorządu	69
2.2. Instytucje kultury	71
2.3. Administracja zespolona	71
Rozdział IV. Obowiązek podatkowy	72
1. Powstawanie obowiązku podatkowego na zasadach ogólnych	72
1.1. Dokonanie dostawy towarów	73
1.2. Wykonanie usługi	73
1.3. Szczególne momenty uznawania usług za wykonane oraz dostaw towarów za dokonane	74
1.4. Otrzymanie części lub całości zapłaty przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi	76
2. Szczególne sposoby powstawania obowiązku podatkowego	77
3. Powstanie obowiązku podatkowego z tytułu czynności nieodpłatnych	81
Rozdział V. Podstawa opodatkowania	82
1. Ustalanie podstawy opodatkowania	82
2. Obniżenie podstawy opodatkowania	84
2.1. Kiedy sprzedawca rozlicza faktury korygujące „in minus”	84
2.2. Kiedy nabywca rozlicza faktury korygujące „in minus”	85
2.3. Przykłady dokumentowania uzgodnienia i spełnienia warunków korekty „in minus” wskazane w objaśnieniach podatkowych	86
2.3.1. Uzgodnienie warunków korekty	87
2.3.2. Spełnienie warunków	87
2.3.3. Ustalenia ustne między kontrahentami	89
2.3.4. Domniemana akceptacja uzgodnienia lub spełnienia warunków korekty	89
3. Podwyższenie podstawy opodatkowania	90
4. Prawo do uzgodnienia dalszego stosowania w 2021 r. dotychczasowych zasad rozliczania faktur korygujących „in minus”	91
5. Transakcje w całości lub w części finansowane dotacją	92
5.1. Dotacje w jednostkach samorządu terytorialnego	92
6. Podstawa opodatkowania w walucie obcej	93
6.1. Wybór wspólnego kursu waluty dla rozliczeń VAT i podatku dochodowego	94
7. Podstawa opodatkowania przy sprzedaży dokonanej w zamian za bon	95
Rozdział VI. Podatek naliczony	97
1. Odliczenia częściowe	97
2. Wyłączenia prawa do odliczenia	97
3. Ograniczenia kwoty podatku naliczonego	98
4. Ustalenie terminu odliczenia VAT	99
4.1. Odliczenie VAT z faktur zaliczkowych	100
4.2. Przesunięcie terminu odliczenia podatku naliczonego	100

Rozdział VII. Proporcja, preproporcja i korekta roczna	102
1. Zasady ustalania preproporcji	102
1.1. Podatnicy zobowiązani do stosowania preproporcji	102
1.2. Metody ustalania preproporcji	106
2. Zasady ustalania proporcji	112
2.1. Ustalanie proporcji wstępnej do odliczania VAT w trakcie roku podatkowego	113
2.2. Obrót uwzględniany przy obliczaniu proporcji	114
2.3. Ustalanie szacunkowej proporcji z naczelnikiem urzędu skarbowego	115
3. Korekta roczna w deklaracji VAT	116
4. Korekta od ulepszeń w obcym środku trwałym	119
4.1. Pozostawienie nakładów	120
4.2. Sprzedaż nakładów inwestycyjnych	121
4.3. Przywrócenie stanu pierwotnego	121
Rozdział VIII. Samochody	122
1. Pełne odliczenie VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi	124
1.1. Pojazdy uważane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika ze względu na sposób wykorzystywania	124
1.1.1. Wykorzystywanie pojazdu w sposób wykluczający jego użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą	124
1.1.2. Prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu	127
1.1.3. Złożenie VAT-26	130
1.1.4. Sankcje za odliczanie pełnego VAT, gdy podatnik nie spełnia warunków	132
1.2. Pojazdy uważane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika ze względu na konstrukcję	132
2. Odliczenie VAT od pozostałych wydatków związanych z samochodami	135
2.1. Oklejanie samochodu	136
2.2. Najem powierzchni parkingowej	137
2.3. Opłaty parkingowe i za przejazd autostradą	137
2.4. Przeglądy okresowe, wymiana opon, mycie i inne	138
3. Odliczenie VAT od leasingowanego samochodu	138
4. Odliczenie VAT od wydatków na paliwo	139
4.1. Paliwo do samochodów wynajmowanych pracownikom	139
4.2. Karty paliwowe	140
5. Korekta podatku odliczonego związana ze zmianą sposobu wykorzystywania pojazdu samochodowego	143
5.1. Sprzedaż pojazdu samochodowego w okresie korekty	145
6. Nieodpłatne używanie samochodów na cele niezwiązane z prowadzoną działalnością gospodarczą	145

Rozdział IX. Zwrot VAT	148
1. Przyspieszony zwrot VAT w terminie 25 dni	148
1.1. Ustalenie terminu zwrotu VAT	149
1.2. Zapłata za faktury zakupowe	149
1.3. Sposób i termin płatności	151
1.4. Udokumentowanie sposobu zapłaty	152
1.5. Status podatnika	152
2. Zwrot VAT w terminie 60 dni	153
3. Zwrot VAT w terminie 180 dni	153
4. Sprawdzenie zasadności zwrotu	154
Rozdział X. Faktury	156
1. Faktury dokumentujące sprzedaż opodatkowaną w kraju	156
1.1. Oznaczenie faktury	158
1.2. Data sprzedaży na fakturze	158
1.3. Faktury za paliwo bez numeru rejestracyjnego pojazdu	158
1.4. NIP nabywcy na fakturze	159
1.5. Podstawa prawna zwolnienia na fakturze	159
1.6. Liczba egzemplarzy, waluta VAT oraz sposób zaokrąglania	160
1.7. Nazwa nabywcy i adres siedziby	160
1.8. Sposób obliczenia VAT	161
2. Faktury zaliczkowe	162
2.1. Zaliczki na WDT	164
2.2. Zaliczki eksportowe	164
3. Faktury i rachunki u podatników zwolnionych z VAT	165
3.1. Zasady wystawiania faktur dokumentujących usługi zwolnione	166
4. Faktury potwierdzające sprzedaż dla osób prywatnych (niepodatników)	168
5. Faktury wystawiane na podstawie paragonów	169
5.1. Błędny NIP na paragonie	169
6. Faktury wystawiane przez komornika w imieniu dłużnika	170
7. Faktury w procedurach szczególnych	171
7.1. Faktury wystawiane przez podatników rozliczających VAT metodą kasową	171
7.2. Faktury wystawiane przez nabywcę – samofakturowanie	172
7.3. Faktury wystawiane w procedurze VAT marża	172
7.4. Faktury w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej (procedura uproszczona)	174
7.5. Faktury VAT RR wystawiane przez nabywcę produktów rolnych	175
7.6. Faktury z oznaczeniem „mechanizm podzielonej płatności”	175
8. Dokumenty wewnętrzne	176
9. Duplikat faktury	176
10. Korygowanie faktur	178
10.1. Zasady wystawiania faktur korygujących	178

10.2. Zbiorcze faktury korygujące	179
10.3. Noty korygujące	181
10.4. Anulowanie faktury	182
11. Faktury w formie elektronicznej	183
11.1. Zasady wystawiania faktur elektronicznych	183
11.1.1. Akceptacja odbiorcy	184
11.1.2. Obowiązek zapewnienia autentyczności pochodzenia, integralności treści oraz czytelności faktury	185
11.1.3. Zasady przesyłania faktur elektronicznych	186
11.2. Faktury w formacie JPK	187
11.3. Platforma do wystawiania faktur KSeF	188
12. Przechowywanie faktur	190
13. Fakturowanie zamówień publicznych	192
14. Dokumenty, które można uznać za faktury	193
15. Terminy fakturowania	194
15.1. Terminy wystawiania faktur potwierdzających WDT i świadczenie usług opodatkowanych w kraju usługobiorcy (podatnika)	195
15.2. Termin udokumentowania otrzymanej zaliczki	195
15.3. Szczególne terminy wystawiania faktur	196
Rozdział XI. Kasa rejestrująca	198
1. Zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej	198
1.1. Sprzedaż środka trwałego a prawo do stosowania zwolnień	204
2. Rodzaje kas, które można stosować do ewidencjonowania	204
3. Korekta sprzedaży zaewidencjonowanej na kasie rejestrującej	208
3.1. Ewidencjonowanie zwrotu towarów i uznanych reklamacji	208
3.2. Zwrot zaliczki, której otrzymanie zaewidencjonowano przy użyciu kasy rejestrującej	211
3.3. Zapis korekty sprzedaży paragonowej w ewidencji JPK_V7	212
3.4. Ewidencjonowanie pomyłek	212
3.5. Ewidencjonowanie udzielonych rabatów	214
4. Sprzedaż internetowa	215
4.1. Dokumentacja sprzedaży internetowej	215
4.2. Korekta sprzedaży internetowej	217
5. Ewidencja sprzedaży dokonanej na rzecz konsumenta, gdy sprzedawca nie ma obowiązku posiadania kasy fiskalnej, a nabywca nie żąda faktury	217
6. Obowiązki podatników użytkujących kasy online	219
6.1. Zapewnienie dostępu do Internetu	219
6.2. Wydawanie paragonów i przechowywanie dokumentów	220
6.3. Przeglądy techniczne	221
6.4. Zgłoszenia kas rejestrujących	221
7. Zasady korzystania z kas online	222
8. Informowanie pracowników o zasadach prowadzenia ewidencji na kasie	222

9. Ulga na zakup kasy rejestrującej.....	223
9.1. Podatnicy uprawnieni do ulgi.....	223
9.2. Wysokość przysługującej ulgi.....	224
9.3. Zwrot ulgi na zakup kasy	225

Rozdział XII. Deklaracja i ewidencja JPK_VAT, wnioski, informacje,

ewidencje, rejestracja	228
1. Nowa ewidencja i deklaracja VAT w formacie JPK_V7	228
1.1. Zasady prowadzenia ewidencji sprzedaży VAT	228
1.2. Wpisywanie do ewidencji sprzedaży ewidencjonowanej na kasie.....	231
1.3. Zasady stosowania kodów w ewidencji	232
1.3.1. Kody towarowe.....	232
1.3.2. Oznaczenie procedur w ewidencji.....	234
1.3.3. Oznaczenie dowodów sprzedaży.....	236
1.3.4. Kody oznaczeń dowodów zakupu	236
1.4. Przesyłanie korekty ewidencji	237
1.5. Terminy składania deklaracji	238
2. Informacje podsumowujące VAT-UE	241
2.1. Podatnicy, którzy muszą składać informacje podsumowujące	241
2.2. Termin złożenia informacji podsumowującej.....	243
2.3. Zasady składania informacji podsumowującej.....	244
2.3.1. Rozliczenie WDT uznanej za dostawę krajową.....	244
2.3.2. Rozliczenie nietransakcyjnego przemieszczenia towarów w ramach WNT.....	246
2.3.3. Rozliczenie świadczenia usług wewnątrzwspólnotowych.....	247
3. Rejestracja VAT	249
3.1. Podatnicy niemający obowiązku składania VAT-R	250
3.2. Przypadki, gdy urząd skarbowy może odmówić rejestracji do celów VAT.....	251
3.3. Odpowiedzialność pełnomocnika, który dokonał rejestracji w imieniu podatnika VAT.....	252
3.4. Przypadki, gdy organ podatkowy wykreśla podatnika z rejestru podatników VAT.....	253
3.4.1. Wykreślenie podatnika spowodowane zawieszeniem działalności	254
3.4.2. Wykreślenie podatnika spowodowane składaniem „zerowych” deklaracji lub brakiem deklaracji	255
3.4.3. Wykreślenie podatnika spowodowane udziałem w oszustwie podatkowym	256
3.5. Biała lista podatników VAT	256

Rozdział XIII. Rozliczenie kwartalne.....

1. Kwartalne rozliczanie VAT przez podatników stosujących metodę kasową....	261
1.1. Dokumentowanie dostaw objętych metodą kasową.....	263

1.2.	Zawiadomienie o wyborze metody kasowej	264
1.3.	Rezygnacja z metody kasowej.	265
1.4.	Utrata prawa do stosowania metody kasowej	265
2.	Rozliczanie VAT za okresy kwartalne bez wyboru metody kasowej	265

Rozdział XIV. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT)

1.	Warunki stosowania stawki 0% do WDT	269
1.1.	Rejestracja VAT UE sprzedawcy i nabywcy	269
1.2.	Złożenie informacji podsumowującej	270
1.3.	Dokumentacja uprawniająca do zastosowania stawki 0%	271
1.3.1.	Stosowanie polskich przepisów	272
1.3.2.	Stosowanie przepisów unijnych	273
2.	Rozliczenie usług transportowych związanych z WDT	274
3.	Wystawienie faktury dokumentującej WDT	275
4.	Rozliczenie WDT w JPK_V7	275
5.	Rozliczenie w informacji podsumowującej	277
6.	Korekta dostaw wewnątrzwspólnotowych	278
7.	Sprzedaż towarów na rzecz kontrahenta z UE, gdy przed ich wywiezieniem z Polski są na nich wykonywane usługi	278

Rozdział XV. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT), wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość (WSTO)

1.	Przypadki, gdy należy rozliczyć WNT	280
1.1.	Towary nabywa podatnik VAT czynny	280
1.2.	Towary nabywa podatnik VAT zwolniony	281
1.3.	Przemieszczenie własnych towarów	282
2.	Rozliczenie WNT przez podatników czynnych	283
2.1.	Rejestracja VAT UE	283
2.2.	Dokumentowanie WNT	284
2.3.	Ustalanie podstawy opodatkowania i jej korekta	284
2.4.	Rozliczenie WNT w deklaracji	286
3.	Rozliczenie WNT przez podatnika zwolnionego z VAT	288
4.	Wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość	289
4.1.	Towary mogące być przedmiotem WSTO	289
4.2.	Ustalanie miejsca dostawy	290
4.3.	Wybór opodatkowania dostaw w kraju przeznaczenia towarów	290
4.4.	Zasady opodatkowania sprzedaży w kraju przeznaczenia towarów	291

Rozdział XVI. Towary – miejsce dostawy, transakcje łańcuchowe

1.	Transakcje łańcuchowe	292
1.1.	Transakcja trójstronna rozliczana według procedury uproszczonej	295
2.	Sprzedaż za granicę towaru montowanego	296

3. Rozliczenie przez polskiego podatnika dostawy, która nie podlega VAT w Polsce	297
4. Dostawa, dla której podatnikiem jest polski nabywca	298
5. Obowiązki podatnika zobowiązanego do rozliczenia VAT od dostawy za sprzedawcę	299
5.1. Dokumentowanie	299
5.2. Ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego	300
5.3. Ustalenie kursu waluty	300
5.4. Rozliczenie dostawy w deklaracji	300

Rozdział XVII. Eksport i import towarów i usług. 301

1. Eksport towarów	301
1.1. Rozliczenie eksportu w deklaracji.	302
1.2. Dokumenty przy eksporcie pośrednim uprawniające do stosowania stawki 0%.	304
1.3. Rozliczanie zaliczek eksportowych	304
2. Import towarów	306
2.1. Miejsce rozliczenia importu	306
2.2. Procedura uproszczona.	307
2.2.1. Warunki, jakie trzeba spełnić, aby rozliczać import w deklaracji VAT.	307
2.2.2. Utrata prawa do składania deklaracji kwartalnych przez podatników rozliczających import towarów w deklaracji VAT.	308
2.3. Odliczenie VAT od importu towarów	309
2.4. Przesyłki spoza UE	310
3. Import usług.	312
3.1. Przypadki, gdy zakup zagranicznej usługi stanowi import usług	312
3.2. Wyznaczenie daty powstania obowiązku podatkowego	313
3.3. Ustalenie podstawy opodatkowania, kursu waluty i stawki podatku	315
3.4. Termin odliczenia podatku naliczonego z tytułu importu usługi	317

Rozdział XVIII. Procedury szczególne 318

1. Turystyka.	318
1.1. Ustalanie podstawy opodatkowania	318
1.1.1. Usługi dla bezpośredniej korzyści turysty	318
1.1.2. Usługi własne	319
1.2. Ewidencja usług turystycznych	319
1.3. Prawo do odliczenia VAT przez podatników świadczących usługi turystyki	320
1.4. Obowiązek podatkowy dla usług turystyki	320
1.5. Stawka podatku dla usług turystycznych	322
1.5.1. Stawka podatku 0% dla usługi turystyki świadczonej poza terytorium UE.	322

1.6.	Miejsce świadczenia usług turystycznych	323
1.7.	Zakup usług za granicą	324
1.8.	Fakturowanie usług turystycznych	324
1.9.	Marża ujemna	325
2.	Towary używane	325
2.1.	Zaewidencjonowanie sprzedaży opodatkowanej od marży w JPK_V7 ...	327
3.	Rolnictwo	327
3.1.	Dokumentowanie sprzedaży rolnika przez nabywcę	328
3.2.	Rozliczenie VAT określonego na fakturze VAT RR	329
3.2.1.	Pomyłki w dokumencie zapłaty	331
3.2.2.	Rozliczenie podatku naliczonego, gdy zapłata następuje w ratach	331
3.2.3.	Przekazanie należności na rachunek podmiotu, z którym rolnik zawarł umowę o przelew wierzytelności	332
3.3.	Rozliczenie zaliczki przekazanej rolnikowi ryczałtowemu	332
3.4.	Potrącenie z należności dla rolnika	333
Rozdział XIX. Zwolnienie podmiotowe		335
1.	Warunki korzystania ze zwolnienia	335
1.1.	Ustalanie limitu zwolnienia	336
1.2.	Podatnicy, którzy nie mogą korzystać ze zwolnienia z VAT	337
1.2.1.	Sprzedaż samochodu osobowego	338
1.2.2.	Biuro rachunkowe jako podatnik zwolniony z VAT	338
2.	Rezygnacja ze zwolnienia	339
3.	Wybór zwolnienia	340
Rozdział XX. Ulga na złe długi		342
1.	Rozliczenie ulgi na złe długi u sprzedawcy	342
1.1.	Termin płatności	344
1.2.	Zbyte wierzytelności a prawo do korekty	345
1.3.	Ustalenie zasad korekty	345
2.	Korekta VAT naliczonego przez dłużnika	346
Rozdział XXI. Split payment		349
1.	Przelewy zaliczkowe	349
2.	Przelewy zbiorcze	349
3.	Warunki stosowania obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności ...	350
4.	Towary i usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT	351
5.	Kwota należności na fakturze	360
6.	Rachunek VAT	361
6.1.	Rekompensaty za założenie rachunku VAT	362
6.2.	Możliwość dysponowania środkami z rachunku VAT	363
7.	Sankcje za niestosowanie obowiązkowego split payment	366
8.	Zgoda na przekazanie środków z rachunku VAT	366

Wykaz skrótów

AKTY PRAWNE

dyrektywa 2006/112/WE – dyrektywa Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – DUEL z 2006 r. Nr 347 poz. 1; ost.zm. DUEL z 2021 r. Nr 250 poz. 1

Kodeks cywilny – ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1740; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 1495

Kodeks karny skarbowy – ustawa z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 408; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 694

Ordynacja podatkowa – ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1163

Prawo bankowe – ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1896; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 815

rozporządzenie w sprawie odliczania lub zwrotu kwot wydanych na zakup kas – rozporządzenie Ministra Finansów z 29 kwietnia 2019 r. w sprawie odliczania lub zwrotu kwot wydanych na zakup kas rejestrujących oraz zwrotu tych kwot przez podatnika – Dz.U. z 2019 r. poz. 820

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 2020 r. poz. 1983

ustawa o VAT – ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1243

POZOSTAŁE SKRÓTY

CRK – Centralne Repozytorium Kas

IOSS – punkt kompleksowej obsługi sprzedaży na odległość towarów importowanych

JPk_FA – faktura w formacie Jednolitego Pliku Kontrolnego

JPk_V7M – ewidencja i miesięczna deklaracja VAT w formacie Jednolitego Pliku Kontrolnego

JPk_V7K – ewidencja i kwartalna deklaracja VAT w formacie Jednolitego Pliku Kontrolnego

NSA – Naczelny Sąd Administracyjny

OSS – punkt kompleksowej obsługi wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość i usług

PEF – Platforma Elektronicznego Fakturowania

split payment – mechanizm podzielonej płatności

TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

WSTO – wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość

Rozdział I

Odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług

(art. 5, 6, 7, 8, 8a, 8b 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 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 własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego;

- 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.) i dokonuje jej podatnik. 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.

Natomiast zdaniem sądów w skład tego zespołu mogą, lecz nie muszą, wchodzić zobowiązania (zob. prawomocny wyrok WSA w Warszawie z 28 kwietnia 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 1767/10, oraz wyrok NSA z 20 maja 2019 r., sygn. akt I FSK 826/17).

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 Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 9 kwietnia 2021 r., sygn. 0113-KD IPT1-2.4012.117.2021.2.AMO, 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 jakiegokolwiek 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 przypadkowych 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 rzeczywistość, 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. wyroki WSA w Gliwicach z 10 października 2016 r., sygn. akt III SA/Gl 3/16, i NSA z 21 marca 2019 r., sygn. akt I FSK 283/17).

Przykład 1

Spółka X posiada na terytorium kraju sieć restauracji. Jedną z nich postanowiła wydzielić i wnieść aportem do spółki Y. Przedmiotem aportu będzie budynek, wiata, 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 X.

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 2

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 3

Spółka A prowadząca działalność w różnych branżach postanowiła w 2013 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 2012 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 2021 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 wyłącznie czynności nieuprawniających 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

Gdy przedmiotem aportu nie jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, należy rozliczyć VAT. W zależności od tego, co jest przedmiotem aportu, 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 4

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 przyjmując, 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 Krajowej Informacji Skarbowej z 14 listopada 2018 r., sygn. 0115-KDIT1-2.4012.702.2018.1.KK).

Przykład 5

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 6

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 Krajowej Informacji Skarbowej z 9 października 2018 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.548.2018.1.AO).

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 7

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

nia znaku towarowego momentem wykonania usługi będzie dzień podpisania umowy aportowej (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 kwietnia 2018 r., sygn. 0112-KDIL1-1.4012.106.2018.1.MJ).

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, iż 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 dostawy 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 (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach 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 (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28 grudnia 2018 r., sygn. 0113-KD IPT1-3.4012.814.2018.1.MWJ).

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 indywidualna 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, oraz wyroki NSA z 28 lutego 2018 r., sygn. akt I FSK 1690/15, i z 8 maja 2019 r., sygn. akt I FSK 1160/14).

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 tez 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 8

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 zł x 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 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 r., 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 której 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. Dlatego podatnik, który otrzymuje zapłatę za wcześniejsze rozwiązanie umowy, świadczy usługę podlegającą VAT.

Takie stanowisko zajmują również organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 marca 2019 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.43.2019.4.AM). Potwierdzenie tego stanowiska znajdziemy również w orzecznictwie sądów. 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.

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 koszta-

mi 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. fakturą, 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 moż-

liwość 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 stoją obecnie organy podatkowe. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 16 marca 2018 r. (sygn. 0113-KD IPT1-3.4012.12.2018.2.MWJ) stwierdził, 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 9

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.*

Również organy podatkowe pod wpływem tego wyroku uznają, że usługa ubezpieczenia i leasingu to odrębne świadczenia. Dlatego ubezpieczenie może być refakturowane ze zwolnieniem (zob. 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. Od 1 stycznia 2021 r. od tej zasady przewidziano wyjątek. Przysługuje prawo do odliczenia VAT od usług noclegowych, które zostaną odsprzedane i refakturowane na nabywcę.

Zatem obecnie podatnicy nabywający usługi noclegowe we własnym imieniu, ale na rzecz osób trzecich, są uprawnieni do odliczania VAT z tego tytułu. Jak czytamy w uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej z 27 listopada 2020 r., zmiana ta:

MF *(...) polega na umożliwieniu odliczania VAT naliczonego od usług noclegowych nabytych przez podatników wyłącznie w celu ich odprzedaży, tj. po nabyciu usługi w celu przeniesienia jej na kolejnego nabywcę (tj. w związku z tzw. refakturą usługi). Pozostałe nabycie usług noclegowych – tj. w przypadku nabycia przez podatnika do celów jego działalności i „konsumowanych” w tej działalności nadal nie będzie generowało prawa do odliczenia.*

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. Do końca 2020 r. z art. 7 ust. 8 ustawy o VAT wynikało, 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 do-

konał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach. Mimo uchYLENIA tego przepisu nadal 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 10

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 została by co prawda uregulowana przez podatnika, ale poniesienie tego wydatku było 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 (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 maja 2018 r., sygn. 0112-KDIL1-1.4012.174.2018.1.AK).

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 obowiązującego do świadczenia takich usług. Zwolnienie to ma więc zastosowanie wyłącznie do usług pocztowych świadczonych przez Poczta Polską 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 do 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 refakturowanej 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 została 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, np. poprzez akceptację regulaminu sklepu),
 - 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.

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 wy-

miany 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).

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 których mowa w art. 32 ustawy o VAT.

Przykład 11

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). Pomiedzy 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, podstawę 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 12

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 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 13

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).

W przypadku barteru nie dochodzi do rozliczania zaliczek (zob. pkt 4.2.1).

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 14

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 wydania towarów, czyli 12 maja (art. 19a ust. 1 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 15

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 lipca. 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 lipca.

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.

Może w związku z tym pojawiać się wątpliwość, czy podmiot, na rzecz którego świadczenie zostanie wykonane wcześniej, nie powinien go traktować jako zaliczki na poczet mającej nastąpić dostawy towarów lub świadczenia usług. We wcześniejszych interpretacjach organy podatkowe uznawały, że wcześniejsze wykonanie usługi lub dostawy to zaliczka dla nabywcy. Takie stanowisko znajdziemy w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 29 października 2015 r. (sygn. ILPP2/4512-1-598/15-6/EN).

Obecnie z informacji udzielanych przez KIP wynika, że organy podatkowe zmieniły zdanie. Uznają, że nabywca, na rzecz którego wcześniej wykonano usługę lub dostarczono towar, nie otrzymał zaliczki.

Z tym stanowiskiem trzeba się zgodzić. Nie mamy tu bowiem do czynienia z zaliczką wpłaconą w formie pieniężnej, lecz z wykonaniem konkretnej czynności podlegającej opodatkowaniu VAT. Czynność ta nie powinna być uznawana za zaliczkę w rozumieniu ustawowym. Uprawnione będzie zatem stwierdzenie, że przy umowie barterowej obowiązek podatkowy w VAT powinien zostać ustalony odrębnie dla każdej z realizowanych czynności, wyłącznie na podstawie przedmiotu tej czynności. Nie należy uwzględniać, kiedy zostało wykonane świadczenie wzajemne.

Stanowisko takie znajduje również potwierdzenie w orzecznictwie sądowym. W wyroku NSA z 4 marca 2016 r. (sygn. akt I FSK 1747/14) skład orzekający, rozpatrując skargę kasacyjną, uznał za prawidłowe stanowisko WSA w Poznaniu, według którego:

WSA (...) w przypadku czynności wykonywanych w ramach barteru, u obu stron transakcji występuje podatek należny. Podatek ten powinien zostać wykazany w deklaracjach i rozliczony na zasadach ogólnych przez obie strony. Dotyczy to również sytuacji, gdy świadczenia w ramach umowy wykonywane są w różnych okresach rozliczeniowych. W takim przypadku każda ze stron rozlicza podatek w deklaracji składanej za okres, w którym powstał u niej obowiązek podatkowy, niezależnie od tego, czy obowiązek taki powstał u drugiej strony transakcji.

Przykład 16

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.

Dlatego dla firmy ABC obowiązek podatkowy powstał 28 kwietnia, natomiast dla firmy XYZ dopiero 10 maja.

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 dostawy 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 17

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.

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, gdy rozlicza się kwartalnie, lub za jeden z trzech następnych miesięcy, gdy rozlicza się miesięcznie.

Przykład 18

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, lipiec lub sierpień. 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, czerwiec lub lipiec.

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 VAT 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 o VAT 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 o VAT, 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 VAT, 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 o VAT. 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 19

Spółka dokonała dostawy towarów w opakowaniach zwrotnych 3 marca. 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 3 kwietnia (termin zwrotu opakowań upłynął 2 kwietnia).

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 o VAT. 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 20

Spółka dokonała dostawy towarów w opakowaniach zwrotnych 24 marca. 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.

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 VAT. 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 21

Spółka dokonała dostawy towarów w opakowaniach zwrotnych 31 marca. 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 (termin zwrotu opakowań upłynął 7 kwietnia). Fakturę dokumentującą podwyższenie podstawy opodatkowania należało więc wystawić nie później niż 14 kwietnia.

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 22

Spółka dokonała dostawy towarów w opakowaniach zwrotnych 6 lutego. 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. 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 roz-

rachunku taki model będzie jednak nieco mniej pracochłonny. Pozwoli też wyeliminować ryzyko ewentualnych pomyłek.

6. Opodatkowanie sprzedaży bonów

Zasady opodatkowania bonów są uzależnione od tego, czy jest to bon jednego czy różnego przeznaczenia. Przy korzystaniu z bonu, w zależności od jego rodzaju, VAT jest naliczany w chwili transferu bonu albo w chwili skorzystania z bonu.

W art. 2 pkt 41–45 ustawy o VAT zdefiniowano pojęcia związane z obrotem bonami. I tak przez:

- bon – rozumie się instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone, lub usługi, które mają zostać wykonane, albo tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie bądź określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu;
- emisję bonu – rozumie się pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu;
- bon jednego przeznaczenia – rozumie się bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu;
- bon różnego przeznaczenia – rozumie się bon inny niż bon jednego przeznaczenia;
- transfer bonu – rozumie się emisję bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji.

Nowe zasady dotyczą wyłącznie bonów, które można wymienić na towary lub usługi. Zasadom tym nie powinny podlegać zatem instrumenty uprawniające posiadacza do zniżki przy zakupie towarów lub usług, ale nieuprawniające do otrzymania takich towarów lub usług. A zatem definicja bonów nie obejmuje kuponów zniżkowych czy rabatowych, które uprawniają np. do 10% zniżki przy zakupie towarów lub usług.

Bon może mieć formę materialną lub elektroniczną. Przykładem formy materialnej jest klasyczny papierowy bon np. na zakup książki. Natomiast przykładem formy elektronicznej bonu może być odbierany drogą elektroniczną kod kreskowy. Jak potwierdzono w uzasadnieniu do projektu ustawy, nowe przepisy nie wywołują zmian w opodatkowaniu VAT biletów za transport, biletów wstępu do kin, muzeów, znaczków pocztowych i tym podobnych.

6.1. Bony jednego przeznaczenia (SPV)

Dokonując analizy definicji ustawowej bonu jednego przeznaczenia, należy uznać, że bon musi spełnić następujące warunki, aby można było go zaklasyfikować do tej kategorii:

- miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz
- kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług – są znane w chwili emisji tego bonu.

Każdy transfer bonu jednego przeznaczenia podlega opodatkowaniu VAT. Gdy transfer bonu jest dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu, uznaje się, że dokonał dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy (art. 8a ustawy o VAT). Zasada ta będzie stosowana do emisji bonu oraz każdego przekazania tego bonu po jego emisji, z wyłączeniem przekazania bonu do realizacji. Faktyczne przekazanie towarów lub faktyczne świadczenie usług w zamian za bon jednego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia nie będzie uznawane za niezależną transakcję w części, w której wynagrodzenie stanowił bon. Oznacza to, że przekazanie towaru lub wykonanie usługi nie będzie drugi raz opodatkowane VAT. Do opodatkowania dochodzi w chwili transferu bonu, który ma miejsce w przypadku każdorazowego jego przekazania po emisji.

Jeżeli transferu bonu jednego przeznaczenia dokonuje podatnik działający w imieniu innego podatnika, uznaje się, że taki transfer stanowi dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy, dokonane przez podatnika, w imieniu którego działa podmiot dokonujący transferu.

Oznacza to, że w przypadku gdy dystrybutor będzie działał w imieniu i na rachunek osoby trzeciej (np. emitenta bonu SPV), wówczas dystrybutor taki realizuje jedynie usługę dystrybucji na rzecz emitenta. Od wynagrodzenia za taką usługę dystrybucji dystrybutor musi odprowadzić VAT na zasadach ogólnych. Własność bonu jednego przeznaczenia jest w takich przypadkach przenoszona bezpośrednio z emitenta na kolejnego dystrybutora działającego w imieniu własnym lub na konsumenta.

6.2. Bony różnego przeznaczenia (PPV)

Do bonów różnego przeznaczenia zaliczamy te wszystkie bony, których nie możemy zaliczyć do bonów jednego przeznaczenia.

W tym przypadku opodatkowaniu podlegać będzie faktyczne przekazanie towarów lub faktyczne świadczenie usług dokonane w zamian za bon różnego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia (art. 8b ust. 1 ustawy o VAT). Nie podlega opodatkowaniu podatkiem wcześniejszy transfer bonu różnego przeznaczenia.

Jeśli transferu bonu różnego przeznaczenia będzie dokonywał podatnik inny niż dostawca towarów lub świadczący usługi, to opodatkowaniu VAT będą podlegały usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, dotyczące tego bonu. W związku z tym, w przypadku gdy podatnik, który nie

działa we własnym imieniu, otrzyma jakiekolwiek odrębne wynagrodzenie przy transferze bonu, wynagrodzenie to powinno być opodatkowane VAT na zasadach ogólnych.

Nowe zasady opodatkowania stosuje się do bonów wyemitowanych od 1 stycznia 2019 r. (art. 2 ustawy zmieniającej z 9 listopada 2018 r.). Oznacza to, że bony wprowadzone do obrotu jeszcze w 2018 r. nie podlegają nowym zasadom opodatkowania. Nie należy utożsamiać emisji z czynnościami technicznymi związanymi z samym tylko wytworzeniem instrumentu. Przykładowo emisją nie będzie wydrukowanie bonów przez drukarnię na zlecenie emitenta ani przekazanie tak wydrukowanych bonów emitentowi. Drukarnia świadczy w tym przypadku odrębną usługę na rzecz emitenta w postaci wykonania zamówionych bonów. Istota emisji bonów jest związana z przekazaniem bonu przez emitenta pierwszemu posiadaczowi (co do zasady w związku ze sprzedażą bonu).

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 netto, 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 20 zł.

Przykład 23

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 dojazd próbny, który trudno uznać za klasyczną próbkę. Można go określić informacją „samochód dojazd próbny”, ale wystarczające powinno być również umowne postanowienie w tej sprawie potwierdzone np. podpisanym 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).

Exemplarz 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 (zob. 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

Od 2021 r. 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 netto, 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 20 zł.

Nie ma znaczenia, że towary o wartości jednostkowej nieprzekraczającej 20 zł są wydawane w opakowaniach zbiorczych, których łączna wartość przekracza limity

(zob. aktualne również w obecnym stanie prawnym 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 20 zł netto, to nieodpłatne przekazanie jednej jednostki tego wyrobu nie powoduje opodatkowania VAT.

Aby przekazanie prezentu, którego wartość przekracza 20 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. Od 2021 r. nie ma wątpliwości, że jest to kwota netto.

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 stro-

nie podatnika nie występuje obowiązek opodatkowania towarów zużytych w ramach poczęstunku dla klientów.

Potwierdzają to również organy podatkowe (zob. pisma Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28 lutego 2019 r., sygn. 0112-KDIL2-3.4012.656.2018.2.WB, oraz 5 sierpnia 2019 r., sygn. 0112-KDIL4.4012.260.2019.4.HW).

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 również nie odliczy 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).

Skoro w tym przypadku nie ma w ogóle opodatkowania VAT, tym samym nie można mówić o konieczności wystawienia faktury VAT. Nie ma także konieczności prowadzenia ewidencji za pomocą kasy fiskalnej.

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

Gdy zakup jest w części finansowany przez pracodawcę ze środków obrotowych, mamy do czynienia ze świadczeniami podlegającymi VAT. Gdy świadczenie jest czę-

ściowo 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, oraz pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 30 grudnia 2019 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.603.2019.1.IZ), 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.

W drugim przypadku (gdy zakup jest w całości finansowany przez pracodawcę) jest to świadczenie nieodpłatne podlegające VAT, którego podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia (np. 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 indywidualnej 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, karnetów 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 transakcji 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 wystawie-

nia faktury. Pracodawca będzie również zwolniony z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kasy fiskalnej, ponieważ zgodnie z przepisami rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej, zwolnienie takie przewidziane jest dla dostaw towarów i świadczenia usług na rzecz pracowników (zob. poz. 34 załącznika do rozporządzenia w sprawie zwolnień z kas rejestrujących).

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. 37 załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów z 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. z 2018 r. poz. 2519 ze zm.) – dalej: rozporządzenie w sprawie zwolnień z kas rejestrujących. Ewentualnie można zastosować zwolnienie ze względu na wysokość obrotów.

2.5. Przekazanie artykułów spożywczych pracownikom

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.

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.

Obecnie organy uważają, że zapewnienie pracownikom możliwości skorzystania z artykułów spożywczych, udostępnionych w kuchniach firmowych podczas tzw. spotkań konsumpcyjnych, służy zaspokajaniu ich osobistych, prywatnych potrzeb. Odbywa się bez związku z prowadzoną przez pracodawcę działalnością gospodarczą. Dlatego od ich zakupu pracodawca nie odliczy VAT. Nie musi go również naliczać w związku z nieodpłatnym przekazaniem. Natomiast od zakupu produktów lub posiłków wykorzystanych podczas spotkań z kontrahentami, narad, szkoleń pracodawca może odliczyć VAT. Nie musi go również naliczać.

Takie stanowisko zajął Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 28 lutego 2019 r. (sygn. 0112-KDIL2-3.4012.656.2018.2.WB), odpowiadając na pytanie spółki, która nabywała następujące produkty:

- Grupa 1: owoce, np.: jabłka, banany, cytryny, gruszki, kiwi, owoce sezonowe, takie jak arbuz, śliwka, truskawki, winogrono;
- Grupa 2: bakalie: orzechy nerkowca, migdały, śliwki suszone, rodzynki;
- Grupa 3: napoje kolorowe, takie jak: soki do herbaty, soki kolorowe w kartonach, napoje gazowane;
- Grupa 4: słodczyce, np.: cukierki, czekoladki, orzeszki, paluszki, krakersy, chipsy;
- Grupa 5: gotowe, ciepłe posiłki;

które były wykorzystywane zarówno w ogólnodostępnej kuchni przez wszystkich pracowników (produkty z grupy 1–4), jak i podczas spotkań firmowych (produkty z grupy 1–5).

Stanowisko organów podatkowych potwierdzają sądy (zob. wyrok WSA w Krakowie z 8 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 1370/15, wyrok WSA w Łodzi z 17 lipca 2019 r., sygn. akt I SA/Łd 217/19).

Organy podatkowe pozwalają odliczyć VAT i go nie naliczać tylko w przypadku takich produktów, jak (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej 5 sierpnia 2019 r., sygn. 0112-KDIL4.4012.260.2019.4.HW):

MF (...) woda, kawa, herbata, mleko, cukier, udostępnionych w pomieszczeniach kuchennych z przeznaczeniem do przygotowania we własnym zakresie w godzinach pracy przez pracowników i osoby współpracujące ze Spółką na podstawie umów cywilnoprawnych (...) wydanie tych produktów nie służy zaspokojeniu celów osobistych, prywatnych tych osób. Jak wskazał Wnioskodawca, konieczność zapewnienia napojów przez Wnioskodawcę swoim pracownikom w czasie pracy wynika bezpośrednio z przepisów powołanego rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie ogólnych przepisów bezpieczeństwa i higieny pracy, tym samym czynności te nie wypełniają dyspozycji art. 7 ust. 2 ustawy i nie podlegają opodatkowaniu.

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 one, 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. Takie stanowisko zajął także WSA w Warszawie w wyroku z 13 grudnia 2017 r. (sygn. akt III SA/Wa 652/17) oraz NSA w wyroku z 26 maja 2021 r. (sygn. akt I FSK 1027/18) oddalając skargę kasacyjną od wyroku WSA w Warszawie.

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 są interpretacje indywidualne: Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 28 stycznia 2013 r. (sygn. IPTPP1/443-851/12-4/MG) czy 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 (zob. 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 telekomunikacyjnych na pracowników, czyli na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, nie ma obowiązku wystawienia faktury, nawet gdy wystąpią z żądaniem jej wystawienia w terminie

trzech miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym wykonano usługę (art. 106b ust. 3 ustawy o VAT). Wynika to z faktu, że usługi telekomunikacyjne są wymienione w art. 19 ust. 5 pkt 4 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 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, 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. 34 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. 34 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.

Zdaniem organów podatkowych 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 Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 28 listopada 2018 r. (sygn. 0115-KDI T1-1.4012.680.2018.2.AJ) oraz w piśmie z 28 maja 2020 r. (sygn. 0113-KDIPT1-1.4012.210.2020.2.RG).

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.

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.

Obciążając pracownika kosztami korzystania z samochodów służbowych, można korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej. Ze zwolnienia można korzystać nawet wtedy, gdy do tej pory ewidencjonowano obrót na kasie. Potwierdził to Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 19 grudnia 2019 r. (0114-KDIP1-3.4012.607.2019.1.JG).

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 updof), może nie powodować obowiązku rozliczania VAT. Wątpliwości budzą kontrakty menedżerskie, szczególnie gdy mene-

dzier 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.

WAŻNE! Odpowiedzialność na podstawie przepisów innych ustaw, np. Kodeksu spółek handlowych, nie powoduje, że możemy mówić o odpowiedzialności menedżera 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 wykaze, 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 siedmiu 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 adwokata, 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).*

1.2.4. Komornicy

W Polsce przez wiele lat za podatników podatku od towarów i usług uznawano wyłącznie notariuszy. Komorników zaś, ze względu na brzmienie art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, nie uznawano za podatników tego podatku (zob. przykładowo pismo Ministra Finansów z 30 lipca 2004 r., sygn. PP10-812/04MR/1556PP). Sytuację zmieniła interpretacja ogólna Ministra Finansów z 9 czerwca 2015 r. (sygn. PT1.050.1.2015.LJU.19). Minister Finansów uznał w niej komorników za podatników VAT. W konsekwencji uznał wykonywane przez nich czynności – w szczególności czynności egzekucyjne – za podlegające opodatkowaniu VAT. Prawdopodobnie tego stanowiska potwierdził NSA w uchwale z 6 marca 2017 r. (sygn. akt I FPS 8/16).

1 stycznia 2019 r. weszła w życie nowa ustawa o komornikach sądowych. Spowodowało to rewolucyjną zmianę w statusie komorników jako podatników VAT. Niestety, ustawodawca nie zadbał o przepisy określające skutki tej zmiany w VAT.

W zdecydowanej większości komornicy wykonują czynności z zakresu postępowania egzekucyjnego i zabezpieczającego. W tych przypadkach występują jako organ władzy publicznej.

Wykonują także innego rodzaju czynności, które występują w zdecydowanej mniejszości. Przykładowo doręczają korespondencję na zlecenie sądów oraz sporządzają protokoły stanu faktycznego. Pełnią także nadzór nad licytacjami.

Z art. 3 ust. 1 ustawy o komornikach sądowych wynika, że w zakresie wykonywania czynności w postępowaniu egzekucyjnym i zabezpieczającym komornik jest organem władzy publicznej. Powoduje to, że w tym zakresie komorników nie uznaje się za podatników VAT. Artykuł 15 ust. 6 ustawy o VAT stanowi bowiem, że nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane. Nie dotyczy to czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. W konsekwencji wykonywane przez komorników czynności w postępowaniu egzekucyjnym i zabezpieczającym nie podlegają opodatkowaniu VAT.

Dlatego od 1 stycznia 2019 r. komornicy nie są już podatnikami VAT w zakresie wykonywanych przez nich czynności w postępowaniu egzekucyjnym i zabezpieczającym.

Potwierdza to Minister Finansów w interpretacji ogólnej z 15 kwietnia 2019 r. (sygn. PT9.810.1.2019). Uznał jednocześnie, że pozostałe czynności również nie podlegają VAT.

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 (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 280) – 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. Działalność edukacyjna i pomocy społecznej samorządu

Przez lata między organami podatkowymi a samorządem trwał spór, czy działalność edukacyjna i z zakresu pomocy społecznej korzysta ze zwolnienia, czy w ogóle nie podlega VAT. Organy podatkowe przyznały w końcu, że działania w zakresie edukacji pu-

blicznej oraz pomocy społecznej realizowane przez samorząd zasadniczo nie podlegają opodatkowaniu VAT, co oznacza, że nie wykazujemy ich w deklaracji i ewidencji VAT. Dotyczy to również sytuacji, gdy jednostki samorządu współpracują w wykonywaniu tych zadań. Jako przykład usług związanych z edukacją niepodlegających VAT MF wymienia usługi stołówkowe, wydawanie duplikatów świadectw czy legitymacji, organizację zielonych szkół. Natomiast usługi pomocy społecznej niepodlegające VAT to m.in. usługi opiekuńcze dla osób samotnych czy zapewnienie pobytu w domu pomocy społecznej na podstawie decyzji administracyjnej. Takie stanowisko zajął MF w wydanej interpretacji ogólnej z 10 czerwca 2020 r. (sygn. PT1.8101.3.2019PT1.8101.3.20). Jednocześnie MF zastrzegł, że nie trzeba dokonywać wstecznych korekt.

W wydanej interpretacji przede wszystkim wytłumaczono, jakie okoliczności należy brać pod uwagę, aby ustalić, że czynności wykonywane przez samorząd nie podlegają VAT.

MF podkreśliło, że wprowadzanie zadań własnych samorządu obejmują zaspokajanie wszystkich potrzeb wspólnoty, jednak wykonywanie czynności w ramach tych zadań nie oznacza automatycznie, że mają one charakter władczy.

Dotyczy to tylko przypadków, gdy jednostka wykonuje czynności o charakterze władczym, które są związane z realizacją zadań nałożonych na nią przepisami prawa, do których realizacji została powołana. Ponadto wykonywanie tych czynności jest podporządkowane ściślemu reżimowi publicznoprawnemu, a pobierane opłaty nie mogą być uznane za rzeczywistą równowartość świadczenia.

Dlatego MF uznało, że:

MF (...) uwzględniając sposób organizacji i realizacji zadań przez polską administrację samorządową uznać należy, że większość czynności wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego, m.in. z uwagi na brak spełnienia przesłanki dotyczącej odpłatności, nie stanowi działalności gospodarczej, a w konsekwencji czynności te nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Na powyższe stanowisko nie wpływa okoliczność, że jednostki samorządu terytorialnego formalnie posiadają status podatnika tego podatku tzn. są wyposażone w osobowość prawną oraz w określonym zakresie wykonują samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

Natomiast w odniesieniu do pozostałych czynności, mających cywilnoprawny charakter, organ władzy publicznej, co do zasady, będzie podatnikiem VAT.

MF, biorąc pod uwagę przedstawione kryteria, uznał, że realizacja zadań z zakresu edukacji i pomocy społecznej w większości przypadków nie podlega opodatkowaniu VAT, gdyż:

MF (...) znaczna część wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego działań w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej jest realizowana na podstawie przepisów prawa, tym samym jednostki te, nie mogą

działać w sposób wolnorynkowy czy konkurencyjny, jako podmiot gospodarczy. Pobierane zaś za wykonywane czynności opłaty w wielu przypadkach nie mogą być uznane za rzeczywistą równowartość świadczenia.

2.2. 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 2020 r. poz. 194).

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 indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 2 sierpnia 2016 r., sygn. ILPP1/4512-1-321/16-2/UG).

2.3. 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 2021 r. poz. 869).

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 24

Podatnik sprzedał samochód. Umowa została zawarta 31 maja 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. Mimo to obowiązek podatkowy z tytułu dostawy samochodu powstał 31 maja, 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 25

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. 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.

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
1	2	3	4	5
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

1	2	3	4	5
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.

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 doko-

nane przez ustawodawcę w zdaniu pierwszym i zdaniu drugim art. 19a ust. 3 ustawy o VAT pozwala uznać je za zabieg celowy.

Organy podatkowe uznają, że regulacje te dotyczą tylko usług ciągłych (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 listopada 2018 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.609.2018.4.IG). Również sądy tak uznają, ale transakcje te definiują w inny sposób niż organy podatkowe. Ich zdaniem pojęcie usług świadczonych w sposób ciągły obejmuje nie tylko świadczenia tradycyjnie definiowane jako okresowe (ciągłe), ale również świadczenia dokonywane w ramach stałych umów o współpracę, w przypadku których w związku z ich świadczeniem ustalono następujące po sobie terminy płatności. Tytułem przykładu wskazać można wyroki NSA z 22 lutego 2019 r. (sygn. akt I FSK 150/17) oraz z 10 września 2019 r. (sygn. akt I FSK 971/17). Jak czytamy w pierwszym z tych wyroków:

NSA (...) pojęcie usług ciągłych, o których mowa w analizowanych regulacjach ustawy o VAT należy definiować mając na względzie cel, w jakim wprowadzono art. 64 Dyrektywy 2006/112/WE, co prowadzi do szerszego rozumienia tego pojęcia. Winno ono zatem obejmować świadczenia tradycyjnie definiowane jako okresowe/ciągłe, jak również dokonywane w ramach stałych umów o współpracę, w przypadku których w związku z ich świadczeniem ustalono następujące po sobie terminy płatności.

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.

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 26

25 maja 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 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.

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.

Obowiązek podatkowy na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy o VAT powstaje zatem 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 komis ■ dostawy towarów z tytułu przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie	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
■ 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 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 budowlanych lub budowlano-montażowych ■ dostawy książek drukowanych (CN ex 4901 10 00, 4901 91 00, ex 4901 99 00 i 4903 00 00) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (CN 4902) ■ czynności polegających na drukowaniu książek (CN ex 4901 10 00, 4901 91 00, ex 4901 99 00 i 4903 00 00) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i ma-	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	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
gazynów (CN 4902), z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług	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. TSUE w wyroku z 2 maja 2019 r. (C-224/18) uznał stanowisko polskich organów, że moment wykonania usługi wyznacza zgłoszenie prac do odbioru, za nieprawidłowe, gdy nie jest możliwe ustalenie wynagrodzenia przed odbiorem prac, a odbiór został ustalony w umowie. Także NSA w wyroku z 18 lipca 2019 r., sygn. akt I FSK 65/16, po wyroku TSUE uznał, że odbiór robót, w sytuacji gdy tego rodzaju warunek odzwierciedla normy i standardy istniejące w dziedzinie, w której taka usługa jest wykonywana, jest decydujący dla uznania, że usługa została wykonana, dla potrzeb określenia chwili powstania obowiązku podatkowego VAT. Moment wystawienia faktury dokumentującej otrzymanie zaliczki przed wykonaniem tych usług nie wpływa	

1	2	3
	na moment powstania obowiązku podatkowego. W przypadku otrzymania zaliczki obowiązek podatkowy powstanie bowiem z chwilą otrzymania tej zaliczki. 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 tych, 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. 24–37, 50 i 51 załącznika nr 3 do ustawy o VAT – najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze	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 (od 1 lipca 2021 r. wynika to wprost z art. 19a ust. 8 pkt 2 ustawy o VAT).	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
– ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia – stałej obsługi prawnej i biurowej – dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego		

Przykład 27

Spółka prowadząca działalność w zakresie udzielania pożyczek 5 stycznia udzieliła pożyczki z terminem płatności pożyczonej kwoty oraz odsetek upływającym 31 marca. Pożyczkobiorca spłaci tę pożyczkę wraz z odsetkami dopiero 15 września. 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 września.

Przykład 28

30 maja spółka dokonała odbioru usługi budowlanej. W tym samym dniu wykonawca wystawił fakturę dokumentującą tę usługę z terminem płatności upływającym 1 lipca. Obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia tej usługi powstał w tej sytuacji już 30 maja (niezależnie od tego, kiedy spółka opłaci fakturę). Wynika to z art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a ustawy o VAT.

Przykład 29

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 spółka wystawiła już 28 kwietnia. 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 Kwotę należną od kupującego pomniejszamy o polski VAT.	Do podstawy opodatkowania wliczamy zapłacony za granicą VAT, akcyzę.

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. Gdy w chwili wystawienia faktury warunki nie są spełnione, należy ją wystawić na całą kwotę, a następnie po dokonaniu zapłaty w terminie wystawić korektę.
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 rozbicia 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 n-rzutów.
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.

Na skutek nowelizacji treści art. 29a ust. 13 ustawy o VAT od 1 stycznia 2021 r. zmieniły się zasady rozliczania faktur korygujących, o których mowa w art. 29a ust. 13 i 14 ustawy o VAT, czyli faktur „in minus”.

2.1. Kiedy sprzedawca rozlicza faktury korygujące „in minus”

Po zmianach faktury korygujące mogą być rozliczane przez sprzedawców już w okresie rozliczeniowym, w którym zostały wystawione. Nie trzeba uzyskać potwierdzeń ich odbioru przez nabywców. Jest tak, jeżeli na koniec danego okresu rozliczeniowego z posiadanej przez sprzedawcę dokumentacji wynika, że:

- uzgodnił on z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług określone w fakturze korygującej oraz warunki te zostały spełnione,
- wystawiona faktura korygująca jest zgodna z posiadaną dokumentacją.

WAŻNE! W wydanych objaśnieniach podatkowych z 23 kwietnia 2021 r. MF potwierdził, że w przypadku gdy podatnik nie uwzględni faktury korygującej w rozliczeniu za okres, w którym łącznie spełnił warunki obniżenia VAT, to może to zrobić tylko przez dokonanie korekty deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym te warunki spełnił. Nie można dokonać korekty w dowolnym, bieżącym okresie rozliczeniowym.

Aby rozliczyć taką fakturę, dokumentacja musi być zgromadzona do końca okresu rozliczeniowego, czyli do końca miesiąca, w którym faktura została wystawiona. Inaczej, niż to było w poprzednim stanie prawnym, ustawodawca nie zdecydował się na przedłużenie tego terminu do dnia złożenia deklaracji za ten okres. Natomiast w przypadku gdy w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca, sprzedawca nie posiada takiej dokumentacji, obniżenia podstawy opodatkowania może dokonać za ten okres rozliczeniowy, w którym dokumentację tę uzyska.

Kolejnym problemem jest, jak należy rozumieć uzgodnienie warunków obniżenia, a jak spełnienie tych warunków. Pokażmy to na przykładzie:

- 1) ustalenie przez strony okoliczności skutkującej przyznaniem rabatu, np. dokonanie przez nabywcę zakupów na określoną kwotę w danym okresie rozliczeniowym, stanowi uzgodnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania w rozumieniu nowych przepisów,
- 2) dokonanie przez nabywcę zakupów na określoną kwotę w danym okresie rozliczeniowym zdaniem autora stanowi spełnienie (uzgodnionych wcześniej) warunków obniżenia podstawy opodatkowania w rozumieniu nowych przepisów.

Bez znaczenia będzie to, czy faktycznie kwota obniżenia zostanie wypłacona. Tak jak nie miało to znaczenia przed zmianą.

Natomiast rozliczenie faktur korygujących, w przypadku których dotychczas nie trzeba było uzyskiwać potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę (faktury korygujące do faktur bez VAT oraz faktur za media), pozostało bez zmian. Według nowych zasad są to faktury korygujące, do rozliczenia których nie jest konieczne posiadanie wymaganej dokumentacji (nowe brzmienie art. 29a ust. 15 zdanie wstępne ustawy o VAT). Uchylono tylko pkt 4 tego przepisu, który określał zasady rozliczenia faktur do faktur korygujących z VAT, gdy podatnik nie mógł uzyskać potwierdzenia ich odbioru.

MF potwierdził, że likwidacja obowiązku uzyskiwania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę oraz związane z tym zmiany doprecyzowujące w art. 29a ust. 15 ustawy o VAT nie zmieniły dotychczasowych zasad ujmowania faktur korygujących „in minus” z tytułu:

- 1) eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów;
- 2) dostawy towarów i świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju;
- 3) 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. 24–37, 50 i 51 załącznika nr 3 do ustawy o VAT.

Co to jednak oznacza, że faktury korygujące „in minus” dotyczące wymienionych czynności będą rozliczane bez zmian? W ustawie o VAT nie został wprost wskazany termin ich rozliczenia. Natomiast z przeglądu interpretacji wynika, że termin ich rozliczenia zależy od tego, co było przyczyną ich wystawienia.

Na szczęście MF wskazał termin rozliczenia tych korekt. Takie korekty należy rozliczyć za okres, kiedy je wystawiono. Jest to korzystne stanowisko, gdyż podatnik, niezależnie od przyczyny wystawienia takiej faktury korygującej „in minus”, rozliczy ją w miesiącu jej wystawienia.

2.2. Kiedy nabywca rozlicza faktury korygujące „in minus”

Nowelizacji warunków rozliczania faktur korygujących przez sprzedawcę towarzyszy zmiana momentu, w którym do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego obowiązani są nabywcy otrzymujący faktury korygujące „in minus” (art. 86 ust. 19a ustawy o VAT).

Tabela. Nowe zasady pomniejszania podatku naliczonego przez nabywcę otrzymującego fakturę korygującą

Według nowych zasad nabywcy dokonują pomniejszania podatku naliczonego:	
1.	w rozliczeniu za okres, w którym warunki obniżenia podstawy opodatkowania zostały uzgodnione z dostawcą towarów lub usługodawcą, gdy uzgodnienie warunków i ich spełnienie nastąpiło w tym samym okresie rozliczeniowym
2.	w rozliczeniu za okres, w którym warunki uzgodnione między stronami zostały spełnione – jeżeli warunki obniżenia podstawy opodatkowania zostały spełnione po upływie okresu rozliczeniowego, w którym warunki te zostały uzgodnione
3.	w rozliczeniu za okres, w którym dokonują odliczenia z faktury pierwotnej – jeżeli nie odliczyli podatku naliczonego określonego w fakturze, której korekta dotyczy, a prawo do takiego odliczenia im przysługuje

Zgodnie z nowymi regulacjami nie moment otrzymania faktury, ale moment uzgodnienia warunków obniżenia podstawy opodatkowania determinuje obowiązek korekty VAT naliczonego. Nowe rozwiązanie zatem „odrywa” obowiązek pomniejszenia podatku naliczonego wynikającego z faktury korygującej „in minus” od momentu otrzymania faktury korygującej.

WAŻNE! W przypadku gdy warunki korekty zostały uzgodnione i spełnione, a kupujący nie otrzymał faktury korygującej, powinien zmniejszyć podatek naliczony na podstawie dokumentu wewnętrznego. Późniejsze otrzymanie faktury nie powoduje obowiązku korekty JPK_V7.

W objaśnieniach podatkowych z 23 kwietnia 2021 r. MF zwrócił uwagę na jeszcze jedną ważną rzecz dotyczącą korekty odliczonego VAT. Przedstawione zasady korekty nie mają zastosowania, gdy podatnik będący nabywcą dokona odliczenia z wystawionej faktury, na której w sposób nieprawidłowy wskazano kwotę podatku dla transakcji zwolnionych z VAT. W takim przypadku będzie obowiązany dokonać korekty podatku naliczonego już za okres, w którym skorzystał z tego prawa.

2.3. Przykłady dokumentowania uzgodnienia i spełnienia warunków korekty „in minus” wskazane w objaśnieniach podatkowych

Aby korekta „in minus” mogła być rozliczona, muszą być uzgodnione i spełnione warunki korekty. Ponadto okoliczności te muszą być odpowiednio udokumentowane. Szczegółowe przykłady uzgodnień i spełnienia warunków zostały przedstawione w objaśnieniach podatkowych z 23 kwietnia 2021 r.

2.3.1. Uzgodnienie warunków korekty

Przez uzgodnienie warunków pomniejszenia podstawy opodatkowania lub podatku należnego zdaniem MF rozumie się w szczególności ustalenie przez strony faktu obniżenia wykazanego na fakturze pierwotnej wynagrodzenia. Uzgodnienie może wskazywać również okoliczności, których zaistnienie w przyszłości uzasadnia obniżenie należności. Tak rozumianym uzgodnieniem może być zawarcie umowy określającej, w jakich sytuacjach nabywca uzyskuje prawo do odzyskania części wynagrodzenia, np. ze względu na przyznany mu w ustalonych warunkach rabat.

WAŻNE! Przesłanki uzasadniające obniżenie podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego mogą być również zawarte w regulaminach realizacji sprzedaży lub ogólnych warunkach umowy, których akceptacja dokonywana jest w momencie przystąpienia nabywcy do transakcji.

W tego typu przypadkach uzgodnienie stanowi wspomniany fakt przystąpienia do czynności stanowiący wyraz zgody na treść dokumentu. Do uzgodnienia warunków umowy może dojść ponadto w trakcie trwania współpracy między stronami.

Jak podkreśla MF w objaśnieniach, przedsiębiorcy mogą:

- zawierać różnego rodzaju aneksy do umów, porozumienia lub
 - tworzyć inne dokumenty stosowane powszechnie w obrocie handlowym (w tym stanowiące wyraz przenikania do krajowego systemu prawnego instytucji mających źródło w obcych porządkach, np. letters of understanding),
- skutkiem których jest obniżenie wynagrodzenia wykazanego na fakturze pierwotnej.

2.3.2. Spełnienie warunków

Spełnienie warunków oznacza ziszczenie się zdarzenia stanowiącego przesłankę obniżenia wynagrodzenia. W wielu wypadkach, zawierając uzgodnienie, strony nie precyzują wprost zdarzenia, które uzasadnia dokonanie korekty. Dotyczy to w szczególności sytuacji, gdy okoliczności uzasadniające udzielenie rabatu wystąpiły już w przeszłości. Podobnie jak w przypadku samego „uzgodnienia warunków obniżenia podstawy opodatkowania lub kwoty podatku” również fakt ich spełnienia może być stwierdzony w sposób dorozumiany.

WAŻNE! Podobnie jak w przypadku samego „uzgodnienia warunków obniżenia podstawy opodatkowania lub kwoty podatku” również fakt ich spełnienia może być stwierdzony w sposób dorozumiany.

Jeżeli zatem jedna strona informuje kontrahenta, że udziela obniżki, która nie jest uzależniona od określonego zdarzenia przyszłego, zazwyczaj można domniemywać, że przesłanka faktyczna uzasadniająca taką preferencję już zaistniała (warunki obniżenia podstawy opodatkowania lub kwoty podatku są spełnione).

W zależności od przyjętych zwyczajów we współpracy między kontrahentami dokumentacją potwierdzającą uzgodnienie warunków pomniejszenia podstawy opodatkowania lub VAT należnego może być:

- korespondencja mailowa,
- aneks do umowy albo
- inny dokument handlowy potwierdzający uzgodnienie warunków transakcji, w tym potwierdzenie dokonania nabywcy zwrotu zapłaty lub kompensaty skorygowanej wartości transakcji.

WAŻNE! MF potwierdził, że w pewnych sytuacjach dokument potwierdzający uzgodnienie warunków transakcji może być jednocześnie dokumentem potwierdzającym spełnienie uzgodnionych warunków transakcji.

Przykłady wskazanej przez MF dokumentacji, jaką trzeba zgromadzić, aby dokonać korekty

Lp.	Przyczyna korekty	Wymagana dokumentacja według MF
1	2	3
1.	Sprzedawca udziela nabywcy rabatu do transakcji dokonanych w danym półroczu, pod warunkiem realizacji na rzecz nabywcy dostaw na ustaloną kwotę	■ umowa oraz ■ dowolne dokumenty potwierdzające realizację na rzecz nabywcy dostaw na ustaloną kwotę, chyba że warunkiem udzielenia rabatu jest dodatkowe potwierdzenie, to spełnienie warunków następuje z chwilą akceptacji.
2.	Zwrot części towarów przez nabywcę	dokumenty potwierdzające dokonanie zwrotu towarów, chyba że z umowy wynika, iż zasadność zwrotu towaru lub przyjęcie reklamacji podlega ocenie lub weryfikacji sprzedawcy. Wtedy dla spełnienia warunków korekty wymagane jest poinformowanie nabywcy o przyjęciu reklamacji.
3.	Skonto	■ umowa regulująca warunki skonta lub ewentualnie faktura, na której wskazano warunki skonta, oraz ■ potwierdzenie otrzymania zapłaty w terminie określonym w warunkach skonta
4.	Zwrot zaliczki ze względu na niedokonanie dostawy w ustalonym terminie	zawarta umowa oraz dokument lub dokumenty (np. korespondencja) potwierdzające, że dostawa nie została zrealizowana w terminie
5.	Przyznanie rabatu ze wskazaniem okoliczności skutkujących podwyższeniem ceny	zawarta przez strony umowa

1	2	3
6.	Udzielenie opustu na podstawie porozumienia regulującego sposób przyznawania opustów	porozumienie regulujące sposób przyznawania opustów oraz przekazana nabywcy wiadomość
7.	Zawyżenie ceny	korespondencja mailowa między stronami

Podatnik gromadzi i przechowuje dokumentację potwierdzającą uzgodnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania VAT oraz spełnienie tych uzgodnionych warunków w dowolnej formie.

2.3.3. Ustalenia ustne między kontrahentami

MF przyznał, że dopuszczalną formą uzgodnienia (stanowiącą przesłankę prawa do skorygowania podatku należnego przez sprzedawcę oraz aktualizującą obowiązek dokonania analogicznej korekty przez nabywcę) mogą być również ustalenia ustne (telefoniczne).

Kluczowe jest zapewnienie odpowiedniej dokumentacji potwierdzającej przeprowadzenie ustnych uzgodnień warunków korekty podstawy opodatkowania lub podatku należnego.

WAŻNE! Aby ustalenia ustne stanowiły dowód ich istnienia, muszą być odpowiednio udokumentowane.

Jako przykład takiej dokumentacji MF wskazał:

- przygotowanie notatki po przeprowadzeniu rozmowy telefonicznej,
- zapis rozmowy na nośniku danych, np. u podatników, którzy realizują reklamacje nabywców, potwierdzając uznanie takiej reklamacji poprzez dział call center.

2.3.4. Domniemana akceptacja uzgodnienia lub spełnienia warunków korekty

Zdaniem MF dopuszczalną formą uzgodnienia może być również domniemana akceptacja uzgodnienia warunków transakcji. Domniemana akceptacja warunków może wystąpić w szczególności, gdy samo wystawienie faktury korygującej albo dokonanie przelewu będzie stanowiło element uzgodnienia/spełnienia warunków korekty.

WAŻNE! Jak podkreśla MF, zastosowanie domniemania uzgodnienia warunków korekty towarzyszące wystawieniu faktury korygującej albo dokonaniu przelewu jest sytuacją wyjątkową, gdy okoliczność dokonania korekty byłaby niemożliwa do uzgodnienia w inny dostępny sposób.

Również w sytuacji gdy dokonujemy domniemania, że warunki korekty zostały uzgodnione i spełnione, sprzedawca powinien zadbać o to, by uzyskać minimum dokumentacyjne.

Jako przykład takiej dokumentacji MF wskazuje:

- potwierdzenie otrzymania faktury korygującej w dowolnej formie,
- korespondencję mailową zawierającą klauzulę informującą o czasie przedstawienia zastrzeżeń co do warunków uzgodnienia proponowanych w wystawionej i załączonej do tej korespondencji fakturze korygującej, np.:
W nawiązaniu do wcześniejszych ustaleń przesyłam fakturę korygującą. Brak sprzeciwu co do przesłanej faktury korygującej w terminie 14 dni będzie uważany za jej akceptację.
- posiadanie dodatkowej dokumentacji w formie potwierdzenia wysokości rabatu, np. raporty dołączone do wysyłanej korespondencji do nabywcy albo dostępne dla stron transakcji na platformie elektronicznej, przez którą strony się porozumiewają.

W części przypadków za jedyną formę komunikacji dotyczącej uzgodnienia warunków zmniejszenia podstawy opodatkowania lub kwoty podatku między stronami można uznać przelew ze zwrotem środków po przyznaniu rabatu. Jak podkreśla MF, w takiej sytuacji korzystnym walorem w kontekście wymogu posiadania dokumentacji potwierdzającej uzgodnienie i spełnienie warunków będzie odpowiedni opis w dyspozycji przelewu lub w korespondencji wysłanej faktury. Taki opis będzie również jednym z przykładów domniemanego uzgodnienia lub spełnienia warunków korekty.

3. Podwyższenie podstawy opodatkowania

W wyniku nowelizacji został dodany art. 29a ust. 17 ustawy o VAT. Potwierdza on dotychczasową praktykę zwiększania przez sprzedawców podstawy opodatkowania w okresie rozliczeniowym powstania przyczyny korekty. Natomiast w przypadku eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów zwiększenie to może być dokonywane nie wcześniej niż w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym wykazane zostały te transakcje (zob. dodany art. 29a ust. 18 ustawy o VAT).

WAŻNE! W przypadku faktur korygujących „in plus” ustawodawca nie wymaga, aby podatnik dysponował dokumentacją potwierdzającą uzgodnienia między kontrahentami.

Rozwiązanie to – jak czytamy w uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej – należy interpretować w taki sposób, że:

- 1) jeżeli korekta spowodowana jest przyczynami powstałymi już w momencie wystawienia faktury pierwotnej, to powinna ona zostać rozliczona w deklaracji podatkowej za okres, w którym została wykazana faktura pierwotna;

- 2) w sytuacji gdy korekta jest spowodowana przyczynami zaistniałymi po dokonaniu sprzedaży (przykładowo zaistniały nowe okoliczności transakcji skutkujące zwiększeniem podstawy opodatkowania), korekta powinna być dokonana w deklaracji podatkowej za miesiąc, w którym wystawiono fakturę korygującą. Taki przypadek będzie miał miejsce, gdy w fakturze pierwotnej podatek należny został wykazany w prawidłowej wysokości, natomiast przyczyna korekty powstała później i nie była możliwa do przewidzenia w momencie wystawienia faktury pierwotnej;
- 3) późniejsze wykrycie błędu w fakturze pierwotnej, stanowi przyczynę zwiększenia podstawy opodatkowania rozliczanej w deklaracji podatkowej za okres, w którym została wykazana faktura pierwotna.

Przykład 30

10 lutego 2021 r. podatnik A (składający deklaracje VAT za okresy miesięczne) sprzedał podatnikowi B towar za 1000 zł netto + 230 zł VAT, lecz przez pomyłkę fakturę dokumentującą tę sprzedaż wystawił na 500 zł netto + 115 zł VAT. Pomyłkę tę podatnik A zauważył we wrześniu 2021 r. i wówczas wystawi fakturę korygującą podwyższającą cenę z 500 zł netto + 115 zł VAT do 1000 zł netto + 230 zł VAT. W tej sytuacji wystawioną fakturę korygującą podatnik A obowiązany będzie rozliczyć w drodze korekty rozliczeń za luty 2021 r. (gdyż przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania będzie w takim przypadku istniała od początku).

Także 10 lutego 2021 r. podatnik X (składający deklaracje VAT za okresy miesięczne) sprzedał podatnikowi Y towar za 1000 zł netto + 230 zł VAT (i wystawił fakturę na tę kwotę), z zastrzeżeniem, że jeżeli wartość zamówień dokonanych przez podatnika Y w I kwartale 2021 r. nie przekroczy 10 000 zł, podatnik X będzie uprawniony do podwyższenia ceny sprzedanego towaru o 10%. Ponieważ wartość zamówień dokonanych przez podatnika Y w I kwartale 2021 r. nie przekroczyła 10 000 zł, podatnik X wystawił na początku kwietnia 2021 r. fakturę korygującą podwyższającą cenę z 1000 zł netto + 230 zł VAT do 1100 zł netto + 253 zł VAT. W tej sytuacji wystawioną fakturę korygującą podatnik X obowiązany był rozliczyć w kwietniu 2021 r., czyli w dacie wystawienia faktury korygującej (tak zdaniem MF rozliczamy korekty, gdy przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania nie istniała w momencie wystawienia faktury pierwotnej).

4. Prawo do uzgodnienia dalszego stosowania w 2021 r. dotychczasowych zasad rozliczania faktur korygujących „in minus”

Nowe przepisy mają zastosowanie, co do zasady, do faktur korygujących wystawionych od 1 stycznia 2021 r. Jednak w przypadku faktur korygujących „in minus” podatnicy jeszcze w 2021 r. mogą stosować dotychczasowe zasady. Ponieważ zmiany dotyczące faktur korygujących „in plus” potwierdzają dotychczasową praktykę, ich regulacje dotyczące uzgodnień starych zasad rozliczeń nie dotyczą.

Aby w 2021 r. rozliczać korekty „in minus” na dotychczasowych zasadach, trzeba zawrzeć porozumienie z nabywcą przed wystawieniem mu pierwszej korekty w 2021 r.

MF potwierdził, że wybór stosowania dotychczasowych zasad rozliczania faktur korygujących „in minus”, który zostanie uzgodniony między dostawcą towarów lub świadczącym usługi a ich nabywcą, dotyczy wyłącznie relacji między tymi dwoma podmiotami. Pozostałe transakcje podatnika z innymi kontrahentami będą rozliczane na nowych zasadach, chyba że podatnik dokona stosownego uzgodnienia o stosowaniu dotychczasowych zasad również w odniesieniu do pozostałych kontrahentów.

5. 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 (świadczo-nych 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.

5.1. Dotacje w jednostkach samorządu terytorialnego

Po centralizacji jednostek samorządu terytorialnego z ich 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 mogą być interpretacje indywidualne: Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 8 lipca 2016 r. (sygn. ILPP1/4512-1-242/16-2/AWa) czy Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 maja 2017 r. (sygn. 0115-KDIT1-1.4012.125.2017.2.DM).

Również rekompensaty za świadczone usługi przewozowe w autobusach komunikacji miejskiej, przyznawane przewoźnikom, nie powiększają podstawy opodatkowania świadczonych usług. Rekompensaty te nie mają bowiem bezpośredniego wpływu na ceny za usługi świadczone przez tych przewoźników (zob. wyroki NSA z 7 listopada 2018 r., sygn. akt I FSK 1692/16, oraz z 30 stycznia 2019 r., sygn. akt I FSK 1673/16).

Natomiast zdaniem organów podatkowych otrzymywane dopłaty do przewozów podlegają opodatkowaniu VAT (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4 stycznia 2018 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.575.2017.2.IZ).

6. 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 podatnik 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, gdy fakturę wystawił polski podatnik

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.

6.1. Wybór wspólnego kursu waluty dla rozliczeń VAT i podatku dochodowego

Z początkiem 2021 r. do ustawy o VAT zostały dodane przepisy umożliwiające podatnikom stosowanie dla celów VAT kursów przeliczeniowych właściwych do rozliczenia danej transakcji według przepisów o podatku dochodowym (dodany art. 31a ust. 2a ustawy o VAT). Rozwiązanie to zostało wprowadzone na zasadzie dobrowolności, tj. podatnicy mają prawo, lecz nie obowiązek, stosowania nowych zasad dokonywania przeliczeń.

WAŻNE! Od stycznia 2021 r. podatnik może wybrać, czy dokona przeliczenia waluty obcej na złote według średniego kursu ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień powstania obowiązku podatkowego w VAT czy według średniego kursu ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu.

Podatnicy, którzy wybiorą opcję stosowania wspólnych kursów walut dla VAT i podatku dochodowego, muszą z niej korzystać co najmniej przez 12 kolejnych miesięcy, licząc od początku miesiąca, w którym ją wybrali (dodany art. 31a ust. 2b ustawy o VAT). To oznacza, że mogą to w zasadzie robić bezterminowo, ale nie krócej niż przez 12 miesięcy. Natomiast po rezygnacji z tej opcji, przez kolejne 12 miesięcy, obowiązani są stosować podstawowe zasady dokonywania przeliczeń VAT, tj. zasady określone przepisami art. 31a ust. 1 lub 2 ustawy o VAT (dodany art. 31a ust. 2c ustawy o VAT).

Z nowych przepisów nie wynika obowiązek zawiadamiania o wyborze nowych zasad dokonywania przeliczeń. W konsekwencji podatnicy wybierający stosowanie tych zasad nie muszą informować o tym żadnego organu. W szczególności nie muszą informować o tym właściwego dla siebie naczelnika urzędu skarbowego, podobnie jak nie muszą informować o rezygnacji ze stosowania tych zasad.

Przykład 31

Założmy, że 5 marca 2021 r. podatnik wystawi fakturę dokumentującą świadczenie usług najmu w marcu 2021 r. Kursem przeliczeniowym stosowanym dla celów VAT będzie w tej sytuacji:

- 1) kurs średni euro ogłoszony przez Narodowy Bank Polski (NBP) na dzień 4 marca 2021 r. lub kurs wymiany opublikowany przez Europejski Bank Centralny (EBC) na ten dzień – jeżeli podatnik nie wybrał stosowania wspólnych zasad dokonywania przeliczeń,
- 2) kurs średni euro ogłoszony przez NBP na dzień 30 marca 2021 r. (tj. na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień uzyskania przychodu) – jeżeli podatnik wybrał stosowanie wspólnych zasad dokonywania przeliczeń.

Stosowanie nowych zasad przeliczeń nie jest niestety możliwe do wszystkich transakcji. Część transakcji nie podlega bowiem przeliczeniu zgodnie z zasadami stosowanymi w podatku dochodowym (np. wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów czy import usług). W takich przypadkach podatnik jest obowiązany stosować podstawowe zasady dokonywania przeliczeń VAT, tj. zasady określone przepisami art. 31a ust. 1 lub 2 ustawy o VAT (dodany art. 31a ust. 2d ustawy o VAT).

Jak czytamy w uzasadnieniu do projektu ustawy, typowym przykładem takich transakcji, które nie mogą być przeliczane jak w podatku dochodowym:

MF (...) są transakcje, które w podatku VAT są rozliczane przez nabywcę, np. wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów lub nabycie usług, dla których zobowiązany do rozliczenia pozostaje nabywca. W przypadku takich nabyć podatnik nie będzie mógł zastosować zasad przewidzianych w przepisach o podatku dochodowym dla przeliczenia przychodu, w związku z tym w podatku VAT zastosowanie dla tej transakcji znajdą podstawowe zasady przeliczania, o których mowa w art. 31a ust 1 i 2.

Ta sama zasada powinna być stosowana do innych transakcji, dla których nie nastąpi przeliczenie zgodnie z zasadami przyjętymi dla ustalenia przychodu w podatku dochodowym, jak np. otrzymanych częściowych zaliczek, które podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT.

Zróznicowanie życia gospodarczego może również prowadzić do innych możliwych sytuacji, w których stosowanie zasad przeliczania przyjętych w podatku dochodowym nie będzie możliwe. Jako że przeliczenie na zasadach obowiązujących, wynikających z podatku dochodowego, może okazać się niemożliwe, w każdym takim przypadku podatnik będzie zobowiązany do zastosowania dotychczasowej metody przeliczenia obowiązującej w podatku VAT.

7. Podstawa opodatkowania przy sprzedaży dokonanej w zamian za bon

Przy sprzedaży bonu jednego przeznaczenia podstawą opodatkowania będzie kwota zapłacona przez konsumenta, pomniejszona o ujęty w tej kwocie VAT (art. 29a ust. 1 ustawy o VAT). Natomiast dostawa lub usługa realizowane za taki bon nie podlegają opodatkowaniu.

Podstawa opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia realizowany w całości, w odniesieniu do tego bonu, jest równa (art. 29a ust. 1a ustawy o VAT):

- wynagrodzeniu zapłaconemu za ten bon różnego przeznaczenia, pomniejszonemu o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami,
- wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie różnego przeznaczenia lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi to-

warami lub świadczonymi usługami – w przypadku gdy informacje dotyczące wynagrodzenia są niedostępne.

Podstawa opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia realizowany w części, w odniesieniu do tego bonu, jest równa odpowiedniej części (art. 29a ust. 1b ustawy o VAT):

- wynagrodzenia zapłaconego za ten bon różnego przeznaczenia, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami,
- wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie różnego przeznaczenia lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami – w przypadku gdy informacje dotyczące wynagrodzenia są niedostępne.

Gdy świadczenie zostanie dokonane nieodpłatnie, podstawa opodatkowania będzie ustalana na zasadach wskazanych w art. 29a ust. 2 i 5 ustawy o VAT. To oznacza, że podstawę opodatkowania stanowi cena nabycia lub koszt świadczenia, ustalone w momencie dokonania świadczenia.

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. Odbyna 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 w art. 86 ust. 2a–2h oraz w 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, ■ usług noclegowych nabywanych w celu ich odprzedaży, opodatkowanych u tego podatnika na podstawie art. 8 ust. 2a ustawy o VAT (refakturowanie)
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 nieuprawnających 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 używaniem 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 32

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

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. 24–37, 50 i 51 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 zamykania 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.

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 33

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

4.2. Przesunięcie terminu odliczenia podatku naliczonego

Z prawa do odliczenia podatku naliczonego podatnicy mogą korzystać nie tylko w ramach deklaracji VAT składanej za okres rozliczeniowy, w którym prawo to powstało, lecz również w ramach deklaracji składanej za jeden z trzech okresów rozliczeniowych (gdy podatnik rozlicza się miesięcznie) albo za jeden z dwóch okresów rozliczenio-

wych (gdy podatnik rozlicza się kwartalnie) po okresie rozliczeniowym, w którym powstało prawo do odliczenia. Możliwość taką przewiduje art. 86 ust. 11 ustawy o VAT.

Natomiast art. 86 ust. 13 i 13a ustawy o VAT pozwala na odliczanie podatku naliczonego w drodze korekty deklaracji VAT 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.

Od 1 października 2021 r. w ramach pakietu SLIM VAT2 będzie wprowadzona zmiana, w wyniku której jeśli podatnik nie dokona odliczenia w miesiącu, w którym powstało to prawo, lub w trzech następnych miesiącach, będzie mógł dokonać nie tylko korekty okresu, w którym powstało prawo do odliczenia (jak do tej pory), ale także korekty za jeden z trzech następnych okresów rozliczeniowych. Ta sama zasada będzie dotyczyła rozliczeń kwartalnych.

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. Zasady ustalania 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).

1.1. Podatnicy zobowiązani do stosowania preproporcji

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 ze zm.) – 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 34

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.

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 opo-*

datkowania podatkiem VAT, przykładowo otrzymanie odszkodowań umownych czy odsetek za nieterminowe dokonywanie płatności od kontrahentów, sprzedaż wierzytelności „trudnych” itp.

Przykład 35

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 preporporcji.

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.

Przepisy o preporporcji 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 osobistym 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 36

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.

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% (zob. broszurę informacyjną MF z 24 listopada 2016 r. „Centralizacja rozliczeń w podatku VAT jednostek samorządu terytorialnego”).

Na takie rozwiązanie wskazał również Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 29 grudnia 2017 r. (sygn. 0113-KD IPT1-3.4012.749.2017.2.MWJ). Pismo dotyczy gminy wykorzystującej w swojej działalności samochód osobowy, dla którego wprowadzicie była prowadzona ewidencja przebiegu pojazdu wykluczająca użytek prywatny auta, ale nie została złożona informacja VAT-26.

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 37

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.

1.2. Metody ustalania preproporcji

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 pi-

śmie 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. (...)*

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. Również NSA zasadniczo przychyliła się do stanowiska gmin. W wyroku NSA z 10 stycznia 2019 r. (sygn. akt I FSK 444/18) czytamy:

NSA *W rezultacie, o ile prewspółczynnik proponowany w rozporządzeniu odpowiada charakterowi określonych obszarów działalności Gminy, to nie uwzględnia specyfiki działalności wodno-kanalizacyjnej.*

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym niniejszą skargę kasacyjną podziela powyższe stanowisko i przywołane dla jego uzasadnienia argumenty.

Stanowi to jednocześnie o słuszności zarzutu o naruszeniu prawa materialnego – art. 86 ust. 2a, 2b, 2h, i ust. 22 ustawy o VAT przez błędne zastosowanie polegające na uznaniu, że prewspółczynnik wskazany w rozporządzeniu wykonawczym najbardziej odpowiada specyfice działalności Gminy i jej nabyć.

Takie samo stanowisko zajął NSA w wyrokach z 19 grudnia 2018 r. (sygn. akt I FSK 1448/18), z 7 lutego 2019 r. (sygn. akt I FSK 411/18) oraz z 16 kwietnia 2021 r. (sygn. akt I FSK 769/19).

W rozpatrywanych przez NSA sprawach chodziło o ustalenie prewspółczynnika innego niż wynikający z rozporządzenia, który uwzględniałby zużycie wody i ścieków.

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 najbar-

dziej 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 wyłączenie 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 czterech 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

1	2	3	4
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 gospodarcza)
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 obsługującego 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,

1	2	3	4
			F – sumę wykorzystanych przez uczelnię publiczną środków obejmującą subwencje, dotacje i inne środki o podobnym charakterze przeznaczone w danym roku przez tę uczelnię na zadania, o których mowa w ustawie z 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2020 r. poz. 85), których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej, wynikające ze sprawozdania z wykonania planu rzeczowo-finansowego tej uczelni, z wyłączeniem środków finansowych przeznaczonych na stypendia dla studentów lub doktorantów.
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 badawczego, B – sumę wykorzystanych przez instytut badawczy środków obejmującą: 1) subwencje, dotacje i inne środki o podobnym charakterze przeznaczone w danym roku przez ten instytut na zadania związane z działalnością naukową lub kształceniem w szkole doktorskiej, w rozumieniu przepisów ustawy z 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej, 2) dotacje i inne środki o podobnym charakterze przeznaczone na realizację przez ten instytut w danym roku badań naukowych, prac rozwojowych lub innych zleconych zadań, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej – z wyłączeniem środków finansowych przeznaczonych na stypendia dla doktorantów.

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 war-

tości 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. Zasady ustalania 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.

U podatnika stosującego proporcję ustalenie podatku naliczonego do odliczenia 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 2021 r. bierzemy obrót z 2020 r.). Ustalony w ten sposób współczynnik podlega zaokrągleniu w górę do najbliższej liczby całkowitej (art. 90 ust. 4 ustawy o VAT).

Przykład 38

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 2019 r. ustaliła proporcję wstępną, która służyła do odliczania VAT od zakupów dotyczących działalności mieszanej w trakcie 2020 r. Proporcja ta wyniosła 76,0123%. Ponieważ współczynnik należy zaokrąglić w górę do najbliższej liczby całkowitej, w rezultacie wyniósł on 77%. W trakcie 2020 r. spółka odliczała VAT od zakupów dotyczących działalności mieszanej w wysokości 77% kwoty podatku naliczonego.

Po zakończeniu 2020r. spółka ponownie ustaliła proporcję za 2020 r., ale już na podstawie rzeczywistych obrotów za ten rok podatkowy. Załóżmy, że proporcja ostateczna za 2020 r. wyniosła 88,9876%, czyli po zaokrągleniu 89%. Ustalona przez podatnika proporcja ostateczna za 2020 r. jest jednocześnie proporcją wstępną na 2021 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 39

W 2020 r. wartość sprzedaży opodatkowanej (netto) stanowiła 60 000 zł, natomiast wartość sprzedaży zwolnionej 5 000 000 zł. Współczynnik wstępnej proporcji na 2021 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 zaokrągla 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 związanych z działalnością mieszaną. Dlatego podatnik, który w poprzednim roku podatkowym:

- nie osiągnął obrotu z działalności mieszanej lub
- osiągnął obrót 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 40

Tomasz Nowak jest czynnym podatnikiem VAT, który dotychczas wykonywał wyłącznie czynności opodatkowane VAT (usługi transportowe). Od 1 kwietnia 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 41

W 2021 r. firma prowadzi działalność zarówno opodatkowaną VAT, jak i zwolnioną. Proporcja wstępna na ten rok, obliczona na podstawie obrotów za 2020 r., wyniosła 60%. Proporcja ostateczna zostanie obliczona na podstawie rzeczywistych obrotów za 2021 r. Założmy, że wyniesie 70%.

Wartość zakupów dokonanych w 2021 r., związanych z działalnością mieszaną, stanowiła kwotę 1 000 000 zł plus podatek naliczony w kwocie 230 000 zł. Podatnik w deklaracjach VAT za okres od stycznia do grudnia 2021 r. odliczył podatek naliczony w kwocie 138 000 zł ($230\,000\text{ zł} \times 60\%$).

Według proporcji ostatecznej za 2020 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 JPK_V7M za styczeń 2022 r.

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

Przykład 42

Urząd gminy w 2020 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 2021 r. wyniosła 16%, natomiast proporcja 80%. To oznacza, że w 2020 r. gmina mogła odliczyć 12 800 zł ($100\,000\text{ zł} \times 16\% \times 80\%$). Założmy, że do tych wydatków urząd stosuje korektę jednorazową, dlatego w JPK_V7M za styczeń 2021 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 43

W czerwcu 2016 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 2016 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 2016 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 2017 r. ostateczna proporcja wyniosła 95%. Wobec tego po zakończeniu 2017 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 dokonał za 2020 r. w JPK_V7M składanej za styczeń 2021 r., ponieważ wtedy zakończył się pięcioletni okres korekty dla tego środka trwałego.

Według tego samego mechanizmu co przedstawiony w przykładzie 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.

Terminy i rodzaje korekty środków trwałych, nieruchomości i wieczystego użytkowania

Rodzaj towaru lub usługi	Okres i rodzaj korekty	Czego dotyczy korekta roczna
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
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	Całej kwoty odliczonego 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.

4.1. Pozostawienie nakładów

Zakończenie umowy najmu w niektórych przypadkach może jednak powodować konieczność korekty podatku naliczonego odliczonego od inwestycji w obcym środku trwałym, gdy poniesione nakłady najemca pozostawi wynajmującemu (art. 91 ust. 7 i ust. 7a ustawy o VAT). Tak będzie, gdy nastąpi to w okresie korekty.

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).

Powstaje problem, jaki okres korekty dotyczy inwestycji w obcych środkach trwałych.

Inwestycje w obcym środku trwałym, np. w cudzym budynku lub lokalu, polegające na jego ulepszeniu, stanowią środek trwały odrębny od ulepszonej nieruchomości. Do tej pory wykluczało to, zdaniem organów podatkowych, 10-letni okres korekty VAT naliczonego przewidziany dla nieruchomości (zob. pisma Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 6 lutego 2017 r., sygn. 1061-IPTPP1.4512.636.2016.2.ŻR, oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 grudnia 2018 r., sygn. 0114-KDIP4.4012.637.2018.2.KM). Z tego powodu w przypadku inwestycji w obcym środku trwałym (czyli środku 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.

Organy podatkowe zastrzegają jednak, że inaczej jest w przypadku budynków wybudowanych na cudzym gruncie. Wtedy to nakłady mają charakter nieruchomości i wystąpi 10-letni okres korekty (tak przykładowo Dyrektor KIS w interpretacji z 7 marca 2019 r., sygn. 0111-KDIB3-2.4012.782.2018.2.SR).

Również w orzecznictwie obecnie dominuje stanowisko, że okres korekty wynosi pięć lat. NSA w wyroku z 13 grudnia 2016 r. (sygn. akt I FSK 255/15), uchylając wyrok WSA w Warszawie, uznał, że:

NSA

W związku z tym, że inwestycja w obcym środku trwałym (budynku/lokalu), polegająca na jego adaptacji, stanowi odrębny od budynku/lokalu środek trwały, korekta podatku naliczonego odnoszącego się do takiego środka trwałego powinna być dokonywana zgodnie z art. 91 ust. 2 ustawy w ciągu 5-letniego okresu. Powyższy pogląd znajduje potwierdzenie w piśmiennictwie J. Zubrzycki Leksykon VAT 2015 Unimex Wrocław tom I str. 811 oraz wyroku WSA w Łodzi z dnia 19 lutego 2009 r. sygn. akt I SA/Łd 1372/08 – utrzymanym wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 sierpnia 2010 r., sygn. akt I FSK 1067/09.

Organy podatkowe, jak i sądy uważają jednak nadal, że nie trzeba naliczać VAT od pozostawionych nakładów.

4.2. Sprzedaż nakładów inwestycyjnych

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).

4.3. Przywrócenie stanu pierwotnego

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

Stanowisko to potwierdził m.in. Dyrektor KIS w piśmie z 8 stycznia 2018 r. (sygn. 0111-KDIB3-2.4012.663.2017.1.MN).

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)

Wynika z tego, że 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 2021 r. poz. 450 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 6) hulajnogi elektryczne	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 działalnością, 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.

W piśmie Dyrektora KIS z 5 czerwca 2020 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.208.2020.1.ICz, czytamy:

MF (...) parkowanie pojazdu w miejscu zamieszkania (przed rozpoczęciem i po zakończeniu wyjazdu służbowego), co do zasady, pozwala pracownikowi na potencjalne wykorzystanie samochodu do jego celów prywatnych. Przy czym użytek prywatny należy postrzegać w kategoriach potencjalnej, a nie faktycznej możliwości użytku pojazdu do celów prywatnych. W żaden sposób nie zmienia tego wprowadzony regulamin, którym zobowiązano pracowników do wykorzystywania ww. pojazdów wyłącznie na cele działalności gospodarczej Podatnika.

W konsekwencji, w analizowanej sprawie z uwagi na przedstawiony sposób wykorzystywania pojazdów, wykluczonym jest przyjęcie, że samochody 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.

Jak czytamy w wyroku NSA z 6 września 2018 r. (sygn. akt I FSK 1531/16):

NSA (...) w rozpoznawanej sprawie Sąd pierwszej instancji przeanalizował opis zdarzenia przedstawionego we wniosku o interpretację oraz stanowisko spółki i zasadnie uznał, że spełnione zostaną warunki określone w art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT, pozwalające na odliczenie pełnej kwoty podatku naliczonego od wydatków związanych z pojazdami opisanymi we wniosku. (...) W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego Sąd pierwszej instancji prawidłowo uznał, że w realiach przedmiotowej sprawy spółka wykazała, że spełnia ww. kryteria. Spółka wyraźnie wskazała, że zasady garażowania samochodów służbowych zostaną określona w regulaminie, jak również, że możliwość parkowania samochodów w miejscu zamieszkania użytkowników jest sytuacją wyjątkową, ale konieczną i uzasadnioną specyfiką prowadzonej działalności oraz okolicznościami uzasadniającymi zaparkowanie pojazdu w okolicach miejsca zamieszkania pracownika z uwagi na położenie siedziby spółki oraz miejsc prowadzenia działalności gospodarczej.

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 interpretacje, w których organy popierają przedstawione stanowisko, ale są one konsekwencją wygranej przez podatnika sprawy w sądzie. W pozostałych przypadkach organy nadal uważają, że odliczenie VAT nie przysługuje, gdy pracownik parkuje w pobliżu domu, nawet gdy wynika to ze względów ekonomicznych (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 października 2018 r., sygn. 0113-KD IPT1-3.4012.592.2018.2.MWJ).

Zdaniem organów podatkowych również 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 podatnika 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.*

Takie samo stanowisko zajął NSA w wyroku z 6 marca 2018 r. (sygn. akt I FSK 790/16).

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). Pojawiają się pierwsze korzystne interpretacje, ale są one wynikiem zaskarżenia wydanych wcześniej interpretacji do sądu.

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 (zob. 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. z 2014 r. 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 44

Podatnik będący osobą fizyczną kupił w kwietniu 2016 r. samochód osobowy. Początkowo zamierzał go wykorzystywać częściowo do celów prywatnych, jednak od 1 września 2020 r. wykorzystuje go wyłącznie w działalności gospodarczej. W tej sytuacji będzie musiał rozpocząć prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu z dniem 1 września 2020 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 postępowania 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 wymienionych 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. z 2014 r. 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 45

Podatnik będący osobą fizyczną kupił w kwietniu 2018 r. samochód osobowy. Początkowo zamierzał go wykorzystywać częściowo do celów prywatnych, jednak od 1 stycznia 2021 r. wykorzystuje go wyłącznie do działalności gospodarczej. Pierwszy

wydatek (zakup paliwa) dotyczący tego samochodu podatnik poniósł 5 stycznia 2021 r. W tej sytuacji był obowiązany złożyć właściwemu dla siebie naczelnikowi urzędu skarbowego informację o tym samochodzie w terminie do 12 stycznia 2021 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).

WAŻNE! Od 1 października 2021 r. w ramach pakietu SLIM VAT 2 zostanie wydłużony termin na złożenie VAT-26, gdy podatnicy postanowią wykorzystywać pojazd wyłącznie do działalności. Będą to mogli zrobić w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym poniosą pierwszy wydatek związany z tymi pojazdami, nie później niż w dniu przesłania ewidencji VAT w formie JPK_V7.

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 (zob. pismo Dyrektora IS w Warszawie z 18 lutego 2015 r., sygn. IPPP1/443-1384/14-4/AS).

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 podatnik, 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 przeznaczony 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. z 2014 r. 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 wykluczają 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 funk-

cję 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. Uważają, że opóźnienie w badaniach przesuwają termin odliczenia (tak Dyrektor KIS przykładowo w interpretacji z 14 października 2019 r., sygn. 0113-KDIP1-3.4012.477.2019.2.MK, czy w interpretacji z 26 września 2019 r., sygn. 0115-KDIT1-2.4012.446.2019.1.AD).

W orzecznictwie sądów administracyjnych przeważa natomiast pogląd, że opóźnienia w przeprowadzeniu badań technicznych nie przesuwają terminu, od kiedy możemy odliczyć pełny VAT (tak m.in. WSA w Bydgoszczy w nieprawomocnym wyroku z 19 lutego 2020 r., sygn. akt I SA/Bd 784/19, czy NSA z 7 czerwca 2018 r., sygn. akt I FSK 965/16).

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 46

W maju 2021 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 2021 r. podatnik przeprowadził dodatkowe badanie techniczne oraz uzyskał zaświadczenie i wpis do dowodu rejestracyjnego. W listopadzie 2021 r. organ podatkowy w trakcie kontroli podatkowej stwierdził, że samochód ten posiada wykonaną zabudowę otwartej części przeznaczonej 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 2021 r., gdyż podatnik – dzięki zaświadczeniu uzyskanemu z przeprowadzenia dodatkowego badania technicznego – będzie w stanie udowodnić, że w czerwcu 2021 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 zachodził przypadek, o którym mowa w art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT).

Przykład 47

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 2021 r. samochód, o którym mowa, naczelnikowi urzędu skarbowego, oraz prowadzi dla niego od czerwca 2021 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.

Natomiast fakt dokonania zmian wyglądu zewnętrznego pojazdu poprzez oznakowanie informacjami dotyczącymi firmy, nieingerujących w konstrukcję samochodu, nie powoduje zmiany zasadniczego przeznaczenia samochodu. Nawet oznakowany samochód (w szczególności gdy jest to samochód osobowy) może zostać użyty w celu zaspokojenia potrzeb prywatnych. To oznacza, że podatnik nie będzie mógł odliczać pełnego VAT, tylko z tego powodu, że samochód został obklejony reklamą firmy (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 25 stycznia 2017 r., sygn. 3063-ILPP1-1.4512.156.2016.2.OA).

2.2. Najem powierzchni parkingowej

W przypadku wydatków na najem powierzchni parkingowej zajmowanej przez samochody firmowe również nie ma zastosowania ograniczenie prawa do odliczenia podatku 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 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 wydatków „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.

Natomiast NSA w wyroku z 12 lipca 2018 r. (sygn. akt I FSK 1037/16) uznał, że podatnik nie może odliczać 100% VAT od wydatków samochodowych tylko z tego powodu, że są związane wyłącznie z jego działalnością. Potwierdził tym samym stanowisko organów podatkowych.

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 odpowiadając 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.

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 wynika-

jące 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. Jednak obecnie w praktyce pewnie nie spotkamy samochodów użytkowanych na podstawie takich umów, gdyż okres trwania umowy jest ograniczony czasowo (zazwyczaj do 5 lat).

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).

4.1. Paliwo do samochodów wynajmowanych pracownikom

Podatnikowi przysługuje prawo do odliczania 50% VAT z tytułu nabycia paliwa do samochodów osobowych o przeznaczeniu „mieszanym”. Problem powstaje, gdy podatnik wynajmuje pracownikom samochód i obciąża ich kosztami paliwa. W przypadku gdy podatnik wynajmuje samochody pracownikom i obciąża ich za paliwo do tych samochodów, wydatki te są związane wyłącznie z działalnością. Powinien móc odliczyć cały VAT od zakupu paliwa, gdyż wynajem lub obciążenie kosztami paliwa podlega VAT. Tak jednak nie jest.

Obecnie sądy administracyjne, tak jak organy podatkowe, uznają, że podatnik nie może odliczyć 100% od wydatków samochodowych tylko z tego powodu, że obciąża pracownika kosztami użytkowania samochodu do celów prywatnych (zob. wyrok NSA z 19 marca 2019 r., sygn. akt I FSK 129/17).

W wyroku z 11 kwietnia 2017 r. (sygn. akt I FSK 1721/15) NSA uznał, że:

NSA (...) 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 podatnika 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 wykonywany był wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika.

Jak z tego wynika, tylko gdy przedmiotem działalności podatnika jest wynajem, może on odliczyć pełny VAT.

Natomiast obciążenie pracownika ryczałtem za paliwo w związku z udostępnieniem samochodu do celów prywatnych to odpłatna usługa. Może korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie fiskalnej. Takie stanowisko zajął Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 9 stycznia 2019 r. (sygn. 0115-KDIT1-1.4012.830.2018.4.AJ).

4.2. Karty paliwowe

Problematyczne jest również odliczenie VAT, gdy paliwo jest nabywane na podstawie kart paliwowych. Z najnowszego wyroku TSUE z 15 maja 2019 r. w sprawie C-235/18 wynika, że nie wszystkie transakcje nabycia towarów, za które płacimy kartą paliwową, są dostawą towarów. Ani emitenci kart, którzy refakturuje koszty paliwa, ani ich klienci, którzy otrzymują refaktury, nie mogą odliczać VAT od tych zakupów. W takiej sytuacji emitent udostępniający klientom karty paliwowe nie sprzedaje paliwa, tylko świadczy usługę finansową (kredytową), która jest zwolniona z podatku. A transakcja zwolniona z VAT nie daje prawa do odliczenia.

Niestety, w komentowanym wyroku TSUE ograniczył się do oceny konkretnego stanu faktycznego (udostępnienie kart paliwowych przez spółkę dominującą swoim spółkom zależnym, umożliwiające tym ostatnim zaopatrzenie w paliwo pojazdy, których transport zapewniają) i nie pokusił się o bardziej ogólne wskazówki czy wnioski. Można się w związku z tym spotkać ze stanowiskiem, że w innych okolicznościach faktycznych dostawy paliwa oraz innych towarów opłacanych przy wykorzystaniu kart paliwowych mają jednak charakter dostaw łańcuchowych (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 kwietnia 2020 r., sygn. 0114-KDIP4-3.4012.31.2020.3.EK).

W związku z istniejącymi wątpliwościami na temat rozliczania paliwa nabywanego za pomocą kart paliwowych Minister Finansów zdecydował się wydać 15 lutego 2021 r.

interpretację ogólną (sygn. PT9.8101.3.2020). Niestety, interpretacja ta w istocie niewiele wyjaśnia, a w konsekwencji nie rozwiewa większości istniejących wątpliwości.

Pozytywem wydania przedmiotowej interpretacji ogólnej jest przede wszystkim fakt potwierdzenia przez Ministerstwo Finansów że dostawy paliwa oraz innych towarów opłacane za pomocą kart paliwowych mogą stanowić tzw. dostawy łańcuchowe. Jest to szczególnie istotne w związku z uchYLENIEM z dniem 1 stycznia 2021 r. art. 7 ust. 8 ustawy o VAT. Dotychczas stanowił on podstawę prawną rozpoznawania przez podatników dostaw łańcuchowych.

Największą wadą wskazanej interpretacji ogólnej jest jej zakres, tj. fakt, że dotyczy ona tylko jednego modelu, tj. modelu trójstronnego. W przypadku tego modelu uczestnikami są podmiot pośredniczący, odbiorca oraz dostawca. Natomiast podmiot pośredniczący udostępnia (przekazuje) karty paliwowe, których nie jest emitentem.

Powoduje to, że interpretacja ta nie ma zastosowania, między innymi, w przypadku otrzymywania kart paliwowych od ich emitentów, jak również w przypadku modeli, w których uczestniczą więcej niż trzy podmioty (np. w przypadku kart paliwowych przekazywanych podwykonawcom).

WAŻNE! Interpretacja ogólna MF nie ma zastosowania w przypadku otrzymywania kart paliwowych od ich emitentów, jak również gdy w transakcji uczestniczą więcej niż trzy podmioty (np. karty są przekazywane podwykonawcom).

W wydanej interpretacji ogólnej Minister Finansów wskazał cztery przesłanki, których kumulatywne spełnienie oznacza, że nie dochodzi do dostawy łańcuchowej paliwa i zarówno emitent karty, jak i nabywca nie odliczą VAT od zakupu. Jeżeli nie jest spełniona choćby jedna z tych przesłanek, dochodzi do dostawy paliwa.

Przesłanki uznania, że pośrednik, który nie jest emitentem karty, nie dokonuje dostawy paliwa na rzecz faktycznego nabywcy

Lp.	Pośrednik, który nie jest emitentem karty, oraz nabywca paliwa nie odliczą VAT od zakupu paliwa, gdy łącznie są spełnione warunki:
1.	nabywanie towaru przez odbiorcę (posiadacza karty) bezpośrednio od dostawców
2.	decydowanie wyłącznie przez odbiorcę w szczególności o sposobach nabycia towaru (wybór miejsca nabycia), ilości oraz jakości towaru, momencie zakupu i sposobie wykorzystania towaru
3.	ponoszenie przez odbiorcę (z wyłączeniem podmiotu pośredniczącego) całości kosztów związanych z nabyciem towaru
4.	ograniczenie się podmiotu pośredniczącego do udostępnienia odbiorcy instrumentu finansowego pozwalającego nabyć towar

Gdy uznamy, że pośrednik świadczy usługę, będzie to miało konsekwencje dla rozliczeń VAT. Usługa, którą świadczy pośrednik, to usługa finansowa (swoista usługa kredytowania) zwolniona z VAT. Nie przysługuje zatem prawo do odliczenia VAT wynikającego z zakupów dotyczących tej usługi (art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy o VAT). VAT od zakupu paliwa nie odliczy:

- pośrednik z faktury wystawionej przez jego sprzedawcę, gdyż zakup ten jest związany ze świadczeniem usługi zwolnionej z VAT,
- nabywca paliwa, nawet gdyby otrzymał od pośrednika fakturę z naliczonym VAT.

Niestety, Ministerstwo Finansów nie wyjaśniło szerzej wskazanych przesłanek ani nie sformułowało objaśniających te przesłanki przykładów. Stanowi to drugą największą wadę omawianej interpretacji, gdyż w istocie uniemożliwia stwierdzenie czegokolwiek pewnego odnośnie do jej stosowania.

Można uznać, że wymienione przesłanki są kumulatywnie spełnione jedynie wówczas, gdy rola podmiotu pośredniczącego ograniczona jest do absolutnego minimum, tj. do przekazania karty paliwowej. W zasadzie bowiem każdy sposób uczestniczenia przez podmiot pośredniczący w transakcjach realizowanych z wykorzystaniem karty paliwowej powoduje, że nie jest spełniona przynajmniej jedna z wymienionych przesłanek. W konsekwencji, do większości (jeżeli nie do wszystkich) transakcji realizowanych w ramach omawianego modelu ma zastosowanie pierwszy ze wskazanych schematów (zarówno sprzedawca, jak i pośrednik dokonują dostawy paliwa).

Przykład 48

Firma leasingowa A przekazała podatnikowi B karty paliwowe wyemitowane przez koncern paliwowy C. Na podstawie umowy między firmą leasingową A i koncernem paliwowym C firma leasingowa A jest solidarnie odpowiedzialna za zadłużenie na kartach paliwowych z tytułu zakupów dokonanych z ich wykorzystaniem przez podatnika B. W takim przypadku nie jest spełniona czwarta ze wskazanych w interpretacji ogólnej przesłanek, a w konsekwencji do trójstronnych transakcji realizowanych z wykorzystaniem przedmiotowych kart paliwowych ma zastosowanie pierwszy ze wskazanych na wstępie schematów.

Niestety, nie sposób dziś przewidzieć, jak wskazana interpretacja ogólna będzie w praktyce interpretowana przez organy podatkowe.

Dotychczas organy podatkowe w udzielanych wyjaśnieniach uznawały, że dochodzi do transakcji łańcuchowej, gdy pośrednik:

- miał prawo do kształtowania ceny towaru, warunków jego nabycia,
- obciążony był np. ponoszeniem obowiązków reklamacyjnych w stosunku np. do wadliwego towaru (zob. przykładowo interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23 listopada 2020 r., sygn. 0114-KDIP4-3.4012.477.2020.1.IG, z 29 grudnia 2020 r., sygn. 0114-KDIP4-3.4012.619.2020.1.DS, oraz z 30 grudnia 2020 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.430.2020.2.JŻ).

Jak na razie nic nie wskazuje, aby stanowisko to (czy to w związku z uchynieniem art. 7 ust. 8 ustawy o VAT, czy to w związku z wydaniem interpretacji ogólnej z 15 lutego 2021 r.) miało się zmienić.

Zastrzec jednak należy, że uchynienie art. 7 ust. 8 ustawy o VAT spowodowało nie tylko uchynienie interpretacji indywidualnych wydanych z jego zastosowaniem, ale również brak ochrony wynikającej z utrwalonej praktyki interpretacyjnej (art. 14n § 4 pkt 2 w zw. z art. 14n § 5 Ordynacji podatkowej).

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 49

Podatnik wykonujący wyłącznie czynności opodatkowane kupił w maju 2021 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 2021 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 JPK_V7M 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 JPK_V7 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 50

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 2021 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 można 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 51

Podatnik wykonujący wyłącznie czynności opodatkowane kupił w kwietniu 2020 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 sprzedaje go w sierpniu 2021 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).

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 52

W maju 2021 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 samochodu), a od nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów podatnikowi nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Przykład 53

W kwietniu 2021 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 54

W maju 2021 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).

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 – bę-

dzie 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 Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 listopada 2018 r. (sygn. 0111-KDIB3-2.4012.563.2018.3.JM) czytamy:

MF (...) *Zatem skoro Spółka wykorzystuje na podstawie leasingu jeden samochód osobowy, a kwotę podatku naliczonego od wszelkich wydatków związanych z samochodem stanowić będzie 50% kwoty podatku wynikającej z faktur, to nieodpłatne udostępnienie pracownikowi samochodu służbowego wraz z nabywanymi towarami i usługami stanowiącymi koszty eksploatacyjne, do użytkowania w celach prywatnych, będzie podlegać jako całość wyłączeniu z opodatkowania 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 z koniecznością spełnienia warunków uzasadniających ten zwrot.

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.

WAŻNE! Nie trzeba składać wniosku, aby uzyskać zwrot VAT w przyspieszonym terminie. Wystarczy zaznaczyć odpowiednie pozycje w deklaracji.

W JPK_V7 w przypadku wyboru zwrotu na rachunek rozliczeniowy w terminie 25 dni od dnia złożenia rozliczenia będziemy w polu:

- P_54 – podawać wysokość kwoty zwrotu na rachunek bankowy,
- P_56 – wpisywać „1”.

Ponadto na wniosek (zaznaczenie odpowiedniej pozycji w JPK_V7) urząd skarbowy jest 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 przysługuje 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).

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 składamy wyłącznie w formie elektronicznej, datę złożenia mamy na pobranym 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 pośrednic-

twem 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. P_39 JPK_V7M/JPK_V7K); 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 55

1. 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.

2. 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 poszczególnej fakturze,
 - limit 15 000 zł dotyczy kwoty brutto z faktury, a nie samego VAT.

Przykład 56

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* cztery miesiące (trzy kwartały).

Jeśli kwota podatku naliczonego wynika z dokumentów celnych, deklaracji importowej oraz decyzji celnych, również musi zostać zapłacona przez podatnika w całości.

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 wierzytelności sprzedawcy. Odpowiedź jest przecząca. W taki sposób mogą być opłacone tylko należności do 15 000 zł. W pozostałych przypadkach warunek ten nie jest spełniony (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 29 maja 2015 r., sygn. IPPP1/4512-197/15-2/BS).

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

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.*

Takie samo stanowisko zajął NSA w wyroku z 4 stycznia 2017 r. (sygn. akt I FSK 806/15).

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 podatnik musi udowodnić, że spełnia te warunki.

Ustawodawca nie wskazał, w jakiej formie należy przekazać wyciągi. Dlatego powinna być dozwolona dowolna forma. Chyba że na podstawie art. 193a Ordynacji podatkowej organ podatkowy zażąda wyciągów w formacie JPK_WB.

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 57

Jan Kowalski od 1 stycznia 2020 r. jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny i składa co miesiąc deklaracje VAT. Dlatego od rozliczenia za styczeń 2021 r. może występować o zwrot w terminie 25 dni, gdy spełni pozostałe warunki.

Przykład 58

Tomasz Nowak od 1 stycznia 2018 r. prowadzi działalność gospodarczą, ale do końca 2019 r. korzystał ze zwolnienia. Od 2021 r. zrezygnował ze zwolnienia i zarejestrował się jako podatnik VAT czynny. Dlatego w 2021 r. nie może wystąpić o zwrot w terminie 25 dni, nawet gdy spełnił pozostałe warunki. O taki zwrot będzie mógł wystąpić dopiero w deklaracji za styczeń 2022 r.

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.

Przykład 59

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.

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. Obecnie, aby uzyskać taki zwrot VAT, nie trzeba złożyć umotywowanego wniosku. Zwrot przysługuje w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia.

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 – podatnikowi przysługuje zwrot kwoty podatku naliczo-

nego 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.

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.

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. Jeśli podatnik nie zgadza się z postanowieniem przedłużającym termin zwrotu, może zaskarżyć je do WSA.

Wydając postanowienie w przedmiocie przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku od towarów i usług, organ podatkowy powinien wskazać konkretną datę, do której termin ten wydłuża. Niedopuszczalna jest zatem stosowana niekiedy praktyka, polegająca na wydłużeniu terminu zwrotu „do czasu zakończenia procedury weryfikacyjnej”, bez wskazywania określonej daty.

Obecnie przyjmuje się już powszechnie, że postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu powinno być wydane i doręczone podatnikowi jeszcze przed upływem ustawowego terminu realizacji tego zwrotu. Ponadto w uchwale z 21 września 2020 r. (sygn. akt I FPS 1/20) NSA uznał, że do skutecznego przedłużenia terminu zwrotu VAT w przypadku doręczenia pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej konieczne jest prawidłowe doręczenie adresatowi w formie dokumentu elektronicznego postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu, zanim upłynie ten termin.

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.

Artykuł 87 ust. 2b ustawy o VAT 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.

Rozdział X

Faktury

(art. 106a–106q ustawy o VAT)

Zasady wystawiania faktur zostały uregulowane w art. 106a i 106b ustawy o VAT. Od 1 lipca 2021 r. podatnik korzystający z procedur OSS i IOSS sam decyduje, czy wystawia faktury według polskich przepisów.

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).

Faktura elektroniczna, tak samo jak faktura w formie papierowej, musi zawierać elementy wymagane przepisami ustawy o VAT. Dodatkowo gdy jest przekształcana w format JPK, podatnik musi dopilnować, aby były wypełnione wymagane pola.

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

1	2
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
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 lub podatku od wartości dodanej WAŻNE Od 1 lipca 2021 r. stawka podatku od wartości dodanej może być wskazywana na fakturach dokumentujących czynności rozliczane w procedurach szczególnych OSS i IOSS.
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 60

Za pierwszy kwartał 2021 r. sprzedawca wystawił fakturę, w której jako datę sprzedaży wskazał 31 marca 2021 r. Jeżeli faktura wystawiana jest w dniu sprzedaży, to wystarczy sama data jej wystawienia (31 marca 2021 r.). Jeśli natomiast sprzedaż jest fakturowana w innym terminie, to konieczne jest wskazanie w jej treści zarówno daty zakończenia wykonania usługi (31 marca 2021 r.), jak i daty wystawienia faktury (np. 14 kwietnia 2021 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.

W strukturze JPK_FA w polu RodzajFaktury należy wybrać rodzaj raportowanej faktury.

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.

wego 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, szczególnie 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. W strukturze JPK_FA nie ma pozycji na tę informację.

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. Faktura może nie zawierać NIP 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 ze zm.; dalej: rozporządzenie w sprawie faktur).

Od 2020 r., gdy wystawiamy fakturę do paragonu bez NIP nabywcy, na fakturze również nie może być tego numeru.

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 umiesz-

czać 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.

Przyjąc zatem należy, że będzie to adres zgodny z dokonany zgłoszeniem identyfikacyjnym, tj. w przypadku osób fizycznych powinien to być, co do zasady, 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.

WAŻNE! 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 groszowe różnice. 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 mieszkaniowy 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. 24–37, 50 i 51 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,
- dostaw towarów dokonywanych na rzecz podatnika ułatwiającego dostawy za pomocą interfejsu elektronicznego oraz przez tego podatnika.

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. 1b, 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 61

Firma A zamówiła w firmie B piec do centralnego ogrzewania. Dostawa nastąpi 15 września 2021 r. Strony ustaliły, że nabywca wpłaci zaliczkę w wysokości 20% ceny pieca. 25 lipca 2021 r. firma B wystawiła fakturę zaliczkową na tę kwotę. Firma A otrzymała fakturę 28 lipca 2021 r., na podstawie której 3 sierpnia 2021 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 2021 r., ponieważ dopiero w sierpniu powstał obowiązek podatkowy związany z otrzymaniem zaliczki. Nabywca pieca, który wpłacił zaliczkę na podstawie faktury zaliczkowej otrzymanej w lipcu 2021 r., odliczy zawartą w niej kwotę podatku naliczonego najwcześniej w deklaracji VAT za sierpień 2021 r. (art. 86 ust. 10 i ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT). Nie może dokonać tego w lipcu 2021 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 zamów-

wionych 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 sześciu 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 sześciu 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.

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.

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. Gdy nabywca nie wystąpi z takim żądaniem, podatnik nie ma obowiązku wystawiania faktury.

Przykład 62

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,
- 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).

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).

Gdy podatnik zwolniony z VAT wystawia faktury w formie elektronicznej, na żądanie organów podatkowych będzie miał obowiązek przekazać je w formacie JPK_FA. Taki obowiązek nie istnieje w przypadku rachunków.

WAŻNE! Niezależnie od formy, w jakiej są wystawiane rachunki, nie ma obowiązku przekazywania ich w strukturze JPK_FA.

3.1. Zasady wystawiania faktur dokumentujących usługi zwolnione

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.

Elementy faktur uproszczonych dokumentujących czynności zwolnione z VAT

Lp.	Elementy faktury dokumentującej 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	Elementy faktury dokumentującej świadczenie usług zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 7, 37–41 ustawy o VAT (usługi finansowe)	Elementy faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług zwolnionych od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT (zwolnienie podmiotowe ze względu na wysokość obrotu)
1	2	3	4
1.	data wystawienia	data wystawienia	data wystawienia
2.	numer kolejny	numer kolejny	numer kolejny
3.	imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy WAŻNE! Nie trzeba podawać ani NIP nabywcy, ani NIP sprzedawcy	imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług WAŻNE! Nie trzeba podawać NIP oraz adresów nabywcy i sprzedawcy	imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy WAŻNE! Nie trzeba podawać ani NIP nabywcy, ani NIP sprzedawcy
4.	nazwa (rodzaj) towaru lub usługi	nazwa usługi	nazwa (rodzaj) towaru lub usługi
5.	miara i ilość (liczba) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług	–	miara i ilość (liczba) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług
6.	cena jednostkowa towaru lub usługi	–	cena jednostkowa towaru lub usługi
7.	kwota należności ogółem	kwota, której dotyczy dokument	kwota należności ogółem
8.	wskazanie przepisu ustawy, aktu wydanego na podstawie ustawy, przepisu dyrektywy	–	–

1	2	3	4
	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.) lub innej podstawy prawnej, zgodnie z którą podatnik stosuje zwolnienie od podatku		

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 jest wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość, chyba że podatnik korzysta z procedury szczególnej OSS, wtedy wybór należy do niego. Nie ma również obowiązku wystawiania faktur, gdy podatnik korzysta z procedury IOSS, przewidzianej dla podatników dokonujących dostawy w ramach sprzedaży na odległość towarów importowanych.

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, chyba że wystawia e-paragon, 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. 24–37, 50 i 51 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.

Od 1 lipca 2021 r. zakres ten został poszerzony o czynności rozliczane w procedurach OSS i IOSS.

Termin wystawienia faktury na żądanie nabywcy określa art. 106i ust. 6 ustawy o VAT (patrz: pkt 15.1). 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). Gdy faktura została wystawiona w formie elektronicznej, paragon zostawia się w dokumentacji.

5. Faktury wystawiane na podstawie paragonów

Od 1 stycznia 2020 r. obowiązuje zakaz wystawiania dla przedsiębiorcy faktury do paragonu bez jego NIP. Jednocześnie paragony do 450 zł, zawierające NIP kupującego, to faktury uproszczone.

Stanowią one podstawę do odliczenia z nich VAT. Skoro jest to faktura, to nawet na żądanie klienta nie powinna być wystawiana tzw. normalna faktura, gdyż sprzedawca ryzykuje obowiązkiem zapłaty VAT z obu dokumentów na podstawie art. 108a ustawy o VAT. MF w wydanych objaśnieniach potwierdziło zakaz wystawiania „normalnych” faktur do paragonów z NIP nabywcy do 450 zł. Kupujący, który chce otrzymać taką fakturę, musi to zgłosić sprzedawcy przed rozpoczęciem ewidencjonowania na kasie.

WAŻNE! Kupujący, który chce otrzymać „normalną” fakturę zamiast paragonu uznanego za fakturę uproszczoną, powinien to zgłosić sprzedawcy przed rozpoczęciem przez niego ewidencjonowania. W takim przypadku sprzedawca wystawia tylko „normalną” fakturę i nie ewidencjonuje sprzedaży na kasie.

Paragony z NIP nabywcy do 450 zł mogą być nadal ewidencjonowane w JPK_V7 na podstawie raportów kasowych. Nie trzeba wpisywać odrębnie każdego paragonu.

5.1. Błędny NIP na paragonie

Jak wynika z objaśnień podatkowych MF, w przypadku paragonu fiskalnego do kwoty 450 zł zawierającego numer NIP nabywcy z błędem, może być wystawiona przez nabywcę nota korygująca lub przez podatnika faktura korygująca z prawidłowym numerem NIP. Nie można dokonać korekty w przypadku, gdy na paragonie fiskalnym nie umieszczono numeru NIP nabywcy, ponieważ paragon bez numeru NIP nabywcy nie

może być uznany za fakturę uproszczoną. Nie mają wtedy zastosowania przepisy dotyczące korekt faktur uproszczonych.

Wystawiona (przez nabywcę) nota korygująca wymaga akceptacji wystawcy faktury/faktury uproszczonej.

Korekty w NIP można dokonać, gdy błąd był niezamierzony. Niezamierzony błąd w numerze NIP nabywcy oznacza oczywistą pomyłkę, tj. m.in.:

- brak jednej cyfry,
- przestawienie cyfr bądź
- pomyłkę w jednej cyfrze,

i nie może być utożsamiany z uzupełnieniem brakującego numeru NIP na paragonie fiskalnym czy zmianą widniejącego na paragonie numeru NIP na numer NIP innego podatnika.

WAŻNE! Nie można fakturą czy notą korygującą uzupełnić brakującego na paragonie NIP kupującego lub zmienić go na NIP innego podmiotu.

Faktura do paragonu fiskalnego na kwotę powyżej 450 zł zawierającego numer NIP z błędem powinna być wystawiona z takim samym błędnym numerem NIP i następnie do tej faktury może być wystawiona przez nabywcę nota korygująca z prawidłowym numerem NIP lub przez podatnika faktura korygująca z prawidłowym numerem NIP.

6. Faktury wystawiane przez komornika w imieniu dłużnika

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 2020 r. poz. 1427 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.

7. 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.

7.1. 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.

Faktury, które muszą mieć oznaczenie „metoda kasowa”

Lp.	Oznaczenie „metoda kasowa” muszą mieć faktury dokumentujące:
1.	wydanie towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisu
2.	przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie
3.	dokonywane w trybie egzekucji dostawy towarów, o których mowa w art. 18 ustawy o VAT
4.	świadczenie na podstawie odrębnych przepisów, na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury, usług związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym
5.	dostawy towarów lub świadczenia usług przez małego podatnika rozliczającego VAT metodą kasową WAŻNE Faktura otrzymana od podatnika rozliczającego się metodą kasową musi być u kupującego oznaczona w JPK_V7 kodem MK.

Jak z tego wynika, 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.

7.2. 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 trzeciej. 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 określają 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).

7.3. 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 rozlicze-

nia VAT wystawca faktury powinien zamieścić w jej treści dodatkową informację oraz oznaczyć taką fakturę kodem transakcyjnym.

Oznaczenia i kody stosowane w procedurze VAT marża

Rodzaj transakcji	Oznaczenie na fakturze	Kod transakcyjny, jaki należy przypisać w JPK_V7
Usługi turystyki opodatkowane od marży	„procedura marży dla biur podróży”	MR_T
Dostawa towarów używanych opodatkowanych od marży	„procedura marży – towary używane”	MR_UZ
Dostawa dzieł sztuki opodatkowanych od marży	„procedura marży – dzieła sztuki”	MR_UZ
Dostawa przedmiotów kolekcjonerskich opodatkowanych od marży	„procedura marży – przedmioty kolekcjonerskie i antyki”	MR_UZ

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.

7.4. 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.

WAŻNE! Faktura wystawiona przez drugiego w kolejności podatnika powinna mieć w JPK_V7 oznaczenie TT_D. Natomiast dokonane przez niego WNT powinien oznaczyć kodem TT_WNT.

7.5. 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. Faktury te obecnie podlegają przekazaniu w formacie JPK_FA, gdy są wystawiane elektronicznie. O zasadach wystawiania faktur VAT RR piszemy w rozdziale XVIII.

7.6. Faktury z oznaczeniem „mechanizm podzielonej płatności”

W przypadku faktur, w których kwota należności ogółem przekracza kwotę 15 000 zł, dokumentujących dokonaną na rzecz podatnika dostawę towarów lub świadczenie usług, o których mowa w załączniku nr 15 do ustawy o VAT, istnieje obowiązek zamieszczania wyrazów „mechanizm podzielonej płatności”. Zatem obowiązek wystawiania faktur z adnotacją „mechanizm podzielonej płatności” istnieje, jeżeli łącznie spełnione są trzy warunki, tj.:

- 1) faktura jest wystawiana na kwotę należności ogółem (kwotę brutto) przekraczającą 15 000 zł,
- 2) faktura dokumentuje dostawę towarów lub świadczenie usług, o których mowa w załączniku nr 15 do ustawy o VAT,
- 3) czynności są dokonywane na rzecz podatnika.

Należy przy tym zwrócić uwagę, że istotna jest kwota należności ogółem na fakturze, a nie kwota należności za towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT. W konsekwencji obowiązek wystawiania faktur z adnotacją „mechanizm podzielonej płatności” może istnieć również wtedy, gdy faktury w niewielkiej części będą dokumentować takie towary lub usługi.

Ponieważ za naruszenie obowiązku oznaczenia faktury wyrazami „mechanizm podzielonej płatności” przepisy określają sankcje (dodatkowe zobowiązanie), niektórzy podatnicy decydują się na oznaczanie tymi wyrazami wszystkich wystawianych faktur, w tym niespełniających warunków wynikających z art. 106e ust. 1 pkt 18a ustawy o VAT. Chociaż ta praktyka nie jest prawidłowa, organy podatkowe pozwalają na takie postępowanie.

WAŻNE! Od rozliczenia za lipiec 2021 r. faktury z oznaczeniem „mechanizm podzielonej płatności” nie są w JPK_V7 oznaczane kodem MPP, zarówno w ewidencji sprzedaży, jak i zakupów.

8. 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) stanowi dokument źródłowy, czyli faktura otrzymana od kontrahenta.

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).

WAŻNE! Dokumenty wewnętrzne podlegają oznaczeniu w JPK_V7 kodem WEW.

9. 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.

Natomiast 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. Należy uznać, że obecnie wystarczy wystawić duplikat tylko w jednym egzemplarzu przeznaczonym dla podmiotu, którego faktura zaginęła lub uległa zniszczeniu.

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.

10. 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.

10.1. 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 jakiegokolwiek 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. określić 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.

10.2. 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 uproszczoną fakturą korygującą 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, uproszczonej faktury, gdy odbiorca ma mieć udzielony rabat tylko z tytułu określonego rodzaju transakcji, z wyłączeniem innych, których w danym okresie rozliczeniowym był również odbiorcą. Można wystawić fakturę zbiorczą, ale zawierającą wszystkie elementy faktury korygującej. Fakturę uproszczoną można wystawić, 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).

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.

we 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 63

ALFA Sp. z o.o. w pierwszym kwartale 2021 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 zł x 2%). W takiej sytuacji sprzedawca mógł wystawić zbiorczą uproszczoną fakturę korygującą.

10.3. 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 towaru 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.*

10.4. 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 or-*

ganu – należy dopuścić możliwość anulowania tych faktur, wobec czego Spółka nie ma obowiązku rozliczania wynikającego z nich podatku należnego.

Anulowanie tym bardziej nie jest możliwe, gdy faktura pierwotna była wystawiona w formie elektronicznej i wysłana do klienta. Jak czytamy w piśmie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 stycznia 2019 r. (sygn. 0112-KDIL4.4012.629.2018.1.NK):

MF (...) faktura elektroniczna, nawet z oczywistymi błędami, zostaje wprowadzona do obrotu prawnego poprzez wysłanie jej na podany przez odbiorcę adres. Wygenerowana i wysłana faktura elektroniczna zostaje automatycznie odebrana przez odbiorcę. Ponadto, utworzona i zarejestrowana faktura elektroniczna, nawet z błędnymi danymi, nie może być zwrócona przez odbiorcę.

11. Faktury w formie elektronicznej

To od podatników zależy, czy wystawiają faktury w formie papierowej czy elektronicznej. Jednak brak zgody kupującego na otrzymywanie faktur w formie elektronicznej powoduje, że sprzedawca musi wystawić fakturę papierową. Nie dotyczy to zasadniczo od 18 kwietnia 2019 r. zamówień publicznych.

11.1. Zasady wystawiania faktur elektronicznych

Jak z tego wynika, 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.

WAŻNE! Wyboru formatu, w jakim zostanie wystawiona i otrzymana faktura elektroniczna, dokonują podatnicy.

Formatem elektronicznym, w jakim jest wystawiana faktura, może być:

- ustrukturyzowany komunikat, np. XML, lub
- PDF wysłany jako załącznik do wiadomości e-mail, lub
- faks otrzymany w formacie elektronicznym, a nie papierowym.

Potwierdzają to organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 4 marca 2016 r., sygn. IPPP2/4512-1276/15-4/JO).

W związku z rozwojem techniki popularna staje się usługa oferowana na stacjach paliw polegająca na wysyłaniu faktur elektronicznych w formacie pliku PDF. Faktura jest wysyłana na adres e-mailowy wskazany przez nabywców, którzy korzystają ze specjal-

nej aplikacji. Wyrażają oni żądanie otrzymywania faktur w formie elektronicznej przy akceptacji regulaminu płatności mobilnych.

Zarówno sprzedawcy, jak i kupujący mają wątpliwości, czy przesyłanie faktury w formie PDF z wykorzystaniem i za pośrednictwem aplikacji mobilnej na adres e-mail można uznać za wydanie faktury. Podatnik jest zobowiązany do wydania faktury na podstawie art. 111 ust. 3a pkt 1 ustawy o VAT.

Przepisy o podatku od towarów i usług nie precyzują pojęcia „wydać”. W celu jego wyjaśnienia należy odwołać się do definicji słownikowej. Zgodnie ze słownikiem języka polskiego „wydać” oznacza tyle, co dać, przydzielić komuś. Dlatego fakturę wysłaną za pomocą aplikacji na adres e-mail kupującego można uznać za fakturę wydaną.

11.1.1. 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). W przypadku przesyłania lub udostępniania temu samemu odbiorcy jednocześnie więcej niż jednej faktury elektronicznej dane wspólne dla poszczególnych faktur mogą zostać podane tylko raz, o ile dla każdej faktury są dostępne wszystkie te dane.

Wyjątkiem są faktury dokumentujące zlecenia wykonane w ramach zamówień publicznych. W tym przypadku zamawiający jest obowiązany do odbierania od wykonawcy ustrukturyzowanych faktur elektronicznych przesłanych za pośrednictwem platformy. Przepisu art. 106n ust. 1 ustawy o VAT się nie stosuje. To oznacza, że został wyłączony przepis, który uzależnia przesyłanie faktur w formie elektronicznej od zgody nabywcy towaru lub usługi (art. 4 ustawy o elektronicznym fakturowaniu).

W pozostałych przypadkach akceptacja jest konieczna, ale może być wyrażona w dowolny sposób.

WAŻNE! 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.

Może to być również akceptacja regulaminu sklepu, w którym sprzedawca informuje o wystawianiu faktur elektronicznych. Również brak sprzeciwu na otrzymaną w formie elektronicznej fakturę jest równoznaczny – zdaniem organów podatkowych – ze zgodą na otrzymywanie takich faktur.

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.

11.1.2. 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).

Autentyczność pochodzenia faktury – to pewność co do tożsamości dokonującego dostawy towarów lub usługodawcy albo wystawcy faktury.

Integralność treści faktury – to pewność, że w fakturze nie zmieniono danych, które powinna ona zawierać.

Autentyczność pochodzenia, integralność treści oraz czytelność faktury można zapewnić za pomocą dowolnych kontroli biznesowych. Podatnicy muszą ustalić 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),
- tego, że nie zmieniono danych dotyczących VAT (integralność treści), oraz
- 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 prześledzenia (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) bądź poprzez wewnętrzne kontrole (np. rozdziału obowiązków).

Dla celów VAT ścieżka audytu powinna zapewnić możliwy do skontrolowania związek 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 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.

Jednak obecnie faktury elektroniczne nie muszą być opatrywane podpisem elektronicznym. To od podatnika zależy, w jakiej formie będzie wystawiał i zabezpieczał przesyłane faktury elektroniczne. Obecnie żaden przepis nie wymaga, aby był to podpis elektroniczny. Jest on wskazywany jako przykładowy sposób zabezpieczenia faktur elektronicznych.

Potwierdzają to również organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 lutego 2018 r., sygn. 0115-KDIT1-3.4012.1.2018.1.AT).

11.1.3. Zasady przesyłania faktur elektronicznych

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 emitowanej 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).

11.2. Faktury w formacie JPK

Od 1 lipca 2018 r. istnieje powszechny obowiązek przekazywania ksiąg i dowodów księgowych 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 dotyczą.

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 VAT w formie elektronicznej, niezależnie od tego, w jakiej formie wystawia faktury, ma obowiązek przekazywania ich – na żądanie – w formacie JPK_FA. Tak jednak nie jest.

W przypadku JPK_FA obowiązują następujące zasady:

- faktury wystawione przy użyciu programów komputerowych podlegają przekazaniu w formacie JPK, niezależnie od tego, w jakiej formie prowadzone są pozostałe księgi, np. PKPiR; do faktur wystawionych przy użyciu programów komputerowych zaliczamy również faktury wystawione w Excelu. Jednak jak podkreśla MF w udzielonych wyjaśnieniach:

MF *Można prowadzić faktury w Excelu i wystawiać JPK_FA na żądanie, ale zrobienie tego w Excelu nie jest łatwe. Najprostszym sposobem spełnienia wymogów JPK jest e-mikrofirma, która automatyzuje cały ten proces.*

- faktury wystawione odręcznie nie podlegają obowiązkowi przekazywania w formacie JPK;
- faktury zakupowe nie podlegają obowiązkowi przekazania w formacie JPK_FA.

WAŻNE! Faktury zakupowe nie podlegają obowiązkowi przekazania w formacie JPK_FA.

Należy pamiętać, że faktury są przekazywane tylko na żądanie, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych. Inaczej niż w przypadku JPK_V7 możliwe jest ich przekazywanie np. na pendrive. Nie ma obowiązku comiesięcznego przekazywania faktur. Przepisy nie określają, w jakim terminie podatnik jest 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.

Przekazywać trzeba 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.

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 obowiązku przekazywania faktur w formacie JPK_FA nie oznacza 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.

Obowiązek przekazywania faktur w formacie JPK_FA dotyczy faktur wystawionych od 1 lipca 2018 r., gdy podatnik nie był w okresie 1 lipca 2016 r. – 30 czerwca 2018 r. dużym przedsiębiorcą.

WAŻNE! Obecnie obowiązuje wersja (3) struktury JPK_FA.

11.3. Platforma do wystawiania faktur KSeF

MF zapowiedziało wprowadzenie e-faktur. Pod koniec 2021 r. będą wprowadzone w formule dobrowolnej, a następnie od 2023 r. obowiązkowej. E-faktury będą stanowić rodzaj faktur elektronicznych, wystawianych i otrzymywanych za pośrednictwem centralnej bazy e-faktur – Krajowego Systemu e-faktur (KSeF).

Faktury ustrukturyzowane będą wystawiane i otrzymywane przez podatników za pośrednictwem systemu teleinformatycznego KSeF.

WAŻNE! Faktury ustrukturyzowane będą wystawiane i otrzymywane przez podatników za pośrednictwem systemu teleinformatycznego KSeF.

KSeF to system teleinformatyczny służący do:

- uwierzytelniania oraz weryfikacji uprawnień posiadanych przez podatnika oraz podmiot uprawniony do dostępu do KSeF,
- powiadamiania podatnika lub podmiot uprawniony o posiadanych uprawnieniach do wystawiania i dostępu do faktur ustrukturyzowanych,
- otrzymywania faktur ustrukturyzowanych,
- przechowywania tych faktur,
- oznaczania faktur numerem identyfikującym przydzielonym przez ten system,
- weryfikowania zgodności wystawionej faktury ustrukturyzowanej z udostępnionym przez MF jej wzorem.

System ten będzie służył do analizy i kontroli prawidłowości danych z faktur ustrukturyzowanych. Dodatkowo będzie on kierował do podatnika lub osoby uprawnionej do wystawiania faktury ustrukturyzowanej następujące powiadomienia o:

- dacie i czasie wystawienia faktury ustrukturyzowanej oraz numerze identyfikującym fakturę ustrukturyzowaną, przydzielonym przez ten system,
- odrzuceniu faktury ustrukturyzowanej – w przypadku niezgodności z wzorem faktury ustrukturyzowanej,
- braku możliwości wystawienia faktury ustrukturyzowanej – w przypadku niedostępności KSeF.

KSeF powiadomi również podmiot, który nie posiada uprawnień do dostępu do KSeF w celu wystawienia lub dostępu do faktur ustrukturyzowanych, o braku możliwości wystawienia faktur ustrukturyzowanych lub dostępu do tych faktur.

Korzystanie z tego systemu do końca 2022 r. będzie dobrowolne. Stosowanie faktur ustrukturyzowanych będzie wymagało akceptacji odbiorcy takiej faktury, np. poprzez zaakceptowanie stosownego komunikatu w aplikacji e-Mikrofirma lub samego poboru faktur z systemu przez API (zbiór reguł ściśle opisujących, w jaki sposób programy lub podprogramy komunikują się ze sobą).

Każdy podatnik poprzez indywidualne konto w systemie KSeF będzie mógł wystawić fakturę z wykorzystaniem wzoru zamieszczonego na elektronicznej platformie usług administracji publicznej.

Do faktur ustrukturyzowanych nie będą miały zastosowania przepisy regulujące zasady wystawiania duplikatów faktur, określone w art. 106l ustawy o VAT, ponieważ nie będzie istniała możliwość zagubienia lub zniszczenia faktury wystawionej za pośrednictwem KSeF.

Faktury ustrukturyzowane będą sporządzane (przygotowywane) przez podatnika w jego lokalnych lub chmurowych systemach finansowo-księgowych według wzoru udostępnionego przez MF, a następnie przesłane do KSeF za pomocą API.

Mikroprzedsiębiorcy będą mieli też dostęp do funkcjonalności oferowanych przez MF. W tym celu zostanie zmodyfikowana aplikacja webowa e-Mikrofirma.

Aby korzystać z tej metody, wymagana będzie odrębna akceptacja odbiorcy faktury ustrukturyzowanej takiego sposobu dokumentowania transakcji.

W tym celu konieczne będzie uwierzytelnienie się podatnika w systemie. Po uwierzytelnieniu się w systemie podatnik będzie mógł:

- przeglądać wystawione i otrzymane faktury ustrukturyzowane,
- przysłać w formacie XML lub przekonwertować do PDF dowolną fakturę lub paczkę faktur.

Poza podatnikiem faktury ustrukturyzowane będzie mógł wystawić lub będzie mógł mieć do nich dostęp podmiot uprawniony do dostępu do KSeF. Zostanie wprowadzona możliwość wystawienia faktur ustrukturyzowanych w imieniu podatnika lub dostępu do takich faktur, np. dla biura rachunkowego lub konkretnej osoby.

Po przesłaniu faktury KSeF przydzieli numer identyfikujący tę fakturę w systemie z oznaczeniem daty i czasu. Numer identyfikujący fakturę będzie miał charakter systemowy i nie należy go utożsamiać z numerem stanowiącym element faktury.

W dniu przydzielenia fakturze ustrukturyzowanej przez system numeru ją identyfikującego będzie ona uznawana za wystawioną i jednocześnie za otrzymaną.

12. Przechowywanie faktur

W art. 112a ustawy o VAT określono, jak należy przechowywać faktury. Ustawodawca nie narzuca podatnikom formatu. Z regulacji tych wynika, że podatnicy przechowują:

- 1) wystawione przez siebie lub w swoim imieniu faktury, w tym faktury wystawione ponownie,
- 2) otrzymane faktury, w tym faktury wystawione ponownie
 - w podziale na okresy rozliczeniowe, w sposób zapewniający łatwe ich odszukanie oraz autentyczność pochodzenia, integralność treści i czytelność tych faktur od momentu ich wystawienia lub otrzymania do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Podatnicy mający siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju są obowiązani do przechowywania faktur na terytorium kraju. Wyjątkiem są faktury przechowywane w formie elektronicznej. Mogą być przechowywane poza terytorium Polski, gdy będzie umożliwiony:

- naczelnikowi urzędu skarbowego,
 - naczelnikowi urzędu celno-skarbowego,
 - dyrektorowi izby administracji skarbowej lub
 - Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej,
- za pomocą środków elektronicznych, dostęp online do tych faktur.

Niezależnie od tego, gdzie i w jakiej formie są przechowywane faktury, podatnicy muszą zapewnić, na żądanie wymienionych podmiotów, bezzwłoczny dostęp do tych faktur. W przypadku faktur przechowywanych w formie elektronicznej należy zapewnić również bezzwłoczny ich pobór i przetwarzanie danych w nich zawartych.

Jeśli podatnik wystawia i przekazuje faktury w wersji papierowej, to nie musi ich przechowywać w tej samej formie. Dotyczy to zarówno sprzedawcy, jak i nabywcy. Mogą oni wystawioną albo otrzymaną fakturę zeskanować i przechowywać tylko w formie elektronicznej. Faktury papierowe, które zostały zeskanowane, mogą zostać zniszczone.

WAŻNE! Zarówno sprzedawca, jak i nabywca mogą przechowywać papierowe faktury w formie elektronicznej.

Proces archiwizacji dokumentów w formie elektronicznej powinien odbywać się w sposób, który umożliwia zachowanie autentyczności pochodzenia, integralności treści oraz czytelności przechowywanych dokumentów. Zatem kluczową rolę w tym zakresie odgrywa możliwość ustalenia wiarygodnej ścieżki audytu pomiędzy archiwizowanym dokumentem a transakcją gospodarczą, którą dokumentuje.

Wymaga to zachowania kilku warunków:

- zeskanowana faktura musi być przechowywana w formacie, który uniemożliwia zmianę danych, np. w PDF,
- faktury muszą być przechowywane w podziale na okresy rozliczeniowe,
- zachowana jest ścieżka kontroli procesu skanowania i niszczenia faktur papierowych,
- zachowany jest łatwy dostęp do tych dokumentów oraz możliwość ich pobrania i dostarczenia w odpowiednim formacie na żądanie organów.

Potwierdzają to organy podatkowe i sądy. NSA w wyroku z 24 maja 2012 r. (sygn. akt I FSK 1228/11) stwierdził, że podatnik może drukować oryginał dokumentu w celu przesłania nabywcy i jednocześnie przechowywać kopie faktur w formie PDF na serwerze, w sytuacji gdy nie jest możliwe dokonywanie jakichkolwiek zmian w treści dokumentu.

Podobnie wypowiedział się również Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacjach indywidualnych z 17 grudnia 2015 r. (sygn. IPPP2/4512-1107/15-2/BH) oraz z 8 października 2015 r. (sygn. IPPP1/4512-857/15-2/AS), a także Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 6 maja 2015 r. (sygn. IBPP3/4512-126/15/KG).

Przykład 64

Podatnik wystawia faktury elektroniczne. W marcu nowy klient zażądał faktury papierowej. Podatnik wydrukował fakturę z systemu i przekazał nabywcy. Nie musi natomiast drukować kopii. Może przechowywać fakturę wyłącznie w formie elektronicznej.

Podatnicy, którzy otrzymują faktury w formie elektronicznej, mają często problem, jak ustalić datę jej otrzymania.

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje 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). Nie powstanie jednak wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny. Zatem data otrzymania faktury jest niezwykle istotna dla prawidłowej realizacji podstawowego prawa podatnika – obniżenia podatku należnego o podatek naliczony.

W przypadku faktur papierowych za datę otrzymania faktury uznaje się, co do zasady, datę fizycznego wpływu faktury do firmy danego podatnika. Data wpływu potwierdza na jest zazwyczaj umieszczeniem na fakturze stempla wskazującego datę jej otrzymania.

Z kolei w przypadku faktur otrzymywanych drogą elektroniczną, w postaci załączników do wiadomości e-mail, rolę takiego stempla będzie pełniła data wpływu danego e-maila na adres poczty elektronicznej podatnika. Data wpływu danej wiadomości e-mail wraz z załączoną do niej fakturą (fakturami) jest rzeczywistym i udokumentowanym momentem otrzymania danej faktury elektronicznej.

Przykład 65

Spółka kupiła towar u kontrahenta. Wystawił on fakturę 30 marca i wysłał e-mailem w tym samym dniu. Faktura wpłynęła do spółki 30 marca. Została jednak odebrana przez upoważnionego pracownika 1 kwietnia. W tym przypadku spółka może odliczyć VAT już w deklaracji za marzec, gdyż otrzymała fakturę 30 marca.

Jeżeli faktury są umieszczane w systemie, do którego ma dostęp również nabywca, to za datę otrzymania faktury należy uznać dzień jej wpływu do systemu. Stanowisko to zostało potwierdzone w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 stycznia 2019 r. (sygn. 0112-KDIL1-3.4012.669.2018.3.JN).

13. Fakturowanie zamówień publicznych

Od 18 kwietnia 2019 r. zmieniły się zasady fakturowania zamówień publicznych. Ustawa z 9 listopada 2018 r. o elektronicznym fakturowaniu w zamówieniach publicznych, koncesjach na roboty budowlane lub usługi oraz partnerstwie publiczno-prywatnym (dalej: ustawa o elektronicznym fakturowaniu) została opublikowana w Dz.U. poz. 2191. Wdraża ona do polskiego porządku prawnego przepisy dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/55/UE z 16 kwietnia 2014 r. w sprawie fakturowania elektronicznego w zamówieniach publicznych. Mimo że dotyczy zasad fakturowania, nie wprowadza zmian w ustawie o VAT. Odrębnie reguluje te kwestie dla czynności wykonanych w ramach zamówień publicznych.

Ponadto przepisy nowej ustawy są stosowane do postępowań w sprawie:

- udzielenia zamówienia publicznego,
- zawarcia umowy koncesji oraz
- wyboru partnera prywatnego,

wszczętych od 18 kwietnia 2019 r., oraz do umów zawartych w wyniku takich postępowań.

Do przesyłania elektronicznych dokumentów służy specjalna platforma PEF.

Oprócz faktur za pomocą platformy mogą być przesyłane następujące dokumenty:

- zlecenie dostawy (zamówienie),
- awizo dostawy,
- potwierdzenie odbioru,
- elektroniczna faktura korygująca,
- nota księgowa.

Platforma do elektronicznego fakturowania jest dostępna pod adresem <https://efaktura.gov.pl/platforma-PEF>.

Zamawiający jest obowiązany do odbierania od wykonawcy ustrukturyzowanych faktur elektronicznych przesłanych za pośrednictwem platformy. Przepisu art. 106n ust. 1 ustawy o VAT się nie stosuje. To oznacza, że został wyłączony przepis, który uzależnia przesyłanie faktur w formie elektronicznej od zgody nabywcy towaru lub usługi (art. 4 ustawy o elektronicznym fakturowaniu).

WAŻNE! Zamawiający nie może odmówić przyjęcia faktury elektronicznej przesłanej za pomocą platformy.

Zamawiający został zobowiązany do posiadania konta na platformie PEF (art. 5 ust. 1 ustawy o elektronicznym fakturowaniu).

Tylko w przypadku zamówień publicznych, do których nie stosuje się przepisów ustaw: Prawo zamówień publicznych, o umowie koncesji albo o partnerstwie publiczno-prywatnym, zamawiający może wyłączyć stosowanie ustrukturyzowanych faktur elektronicznych.

Inaczej jest w przypadku innych ustrukturyzowanych dokumentów. Zamawiający i wykonawca będą mogli wysyłać i odbierać inne ustrukturyzowane dokumenty elektroniczne za pośrednictwem platformy, jeżeli druga strona wyrazi na to zgodę. Dlatego na wysłanie tych innych dokumentów wykonawca będzie musiał mieć zgodę zamawiającego.

Natomiast wykonawca nie będzie obowiązany do wysyłania ustrukturyzowanych faktur elektronicznych do zamawiającego za pośrednictwem platformy.

14. Dokumenty, które można uznać za faktury

W § 3 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 § 3 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) kwotę należności wraz z podatkiem,
- e) kwotę podatku.

Po zmianach, od 1 lipca 2021 r. nie ma znaczenia, na jaką odległość bilet dokumentuje podróż, aby mógł być uznany za fakturę.

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 § 3 rozporządzenia w sprawie faktur, a w konsekwencji nie są uważane za faktury i nie uprawniają do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 19 maja 2016 r., sygn. IBPP3/4512-199/16/KG).

15. 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 ust. 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 „zbiorczo” 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 66

Podatnik prowadzi hurtownię artykułów instalacyjno-sanitarnych. W dniach 6 i 15 czerwca dokonał dwóch dostaw towarów dla firmy Alfa. Dodatkowo w dniach 18–28 czerwca 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.

15.1. 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 wartości 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.

15.2. 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 67

5 czerwca 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.

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 68

Podatnik świadczy usługi najmu nieruchomości. 4 lipca otrzymał od firmy Alfa, która zawarła z nim umowę najmu lokalu administracyjno-handlowego, zaliczkę na poczet usługi świadczonej w sierpniu. 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 prywat-

nej 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.

15.3. 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.

Przykład 69

Podatnik wykonał usługę budowlaną na rzecz innego podatnika 25 lipca 2021 r. Usługa została zafakturowana 13 sierpnia 2021 r. Wykonawca otrzymał zapłatę w dwóch ratach, tj. 20 sierpnia i 2 września 2021 r. Obowiązek podatkowy powstał w dniu wystawienia faktury (13 sierpnia 2021 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. 24–37, 50 i 51 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 70

W lipcu podatnik będzie świadczył usługę najmu lokalu biurowego. Zgodnie z umową najmu termin płatności za usługę przypada 15 lipca. Wobec tego fakturę za usługę najmu świadczoną w lipcu wynajmujący powinien wystawić najpóźniej 15 lipca. Podatnik wystawi ją z opóźnieniem, tj. 1 sierpnia. Opóźnienie w wystawieniu faktury nie spowoduje „przesunięcia” terminu jej rozliczenia w deklaracji VAT. Dla usługi najmu lokalu biurowego świadczonej w lipcu i udokumentowanej fakturą wystawioną w sierpniu (z opóźnieniem) obowiązek podatkowy powstanie w dniu, w którym upłynął termin płatności za świadczoną usługę (15 lipca). Podatnik musi rozliczyć VAT od tej transakcji w deklaracji VAT za lipiec.

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, 111a, 111b, 145a, 145b 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 latach 2019–2021 określa rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej w latach 2019–2021

Lp.	Rodzaj zwolnień	Warunki korzystania ze zwolnień	
		Kontynuujący w danym roku sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności	Rozpoczynający sprzedaż w danym roku 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.

1	2	3	4
2.	Zwolnienie podmiotowe	Jeśli obrót zrealizowany na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych nie przekroczył w poprzednim roku kwoty 20 000 zł, a w przypadku podatników, którzy rozpoczęli w poprzednim roku 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, kwoty 20 000 zł. Zwolnienie nie przysługuje podatnikom, którzy w poprzednim roku 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.	Jeśli obrót zrealizowany na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, przewidywany przez podatnika, nie przekroczy, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności w roku, 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, kwoty 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,	Jeśli będą dokonywać dostawy towarów lub świadczyć usługi na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz

1	2	3	4
		oraz w przypadku gdy udział obrotu z tytułu czynności zwolnionych z obowiązku ewidencjonowania, wymienionych w części I załącznika do rozporządzenia, w całkowitym obrocie podatnika realizowanym na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, był w poprzednim roku wyższy niż 80% oraz w pierwszym lub drugim półroczu poprzedniego roku 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%.	rolników ryczałtowych i jeśli przewidywany przez podatnika udział procentowy obrotu wymienionego w części I załącznika do rozporządzenia w całkowitym obrocie: 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 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). W przypadku podatników korzystających ze zwolnienia, u których udział procentowy obrotu za okres do końca tego roku jest równy 80% albo niższy niż 80%, zwolnienie to traci moc po upływie dwóch miesięcy od zakończenia tego roku podatkowego (zwolnienie do 28 lutego następnego roku).

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 w sprawie zwolnień z kas rejestrujących został zamieszczony wykaz towarów i usług, których świadczenie musi zostać zaewidencjonowane na kasie rejestrującej.

Towary i usługi podlegające bezwzględnemu obowiązkowi ewidencjonowania

Lp.	Rodzaj towarów
1	2
1.	Gaz płynny
2.	Części do silników (CN 8409 91 00 i 8409 99 00)
3.	Silniki do napędu pojazdów i motocykli (CN ex 8407, ex 8408 20)
4.	Nadwozia do pojazdów silnikowych (CN 8707)
5.	Przyczepy i naczepy (CN 8716 10, 8716 31 00, ex 8716 39, 8716 40 00) oraz kontenery (CN 8609 00)
6.	Części przyczep, naczep i pozostałych pojazdów bez napędu mechanicznego (CN 8716 90)
7.	Części i akcesoria do pojazdów silnikowych (CN ex 8708 z wyłączeniem 8708 21, 8708 29, 8708 95), (CN ex 9401 90 80) (z wyłączeniem motocykli), to jest do: ciągników; pojazdów silnikowych do przewozu dziesięciu lub więcej osób z kierowcą; samochodów i pozostałych pojazdów silnikowych przeznaczonych zasadniczo do przewozu osób, włącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi) oraz samochodami wyścigowymi; pojazdów silnikowych do transportu towarów; pojazdów silnikowych specjalnego przeznaczenia innych niż te zasadniczo przeznaczone do przewozu osób lub towarów (na przykład pojazdów pogotowia technicznego, dźwigów samochodowych, pojazdów strażackich, betoniarek samochodowych, zamiatarek, polewaczek, przewożonych warsztatów, ruchomych stacji radiologicznych)
8.	Silniki spalinowe tłokowe wewnętrznego spalania w rodzaju stosowanych w motocyklach (PKWiU 30.91.3)
9.	Komputery, wyroby elektroniczne i optyczne (PKWiU ex 26 i ex 27.11)
10.	Sprzęt fotograficzny (PKWiU ex 26.70.1)
11.	Wyroby z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali, których dostawa nie może korzystać ze zwolnienia podmiotowego (zob. komentarz do art. 113 ustawy o VAT)
12.	Zapisane i niezapisane nośniki danych cyfrowych i analogowych

1	2
13.	Wyroby przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych, bez względu na symbol PKWiU
14.	Wyroby tytoniowe (CN 2401, 2402, 2403), napoje alkoholowe o zawartości alkoholu powyżej 1,2% oraz napoje alkoholowe będące mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%, bez względu na kod CN, z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów
15.	Perfумы i wody toaletowe (CN 3303 00 10, 3303 00 90), z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów
Lp.	Rodzaj usług
1	2
1.	Usługi przewozów pasażerskich w samochodowej komunikacji, z wyłączeniem przewozów wymienionych w poz. 15 i 16 załącznika do rozporządzenia (przewozy miejskie rozkładowe)
2.	Usługi przewozu osób oraz ich bagażu podręcznego taksówkami
3.	Usługi naprawy pojazdów silnikowych oraz motorowerów (w tym naprawy opon, ich zakładania, bieżnikowania i regenerowania)
4.	Usługi w zakresie wymiany opon lub kół dla pojazdów silnikowych oraz motorowerów
5.	Usługi w zakresie badań i przeglądów technicznych pojazdów
6.	Usługi w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentyistów, z wyłączeniem usług świadczonych osobiście przez osoby niewidome, posiadające orzeczenie o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności, które prowadzą samodzielnie działalność gospodarczą lub zatrudniają wyłącznie jednego pracownika niewidomego posiadającego orzeczenie o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności
7.	Usługi prawnicze z wyłączeniem czynności notarialnych
8.	Usługi doradztwa podatkowego
9.	Klasyfikowane jako usługi związane z żywnością (PKWiU ex 56.10, PKWiU 56.21, PKWiU 56.29, PKWiU ex 56.30): 1) usługi świadczone przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo, oraz 2) usługi przygotowywania żywności dla odbiorców zewnętrznych (catering)
10.	Usługi fryzjerskie, kosmetyczne i kosmetologiczne
11.	Usługi w zakresie wstępu na przedstawienia cyrkowe
12.	Usługi w zakresie wstępu do wesołych miasteczek, parków rozrywki, na dyskoteki, sale taneczne

Wyłączenia te nie mają zastosowania, czyli można korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie do dostawy:

- 1) towarów wymienionych w pkt 2–12 tabeli, dokonywanej przez podatnika na rzecz jego pracowników
- 2) towarów wymienionych w pkt 2–12, dokonywanej przez spółdzielnie mieszkaniowe na rzecz członków lub innych osób, którym przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub które są właścicielami lokali położonych w budynkach administrowanych przez spółdzielnie mieszkaniowe
- 3) towarów wymienionych w pkt 2–12, dokonywane przez wspólnoty mieszkaniowe na rzecz właścicieli lokali
- 4) towarów wymienionych w tabeli, rozliczanej w procedurze szczególnej OSS
- 5) na odległość towarów importowanych, wymienionych w tabeli rozliczanej w procedurze szczególnej IOSS.

Natomiast w przypadku usług wymienionych w tabeli zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania może mieć zastosowanie do usług:

- 1) rozliczanych w procedurach szczególnych (unijna i nieunijna procedura OSS, o których mowa w dziale XII w rozdziałach 6a i 7 ustawy o VAT),
- 2) świadczonych przez podatnika na rzecz jego pracowników,
- 3) świadczonych przez spółdzielnie mieszkaniowe na rzecz członków lub innych osób, którym przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub które są właścicielami lokali położonych w budynkach administrowanych przez spółdzielnie mieszkaniowe,
- 4) świadczonych przez wspólnoty mieszkaniowe na rzecz właścicieli lokali.

Dodatkowo ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie mogą korzystać usługi:

- w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentystów,
- prawnicze,
- doradztwa podatkowego

wykonywane:

- na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli 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), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła;
- przy wykorzystaniu środków porozumiewania się na odległość, lub których rezultat jest przekazywany wyłącznie przy wykorzystaniu tych środków.

Ze zwolnienia korzystają również usługi przygotowania posiłków sprzedawanych na pokładach samolotów lub w stołówkach prowadzonych przez placówki oświatowe, gdy posiłki są sprzedawane na rzecz uczniów i nauczycieli.

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. 47 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.

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. Rodzaje kas, które można stosować do ewidencjonowania

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.

Podatnicy mogą prowadzić ewidencję sprzedaży z zastosowaniem czterech rodzajów kas rejestrujących, tj.:

- 1) nowych kas online, czyli kas rejestrujących, które zapewnią prawidłowe zaewidencjonowanie, przechowywanie i bezpieczne przesyłanie danych z kasy na zewnętrzne nośniki danych oraz umożliwią połączenie i przesyłanie danych między kasą a Centralnym Repozytorium Kas;

Terminy obowiązkowej wymiany kas rejestrujących na kasy online

Lp.	Termin, od kiedy należy stosować kasy online	Czynności, które muszą być ewidencjonowane przy użyciu kas online
1.	1 stycznia 2020 r.	świadczenie usług naprawy pojazdów silnikowych oraz motorów
2.	1 stycznia 2020 r.	świadczenie usług: ■ naprawy opon, ich zakładania, bieżnikowania i regenerowania oraz ■ wymiany opon lub kół dla pojazdów silnikowych i motorów
3.	1 stycznia 2020 r.	sprzedaż benzyny silnikowej, oleju napędowego, gazu przeznaczonego do napędu silników spalinowych
4.	1 stycznia 2021 r.	świadczenie usług związanych z wyżywieniem przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo
5.	1 stycznia 2021 r.	świadczenie usług w zakresie krótkotrwałego zakwaterowania
6.	1 stycznia 2021 r.	sprzedaż węgla, brykietu i podobnych paliw stałych wytwarzanych z węgla, węgla brunatnego, koksu i półkoksu, przeznaczonych do celów opałowych
7.	1 lipca 2021 r.	świadczenie usług fryzjerskich
8.	1 lipca 2021 r.	świadczenie usług kosmetycznych i kosmetycznych
9.	1 lipca 2021 r.	świadczenie usług budowlanych
10.	1 lipca 2021 r.	świadczenie usług w zakresie opieki medycznej przez lekarzy i lekarzy dentyków
11.	1 lipca 2021 r.	świadczenie usług prawniczych
12.	1 lipca 2021 r.	świadczenie usług związanych z działalnością obiektów służących poprawie kondycji fizycznej – wyłącznie w zakresie wstępu
13.	1 stycznia 2022 r.	Sprzedaż TAX FREE

- 2) kas z elektronicznym zapisem kopii, które nie umożliwiają połączenia i przesyłania danych między kasą a Centralnym Repozytorium Kas;
- 3) kas z papierowym zapisem kopii, które nie umożliwiają połączenia i przesyłania danych między kasą a Centralnym Repozytorium Kas;
- 4) kas wirtualnych w postaci oprogramowania w przypadku podatników świadczących usługi lub dostawy towarów (zob. tabela) określone w rozporządzeniu Ministra

Finansów z 29 maja 2020 r. w sprawie grup podatników lub rodzajów czynności, w odniesieniu do których możliwe jest używanie kas rejestrujących mających postać oprogramowania (Dz.U. z 2020 r. poz. 965); gdy podatnik jest zobowiązany do wymiany kasy na kasę online, a dokonuje transakcji wymienionych w rozporządzeniu, ma wybór, czy zakupi tradycyjną kasę online czy wirtualną.

Rodzaje czynności, które mogą być ewidencjonowane przy użyciu kas w formie oprogramowania

Lp.	Kasy rejestrujące mające postać oprogramowania mogą być używane przez podatników w odniesieniu do następujących czynności:
1	2
1.	usług przewozu osób samochodem osobowym, w tym taksówką, z wyjątkiem przewozu okazjonalnego, o którym mowa w art. 18 ust. 4b pkt 2 ustawy z 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (j.t. Dz.U. 2021 r. poz. 919)
2.	usług wynajmu samochodów osobowych z kierowcą (PKWiU 49.32.12.0)
3.	usług związanych z przeprowadzkami, świadczonych na rzecz gospodarstw domowych (PKWiU 49.42.11.0)
4.	usług transportu drogowego pasażerskiego pojazdami napędzanymi siłą mięśni ludzkich lub ciągnionymi przez zwierzęta (PKWiU 49.39.35.0)
5.	usług transportu drogowego pasażerskiego, rozkładowego, międzymiastowego, ogólnodostępnego (PKWiU 49.39.11.0)
6.	usług transportu drogowego pasażerskiego, rozkładowego, miejskiego i podmiejskiego (PKWiU 49.31.21.0)
7.	usług transportu kolejowego pasażerskiego, miejskiego i podmiejskiego (PKWiU 49.31.10.0)
8.	usług transportu kolejowego pasażerskiego międzymiastowego (PKWiU 49.10)
9.	usług transportu pasażerskiego, kolejkami linowymi naziemnymi, kolejkami linowymi i wyciągami narciarskimi (PKWiU 49.39.20.0)
10.	usług transportu morskiego i przybrzeżnego pasażerskiego, promowego (PKWiU 50.10.11.0)
11.	usług transportu morskiego i przybrzeżnego pasażerskiego wycieczkowcami (PKWiU 50.10.12.0)
12.	usług transportu wodnego śródlądowego pasażerskiego, promowego (PKWiU 50.30.11.0)

1	2
13.	usług transportu wodnego śródlądowego pasażerskiego wycieczkowcami (PKWiU 50.30.12.0)
14.	usług transportu wodnego śródlądowego pasażerskiego łodziami wycieczkowymi (PKWiU 50.30.13.0)
15.	usług pozostałego transportu wodnego śródlądowego pasażerskiego (PKWiU 50.30.19.0)
16.	usług transportu lotniczego regularnego krajowego pasażerskiego (PKWiU 51.10.11.0)
17.	usług transportu lotniczego nieregularnego krajowego pasażerskiego, z wyłączeniem w celach widokowych (PKWiU 51.10.12.0)
18.	usług hotelarskich i podobnych usług związanych z zakwaterowaniem (PKWiU 55.10)
19.	usług obiektów noclegowych turystycznych i miejsc krótkotrwałego zakwaterowania (PKWiU 55.20)
20.	usług świadczonych przez pola kempingowe (włączając pola dla pojazdów kempingowych) i pola namiotowe (PKWiU 55.30)
21.	pozostałych usług związanych z zakwaterowaniem (PKWiU 55.90)
22.	usług restauracji i pozostałych placówek gastronomicznych (PKWiU 56.10)
23.	usług przygotowywania i dostarczania żywności (katering) dla odbiorców zewnętrznych (PKWiU 56.21)
24.	pozostałych usług gastronomicznych (PKWiU 56.29)
25.	usług przygotowywania i podawania napojów (PKWiU 56.30)
26.	sprzedaży węgla, brykietu i podobnych paliw stałych wytwarzanych z węgla, węgla brunatnego, koksu i półkoksu przeznaczonych do celów opałowych

Sprzedaż ewidencjonowana na kasie jest dokumentowana paragonem fiskalnym potwierdzającym transakcję. Podatnik ma obowiązek wydrukowania go w momencie dokonania sprzedaży (powstania obowiązku podatkowego) oraz wydania nabywcy, bez jego żądania.

Z przepisów wynika, że podatnicy ewidencjonujący obrót na kasach online oraz mobilnych mogą wystawić i wydać nabywcy paragon fiskalny z każdej sprzedaży:

- w postaci papierowej lub
- za zgodą nabywcy, w postaci elektronicznej, przesyłając ten dokument w sposób z nim uzgodniony.

Oznacza to, że sprzedawcy mają wybór, jak będą wystawiać i wydawać paragony. Gdy kupujący wyrazi zgodę, będzie można przesłać mu paragon w formie elektronicznej. Obecnie taką możliwość dają tylko kasy mobilne.

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 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. z 2019 r. poz. 816 ze zm.) – dalej: rozporządzenie w sprawie kas.

3.1. Ewidencjonowanie zwrotu towarów i uznanych reklamacji

Zwroty towarów nie podlegają ponownemu zaewidencjonowaniu. Zasady dokonywania korekty w tym przypadku nie uległy zmianie. 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.

Elementy, które powinna zawierać ewidencja zwrotów i uznanych reklamacji

Lp.	Ewidencja powinna zawierać:
1	2
1.	datę sprzedaży
2.	nazwę towaru lub usługi pozwalającą na jednoznaczną ich identyfikację i ewentualnie opis towaru lub usługi stanowiący rozwinięcie tej nazwy

1	2
3.	termin dokonania zwrotu towaru lub reklamacji towaru albo usługi
4.	wartość brutto zwracanego towaru lub wartość brutto towaru bądź usługi będących przedmiotem reklamacji oraz wysokość podatku należnego – w przypadku zwrotu całości należności z tytułu sprzedaży
5.	zwracaną kwotę (brutto) oraz odpowiadającą jej wysokość podatku należnego – w przypadku zwrotu części należności z tytułu sprzedaży
6.	dokument potwierdzający dokonanie sprzedaży
7.	protokół przyjęcia zwrotu towaru lub reklamacji towaru albo usługi podpisany przez sprzedawcę i nabywcę

Przykład 71

Sprzedawca dokonał 30 kwietnia sprzedaży odzieży na rzecz osoby prywatnej. Sprzedaż została zaewidencjonowana przy użyciu kasy rejestrującej. 10 maja klient zwrócił część zakupionych towarów.

Sprzedawca, rozliczający VAT za okresy miesięczne, ma prawo w deklaracji za maj 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, 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 rozporządzenia w sprawie kas wynika tylko, 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 towarów 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 zaewidencjonowanego 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 rozporządzeniu 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).

Interpretacje te są aktualne również w obecnym stanie prawnym.

3.2. Zwrot zaliczki, której otrzymanie zaewidencjonowano przy użyciu kasy rejestrującej

Otrzymanie przed dokonaniem sprzedaży całości lub części należności (zapłaty) podlega ewidencjonowaniu na kasie. 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. Zaliczka podlega opodatkowaniu według stawki właściwej dla towaru lub usługi, której dotyczy.

W rozporządzeniu w sprawie kas określono terminy ewidencjonowania zaliczek w zależności od tego, w jakiej formie została wpłacona. Dlatego podatnicy w przypadku otrzymania przed dokonaniem sprzedaży całości lub części należności (zapłaty):

- w gotówce – wystawiają i wydają nabywcy, bez jego żądania, paragon fiskalny z chwilą jej otrzymania,
- za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej – wystawiają i wydają nabywcy, bez jego żądania, paragon fiskalny niezwłocznie po jej uznaniu na rachunku podatnika, jednak nie później niż z końcem miesiąca, w którym została uznana na rachunku podatnika, a jeżeli przed końcem tego miesiąca dokonano sprzedaży, nie później niż z chwilą jej dokonania.

W praktyce nie do rzadkości należy sytuacja, w której klient po wpłaceniu zaliczki rezygnuje z zakupu. Przepisy rozporządzenia w sprawie kas również 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 rozporządzenie 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 jak dla zwrotu towarów.

Przykład 72

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.

6 maja 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. Wobec czego spółka zwróciła mu kwotę wpłaconej wcześniej zaliczki.

Spółka, rozliczająca VAT za okresy miesięczne, ma prawo w deklaracji VAT za maj 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 rozporządzeniu w sprawie kas.

3.3. Zapis korekty sprzedaży paragonowej w ewidencji JPK_V7

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_V7.

Według MF, to od podatnika zależy, jaki sposób zapisu w JPK_V7 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.

W taki sam sposób będzie można dokonywać zapisów w nowym JPK_V7.

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. 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.

Ponieważ ustawodawca nie wyjaśnia, co rozumie przez oczywiste omyłki, interpretacje organów podatkowych dotyczące poprzedniego stanu prawnego są nadal aktualne, gdyż przepisy nie uległy zmianie w tym zakresie.

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.] (zob. 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 fiskal-

nej 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. 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 wy-

mienione 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 73

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 komputerów, sprzętu 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.

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. Szczególnym problemem są zaliczki uzyskane na przełomie okresów rozliczeniowych. Mimo że rozporządzenie w sprawie kas uwzględnia specyfikę zaliczek bezgotówkowych, jednak nie odnosi się do zaliczek wpłacanych na przełomie miesiąca. Zaliczka bezgotówkowa powinna być zaewidencjonowana bezzwłocznie po uzyskaniu informacji, jednak nie później niż na koniec miesiąca, chyba że wcześniej zostanie dokonana sprzedaż. Wtedy całą należność należy zaewidencjonować w dniu dokonania sprzedaży.

Nadal nie ma regulacji, które wskazywałyby, jak postąpić, gdy zaliczka jest wpłacana na konto pod koniec miesiąca i sprzedawca dowiaduje się o jej wpłacie już w kolejnym miesiącu.

W takich przypadkach pozostaje 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 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.

Jeżeli sprzedawca korzysta z serwisu płatności, np. PayU, i gromadzone tam środki wpłacane przez klienta są cały czas do jego dyspozycji, to za dzień powstania obowiązku podatkowego należy przyjąć datę zarejestrowania wpłaty w serwisie (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 7 marca 2016 r., sygn. ILPP2/4512-1-882/15-4/AD).

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 sy-

tuacja, 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 zaewidencjonowania sprzedaży bezzrachunkowej 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).

Podatnik VAT czynny, niezależnie od sposobu dokumentowania sprzedaży, ma obowiązek wpisać ją w prawidłowy sposób do ewidencji sprzedaży, aby można było prawidłowo wypełnić i wysłać plik JPK. Jak wynika z art. 109 ust. 3 ustawy o VAT, każdy podatnik VAT czynny jest zobowiązany prowadzić ewidencję zawierającą dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej. Ewidencja powinna zawierać w szczególności 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.

Podstawą wpisu jest wtedy dokument wewnętrzny, oznaczony w JPK_V7 kodem WEW. Gdy podatnik nie dysponuje numerem NIP ani innymi danymi kupującego, wpisuje w ewidencji „BRAK”.

Przykład 74

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 podatników użytkujących kasy online

6.1. Zapewnienie dostępu do Internetu

Użytkownik kas online oraz wirtualnych ma obowiązek zapewnić połączenie umożliwiające przesyłanie danych między kasą rejestrującą a CRK.

CRK jest systemem teleinformatycznym służącym do:

- 1) odbierania i gromadzenia danych z kas rejestrujących, które obejmują:
 - a) dane o sprzedaży wykazane w prowadzonej ewidencji,
 - b) dane o zdarzeniach zapisywanych w pamięciach kas rejestrujących, mających znaczenie dla pracy kas rejestrujących, które wystąpiły podczas używania tych kas, w tym o fiskalizacji kasy, zmianach stawek podatku, zmianach adresu punktu sprzedaży i datach dokonania przeglądów technicznych;
- 2) analizy i kontroli danych z kas rejestrujących;
- 3) przesyłania poleceń do kas rejestrujących, dotyczących pracy kas.

Na podatnika został nałożony obowiązek zapewnienia połączenia w sposób, który został określony w art. 111a ust. 3 ustawy o VAT. Z przepisu tego wynika, że przesył danych ma mieć charakter ciągły, zautomatyzowany i bezpośredni. Oznacza to, że kasa online ma mieć możliwość przesyłu informacji w czasie rzeczywistym, a proces ten będzie:

- automatyczny i zgodny z otrzymanym przez kasę harmonogramem przesyłu danych oraz
- bezpośredni, czyli informacje z kas online trafiają bezpośrednio do CRK, bez udziału podmiotów pośredniczących.

Obowiązek przesyłu danych będzie zatem w praktyce realizowany bez udziału człowieka (poza etapem podłączenia kasy do Internetu).

Jednak gdy z przyczyn niezależnych od podatnika nie będzie możliwe zapewnienie połączenia z Internetem (art. 111 ust. 3ab ustawy o VAT):

- 1) czasowo – podatnik będzie obowiązany prowadzić ewidencję sprzedaży i zapewnić to połączenie niezwłocznie po ustaniu tych przyczyn,
- 2) trwale – podatnik będzie obowiązany prowadzić ewidencję sprzedaży i za zgodą naczelnika urzędu skarbowego zapewnić to połączenie w ustalonych z naczelnikiem urzędu skarbowego odstępach czasowych.

Jak z tego wynika, kasy online będą działać mimo przerwy w dostępie do Internetu. Podatnik nie będzie musiał przerywać sprzedaży, tak jak w przypadku braku dostępu prądu.

CRK prowadzi Szef Krajowej Administracji Skarbowej (art. 111a ustawy o VAT). Między kasami online a CRK komunikacja odbywa w obie strony. Kasy online przesyłają do CRK dane dotyczące pracy kas i ewidencjonowanych danych. Natomiast z CRK są przesyłane do kas polecenia:

- związane z fiskalizacją kasy rejestrującej;
- obejmujące określenie:
 - sposobu i zakresu przesyłania danych z tej kasy,
 - sposobu pracy kasy;
 - zapewnienia prawidłowości pracy kasy rejestrującej.

6.2. Wydawanie paragonów i przechowywanie dokumentów

Podatnicy ewidencjonujący obrót na kasach online oraz wirtualnych mogą wystawić i wydać nabywcy paragon fiskalny z każdej sprzedaży:

- w postaci papierowej lub
- za zgodą nabywcy, w postaci elektronicznej, przysyłając ten dokument w sposób z nim uzgodniony (na rynku nie ma jeszcze dostępnych, stacjonarnych kas online, które by to umożliwiały, gdyż nie wydano nowego rozporządzenia, które określałoby warunki techniczne dla takich kas).

Także w przypadku prowadzenia ewidencji przy użyciu kas umieszczanych w urządzeniach do automatycznej sprzedaży towarów i usług podatnik może wystawić paragon fiskalny w postaci innej niż papierowa. Paragon będzie musiał być wystawiony w sposób zapewniający nabywcy możliwość zapoznania się z danymi o sprzedaży poprzez ich odpowiednie wyświetlenie na urządzeniu do automatycznej sprzedaży towarów i usług.

Podatnicy prowadzący ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących obowiązani są dokonywać wydruku dokumentów wystawianych przy zastosowaniu kasy rejestrującej (art. 111 ust. 3a pkt 8 ustawy o VAT).

Dla kas online zasady wystawiania dokumentów reguluje § 19 rozporządzenia w sprawie kas. Natomiast dla kas mobilnych zasady te wynikają z § 16 rozporządzenia w sprawie kas mających postać oprogramowania. Zasady są takie same dla obu rodzajów kas. Z przepisów tych wynika, że nie muszą być drukowane raporty dobowe czy raporty

z fiskalizacji oraz dokumenty нефiskalne, a także e-paragony lub faktury elektroniczne w przypadku kas online (kasy mobilne nie wystawiają faktur).

6.3. Przeglądy techniczne

Podatnicy prowadzący ewidencję obrotu i kwot podatku należnego z zastosowaniem kas online są również obowiązani, jak pozostali użytkownicy kas tradycyjnych:

- dokonywać niezwłocznego zgłoszenia właściwemu podmiotowi prowadzącemu serwis kas rejestrujących każdej nieprawidłowości w pracy kasy;
- udostępniać kasy rejestrujące do kontroli stanu ich nienaruszalności i prawidłowości pracy na każde żądanie właściwych organów;
- poddawać kasy rejestrujące w terminach określonych w rozporządzeniu w sprawie kas obowiązkowemu przeglądowi technicznemu przez właściwy podmiot prowadzący serwis kas rejestrujących; wykonanie tego obowiązku będzie stwierdzane na podstawie wpisu wyniku przeglądu technicznego w książce kasy rejestrującej i zapisu daty dokonania tego przeglądu w CRK;
- poddać obowiązkowemu przeglądowi technicznemu kasy rejestrujące, które zostały przez podatnika utracone, a następnie odzyskane, przed ich ponownym zastosowaniem do prowadzenia ewidencji;
- zakończyć używanie kas rejestrujących w przypadku zakończenia działalności gospodarczej lub pracy kas rejestrujących, zapewniając zabezpieczenie danych z kasy rejestrującej.

Zasady dokonywania zgłoszeń do przeglądu i terminy tych przeglądów określa rozporządzenie w sprawie kas. Przeglądy muszą odbywać się w wymienionych w rozporządzeniu terminach. Za brak terminowych przeglądów przewidziano karę.

W przypadku gdy podatnik nie podda kasy rejestrującej w terminach określonych w rozporządzeniu obowiązkowemu przeglądowi technicznemu przez właściwy podmiot prowadzący serwis, naczelnik urzędu skarbowego nałoży na podatnika, w drodze decyzji, karę pieniężną w wysokości 300 zł (art. 111 ust. 6ka ustawy o VAT). Wpływy z kar pieniężnych będą stanowiły dochód budżetu państwa. Karę pieniężną trzeba uiścić bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, na rachunek bankowy właściwego urzędu skarbowego w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji określającej karę.

Przeglądy odbywają się nie rzadziej niż co dwa lata, z wyjątkiem kas o zastosowaniu specjalnym.

Przeglądom nie podlegają natomiast kasy wirtualne.

6.4. Zgłoszenia kas rejestrujących

Użytkownicy kas online nie muszą dokonywać zgłoszenia kasy rejestrującej do naczelnika urzędu skarbowego w celu otrzymania numeru ewidencyjnego kasy.

Kasy online, co do zasady, łączą się z CRK w sposób zautomatyzowany. Dlatego wyłączono obowiązek zgłoszenia kasy rejestrującej do naczelnika urzędu skarbowego w celu otrzymania numeru ewidencyjnego (obecny art. 111 ust. 3a pkt 10 ustawy o VAT). Zgłoszenie to w przypadku kas online zostanie dokonane w trakcie zgłoszenia faktu fiskalizacji. Proces fiskalizacji jest potwierdzony przez przesłanie do CRK wystawionego przez kasę raportu fiskalnego fiskalizacji.

Obowiązek zgłoszenia kasy nadal ciąży na podatniku, który będzie stosował kasę z elektronicznym zapisem kopii.

Natomiast kasy mobilne będą podlegały fiskalizacji w trybie obsługi kasy po połączeniu z CRK (§ 13 i 14 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania).

7. Zasady korzystania z kas online

Można stosować kasy rejestrujące wyłącznie do prowadzenia ewidencji własnej sprzedaży. Wyjątek dotyczy podatników prowadzących ewidencję sprzedaży, u których podstawą opodatkowania jest kwota prowizji lub inna postać wynagrodzenia za wykonywane usługi w ramach umowy agencyjnej, zlecenia, pośrednictwa lub innej umowy o podobnym charakterze albo marża. W takim przypadku ewidencjonują na potrzeby obliczenia osiągniętej przez nich wysokości podstawy opodatkowania i podatku należnego całą wartość sprzedaży własnej oraz prowadzonej na rzecz lub w imieniu innych podatników.

Kasa nie musi stanowić własność podatnika. Podatnicy mogą używać kas rejestrujących online do prowadzenia ewidencji sprzedaży również na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze. Warunkiem jest, aby te kasy zostały nabyte odpowiednio przez wynajmującego, wydzierżawiającego, leasingodawcę lub drugą stronę innej umowy o podobnym charakterze w okresie obowiązywania potwierdzenia wymaganego dla tych kas.

Ewidencja sprzedaży w odniesieniu do niektórych grup podatników lub rodzajów czynności może być prowadzona przy użyciu kas rejestrujących mających postać oprogramowania, spełniających wymagania wskazane w rozporządzeniu w sprawie kas mających postać oprogramowania. Kasa rejestrująca w postaci oprogramowania jest aplikacją możliwą do zainstalowania na dowolnym urządzeniu łączącym się z Internetem. Sprzedawca będący użytkownikiem takiej kasy nie musi używać „typowej” kasy rejestrującej – wystarczający jest tablet lub komputer i drukarka. Zainstalowane oprogramowanie umożliwi przesłanie paragonu online do Szefa KAS.

8. Informowanie pracowników o zasadach prowadzenia ewidencji na kasie

Podatnicy są również zobowiązani do zapoznania osoby obsługującej u nich kasę fiskalną z informacjami o zasadach prowadzenia ewidencji jeszcze przed jej rozpoczę-

ciem. Informacje te powinny dotyczyć podstawowych zasad prowadzenia ewidencji, wystawiania i (od 25 kwietnia 2020 r.) wydawania paragonów fiskalnych oraz skutków nieprzestrzegania przepisów (§ 6 ust. 3–6 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących). Obowiązek ten dotyczy podatników bez względu na sposób i formę powierzenia tej osobie prowadzenia ewidencji.

Osoba obsługująca kasę, przed rozpoczęciem prowadzenia ewidencji, powinna złożyć podatnikowi oświadczenie o zapoznaniu się z informacją o zasadach ewidencji. Informację o zasadach ewidencji oraz oświadczenie należy sporządzić w dwóch jednoznacznych egzemplarzach, po jednym dla podatnika i dla tej osoby.

Wzór informacji o zasadach ewidencji oraz oświadczenia zostały określone w załączniku nr 1 do rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących. Od 25 kwietnia 2020 r. obowiązuje nowa wersja informacji.

9. 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 ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kas rejestrujących. Szczegółowe zasady korzystania z ulgi na zakup kas określa rozporządzenie w sprawie odliczania lub zwrotu kwot wydanych na zakup kas.

9.1. Podatnicy uprawnieni do ulgi

Podatnik będzie mógł uzyskać ulgę na zakup kasy, pod warunkiem że będzie to kasa online. Ulga na zakup kas starego typu nie będzie przysługiwała. O ulgę na zakup kas online mogą wystąpić podatnicy, u których:

- powstał obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży i którzy w obowiązujących terminach rozpoczną prowadzenie ewidencji sprzedaży z zastosowaniem kas online (art. 111 ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT);
- nie powstał obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży i którzy rozpoczną prowadzenie ewidencji sprzedaży z zastosowaniem kas online oraz dotychczas nie używali kas online ani kas z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii do prowadzenia ewidencji sprzedaży (art. 111 ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT);
- powstał obowiązek wymiany kas na kasy online (art. 145b ust. 3 ustawy o VAT).

Ponadto przyjęto założenie, że uznaje się, iż kasa online została zakupiona w związku z powstaniem obowiązku i rozpoczęciem prowadzenia ewidencji, jeżeli zakup nastąpił nie później niż w terminie sześciu miesięcy od dnia rozpoczęcia prowadzenia tej ewidencji.

Podatnicy, aby skorzystać z ulgi na zakup kas, będą zatem mieć pół roku od dnia rozpoczęcia prowadzenia ewidencji na zakup pozostałych kas rejestrujących, które są im potrzebne do prowadzenia ewidencji, i na te kasy będzie przysługiwała „ulga”. Zasada ta nie dotyczy, zdaniem organów podatkowych podatników wymieniających obowiązkowo kasę starego typu na kasę online.

Aby podmiot mógł skorzystać z możliwości odliczenia lub zwrotu kwoty wydanej na zakup kasy online, musi spełnić następujące warunki:

- rozpocząć prowadzenie ewidencji sprzedaży, przy użyciu zakupionych kas online, których zakup nastąpił w okresie obowiązywania potwierdzenia wydanego przez Prezesa Głównego Urzędu Miar, o którym mowa w art. 111 ust. 6b ustawy,
- posiadać fakturę na zakup kasy online oraz dowód zapłaty całej należności za tę kasę.

9.2. Wysokość przysługującej ulgi

Ulga na zakup kas jest limitowana. Odliczona lub zwrócona w ramach tej ulgi może być kwota wydatkowana na zakup kasy w wysokości 90% jej ceny zakupu (bez podatku), nie więcej jednak niż 700 zł. Limit ten pozostał na tym samym poziomie. Zmienione zostały natomiast zasady korzystania z tej ulgi.

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 75

Podatnik od 1 sierpnia rozpoczyna ewidencjonowanie na kasie rejestrującej. Podatnik ten zamierza kupić kasę online za kwotę 500 zł netto (615 zł brutto). W tej sytuacji kwota ulgi na zakup kasy wyniesie 450 zł (500 zł x 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% z 500 zł).

Przykład 76

Podatnik (lekarz) rozpoczyna świadczenie usług medycznych zwolnionych z VAT od 1 lipca. W związku z tym jest obowiązany zakupić kasę rejestrującą. Założmy, że podatnik ten nabędzie w tym celu kasę online 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.

Rozliczenie ulgi będzie wyglądać w następujący sposób:

- gdy kwota ulgi w okresie rozliczeniowym będzie niższa od kwoty podatku należnego lub równa tej kwocie, zostanie odliczona od tego podatku (pomniejszy kwotę VAT należnego), lub
- gdy kwota ulgi będzie w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik pomniejszy kwotę podatku należnego do zera, a pozostałą część będzie mógł wykazać do zwrotu na swój rachunek bankowy w banku mającym siedzibę na terytorium kraju lub na rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, lub odliczyć tę różnicę od podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe,
- gdy VAT należny nie wystąpi, cała kwota ulgi może być wskazana do zwrotu.

Jednak w praktyce, jak wynika z objaśnień do JPK_V7, bierzemy nadal pod uwagę wysokość różnicy między podatkiem należnym i naliczonym, a nie kwoty podatku należnego.

Limit zwrotu pozostał bez zmian, ale w porównaniu z poprzednimi zasadami rozliczania ulgi nowy system jest znacznie uproszczony. Podatnicy VAT, którym zwrot ten przysługuje, mogą dokonać odliczenia lub zwrotu kwoty wydanej na zakup kas w jednej deklaracji, w której zostanie wykazana kwota ulgi.

Przykład 77

Spółka składa deklaracje VAT. Z deklaracji za sierpień wynikało następujące rozliczenie:

- VAT należny – 28 860 zł,
- VAT naliczony – 28 290 zł,
- ulga na zakup kasy – 1400 zł.

Ponieważ nadwyżka podatku należnego nad naliczonym wyniosła 570 zł, o tę kwotę spółka może obniżyć VAT do wpłaty. Pozostałą część przysługującej ulgi, czyli 830 zł, może wykazać do zwrotu lub przeniesienia na następny okres.

Podatnicy zwolnieni z VAT otrzymają zwrot ulgi na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, w terminie do 25 dnia od dnia złożenia wniosku przez podatnika.

9.3. Zwrot ulgi na zakup kasy

Podatnik ma obowiązek zwrotu ulgi na zakup kasy, gdy w okresie trzech lat od dnia rozpoczęcia prowadzenia ewidencji sprzedaży wystąpią okoliczności wskazane w przepisach VAT. Są one uzależnione od tego kiedy kasa była kupiona.

Przypadki, w których konieczny jest zwrot ulgi na zakup kasy rejestrującej

Okoliczności, których wystąpienie w ciągu 3 lat od dnia rozpoczęcia prowadzenia ewidencji sprzedaży, skutkuje obowiązkiem zwrotu ulgi na zakup kas		
Lp.	Okoliczności dotyczące podatników, którzy skorzystali z ulgi na zakup kas w stosunku do kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii zakupionych przed 1 maja 2019 r.	Okoliczności dotyczące podatników, którzy skorzystali z ulgi na zakup kas online zakupionych od 1 maja 2019 r.
1.	Zaprzestanie przez podatnika używania kas rejestrujących	Zakończenie działalności gospodarczej
2.	Niedokonanie przez podatnika w obowiązującym terminie (czyli w ciągu 24 miesięcy od dnia fiskalizacji kasy) zgłoszenia kasy do obowiązkowego przeglądu technicznego przez właściwy serwis	Niepoddanie kasy rejestrującej w obowiązującym terminie (czyli w ciągu 24 miesięcy od dnia fiskalizacji kasy) obowiązkowemu przeglądowi technicznemu przez właściwy podmiot prowadzący serwis
3.	Zaprzestanie działalności przez podatnika	Trwałe zaprzestanie prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy
4.	Otwarcie likwidacji podatnika	Naruszenie obowiązku, o którym mowa w art. 111 ust. 3a pkt 12 (tj. obowiązku zapewnienia połączenia umożliwiającego przesyłanie danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas) lub art. 111 ust. 3ab ustawy o VAT (tj. obowiązków istniejących, gdy z przyczyn niezależnych od podatnika nie jest możliwe zapewnienie połączenia umożliwiającego przesyłanie danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas)
5.	Ogłoszenie upadłości podatnika	
6.	Sprzedaż przedsiębiorstwa lub zakładu (oddziału), jeżeli następca prawny nie będzie dokonywał sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych za pomocą kas rejestrujących	
7.	Dokonanie przez podatnika odliczenia ulgi na zakup kas z naruszeniem warunków korzystania z tej ulgi (określonych w § 2 i 3 poprzedniego rozporządzenia w sprawie ulgi na zakup kas)	

Podatnicy, którzy zaprzestaną używania kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii w związku z zakupem kas online, do czego będą zobowiązani na podstawie w art. 145b ust. 1 tej ustawy, nie muszą zwracać ulgi na zakup kas starego typu (art. 6 ustawy zmieniającej z 15 marca 2019 r.). Tak będzie również wtedy, gdy kasy będą użytkowane krócej niż trzy lata. Dotyczy to jednak tylko podatników, którzy zostali wymienieni jako zobowiązani do wymiany kas ze względu na rodzaj wykonywanych czynności. Gdyby podatnik bez obowiązku ustawowego chciał wymienić kasę przed upływem trzech lat, będzie zobowiązany do zwrotu ulgi na jej zakup i nie będzie mu przysługiwała ulga na zakup nowej kasy online.

Rozdział XII

Deklaracja i ewidencja JPK_VAT, 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. Nowa ewidencja i deklaracja VAT w formacie JPK_V7

Podatnicy rozliczający się miesięcznie wysyłają w pełnym zakresie co miesiąc JPK_VM do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego dotyczą (art. 109 ust. 3b ustawy o VAT). Natomiast podatnicy rozliczający się kwartalnie:

- 1) za pierwszy i drugi miesiąc kwartału będą przysyłać plik JPK_VK jedynie w części dotyczącej ewidencji VAT,
- 2) za ostatni miesiąc kwartału będą przysyłać pliki JPK_VK z wypełnionymi obiema częściami (art. 109 ust. 3c ustawy o VAT).

JPK_VAT z deklaracją można podpisać:

- podpisem kwalifikowanym (polskim lub innego kraju UE),
- profilem zaufanym,
- danymi autoryzującymi.

W formacie JPK_V7 nie są wysyłane pozostałe deklaracje VAT: VAT-12, VAT-8, VAT-9M, VAT-10, VAT-11, VAT-13, VAT-14, VAT-21, VAT-23, VAT-26, VAT-UE, VAT-UEK, VAT-R, VAT-Z oraz VIN-R i VIU-R, VII-R, VII-RP, a także VIN-D, VIU-D i VII-DO.

1.1. Zasady prowadzenia ewidencji sprzedaży VAT

Zasady prowadzenia ewidencji reguluje rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych za-

wartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług, zwane dalej rozporządzeniem. Ponadto MF wydało broszurę informacyjną, w której również wyjaśnia zasady wypełniania PK_V7 z deklaracją.

Techniczne zasady wypełniania JPK_V7 według MF

Lp.	Czego dotyczy	Jak wpisywać do ewidencji
1.	Wielkość liter	Wielkości liter nie mają znaczenia.
2.	Wpisywanie numerów dowodów księgowych	Numery dowodów sprzedaży oraz dowodów zakupu należy ująć w całości, zgodnie z ich oryginalną pisownią. Nie należy pomijać części oznaczeń takich dokumentów.
3.	Wpisywanie wartości liczbowych	■ wartości należy wpisać ciągiem cyfr, nie można używać separatorów dla tysięcy (np. spacji). Jako separatora miejsc dziesiętnych można używać wyłącznie kropki „.”; ■ kwoty w części dotyczącej ewidencji podawane są z dokładnością do dwóch miejsc po przecinku – o ile występują (np. 12345.56); ■ kwoty w części dotyczącej deklaracji zaokrągla się do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych; ■ wszystkie wielkości ujemne poprzedza się znakiem minus „-”.
4.	Wpisywanie dat	Daty podajemy w formacie RRRR-MM-DD (np. 2020-04-30).
5.	Wpisywanie numerów NIP	NIP należy zapisywać w ewidencji jako ciąg kolejno po sobie następujących cyfr lub liter, bez spacji i innych znaków rozdzielających oraz poprzez wyodrębnienie literowego kodu kraju do osobnego pola przeznaczonego na ten kod.
6.	Uzupełnianie pól obowiązkowych	Gdy nie mamy danych obowiązkowych, np. NIP kontrahenta, należy wpisać „BRAK”.
7.	Uzupełnianie pól opcjonalnych	Zapisów dokonuje się wyłącznie w przypadku wystąpienia wymaganej informacji, a w pozostałych przypadkach pole pozostaje puste
8.	Uzupełnianie pól fakultatywnych	Zapisów dokonuje się dobrowolnie; w przypadku braku zapisu (np. numer telefonu kontaktowego) pole pozostaje niewypełnione.

JPK_V7 należy również wtedy wysyłać, gdy podatnik nie dokona żadnych transakcji ani zakupów.

WAŻNE! Jak wynika z objaśnień MF, w przypadku tzw. ewidencji „zerowej” (brak transakcji sprzedaży w okresie rozliczeniowym) w polu LiczbaWierzySprzedazy należy wykazać wartość „0” oraz w polu PodatekNależny wartość „0.00”.

MF wyjaśniło także zasady dokonywania korekt ewidencji wysłanych w formacie JPK.

Zasady dokonywania korekt części ewidencyjnej w strukturze JPK_V7M i JPK_V7K według MF

Lp.	Czego dotyczy	Zasada
1.	Korekta wysłanego pliku JPK	Dokonując korekty przesłanej ewidencji, należy złożyć nowy, kompletny oraz zawierający poprawione dane plik XML. Niedopuszczalne jest złożenie pliku zawierającego jedynie dane korygowane.
2.	Zapisy w ewidencji wpisów korygujących, gdy nie wpływają na wysokość podatku należnego i naliczonego	Jeśli podatnik przesłał JPK, to korekty błędnego wpisu niewpływającego na wysokość podatku należnego lub naliczonego dokonuje się poprzez jego wystornowanie, tj. wpisanie ze znakiem przeciwnym całego wpisu oraz ponowne dodanie prawidłowego wpisu z podaniem pierwotnego numeru dokumentu (np. DowodSprzedazy, NrKontrahenta lub NazwaKontrahenta). Natomiast gdy podatnik jeszcze nie przesłał pliku za dany okres rozliczeniowy, dopuszczalne jest ujęcie tylko jednego zapisu z poprawnymi danymi.
3.	Zapisy w ewidencji wpisów korygujących, gdy wpływają na wysokość podatku należnego	Dokumenty korygujące, będące podstawą do zmniejszenia albo zwiększenia podstawy opodatkowania lub podatku należnego („in plus” lub „in minus”), należy ująć w ewidencji z numerem dokumentu korygującego za ten okres, za który zgodnie z przepisami ustawy o VAT powinna nastąpić korekta.
4.	Zapisy w ewidencji wpisów korygujących, gdy wpływają na wysokość podatku naliczonego	Dokumenty korygujące, będące podstawą do zmniejszenia albo zwiększenia podatku naliczonego „in plus” lub „in minus”, należy ująć w ewidencji z numerem dokumentu korygującego. W przypadku korekty podatku naliczonego „in minus”, jeżeli zgodnie z przepisami ustawy dokument pierwotny oraz korygujący można ująć w ewidencji za jeden okres rozliczeniowy, dopuszczalne jest ujęcie wyłącznie dokumentu pierwotnego pomniejszonego o wartości z dokumentu korygującego. Wpisując korekty dokumentów wpływających na wysokość podatku naliczonego „in plus”, jeżeli zgodnie z przepisami ustawy dokument pierwotny oraz korygujący można ująć w ewidencji za jeden okres rozliczeniowy, wyłącznie dokument pierwotny powiększony o wartość dokumentu korygującego. Gdy nabywca nie ma faktury korygującej, wpisuje korektę na podstawie dokumentu wewnętrznego z kodem WEW.

Ewidencja musi zawierać dane pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku i sporządzenie informacji podsumowującej.

1.2. Wpisywanie do ewidencji sprzedaży ewidencjonowanej na kasie

Od 1 października 2020 r. zmieniły się zasady wpisywania sprzedaży paragonowej do ewidencji i JPK_V7. Faktury wystawione do paragonu wpisujemy zawsze, niezależnie od tego, czy mają NIP kupującego. Sprzedaż zaewidencjonowana na kasie podlega także oznaczeniom kodami GTU i transakcyjnymi, gdy podstawą wpisu jest faktura. Jeśli podstawą wpisu jest raport kasowy, to nie wpisujemy kodów GTU i transakcyjnych.

Zapisywanie sprzedaży ewidencjonowanej na kasie w nowym JPK u sprzedawcy

Sposób dokumentowania sprzedaży ewidencjonowanej na kasie	Dokument, na podstawie którego dokonujemy wpisu	Stosowane oznaczenie w ewidencji i nowym JPK
Tylko paragon bez NIP nabywcy	Raport kasowy (zbiorczy wpis całej sprzedaży zaewidencjonowanej na kasie w danym miesiącu w podziale na stawki VAT i zwolnienia).	Kod RO – oznaczenie raportu kasowego, na podstawie którego dokonano wpisu; w JPK_V7 to oznaczenie będziemy podawać w polu TypDokumentu poprzez wybór tego kodu. WAŻNE! Gdy sprzedaż jest zaewidencjonowana na podstawie raportu kasowego, nie stosujemy kodów GTU i kodów transakcyjnych.
Paragon z NIP kupującego uznany za fakturę uproszczoną (do 450 zł)	Podstawą wpisu jest tylko raport kasowy (zbiorczy wpis całej sprzedaży zaewidencjonowanej na kasie w danym miesiącu w podziale na stawki VAT i zwolnienia).	Kod RO – oznaczenie raportu kasowego, na podstawie którego dokonano wpisu; w JPK to oznaczenie będziemy podawać w polu TypDokumentu poprzez wybór tego kodu.
Paragon i faktura	Dokonujemy dwóch wpisów: 1) na podstawie raportu kasowego (zbiorczy wpis całej sprzedaży zaewidencjonowanej na kasie w danym miesiącu w podziale na stawki VAT i zwolnienia), 2) na podstawie faktury w miesiącu jej wystawienia, bez względu na to, czy zawiera NIP kupującego.	Stosujemy następujące oznaczenia: 1) RO – do raportu kasowego, 2) FP oraz kody GTU i transakcyjne, gdy dokumentują towary i usługi przypisane do tych kodów – do faktury. WAŻNE! Zastosowanie kodu FP powoduje, że sprzedaż z tej faktury nie jest wykazywana w sumach kontrolnych i w części deklaracyjnej JPK_V7.

Nabywca, który otrzyma fakturę wystawioną do paragonu lub paragon z jego NIP uznany za fakturę uproszczoną, nie musi wpisywać specjalnych oznaczeń, gdy będzie odliczał z tych dokumentów VAT. Stosuje standardowe oznaczenia przewidziane dla faktur zakupu.

1.3. Zasady stosowania kodów w ewidencji

W ewidencji trzeba wpisywać również dodatkowe oznaczenia dla transakcji oraz dokumentów sprzedaży.

1.3.1. Kody towarowe

Kody towarowe dotyczą ewidencji sprzedaży będącej podstawą do ustalenia VAT należnego. Nie wpisują ich kupujący po stronie ewidencji zakupów. Ponadto kody towarowe nie dotyczą:

- sprzedaży ewidencjonowanej na kasie,
- zakupów, dla których podatnikiem jest nabywca, np. WNT.

Oznaczeniu podlegają tzw. towary i usługi wrażliwe. Są to przede wszystkim wyroby akcyzowe, towary wymienione w zał. nr 15 do ustawy objęte obowiązkowym split payment. Podatnicy powinni rozważyć wpisywanie tych kodów już na etapie fakturowania lub dokumentów magazynowych. Zapewne ułatwi to prowadzenie ewidencji.

W JPK_V7 faktury dokumentujące dostawy towarów i świadczenia usług wskazanych w § 10 ust. 3 rozporządzenia oznaczane są kodami GTU_01 – GTU_13. W JPK_V7 pola te wypełnia się dla całej faktury. Należy zaznaczyć „1” we właściwych polach odpowiadających symbolom od GTU_01 do GTU_13, w przypadku wystąpienia dostawy towaru lub świadczenia usługi na ewidencjonowanym dokumencie, bez wyodrębniania poszczególnych wartości, kwot podatku itp.

Pole pozostanie puste, gdy dany towar lub usługa nie wystąpiły na dokumencie.

Kody GTU w ewidencji JPK_V7

Lp.	Rodzaj transakcji lub powiązań	Numer kodu GTU
1	2	3
1.	dostawy napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2%, piwa oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5% (CN 2203-2208)	GTU_01
2.	dostawa towarów, o których mowa w art. 103 ust. 5aa ustawy o VAT	GTU_02

1	2	3
3.	dostawa olejów opałowych nieujętych w poz. 2 tabeli, olejów smarowych i pozostałych olejów (CN od 2710 19 71 do 2710 19 83 i CN od 2710 19 87 do 2710 19 99, z wyłączeniem smarów plastycznych zaliczonych do kodu CN 2710 19 99), olejów smarowych (CN 2710 20 90) oraz preparatów smarowych (CN 3403, z wyłączeniem smarów plastycznych objętych tą pozycją)	GTU_03
4.	dostawa wyrobów tytoniowych, suszu tytoniowego, płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym	GTU_04
5.	dostawa odpadów – wyłącznie określonych w poz. 79–91 załącznika nr 15 do ustawy o VAT	GTU_05
6.	dostawa urządzeń elektronicznych oraz części i materiałów do nich, wyłącznie określonych w poz. 7, 8, 59–63, 65, 66, 69 i 94–96 załącznika nr 15 do ustawy, a także folii typu stretch określonej w poz. 9 tego załącznika	GTU_06
7.	dostawa pojazdów oraz części (CN ex 8701–8708)	GTU_07
8.	dostawa metali szlachetnych oraz nieszlachetnych – wyłącznie określonych w poz. 1 załącznika nr 12 do ustawy oraz w poz. 12–25, 33–40, 45, 46, 56 i 78 załącznika nr 15 do ustawy o VAT	GTU_08
9.	dostawa produktów leczniczych, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych, wyłącznie objętych obowiązkiem zgłoszenia, o którym mowa w art. 37av ust. 1 ustawy z 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne	GTU_09
10.	dostawa budynków, budowli i gruntów oraz ich części i udziałów w prawie własności, a także przeniesienie prawa do rozporządzania budynkami, budowlami i gruntami oraz ich częściami i udziałami w prawie własności jak właściciel, zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o VAT	GTU_10
11.	usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, o których mowa w ustawie z 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz.U. z 2021 r. poz. 332)	GTU_11
12.	świadczenie usług o charakterze niematerialnym, wyłącznie: ■ doradczych, w tym doradztwa prawnego i podatkowego oraz doradztwa związanego z zarządzaniem (PKWiU 62.02.1, 62.02.2, 66.19.91, 69.20.3, 70.22.11, 70.22.12, 70.22.13, 70.22.14, 70.22.15, 70.22.16, 70.22.3, 71.11.24, 71.11.42, 71.12.11, 71.12.31, 74.90.13, 74.90.15, 74.90.19), ■ usług w zakresie rachunkowości i audytu finansowego (PKWiU 69.20.1, 69.20.2),	GTU_12

1	2	3
	■ usług prawnych (PKWiU 69.1), ■ usług zarządczych (PKWiU 62.03, 63.11.12, 66.11.19, 66.30, 68.32, 69.20.4, 70.22.17, 70.22.2, 90.02.19.1), ■ usług firm centralnych (PKWiU 70.1), ■ usług marketingowych lub reklamowych (PKWiU 73.1), ■ usług badania rynku i opinii publicznej (PKWiU 73.2), ■ usług badań naukowych i prac rozwojowych (PKWiU 72) oraz ■ usług w zakresie pozaszkolnych form edukacji (PKWiU 85.5)	
13.	świadczenie usług transportowych i gospodarki magazynowej (PKWiU 49.4, 52.1)	GTU_13

1.3.2. Oznaczenie procedur w ewidencji

Oprócz kodów towarowych oznaczenia będą musiały mieć wymienione w rozporządzeniu procedury.

Oznaczenie procedur w ewidencji sprzedaży

Lp.	Nazwa procedury	Kod transakcyjny
1	2	3
1.	■ wewnątrzwspólnotowa sprzedaż na odległość towarów, które w momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu znajdują się na terytorium kraju, oraz ■ świadczenie usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, o których mowa w art. 28k ustawy o VAT, na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce pobytu na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju	EE – do rozliczenia za ostatni okres rozliczeniowy 2021 r. WSTO_EE – od rozliczenia za styczeń 2022 r.
2.	istniejące powiązania między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą, o których mowa w art. 32 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, z wyjątkiem dostaw towarów oraz świadczenia usług, gdy powiązania między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego, lub ich związkami	TP
3.	wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów dokonane przez drugiego w kolejności podatnika VAT w ramach transakcji trójstronnej w procedurze uproszczonej	TT_WNT
4.	dostawy towarów poza terytorium kraju dokonanej przez drugiego w kolejności podatnika VAT w ramach transakcji trójstronnej w procedurze uproszczonej	TT_D

1	2	3
5.	świadczenie usług turystyki opodatkowanych na zasadach marży zgodnie z art. 119 ustawy o VAT	MR_T
6.	dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, opodatkowane na zasadach marży zgodnie z art. 120 ustawy o VAT	MR_UZ
7.	wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów następująca po imporcie tych towarów w ramach procedury celnej 42 (import)	I_42
8.	wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów następująca po imporcie tych towarów w ramach procedury celnej 63 (import)	I_63
9.	transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu, opodatkowany zgodnie z art. 8a ust. 1 ustawy o VAT	B_SPV
10.	dostawy towarów oraz świadczenia usług, których dotyczy bon jednego przeznaczenia, na rzecz podatnika, który wyemitował bon zgodnie z art. 8a ust. 4 ustawy o VAT	B_SPV_DOSTAWA
11.	świadczenie usług pośrednictwa oraz innych usług dotyczących transferu bonu różnego przeznaczenia, opodatkowanych zgodnie z art. 8b ust. 2 ustawy o VAT	B_MPV_PROWIZJA
12.	dostawy towarów dokonane przez podatnika ułatwiającego te dostawy za pomocą interfejsów elektronicznych, który nie korzysta z procedury szczególnej OSS lub IOSS albo odpowiadających im regulacji innych państw członkowskich Unii Europejskiej, dla których miejscem dostawy jest terytorium kraju	IED od rozliczenia za styczeń 2022 r.

WAŻNE! Od rozliczenia za lipiec 2021 r. transakcji objętych obowiązkiem stosowania mechanizmu podzielonej płatności nie oznaczamy kodem MPP.

W JPK_V7, tak jak dla kodów GTU, pola wypełnia się dla całego dokumentu poprzez zaznaczenie „1” w każdym z pól odpowiadających symbolom, w przypadku wystąpienia danej procedury na ewidencjonowanym dokumencie, bez wyodrębniania poszczególnych wartości, kwot podatku itp. Gdy procedury nie będzie, pole pozostanie puste.

Powstaje pytanie, czy wymienione kody transakcji wpisujemy tylko w ewidencji sprzedaży, która służy do ustalenia VAT należnego. Z analizy § 10 rozporządzenia możemy wysnuć taki wniosek, gdyż określa on tylko informacje, co ma zawierać ewidencja, pozwala-

jące na prawidłowe rozliczenie podatku należnego. Zasady stosowania kodów wynikają z tego przepisu. Natomiast zasady prowadzenia ewidencji zakupu reguluje § 11 rozporządzenia i tam przewidziano odrębne kody procedur dla ewidencji zakupów.

Kod stosowany w ewidencji zakupów

Lp.	Rodzaj zakupów, które trzeba oznaczyć kodem	Rodzaj oznaczenia
1.	podatek naliczony z tytułu importu towarów, w tym importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a ustawy	IMP

1.3.3. Oznaczenie dowodów sprzedaży

Również sprzedawcy będą musieli oznaczać niektóre wystawione przez siebie dowody sprzedaży. Tych kodów na szczęście nie jest dużo. Dotyczą sprzedaży dokumentowanej na kasie oraz dokumentów zbiorczych.

Oznaczenie dowodów sprzedaży

Lp.	Rodzaj dowodu sprzedaży	Rodzaj oznaczenia
1.	dokument zbiorczy wewnętrzny zawierający sprzedaż z kas rejestrujących	RO
2.	dokument wewnętrzny, np. wystawiony w przypadku nieodpłatnego przekazania towaru, podlegającego VAT	WEW
3.	faktura dotycząca sprzedaży zaewidencjonowanej na kasie fiskalnej	FP

W JPK_V7 oznaczenie te należy podawać w polu TypDokumentu przez wybór odpowiedniego oznaczenia. Pole to będzie wypełniane tylko w przypadku wystąpienia w danym okresie rozliczeniowym wymienionego dowodu. W przypadku braku wymienionych oznaczeń pole pozostaje puste.

1.3.4. Kody oznaczeń dowodów zakupu

Liczba kodów, które trzeba wpisywać po stronie ewidencji zakupów, jest zdecydowanie mniejsza. Obowiązek ten dotyczy dowodów zakupu. Są to trzy kody.

Oznaczenie dowodów zakupu

Lp.	Rodzaj dowodu zakupu	Rodzaj oznaczenia
1	2	3
1.	faktura VAT RR wystawiona dla rolnika ryczałtowego	VAT_RR

1	2	3
2.	dokument wewnętrzny MF jako przykład takiego dokumentu podaje przypadek dokonania rocznej korekty podatku naliczonego w związku ze zmianą współczynnika odliczenia podatku naliczonego.	WEW
3.	faktura wystawiona przez podatnika będącego dostawcą lub usługodawcą, który wybrał metodę kasową rozliczeń VAT	MK

W JPK_V7 w polu DokumentZakupu oznaczenie dowodu zakupu wykazuje się przez wybór odpowiedniego oznaczenia dowodu, gdy w danym okresie rozliczeniowym wystąpi ten dowód. W przypadku braku wymienionych oznaczeń pole pozostaje puste.

1.4. Przesyłanie korekty ewidencji

Z kolei w art. 109 ust. 3e ustawy o VAT jest określony obowiązek przesłania korekty ewidencji (w ramach pliku JPK_V7). Obowiązek ten powstanie, gdy w przesłanej ewidencji pojawią się błędy albo dane niezgodne ze stanem faktycznym lub w przypadku zmiany danych w tej ewidencji. Korekty trzeba będzie dokonać w terminie 14 dni od dnia stwierdzenia tych nieprawidłowości.

Ponadto wprowadzone zostały regulacje mające na celu zobligowanie podatników do dołożenia większej staranności przy wypełnianiu pliku JPK_V7, zwłaszcza w zakresie części ewidencyjnej. Z nowych przepisów wynika:

- 1) uprawnienie naczelnika urzędu skarbowego do wezwania do skorygowania stwierdzonych w przesłanej ewidencji błędów, które uniemożliwiają przeprowadzenie weryfikacji prawidłowości transakcji (art. 109 ust. 3f ustawy o VAT),
- 2) 14-dniowy termin (liczony od dnia doręczenia wezwania, o którym mowa w punkcie 1) na przesłanie przez podatnika skorygowanej ewidencji w zakresie błędów wskazanych w wezwaniu lub złożenie wyjaśnień wskazujących, że ewidencja nie zawiera błędów, o których mowa w wezwaniu (art. 109 ust. 3g ustawy o VAT),
- 3) kara pieniężna w wysokości 500 zł za każdy błąd, nakładana w formie decyzji na podatników, którzy:
 - nie prześlą skorygowanej ewidencji,
 - nie złożą wyjaśnień lub
 - złożą wyjaśnienia po terminie albo w złożonych wyjaśnieniach nie wykażą, że ewidencja nie zawiera błędów, o których mowa w wezwaniu (art. 109 ust. 3h ustawy o VAT).

Kara nie będzie jednak nakładana na podatników będących osobami fizycznymi prowadzącymi działalność gospodarczą, którzy za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe lub przestępstwo skarbowe (art. 109 ust. 3i ustawy o VAT). Na uiszczenie kary pieniężnej podatnicy będą mieć 14 dni od dnia doręczenia decyzji (art. 109 ust. 3k ustawy o VAT). To, czy kara zostanie nałożona, będzie zależało od uznania organu podatkowego.

1.5. Terminy składania deklaracji

Oprócz formularzy podstawowych JPK_V7M/JPK_V7K ustawodawca przewidział jeszcze kilkanaście innych, dla których przewidziano różne terminy składania. Zasady składania tych formularzy przedstawia tabela.

Wykaz obowiązujących formularzy VAT

Oznaczenie deklaracji	Termin złożenia	Kto składa
1	2	3
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, lub osoba niebędąca podatnikiem dokonujący 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
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	Podatnicy, którzy z tytułu importu stosują pojedyncze pozwolenia

1	2	3
	importu towarów, nie później jednak niż przed złożeniem JPK_V7M/JPK_V7K	
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 i przemieszczają towary w procedurze call-off stock (zob. pkt 4).
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 terytorium kraju lub jeżeli nie podlega rejestracji, a jest użytkowany na terytorium kraju. Podatnicy dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu, gdy składają deklarację VAT-10
VAT-26 Informacja o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej	Od 1 października 2021 r. do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym poniesiono pierwszy wydatek związany z użytkowaniem samochodu (do 30 września składamy w terminie 7 dni od dnia poniesienia pierwszego wydatku).	Podatnicy podatku od towarów i usług wykorzystujący wyłącznie do działalności gospodarczej pojazdy samochodowe, dla których obowiązani są prowadzić ewidencję przebiegu pojazdów

1	2	3
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, tracą 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 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	Podatnicy podatku od towarów i usług
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
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 silnikowego

1	2	3
VAT-CS Zawiadomienie o prowadzeniu magazynu wykorzystanego w procedurze call-off stock	14 dni od pierwszego wprowadzenia	Podatnicy prowadzący magazyn

Oprócz tych formularzy są również specjalne przewidziane dla specjalnych procedur OSS i IOSS, które możemy stosować od 1 lipca 2021 r.

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.

2. 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.

2.1. 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, zidentyfikowanych 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;
- 5) dokonali przemieszczenia towarów w ramach procedury call-off stock na terytorium innego kraju UE.

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 78

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 79

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 80

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 świadczenia 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.

2.2. 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 81

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, gdy uzyska dokumenty potwierdzające prawo do stawki 0%.

WAŻNE! Informacja podsumowująca nie może być składana za okresy kwartalne. Ponadto obowiązkowo musi być składana w formie elektronicznej.

2.3. 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) lub przemieszczenia towarów, które spowodowałyby 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.

2.3.1. 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. Nie składa wtedy informacji podsumowującej.

WAŻNE! Od 1 lipca 2020 r. niezłożenie informacji podsumowującej lub nieterminowe złożenie wymaga złożenia należytych wyjaśnień do naczelnika urzędu skarbowego, aby nie stracić prawa do stawki 0% przy WDT.

Przykład 82

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, gdy uzyska dokumenty uprawniające do opodatkowania dostawy stawką 0% na podstawie art. 42 ust. 1 ustawy o VAT.

Przykład 83

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, po uzyskaniu dokumentów uprawniających do zastosowania stawki 0%.

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 84

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 za maj poprzez „wyzerowanie” dostawy krajowej (korekta „in minus”),
- deklarację 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%.

2.3.2. 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). Wyjątek dotyczy przypadków, gdy przemieszczenie następuje w ramach procedury call-off stock.

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 doko-

nanych 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. Jednak w takim przypadku zdaniem organów podatkowych należy złożyć wyjaśnienia. W interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 października 2018 r. (sygn. 0114-KDIP1-2.4012.445.2018.2.RM) czytamy:

MF

W analizowanej sprawie, z uwagi na brak numeru VAT dostawcy towaru Wnioskodawca nie będzie miał możliwości wykazania dokonanej transakcji w informacji podsumowującej. Wobec tego, Wnioskodawca winien wykazać w poz. 23 deklaracji VAT-7 [poz. K_23 i P_23 JPK_V7 – przyp. red] wartość dokonanego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i jednocześnie odrębnie wyjaśnić rozbieżności pomiędzy danymi zawartymi w złożonej deklaracji i w informacji podsumowującej. Jeśli bowiem transakcja została uznana za wykonaną na terytorium innego państwa członkowskiego, polski podatnik, nie mając możliwości wykazania tej transakcji w informacji podsumowującej VAT-UE w formie elektronicznej (z uwagi na brak numeru UE kontrahenta), powinien złożyć pisemne wyjaśnienie o braku identyfikacji kontrahenta, podając szczegółowe dane identyfikacyjne dostawcy towaru.

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).

2.3.3. 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.

waniu 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 85

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 86

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 87

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.

3. 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 rybactwo, 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. 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” (zaznacza kwadrat „tak” w poz. 65 VAT-R), 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.

Natomiast obowiązek rozliczenia VAT powstanie w przypadku:

- przekroczenia wartości sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT,
- wykonywania 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 podatnik 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 podatnik VAT. Potwierdził to również Dyrektor IS w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 13 stycznia 2016 r. (sygn. IBPP1/4512-795/15/MS).

3.1. 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 z 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 podatnik 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. Obowiązku 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.

3.2. 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 mają-

cych związek z wyłudzeniami skarbowymi w rozumieniu art. 119zg pkt 9 Ordynacji podatkowej,

- wobec tego podmiotu sąd orzekł, na podstawie odrębnych przepisów, zakaz prowadzenia działalności gospodarczej.

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).

Z krajowego orzecznictwa sądowego wynika, że fakt wskazania jako siedziby „wirtualnego biura”, czyli adresu użyzonego 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.*

3.3. 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).

3.4. 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 okażą 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,
- wobec tego podatnika sąd orzekł, na podstawie odrębnych przepisów, zakaz prowadzenia działalności gospodarczej.

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 wyłudzaniu 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 ustawy – Prawo przedsiębiorców na okres co najmniej sześciu kolejnych miesięcy lub
- będąc obowiązany do złożenia deklaracji VAT, nie złożył takich deklaracji za trzy kolejne miesiące bądź jeden kwartał, 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.

3.4.1. 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 88

Piotr Dębowski, będący czynnym podatnikiem VAT, zawiesił wykonywanie działalności gospodarczej na okres powyżej sześciu miesięcy, tj. od 1 lutego do 30 września, co zgłosił w CEIDG. Naczelnik urzędu skarbowego z dniem 1 lutego 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 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). W pozostałym okresie (od 1 lutego do 9 marca oraz od 18 marca do 30 września) podatek był wykreślony z rejestru podatników.

Założmy, że 1 października podatek wznowi działalność gospodarczą w CEIDG. Z tym dniem zostanie on ponownie zarejestrowany jako podatek VAT czynny bez konieczności składania zgłoszenia VAT-R.

3.4.2. 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 w przypadku, gdy istniał obowiązek ich złożenia. Podatnik musi liczyć się z wykreśleniem go z rejestru podatników VAT, jeśli pomimo istniejącego obowiązku nie złożył:

- miesięcznych deklaracji VAT za trzy kolejne miesiące,
- kwartalnych deklaracji VAT za kwartał.

Wykreślenie to nie nastąpi, jeżeli w wyniku wezwania przez właściwego dla podatnika naczelnika urzędu skarbowego podatek udowodni, że prowadzi opodatkowaną działalność gospodarczą, oraz złoży niezwłocznie brakujące deklaracje.

Jeśli natomiast okaże się, że podatek 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 podatek 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 wprawdzie składali deklaracje podatkowe, ale deklaracje miesięczne VAT złożone za sześć kolejnych miesięcy lub deklaracje kwartalne 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).

3.4.3. Wykreślenie podatnika spowodowane udziałem w oszustwie podatkowym

Powodem wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT może być także jego udział w oszustwie podatkowym. 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.

3.5. Biała lista podatników VAT

Ustawodawca uregulował w art. 96b ustawy o VAT przepisy określające zasady funkcjonowania tzw. białej listy. Natomiast przepisy dotyczące sankcji za naruszenie obowiązku zapłaty na rachunek z białej listy znajdują się w innych ustawach. Sankcje dla VAT określa art. 117ba Ordynacji podatkowej. Wynika z niego, że nabywca będący podatnikiem VAT może odpowiadać solidarnie całym swoim majątkiem wraz z dostawcą towarów lub usługodawcą zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny za jego zaległości podatkowe w VAT. Odpowiedzialność dotyczy części VAT proporcjonalnie przypadającej na tę dostawę towarów lub to świadczenie usług potwierdzone fakturą, za którą zapłata została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów zwanym białą listą.

Odpowiedzialność solidarną może ponieść także podmiot, który jest obowiązany do pobrania należności od nabywcy za transakcje potwierdzone fakturą z naliczonym VAT i przekazania jej sprzedawcy. Odpowiada solidarnie całym swoim majątkiem wraz ze sprzedawcą za jego zaległości podatkowe w części VAT proporcjonalnie przypadającej na tę należność, jeżeli dokonał jej zapłaty na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów.

Od tej zasady ustawodawca przewidział wyjątki. Zostały określone w art. 117ba § 3 Ordynacji podatkowej. Od 1 lipca 2020 r. jest pięć wyjątków od tej zasady.

Przypadki, gdy nie będzie miała zastosowania solidarna odpowiedzialność za niezapłacony VAT sprzedawcy

Lp.	Przypadki, gdy nabywca nie poniesie solidarnej odpowiedzialności w VAT, dokonując płatności na rachunek spoza białej listy	Uwagi do zmian
1	2	3
1.	Płatność wynika z transakcji innej niż określona w art. 19 Prawa przedsiębiorców.	Z art. 19 Prawa przedsiębiorców wynika, że nie ma obowiązku płatności za fakturę na rachunek bankowy, gdy kwota transakcji nie przekracza 15 000 zł lub strony transakcji nie są przedsiębiorcami. Przed zmianą przepisów wyłączenie to obowiązywało, tylko ustawodawca nie odwoływał się wprost do Prawa przedsiębiorców.
2.	Podatnik złożył przy pierwszej zapłacie należności przelewem na rachunek spoza białej listy zawiadomienie ZAW-NR do właściwego dla niego naczelnika urzędu skarbowego, w terminie 7 dni od dnia zlecenia przelewu. WAŻNE! W okresie trwania epidemii termin na złożenie zawiadomienia ZAW-NR wynosi 14 dni.	Z przepisów Ordynacji wynika, że: ■ wystarczy raz zgłosić rachunek spoza białej listy niezależnie od liczby dokonanych na niego przelewów; do tej pory uprawnienie to wynikało z objaśnień podatkowych MF, ■ zawiadomienie ZAW-NR zgłaszający składa do swojego urzędu skarbowego, a nie – jak do tej pory – do urzędu właściwego dla sprzedawcy. WAŻNE! ZAW-NR należy adresować do urzędu skarbowego właściwego dla składającego zawiadomienie.
3.	Płatność została dokonana przelewem na rachunek banku lub rachunek spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej: ■ służący do dokonywania rozliczeń z tytułu nabywanych przez ten bank lub tę kasę wierzytelności pieniężnych lub ■ wykorzystywany przez ten bank lub tę kasę do pobrania należności od nabywcy towarów lub usługobiorcy za dostawę towarów lub świadczenie usług, potwierdzone fakturą, i przekazania jej w całości albo części dostawcy towarów lub usługodawcy, albo	Przed 1 lipca 2020 r. brak obowiązku sprawdzania wymienionych rachunków na tzw. białej liście wynikał z objaśnień podatkowych MF. Są to rachunki cesyjne, techniczne i przeznaczone do płatności faktoringowych. Jednocześnie banki, SKOK-i oraz podmioty będące wystawcami faktury zostały zobowiązane, aby wraz z informacją o numerze rachunku do zapłaty przekazywać podatnikowi informację, że rachunek wskazany do zapłaty jest rachunkiem, którego nie trzeba sprawdzać na białej liście.

1	2	3
	■ prowadzony przez ten bank lub tę kasę w ramach gospodarki własnej, niebędący rachunkiem rozliczeniowym – jeżeli, odpowiednio, bank, spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa lub podmiot będący wystawcą faktury wraz z informacją o numerze rachunku do zapłaty przekazali podatnikowi informację, że rachunek wskazany do zapłaty jest tego rodzaju rachunkiem.	
4.	Płatność została dokonana z zastosowaniem split payment.	Zasada ta ma też zastosowanie do sankcji w PIT i CIT.
5.	Płatność wynika z faktury dokumentującej czynności z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu towarów, importu usług lub dostawy towarów rozliczanej przez nabywcę.	Przed 1 lipca 2020 r. brak obowiązku dokonywania płatności za wymienione transakcje na rachunek z białej listy wynikał z objaśnień podatkowych.

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.

Możliwość kwartalnego rozliczenia 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.

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 począwszy 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 15 do ustawy o VAT, chyba że łączna wartość tych czynności bez kwoty podatku nie przekroczyła, w żadnym miesiącu z tych okresów, kwoty 50 000 zł, lub
- 3) którzy w danym kwartale dokonali importu towarów rozliczanego w deklaracji VAT na zasadach określonych w art. 33a ust. 1 ustawy o VAT.

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 JPK_V7K. Za pierwsze dwa miesiące kwartału wypełnia tylko część ewidencyjną. Natomiast za trzeci miesiąc kwartału wysła wypełnioną zarówno część ewidencyjną, jak i deklaracyjną.

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 2021 r. limit ten wynosi 5 418 000 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 komisu – 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 2021 r. limit ten wynosi 203 000 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 (kwoty brutto). 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.

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 kwartalnej, 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 ureguluje 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 89

Podatnik, który posiada status małego podatnika i stosuje kasową metodę rozliczania VAT, w maju 2021 r. wykonał wizytówki dla innego podmiotu (czynnego podatnika

VAT). Załóżmy, że nabywca wizytówek nie zapłaci za towar w drugim kwartale. Wówczas sprzedawca nie wykaże tej sprzedaży w deklaracji za drugi kwartał. 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.

Przykład 90

Sprzedawca rozliczający się metodą kasową 10 stycznia 2021 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 za trzeci kwartał 2021 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 tzw. białej listy podatników.

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 (zob. interpretacje indywidualne: Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 20 czerwca 2014 r., sygn. IBPP2/443-266/14/WN, oraz 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,
- transferu bonów jednego przeznaczenia,
- dostaw towarów dokonywanych na rzecz podatnika ułatwiającego dostawę towarów przy użyciu interfejsu elektronicznego oraz dostaw dokonywanych przez tego podatnika (art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT).

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 91

Spółka Alfa, sprzedająca towary, wybrała kasowe rozliczenie od drugiego kwartału. 10 kwietnia nabyła towary w Niemczech. W tym samym dniu niemiecki sprzedawca wystawił fakturę. Spółka uregulowała należność 10 maja. Obowiązek podatkowy powstał 10 kwietnia, 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 chwili otrzymania zapłaty. 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 92

Jan Kowalski świadczy usługi budowlane i ewidencjonuje obrót na kasie rejestrującej. Wybrał kasowe rozliczenie jako mały podatnik. 15 kwietnia wykonał usługę na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności i w tym dniu zaewidencjonował ją na kasie rejestrującej. Należność otrzymał 30 maja. Dlatego pomniejszy dane z raportu za kwiecień o wartość tej usługi i doliczy ją do raportu za maj.

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 zawi-

domił 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 93

Przedsiębiorca rozlicza VAT metodą kasową na podstawie deklaracji kwartalnej. W sierpniu obrót uzyskany przez podatnika od początku roku wraz z VAT przekroczył limit i przedsiębiorca utracił status małego podatnika w trzecim kwartale. Z tego powodu, począwszy od października, 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 kwartalne. 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 zdecyduje 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 JPK_V7K. W takim przypadku za dwa pierwsze miesiące kwartału należy wypełnić i wysłać tylko część ewidencyjną, a za 3 miesiąc zarówno część ewidencyjną, jak i deklaracyjną.

Aby mały podatnik mógł korzystać z rozliczania VAT za okresy kwartalne, musi o wyborze tej metody powiadomić na piśmie 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 94

ALFA Sp. z o.o. od 1 lipca chciałaby rozliczać VAT za okresy kwartalne. Chcąc skorzystać z tej metody rozliczania VAT, powinna zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego o swoim wyborze najpóźniej w terminie do 25 sierpnia.

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 przesuwa 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 części ewidencyjnej JPK_V7 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.

Do utraty kwartalnych rozliczeń może dojść również, gdy dokumentujemy dostawy towarów z załącznika nr 15 do ustawy o VAT oraz gdy rozliczamy import w deklaracji VAT.

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 łodzi wycieczkowych oraz podobnych jednostek pływających, zaprojektowanych głównie do przewozu osób; pełnomorskich promów wszelkiego rodzaju (CN 8901 10 10),
 - pełnomorskich tankowców (CN 8901 20 10),
 - pełnomorskich chłodniowców, innych niż objęte podpozycją 8901 20 (CN 8901 30 10),
 - pozostałych jednostek pływających pełnomorskich do przewozu towarów oraz pozostałych jednostek pływających pełnomorskich do przewozu zarówno osób, jak i towarów, z wyłączeniem barek morskich bez napędu (CN ex 8901 90 10),
 - pełnomorskich statków rybackich, pełnomorskich statków przetwórci oraz pełnomorskich pozostałych jednostek pływających do przetwarzania lub konserwowania produktów rybołówstwa (CN 8902 00 10),
 - pchaczy pełnomorskich (CN 8904 00 91) i holowników pełnomorskich (CN ex 8904 00 10),
 - pełnomorskich lodołamaczy (CN ex 8906 90 10);
- 2) używanych na morzu statków ratowniczych morskich (CN ex 8905 90 10) i łodzi ratunkowych (CN ex 8906 90 10);
- 3) jednostek pływających używanych do rybołówstwa przybrzeżnego (CN ex 8902 00 90);
- 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.

1. Warunki stosowania stawki 0% do WDT

WDT podlega opodatkowaniu stawką 0%, ale jej zastosowanie jest obwarowane wieloma warunkami.

1.1. Rejestracja VAT UE sprzedawcy i nabywcy

Rejestracja sprzedawcy. Warunkiem wystąpienia WDT nie jest rejestracja VAT UE sprzedawcy (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(15) lub jego aktualizację. Zaznaczenie kwadratu 59 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 obecnie podatnik może zostać szybciej wykreślony z rejestru VAT UE. Podatnik, który złoży za trzy kolejne miesiące lub za kwartał deklaracje VAT, 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). Wykaz przypadków, gdy podatnik może zostać wykreślony z rejestru podatników VAT, został określony w art. 96 ust. 9 i 9a ustawy o VAT i jest ciągle poszerzany.

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.

Rejestracja nabywcy. 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. Od 1 lipca 2020 r. dodatkowym warunkiem zastosowania stawki 0% jest podanie tego numeru przez nabywcę dostawcy. Jednak jak czytamy w notach wyjaśniających Komisji Europejskiej do wprowadzonych zmian:

KE (...) przepisy nie określają dokładnie sposobu przekazywania numeru identyfikacyjnego VAT między umawiającymi się stronami. Należy zatem pozostawić decyzję na ten temat umawiającym się stronom i nie ograniczać jej żadnymi wymogami formalnymi (np. wymogiem korzystania z określonego dokumentu). Podobnie jak określono powyżej w kontekście art. 36a ust. 2 DV, jeżeli dostawca uwzględnił numer identyfikacyjny VAT swojego klienta na fakturze, można uznać, że klient podał swój numer identyfikacyjny VAT dostawcy.

Aby sprawdzić, czy kupujący jest zarejestrowanym podatnikiem VAT UE, należy wejść na portal http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=pl.

Powstaje pytanie, czy po zmianach od lipca 2020 r., w przypadku gdy nabywca nie posiada tego numeru w chwili wystawienia faktury (np. czeka na nadanie numeru VAT), oznacza to, że dostawca nie może zastosować stawki 0%. Do tej pory organy podatkowe uznawały, że prawo do zastosowania stawki 0% będzie przysługiwało, gdy warunki do jej zastosowania będą spełnione w chwili składania deklaracji. Z wydanych objaśnień KE, wynika że prawo do zastosowania stawki 0% nie przysługuje:

KE Jeżeli w momencie wystawiania przez dostawcę faktury nabywca nie jest w stanie podać dostawcy numeru identyfikacyjnego VAT, ponieważ organy podatkowe nadal rozpatrują wniosek nabywcy o nadanie takiego numeru (...).

Na szczęście nie oznacza to, że podatnik traci prawo do zastosowania stawki 0%. Gdy nabywca uzyska numer identyfikacyjny VAT, sprzedawca może dokonać korekty faktury.

Polskie organy podatkowe nie wypowiedziały się do tej pory na ten temat.

1.2. Złożenie informacji podsumowującej

Od 1 lipca 2020 r. dodany został nowy warunek stosowania stawki 0% do WDT. Dostawa musi być prawidłowo wykazana w informacji podsumowującej VAT-UE. Stawka 0% nie ma zastosowania, jeżeli:

- 1) podatnik nie dopełnił obowiązku wykazania WDT w informacji podsumowującej VAT-UE lub terminowego złożenia informacji podsumowującej VAT-UE z wykazaną WDT, lub

2) złożona informacja podsumowująca nie zawiera prawidłowych danych dotyczących WDT.

Zasady te nie mają zastosowania, jeżeli podatnik należycie na piśmie wyjaśnił uchybienie naczelnikowi urzędu skarbowego.

Z przepisów nie wynika przy tym, co należy rozumieć przez należyte wyjaśnienie uchybienia naczelnikowi urzędu skarbowego. Należy uznać, iż należywym wyjaśnieniem uchybienia jest wyjaśnienie go w sposób obiektywnie uzasadniający jego wystąpienie.

Ustawodawca nie wskazuje przy tym okoliczności uzasadniających, które mogą być powoływane przez podatników korzystających z omawianej możliwości. W konsekwencji teoretycznie nie istnieją w tym zakresie ograniczenia. Taką okolicznością jest np. późniejsze otrzymanie dokumentów potwierdzających prawo do zastosowania stawki 0% (nie wykazujemy w informacji WDT, dopóki nie mamy dokumentów potwierdzających prawo do stawki 0%).

Przykłady takich uchybień wskazała KE w wydanych wyjaśnieniach:

- KE** *Niemniej jednak można wyjść z założenia, że w sytuacjach wymienionych poniżej uchybienie dostawcy jest należyście uzasadnione (chyba, że organy podatkowe mają powody, by przypuszczać, że uchybienie stanowi element oszustwa), pod warunkiem że po dostrzeżeniu błędu, który powoduje uchybienie, dostawca ten błąd naprawi:*
- *dostawca przypadkowo popełnił błąd i nie uwzględnił zwolnionej dostawy wewnątrzwspólnotowej w informacji podsumowującej obejmującej okres, w którym dostawa miała miejsce, ale uwzględnił ją w informacji podsumowującej obejmującej kolejny okres;*
 - *dostawca uwzględnił zwolnioną dostawę wewnątrzwspólnotową w informacji podsumowującej obejmującej okres, w którym dostawa miała miejsce, ale popełnił nieumyślny błąd w odniesieniu do wartości przedmiotowej dostawy;*
 - *przedsiębiorstwo, które nabyło towary, ma po restrukturyzacji nową nazwę i nowy numer identyfikacyjny VAT, ale stara nazwa i stary numer identyfikacyjny VAT nadal funkcjonują w krótkim okresie przejściowym. W informacji podsumowującej dostawca omyłkowo uwzględnił transakcje dokonane z wykorzystaniem starego numeru identyfikacyjnego VAT.*

1.3. Dokumentacja uprawniająca do zastosowania stawki 0%

Kolejnym z warunków stosowania stawki 0% do WDT jest posiadanie przez podatnika w swojej dokumentacji dowodów, że towary będące przedmiotem WDT zostały wywiezione z Polski i dostarczone do nabywcy na terytorium innego niż Polska państwa członkowskiego.

Powstaje pytanie, kiedy powinno nastąpić uzyskanie, czy też wejście w posiadanie takich dowodów. Otóż powinno to nastąpić przed upływem terminu do złożenia deklaracji za dany okres rozliczeniowy, czyli okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu WDT. Niespełnienie tego warunku nie wyłącza jednak definitywnie możliwości zastosowania stawki 0% do WDT. Brzmienie przepisów art. 42 ust. 12 ustawy o VAT pozwala na przesunięcie oceny, czy omawiany warunek jest spełniony, na kolejny okres rozliczeniowy. Jednocześnie późniejsze otrzymanie wymaganych dokumentów uprawnia do opodatkowania WDT stawką 0% w drodze korekty. Zasady te nie uległy zmianie.

Natomiast od 1 stycznia 2020 r. obowiązują dwie grupy przepisów określających zasady, na jakich podatnicy chcący zastosować stawkę 0% do WDT mogą dokumentować fakt, że towary będące przedmiotem takiej dostawy zostały wywiezione z Polski i dostarczone do nabywcy na terytorium innego państwa członkowskiego. Są to:

- 1) przepisy zawarte w art. 42 ustawy o VAT,
- 2) przepisy art. 45a rozporządzenia 282/2011.

Nie zmieniła tego również nowelizacja z 28 maja 2020 r. Dlatego podatnikom przysługuje prawo do wyboru jednej z tych grup przepisów, według których będą postępować. Potwierdza to również MF w wydanych objaśnieniach podatkowych.

1.3.1. Stosowanie polskich przepisów

W przypadku stosowania polskich przepisów warunkiem opodatkowania WDT stawką 0% jest m.in. posiadanie przez podatnika w swojej dokumentacji dowodów, że towary będące przedmiotem WDT zostały wywiezione z Polski i dostarczone do nabywcy na terytorium innego państwa członkowskiego. O tym, jakie są to dokumenty, decyduje sposób dokonania oraz przedmiot dostawy. Przedstawia to tabela. Wykaz tych dokumentów nie uległ zmianie od 1 lipca 2020 r.

Dowody potwierdzające wywiezienie towarów z Polski do nabywcy w innym kraju UE według przepisów polskich

Rodzaj wywozu	Dowody	Podstawa prawna
1	2	3
przewóz zlecany przewoźnikowi lub spedytorowi	1) dokumenty przewozowe 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, oraz 2) specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku	art. 42 ust. 3 ustawy o VAT

1	2	3
wywóz towarów z wykorzystaniem własnego transportu dostawcy lub nabywcy	1) specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku, 2) dokument zawierający dane określone przepisami art. 42 ust. 4 pkt 1–5 ustawy o VAT	art. 42 ust. 4 ustawy o VAT
wewnątrzwspólnotowe dostawy nowych środków transportu bez użycia innego środka transportu (przewozowego)	1) specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku, 2) dokument wywozu sporządzany na formularzu VAT-22	art. 42 ust. 5 ustawy o VAT

Zdarza się, że dokumenty wymienione w tabeli (w art. 42 ust. 3–5 ustawy o VAT) nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju towarów. W takich przypadkach podatnik może posłużyć się dodatkowo innymi dokumentami pomocniczymi, które wskażą, że nastąpiła dostawa wewnątrzwspólnotowa. Jest to w szczególności:

- 1) korespondencja handlowa z nabywcą, w tym jego zamówienie,
- 2) dokumenty dotyczące ubezpieczenia lub kosztów frachtu,
- 3) dokument potwierdzający zapłatę za towar, z wyjątkiem przypadków, gdy dostawa ma charakter nieodpłatny lub zobowiązanie jest realizowane w innej formie, w takim przypadku – inny dokument stwierdzający wygaśnięcie zobowiązania,
- 4) dowód potwierdzający przyjęcie przez nabywcę towaru na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

Podkreślić przy tym należy, że katalog ten jest katalogiem przykładowym. W konsekwencji w celu potwierdzenia wywiezienia towarów z terytorium kraju i dostarczenia ich do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego mogą być również wykorzystywane inne dokumenty pomocnicze.

1.3.2. Stosowanie przepisów unijnych

Z przepisów art. 45a rozporządzenia 282/2011 wynika, że sposób dokumentowania dostarczenia towarów do nabywcy na terytorium innego państwa UE zależy od tego, czy towary zostały wysłane lub przetransportowane przez:

- sprzedawcę lub osobę trzecią działającą na jego rzecz (np. przez firmę transportową działającą na zlecenie sprzedawcy)
- nabywcę lub osobę trzecią działającą na jego rzecz (np. przez firmę transportową działającą na zlecenie nabywcy).

Wykaz tych dowodów przedstawia tabela.

Dowody potwierdzające wywiezienie towarów z Polski do nabywcy w innym kraju UE według przepisów unijnych

Sposób transportu towarów	Sposób dokumentowania, który pozwala domniemywać, że towary zostały dostarczone	Rodzaj dopuszczalnych dowodów
Towary zostały wysłane lub przetransportowane przez sprzedawcę lub przez osobę trzecią działającą na jego rzecz	Sprzedawca musi posiadać: ■ co najmniej dwa niebędące ze sobą w sprzeczności dowody wskazane w pkt 1 kol. 3, które zostały wydane przez dwie różne strony, niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy, albo ■ dowolne, pojedyncze dowody wskazane w pkt 1 kol. 3 wraz z dowolnymi, pojedynczymi, niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami wymienionymi w pkt 2–4 kol. 3, potwierdzającymi wysyłkę lub transport, które zostały wydane przez dwie różne strony, niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy.	1) dokumenty odnoszące się do wysyłki lub transportu towarów, takie jak podpisany list przewozowy CMR, konosament, faktura za towarowy przewóz lotniczy lub faktura od przewoźnika towarów 2) polisa ubezpieczeniowa w odniesieniu do wysyłki lub transportu towarów lub dokumenty bankowe potwierdzające zapłatę za wysyłkę lub transport towarów 3) dokumenty urzędowe wydane przez organ władzy publicznej, na przykład notariusza, potwierdzające przybycie towarów do państwa członkowskiego przeznaczenia 4) poświadczenie odbioru wystawione przez prowadzącego magazyn w państwie członkowskim przeznaczenia, potwierdzające składowanie towarów w tym państwie członkowskim.
Towary zostały wysłane lub przetransportowane przez nabywcę lub przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy	Sprzedawca musi posiadać: ■ pisemne oświadczenie nabywcy potwierdzające, że towary zostały wysłane lub przetransportowane oraz wskazujące państwo członkowskie przeznaczenia towarów; nabywca dostarcza sprzedawcy oświadczenie do dziesiątego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła dostawa, oraz ■ co najmniej dwa niebędące ze sobą w sprzeczności dowody wskazane w pkt 1 kol. 3, które zostały wydane przez dwie różne strony, niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i nabywcy, lub dowolny pojedynczy dowód wskazany w pkt 1 kol. 3 wraz z dowolnymi, pojedynczymi, niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami wskazanymi w pkt 2–4 kol. 3, potwierdzającymi transport lub wysyłkę, które zostały wydane przez dwie różne strony, niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy.	3) dokumenty urzędowe wydane przez organ władzy publicznej, na przykład notariusza, potwierdzające przybycie towarów do państwa członkowskiego przeznaczenia 4) poświadczenie odbioru wystawione przez prowadzącego magazyn w państwie członkowskim przeznaczenia, potwierdzające składowanie towarów w tym państwie członkowskim.

2. 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”.

3. 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.

4. Rozliczenie WDT w JPK_V7

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 następ-

nego 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 NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. Podatnik może wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według:

- ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez EBC 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;
- kursu ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień powstania przychodu, gdy podatnik wybrał przeliczanie na złote zgodnie z zasadami przeliczania wynikającymi z przepisów o podatku dochodowym.

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 o VAT). Gdy podatnik ma prawo do zastosowania stawki 0%, to WDT wpisuje w pozycji K_21 w części ewidencyjnej i P_21 w części deklaracyjnej. 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 o VAT).

Rozliczenie kwartalne. 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 95

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	W deklaracji za II kwartał ze stawką 0%
Po 25 lipca, ale przed upływem 25 października	Koryguje deklarację za II kwartał i wykazuje dostawę ze stawką 0%
Po 25 października	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

Rozliczenie miesięczne. 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. Koryguje również deklarację za okres, w którym rozliczył dostawę ze stawką krajową.

Przykład 96

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	W deklaracji za kwiecień ze stawką 0%
Po 25 maja, ale przed upływem 25 czerwca	W deklaracji za kwiecień ze stawką 0%, składając korektę tej deklaracji
Po 25 czerwca, ale przed upływem 25 lipca	W deklaracji za kwiecień ze stawką 0%, składając korektę tej deklaracji
Po 25 lipca	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).

5. Rozliczenie w informacji podsumowującej

Podatnicy dokonujący WDT mają obowiązek składania dodatkowo informacji podsumowującej. 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: rozdział XII pkt 2.3.1).

6. Korekta dostaw wewnątrzwspólnotowych

W przypadku faktur korygujących dostawy wewnątrzwspólnotowe sposób rozliczenia zależy od tego, czy jest to faktura korygująca „in plus” czy „in minus”. Od 1 stycznia 2021 r., aby rozliczyć fakturę korygującą „in minus” w przypadku WDT, nie musimy posiadać dokumentacji potwierdzającej uzgodnienie i spełnienie warunków korekty, tak jak nie musieliśmy posiadać przed 2021 r. potwierdzeń odbioru faktury korygującej. W wydanych objaśnieniach podatkowych dotyczących SLIM VAT MF potwierdził, że taką fakturę rozliczamy w miesiącu jej wystawienia. Do tej pory MF w wydanych interpretacjach uznawał często, że zależy to od przyczyny wystawienia korekty.

Natomiast faktury korygujące „in plus”, tak jak krajowe, rozliczamy w zależności od tego, kiedy powstała przyczyna korekty. Nie może być jednak rozliczona wcześniej niż pierwotna transakcja. Obecnie wynika to już z przepisów ustawy o VAT (art. 29a ust. 17 i 18).

Rozliczenie faktur korygujących WDT

Rodzaj faktury korygującej	Przyczyna korekty	Okres, za który należy rozliczyć fakturę korygującą
Faktura korygująca „in minus”	Naprawienie błędu, np. rachunkowego	W rozliczeniu za okres, w którym wystawiono korektę
Faktura korygująca „in minus”	Nowe okoliczności, np. zwrot towarów, rabat	W rozliczeniu za okres, w którym wystawiono korektę
Faktura korygująca „in plus”	Naprawienie błędu, np. rachunkowego	W rozliczeniu za okres, w którym wykazano pierwotną fakturę
Faktura korygująca „in plus”	Nowe okoliczności, nieznane w chwili wystawiania faktury pierwotnej, np. zmiana ceny	W rozliczeniu za okres, kiedy powstała przyczyna korekty, ale nie wcześniej niż za miesiąc, w którym wykazano pierwotną fakturę.

7. 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, 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, oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 16 listopada 2016 r., sygn. 2461-IBPP4.4512.97.2016.1.LG).

Rozdział XV

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT), wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość (WSTO)

(art. 9, 10, 11, 20, 22, 22a i 28p 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: rozdział XIV) 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 rozlicza VAT należny, 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 VAT-R lub jego aktualizację i zaznaczyć kwadrat w poz. 60.

1.3. Przemieszczenie własnych towarów

Przemieszczenie własnych towarów z innego kraju UE do Polski może powodować obowiązek 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 wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość
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

1	2
4.	Towary mają być przedmiotem czynności odpowiadającej eksportowi towarów dokonanej przez tego podatnika na terytorium państwa członkowskiego, z którego są przemieszczane na terytorium kraju
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, gdy nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE (patrz: rozdział XII pkt 2.3).

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. Gdy podatnik ma status VAT UE, np. z tytułu dokonywania WDT, nie musi ponownie się rejestrować. 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. Jednak podstawą wpisu do JPK_V7 musi być faktura otrzymana od zagranicznego kontrahenta, chyba że nabywca nie otrzyma faktury przed terminem rozliczenia VAT.

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 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. Nawet gdy podatnik wybrał stosowanie wspólnego kursu dla VAT i PIT/CIT, to w tym przypadku stosuje kurs przewidziany tylko dla VAT.

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.

Obecnie brak jest regulacji, które wprost wskazywałyby, jak rozliczać korekty dotyczące WNT. W praktyce dominuje stanowisko, popierane przez organy podatkowe, że korekty dokonujemy w zależności od przyczyny tej korekty, przy czym w odniesieniu do przyczyn zaistniałych po dokonaniu transakcji korekta jest dokonywana za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę korygującą.

MF postanowił uregulować kwestię korekt „in minus”. W ramach pakietu SLIM VAT 2 od 1 października 2021 r. dotychczasowa praktyka zostanie usankcjonowana. Z przepisów ustawy o VAT będzie wynikało, że jeżeli korekta spowodowana jest przyczynami powstałymi:

- już na etapie zawarcia danej transakcji (np. błędnie określona cena, ilość), to powinna ona zostać rozliczona w deklaracji podatkowej za okres, w którym rozliczona została pierwotna transakcja (korekta wsteczna),
- po dokonaniu transakcji (przykładowo zaistniały nowe okoliczności transakcji, takie jak udzielenie dodatkowego rabatu czy skonta itp.), to korekta powinna być dokonana „na bieżąco”, w deklaracji podatkowej za miesiąc, w którym zaistniała przyczyna obniżenia podstawy opodatkowania. Taki przypadek będzie miał miejsce, gdy przyczyna korekty powstała później i nie była możliwa do przewidzenia w momencie rozliczenia pierwotnej transakcji. Jeżeli zatem podatnik dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów otrzyma od swojego kontrahenta rabat, np. w styczniu – korekty podstawy opodatkowania powinien dokonać w deklaracji składanej za styczeń.

Jednocześnie jednak korekta wsteczna nie dotyczy sytuacji, gdy mechanizm transakcji od początku przewiduje możliwość korekty, ale fakt jej wystąpienia jest uzależniony od spełnienia dodatkowych warunków ustalonych przez strony. W takim przypadku, tj. jeśli korekta była możliwa do przewidzenia w momencie wystawienia faktury pierwotnej, ale uzależniona od spełnienia dodatkowego warunku – należy przyjąć, że korekta następuje w rozliczeniu za okres, w którym ziszczą się dodatkowe warunki (korekta „na bieżąco”).

Terminy rozliczenia korekt WNT

Powód dokonania korekty	Termin rozliczenia korekty	Kurs waluty*
1	2	3
Zwrot towaru	W rozliczeniu za okres, kiedy dokonano zwrotu, gdy kontrahent nie wystawił faktury, chyba że sprzedawca ma potwierdzić przyjęcie zwrotu, to wtedy w rozliczeniu za dzień przyjęcia zwrotu	Z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania zwrotu, gdy kontrahent nie wystawił korekty albo dzień w którym potwierdzono przyjęcie zwrotu
Pomyłka w cenie	W rozliczeniu za okres, kiedy rozliczono pierwotną dostawę	Jak w przypadku pierwotnej transakcji
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 za	Z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury korygującej lub dokonania zapłaty, gdy kontrahent nie wystawił korekty

1	2	3
	płaty, może zastosować skonto za ten okres, jeśli spełnia warunki	
Udzielone rabaty i premie	W rozliczeniu za okres, kiedy uzyskano prawo do rabatu lub premii, nawet gdy kontrahent nie wystawił korekty, pod warunkiem posiadania dowodów ich uzyskania	Z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury korygującej lub uzyskania rabatu, gdy kontrahent nie wystawił korekty
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

* Zasady stosowania kursów walut do korekt nie są uregulowane w ustawie o VAT. Nadal pojawiają się interpretacje, gdzie w przypadku korekt „in minus” WNT organy uznają że należy stosować historyczny kurs mimo, że korekta jest rozliczana na bieżąco.

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).

W rozliczeniu za okres, kiedy powstał obowiązek podatkowy, lub w trzech następnych miesiącach możemy odliczyć VAT należny, który stanowi podatek naliczony, gdy zakup jest związany ze sprzedażą opodatkowaną. Jeśli rozliczamy się kwartalnie, mamy dwa dodatkowe kwartały na rozliczenie VAT naliczonego na bieżąco, nie przez korektę deklaracji,

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	Z 14 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów, jeśli jest to dzień roboczy.	W deklaracji za miesiąc, w którym przypada 15 dzień miesiąca następującego po miesiącu, w któ-

1	2	3	4
	towary (patrz: pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23 lutego 2021 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4012.663.2020.2.MAZ)	Jeżeli nie, to kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego 15 dzień miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów	rym dokonano dostawy towarów, lub w trzech następnych miesiącach
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 trzech 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 trzech 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 trzech 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. 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 obowiązek 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.

TSUE w wyroku z 18 marca 2021 r. w sprawie C-895/19 A uznał, że warunek w polskiej ustawie o VAT, uzależniający odliczenie VAT naliczonego w deklaracji za ten sam

okres co VAT należny od rozliczenia VAT należnego, nie później niż w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym dla nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy, za niezgodny z dyrektywą VAT. To oznacza, że podatnicy nie muszą go stosować przy rozliczeniu VAT. W ramach pakietu SLIM VAT 2 warunek ten zostanie usunięty (zmiana wejdzie w życie od następnego dnia po publikacji go w Dz.U.).

Po zmianach prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu WNT będzie powstawało w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy, pod warunkiem że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu tych transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek, oraz otrzyma fakturę, bez względu na to, kiedy to nastąpi. Jednak brak faktury w terminie trzech miesięcy nadal będzie zobowiązywał do korekty, jeżeli rozliczono WNT. Po jej otrzymaniu będzie można dokonać rozliczenia VAT naliczonego w deklaracji za okres, kiedy powstał obowiązek podatkowy, a nie bieżącej, jak dotychczas.

Gdy WNT dokonał podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT UE, ma także obowiązek złożenia informacji podsumowującej, jeśli dostawca jest również podatnikiem VAT UE. Zasady wypełniania informacji podsumowujących zostały omówione w rozdziale XII pkt 2.

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. Obecnie, 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 za-

rejestrowani jako podatnicy VAT UE, składają również informacje podsumowujące za okres, za który powstał obowiązek podatkowy.

4. Wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość

Od 1 lipca 2021 r. pojęcie sprzedaży wysyłkowej zostało zastąpione wewnątrzwspólnotową sprzedażą towarów na odległość. Będziemy przez to rozumieć dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym wtedy, gdy dostawca uczestniczy pośrednio w transporcie lub wysyłce towarów, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy, który jest:

- a) podatnikiem podatku od towarów i usług lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od towarów i usług, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, lub
- b) podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów odpowiadającego wewnątrzwspólnotowemu nabyciu towarów, o którym mowa w art. 9 ustawy o VAT, lub
- c) każdym innym podmiotem niebędącym podatnikiem.

Należy ponadto zwrócić uwagę, że aby dana dostawa została uznana za WSTO, transakcja musi być dokonana albo na rzecz osoby niebędącej podatnikiem VAT (konsumenta), albo na rzecz nabywcy (będącego podatnikiem lub osobą prawną niebędącą podatnikiem), w przypadku którego wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów nie podlegają opodatkowaniu VAT. Należy zatem uznać, że katalog podmiotów mogących być nabywcami w transakcjach WSTO nie uległ przy tym zmianie w porównaniu z instytucją sprzedaży wysyłkowej.

4.1. Towary mogące być przedmiotem WSTO

Zasady przewidziane dla sprzedaży wysyłkowej nie mają zastosowania, gdy przedmiotem dostawy są:

- nowe środki transportu, których nabycie kupujący rozlicza jako WNT, niezależnie od tego czy jest podatnikiem VAT,
- towary instalowane lub montowane z próbnym uruchomieniem lub bez niego – dla których miejscem dostawy jest zawsze kraj montażu, gdy nie mamy do czynienia z prostym montażem,
- towary opodatkowane według procedury marży.

W obecnym stanie prawnym ustawodawca nie wyłącza z WSTO dostaw wyrobów akcyzowych. Dostawa w ramach WSTO dotyczy towarów, które znajdują się na terytorium UE. Mogą być to towary wyprodukowane w UE lub towary, które:

- zostały już dopuszczone do swobodnego obrotu w UE i

- znajdują się na jej terytorium oraz są dostarczane nabywcom w UE. Towary w składach celnych muszą najpierw zostać dopuszczone do swobodnego obrotu w UE, zanim nastąpi ich jakakolwiek późniejsza sprzedaż w UE.

4.2. Ustalanie miejsca dostawy

Miejscem dostawy, a tym samym opodatkowania, będzie, tak jak do tej pory, miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia wysyłki lub transportu do nabywcy. Od tej zasady został przewidziany wyjątek. Towary będą mogły być opodatkowane w kraju sprzedawcy, jeśli:

- 1) posiada siedzibę działalności gospodarczej, a w razie braku takiej siedziby – stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, tylko na terytorium jednego państwa członkowskiego,
- 2) są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego, w którym sprzedawca ma siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania albo zwykłe miejsce pobytu,
- 3) nie został przekroczony limit sprzedaży.

Od 1 lipca 2021 r. zmianie uległy zasady ustalania tego limitu w porównaniu z obecnym stanem prawnym. W każdym kraju limit wynosi tyle samo, to jest 10 000 euro. Dla polskiego sprzedawcy w przeliczeniu jest to 42 000 zł. Jest to kwota netto, czyli pomniejszona o polski VAT lub podatek od wartości dodanej. Dostawy będą opodatkowane w kraju sprzedawcy, gdy:

- suma całkowitej wartości dostaw towarów wysyłanych lub transportowanych na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia w ramach WSTO oraz
- całkowita wartości usług elektronicznych, nadawczych, telekomunikacyjnych, świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami,

pomniejszona o kwotę podatku lub podatku od wartości dodanej, nie przekroczy w roku podatkowym lub w poprzednim roku podatkowym kwoty 10 000 euro (42 000 zł). Jak z tego wynika, do limitu wliczamy także wartość wymienionych usług, jeśli również wykonujemy je na rzecz osób niebędących podatnikami z tego kraju UE.

Ustalenie limitu na poziomie 10 000 euro oznacza, że limity zostały znacznie obniżone. Do tej pory wynosiły 35 000 albo 100 000 euro lub ich równowartość, w zależności od kraju. Od 1 lipca 2021 r. próg dotyczący WSTO wynosi 10 000 euro rocznie i obejmuje całą sprzedaż towarów na odległość na rzecz nabywców we wszystkich państwach członkowskich UE oraz obrót z tytułu świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych. Nie ustala się limitu odrębnie dla każdego kraju.

4.3. Wybór opodatkowania dostaw w kraju przeznaczenia towarów

Mimo nieprzekroczenia limitu sprzedaży do danego kraju sprzedawca może wybrać opodatkowanie dostaw w kraju przeznaczenia towarów. Z projektu objaśnień podat-

kowych wynika, że wybór nie może dotyczyć tylko jednego kraju, co oznacza, że dla pozostałych krajów nie można rozliczać VAT w Polsce. Aby dokonać wyboru, należy złożyć zawiadomienie do naczelnika urzędu skarbowego w terminie do 10 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonujemy tego wyboru. Zawiadomienie będzie składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej, do naczelnika urzędu skarbowego. Minister Finansów został zobowiązany do udostępnienia na swojej platformie wzoru takiego zawiadomienia. Jest to VAT-29.

4.4. Zasady opodatkowania sprzedaży w kraju przeznaczenia towarów

Podatnik, który wybierze opodatkowanie w kraju przeznaczenia towarów lub będzie do tego zmuszony po przekroczeniu limitu, od 1 lipca 2021 r. ma dwie opcje:

- rejestrację i rozliczanie VAT w kraju przeznaczenia towarów; ma wtedy obowiązek w terminie 30 dni od dnia dokonania pierwszej dostawy towarów po skorzystaniu z wyboru przedstawić naczelnikowi urzędu skarbowego dokument potwierdzający zawiadomienie właściwego organu podatkowego w państwie członkowskim innym niż Polska o zamiarze rozliczania w tym kraju VAT od WSTO;
- wybór nowej procedury VAT-OSS.

Pierwsza opcja jest znana podatnikom już obecnie i sprawia wiele problemów. Nowością będzie możliwość skorzystania z procedury VAT-OSS. Podatnik będzie mógł złożyć zgłoszenie informujące o zamiarze skorzystania z procedury unijnej w państwie członkowskim identyfikacji. Dla podatnika mającego siedzibę w Polsce będzie to Polska. Zawiadomienie składa do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście. Procedura unijna ma zastosowanie do wszystkich dostaw towarów lub każdego świadczenia usług objętych tą procedurą, dokonywanych przez podatnika na terytorium Unii Europejskiej.

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 zagranicznym kontrahentom, 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 sposo-

bu 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) sposób przyporządkowania transportu do łańcucha dostaw zależy od tego, gdzie są transportowane towary. Dlatego gdy transport odbywa się:
 - poza UE, wysyłka lub transport są przyporządkowane dostawie dokonanej dla nabywcy, który wysyła 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”. Ustalenie, do której dostawy przypisać transport, sprawia najwięcej problemów. Analiza orzeczeń i interpretacji prowadzi do następujących wniosków:

- reguły Incoterms nie mogą mieć przesądzającego znaczenia dla ustalenia, której z dostaw przypisać transport wewnątrzwspólnotowy (zob. wyrok NSA z 17 lipca 2018 r., sygn. akt I FSK 1528/16);
- jeśli przedmiot dostawy jest wysyłany lub transportowany przez drugiego w kolejności podatnika VAT lub na jego rzecz z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego, to wysyłkę lub transport należy przyporządkować dostawie dokonanej przez pierwszego uczestnika obrotu na rzecz drugiego uczestnika transakcji, chyba że co innego wynika z warunków dostawy (wyrok TSUE z 16 grudnia 2010 r., w sprawie C-430/09, Euro Tyre Holding BV);
- gdy organizatorem transportu jest ostatni uczestnik tych transakcji, to dostawą ruchomą jest dostawa na jego rzecz, natomiast poprzedzające ją dostawy były dostawami nieruchomymi (zob. wyrok NSA z 5 marca 2015 r., sygn. akt I FSK 188/14);
- gdy transport organizuje pierwszy w łańcuchu dostaw, a prawo do dysponowania towarem przechodzi na nabywcę – zarówno w pierwszej, jak i w drugiej dostawie – w państwie przeznaczenia towarów, po ich przetransportowaniu do ostatecznego odbiorcy, to pierwsza dostawa jest ruchoma (pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 grudnia 2018 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.734.2018.2.KT).

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 27 listopada 2018 r. (sygn. 0114-KDIP1-2.4012.744.2018.1.KT) wyjaśnił, jak należy rozumieć pojęcie „organizacja transportu”:

MF *Pojęcie „organizacji” transportu – przyjęte w praktyce stosowania ww. przepisów przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne – nie zostało zdefiniowane w przepisach ustawy. W takiej sytuacji należy posłużyć się orzecznictwem, przede wszystkim wspólnotowym, i przywołać opinię Rzecznika Generalnego J. Kokotta, wydaną w sprawie EMAG Handel Eder OHG o sygn. C-245/04, gdzie stwierdza się m.in., że to podmiot zlecający transport decyduje zasadniczo o tym, kiedy towar znajduje się w określonym miejscu, również jeśli do transportu angażowane są osoby trzecie. Zatem to podmiot, który zleca i organizuje transport, jest odpowiedzialny za towar, a w konsekwencji za prawidłowe określenie skutków podatkowych wynikających z przemieszczenia transgranicznego towaru.*

- w ramach UE, z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego, to wysyłka lub transport tych towarów są przyporządkowane wyłącznie dostawie dokonanej do podmiotu pośredniczącego. Od tej zasady istnieje jeden wyjątek. Gdy podmiot pośredniczący przekaze swojemu dostawcy numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych nadany mu przez państwo członkowskie, z którego towary są wysyłane lub transportowane, wysyłkę lub transport przypisuje się wyłącznie dostawie dokonanej przez tego pośrednika. W przypadku tych dostaw nie trzeba oceniać warunków umowy, aby ustalić, która transakcja jest ruchoma.

Ustawodawca jednocześnie zdefiniował, co należy rozumieć przez podmiot pośredniczący. Przez podmiot pośredniczący rozumie się innego niż pierwszy w kolejności dostawcę towarów, który wysyła lub transportuje towar samodzielnie albo za pośrednictwem osoby trzeciej działającej na jego rzecz.

- 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.

Od 1 października 2021 r. zostanie wprowadzona regulacja, która w przypadku eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów określi wyraźnie, której dostawie należy przypisać wysyłkę lub transport, gdy w transakcji łańcuchowej podmiotem organizującym transport jest nie nabywca, który dokonuje także dostawy towarów, lub podmiot pośredniczący, lecz pierwszy w kolejności dostawca (tj. pierwszy podmiot w łańcuchu) oraz ostatni nabywca (tj. ostatni podmiot w łańcuchu). Zdaniem MF takie rozwiązanie nie wpłynie na obecnie stosowaną praktykę, jednak zwiększy pewność prawną podmiotów biorących udział w transakcjach łańcuchowych.

W przypadku towarów będących przedmiotem dostawy łańcuchowej, które są wysyłane lub transportowane z terytorium kraju na terytorium państwa trzeciego albo z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego przez:

- 1) pierwszego dostawcę, wysyłkę lub transport będzie się przyporządkowywać jego dostawie;
- 2) ostatniego nabywcę, wysyłkę lub transport będzie się przyporządkowywać dostawie dokonanej do tego nabywcy.

1.1. Transakcja trójstronna rozliczana według procedury uproszczonej

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 dostawy w ramach procedury uproszczonej oraz nazwę i adres ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej (osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej, obowiązującej do rozliczenia VAT z tytułu tej transakcji) 3. W JPK_V7 wpisuje to nabycie w poz. K_23 i P_23 oraz P_66. Ponadto transakcja ta będzie oznaczona kodem TT_WNT. 4. Wpisuje wartości dokonanej dostawy w poz. K_11 i P_11 i oznacza kodem TT-D. 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. Miejszem 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 wy-

konaniu prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego urządzenia zgodnie z jego przeznaczeniem, które potencjalny nabywca mógłby wykonać we własnym zakresie.

W piśmie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 maja 2018 r. (sygn. 0114-KDIP1-2.4012.231.2018.1.WH) czytamy:

MF *Przepisy ustawy o VAT nie definiują pojęć „montaż lub instalacja”, niemniej jednak stosownie do cytowanego art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy, do instalacji lub montażu nie zalicza się prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem. Jako „proste czynności”, zdaniem Organu należy rozumieć działania, umożliwiające funkcjonowanie danego towaru/sprzętu, które potencjalny nabywca mógłby wykonać we własnym zakresie. Zatem, za montaż lub instalację należy uznać takie czynności, które wymagają specjalistycznej wiedzy i umiejętności znanych przede wszystkim dostawcy montowanego lub instalowanego towaru/sprzętu.*

Jeśli dostawca oceni, że nie jest to prosty montaż, rozlicza VAT w kraju, w którym ma miejsce montaż.

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.

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 JPK_V7M/JPK_V7K	Tak, obrót wykazujemy w JPK_V7 w pozycji K_11 i P_11.
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;
- 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 WSTO.

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 re-

gulują tej kwestii. Podstawą wpisu do JPK_V7 i tak będzie faktura od zagranicznego kontrahenta.

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 JPK_V7 w poz. K_31 i K_32 oraz P_31 i P_32.

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 kwartałach, gdy rozlicza się kwartalnie. Jeśli rozlicza się za okresy miesięczne ma na rozliczenie dodatkowe trzy miesiące. Po wyroku TSUE warunkiem odliczenia VAT w tym samym miesiącu, co rozliczamy VAT należny, jest tylko wykazanie podatku należnego nawet później niż w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy. W ramach pakietu SLIM VAT 2 zmiana ta zostanie wprowadzona do ustawy.

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 im nadane w momencie sprzedaży (zob. 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 (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 23 maja 2014 r., sygn. IBPP4/443-84/14/LG).

Potwierdzają to również sądy. W wyroku z 10 lutego 2017 r. (sygn. akt I FSK 628/15) NSA uznał, że:

NSA

W sytuacji, gdy tak, jak w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku transport zostanie przerwany, a towar zostanie rozładowany i poddany ulepszeniu na terenie innego kraju członkowskiego, to jak trafnie przyjęto w tej sprawie brak jest podstaw do stwierdzenia, że eksport tych towarów nastąpił z Polski. Nie ma przy tym większego znaczenia wbrew temu co zarzuca się w skardze kasacyjnej to, że towar ten uległ tylko nieznacznej modyfikacji na terenie innego kraju członkowskiego. Samo bowiem rozładowanie towaru w tym celu już może skutkować uznaniem, że transport ten nie miał przymiotu nieprzerwanego.

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. Podatnik może również wybrać stosowanie wspólnego kursu dla VAT i podatku dochodowego. Wtedy przyjmuje średni kurs NBP ogłoszony w ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania przychodu.	
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.	

1	2	3
	Przykład 97 20 maja spółka sprzedawała towar na Ukrainę i w tym też dniu wystawiła fakturę. Towar wywozi firma spedycyjna na zlecenie spółki. Jeśli spółka: – przed upływem 25 czerwca otrzyma dokumenty – rozlicza eksport ze stawką 0% w deklaracji za maj – przed upływem 25 czerwca nie otrzyma dokumentów – nie rozlicza w ogóle tej transakcji w deklaracji za maj – przed upływem 25 lipca otrzyma dokumenty – rozlicza eksport ze stawką 0% w deklaracji za czerwiec – przed upływem 25 lipca 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 98 20 maja spółka sprzedawała 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 dotarły 2 sierpnia, dlatego w deklaracji za sierpień spółka wykaże kwotę 12 000 zł jako eksport opodatkowany stawką 0% i obniży sprzedaż opodatkowaną stawką 23% odpowiednio o kwoty 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. 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. Wprowadzie ustawodawca 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 sześciu 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 eksportu 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 99

Spółka otrzymała w lutym zaliczkę na poczet eksportu towarów. Wywóz powinien nastąpić najpóźniej w sierpniu. W rozliczeniu za luty wykazała tę zaliczkę ze stawką 0%. Będzie miała prawo do zastosowania stawki 0%, jeżeli do 25 października otrzyma dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej. Będzie musiała skorygować rozliczenie i zastosować stawkę 23%, jeśli do 25 października nie otrzyma dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej.

Podatnik, który wyeksportuje towar nawet w terminie dłuższym niż sześć miesięcy, 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 Krajowej Informacji Skarbowej z 20 marca 2018 r., sygn. 0112-KDIL1-3.4012.18.2018.2.PR). Takie stanowisko zajął również WSA w Gliwicach w wyroku z 26 sierpnia 2015 r. (sygn. akt III SA/Gl 1581/14).

2. Import towarów

Zasady wymiaru i poboru VAT z tytułu importu towarów określają przepisy art. 33–40 ustawy o VAT. VAT od importu towarów może być bezpośrednio wpłacany do urzędu skarbowego lub rozliczany w deklaracji VAT. Od 1 lipca 2021 r. zmieniły się zasady rozliczeń importu towarów na rzecz konsumentów w przesyłkach do 150 euro.

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 warunki określone w art. 33a ustawy o VAT.

Importer może na podstawie art. 33a ustawy o VAT wybrać fakultatywną metodę rozliczania podatku, wykazanego w zgłoszeniu celnym lub deklaracji VAT-IM, bezpośrednio w ramach deklaracji VAT. Stosując tę metodę, podatnicy nie muszą – jak w przypadku stosowania zasad ogólnych – wpłacać kwot VAT z tytułu importu towarów bezpośrednio do urzędu. Mogą ten podatek rozliczyć w deklaracji. Podstawą rozliczenia VAT jest zgłoszenie celne lub deklaracja VAT-IM.

2.2.1. Warunki, jakie trzeba spełnić, aby rozliczać import w deklaracji VAT

Z rozliczania VAT z tytułu importu towarów w deklaracji korzystać mogą wszyscy podatnicy zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, którzy spełniają łącznie dwa warunki wskazane w tabeli.

Warunki rozliczania kwot podatku należnego z tytułu importu towarów w deklaracjach VAT

Lp.	Warunek	Uwagi
1	2	3
1.	Przedstawienie naczelnikowi urzędu celno-skarbowego (właściwemu ze względu na siedzibę lub miejsce zamieszkania podatnika, a w przypadku podatników nieposiadających siedziby lub miejsca zamieszkania na terytorium kraju – Naczelnikowi Dolnośląskiego Urzędu Celno-Skarbowego we Wrocławiu) następujących dokumentów: ■ zaświadczeń 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, ■ potwierdzenia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego. wydanych nie wcześniej niż sześć miesięcy przed dokonaniem importu towarów	Złożenie dokumentów nie jest konieczne, jeżeli: ■ naczelnik urzędu celno-skarbowego posiada aktualne dokumenty (art. 33a ust. 3 ustawy o VAT) ■ podatnik zdecyduje się je zastąpić, składanymi pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań, oświadczeniami (art. 33a ust. 2a i 2b ustawy o VAT)

1	2	3
2.	Dokonywanie zgłoszeń celnych przez przedstawiciela bezpośredniego lub pośredniego w rozumieniu przepisów celnych	Warunek ten nie będzie miał zastosowania do podmiotów posiadających pozwolenie na stosowanie uproszczeń, o których mowa w art. 166 oraz w art. 182 UKC i do podmiotów posiadających status upoważnionych przedsiębiorców, tzw. AEO. Podatnicy tacy mogą korzystać z omawianej metody rozliczania VAT z tytułu importu towarów bez dokonywania zgłoszeń przez przedstawiciela bezpośredniego lub pośredniego

2.2.2. Utrata prawa do składania deklaracji kwartalnych przez podatników rozliczających import towarów w deklaracji VAT

Podatnicy rozliczający import towarów w deklaracji są obowiązani do składania deklaracji VAT za okresy miesięczne (art. 99 ust. 3a pkt 3 ustawy o VAT).

Skutki rozliczenia kwoty podatku należnego z tytułu importu towarów w deklaracji VAT zależą od miesiąca kwartału, w którym to nastąpi.

Rozpoczęcie składania deklaracji miesięcznych

Miesiąc, w którym dokonano importu	Rozpoczęcie składania deklaracji miesięcznych	Terminy złożenia deklaracji miesięcznych za miesiące kwartału przekroczenia limitu
Pierwszy miesiąc kwartału	Za pierwszy miesiąc kwartału, w którym dokonano importu	25 dzień miesiąca następującego po zakończeniu każdego miesiąca
Drugi miesiąc kwartału	Za pierwszy miesiąc kwartału, w którym dokonano importu	Za pierwszy i drugi miesiąc kwartału – 25 dzień trzeciego miesiąca kwartału Za trzeci miesiąc kwartału – 25 dzień miesiąca następującego po zakończeniu miesiąca
Trzeci miesiąc kwartału	Miesiąc następujący po kwartale, w którym dokonano importu	Nie dotyczy

Utrata prawa do składania deklaracji kwartalnych powoduje, że składanie deklaracji kwartalnych przez podatnika jest wyłączone przez 12 kolejnych miesięcy następują-

cych po ostatnim miesiącu kwartału, w którym dokonano importu (zob. dodany art. 99 ust. 4a ustawy o VAT).

2.3. Odliczenie VAT od importu towarów

Podatek należny z tytułu importu jest jednocześnie podatkiem naliczonym, który może odliczyć importer, gdy będzie wykorzystywał towary do działalności opodatkowanej. Prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje w okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy (powstał dług celny) z tytułu importu towarów, ale są od tej zasady wyjątki, w zależności od tego, co jest podstawą odliczenia VAT.

Terminy odliczenia VAT od importu towarów

Co jest podstawą odliczania VAT	Kiedy odliczamy VAT
Dokument celny Uwaga! Dokumentami celnymi, o których mowa, są m.in. przekazywane elektronicznie poświadczenia zgłoszeń celnych (PZC).	W okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy (powstał dług celny) z tytułu importu towarów, nie wcześniej niż za okres otrzymania dokumentu celnego. Gdy nie odliczymy VAT za ten okres, możemy to zrobić za 3 następne miesiące (gdy rozliczamy się miesięcznie) lub za 2 następne kwartały (gdy rozliczamy się kwartalnie).
Decyzja celna	W okresie rozliczeniowym, w którym podatnik otrzymał decyzję. Obniżenie kwoty podatku należnego następuje pod warunkiem dokonania przez podatnika zapłaty podatku wynikającego z decyzji. Gdy nie odliczymy VAT za ten okres, możemy to zrobić za 3 następne miesiące (gdy rozliczamy się miesięcznie) lub za 2 następne kwartały (gdy rozliczamy się kwartalnie).
Deklaracja VAT-IM	W okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy (powstał dług celny) z tytułu importu towarów. Gdy nie odliczymy VAT za ten okres, możemy to zrobić za 3 następne miesiące (gdy rozliczamy się miesięcznie) lub za 2 następne kwartały (gdy rozliczamy się kwartalnie).
Podatek należny z tytułu importu wykazany w JPK_V7	W okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy (powstał dług celny) z tytułu importu towarów. Gdy nie odliczymy VAT za ten okres, możemy to zrobić za 3 następne miesiące.
Wpis do rejestru zgłaszającego zgodnie z art. 182 UKC	W rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonał wpisu do rejestru zgłaszającego, pod warunkiem dokonania przez podatnika zapłaty podatku wykazanego w dokumencie celnym stanowiącym zgłoszenie uzupełniające dotyczące tego okresu rozliczeniowego, chyba że rozlicza VAT należny w deklaracji.

Gdy odprawy celnej w imieniu importera dokonuje agencja celna, to o tym, kiedy możemy mówić o otrzymaniu dokumentu celnego, decyduje rodzaj przedstawicielstwa.

Przedstawiciel bezpośredni. Przyjmuje się, że w przypadku przedstawicielstwa bezpośredniego momentem otrzymania dokumentu celnego jest moment otrzymania dokumentu celnego przez przedstawiciela (np. agencję celną), gdyż przy tego rodzaju przedstawicielstwie przedstawiciel działa w imieniu podatnika.

Przedstawiciel pośredni. 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).

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).

WAŻNE! W ewidencji zakupów podatek naliczony od importu należy oznaczyć kodem IMP.

2.4. Przesyłki spoza UE

Od 1 lipca 2021 r. uległy zmianie zasady rozliczania VAT od przesyłek towarów spoza UE. Ustawodawca zdefiniował dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych spoza Unii Europejskiej na terytorium jednego z państw członkowskich jako sprzedaż na odległość towarów importowanych (art. 2 pkt 22b ustawy o VAT).

Według tej definicji przez sprzedaż na odległość towarów importowanych rozumie się dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym gdy dostawca uczestniczy pośrednio w transporcie lub wysyłce towarów, z terytorium państwa trzeciego do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego, który jest:

- a) podatnikiem podatku od towarów i usług lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od towarów i usług, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, lub
- b) podatnikiem podatku od wartości dodanej albo osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów odpowiadającego wewnątrzwspólnotowemu nabyciu towarów, o którym mowa w art. 9 ustawy o VAT, lub
- c) podmiotem niebędącym podatnikiem – pod warunkiem że dostarczane towary nie są nowymi środkami transportu ani towarami montowanymi z próbnym uruchomieniem lub bez niego.

Dla tego rodzaju transakcji zostały przewidziane specjalne zasady ustalania miejsca dostawy, które określa art. 22 ust. 1 pkt 1b i 1c ustawy o VAT i są uzależnione od tego, gdzie się kończy transport.

Jeżeli ma miejsce sprzedaż na odległość towarów importowanych na terytorium państwa członkowskiego:

- inne niż terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy – miejsce dostawy, a tym samym opodatkowania, jest w kraju, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia wysyłki lub transportu do nabywcy;
- zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy – miejscem dostawy, a tym samym opodatkowania, jest terytorium tego państwa członkowskiego, pod warunkiem że podatek lub podatek od wartości dodanej z tytułu dostawy tych towarów ma zostać zadeklarowany w procedurze szczególnej IOSS lub na zasadach odpowiadających tym regulacjom.

Przedstawione zasady ustalania miejsca dostawy nie mają zastosowania do dostaw:

- 1) podlegających opodatkowaniu VAT w procedurze marży;
- 2) podlegających opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu lub wysyłki na zasadach odpowiadających regulacjom dotyczącym procedury VAT marża;
- 3) na aukcji (licytacji) w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu lub wysyłki, jeżeli ich dostawa jest dokonywana przez organizatora aukcji (licytacji) oraz do dostawy tej zastosowano szczególne zasady opodatkowania podatkiem od wartości dodanej obowiązujące w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu lub wysyłki, stosowane do dostaw towarów dokonywanych przez organizatora aukcji (licytacji), wyłączające uznanie dostawy towarów za czynność odpowiadającą wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów. Miejsce dostawy znajduje się wówczas w kraju rozpoczęcia transportu lub wysyłki towarów.

Ustalenie miejsca dostawy na terytorium UE powoduje, że będzie istniał obowiązek rozliczenia VAT od tych transakcji. Sposób opodatkowania będzie zależał od tego, jakie towary będą w przesyłkach. Możemy wyróżnić dwie kategorie towarów, tj.:

- 1) towary umieszczone w przesyłkach inne niż towary podlegające opodatkowaniu akcyzą o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej 150 euro (w 2021 r. jest to 674 zł),
- 2) pozostałe towary.

W praktyce od 1 lipca 2021 r. w przypadku pierwszej kategorii towarów konsument będzie płacić VAT od zakupionych poza UE towarów o niewielkiej wartości (do 150 euro) w jeden z następujących sposobów, tj.:

- 1) na rzecz sprzedającego/interfejsu elektronicznego, który decyduje się na korzystanie z IOSS, przy czym import tych towarów jest zwolniony z VAT;
- 2) przy imporcie do UE, jeśli sprzedawca/interfejs elektroniczny nie zdecyduje się na korzystanie z IOSS. Wtedy rozliczenie będzie się odbywało poprzez:
 - pobór VAT z tytułu importu towarów od odbiorcy (konsumenta) przez osobę przedstawiającą towary organom celnym (poczta, firma kurierska, agencja celna), jeżeli ta osoba postanowi skorzystać z uregulowania szczególnego;
 - stosowanie dotychczasowych procedur celnych, czyli zapłatę VAT na rzecz organów celnych.

W przeciwieństwie zatem do obowiązujących przed zmianą przepisów dotyczących importu towarów, według których VAT był pobierany tylko w momencie importu towarów przez organy celne, gdy zastosuje się procedurę IOSS, dostawca naliczy VAT w momencie sprzedaży towarów oraz zadeklaruje i zapłaci ten podatek globalnie za pośrednictwem tej procedury w państwie członkowskim identyfikacji. W przypadku zastosowania IOSS import towarów o niskiej wartości (do 150 euro) do UE jest zwolniony z VAT, ponieważ VAT jest już zapłacony w momencie sprzedaży. Natomiast w przypadku pozostałych towarów w grę wchodzi jedynie zapłata VAT z tytułu importu towarów na standardowych zasadach określonych przepisami art. 33–40 ustawy o VAT.

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 podatnikiem jest usługobiorca (osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobo-

wości 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:
 - a) 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”;
 - b) 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.

Mimo że może to być trudne do ustalenia dla wpłacającego, organy podatkowe uznają, iż dla ustalenia obowiązku podatkowego znaczenie ma data uznania rachunku świadczącego usługę. W piśmie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 stycznia 2019 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4012.211.2018.2.MS) czytamy:

MF *Skoro zatem w przedmiotowej sprawie Wnioskodawca dokonał zapłaty części kwoty za świadczone usługi (za usługę organizacji praktyk) 22 lutego 2018 r., tj. przed wykonaniem usługi, to należy wskazać, że obowiązek podatkowy – stosownie do art. 19a ust. 8 ustawy – powstał w chwili otrzymania przez kontrahenta hiszpańskiego zapłaty ww. kwoty, a nie jak wskazał Wnioskodawca z chwilą zapłaty. Jak bowiem wskazano obowiązek podatkowy w przypadku o którym mowa w art. 19a ust. 8 ustawy o VAT powstał nie z chwilą zapłaty (z chwilą obciążenia rachunku Wnioskodawcy), lecz z chwilą uznania na rachunku wierzyciela (kontrahenta hiszpańskiego).*

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 wpływają 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 100

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 opodat-

kowania 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 wystawia 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). Po wyroku TSUE uważa się, że nie obowiązuje warunek, iż prawo do rozliczenia VAT naliczonego za okres powstania obowiązku podatkowego od importu usług jest uzależnione od uwzględnienia przez podatnika kwoty podatku należnego z tytułu tej transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek, nie później niż w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych usług powstał obowiązek podatkowy. W wyniku zmian wprowadzony przez pakiet SLIM VAT 2 warunek ten zostanie wykreślony z ustawy o VAT. Podatnik będzie tylko musiał uwzględnić podatek należny, ale bez wskazania terminu, jak to było do tej pory.

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 kwartałów, gdy rozlicza się kwartalnie, albo trzech następnych miesięcy, gdy rozlicza się miesięcznie.

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 bezpośredniej korzyści turysty) oraz usługami własnymi (świadczone 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 nabywanie 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. Niestety TSUE potwierdził to stanowisko. Wyrok TSUE z 19 grudnia 2018 r. w sprawie C-422/17 kończy wieloletni spór dotyczący opodatkowania zaliczek otrzymywanych przez biura podróży. TSUE stwierdził w nim, że:

TSUE (...) w przypadku gdy biuro podróży, podlegające procedurze szczególnej przewidzianej w tych art. 306–310, pobiera zaliczkę na poczet zapłaty za

usługi turystyczne, które będzie świadczyć turyście, podatek od wartości dodanej (VAT) jest wymagalny, zgodnie z owym art. 65, w chwili otrzymania wspomnianej zaliczki, pod warunkiem że w chwili tej świadczone usługi turystyczne są precyzyjnie określone.

A zatem Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej za prawidłowe uznał stanowisko reprezentowane przez organy podatkowe.

Przykład 101

W styczniu biuro podróży otrzymało zaliczkę w kwocie 800 zł na poczet usługi turystyki (zagranicznej wycieczki) składającej się wyłącznie z towarów i usług nabytych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, a więc w całości opodatkowanej w procedurze marży. Spowodowało to powstanie w styczniu obowiązku podatkowego z tytułu świadczenia tej usługi turystyki (w części odpowiadającej kwocie zaliczki).

Kolejna wątpliwość przez długi czas dotyczyła sposobu ustalania kwoty marży zawartej w otrzymywanej kwocie zaliczki na poczet usługi turystyki opodatkowanej według tej szczególnej procedury. Zdaniem organów podatkowych kwotę tę należało szacować. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej we wskazanym wyroku z 19 grudnia 2018 r. w sprawie C-422/17 potwierdził również prawidłowość tego stanowiska.

Jednocześnie Trybunał wyjaśnił, że

TSUE (...) w celu dokonania takiego oszacowania biuro podróży powinno uwzględnić, w stosownych przypadkach, koszty dotychczas faktycznie poniesione w momencie wpłaty zaliczki. Dla celów obliczenia marży od całkowitej ceny podróży należy odjąć szacowane faktyczne koszty całkowite, a podstawa opodatkowania VAT podlegającego zapłacie w związku z wpłatą zaliczki jest obliczana poprzez pomnożenie kwoty tej zaliczki przez procent, jaki stanowi określona w ten sposób przewidywalna marża zysku w całkowitej cenie podróży.

Zatem biorąc pod uwagę wskazany wyrok, należy stwierdzić, że obowiązek podatkowy w przypadku otrzymywania zaliczek na poczet usług turystyki opodatkowanych według procedury marży powstaje już w chwili otrzymania zaliczek. Podstawę opodatkowania w takich przypadkach stanowi odpowiadająca kwocie zaliczki (tj. udziałowi zaliczki w całkowitej cenie usługi turystyki, na poczet której została pobrana zaliczka):

- różnica pomiędzy 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 podatnik w momencie otrzymania zaliczki poniósł całość tych kosztów albo
- różnica pomiędzy kwotą, którą ma zapłacić nabywca usługi, a przewidywanymi kosztami poniesionymi przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty – w przeciwnym razie.

Konsekwencją szacowania przewidywanych kosztów usług turystyki jest przy tym często konieczność korygowania obliczonej w związku z otrzymaniem zaliczki marży

netto oraz kwoty podatku od marży. Z wyroku Trybunału z 19 grudnia 2018 r. w sprawie C-422/17 wynika, że korekta taka powinna być rozliczana wstecznie.

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 potwierdzają-

cych 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.

Szczególna zasada określania miejsca świadczenia usług turystyki nie dotyczy 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 bezpośredniego 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 należny uwzględni przy ustalaniu marży (zob. 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: rozdział X pkt 7.3).

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.

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).

W takich przypadkach w deklaracji VAT nie uwzględnia się ujemnej podstawy opodatkowania ani podatku. Inaczej rzecz się ma, jeżeli chodzi o treść ewidencji VAT oraz części ewidencyjnej pliku JPK_V7. W tym zakresie wykazuje się ujemną podstawę opodatkowania i kwotę podatku 0 zł.

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).

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 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 w piśmie z 13 stycznia 2017 r. (sygn. 3063-ILPP2-3.4512.165.2016.1.ZD).

Ponadto sprzedaż używanych części samochodowych pochodzących z samochodów nabytych na warunkach określonych w art. 120 ust. 10 ustawy o VAT może być opodatkowana od marży. Stanowisko to zmienił wyrok TSUE z 18 stycznia 2017 r. w sprawie C-471/15.

2.1. Zaewidencjonowanie sprzedaży opodatkowanej od marży w JPK_V7

Podatnicy stosujący procedurę opodatkowania marży do dostaw towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków w części ewidencyjnej nowego pliku JPK_VAT wykazują, co do zasady:

- 1) w polach dotyczących właściwej stawki VAT – podstawę opodatkowania (tj. kwotę marży pomniejszoną o podatek należny) i jednostkową kwotę podatku na podstawie faktycznego dokumentu sprzedaży, ze wskazaniem stosowanej procedury (poprzez wpisanie wartości 1 w polu MR_UZ), z podaniem danych kontrahenta oraz daty i numeru dokumentu sprzedaży;
- 2) w polu SprzedazVAT_Marza – łączne kwoty brutto.

Powstaje pytanie, czy należy tak postępować niezależnie od tego, czy sprzedaż opodatkowana według procedury marży została zaewidencjonowana za pomocą kasy rejestrującej, udokumentowana za pomocą faktury czy też zarówno zaewidencjonowana za pomocą kasy rejestrującej, jak i udokumentowana za pomocą faktury. Analiza przepisów prowadzi do wniosku, że tak. Jednak:

- 1) sprzedaż opodatkowana według procedury marży, zaewidencjonowana za pomocą kasy rejestrującej, powinna być ujmowana w ewidencji VAT zbiorczo na podstawie dokumentów wewnętrznych oznaczanych kodem RO (§ 10 ust. 5 pkt 1 rozporządzenia w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług) ze słowami „BRAK” w polach „NrKontrahenta” oraz „NazwaKontrahenta”;
- 2) faktury wystawiane do sprzedaży opodatkowanej według procedury marży, która to sprzedaż została zaewidencjonowana również za pomocą kasy rejestrującej, powinny być dodatkowo oznaczane kodem FP (§ 10 ust. 5 pkt 3 wskazanego rozporządzenia).

Inne zdanie na ten temat mają organy podatkowe. Krajowa Informacja Skarbowa wyjaśnia, mimo że nie wynika to z przepisów, iż faktur dotyczących zafiskalizowanej sprzedaży opodatkowanej według procedury marży nie należy wykazywać w nowym pliku JPK_VAT.

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

Od 1 września 2019 r. faktura VAT RR może zawierać mniej danych. Dotyczy to również oświadczenia o statusie rolnika ryczałtowego. Oba te dokumenty mogą być wystawiane i przesyłane w formie elektronicznej. W tym celu zarówno sprzedawca, jak i nabywca muszą dysponować kwalifikowanym podpisem elektronicznym. Ponadto zniesiono warunek dotyczący płatności za fakturę VAT RR w terminie 14 dni, gdy umowa nie przewidywała innego terminu zapłaty, aby nabywca mógł powiększyć podatek naliczony o wypłacony rolnikowi zwrot ryczałtowy.

Zasady wystawiania faktur VAT RR, czyli faktur dokumentujących zakupy od rolników ryczałtowych, reguluje art. 116 ustawy o VAT. Faktury te wyjątkowo wystawia nabywca produktów rolnych. Wystawca faktury VAT RR w postaci elektronicznej musi na żądanie organów przekazywać je w formie JPK.

W przypadku umów kontraktacji lub innych umów o podobnym charakterze oświadczenie o statusie dostawcy jako rolnika ryczałtowego zamiast każdorazowo na fakturze VAT RR może być złożone tylko raz w okresie obowiązywania umowy. Na tym oświadczeniu również nie musi się znaleźć:

- numer dowodu osobistego dostawcy lub innego dokumentu stwierdzającego jego tożsamość,
 - data wydania tego dokumentu i nazwa organu, który wydał dokument
- jeżeli rolnik ryczałtowy dokonujący dostawy produktów rolnych jest osobą fizyczną.

Zarówno faktury, jak i oświadczenia o statusie rolnika ryczałtowego mogą być wystawiane i przesyłane w formie elektronicznej. Jednak ustawodawca nie zdecydował się, jak w przypadku normalnych faktur, na dobrowolną formę potwierdzania autentyczności pochodzenia i integralności treści tych dokumentów. W przypadku faktur VAT RR i oświadczeń przesyłanie ich i wystawianie w formie elektronicznej będzie możliwe, gdy:

- dostawca produktów rolnych wyrazi zgodę na taki sposób wystawiania i przysyłania faktur lub oświadczeń,
- faktura będzie opatrywana, odpowiednio przez dostawcę i nabywcę, kwalifikowanym podpisem elektronicznym,
- oświadczenie będzie opatrzone przez składającego kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

Pierwszy warunek nie budzi wątpliwości. Również w przypadku normalnych faktur elektronicznych ich wystawca musi uzyskać zgodę od nabywcy. W tym przypadku, ze względu na specyfikę transakcji, zgodę musi wyrazić rolnik, gdyż to nabywca produk-

tów wystawia fakturę. Forma wyrażenia zgody może być dowolna. Jednak dla celów dowodowych zaleca się, aby nabywca uzyskał zgodę w formie pisemnej.

Ponadto zarówno nabywca produktów rolnych, jak i rolnik ryczałtowy muszą dysponować kwalifikowanym podpisem elektronicznym, aby faktura mogła być wystawiona w formie elektronicznej. To zapewne czyni tę zmianę mniej atrakcyjną dla podatników.

W związku z umożliwieniem wystawiania i przysyłania faktur i oświadczeń w formie elektronicznej doprecyzowano, że rolnik ryczałtowy jest obowiązany przechowywać oryginały faktur VAT RR oraz kopie oświadczeń, również wystawionych w formie elektronicznej, przez okres 5 lat, licząc od końca roku, w którym wystawiono taką fakturę lub oświadczenie.

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 wypłaconej 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.

Ustawodawca zdefiniował pojęcie produktów rolnych i usług rolniczych w art. 2 pkt 20 i 21 ustawy o VAT.

Produkty rolne – rozumie się przez to towary pochodzące z własnej działalności rolniczej rolnika ryczałtowego oraz towary, o których mowa w art. 20 ust. 1c i 1d ustawy o PIT, czyli przetworzone w sposób inny niż przemysłowy produkty roślinne i zwierzęce, z wyjątkiem produktów uzyskanych w ramach prowadzonych działów specjalnych produkcji rolnej, spełniających warunki wskazane w wymienionych przepisach, oraz produktów opodatkowanych akcyzą, których sprzedaż jest klasyfikowana jako przychód z innych źródeł. Za produkt roślinny pochodzący z własnej uprawy uważa się również mąkę, kaszę, płatki, otręby, oleje i soki wytworzone z surowców pochodzących z własnej uprawy.

Usługi rolnicze – rozumie się przez to:

- usługi związane z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt, z wyłączeniem usług weterynaryjnych (PKWiU ex 01.6), z wyłączeniem usług podkuwania koni i prowadzenia schronisk dla zwierząt gospodarskich (PKWiU ex 01.62.10.0),
- usługi związane z leśnictwem (PKWiU ex 02.40.10), z wyłączeniem patrolowania lasów wykonywanego na zlecenie przez jednostki inne niż leśne (PKWiU ex 02.40.10.3),
- usługi wspomagające rybactwo (PKWiU ex 03.00.7), z wyłączeniem usług związanych z rybołówstwem morskim (PKWiU 03.00.71.0),
- wynajem i dzierżawę maszyn i urządzeń rolniczych, bez obsługi (PKWiU 77.31.10.0).

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.

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 lub na jego rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem;
- 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 102

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 (zob. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 marca 2019 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.42.2019.2.JG). 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.

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

Na początku obowiązywania ustawy o VAT 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 Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 28 lutego 2019 r. (sygn. 0114-KDIP1-3.4012.79.2019.1.JG).

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. 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 (zob. pismo Dyrektora KIS z 9 kwietnia 2018 r., sygn. 0113-KD IPT1-3.4012.71.2018.2.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 jednolite stanowisko.

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 nabywca, mimo że nie wystawia faktury VAT RR, może odliczyć zwrot ryczałtowy przypadający na zaliczkę w rozliczeniu za okres, w którym dokonał zapłaty lub z chwilą dokonania ostatniej płatności (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17 maja 2018 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.123.2018.1.KC).

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 2021 r. poz. 43) zostało utworzonych dziesięć 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 żywec, 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

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 2021 r. przysługuje podatnikom, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w 2020 r. kwoty 200 000 zł (art. 113 ust. 1 ustawy o VAT).

Ze zwolnienia w 2021 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 deklaracji 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 103

Podatnik świadczy usługi budowlane w kraju i za granicą. W okresie od marca do lipca 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:

- 1) wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów;
- 2) wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość, która nie podlega opodatkowaniu podatkiem na terytorium kraju, oraz sprzedaży na odległość towarów importowanych, która nie podlega opodatkowaniu podatkiem na terytorium kraju;
- 3) 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:
 - 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, czy pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29 marca 2018 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.80.2018.1.SM).
 - usług, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41, czyli usług finansowych,
 - usług ubezpieczeniowych
– jeżeli czynności te nie mają charakteru transakcji pomocniczych;
- 4) 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 zasad-

niczą 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
1	2
Art. 113 ust. 13 pkt 1	Dostawa: a) towarów wymienionych w załączniku nr 12 do ustawy o VAT, tj. wyrobów (ziłomu) z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali; b) towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym, z wyjątkiem: – energii elektrycznej (CN 2716 00 00), – 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; f) następujących towarów, w związku z zawarciem umowy w ramach zorganizowanego systemu zawierania umów na odległość, bez jednoczesnej fizycznej obecności stron, z wyłącznym wykorzystaniem jednego lub większej liczby środków porozumiewania się na odległość do chwili zawarcia umowy włącznie:

1	2
	– preparatów kosmetycznych i toaletowych (PKWiU 20.42.1), – komputerów, wyrobów elektronicznych i optycznych (PKWiU 26), – urządzeń elektrycznych (PKWiU 27), – maszyn i urządzeń, gdzie indziej niesklasyfikowanych (PKWiU 28), g) hurtowych i detalicznych części i akcesoriów do: – pojazdów samochodowych z wyłączeniem motocykli (PKWiU 45.3), – motocykli (PKWiU 45.4).
Art. 113 ust. 13 pkt 2	Świadczenie usług: a) prawnych; 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 d) usługi ściągania długów, w tym factoringu
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 podatnikiem jest nabywca.

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 akcyzowej.

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 104

Monika Zawadzka rozpoczęła działalność gospodarczą w październiku 2013 r. Od tego momentu korzysta ze zwolnienia w opodatkowaniu. Załóżmy, że od 1 lipca 2021 r. podatniczka chce być czynnym podatnikiem VAT i rozliczać podatek na zasadach ogólnych. Wobec tego powinna do końca czerwca 2021 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 począwszy od czynności, którą przekroczył tę kwotę. W rezultacie cała transakcja, której dokonanie powoduje utratę prawa do zwolnienia, podlega opodatkowaniu VAT. Prawo do zwolnienia stracimy również, gdy rozpoczniemy wykonywanie czynności z art. 113 ust. 13 ustawy o 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 105

W związku z planowanymi zakupami inwestycyjnymi podatnik od 1 lutego 2020 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 2022 r., jeżeli obroty ze sprzedaży za 2021 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 obowiązuje 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 jednako.

Przykład 106

Podatnik z dniem 1 lutego 2020 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 2020 r. zakończył działalność, którą wznowił od 1 lutego 2021 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 2022 r., jeśli sprzedaż w 2021 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 pierwszego 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 107

Spółka Alfa utraciła prawo do zwolnienia 15 września 2019 r. W 2021 r. od dowolnego miesiąca będzie mogła powrócić do zwolnienia, pod warunkiem że obrót nie przekroczył w 2020 r. 200 000 zł.

Rozdział XX

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 jakiegokolwiek formie w ciągu 90 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 według ustawy o VAT przed zmianą	Warunki według TSUE, które można stosować do 30 września 2021 r.	Warunki po zmianach od 1 października 2021 r.
1	2	3	4
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.	Zdaniem TSUE warunek, że dostawa towaru lub świadczenie usług muszą być dokonane na rzecz podatnika zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, upadłościowego lub w trakcie likwidacji, jest	Warunek, że dostawa towaru lub świadczenie usług muszą być dokonane na rzecz podatnika zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, upadłościowego lub w trakcie likwidacji, zostanie uchylony.

1	2	3	4
		niezgodny z dyrektywą, dlatego można go nie stosować.	Jednak zostanie dołożony nowy. W przypadku dostawy towaru lub świadczenia usług dokonanych na rzecz podmiotu niezarejestrowanego jako podatnik VAT czynny korekta może zostać dokonana, jeżeli: 1) wierzytelność została potwierdzona prawomocnym orzeczeniem sądu i skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego lub 2) wierzytelność została wpisana do rejestru długów prowadzonego na poziomie krajowym, lub 3) wobec dłużnika ogłoszono upadłość konsumencką na podstawie odrębnych przepisów.
2.	Na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, wierzyciel i dłużnik są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni.	Zdaniem TSUE warunek, że na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, wierzyciel i dłużnik muszą być podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni, jest niezgodny z dyrektywą, dlatego można go nie stosować.	Na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, wierzyciel jest podatnikiem zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny.
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.	Zdaniem TSUE warunek, że na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, dłużnik nie może być w trakcie postępowania upadłościowego, restrukturyzacyjnego ani w trakcie likwidacji, jest niezgodny z dyrektywą, dlatego można go nie stosować.	Warunek, że na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, dłużnik nie może być w trakcie postępowania upadłościowego, restrukturyzacyjnego ani w trakcie likwidacji, zostanie uchylony.
4.	Od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona.	Trybunał nie wypowiadał się na temat warunku dotyczącego terminu rozliczenia ulgi. Dlatego należy go stosować.	Od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 3 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona.

Jeśli po złożeniu deklaracji podatkowej, w której dokonano korekty, należność została 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 90 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 90 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 90 dni liczymy odrębnie dla każdego terminu płatności i ustalamy termin rozliczania ulgi na złe długi.

Przykład 108

Dla faktury z 14 listopada 2020 r. zostały ustalone dwa terminy płatności: 15 listopada i 10 grudnia. Dla pierwszej wierzytelności termin 90 dni minął w lutym 2021 r. Do dnia złożenia deklaracji zaległość nie została uregulowana, dlatego podatnik skorygował VAT w deklaracji za luty. Dla drugiej wierzytelności termin 90 dni minął w marcu 2021 r. Zaległość również nie została uregulowana, dlatego podatnik skorygował VAT w deklaracji 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, 90 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 90 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 90 dni w celu ustalenia nieściągalności wierzytelności.

Z ulgi na złe długi możemy skorzystać, gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie w ciągu 90 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 jakiejkolwiek 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. 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 109

Termin płatności faktury upłynął 12 grudnia 2020 r. 90 dzień od upływu terminu płatności minął w marcu 2021 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 jakiejkolwiek 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 90 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 110

Termin płatności faktury minął 10 października 2020 r., więc 90 dzień od tego terminu minął w styczniu 2021 r. We wrześniu 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. Korekta ta polega na:

- 1) podaniu „1” w polu „KorektaPodstawyOpodt” oraz wykazaniu ze znakiem „in minus” kwot korekt w polach K_15 i K_16, K_17 i K_18 lub K_19 i K_20 w części ewidencyjnej pliku JPK_V7M/JPK_V7K – w zależności od stawki podatku, jaką była opodatkowana czynność, której dotyczy wierzytelność, każdą fakturę należy wpisać odrębnie,
- 2) stosownym zmniejszeniu kwot w polach P_15 i P_16, P_17 i P_18 lub P_19 i P_20 części deklaracyjnej pliku JPK_V7M/JPK_V7K – w zależności od stawki podatku, jaką była opodatkowana czynność, której dotyczy wierzytelność,
- 3) zbiorczym wykazaniu ze znakiem „in minus” kwot korekt podstawy opodatkowania oraz podatku należnego w polach P_68 i P_69 części deklaracyjnej pliku JPK_V7M/JPK_V7K.

Należy przy tym wskazać, że nie obowiązują limity dokonywanych zmniejszeń w ramach ulgi na złe długi. Kwota zmniejszenia podatku należnego może być nawet wyższa od kwoty podatku należnego, która zostałaby wykazana, gdyby nie skorzystanie przez podatnika z ulgi na złe długi.

2. Korekta VAT naliczonego przez dłużnika

Dłużnik musi skorygować odliczony VAT, gdy:

- upłynął 90 dzień od wyznaczonego terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze,
- nie uregulował należności najpóźniej w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 90 dzień od terminu płatności.

W przypadku gdy dłużnik w ostatnim dniu miesiąca, w którym upływa 90 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. Od

1 października 2021 r. to się zmieni. W takiej sytuacji będzie mimo to istniał obowiązek 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 90 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 90 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, ale po zakończeniu miesiąca w którym minęło 90 dni.

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 90 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 90 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. Wymienione zostały tam następujące sytuacje:

- dłużnik jest zobowiązany do korekty odliczonego VAT, gdy minęło 90 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 111

Termin płatności z faktury upłynął 12 grudnia 2020 r. 90 dzień od upływu terminu płatności minął w marcu 2021 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 (zob. 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).

Dłużnik jest zatem obowiązany wykazać kwotę korekty ze znakiem (-) w polu K_46 i P_46 składanej w ramach pliku JPK_V7M/JPK_V7K deklaracji VAT za ten okres. Każdą fakturę wpisujemy odrębnie ze znakiem (-).

Rozdział XXI

Split payment

(art. 108a–108d ustawy o VAT)

Obecnie split payment, czyli zapłatę z podzieloną płatnością, można stosować dobrowolnie lub obowiązkowo, gdy przedmiotem sprzedaży są towary i usługi z zał. nr 15 do ustawy o VAT i wymagane warunki zostały spełnione.

1. Przelewy zaliczkowe

Jednym z warunków stosowania mechanizmu podzielonej płatności jest wskazanie przy dokonywaniu przelewu numeru faktury, w związku z którą dokonywana jest płatność. Co do zasady, wyłącza to możliwość stosowania mechanizmu podzielonej płatności przed wystawieniem faktury, której dotyczyć ma płatność. Uznać należy, że ta zasada obowiązuje również w przypadku stosowania przepisów o obowiązkowym stosowaniu mechanizmu podzielonej płatności.

Istnieje jednak wyjątek od tej zasady. Jest on stosowany w przypadku dokonywania całości lub części zapłaty (np. wpłaty zaliczki) przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi. Z art. 108a ust. 1c ustawy o VAT wynika, że płatności takie mogą być dokonywane z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności (obowiązkowego i dobrowolnego) przed wystawieniem faktury zaliczkowej. W takich przypadkach w dedykowanym komunikacie przelewu zamiast informacji o numerze faktury, w związku z którą dokonywana jest płatność, wpisywany będzie wyraz „zaliczka”. W przypadku obowiązkowego split payment o jego zastosowaniu będzie decydowała kwota zaliczki. Zdaniem organów powinna decydować kwota na fakturze dokumentującej tę zaliczkę.

2. Przelewy zbiorcze

Obecnie z dodanych przepisów art. 108 ust. 3a–3c ustawy o VAT wynika możliwość dokonywania jednym komunikatem przelewu zapłaty za więcej niż jedną fakturę. W takiej sytuacji podatnik w komunikacie przelewu nie wskazuje numeru konkret-

nej faktury płaconej w mechanizmie podzielonej płatności, będzie natomiast wskazywał okres, za który dokonuje płatności (art. 108a ust. 3c ustawy o VAT).

Z tej możliwości podatnicy mogą korzystać wyłącznie w celu opłacania w ramach mechanizmu podzielonej płatności wszystkich faktur wystawionych przez danego sprzedawcę w okresie nie krótszym niż jeden dzień i nie dłuższym niż jeden miesiąc (zob. art. 108 ust. 3a ustawy o VAT). Zbiorczym komunikatem przelewu nie mogą być opłacane:

- 1) tylko niektóre faktury wystawione w danym okresie przez sprzedawcę na rzecz danego podatnika,
- 2) wszystkie faktury wystawione przez sprzedawcę na rzecz danego podatnika w okresie krótszym niż jeden dzień,
- 3) wszystkie faktury wystawione przez sprzedawcę na rzecz danego podatnika w okresie dłuższym niż jeden miesiąc (tj. miesiąc kalendarzowy),
- 4) faktury wystawiane przez różnych sprzedawców.

3. Warunki stosowania obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności

Obowiązek stosowania mechanizmu podzielonej płatności będzie istnieć w przypadku dokonywania płatności za nabyte towary lub usługi, jeżeli łącznie spełnionych będzie pięć warunków (zob. tabelę).

Warunki stosowania obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności

Lp.	Warunki uprawniające do stosowania obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności
1.	Podatnik VAT otrzymał fakturę z wykazaną kwotą podatku VAT albo przekazuje całość lub część zapłaty przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi
2.	Otrzymana faktura dokumentuje nabycie towarów lub usług wymienionych w nowym załączniku nr 15 do ustawy o VAT albo nabycia towarów lub usług wymienionych w nowym załączniku nr 15 do ustawy o VAT dotyczy kwota płacona przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi
3.	Kwota należności na tej fakturze przekracza kwotę 15 000 zł albo kwotę tę przekracza całość lub część zapłaty przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi
4.	Płatność nie jest dokonywana w drodze potrącenia; to wyłączenie będzie mieć zastosowanie w zakresie, w jakim kwoty należności są potrącane (art. 108a ust. 1d ustawy o VAT)
5.	Płatność nie wynika z faktury dokumentującej transakcje realizowane w wykonaniu umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy z 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym, jeżeli podmiot, na rzecz którego dokonywana jest płatność, na dzień dostawy był: ■ partnerem prywatnym, z którym podmiot publiczny zawarł umowę o partnerstwie publiczno-prywatnym, lub ■ jednoosobową spółką partnera prywatnego albo spółką kapitałową, której jedynymi wspólnikami są partnerzy prywatni, z którą podmiot publiczny zawarł umowę o partnerstwie publiczno-prywatnym (art. 108a ust. 1e ustawy o VAT).

Przykład 112

20 listopada podatnik otrzyma fakturę dokumentującą zakup m.in. aparatu fotograficznego (czyli towaru wymienionego w poz. 66 załącznika nr 15 do ustawy o VAT) na kwotę brutto 17 200 zł. Faktura ta nie zostanie opłacona w drodze potrącenia ani nie dokumentuje transakcji realizowanej w wykonaniu umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym. W tej sytuacji podatnik będzie miał obowiązek opłacić tę fakturę z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności.

W pozostałych przypadkach stosowanie split payment jest dobrowolne.

4. Towary i usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT

Załącznik nr 15 do ustawy o VAT wymienia 150 pozycji (zob. tabelę). Te towary i usługi po spełnieniu warunków ustawowych są objęte obowiązkowym mechanizmem podzielonej płatności.

Towary i usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT, objęte obowiązkowym mechanizmem podzielonej płatności

Poz.	Symbol PKWiU	Nazwa towaru (grupy towarów)/nazwa usługi (grupy usług)
1	2	3
1	05.10.10.0	Węgiel kamienny
2	05.20.10.0	Węgiel brunatny (lignit)
3	ex 10.4	Oleje i tłuszcze zwierzęce i roślinne – wyłącznie olej z rzepaku
4	19.10.10.0	Koks i półkoks z węgla kamiennego i brunatnego (lignitu) lub torfu; węgiel retortowy
5	19.20.11.0	Brykiety, brykietki i podobne paliwa stałe, z węgla kamiennego
6	19.20.12.0	Brykiety, brykietki i podobne paliwa stałe, z węgla brunatnego (lignitu)
7	ex 20.59.12.0	Emulsje do uczulania powierzchni do stosowania w fotografii; preparaty chemiczne do stosowania w fotografii, gdzie indziej niesklasyfikowane – wyłącznie tonery bez głowicy drukującej do drukarek do maszyn do automatycznego przetwarzania danych
8	ex 20.59.30.0	Atrament do pisania, tusz kreślarski i pozostałe atramenty i tusze – wyłącznie kasety z tuszem bez głowicy do drukarek do maszyn do automatycznego przetwarzania danych

1	2	3
9	ex 22.21.30.0	Płyty, arkusze, folie, taśmy i pasy, z tworzyw sztucznych, niekomórkowych, niewzmocnionych, nielaminowanych ani niepołączonych z innymi materiałami – wyłącznie folia typu stretch
10	24.10.12.0	Żelazostopy
11	24.10.14.0	Surówka i surówka zwierciadlista lub stal, w postaci granulek lub proszku
12	24.10.31.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości ≥ 600 mm, ze stali niestopowej
13	24.10.32.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości < 600 mm, ze stali niestopowej
14	24.10.35.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości ≥ 600 mm, z pozostałej stali stopowej, z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
15	24.10.36.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości < 600 mm, z pozostałej stali stopowej z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
16	24.10.41.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, o szerokości ≥ 600 mm, ze stali niestopowej
17	24.10.43.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, o szerokości ≥ 600 mm, z pozostałej stali stopowej, z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
18	24.10.51.0	Wyroby płaskie walcowane, o szerokości ≥ 600 mm, ze stali niestopowej, platerowane, powlekane lub pokrywane
19	24.10.52.0	Wyroby płaskie walcowane, o szerokości ≥ 600 mm, z pozostałej stali stopowej, platerowane, powlekane lub pokrywane
20	24.10.61.0	Pręty walcowane na gorąco, w nieregularnie związanych kręgach, ze stali niestopowej
21	24.10.62.0	Pozostałe pręty ze stali, nieobrobione więcej niż kute, na gorąco walcowane, ciągnione lub wyciskane, włączając te, które po walcowaniu zostały skręcone
22	24.10.65.0	Pręty walcowane na gorąco, w nieregularnie związanych kręgach, z pozostałej stali stopowej
23	24.10.66.0	Pozostałe pręty z pozostałej stali stopowej, nieobrobione więcej niż kute, na gorąco walcowane, ciągnione lub wyciskane, włączając te, które po walcowaniu zostały skręcone

1	2	3
24	24.10.71.0	Kształtowniki otwarte, nieobrobione więcej niż walcowane na gorąco, ciągnięte na gorąco lub wyciskane, ze stali niestopowej
25	24.10.73.0	Kształtowniki otwarte, nieobrobione więcej niż walcowane na gorąco, ciągnięte na gorąco lub wyciskane, z pozostałej stali stopowej
26	24.20.11.0	Rury przewodowe w rodzaju stosowanych do rurociągów ropy naftowej lub gazu, bez szwu, ze stali
27	24.20.12.0	Rury okładzinowe, przewody rurowe i rury płuczkowe, w rodzaju stosowanych do wierceń ropy naftowej lub gazu, bez szwu, ze stali
28	24.20.13.0	Pozostałe rury i przewody rurowe, o okrągłym przekroju poprzecznym, bez szwu, ze stali
29	24.20.31.0	Rury przewodowe w rodzaju stosowanych do rurociągów ropy naftowej lub gazu, spawane, o średnicy zewnętrznej $\leq 406,4$ mm, ze stali
30	24.20.33.0	Pozostałe rury i przewody rurowe, o okrągłym przekroju poprzecznym, spawane, o średnicy zewnętrznej $\leq 406,4$ mm, ze stali
31	24.20.34.0	Rury i przewody rurowe, o przekroju poprzecznym innym niż okrągły, spawane, o średnicy zewnętrznej $\leq 406,4$ mm, ze stali
32	24.20.40.0	Łączniki rur lub przewodów rurowych inne niż odlewane, ze stali
33	24.31.10.0	Pręty, kątowniki, kształtowniki i profile, ze stali niestopowej, ciągnięte na zimno
34	24.31.20.0	Pręty, kątowniki, kształtowniki i profile, z pozostałej stali stopowej, ciągnięte na zimno
35	24.32.10.0	Wyroby płaskie ze stali, nieobrobione więcej niż walcowane na zimno, o szerokości < 600 mm, niepokryte
36	24.32.20.0	Wyroby walcowane płaskie ze stali, nieobrobione więcej niż walcowane na zimno, o szerokości < 600 mm, platerowane, powleczone lub pokryte
37	24.33.11.0	Kształtowniki otwarte ze stali niestopowej, kształtowane lub gięte na zimno
38	24.33.20.0	Arkusze żeberkowane ze stali niestopowej
39	24.34.11.0	Drut ciągnięty na zimno, ze stali niestopowej

1	2	3
40	24.41.10.0	Srebro w stanie surowym lub półproduktu lub w postaci proszku
41	ex 24.41.20.0	Złoto w stanie surowym lub półproduktu, lub w postaci proszku, z wyłączeniem złota inwestycyjnego w rozumieniu art. 121 ustawy, z zastrzeżeniem poz. 43
42	24.41.30.0	Platyna w stanie surowym lub półproduktu lub w postaci proszku
43	bez względu na symbol PKWiU	Złoto inwestycyjne w rozumieniu art. 121 ustawy
44	ex 24.41.40.0	Metale nieszlachetne lub srebro, pozłacane, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu – wyłącznie srebro, platerowane złotem, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu
45	ex 24.41.50.0	Metale nieszlachetne posrebrzane i metale nieszlachetne, srebro lub złoto, platynowane, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu – wyłącznie złoto i srebro, platerowane platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu
46	24.42.11.0	Aluminium nieobrobione plastycznie
47	24.43.11.0	Ołów nieobrobiony plastycznie
48	24.43.12.0	Cynk nieobrobiony plastycznie
49	24.43.13.0	Cyna nieobrobiona plastycznie
50	24.44.12.0	Miedź nierafinowana; anody miedziane do rafinacji elektrolitycznej
51	24.44.13.0	Miedź rafinowana i stopy miedzi, nieobrobione plastycznie; stopy wstępne miedzi
52	24.44.21.0	Proszki i płatki z miedzi i jej stopów
53	24.44.22.0	Płaskowniki, pręty, kształtowniki i walcówka, z miedzi i jej stopów
54	24.44.23.0	Druty z miedzi i jej stopów
55	24.45.11.0	Nikiel nieobrobiony plastycznie
56	ex 24.45.30.0	Pozostałe metale nieżelazne i wyroby z nich; cermetale; popiół i pozostałości zawierające metale i związki metali – wyłącznie odpady i złom metali nieszlachetnych

1	2	3
57	ex 25.11.23.0	Pozostałe konstrukcje i ich części; płyty, pręty, kątowniki, kształtowniki itp. z żeliwa, stali lub aluminium – wyłącznie ze stali
58	ex 25.93.13.0	Tkaniny, kraty, siatki i ogrodzenia z drutu z żeliwa, stali lub miedzi; siatka rozciągana z żeliwa, stali lub miedzi – wyłącznie ze stali
59	ex 26.11.30.0	Elektroniczne układy scalone – wyłącznie procesory
60	26.20.1	Komputery i pozostałe maszyny do automatycznego przetwarzania danych oraz części i akcesoria do nich (zmiana od 1 października 2021 r.)
61	ex 26.20.21.0	Jednostki pamięci – wyłącznie dyski twarde (HDD)
62	ex 26.20.22.0	Półprzewodnikowe urządzenia pamięci trwałe – wyłącznie dyski SSD
63	ex 26.30.22.0	Telefony dla sieci komórkowych lub dla innych sieci bezprzewodowych – wyłącznie telefony komórkowe, w tym smartfony
64	26.40.20.0	Odbiorniki telewizyjne, nawet zawierające odbiorniki radiowe lub aparaturę do zapisu lub odtwarzania dźwięku lub obrazu
65	ex 26.40.60.0	Konsole do gier wideo (w rodzaju stosowanych z odbiornikiem telewizyjnym lub samodzielnym ekranem) i pozostałe urządzenia do gier zręcznościowych lub hazardowych z elektronicznym wyświetlaczem – z wyłączeniem części i akcesoriów
66	26.70.13.0	Aparaty fotograficzne cyfrowe i kamery cyfrowe
67	27.20.2	Akumulatory elektryczne i ich części
68	28.11.41.0	Części do silników spalinowych wewnętrznego spalania, o zapłonie iskrowym, z wyłączeniem części do silników lotniczych
69	ex 28.23.26.0	Części i akcesoria do fotokopiarek – wyłącznie kasety z tuszem i głowicą drukującą do drukarek do maszyn do automatycznego przetwarzania danych, tonery z głowicą drukującą do drukarek do maszyn do automatycznego przetwarzania danych
70	ex 29.31.10.0	Wiązki przewodów zapłonowych i innych przewodów, w rodzaju stosowanych w pojazdach samochodowych, statkach powietrznych lub pływających – wyłącznie wiązki przewodów zapłonowych i innych przewodów, w rodzaju stosowanych w pojazdach samochodowych
71	29.31.21.0	Świece zapłonowe; iskrowniki; prądnice iskrownikowe; magnetyczne koła zamachowe; rozdzielacze; cewki zapłonowe

1	2	3
72	29.31.22.0	Silniki rozrusznikowe oraz rozruszniki pełniące rolę prądnic; pozostałe prądnice i pozostałe rodzaje wyposażenia do silników spalinowych
73	29.31.23.0	Sprzęt sygnalizacyjny elektryczny, wycieraczki do szyb, urządzenia zapobiegające zamarzaniu lub potnieniu szyb, w rodzaju stosowanych w pojazdach silnikowych
74	29.31.30.0	Części pozostałego sprzętu i wyposażenia elektrycznego do pojazdów silnikowych
75	29.32.20.0	Pasy bezpieczeństwa, poduszki powietrzne oraz części i akcesoria nadwozi
76	29.32.30.0	Części i akcesoria do pojazdów silnikowych (z wyłączeniem motocykli), gdzie indziej niesklasyfikowane
77	30.91.20.0	Części i akcesoria do motocykli i przyczep motocyklowych bocznych
78	ex 32.12.13.0	Biżuteria i inne wyroby jubilerskie oraz ich części, z metalu szlachetnego lub metalu platerowanego metalem szlachetnym – wyłącznie części biżuterii i części pozostałych wyrobów jubilerskich ze złota, srebra i platyny, tj. niewykończone lub niekompletne wyroby jubilerskie i wyraźne części biżuterii, w tym pokrywane lub platerowane metalem szlachetnym
79	38.11.49.0	Zużyte samochody, komputery, telewizory i inne urządzenia przeznaczone do złomowania
80	38.11.51.0	Odpady szklane
81	38.11.52.0	Odpady z papieru i tektury
82	38.11.54.0	Pozostałe odpady gumowe
83	38.11.55.0	Odpady z tworzyw sztucznych
84	38.11.58.0	Odpady inne niż niebezpieczne zawierające metal
85	38.12.26.0	Niebezpieczne odpady zawierające metal
86	38.12.27	Odpady i braki ogniw i akumulatorów elektrycznych; zużyte ogniwa i baterie galwaniczne oraz akumulatory elektryczne
87	38.32.2	Surowce wtórne metalowe
88	38.32.31.0	Surowce wtórne ze szkła

1	2	3
89	38.32.32.0	Surowce wtórne z papieru i tektury
90	38.32.33.0	Surowce wtórne z tworzyw sztucznych
91	38.32.34.0	Surowce wtórne z gumy
92		Benzyny silnikowe, oleje napędowe, gazy przeznaczone do napędu silników spalinowych – w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym
93		Oleje opałowe oraz oleje smarowe – w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym
94	ex 58.29.11.0	Pakiety oprogramowania systemów operacyjnych – wyłącznie dyski SSD
95	ex 58.29.29.0	Pakiety pozostałego oprogramowania użytkowego – wyłącznie dyski SSD
96	ex 59.11.23.0	Pozostałe filmy i nagrania wideo na dyskach, taśmach magnetycznych itp. nośnikach – wyłącznie dyski SSD
97	bez względu na symbol PKWiU	Usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, o których mowa w ustawie z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz.U. z 2021 r. poz. 332 ze zm.)
98	41.00.30.0	Roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków mieszkalnych (prace związane z budową nowych budynków, przebudową lub remontem istniejących budynków)
99	41.00.40.0	Roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków niemieszkalnych (prace związane z budową nowych budynków, przebudową lub remontem istniejących budynków)
100	42.11.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową autostrad, dróg, ulic i innych dróg dla pojazdów i pieszych oraz budową pasów startowych
101	42.12.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową dróg szynowych i kolei podziemnej
102	42.13.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową mostów i tuneli
103	42.21.21.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową rurociągów przesyłowych

1	2	3
104	42.21.22.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową sieci rozdzielczych, włączając prace pomocnicze
105	42.21.23.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową systemów irygacyjnych (kanałów), magistrali i linii wodociągowych, obiektów do uzdatniania wody i oczyszczania ścieków oraz stacji pomp
106	42.21.24.0	Roboty związane z wierceniem studni i ujęć wodnych oraz instalowaniem zbiorników septycznych
107	42.22.21.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową przesyłowych linii telekomunikacyjnych i elektroenergetycznych
108	42.22.22.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową rozdzielczych linii telekomunikacyjnych i elektroenergetycznych
109	42.22.23.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową elektrowni
110	42.91.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową nabrzeży, portów, tam, śluz i związanych z nimi obiektów hydrotechnicznych
111	42.99.21.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową budowli produkcyjnych i dla górnictwa
112	42.99.22.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową stadionów i boisk sportowych
113	42.99.29.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową pozostałych obiektów inżynierii lądowej i wodnej, gdzie indziej niesklasyfikowane
114	43.11.10.0	Roboty związane z rozbiórką i burzeniem obiektów budowlanych
115	43.12.11.0	Roboty związane z przygotowaniem terenu pod budowę, z wyłączeniem robót ziemnych
116	43.12.12.0	Roboty ziemne: roboty związane z kopaniem rowów i wykopów oraz przemieszczaniem ziemi
117	43.13.10.0	Roboty związane z wykonywaniem wykopów i wierceń geologiczno-inżynierskich
118	43.21.10.1	Roboty związane z wykonywaniem instalacji elektrycznych służących bezpieczeństwu
119	43.21.10.2	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych instalacji elektrycznych

1	2	3
120	43.22.11.0	Roboty związane z wykonywaniem instalacji wodno-kanalizacyjnych i odwadniających
121	43.22.12.0	Roboty związane z wykonywaniem instalacji ciepłych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych
122	43.22.20.0	Roboty związane z wykonywaniem instalacji gazowych
123	43.29.11.0	Roboty związane z zakładaniem izolacji
124	43.29.12.0	Roboty związane z zakładaniem ogrodzeń
125	43.29.19.0	Pozostałe roboty związane z wykonywaniem instalacji, gdzie indziej niesklasyfikowane
126	43.31.10.0	Roboty tynkarskie
127	43.32.10.0	Roboty instalacyjne stolarki budowlanej
128	43.33.10.0	Roboty związane z wykładaniem posadzek i oblicowywaniem ścian
129	43.33.21.0	Roboty związane z wykładaniem podłóg i ścian lastryko, marmurem, granitem lub łupkiem
130	43.33.29.0	Pozostałe roboty związane z wykładaniem podłóg i ścian (włączając tapetowanie), gdzie indziej niesklasyfikowane
131	43.34.10.0	Roboty malarskie
132	43.34.20.0	Roboty szklarskie
133	43.39.11.0	Roboty związane z wykonywaniem elementów dekoracyjnych
134	43.39.19.0	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych wykończeniowych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych
135	43.91.11.0	Roboty związane z wykonywaniem konstrukcji dachowych
136	43.91.19.0	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych prac dekarских
137	43.99.10.0	Roboty związane z zakładaniem izolacji przeciwwilgociowych i wodochronnych
138	43.99.20.0	Roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań

1	2	3
139	43.99.30.0	Roboty związane z fundamentowaniem, włączając wbijanie pali
140	43.99.40.0	Roboty betoniarskie
141	43.99.50.0	Roboty związane ze wznoszeniem konstrukcji stalowych
142	43.99.60.0	Roboty związane ze wznoszeniem konstrukcji z cegieł i kamienia
143	43.99.70.0	Roboty związane z montażem i wznoszeniem konstrukcji z elementów prefabrykowanych
144	43.99.90.0	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych specjalistycznych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych
145	45.31.1	Sprzedaż hurtowa części i akcesoriów do pojazdów samochodowych, z wyłączeniem motocykli
146	45.32.1	Sprzedaż detaliczna części i akcesoriów do pojazdów samochodowych (z wyłączeniem motocykli) prowadzona w wyspecjalizowanych sklepach
147	45.32.2	Pozostała sprzedaż detaliczna części i akcesoriów do pojazdów samochodowych, z wyłączeniem motocykli
148	ex 45.40.10.0	Sprzedaż hurtowa motocykli oraz części i akcesoriów do nich – wyłącznie sprzedaż części i akcesoriów do motocykli
149	ex 45.40.20.0	Sprzedaż detaliczna motocykli oraz części i akcesoriów do nich prowadzona w wyspecjalizowanych sklepach – wyłącznie sprzedaż części i akcesoriów do motocykli
150	ex 45.40.30.0	Pozostała sprzedaż detaliczna motocykli oraz części i akcesoriów do nich – wyłącznie sprzedaż detaliczna części i akcesoriów do motocykli

5. Kwota należności na fakturze

Z art. 108a ust. 1a ustawy o VAT wynika, że warunek obowiązkowego stosowania mechanizmu podzielonej płatności jest spełniony, gdy kwota należności ogółem na fakturze przekroczy 15 000 zł.

Należy przy tym zwrócić uwagę, że dla spełnienia komentowanego warunku istotna jest kwota należności ogółem na fakturze, a nie kwota należności za towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT. W konsekwencji obowiązek dokonywania płatności z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności będzie istnieć

nawet wtedy, gdy faktura będzie dokumentowała dostawy takich towarów lub usług tylko w niewielkiej części.

Gdy na fakturze, z której kwota do zapłaty przekracza 15 000 zł, są towary i usługi z załącznika nr 15 do ustawy oraz spoza tego załącznika, obowiązkowy MPP stosujemy, płacąc tylko za towary i usługi z załącznika nr 15 do ustawy o VAT. W przypadku pozostałych towarów i usług sposób płatności zależy od podatnika. W objaśnieniach MF czytamy:

MF *W przypadku, gdy faktura o wartości brutto powyżej 15 000 zł będzie zawierała chociaż jedną pozycję (przykładowo na kwotę 3000 zł netto + 690 zł VAT) objętą załącznikiem nr 15, wówczas obowiązek zastosowania mechanizmu podzielonej płatności będzie dotyczył kwoty równej kwocie podatku z tej konkretnej pozycji, a więc kwoty równej 690 zł. Nie wyklucza to oczywiście możliwości uregulowania w mechanizmie podzielonej płatności części należności ponad tą objętą obowiązkiem lub całej należności z takiej faktury.*

6. Rachunek VAT

Od 1 listopada 2019 r. istnieje obowiązek posiadania przez niektórych podatników prowadzonych w walucie polskiej:

- rachunków rozliczeniowych, o których mowa w art. 49 ust. 1 pkt 1 Prawa bankowego, lub
- imiennych rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej otwartych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą (art. 108e ustawy o VAT), a w konsekwencji rachunków VAT prowadzonych do tych rachunków.

Obecnie MPP nie może być zastosowany przy innych, niż przelew, formach rozliczeń bezgotówkowych, np. płatności kartami płatniczymi, przekazach, wekslach. Oznacza to, że zapłata np. kartą w sytuacji, w której wystąpi obowiązek zapłaty w MPP, będzie oznaczała brak wykonania obowiązku zapłaty w MPP.

Obowiązek ten ciąży na:

- 1) podatnikach, którzy dokonują dostaw towarów lub świadczą usługi wymienione w nowym załączniku nr 15 do ustawy o VAT, oraz
- 2) podatnikach nabywających takie towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT.

Są to towary i usługi, które będą objęte obowiązkowym mechanizmem split payment.

Czym zatem jest rachunek rozliczeniowy? Jak wynika z art. 49 ust. 2 Prawa bankowego, rachunki rozliczeniowe oraz rachunki lokat terminowych mogą być prowadzone wyłącznie dla:

- osób prawnych,
- jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, o ile posiadają zdolność prawną,

- osób fizycznych prowadzących działalność zarobkową na własny rachunek, w tym dla osób będących przedsiębiorcami.

Jest to zatem rachunek otwierany w związku z prowadzoną działalnością.

Wprowadzenie obowiązku posiadania rachunku rozliczeniowego lub imiennego rachunku w SKOK, otwartego w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, wynika z faktu, że tylko do tych rachunków bank może założyć rachunek VAT.

Nie jest możliwe dokonanie zapłaty na rachunek VAT w walutach obcych. Jak podkreśla MF, umówienie się na transakcję w walucie innej niż złoty nie zwalnia jednak z obowiązku stosowania obligatoryjnego MPP. W takim przypadku należy dokonać dwóch płatności:

- 1) kwoty odpowiadającej kwocie VAT za pomocą komunikatu przelewu na rachunek VAT w złotych, według kwoty VAT wskazanej w złotych na fakturze,
- 2) kwoty netto – ta część powinna być opłacona odrębnym przelewem w obcej walucie lub może być rozliczona w inny sposób.

Dla ustalenia, czy wartość brutto faktury wystawionej w walucie obcej przekracza limit wskazany do stosowania obowiązkowego MPP (15 000 zł), należy stosować kursy walut zgodnie z zasadami przyjętymi w ustawie o VAT. Będzie to zatem kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień powstania obowiązku podatkowego, chyba że faktura została wystawiona wcześniej. Wtedy przyjmujemy kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury.

6.1. Rekompensaty za założenie rachunku VAT

Obowiązek założenia rachunku rozliczeniowego w złotych polskich ciąży także na podatnikach nieposiadających siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terenie Polski. W związku z tym w art. 108f ustawy o VAT określony został system rekompensat dla takich podatników. System ten pozwoli im uzyskać zwrot kosztów obsługi wskazanych rachunków oraz prowadzonych do nich rachunków VAT.

Prawo do zwrotu kosztów będzie przysługiwać, gdy podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski ze względu na przedmiot prowadzonej działalności będzie obowiązany do posiadania w polskim banku rachunku rozliczeniowego wraz z rachunkiem VAT. Zwrot przysługiwać będzie w wysokości, w jakiej wynika ona z wykorzystywania rachunku rozliczeniowego i rachunku VAT do celów obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności (art. 108f ust. 1 i 2 ustawy o VAT).

Zwrot kosztów na podstawie komentowanych przepisów dokonywany będzie na wniosek podatnika, składany do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście. Wniosek będzie mógł być składany za okresy kwartalne, półroczne lub roczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego odpowiednio

po kwartale, półroczu czy roku, za który składany jest wniosek (art. 108f ust. 1 i 3 ustawy o VAT).

We wniosku o zwrot kosztów podatnik będzie określał kwotę poniesionych kosztów oraz numer rachunku rozliczeniowego (lub numer imiennego rachunku w SKOK), na który ma zostać dokonany zwrot kosztów (art. 108f ust. 4 ustawy o VAT). Do wniosku podatnik będzie również dołączał dokumenty potwierdzające wysokość poniesionych kosztów (art. 108f ust. 5 ustawy o VAT).

Co do zasady zwrot kosztów na podstawie komentowanych przepisów będzie dokonywany w złotych polskich w terminie 30 dni od dnia otrzymania wniosku (art. 108f ust. 6 ustawy o VAT). Jeśli jednak naczelnik urzędu skarbowego będzie miał wątpliwości co do zasadności wniosku lub dokumentów do niego załączonych, będzie mógł zwrócić się do podatnika o dodatkowe wyjaśnienia czy dokumenty (art. 108f ust. 7 ustawy o VAT). W takim przypadku termin zwrotu kosztów będzie mógł zostać przesunięty. Nie będzie on mógł nastąpić później niż 30 dni od dnia otrzymania dodatkowych wyjaśnień. W takiej sytuacji nie będą przysługiwały odsetki z tytułu dokonanego w późniejszym terminie zwrotu kosztów (art. 108f ust. 8 ustawy o VAT).

Jeżeli w wyniku przeprowadzonego postępowania naczelnik urzędu skarbowego stwierdzi, że zwrot kosztów nie przysługuje wnioskującemu o to podatnikowi, odmówi wydania zwrotu w formie postanowienia. Na to postanowienie będzie przysługiwać zażalenie (art. 108f ust. 9 ustawy o VAT).

6.2. Możliwość dysponowania środkami z rachunku VAT

Cechą charakterystyczną rachunku VAT jest możliwość uznawania i obciążania go wyłącznie kwotami wskazanymi w przepisach art. 62b Prawa bankowego (przepisy te są odpowiednio stosowane do rachunków VAT prowadzonych przez spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe). Uznawanie rachunków VAT i obciążanie ich innymi kwotami niż wskazane w tych przepisach jest niedopuszczalne.

Zasady korzystania z rachunku VAT

Uznania rachunku VAT	Obciążenia rachunku VAT
1	2
Zapłata kwoty odpowiadającej kwocie podatku VAT przy użyciu dedykowanego komunikatu przelewu	Dokonanie przy użyciu dedykowanego komunikatu przelewu płatności kwoty odpowiadającej kwocie podatku VAT z tytułu nabycia towarów lub usług na rachunek VAT

1	2
Wpłaty kwot podatku VAT przez podatnika, o którym mowa w art. 103 ust. 5a ustawy o VAT (chodzi o podatnika dokonującego wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych), na rzecz płatnika, o którym mowa w art. 17a ustawy o VAT, przy użyciu dedykowanego komunikatu przelewu	Dokonanie przy użyciu dedykowanego komunikatu przelewu zwrotu kwoty odpowiadającej kwocie podatku VAT, wynikającego z wystawionej przez podatnika faktury korygującej, w przypadkach, o których mowa w art. 29a ust. 10 pkt 1–3 i ust. 14 ustawy o VAT, na rachunek VAT nabywcy towarów lub usług
Przekazanie środków z innego rachunku VAT posiadacza rachunku VAT prowadzonego w tym samym banku	Wpłaty (na rachunek urzędu skarbowego): – podatku VAT, dodatkowego zobowiązania podatkowego, odsetek za zwłokę w podatku VAT lub odsetek za zwłokę od dodatkowego zobowiązania podatkowego, – podatku dochodowego od osób prawnych oraz zaliczek na ten podatek, a także odsetek za zwłokę w podatku dochodowym od osób prawnych oraz odsetek od zaliczek na ten podatek, – podatku dochodowego od osób fizycznych oraz zaliczek na ten podatek, a także odsetek za zwłokę w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz odsetek od zaliczek na ten podatek, – podatku akcyzowego, przedpłat podatku akcyzowego, wpłat dziennych, a także odsetek za zwłokę w podatku akcyzowym oraz odsetek od przedpłat podatku akcyzowego, – należności celnych oraz odsetek za zwłokę od tych należności
Zwrot przy użyciu dedykowanego komunikatu przelewu kwoty odpowiadającej kwocie podatku VAT, wynikającego z wystawionej przez podatnika faktury korygującej, w przypadkach, o których mowa w art. 29a ust. 10 pkt 1–3 i ust. 14 ustawy o VAT	Wpłaty przy użyciu dedykowanego komunikatu przelewu podatku VAT przez podatnika, o którym mowa w art. 103 ust. 5a ustawy o VAT (chodzi o podatnika dokonującego wewnątrzwspólnotowych nabyć paliw silnikowych), na rzecz płatnika wskazanego w art. 17a ustawy o VAT
Zwrot przy użyciu dedykowanego komunikatu przelewu różnicy podatku, o którym mowa w art. 87 ust. 6a ustawy o VAT, przez urząd skarbowy	Przekazanie przy użyciu dedykowanego komunikatu przelewu kwoty podatku VAT na rachunek VAT dostawcy towarów lub usługodawcy przez posiadacza rachunku, który: – otrzymał płatność przy użyciu dedykowanego komunikatu przelewu oraz – nie jest dostawcą towarów lub usługodawcą wskazanym na fakturze, za którą jest dokonywana płatność
	Zwrot przy użyciu komunikatu przelewu nienależnie otrzymanej płatności na rachunek VAT posiadacza rachunku, od którego otrzymano tę płatność przy użyciu komunikatu przelewu

	Przekazanie środków na inny rachunek VAT posiadacza rachunku VAT, prowadzony w tym samym banku (od 1 października 2021 r. również w innym banku), przy użyciu komunikatu przelewu, w którym posiadacz w miejsce informacji, o których mowa w: ■ art. 108a ust. 3 pkt 1 i 2 ustawy o VAT – wskazuje kwotę przekazywanych środków, ■ art. 108a ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT – wpisuje wyrazy „przekazanie własne”, ■ art. 108a ust. 3 pkt 4 ustawy o VAT – wskazuje numer, za pomocą którego posiadacz jest zidentyfikowany na potrzeby podatku VAT
	Przekazanie środków na rachunek wskazany przez naczelnika urzędu skarbowego w informacji o postanowieniu, o której mowa w art. 108b ust. 4 ustawy o VAT
	Przekazanie środków na rachunek rozliczeniowy państwowej jednostki budżetowej, gdy rachunek VAT prowadzony jest dla rachunku rozliczeniowego, o którym mowa w art. 196 ust. 1 pkt 2 albo 5 ustawy o finansach publicznych
	Realizacja zajęcia na podstawie administracyjnego tytułu wykonawczego dotyczącego egzekucji należności z tytułu podatków i składek
	Wpłaty należności z tytułu składek ZUS, oraz należności z tytułu składek, o których mowa w art. 32 tej ustawy, do poboru których obowiązany jest Zakład Ubezpieczeń Społecznych Od 1 stycznia 2022 r. będzie można regulować także składki KRUS.
	Przekazanie przez bank środków pieniężnych na prowadzony w tym samym banku wyodrębniony rachunek niebędący rachunkiem rozliczeniowym, służący identyfikacji posiadacza rachunku VAT (rachunek techniczny) – w przypadku, o którym mowa w art. 62e ust. 3 pkt 2 Prawa bankowego, tj. w przypadku niewskazania przez posiadacza likwidowanego rachunku VAT innego rachunku VAT prowadzonego w tym samym banku
	Wpłaty kwoty odpowiadającej kwocie podatku od towarów i usług oraz należności celnych na rzecz przedstawiciela bezpośredniego lub pośredniego w rozumieniu przepisów celnych, przy użyciu komunikatu przelewu

Z art. 62b ust. 2 pkt 7 Prawa bankowego wynika, że w wyjątkowych sytuacjach dopuszczalne jest przekazywanie środków z rachunku VAT na rachunek rozliczeniowy podatnika, który nie jest innym rachunkiem VAT (tj. nie jest rachunkiem VAT prowadzonym przez inny bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową). Do takiego przekazania wymagana jest zgoda naczelnika urzędu skarbowego w formie postanowienia. Ponadto została wprowadzona możliwość przekazywania przez bank środków pieniężnych z rachunków VAT na prowadzony w tym samym banku wyodrębniony rachunek

niebędący rachunkiem rozliczeniowym, służący identyfikacji posiadacza rachunku VAT (tzw. rachunek techniczny). Będzie tak w przypadku niewskazania przez posiadacza likwidowanego rachunku VAT innego rachunku VAT prowadzonego w tym samym banku (art. 62b ust. 2 pkt 10 Prawa bankowego). Od 1 października 2021 r. podatnicy będą mogli występować do naczelnika urzędu skarbowego o zgodę na wypłatę tych środków na rachunek rozliczeniowy.

Mimo że rachunek rozliczeniowy jest związany z prowadzoną działalnością, w praktyce nie każdy przedsiębiorca musi go posiadać. Nie ma zakazu wykorzystywania ROR w działalności gospodarczej. Obowiązek założenia rachunku rozliczeniowego istnieje, gdy przedsiębiorcy sprzedają lub kupują towary wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT. W przypadku pozostałych transakcji nadal mogą korzystać z ROR. Obowiązek założenia tego rachunku istnieje niezależnie od wysokości dokonywanych transakcji. Należy pamiętać o obowiązku zgłoszenia do urzędu założonego rachunku rozliczeniowego.

7. Sankcje za niestosowanie obowiązkowego split payment

Podatnikom naruszającym obowiązek dokonywania płatności z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności może być (przez naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego) ustalane dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Będzie ono mogło wynosić 30% kwoty podatku przypadającej na nabyte towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT, wykazane na fakturze, której dotyczy płatność (art. 108a ust. 7 ustawy o VAT).

Od tej zasady przewidziano wyjątki, to znaczy dodatkowe zobowiązanie nie zostanie ustalone podatnikom:

- będącym osobami fizycznymi, które poniosą odpowiedzialność karną skarbową za wykroczenie skarbowe lub przestępstwo skarbowe polegające na dokonaniu wbrew obowiązkowi płatności kwoty należności wynikającej z faktury z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności (art. 57c Kodeksu karnego skarbowego),
- gdy kwoty podatku wynikającej z faktury, która została zapłacona z naruszeniem obowiązku zastosowania mechanizmu podzielonej płatności, zostaną rozliczone przez sprzedawcę (art. 108a ust. 8 ustawy o VAT).

8. Zgoda na przekazanie środków z rachunku VAT

Zgoda na przekazanie środków z rachunku VAT na rachunek rozliczeniowy podatnika, który nie jest innym rachunkiem VAT, wyrażana jest na wniosek podatnika. W przypadku rozwiązania spółki cywilnej lub spółki handlowej niemającej osobowości prawnej z takim wnioskiem mogą występować również osoby, które były współnikami tych spółek (art. 108b ust. 7 ustawy o VAT).

Wniosek ten – poza danymi wymaganymi dla każdego podania (określonymi w art. 168 § 2 Ordynacji podatkowej) – musi zawierać określenie wysokości środków zgromadzonych na rachunku VAT, jaka ma zostać przekazana (art. 108b ust. 2 ustawy o VAT). W praktyce we wniosku wskazywana jest górna granica tej kwoty, ponieważ złożenie tego wniosku nie blokuje możliwości wykorzystywania środków zgromadzonych na rachunku VAT na inne z dopuszczonych celów (np. do opłacenia kwot podatku VAT). Efektem może być to, że kwota zgromadzona na rachunku VAT na dzień realizacji postanowienia w sprawie wyrażenia zgody może być inna niż kwota na dzień złożenia wniosku.

Złożenie przez podatnika wniosku, o którym mowa w art. 108b ust. 1 ustawy o VAT, wszczynają postępowanie podatkowe. Postępowanie to kończy się wydaniem:

- 1) postanowienia w sprawie wyrażenia zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT – jeżeli nie występują przesłanki odmowy wydania takiej zgody; na postanowienie to przysługuje zażalenie (art. 108b ust. 1a ustawy o VAT),
- 2) decyzji o odmowie wyrażenia zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT w wysokości posiadanej przez podatnika zaległości podatkowej w podatku VAT oraz w innych należnościach, które mogą być regulowane środkami zgromadzonymi na rachunku VAT wraz z odsetkami za zwłokę, istniejącej na dzień wydania decyzji (art. 108b ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT); wydaniu takiej decyzji może towarzyszyć wydanie postanowienia w sprawie wyrażenia zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT ponad kwotę, której dotyczy decyzja,
- 3) decyzji o odmowie wyrażenia zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT – jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że:
 - a) zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku VAT oraz innych należności, które mogą być regulowane środkami zgromadzonymi na rachunku VAT nie zostanie wykonane, w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić ich egzekucję (art. 108b ust. 5 pkt 2 lit. a ustawy o VAT), lub
 - b) wystąpi zaległość podatkowa z tytułu podatku VAT oraz innych należności, które mogą być regulowane środkami zgromadzonymi na rachunku VAT lub zostanie ustalone dodatkowe zobowiązanie podatkowe (art. 108b ust. 5 pkt 2 lit. b ustawy o VAT).

Od 1 października 2021 r. posiadanie zaległości objętych decyzją o rozłożeniu ich na raty albo o odroczeniu terminu ich płatności nie wyłącza prawa do uzyskania zgody na wypłatę środków z rachunku VAT.

Polecamy:

Instrukcje księgowego

Serwis online z książką



Serwis INSTRUKCJE z książką bazuje na zestawie 81 praktycznych instrukcji objaśniających wybrane procedury podatkowe, księgowe, kadrowe oraz z dziedziny prawa cywilnego i gospodarczego. Tradycyjna, poręczna publikacja jest powiązana ze specjalnym, aktualizowanym serwisem internetowym. Wszystkie instrukcje i powiązane z nimi materiały są aktualne. Każdą instrukcję opracowano w taki sposób, aby ujętą w niej procedurę objaśnić przystępnie i kompleksowo.

Cena: **298 zł** (w tym VAT) | Format B5, 436 stron, oprawa miękka

INFORLEX Plan kont dla firm

Program



Program „INFORLEX Plan Kont dla firm” to niezbędne narzędzie dla każdego pracownika służb finansowo-księgowych, który ewidencjonuje przychody i koszty jednostki w oparciu o ustawę o rachunkowości. Użytkownik znajdzie tu opis i funkcjonowanie poszczególnych kont, przykłady księgowania zdarzeń gospodarczych, sposób i miejsce prezentacji salda w sprawozdaniu jednostki.

Cena promocyjna: **239 zł** (w tym VAT)

Tomasz Krywan

VAT 2021. Komentarz z serwisem online

Publikacja VAT 2021. Komentarz z pełnym dostępem do aktualizowanej na bieżąco informacji o wszystkich zmianach w VAT w wersji online. Uwzględnia zmiany obowiązujące od 1 stycznia i 1 lipca 2021 r.

Cena promocyjna: **269 zł** (w tym VAT) | Format B5, 1572 strony, oprawa miękka



INFORLEX PKWiU + CN ze stawkami VAT, WIS i kodami GTU

Program z wyszukiwarką



Aktualizowany na bieżąco program to kompleksowe narzędzie, które zawiera pełne zestawienie wszystkich towarów i usług wymienionych w nowych klasyfikacjach oraz pozwala określić właściwą stawkę VAT. Program umożliwia także ustalenie, czy należy stosować kod GTU, a jeśli tak - to jaki. W programie uwzględnione są zmiany w zasadach stosowania kodów od 1 lipca 2021 r.

Cena programu: **498 zł**

Szczegóły na sklep.infor.pl

Praktyczny leksykon VAT 2021

Wszystko o zmianach w rozliczeniach VAT

Jest to unikatowa publikacja kompleksowo omawiająca zagadnienia dotyczące rozliczeń VAT.

Przystępnie i na przykładach wyjaśniono w niej, jak prawidłowo:

- odliczać VAT,
- wystawiać faktury,
- ustalać datę powstania obowiązku podatkowego,
- rozliczyć VAT od samochodu,
- określać wysokość podstawy opodatkowania,
- stosować split payment.

Książka prezentuje wszystkie istotne zagadnienia występujące w obrocie gospodarczym, które mogą wywoływać wątpliwości ze względu na sporadyczność, np. aport, barter, odszkodowania. Pomaga rozliczać transakcje zagraniczne – takie jak: WDT, WNT, import, eksport – a także ustalać miejsce świadczenia czy dostawy. Wyjaśnia bieżące problemy z rozliczeniem VAT.

Komentarze i wskazówki poparte są aktualnymi interpretacjami organów podatkowych i orzecznictwem sądów, w tym TSUE, oraz licznymi przykładami i wzorami dokumentów. Publikacja uwzględnia wprowadzone w 2021 r. zmiany dotyczące faktur korygujących, JPK, importu oraz e-commerce, a także wchodzące w życie 1 października 2021 r. zmiany w ramach pakietu SLIM VAT 2.

Dotyczą one m.in.:

- rozliczenia ulgi na złe długi,
- odliczania VAT od WNT bądź importu usług,
- stosowania split payment,
- korekty WNT,
- ustalenia miejsca dostawy.

Publikacja jest aktualnym merytorycznym wsparciem dla księgowych, biur rachunkowych i osób odpowiedzialnych za rozliczenie VAT w firmie.

Patronat merytoryczny


INFOR*lex*
KOMPLEKSOWA
BAZA WIEDZY

 **BIULETYN**
VAT

ISBN 978-83-8268-000-3



9 788382 680003

Cena 129 zł (w tym 5% VAT)