INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

www.inforlex.pl/ewydania

miesięcznik

BIULETYN VAT

VAT I AKCYZA: PORADY · DOKUMENTACJA · ORZECZNICTWO

Temat numeru: Dokumentowanie sprzedaży detalicznej – zmiany w 2020 r.

1/283
styczeń 2020

I. AKTUALNOŚCI

1. Weszły w życie 4

1.1. Przedłużono stosowanie dla celów podatkowych PKWiU 2008 4

1.2. Do 31 stycznia 2021 r. brak obowiązku zgłaszania do systemu SENT przewozu gazu LPG na podstawie papierowych dokumentów dostawy 4

1.3. Możliwość składania ZAP-3 i NIP-7 przy zastosowaniu podpisu zaufanego albo osobistego 4

1.4. Zawiadomienie o zapłacie na rachunek spoza białej listy – formularz ZAW-NR 5

1.5. Zmiany kodów CN w wykazie importowanych towarów opodatkowanych obniżoną stawką VAT . . . 5

1.6. Stawka zwrotu akcyzy zawartej w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej na 1 litr oleju na 2020 r. 5

2. Projekty

2.1. Zwolnienie z obowiązku nanoszenia legalizacyjnych banderol na płyn do e-papierosów i wyroby nowatorskie do 31 października 2020 r. 6

ciąg dalszy spisu treści na następnej stronie >

w komplecie z numerem

PRENUMERATA 2020

Odnów abonament i odbierz prezenty!

ISSN 1733-0882

9 771733 088009 01

Indeks 38660x

2.2. Zmiany w ustalaniu preproporcji dla uczelni publicznych i instytutów badawczych 6

II. O TYM MUSISZ WIEDZIEĆ!

1. Jak ustalić proporcję i preproporcję na 2020 r. oraz przeprowadzić korektę roczną 7
   1. Ustalanie preproporcji na 2020 r. i korekta roczna za 2019 r. 7
   2. Ustalenie proporcji na 2020 r. i korekta roczna za 2019 r., gdy stosujemy proporcję 14
2. INFORLEX Biała lista podatników – objaśnienia podatkowe MF 15
   1. Płatności, w przypadku których należy sprawdzić rachunki na białej liście 16
   2. Płatności, w przypadku których nie ma obowiązku sprawdzania rachunku na białej liście 17
   3. Uwolnienie się od negatywnych konsekwencji z tytułu zapłaty na rachunek spoza białej listy 19
   4. Płatności dokonywane na rzecz faktora 19
3. Mechanizm podzielonej płatności – objaśnienia podatkowe MF 20
4. INFORLEX Doszczelnianie pakietu paliwowego – nowy wykaz paliw ciekłych objętych koncesjonowaniem i rejestrowaniem 26
   1. Jakie paliwa ciekłe zostały objęte koncesjonowaniem i rejestrowaniem 26
   2. Jakich obowiązków należy dopełnić, aby przygotować się do zmian 28
   3. Do kiedy należy dopełnić formalności. 29

III. TEMAT NUMERU

1. INFORLEX **Dokumentowanie sprzedaży detalicznej – zmiany w 2020 r.** 31
   1. Dokumentowanie sprzedaży dla osób nieprowadzących działalności gospodarczej. 31
      1.1. Żądanie przez nabywcę będącego osobą fizyczną lub rolnikiem ryczałtowym wystawienia faktury 32
      1.2. Ewidencjonowanie faktur wystawionych dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczych i rolników ryczałtowych w księgach podatkowych i rejestrach VAT 34
      1.3. Dokumentowanie sprzedaży dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej przez podatników zwolnionych z obowiązku stosowania kas fiskalnych 34
   2. Dokumentowanie sprzedaży na rzecz przedsiębiorców. 38
      2.1. Faktura uproszczona, czyli paragon z NIP nabywcy 39
      2.2. Wymiana paragonu na fakturę od 1 stycznia 2020 r. 41

2.3. Dokumentowanie transakcji dokonanych do 31 grudnia 2019 r. 42
2.4. Dokumentowanie usług taksówkowych 42
2.5. Kasy fiskalne bez technicznej możliwości podania NIP nabywcy na paragonie 43
2.6. Korekta sprzedaży na kasie fiskalnej, gdy paragon nie zawierał NIP 44
3. Kary i sankcje za nieprawidłowe dokumentowanie sprzedaży detalicznej 45
3.1. Sankcja za wystawienie faktury do paragonu bez NIP nabywcy 45
3.2. Sankcja dla nabywcy rozliczającego fakturę wystawioną do paragonu bez NIP 45
3.3. Kary za sprzedaż z pominięciem kasy fiskalnej 46
3.4. Kary z k.k.s. za niewystawienie faktury 46
3.5. Nowe zasady ewidencjonowania w JPK i sankcje za niewypełnienie obowiązków 47
4. Podsumowanie 48

IV. TRANSAKCJE KRAJOWE

1. Jak rozliczać VAT, gdy zakup paliwa odbywa się za pomocą karty paliwowej 49
2. Jakie są skutki niezłożenia korekty VAT-26 informującej o zmianie przeznaczenia samochodu 53
3. Kiedy odliczyć VAT, gdy kwota należności została ustalona w wyniku ugody sądowej 56
4. Jak opodatkować sprzedaż leasingowanego samochodu 58
5. Jak zaewidencjonować na kasie fiskalnej zwrot towarów 62
6. Jaka data jest istotna dla objęcia faktur zbiorczym przelewem w ramach MPP . . . 64

V. TRANSAKCJE ZAGRANICZNE

1. Jak rozliczać dodatkowy rabat w ramach transakcji z kontrahentami unijnymi . . . 66
2. Jak należy rozliczyć VAT z tytułu wykonania za granicą koncertu 72

VI. VAT W BRANŻACH

1. Jaką stawką opodatkować pakiety przekąsek 74
2. Czy cesja umowy przedwstępnej na innego nabywcę wymaga korekty VAT 76
3. Kto ma obowiązek rozliczać VAT w przypadku wynajmu majątku wspólnego przez małżonków 78

VII. PREZENTACJA

1. Nowoczesna drukarka w małym biurze – korzystne rozwiązanie dla przedsiębiorców 81

I. AKTUALNOŚCI

1 Weszły w życie

Na podstawie aktów prawnych opublikowanych do 7 stycznia 2020 r.

31 grudnia 2019 r.

1.1. Przedłużono stosowanie dla celów podatkowych PKWiU 2008

Zostało przedłużone stosowanie starej PKWiU 2008 do celów opodatkowania:

1) podatkiem od towarów i usług – do 31 marca 2020 r.,

2) podatkiem dochodowym od osób prawnych, podatkiem dochodowym od osób fizycznych oraz zryczałtowanym podatkiem dochodowym w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych oraz karty podatkowej – do 31 grudnia 2020 r.

Rozporządzenie Rady Ministrów z 30 grudnia 2019 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) – Dz.U. z 2019 r. poz. 2554

31 grudnia 2019 r.

1.2. Do 31 stycznia 2021 r. brak obowiązku zgłaszania do systemu SENT przewozu gazu LPG na podstawie papierowych dokumentów dostawy

Ustawodawca przedłużył kolejny raz okres stosowania papierowych dokumentów dostawy. W związku z tym przedłużono także zwolnienie z obowiązku dokonywania zgłoszenia do sytemu SENT przewozu gazu LPG przemieszczanego na podstawie papierowego dokumentu dostawy do 31 stycznia 2021 r.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 30 grudnia 2019 r. w sprawie zmiany rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów – Dz.U. z 2019 r. poz. 2543

1 stycznia 2020 r.

1.3. Możliwość składania ZAP-3 i NIP-7 przy zastosowaniu podpisu zaufanego albo osobistego

Od 1 stycznia 2020 r. umożliwiono składanie zgłoszeń ZAP-3 i NIP-7 za pośrednictwem portalu podatkowego w postaci elektronicznej przy zastosowaniu podpisu zaufanego albo podpisu osobistego. Można użyć także podpisu kwalifikowanego.

Pozostałe zgłoszenia składane w wersji elektronicznej muszą być opatrywane podpisem kwalifikowanym.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 24 grudnia 2019 r. w sprawie sposobu przesyłania zgłoszeń oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone – Dz.U. z 2019 r. poz. 2542

1 stycznia 2020 r.

1.4. Zawiadomienie o zapłacie na rachunek spoza białej listy – formularz ZAW-NR

Od 1 stycznia 2020 r. podatnik informuje o zapłacie należności na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu na tzw. białej liście podatników VAT, posługując się formularzem ZAW-NR. Złożenie takiego zawiadomienia w terminie 3 dni od dnia zlecenia przelewu uchroni podatnika przed sankcjami w PIT/CIT/VAT.

Więcej na ten temat zobacz: Biała lista podatników – objaśnienia podatkowe MF

Rozporządzenie Ministra Finansów z 23 grudnia 2019 r. w sprawie wzoru zawiadomienia o zapłacie należności na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług – Dz.U. z 2019 r. poz. 2530

1 stycznia 2020 r.

1.5. Zmiany kodów CN w wykazie importowanych towarów opodatkowanych obniżoną stawką VAT

Rozporządzenie wprowadza zmianę w załączniku nr 1 do rozporządzenia z 22 grudnia 2011 r. w sprawie wykazów towarów do celów poboru podatku od towarów i usług w imporcie w związku ze zmianami kodów CN, które obowiązują od 1 stycznia 2020 r.

Zmiana ta ma jednak charakter jedynie dostosowawczy (techniczny). Nie wprowadza zmian merytorycznych.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 16 grudnia 2019 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wykazów towarów do celów poboru podatku od towarów i usług w imporcie – Dz.U. z 2019 r. poz. 2439

7 stycznia 2020 r.

1.6. Stawka zwrotu akcyzy zawartej w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej na 1 litr oleju na 2020 r.

Stawka zwrotu akcyzy zawartej w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej na 1 litr oleju w 2020 r. nie uległa zmianie i wynosi tyle samo co w roku 2019 r., tj. 1,00 zł na 1 litr oleju.

Rozporządzenie weszło w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia, tj. 7 stycznia 2020 r.

Rozporządzenie Rady Ministrów z 18 grudnia 2019 r. w sprawie stawki zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej na 1 litr oleju w 2020 r. – Dz.U. z 2019 r. poz. 2489

2 Projekty

Na podstawie projektów opublikowanych do 7 stycznia 2020 r.

2.1. Zwolnienie z obowiązku nanoszenia legalizacyjnych banderol na płyn do e-papierosów i wyroby nowatorskie do 31 października 2020 r.

Wytworzony na terytorium kraju, importowany oraz nabywany wewnątrzwspólnotowo płyn do e-papierosów i wyroby nowatorskie będą od 1 lipca 2020 r. podlegały obowiązkowi oznaczania znakami akcyzy. Obowiązkowi temu będą także podlegały wyroby znajdujące się już w sprzedaży. Z uwagi na bardzo dużą ilość tych wyrobów w sprzedaży oznaczenie ich legalizacyjnymi znakami akcyzy do 30 czerwca 2020 r. wiązałoby się z dużymi kosztami logistycznymi oraz wstrzymaniem sprzedaży.

Dlatego przygotowano projekt rozporządzenia, który wprowadza czteromiesięczne zwolnienie z obowiązku oznaczania legalizacyjnymi znakami akcyzy, tj. do 31 października 2020 r., płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich, przeznaczonych do sprzedaży przed dniem 1 lipca 2020 r. Oznacza to, że w okresie od 1 lipca do 31 października 2020 r. będą mogły być w sprzedaży wyroby nowatorskie i płyn do e-papierosów bez banderoli. Dotyczy to jednak tylko wyrobów, które będą w sprzedaży do 30 czerwca 2020 r.

Projektowana data wejścia w życie rozporządzenia to 1 lipca 2020 r.

Projekt rozporządzenia Ministra Finansów zmieniającego rozporządzenie w sprawie zwolnień wyrobów akcyzowych z obowiązku oznaczania znakami akcyzy – status dokumentu: opublikowany 23 grudnia 2019 r.; na etapie opiniowania; nr w wykazie prac 1065

2.2. Zmiany w ustalaniu preproporcji dla uczelni publicznych i instytutów badawczych

Dla uczelni publicznych i instytutów badawczych zostaną zmienione zasady ustalania preproporcji, które są określone w rozporządzeniu MF w sprawie sposobu określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników. Ma to związek z wejściem w życie od 2019 r. nowych zasad finansowania tych jednostek.

Jak wynika z projektu zmieniającego rozporządzenie, dla tych jednostek będą obowiązywały dotychczasowe wzory preproporcji, ale zmianie ulegną opisy do nich (co należy wliczać, ustalając wzór preproporcji).

Z przepisów przejściowych rozporządzenia wynika, że nowe zasady ustalania preproporcji będą miały zastosowanie do rozliczenia podatku naliczonego za styczeń 2020 r.

Rozporządzenie wejdzie w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia.

Projekt rozporządzenia Ministra Finansów zmieniającego rozporządzenie w sprawie sposobu określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników – status dokumentu: opublikowany 20 grudnia 2019 r.; na etapie opiniowania; nr w wykazie prac 1051

©℗

Magdalena Miklewska
ekspert w zakresie VAT

1 Jak ustalić proporcję i preproporcję na 2020 r. oraz przeprowadzić korektę roczną

W deklaracji VAT-7 i JPK_VAT za styczeń 2020 r. podatnicy, którzy odliczali VAT ustalany według proporcji lub preproporcji, muszą rozliczyć korektę roczną. Pierwszym krokiem jest ustalenie ostatecznego wskaźnika preproporcji i proporcji, który będzie stosowany również do odliczeń VAT w 2020 r. Następnie należy ustalić kwoty VAT naliczonego podlegające korekcie. Do korekty mogą być zobowiązani również podatnicy, którzy zmienili przeznaczenie kupionych środków trwałych.

Podatnicy, którzy stosowali preproporcję i proporcję, ustalając aktualne współczynniki, muszą dokonać dwóch korekt rocznych, gdyż mechanizm odliczenia jest dwustopniowy. W takim przypadku należy ustalić:

1) preproporcję, która będzie stosowana w 2020 r., a gdy różni się od tej z poprzedniego roku, na jej podstawie ustalić VAT do odliczenia związany z działalnością gospodarczą od wydatków dokonanych w 2019 r.,
2) proporcję, która będzie stosowana w 2020 r., a gdy różni się od tej z poprzedniego roku, na jej podstawie ustalić VAT do odliczenia związany z czynnościami opodatkowanymi i zwolnionymi z VAT od wydatków dokonanych w 2019 r.

Preproporcja i proporcja wstępna na 2020 r. są jednocześnie preproporcją i proporcją ostateczną dla 2019 r. Służą też do dokonania korekty rocznej.

1. Ustalanie preproporcji na 2020 r. i korekta roczna za 2019 r.

Przed przystąpieniem do ustalania preproporcji na 2020 r. przypomnijmy, że należy ją stosować w przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, gdy przypisanie tych towarów i usług w całości działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe.

1.1. Podatnicy zwolnieni z ustalania preproporcji

Tak samo jak w przypadku proporcji preproporcja jest stosowana wyłącznie wtedy, gdy zakupów nie można przypisać konkretnej sprzedaży. Do działalności gospodarczej zaliczamy również czynności niepodlegające VAT.

PRZYKŁAD

Podatnik prowadzi wyłącznie sprzedaż opodatkowaną. W 2019 r. dokonał aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa do nowej spółki. Transakcja ta nie podlegała opodatkowaniu. Nie oznacza to jednak, że podatnik musi odliczać VAT według preproporcji, gdyż aport miał związek z prowadzoną działalnością.

PRZYKŁAD

Podatnik prowadzi sprzedaż wyłącznie opodatkowaną. W 2019 r. otrzymał dotację podmiotową, która nie podlegała opodatkowaniu. Nie oznacza to jednak, że musi odliczać VAT według preproporcji, gdyż otrzymana dotacja miała związek z prowadzoną działalnością.

1.2. Ustalanie preproporcji w samorządach

W przypadku jednostek samorządu terytorialnego (JST) preproporcja jest stosowana do zakupów, które są jednocześnie związane z wykonywaniem zadań własnych (poza VAT) oraz czynności w ramach działalności gospodarczej JST, a nie ma możliwości bezpośredniego przyporządkowania tych zakupów do poszczególnych rodzajów działalności. Preproporcja ma zatem zastosowanie do zakupów przeznaczonych jednocześnie do:

- działalności innej niż gospodarcza (zadań własnych) i czynności opodatkowanych VAT oraz
- działalności innej niż gospodarcza (zadań własnych) oraz czynności opodatkowanych i zwolnionych z VAT.

Ponadto JST dla każdej jednostki organizacyjnej musi ustalić odrębną preproporcję, mimo że po centralizacji utraciły one status podatnika. Oczywiście preproporcję ustalamy tylko wtedy, gdy istnieją ku temu podstawy.

1.2.1. Sposoby ustalania preproporcji

Przepisy ustawy o VAT nie wskazują konkretnych sposobów określenia preproporcji w odniesieniu do poszczególnych rodzajów wydatków czy typów prowadzonej działalności. Jedynie dla pewnej grupy podatników, w tym przede wszystkim dla JST, sposób ustalania preproporcji został wskazany w rozporządzeniu 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. Jednostki nie muszą stosować sposobu przedstawionego w rozporządzeniu, jeśli uznają, że nie odpowiada on najbardziej specyfice wykonywanej przez nie działalności i realizowanych nabyć. Jednocześnie, jak podkreślało MF, stosowanie zasad wskazanych w rozporządzeniu daje gwarancję, że preproporcja jest ustalona prawidłowo.

Tabela. **Wzory ustalania preproporcji określone przez MF w rozporządzeniu dla jednostek z sektora finansów publicznych**

Rodzaj podatnika	Dane, które muszą zostać zgromadzone	Wzór
1	2	3
Urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego	1) roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej,	$X = \frac{A \times 100}{D_{UJST}}$ gdzie poszczególne symbole oznaczają: X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,

1	2	3
	2) dochód wykonany urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego	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 urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego
Samorządowe zakłady budżetowe	1) roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez zakład budżetowy, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej, 2) przychody wykonane zakładu budżetowego	$X = \frac{A \times 100}{P}$ 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
Jednostka budżetowa	1) roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez jednostkę budżetową, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej, 2) dochody wykonane jednostki budżetowej	$X = \frac{A \times 100}{D}$ 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
Samorządowa instytucja kultury	1) roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez samorządową instytucję kultury, 2) przychody wykonane samorządowej instytucji 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,

1	2	3
		P – przychody wykonane samorządowej instytucji kultury
Państwowa instytucja kultury	1) roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez państwową instytucję kultury, 2) przychody wykonane państwowej instytucji 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

Definicje obrotu, przychodu, dochodu itp. na potrzeby ustalenia preproporcji według wskazanych w tabeli wzorów są określone w rozporządzeniu w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników.

Do obliczenia preproporcji według zasad wskazanych w rozporządzeniu mogą być przyjęte dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy. Dlatego preproporcja wstępna na 2020 r., która jest jednocześnie preproporcją ostateczną dla 2019 r., może być ustalana na podstawie danych z 2018 r.

Oprócz regulacji zawartych w rozporządzeniu MF, dotyczących sposobu określania preproporcji dla niektórych podatników (w tym JST), przepis art. 86 ust. 2c ustawy o VAT wskazuje inne przykładowe sposoby określania prewspółczynnika.

Tabela. Przykładowe sposoby ustalania preproprcji według ustawy o VAT, które mogą stosować wszyscy podatnicy

Lp.	Rodzaj klucza	Sposób ustalania proporcji
1.	Klucz osobowy	udział średniorocznej liczby osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie osób wykonujących prace w ramach działalności gospodarczej i poza nią
2.	Klucz czasowy	udział średniorocznej liczby godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza nią
3.	Klucz finansowy	udział rocznego obrotu z działalności gospodarczej w rocznym obrocie podatnika z działalności gospodarczej powiększonym o otrzymane 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.	Klucz powierzchniowy	udział średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej w ogólnej średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej i poza nią

W przypadku stosowania ustawowych metod ustalania preproporcji opieramy się na danych z poprzedniego roku. To oznacza, że preproporcja wstępna na 2020 r., która jest jednocześnie preproporcją ostateczną dla 2019 r., może być ustalana na podstawie danych z 2019 r.

1.2.2. Wybór metody ustalania preproporcji

Wskazane w ustawie o VAT oraz rozporządzeniu sposoby ustalania preproporcji są przykładowe. Podatnik może stosować inną metodę, jeśli uzna, że jest właściwa dla danego roku. Jednak podatnik musi wykazać, że wskazana przez niego metoda stanowi bardziej reprezentatywny sposób określenia preproporcji niż wskazany w rozporządzeniu czy ustawie.

Mimo że teoretycznie JST może wybrać dowolny sposób ustalania preproporcji, jednak w praktyce organy podatkowe zazwyczaj nie pozwalały JST na stosowanie innych metod niż wskazane w rozporządzeniu. Uważały, że proponowany sposób nie może być uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez JST działalności. Wskazywane przez nie inne metody, szczególnie w przypadku rozliczenia wydatków dotyczących sieci wodno-kanalizacyjnej, były negowane (przykładowo w piśmie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 grudnia 2018 r., sygn. 0112-KDIL1-1.4012.730.2018.2.MJ, czy z 5 grudnia 2018 r., sygn. 0112-KDIL2-3.4012.517.2018.2.WB).

Przegląd wydanych w 2019 r. interpretacji wskazuje, że MF zaczęło zmieniać zdanie. Oczywiście najwięcej pozytywnych interpretacji znajdziemy po wyrokach sądów. Między innymi w piśmie z 23 grudnia 2019 r. (sygn. 0112-KDIL1-1.4012.657.2018.12.MJ) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał za NSA prawo jednostki do ustalenia własnej preproporcji w przypadku działalności wodno-kanalizacyjnej:

MF *Naczelny Sąd Administracyjny za zasadne uznaje ponadto racje skarżącej zmierzające do podważenia adekwatności wzoru z rozporządzenia w odniesieniu do działalności wodno-kanalizacyjnej. Zauważyć należy, że metoda obliczania proporcji przyjęta w akcie wykonawczym oparta jest na określonych założeniach. Po pierwsze, rozpatrywanie udziału obrotów w ujęciu globalnym przy uwzględnieniu kategorii dochodu wykonanego (rozporządzenie przyjmuje jedynie zróżnicowanie wzorów w odniesieniu do poszczególnych jednostek organizacyjnych – urzędu, jednostki budżetowej i zakładu budżetowego bez podziału na poszczególne rodzaje działalności) opiera się na założeniu o zasadniczo „niegospodarczym" charakterze działalności podejmowanej przez jednostkę samorządu terytorialnego. Taki wniosek wynika już z samego uzasadnienia do nowelizacji w zakresie odliczania podatku naliczonego w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych. Propozycja przyjęcia „urzędowego" sposobu rozliczenia dla omawianej kategorii podmiotów była bowiem usprawiedliwiana cechami relewantnymi jednostek samorządu terytorialnego, które z natury rzeczy wykonują działania pozostające poza systemem VAT i w pewnym minimalnym tylko zakresie podejmują działania opodatkowane (zob. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych). Po wtóre, przyjęty w rozporządzeniu wzór – zmierzający do porównania proporcji obrotu z działalności gospodarczej do obrotu całkowitego utożsamianego z wysokością dochodów wykonanych – zakłada, że wszystkie dotacje (czy inne źródła finansowania) pozostają wyłącznie w związku z działalnością nieopodatkowaną jednostki samorządu terytorialnego. Wartość dofinansowania (występującego tu w różnych postaciach) powiększa bowiem obrót całkowity, co w konsekwencji powoduje konieczność jego uwzględnienia w mianowniku ustalonego wzoru i obniżenie wysokości prewspółczynnika (a zatem ograniczenie zakresu dopuszczalnych odliczeń podatku naliczonego). Tymczasem w przypadku działalności wodno-kanalizacyjnej mamy do czynienia z sytuacją zasadniczo odmienną od powyżej zakładanej.*

Pojawiają się również interpretacje, gdzie organ przychyla się do stanowiska gminy bez uprzedniego zaskarżania sprawy do sądu (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 grudnia 2019 r., sygn. 0114-KDIP4.4012.643.2019.2.BS).

Stanowiska WSA na temat ustalania preproporcji nie były do tej pory jednolite. Jednak NSA w wydanych w 2019 r. wyrokach przychyla się do stanowiska gmin, przyznając im prawo do niekorzystania ze wzoru z rozporządzenia przy ustalaniu preproporcji.

Takie stanowisko zajął NSA w wyroku z 7 lutego 2019 r. (sygn. akt I FSK 411/18) czy w wyroku z 10 stycznia 2019 r. (sygn. akt I FSK 444/18) oraz z 29 października 2019 r. (sygn. akt I FSK 1263/17).

Nie można jednak wywnioskować z tego, że JST mogą przyjmować dowolne preproporcje. Jak podkreślają to sądy i organy podatkowe, wybrana metoda musi odpowiadać najbardziej specyfice prowadzonej przez tę jednostkę działalności gospodarczej, co będzie musiała udowodnić.

1.3. Ustalanie preproprcji na uczelniach publicznych i jednostkach badawczych

Dla uczelni publicznych i jednostek badawczych wzór preproporcji również został określony w rozporządzeniu Ministra Finansów z 17 grudnia 2015 r. 1 października 2018 r. weszły w życie nowe przepisy Prawa o szkolnictwie wyższym i nauce, które regulują kompleksowo zagadnienia związane m.in. z finansowaniem systemu szkolnictwa wyższego i nauki. Jednocześnie na mocy przepisów wprowadzających przedłużono finansowanie dla uczelni publicznych i instytutów badawczych na dotychczasowych zasadach tylko do 31 grudnia 2018 r. W związku z tymi zmianami konieczna jest nowelizacja rozporządzenia Ministra Finansów z 17 grudnia 2015 r., aby jednostki te mogły ustalić preproporcję, uwzględniając nowy sposób finansowania. MF przygotowało projekt zmieniający rozporządzenie.

Jak wynika z tego projektu, dla uczelni i jednostek badawczych wzór preproporcji się nie zmieni, ale zmianie ulegną opisy do nich. Z przepisów przejściowych rozporządzenia wynika, że nowe wzory będą miały zastosowanie od rozliczenia podatku naliczonego za styczeń 2020 r.

1.4. Korekta roczna, gdy stosujemy preproporcję

Gdy wybierzemy klucz ustalania preproporcji, należy przypomnieć zasady jej ustalania. Preproporcję należy określać w stosunku rocznym oraz zaokrąglać w górę do najbliższej liczby całkowitej, analogicznie jak proporcję sprzedaży określoną w art. 90 ustawy o VAT. Ponadto gdy preproporcja:

- nie przekroczy 2% – podatnik ma prawo uznać, że wynosi ona 0%, czyli od zakupów związanych z działalnością gospodarczą i inną działalnością podatnik w ogóle nie odliczy VAT,
- przekroczy 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tego prewspółczynnika, w skali roku, była mniejsza niż 500 zł – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%, i odliczyć cały VAT, jeśli nie musi jednocześnie stosować proporcji.

Gdy preproporcja jest ustalana na podstawie danych finansowych, przy jej obliczaniu mają zastosowanie takie same wyłączenia jak przy ustalaniu proporcji, określone w art. 90 ustawy o VAT.

Zasady korekty rocznej, gdy była stosowana preproporcja, określa art. 90c ustawy o VAT. Z regulacji tych wynika, że w przypadku nabycia towarów i usług, w odniesieniu do których kwotę podatku naliczonego oblicza się według preproporcji po zakończeniu roku podatkowego, podatnik jest obowiązany dokonać korekty podatku odliczonego przy ich nabyciu, uwzględniając dane dla zakończonego roku podatkowego. Dokonując korekty, podatnik może przyjąć inny sposób określania preproporcji, niż został przyjęty dla danego roku podatkowego, jeżeli byłby on bardziej reprezentatywny dla zakończonego roku.

Specjalne zasady dokonywania korekty rocznej przewidziano dla jednostek, które stosowały preproporcję ustaloną dla nich przez MF w rozporządzeniu. Dokonując korekty rocznej, mogą one uwzględnić dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy, jeżeli takie dane przyjęto w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadku ustalenia wstępnej preproporcji. Wynika to z faktu, że preproporcja stosowana przez nie w 2019 r. mogła być obliczona na bazie danych z:

- 2018 r. jako tzw. preproporcja wstępna bądź
- 2017 r. – zgodnie z § 8 rozporządzenia MF.

Należy pamiętać, że mimo centralizacji każda jednostka organizacyjna JST odrębnie ustala preproporcję i dokonuje korekty rocznej. Natomiast efekt tej korekty zbiorczo (od wszystkich jednostek organizacyjnych) przedstawi w swojej deklaracji JST.

Korekta jest dokonywana w deklaracji za pierwszy okres rozliczeniowy następnego roku (tj. w deklaracji za styczeń lub pierwszy kwartał). Do korekty VAT odliczonego według preproporcji odpowiednie zastosowanie mają regulacje dotyczące korekty VAT w przypadku stosowania proporcji sprzedaży, czyli przepisy art. 91 ust. 2–9 ustawy o VAT:

1) jednorazowa roczna korekta podatku naliczonego za 2019 r. ma zastosowanie do nabytych w tym roku następujących towarów i usług:
   – innych niż zaliczane do środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji oraz gruntów i prawa wieczystego użytkowania gruntów zaliczanych do środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych,
   – zaliczanych do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji (oraz gruntów i prawa wieczystego użytkowania), których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł;
2) pięcioletnia korekta podatku naliczonego za 2019 r. ma zastosowanie przy nabyciu towarów i usług zaliczanych do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, których wartość początkowa przekracza 15 000 zł, innych niż nieruchomości (dotyczy 1/5 odliczonego VAT); w 2020 r. korekta dla preproporcji dotyczy towarów nabytych w latach 2016–2019, a korekta dla proporcji dotyczy towarów nabytych w latach 2015–2019;
3) dziesięcioletnia korekta podatku naliczonego ma zastosowanie przy nabyciu nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów (dotyczy 1/10 odliczonego VAT); w 2020 r. korekta dla preproporcji dotyczy towarów nabytych w latach 2011–2019, a korekta dla proporcji dotyczy towarów nabytych w latach 2010–2019.

Konieczność dokonania korekty podatku naliczonego wystąpi również w przypadku, gdy w okresie korekty dojdzie do zmiany przeznaczenia środka trwałego lub gdy nastąpi jego sprzedaż.

Przepisy dotyczące preproporcji i korekty rocznej, określone w art. 90c ustawy, mają zastosowanie do towarów i usług nabytych od 1 stycznia 2016 r., tj. w odniesieniu do których prawo do odliczenia powstało od tego momentu.

Od tej zasady istnieje jeden wyjątek. Zasady korekty z art. 90c ustawy stosujemy również w przypadku VAT, który został odliczony na podstawie art. 86 ust. 7b i podlegał wcześniej korekcie na podstawie art. 90a ustawy o VAT w ciągu 120 miesięcy. To oznacza, że te zasady dotyczą wydatków inwestycyjnych na nieruchomości wykorzystywanej do celów działalności i do innych celów, również poniesionych w latach 2011–2015 (art. 86 ust. 7b ustawy obowiązuje od 2011 r., wcześniej nie było takich regulacji).

Nowe zasady korekty nie dotyczą natomiast wydatków poniesionych przed 1 stycznia 2016 r., innych niż związane z nabyciem lub wytworzeniem nieruchomości, nawet jeśli są one wykorzystywane zarówno do działalności gospodarczej, jak i do innych celów. Wcześniej takich przepisów nie było w ustawie.

NSA miał jednak wątpliwości co do braku obowiązku stosowania preproporcji do wydatków poniesionych przed 2016 r. i zadał pytanie prejudycjalne TSUE. TSUE w wyroku z 8 maja 2019 r. w sprawie C-566/17 (Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach przeciwko Szefowi KAS) uznał, że mimo braku przepisów podatnicy byli zobowiązani we własnym zakresie ustalać prewspółczynnik. Powstaje pytanie o skutki tego wyroku dla podatników, którzy odliczali pełny VAT wbrew stanowisku organów podatkowych. MF nie wypowiedziało się oficjalnie na ten temat. NSA, który zadał pytanie prejudycjalne, rozpatrując sprawę po wyroku TSUE, powtórzył za Trybunałem, że obowiązek stosowania preproporcji istniał przed 2016 r., ale jednocześnie uznał, że podatnicy, którzy odliczali pełny VAT, nie muszą teraz dokonywać korekty, gdyż naruszałoby to zasady demokratycznego państwa prawa (zob. wyrok NSA z 21 listopada 2019 r., sygn. akt I FSK 1907/15).

2. Ustalenie proporcji na 2020 r. i korekta roczna za 2019 r., gdy stosujemy proporcję

VAT do odliczenia jest ustalany według proporcji, gdy podatnicy dokonują zakupów:

- wykorzystywanych do wykonywania zarówno czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego (opodatkowanych VAT), jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje (zwolnionych z VAT),
- których nie są w stanie przypisać do czynności dających prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Zasady ustalania proporcji ostatecznej zostały określone w art. 90 ust. 2–6 i 10 ustawy o VAT. Proporcję ustala się:

- jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo,
- procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego jest ustalana proporcja.

Ustaloną proporcję zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej.

Obliczając proporcję, nie bierzemy pod uwagę całego obrotu, który jest wykazywany w deklaracji VAT po stronie podatku należnego, tylko wartość sprzedaży bez zakupów opodatkowanych na zasadzie odwrotnego obciążenia.

Gdy już ustalimy wskaźnik proporcji, możemy przystąpić do dokonania korekty rocznej. Korektę roczną muszą przeprowadzić podatnicy, którzy w 2019 r. ustalali prawo do odliczenia VAT na podstawie proporcji.

Korekty rocznej będą dokonywać również podatnicy, którzy w 2019 r. lub wcześniej:

- powrócili do statusu podatnika zwolnionego z VAT lub
- utracili prawo do korzystania ze zwolnienia z VAT albo dobrowolnie z niego zrezygnowali w związku ze zmianą wykorzystania środków trwałych.

JST po centralizacji nadal ustalają dla każdej jednostki organizacyjnej odrębny wskaźnik proporcji.

Okresy korekty i sposób wykazania w deklaracji są takie same dla proporcji i preproporcji (zob. pkt 1.4).

PRZYKŁAD

Spółka dokonuje zakupów związanych ze sprzedażą mieszaną. Wartość netto zakupów w 2019 r. to 100 000 zł, VAT 23 000 zł. Spółka odliczyła 20 700 zł, gdyż proporcja wynosiła 90%. Za 2019 r. proporcja wyniosła 95%. Kwota korekty: 1150 zł (23 000 zł x 95% – 20 700 zł).

PRZYKŁAD

Spółka kupiła w 2019 r. lokal, który jest wykorzystywany do działalności opodatkowanej i zwolnionej. Proporcja w 2019 r. wyniosła 85%. Dlatego spółka odliczyła 195 500 zł (230 000 zł x 85%). Lokal został oddany do użytkowania w październiku 2019 r., więc 2019 r. będzie pierwszym rokiem korekty, a 2028 r. ostatnim. Proporcja ostateczna za 2019 r. wyniosła 90%. Dlatego korekta roczna za 2019 r. będzie obliczona w następujący sposób:

1) 230 000 zł x 1/10 = 23 000 zł,

2) 23 000 zł x 90% – 23 000 zł x 85% = 20 700 zł – 19 550 zł = 1150 zł.

Za 2019 r. korekcie podlega kwota 1150 zł.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 86 ust. 2a–2h, art. 90, art. 91, art. 90c ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 2020
- § 2–8 rozporządzenia Ministra Finansów z 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników – Dz.U. z 2015 r. poz. 2193

Marcin Jasiński
ekspert w zakresie VAT

2 Biała lista podatników – objaśnienia podatkowe MF

Zobacz więcej inforlex.pl

20 grudnia 2019 r. MF wydało objaśnienia podatkowe na temat wykazu podatników VAT, potocznie zwanego białą listą podatników. Objaśnienia podatkowe dają podatnikom taką ochronę jak interpretacje podatkowe. Zastosowanie się do nich nie może szkodzić podatnikowi.

Od 1 stycznia 2020 r. zapłata za fakturę wystawioną przez podatnika VAT czynnego na rachunek spoza białej listy może powodować sankcje po stronie nabywcy. Dotyczy to transakcji powyżej 15 000 zł. W takim przypadku nabywca nie zaliczy tego wydatku do

kosztów uzyskania przychodów i poniesie odpowiedzialność solidarną ze sprzedawcą, który nie zapłaci VAT.

Jak podkreślił MF w objaśnieniach, w przypadku płatności dokonywanej w formie zaliczek lub w ratach limit w wysokości 15 000 zł będzie dotyczył kwoty całej transakcji, a nie pojedynczej płatności.

W związku z tym, nawet jeżeli z dostawcą towaru lub usługi zostanie ustalona płatność ratalna lub w formie zaliczek, to sposób uiszczenia zapłaty powinien być zależny od wysokości łącznej sumy transakcji (kwoty brutto).

WAŻNE Obowiązek dokonywania płatności na rachunek z białej listy nie ma zastosowania do płatności wynikających z faktur wystawianych przez podatników zwolnionych z VAT zarówno podmiotowo, jak i przedmiotowo.

1. Płatności, w przypadku których należy sprawdzić rachunki na białej liście

Na białej liście znajdują się rachunki rozliczeniowe i rachunki imienne w SKOK założone w związku z prowadzoną działalnością. Jak wyjaśnia MF:

MF *W Wykazie nie będą zamieszczane rachunki oszczędnościowo-rozliczeniowe tzw. rachunki ROR (zwane również kontami osobistymi), które banki prowadzą dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Podkreślić należy, że jeżeli przedsiębiorcy wykorzystują w swoich firmach rachunki ROR to nawet jeżeli rachunki te zostały przez podatników zgłoszone, jako rachunki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą – rachunki te nie będą zamieszczane w Wykazie. Rachunki ROR są wyłączone z raportowania w ramach STIR. Powoduje to brak możliwości potwierdzenia tych rachunków za pomocą systemu STIR i tym samym spełnienia wymogu określonego w art. 96b ust. 3 pkt 13 ustawy o VAT pozwalającego na ich zamieszczenie w Wykazie.*

1.1. Rachunki wirtualne

W wykazie nie znajdziemy także rachunków wirtualnych często używanych przez dostawców masowych mediów (prąd, gaz, telefon), gdyż nie są to rachunki rozliczeniowe w rozumieniu Prawa bankowego, jak również nie podlegają obowiązkowi zgłaszania do urzędu skarbowego.

Jednocześnie MF podkreśliło, że podatnik nie poniesie konsekwencji podatkowych, gdy dokona zapłaty na ten rachunek. W tym celu, gdy wartość transakcji przekroczy limit 15 000 zł, musi:

MF *(…) sprawdzić w Wykazie, czy dokonując zapłaty na konkretny rachunek wirtualny, spełni kryteria ustawowe uprawniające do zaliczenia wydatku do kosztów podatkowych. Mianowicie, poprzez weryfikację numeru rachunku wirtualnego w Wykazie podatnik otrzyma informację, czy jest to rachunek powiązany z rachunkiem rozliczeniowym konkretnego podmiotu.*

1.2. Rachunki zagranicznych banków

Na białej liście nie znajdziemy także rachunków prowadzonych przez banki zagraniczne, które nie prowadzą w Polsce działalności poprzez oddział. MF radzi, aby w przypadku dokonania płatności na rachunek zagraniczny spoza białej listy, gdy płatność dotyczy faktury wystawionej przez podatnika VAT czynnego, dokumentującej transakcję powyżej 15 000 zł, złożyć zawiadomienie do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla wystawcy faktury. Służy do tego formularz ZAW-NR. Zawiadomienia należy dokonać w terminie 3 dni od dnia zlecenia przelewu. Nie poniesiemy wtedy negatywnych konsekwencji.

1.3. Rachunki powiernicze i depozytowe

Także rachunki powiernicze i depozytowe nie są uwzględniane na białej liście. Jednak jak podkreśla MF, gdy wpłata na rachunek powierniczy i depozytowy zostanie potwierdzona fakturą przez podatnika VAT czynnego:

MF *(…) nabywca celem uniknięcia negatywnych konsekwencji podatkowych powinien złożyć zawiadomienie do właściwego naczelnika urzędu skarbowego o dokonaniu płatności na rachunek niezamieszczony w Wykazie.*

1.4. Zlecenie przelewu z odroczonym terminem płatności/zlecenie stałe i polecenie zapłaty

W przypadku zlecenia przelewu z odroczonym terminem płatności lub zlecenia stałego albo regulowania płatności poleceniem zapłaty np. za energię elektryczną bank/SKOK nie ma obowiązku weryfikowania rachunków na białej liście. Weryfikacji takiej zawsze dokonuje podatnik. Na nim spoczywa odpowiedzialność z tytułu płatności na rachunek niezamieszczony na białej liście na dzień zlecenia przelewu.

1.5. Potrącenia wierzytelności

Wskutek potrącenia obie wierzytelności umarzają się nawzajem do wysokości wierzytelności niższej. Podatnik, po którego stronie pozostaje kwota do zapłaty, powinien ją wpłacić na rachunek z białej listy, gdy wartość transakcji przekraczała 15 000 zł i wystawcą faktury był podatnik VAT czynny.

Zdaniem MF w takim przypadku do obliczenia wysokości limitu 15 000 zł, który nakłada obowiązek dokonania bezgotówkowej płatności, należy przyjąć całą wartość wierzytelności, a nie kwotę pozostałą po potrąceniu.

PRZYKŁAD

Przedsiębiorca X jest winny przedsiębiorcy Y kwotę 18 000 zł z tytułu zakupu materiałów budowlanych i na tę kwotę otrzymał fakturę. Równocześnie Y jest winny X kwotę 12 000 zł z tytułu remontu, jaki wykonał. Strony uzgodniły, że dokonają potrącenia długu. X dopłaci Y kwotę 6000 zł (18 000 zł – 12 000 zł).

Przedsiębiorca X nie może rozliczyć się z przedsiębiorcą Y gotówką w zakresie pozostałej dopłaty, ponieważ cała wartość transakcji wynosi 18 000 zł. W tym przypadku dopłata powinna zostać dokonana na rachunek zamieszczony na białej liście.

2. Płatności, w przypadku których nie ma obowiązku sprawdzania rachunku na białej liście

MF potwierdziło, że w przypadku niektórych transakcji, również tych udokumentowanych fakturami powyżej 15 000 zł, nie trzeba będzie sprawdzać rachunków na białej liście, dokonując płatności.

2.1. Zapłata na rzecz zagranicznego kontrahenta

W przypadku gdy zagraniczny kontrahent nie posługuje się dla celów danej transakcji polskim numerem NIP, przepisy dotyczące płatności na rachunki zamieszczone na białej liście nie będą mieć zastosowania do tej transakcji.

Podatnicy dokonujący płatności za faktury dokumentujące czynności z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu towarów, importu usług lub dostawy towarów rozliczanej przez nabywcę (czyli transakcje z podmiotami zagranicznymi) nie będą obowiązani do badania, czy rachunek, na który dokonywana jest płatność za taką fakturę, jest zamieszczony w wykazie. Nie ma tutaj znaczenia sytuacja, w której taki dostawca posiada ewentualnie rachunek w polskim banku z uwagi na fakt zarejestrowania dla innych celów czy innych transakcji.

2.2. Zapłata na rachunek komornika

Podatnik nie ma obowiązku sprawdzania rachunku, gdy dokonuje płatności komornikowi. W takiej sytuacji dokonywana na rzecz komornika sądowego płatność nie stanowi zapłaty za nabyte towary lub usługi.

2.3. Płatności dokonywane przez ubezpieczyciela

Ubezpieczyciele nie mają obowiązku sprawdzania rachunku, gdy dokonują płatności na rzecz podmiotów trzecich likwidujących szkody, kiedy to zapłata stanowi realizację odpowiedzialności odszkodowawczej wobec ubezpieczonych/uposażonych.

W tego typu sytuacjach zazwyczaj dochodzi do cesji prawa do wypłaty odszkodowania na rzecz podmiotu likwidującego szkodę, np. warsztatu samochodowego.

2.4. Zapłata na rachunki gospodarki własnej i cesyjne banku

Na białej liście nie są także zamieszczane rachunki gospodarki własnej banków/SKOK wykorzystywane przez nie do rozliczeń związanych z ich działalnością własną. Tak samo będzie w przypadku tzw. rachunków cesyjnych. Są prowadzone przez banki/SKOK do przeprowadzania rozliczeń z tytułu nabywanych wierzytelności pieniężnych, w tym do ich działalności faktoringowej. Numery takich rachunków mogą być wskazywane jako rachunek do zapłaty, np. z tytułu realizowanego przelewu wierzytelności lub np. świadczenia przez bank usługi wynajmu.

Jednak jak zapewnia MF:

MF *W takich sytuacjach w stosunku do podatników dokonujących płatności na rachunki gospodarki własnej i tzw. rachunki cesyjne banków/SKOK, niezamieszczone w Wykazie nie będą stosowane sankcje w podatkach dochodowych PIT i CIT oraz odpowiedzialność solidarna w VAT.*

Podatnicy nie muszą również zgłaszać dokonania płatności na te rachunki za pomocą formularza ZAW-NR.

Zdaniem MF w takim przypadku podatnicy powinni zostać poinformowani:

MF *(…) przez banki/SKOK lub podmioty będące wystawcami faktur, za które zapłata będzie dokonana na tzw. rachunki cesyjne o szczególnym rodzaju rachunków, na który dokonują płatności. Informacja ta jest ważna do czasu otrzymania przez podatników jej odwołania przez banki/SKOK lub odpowiednio przez podmioty będące wystawcami faktur.*

(…) W tej sytuacji ciężar udowodnienia, że w transakcji jest wykorzystywany specyficzny rodzaj rachunku, o którym mowa powyżej, spoczywa na banku/SKOK, jako podmiotach prowadzących te rachunki dla swoich potrzeb.

2.5. Zapłata z wykorzystaniem platform płatności

Uregulowanie płatności kartami płatniczymi lub poprzez wykorzystanie usługi pay-by-link nie mieści się w zakresie użytej w ustawie zmieniającej terminologii „płatność dokonana przelewem".

Regulacje ustawy o usługach płatniczych (przykładowo przy kartach płatniczych) określają te płatności jako „zlecenie płatnicze", czyli oświadczenie płatnika lub odbiorcy skierowane do jego dostawcy zawierające polecenie wykonania transakcji płatniczej.

Tym samym skoro nie jest to przelew, dokonanie płatności kartą lub pay-by-linkiem nie powoduje sankcji w PIT/CIT/VAT.

3. Uwolnienie się od negatywnych konsekwencji z tytułu zapłaty na rachunek spoza białej listy

Ustawa zmieniająca zawiera przepisy umożliwiające uniknięcie negatywnych skutków zarówno w podatkach dochodowych PIT i CIT, jak i w zakresie odpowiedzialności solidarnej w VAT w sytuacji, gdy podatnik dokona zapłaty należności przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu na białej liście. Wystarczy, że podatnik w ustawowym terminie (3 dni od dnia dokonania przelewu) zawiadomi o zapłacie należności na ten rachunek właściwego naczelnika urzędu skarbowego, składając formularz ZAW-NR.

Jak potwierdziło MF:

MF *W przypadku wysłania zawiadomienia o dokonaniu zapłaty na rachunek spoza Wykazu podatnik nie będzie obowiązany dokonywać ponownie takiego zawiadomienia w sytuacji, gdyby kolejna wpłata została dokonana na ten sam rachunek spoza Wykazu, o którym podatnik już raz poinformował organy składając stosowne zawiadomienie. Wystarczające będzie dokonanie jednorazowego zgłoszenia takiego rachunku do właściwego naczelnika urzędu skarbowego.*

Oznacza to, że rachunek spoza białej listy wystarczy zgłosić raz, niezależnie od liczby dokonanych na niego przelewów.

4. Płatności dokonywane na rzecz faktora

W sytuacji gdy nabywca towarów lub usług płaci należność do faktora, powinien tego dokonać na rachunek zamieszczony na białej liście. W przeciwnym razie nabywca płacący faktorowi musi liczyć się z negatywnymi konsekwencjami podatkowymi w CIT i PIT oraz odpowiedzialnością solidarną w VAT. A zatem chcąc uniknąć tych konsekwencji, nabywca towarów lub usług powinien zweryfikować wskazany rachunek do zapłaty.

Jak wynika z objaśnień MF:

MF *Firmy faktoringowe prowadzące rozliczenia z wykorzystaniem tzw. rachunków wirtualnych nie mają obowiązku zgłaszania takich rachunków do urzędu skarbowego. Wpłaty na rachunki wirtualne przypisane do rachunku rozliczeniowego będą traktowane jak wpłaty na rachunek rozliczeniowy zamieszczony w Wykazie.*

Pełna treść objaśnień podatkowych stanowi dodatek do bieżącego numeru.

©℗

Joanna Dmowska
ekspert w zakresie VAT

3 Mechanizm podzielonej płatności – objaśnienia podatkowe MF

23 grudnia 2019 r. MF wydało objaśnienia podatkowe na temat stosowania mechanizmu podzielonej płatności (MPP). Objaśnienia podatkowe dają podatnikom taką ochronę jak interpretacje podatkowe. Oznacza to, że zastosowanie się do nich nie może szkodzić podatnikowi.

Nowe zasady stosowania MPP obowiązują od 1 listopada 2019 r., ale nadal powodują wiele wątpliwości wśród podatników. Niektóre z nich zostały wyjaśnione w wydanych objaśnieniach.

1. Wysokość limitu zobowiązująca do stosowania MPP

Kolejny raz MF potwierdziło, że MPP ma zastosowanie, gdy płatność dotyczy faktury dokumentującej nabycie towarów lub usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT, o kwocie brutto wyższej niż 15 000 zł.

2. Forma płatności a MPP

Obecnie MPP nie może być zastosowane 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.

3. Towary i usługi spoza załącznika nr 15 na fakturze

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.*

4. Zakupy od zagranicznego kontrahenta

Jeżeli podatnik nabywa towary lub usługi na terytorium kraju od podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium RP, zarejestrowanego na potrzeby VAT w Polsce, to ta transakcja również podlega obligatoryjnemu MPP, gdy spełnione zostały przesłanki jego stosowania.

5. Wartość transakcji a kwota na fakturze

MF potwierdziło, że o tym, czy stosujemy obowiązkowy MPP, decyduje kwota brutto na fakturze, a nie wartość transakcji czy umowy. Jak wyjaśniło MF:

MF *(…) w przypadku np. usług budowalnych w sytuacji, gdy zawarta jest umowa na wykonanie usług budowlanych z załącznika nr 15, o wartości brutto 30 000 zł, a zgodnie z postanowieniami umowy, wykonawca rozlicza odrębnie trzy etapy wykonanych robót osobnymi fakturami o wartość brutto 10 000 zł każda faktura, obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności nie będzie miał zastosowania. W takiej sytuacji wartość transakcji przekracza łącznie 15 000 zł, jednak do wystąpienia obowiązku zastosowania mechanizmu podzielonej płatności konieczne jest przekroczenie wartości brutto 15 000 zł przez kwotę należności ogółem na fakturze.*

6. Brak oznaczenia „mechanizm podzielonej płatności" na fakturze

Sprzedawcy, który wystawi fakturę bez oznaczenia „mechanizm podzielonej płatności" mimo takiego obowiązku, grożą sankcje. Uniknie ich, jeśli zapłata przez nabywcę zostanie zrealizowana zgodnie z zasadami MPP. Dlatego jak podkreśla MF, jeżeli sprzedawca omyłkowo nie oznaczy faktury koniecznym dopiskiem, wówczas w jego interesie będzie poinformowanie nabywcy, że wystawił fakturę bez wymaganego oznaczenia, a także o obowiązku zapłaty z zastosowaniem MPP. Informację tę sprzedawca może przekazać nabywcy w dowolnej formie i w dowolny sposób, nawet przed wystawieniem faktury korygującej. Należy zaznaczyć, że sprzedawca tak czy inaczej ma obowiązek skorygowania faktury wystawionej wadliwie, czyli bez wymaganego oznaczenia. Fakturę może też poprawić nabywca notą korygującą.

MF nie wyjaśniło jednak, czy wystawienie faktury korygującej naprawiającej błąd po dokonaniu zapłaty przez nabywcę bez zastosowania MPP jest skuteczne. Należy uznać, że w takiej sytuacji sprzedawca poniesie karę. To oznacza, że w razie znalezienia błędu na fakturze w postaci braku oznaczenia należy jak najszybciej informować o tym kupującego.

Warto pamiętać, że obowiązek oznaczania dotyczy tylko podatników VAT czynnych. Jak potwierdziło MF, obowiązku zamieszczenia informacji „mechanizm podzielonej płatności" nie będą mieli podatnicy korzystający ze zwolnienia z VAT zarówno przedmiotowego, jak i podmiotowego.

7. Oznaczenie faktury, gdy nie ma zastosowania obowiązkowy MPP

Niektórzy podatnicy przyjęli zasadę, że każdą fakturę oznaczają dopiskiem „mechanizm podzielonej płatności", niezależnie od tego, czy istnieje obowiązek zastosowania MPP. MF potwierdziło, że nie będą ponosić z tego tytułu sankcji. Jednocześnie nabywca, jeżeli otrzyma taką fakturę, nie ma obowiązku jej uregulowania z zastosowaniem MPP. Nabywca musi sam weryfikować przedmiot i wartość transakcji, ponieważ to on inicjuje płatność i odpowiada za wybór jej formy.

8. Płatność na rzecz komornika

Kupujący nie stosuje MPP, dokonując płatności z tytułu zajętej przez komornika lub organ egzekucyjny wierzytelności, która wynika z faktury objętej obowiązkowym MPP.

Zdaniem MF:

MF *W takiej sytuacji dokonywana na rzecz komornika lub organu egzekucyjnego płatność nie stanowi zapłaty za nabyte towary lub usługi. W tym przypadku, w miejsce obowiąz-*

ku zapłaty kontrahentowi za nabyte towary lub usługi, wstępuje nowy tytuł płatności, czyli realizacja egzekucji z zajętej wierzytelności. Stąd w takiej sytuacji podatnik (nabywca) nie będzie miał obowiązku zapłaty do komornika lub organu egzekucyjnego w podzielonej płatności.

9. Płatności dokonywane przez ubezpieczyciela z tytułu likwidacji szkód

MPP nie muszą stosować także ubezpieczyciele dokonujący płatności na rzecz podmiotów trzecich likwidujących szkody, kiedy to zapłata stanowi realizację odpowiedzialności odszkodowawczej wobec ubezpieczonych/uposażonych. MF wyjaśniło, że:

MF *W tego typu sytuacjach zazwyczaj dochodzi do cesji prawa do wypłaty odszkodowania na rzecz podmiotu likwidującego szkodę, np. warsztat samochodowy. Ubezpieczyciel dokonuje wówczas zapłaty zgodnie z treścią faktury dokumentującej naprawienie szkody, która może obejmować pozycje zawarte w załączniku nr 15, jednakże jego płatność do podmiotu likwidującego szkody to wypłata odszkodowania. Ubezpieczyciel nie będzie więc stosować mechanizmu podzielonej płatności w tego rodzaju sytuacjach, MPP nie jest bowiem stosowany przy zapłacie odszkodowania. Mamy w tym przypadku do czynienia ze szczególnym charakterem relacji prawnej, który decyduje o braku zastosowania MPP przez ubezpieczyciela w płatnościach na rzecz podmiotu likwidującego szkodę.*

10. Faktoring a obowiązkowy MPP

Nabywca towarów lub usług, jeśli płaci należność faktorowi, ma obowiązek zastosować obowiązkowy MPP, gdy opłacana faktura jest objęta tym obowiązkiem.

Zapłata w MPP na rzecz faktora skutkuje powstaniem u faktora odpowiedzialności solidarnej wraz z dostawcą tych towarów lub usługodawcą za nierozliczony przez nich VAT. Faktor może zwolnić się z odpowiedzialności solidarnej, jeżeli przekaże z zastosowaniem MPP do dostawcy towarów lub usług kwotę otrzymaną od nabywcy. Jednocześnie MF wyjaśniło, że obowiązkowa zapłata w MPP nie dotyczy:

MF *(…) płatności zaliczkowych dokonywanych przez faktora na rzecz dostawcy towarów lub usługodawcy w ramach umowy faktoringu, nawet jeżeli dostawca towarów lub usługodawca dokonuje w ramach swojej działalności sprzedaży, do której zastosowanie ma obligatoryjny mechanizm podzielonej płatności. Dokonywane przez faktora płatności zaliczkowe nie stanowią zapłaty za nabyte towary lub usługi, w sytuacji kiedy istotą tych płatności jest finansowanie działalności dostawcy lub usługodawcy, a nie zapłata za konkretne sprzedane towary lub usługi. Zapłaty za towary lub usługi dokonuje nabywca na rzecz faktora.*

Mamy w tym przypadku do czynienia ze szczególnym charakterem relacji prawnej, który decyduje o braku zastosowania MPP przez faktora w płatnościach na rzecz dostawcy towarów lub usług. Faktor nie będzie musiał zatem analizować, czy wypłacane przez niego środki na rzecz dostawcy towarów lub usługodawcy, służące finansowaniu działalności tego podmiotu, są w jakiś sposób związane z dostawą towarów lub świadczeniem usług objętych obowiązkowym MPP.

11. Potrącenia a MPP

Wyjątkiem od konieczności dopełnienia obowiązków związanych z obligatoryjnym MPP jest możliwość skorzystania z instytucji przewidzianej w art. 498 Kodeksu cywilnego, czyli

potrącenia. Jeżeli należność z faktury dotyczącej nabycia towarów lub usług wymienionych w załączniku nr 15 zostanie uregulowana w drodze potrącenia, obligatoryjny MPP nie obejmuje kwoty objętej potrąceniem. Gdyby po dokonaniu wzajemnego potrącenia pozostała jeszcze kwota do zapłaty, różnicę tę należy uregulować zgodnie z założeniami obligatoryjnego MPP.

MF potwierdziło, że wierzytelność kontrahenta nie musi dotyczyć faktury, co do której istnieje obowiązek opłacenia jej z zastosowaniem MPP. Jednak z obowiązku zastosowania MPP nie zwalnia skorzystanie z kompensat wielostronnych (umownych). W takim przypadku kwota podatku musi być zapłacona na rachunek VAT, gdy ma zastosowanie obowiązkowy MPP. Kompensacie mogą podlegać tylko kwoty netto.

12. Płatności w walutach obcych

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 złotówkach, według kwoty VAT wskazanej w złotówkach na fakturze,
2) kwoty netto – ta część powinna być opłacona odrębnym przelewem w obcej walucie lub może być rozliczona w inny sposób.

Ponadto MF potwierdziło, że 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.

13. Korekta faktur a MPP

Spory problem sprawiają również faktury korygujące objęte MPP, szczególnie gdy obowiązek ten nie dotyczył pierwotnej faktury. MF omówiło kilka takich sytuacji.

Tabela. **Przykłady stosowania MPP w przypadku faktur korygujących według MF**

Lp.	Faktura pierwotna	Faktura korygująca	Zasady stosowania MPP
1	2	3	4
1.	Nie obejmuje towarów i usług z zał. nr 15 i wartość brutto nie przekracza 15 000 zł (MPP nie ma zastosowania)	Obejmuje także towary i usługi z zał. nr 15 i wartość brutto przekracza 15 000 zł (faktura korygująca in plus)	Faktura korygująca musi mieć oznaczenie „mechanizm podzielonej płatności”. Nabywca dopłaca różnicę z zastosowaniem MPP.
2.	Obejmuje także towary i usługi z zał. nr 15 i wartość brutto przekracza 15 000 zł (MPP ma zastosowanie)	Obejmuje także towary i usługi z zał. nr 15, ale wartość brutto nie przekracza 15 000 zł (faktura korygująca in minus)	Faktura korygująca nie musi mieć oznaczenia „mechanizm podzielonej płatności”. Dostawca zwraca różnicę z zastosowaniem MPP lub na rachunek rozliczeniowy.

1	2	3	4
3.	Obejmuje także towary i usługi z zał. nr 15 i wartość brutto przekracza 15 000 zł (MPP ma zastosowanie)	Obejmuje także towary i usługi z zał. nr 15 i wartość brutto nadal przekracza 15 000 zł (faktura korygująca in minus)	Faktura korygująca musi mieć oznaczenie „mechanizm podzielonej płatności”. Dostawca zwraca różnicę z zastosowaniem MPP lub na rachunek rozliczeniowy.
4.	Obejmuje także towary i usługi z zał. nr 15 i wartość brutto przekracza 15 000 zł (MPP ma zastosowanie)	Nie obejmuje towarów i usług z zał. nr 15, ale wartość brutto przekracza 15 000 zł (faktura korygująca in minus)	Faktura korygująca nie musi mieć oznaczenia „mechanizm podzielonej płatności”. Dostawca zwraca różnicę z zastosowaniem MPP lub na rachunek rozliczeniowy.
5.	Obejmuje także towary i usługi z zał. nr 15, ale wartość brutto przekracza 15 000 zł (MPP ma zastosowanie) i nabywca nie zapłacił do chwili wystawienia faktury korygującej	Obejmuje także towary i usługi z zał. nr 15 i wartość brutto przekracza 15 000 zł (faktura korygująca in plus)	Faktura korygująca musi mieć oznaczenie „mechanizm podzielonej płatności” Nabywca płaci całość z zastosowaniem MPP.

14. Korekta transakcji objętych odwrotnym obciążeniem

Transakcje objęte do 31 października 2019 r. odwrotnym obciążeniem od 1 listopada 2019 r., gdy warunki ustawowe są spełnione, mogą podlegać obowiązkowemu MPP. Powstaje pytanie, jak korygować takie transakcje. MF odniosło się w objaśnieniach do jednego przypadku, a mianowicie do korekty in minus związanej ze zwrotem towarów.

Zdaniem MF dostawca koryguje fakturę w kwocie netto, ale nie ujmuje już tej korekty w informacji podsumowującej VAT-27, tylko w deklaracji VAT-7/VAT-7K i JPK_VAT.

MF wyjaśniło także zasady korekty tych transakcji, gdy przed 1 listopada 2019 r. wpłacono zaliczkę i rozliczono w odwrotnym obciążeniu, a dostawa miała miejsce po 31 października 2019 r. i pozostała kwota została zapłacona zgodnie z zasadami obligatoryjnego MPP, a następnie miał miejsce zwrot towarów.

Przykład obejmuje sytuację, gdy zaliczka za dostawę objętą mechanizmem odwrotnego obciążenia została wpłacona 25 października 2019 r. w kwocie 20 000 zł netto (VAT w kwocie 4600 zł rozliczony przez nabywcę). Dostawa została dokonana oraz fakturę wystawiono 14 listopada 2019 r. Kwota dopłaty wynikająca z faktury wynosi 60 000 zł netto, VAT 13 800 zł. W dniu 15 grudnia 2019 r. zostaje wystawiona faktura korygująca dokumentująca zwrot połowy towarów, tj. 40 000 zł netto. Sposób dokonania korekty uwzględnia proporcjonalność wynikającą z rozliczenia zapłaty zaliczki w mechanizmie odwrotnego obciążenia, przy ostatecznym rozliczeniu transakcji w obligatoryjnym MPP. W tym przypadku proporcja wyniesie 1:3.

Na skutek powyższego skorygowaniu ulega:

- 10 000 zł netto w odniesieniu do zapłaty rozliczonej w mechanizmie odwróconego obciążenia (zmianę w VAT w wysokości 2300 zł ma obowiązek uwzględnić nabywca w deklaracji za dany okres), ponadto z uwagi na usunięcie z ustawy o VAT in-

formacji podsumowującej w obrocie krajowym dostawca nie dokonuje w tym zakresie żadnej czynności,
- 30 000 zł netto oraz 6900 zł VAT (VAT rozlicza dostawca).

15. Rozliczenie w okresie przejściowym, gdy towary i usługi nie były objęte odwrotnym obciążeniem

W załączniku nr 15 do ustawy znalazły się również towary i usługi nieobjęte do 31 października 2019 r. odwrotnym obciążeniem. Ustawa zmieniająca z 9 sierpnia 2019 r. nie odniosła się do tego przypadku, jak rozliczać takie transakcje w okresie przejściowym. MF wyjaśniło to na przykładzie:

MF *W dniu 30 października 2019 r. wystawiono fakturę na dostawę węgla kamiennego, a dostawa została dokonana 4 listopada 2019 r. Po dokonaniu dostawy nie należy korygować faktury, gdyż nie wystąpił obowiązek dokonania płatności w MPP skoro faktura została wystawiona przed zmianą przepisów.*

Z podanego przykładu można wnioskować, że w przypadku tych towarów i usług MPP nie ma zastosowania, gdy faktura została wystawiona do 31 października, niezależnie od tego, kiedy dostawa lub usługa została wykonana. Nie wyjaśniono jednak, jak należało postąpić, gdy dostawa miała miejsce do 31 października 2019 r., a faktura została wystawiona już po zmianie przepisów.

16. Zbiorcze płatności a MPP

Od 1 listopada 2019 r. podatnicy stosujący obowiązkowy MPP mogą dokonywać zbiorczych przelewów. Jak wyjaśniło MF:

MF *Jeżeli nabywca zdecyduje się zastosować powyższy przepis i dokonać tzw. płatności zbiorczej jednym komunikatem przelewu, wówczas obowiązany jest do zapłaty tym komunikatem wszystkich faktur wystawionych na jego rzecz przez danego wystawcę w danym okresie, bez względu na to, czy faktury te dokumentują transakcje podlegające obowiązkowi stosowania mechanizmu podzielonej płatności, czy też nie.*

Oznacza to, że przelew zbiorczy musi obejmować wszystkie faktury wystawione dla danego podatnika w danym okresie, również te, które nie są objęte obowiązkowym MPP.

17. Zaliczki w MPP

Obecnie MPP znajduje zastosowanie do wpłacanych przed wystawieniem faktury zaliczek. Jeżeli podatnik dokonuje wpłaty na poczet takiej zaliczki, wówczas w komunikacie przelewu w miejsce numeru faktury powinien wpisać wyraz „zaliczka".

Rozwiązanie to dotyczy zarówno obowiązkowego, jak i dobrowolnego MPP.

W przypadku zapłaty zaliczki w MPP podatnik powinien być w stanie udokumentować, że płacona przez niego zaliczka dotyczy konkretnej faktury, którą otrzymał po zapłacie zaliczki. Jeżeli podatnik nie będzie w stanie powiązać płatności zaliczki z konkretną fakturą zaliczkową, według MF istnieje ryzyko powstania wątpliwości, czy wywiązał się z obowiązku zapłaty w MPP, jeżeli taki obowiązek u niego powstał w związku z tą zaliczką. Ponadto zdaniem MF:

MF *(…) w przypadku płatności zaliczek o tym, czy powstaje obowiązek zapłaty w mechanizmie podzielonej płatności decydują zasady ogólne, a więc wartość brutto faktury*

oraz przedmiot transakcji (nabycie towarów lub usług z załącznika nr 15). (…) zaliczki w MPP nie są objęte systemem płatności zbiorczych. Brzmienie regulacji w powyższym zakresie jednoznacznie odnosi się do opłacania faktur.

Pełna treść objaśnień podatkowych w sprawie mechanizmu podzielonej płatności stanowi dodatek do bieżącego numeru.

Joanna Dmowska
ekspert w zakresie VAT

4 Doszczelnianie pakietu paliwowego – nowy wykaz paliw ciekłych objętych koncesjonowaniem i rejestrowaniem

Zobacz więcej inforlex.pl

Rozszerzony o nowe rodzaje wykaz paliw ciekłych obowiązuje od 1 stycznia 2020 r. Dla podmiotów, które prowadzą działalność w zakresie obrotu tymi wyrobami, oznacza to obowiązek uzyskania bądź aktualizacji koncesji oraz konieczność dokonania wpisu do rejestrów podmiotów przywożących. Na realizację nowych obowiązków podmioty będą miały czas do 1 marca 2020 r. – w przypadku obrotu paliwami uwzględnionymi w wykazie od 1 grudnia 2019 r. Natomiast jeśli chodzi o wnioski dotyczące paliw, które zostały dopisane do wykazów od 1 stycznia 2020 r., termin na ich złożenie trwa od 1 stycznia do 1 kwietnia 2020 r.

Rozporządzeniem z 27 listopada 2019 r. w sprawie szczegółowego wykazu paliw ciekłych, których wytwarzanie, magazynowanie lub przeładunek, przesyłanie lub dystrybucja, obrót, w tym obrót z zagranicą, wymaga koncesji oraz których przywóz wymaga wpisu do rejestru podmiotów przywożących (dalej rozporządzenie w sprawie wykazu paliw), do wykazu paliw ciekłych podlegających koncesjonowaniu lub wpisowi do rejestru podmiotów przywożących włączono paliwa ciekłe o nowych kodach CN.

Część zmian weszła w życie już 1 grudnia 2019 r., a pozostałe zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 2020 r. Te, które wchodzą najwcześniej, są zmianami porządkowymi, dostosowującymi nazwy i kody CN niektórych wyrobów do ich brzmienia w innych przepisach. Natomiast zmiany wdrażane z początkiem 2020 r. rozszerzają wykazy o nowe wyroby.

1. Jakie paliwa ciekłe zostały objęte koncesjonowaniem i rejestrowaniem

Rozporządzenie w sprawie wykazu paliw zawiera dwa wykazy paliw ciekłych:

- pierwszy obejmuje paliwa, na których wytwarzanie, magazynowanie lub przeładunek, przesyłanie lub dystrybucję, obrót, w tym z zagranicą, wymagana jest koncesja,
- drugi wykaz obejmuje te paliwa, których przywożenie do kraju dopuszczalne jest po uprzednim dokonaniu wpisu do rejestrów podmiotów przywożących.

Obydwa wykazy zawierają konkretne rodzaje paliw, wraz z przypisanymi do nich kodami CN. Nowe wykazy obowiązują od 1 grudnia 2019 r., z wyjątkiem kilku rodzajów wyrobów, które obowiązują od 1 stycznia 2020 r.

Tabela 1. Wykaz paliw ciekłych objętych koncesjonowaniem

Lp.	Rodzaj paliwa	Kod CN
1.	półprodukty rafineryjne	2707 50 00*, z wyłączeniem produktów przeznaczonych na cele inne niż opałowe, napędowe lub żeglugowe, 2710 12 11, 2710 12 15, 2710 19 11, 2710 19 15, 2710 19 31, 2710 19 35, 2710 19 51, 2710 19 55
2.	gaz płynny LPG	2711 12, 2711 13, 2711 14 00, 2711 19 00, 2901 10 00*, z wyłączeniem mieszanin propanu-butanu uzyskiwanych w procesach uzdatniania płynów złożowych
3.	benzyny ciężkie	2710 12 11, 2710 12 15
4.	benzyny silnikowe	2710 12 25, z wyłączeniem benzyn lakowych i przemysłowych, 2710 12 41, 2710 12 45, 2710 12 49, 2710 12 50, 2710 12 90, 2207 20 00, z wyłączeniem alkoholu etylowego skażonego i pozostałych wyrobów alkoholowych skażonych, przeznaczonych na cele inne niż opałowe, napędowe lub żeglugowe
5.	benzyny lotnicze	2710 12 31
6.	paliwa typu benzynowego do silników odrzutowych	2710 12 70
7.	paliwa typu nafty do silników odrzutowych	2710 19 21
8.	oleje napędowe, w tym lekkie oleje opałowe	2710 19 43, 2710 19 46, 2710 19 47, 2710 19 48, 2710 20 11, 2710 20 15, 2710 20 17, 2710 20 19
9.	ciężkie oleje opałowe	2707 99 19*, 2707 99 91*, 2707 99 99*, 2710 19 62, 2710 19 64, 2710 19 68, 2710 20 31, 2710 20 35, 2710 20 39, 2710 20 90
10.	biopaliwa ciekłe	a) 3826 00 10, z wyłączeniem estrów metylowych stanowiących dodatki do paliw ciekłych, b) inne niż wymienione w lit. a biopaliwa ciekłe, bez względu na kod CN, z wyłączeniem biopaliw ciekłych stanowiących dodatki do paliw ciekłych

* Obowiązują w wykazie od 1 stycznia 2020 r.

Tabela 2. Wykaz paliw ciekłych, których przywożenie do kraju wymaga dokonania wpisu do rejestru podmiotów przywożących

Lp.	Rodzaj paliwa	Kod CN
1	2	3
1.	półprodukty rafineryjne	2707 50 00*, 2710 12 11, 2710 12 15, 2710 19 11, 2710 19 15, 2710 19 31, 2710 19 35, 2710 19 51, 2710 19 55
2.	gaz płynny LPG	2711 12, 2711 13, 2711 14 00, 2711 19 00, 2901 10 00
3.	benzyny ciężkie	2710 12 11, 2710 12 15
4.	benzyny silnikowe	2710 12 25, z wyłączeniem benzyn lakowych i przemysłowych, 2710 12 41, 2710 12 45, 2710 12 49, 2710 12 50, 2710 12 90, 2207 20 00
5.	benzyny lotnicze	2710 12 31

1	2	3
6.	paliwa typu benzynowego do silników odrzutowych	2710 12 70
7.	paliwa typu nafty do silników odrzutowych	2710 19 21
8.	inne rodzaje nafty	2710 19 25, 2710 19 29
9.	oleje napędowe, w tym lekkie oleje opałowe	2710 19 43, 2710 19 46, 2710 19 47, 2710 19 48, 2710 20 11, 2710 20 15, 2710 20 17, 2710 20 19
10.	ciężkie oleje opałowe	2707 99 19, 2707 99 91, 2707 99 99, 2710 19 62, 2710 19 64, 2710 19 68, 2710 20 31, 2710 20 35, 2710 20 39, 2710 20 90
11.	benzyny lakowe i przemysłowe	2710 12 21, 2710 12 25
12.	biopaliwa ciekłe	a) 3826 00 10, z wyłączeniem estrów metylowych stanowiących dodatki do paliw ciekłych, b) inne niż wymienione w lit. a biopaliwa ciekłe bez względu na kod CN, z wyłączeniem biopaliw ciekłych stanowiących dodatki do paliw ciekłych
13.	smary	2710 19 71, 2710 19 75, 2710 19 81, 2710 19 83, 2710 19 85, 2710 19 87, 2710 19 91, 2710 19 93, 2710 19 99, 2710 20 90*, 3403 19 10*, 3403 19 20*, 3403 19 80*

* Obowiązują w wykazie od 1 stycznia 2020 r.

Zupełnie nowe pozycje w wykazach, obowiązujące od 1 stycznia 2020 r., to:

- w przypadku wyrobów koncesjonowanych – półprodukty rafineryjne o kodzie CN 2707 50 00, gaz płynny LPG o kodzie CN 2901 10 00 oraz ciężkie oleje opałowe o kodach CN 2707 99 19, 2707 99 91 i 2707 99 99;
- w przypadku wyrobów, dla których istnieje obowiązek rejestracji – półprodukty rafineryjne o kodzie CN 2707 50 00 oraz smary o kodach CN 2710 20 90, 3403 19 10, 3403 19 20 i 3403 19 80.

Natomiast alkohol skażony o kodzie CN 2207 20 00 (poz. 4 wykazu koncesyjnego) wyłączono częściowo z grupy paliw objętych koncesjonowaniem. Koncesja nie jest wymagana dla alkoholu etylowego skażonego i pozostałych wyrobów alkoholowych skażonych, które są przeznaczone na cele inne niż opałowe, napędowe lub żeglugowe. Jednocześnie przywóz całości alkoholu etylowego skażonego, w tym wyłączonego z obowiązku uzyskania koncesji, wymaga wpisu do rejestru podmiotów przywożących.

2. Jakich obowiązków należy dopełnić, aby przygotować się do zmian

Wprowadzone zmiany dotyczą podmiotów zajmujących się przywozem do kraju i obrotem wyrobami, które zgodnie z Prawem energetycznym klasyfikowane są jako paliwa ciekłe (zob. tabele 1 i 2). W zależności od zakresu prowadzonej działalności i od rodzaju paliw ciekłych, a czasami od ich przeznaczenia, konieczne będzie uzyskanie:

- właściwej koncesji lub
- wpisu do rejestru podmiotów przywożących.

Wprowadzane zmiany w wykazie paliw ciekłych objętych obowiązkiem koncesjonowania lub rejestracji podmiotów przywożących wywołują istotne skutki w zakresie akcyzy z tytułu nabyć wewnątrzwspólnotowych tych paliw.

Podmioty zajmujące się przywozem paliw wymienionych w wykazach (zob. tabele 1 i 2) są zobowiązane do uzyskania koncesji lub wpisów do rejestru podmiotów przywożących. Karą za niedopełnienie tego obowiązku jest wynikający z art. 48 ust. 9 i art. 78 ust. 7a ustawy akcyzowej zakaz dokonywania nabyć wewnątrzwspólnotowych bez ich posiadania. Zakaz ten dodatkowo sankcjonowany jest w art. 69b Kodeksu karnego skarbowego. Przewidziano w nim za dokonywanie nabyć wewnątrzwspólnotowych bez zachowania wymogów ustawy akcyzowej karę grzywny do 720 stawek dziennych albo karę pozbawienia wolności bądź obie te kary łącznie.

Nie można również zapominać o karach wynikających z art. 57g Prawa energetycznego za dokonywanie czynności bez posiadania koncesji lub dokonania wpisu do rejestru podmiotów przywożących. W przypadku braku koncesji można otrzymać grzywnę w wysokości do 5 000 000 zł albo karę pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 5. Gdy zaś nie dopełnimy obowiązku rejestracji, grozi nam grzywna w maksymalnej wysokości 2 500 000 zł.

3. Do kiedy należy dopełnić formalności

Aby zapobiec powstaniu zaburzeń w działalności podmiotów, które dotychczas nie podlegały rygorom pakietu paliwowego, ustawodawca przewidział okres przejściowy.

Podmioty prowadzące działalność polegającą na wytwarzaniu, magazynowaniu, przeładunku, przesyłaniu lub dystrybucji paliw ciekłych lub obrocie tymi paliwami, w tym obrocie z zagranicą, które będą zobowiązane do uzyskania koncesji lub zmiany zakresu posiadanej koncesji, mają 3 miesiące od dnia wejścia w życie rozporządzenia w sprawie wykazu paliw na złożenie stosownego wniosku do URE.

Taki sam termin przewidziano na złożenie wniosku o wpis do rejestru lub jego zmianę. Dotyczy to również podmiotów dokonujących przywozu paliw ciekłych.

Pamiętać przy tym należy, że 3-miesięczne terminy biegną od dnia wejścia w życie odpowiedniej części omawianego rozporządzenia, tj.:

- w przypadku wniosków o zmianę koncesji lub wpisu do rejestru w związku z rozszerzeniem wykazu obowiązującego od 1 grudnia 2019 r. termin na ich złożenie do Prezesa URE kończy się 1 marca 2020 r.,
- w przypadku wniosków o koncesję lub wpis do rejestru w zakresie paliw, które zostały dopisane do wykazów od 1 stycznia 2020 r., termin na ich złożenie kończy się 1 kwietnia 2020 r.

W obydwu tych przypadkach, po złożeniu kompletnego wniosku do Prezesa URE lub po jego uzupełnieniu w terminie wskazanym w wezwaniu, będzie można prowadzić dotychczasową działalność na starych zasadach do dnia doręczenia decyzji Prezesa URE.

Niezłożenie wniosku oznaczać będzie brak możliwości dalszego dokonywania obrotu paliwami ciekłymi. Kontynuowanie tego typu działalności zagrożone będzie karami.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 16 i 17 ustawy z 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2019 r. poz. 1520
- § 1–3 rozporządzenia Ministra Aktywów Państwowych z 27 listopada 2019 r. w sprawie szczegółowego wykazu paliw ciekłych, których wytwarzanie, magazynowanie lub przeładunek, przesyłanie lub dystrybucja, obrót, w tym obrót z zagranicą, wymaga koncesji oraz których przywóz wymaga wpisu do rejestru podmiotów przywożących – Dz.U. z 2019 r. poz. 2332

©℗

Dorota Kowalczyk
ekspert w zakresie akcyzy

Grzegorz Ziółkowski
doradca podatkowy

Jak wykonać zbiorczą płatność za wiele faktura w ramach podzielonej płatności?

Mamy mnóstwo faktur od jednego kontrahenta. Powinny one zostać opłacone za pośrednictwem mechanizmu podzielonej płatności. Czy istnieje możliwość zrobienia tego zbiorczo, jednym przelewem?

Tak, od 1 listopada 2019 r. istnieje taka możliwość. Warto jednak pamiętać, że stosowanie zbiorczego przelewu w ramach split payment jest dopuszczalne, jeśli mamy do czynienia z więcej niż jedną fakturą wystawioną przez jednego dostawcę dla jednego podatnika. Dodatkowo faktury te muszą być wystawione w okresie nie krótszym niż 1 dzień i nie dłuższym niż 1 miesiąc. Okres, za jaki faktury są zbiorczo regulowane, powinien znaleźć się w komunikacie przelewu w miejscu informacji o numerze faktury.

Marian Szałucki
doradca podatkowy

Czy powierzchnia garażu przynależnego do mieszkania powinna być uwzględniona w jego powierzchni użytkowej?

Podatnik sprzedaje lokal mieszkalny, stosując stawkę 8% VAT. Ma problem, jak potraktować garaż przynależny do sprzedawanego lokalu. Cała transakcja będzie objęta jedną księgą wieczystą, to znaczy wyodrębniony lokal mieszkalny zostanie sprzedany wraz z garażem. Jak ustalić w tym przypadku powierzchnię użytkową uprawniającą do stosowania niższej stawki VAT?

Zdaniem organów podatkowych w przypadku sprzedaży mieszkania wraz z przynależnym garażem, które są objęte jedną księgą wieczystą, do powierzchni użytkowej zalicza się wszystkie pomieszczenia znajdujące się bezpośrednio w lokalu (chodzi o pokoje, kuchnie, spiżarnie, korytarze itp.), ale nie uwzględnia się garażu.

Grzegorz Ziółkowski
doradca podatkowy

Jakie konsekwencje grożą podatnikowi, który zapłaci rolnikowi ryczałtowemu gotówką?

Podatnik chce kupić od rolnika ryczałtowego dużą ilość żywności. Rolnik nie ma jednak rachunku bankowego i żąda od podatnika zapłaty gotówką. Nie jest podatnikiem VAT czynnym. Jakie konsekwencje grożą podatnikowi, jeśli pójdzie na rękę rolnikowi?

Jeśli podatnik zapłaci rolnikowi ryczałtowemu za transakcję gotówką, straci możliwość odzyskania zapłaconego zwrotu ryczałtowego. Zaplata gotówką nie zwalnia z obowiązku naliczenia zwrotu ryczałtowego i wystawienia faktury VAT RR. Warunkiem odzyskania zwrotu jest to, by zapłata na rzecz rolnika ryczałtowego odbyła się na rachunek bankowy rolnika albo na jego rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej.

inforlex.pl

Kompleksowa baza wiedzy

PODATKI ▪ RACHUNKOWOŚĆ ▪ SPRAWOZDAWCZOŚĆ
KADRY ▪ PŁACE ▪ HR

1 Dokumentowanie sprzedaży detalicznej – zmiany w 2020 r.

Zobacz więcej inforlex.pl

Podatnicy dokonujący sprzedaży dla osób fizycznych (tzw. konsumentów) co do zasady ewidencjonują tę sprzedaż dla celów podatkowych za pomocą kas fiskalnych. Nierzadko jednak zdarzają się sytuacje, w których zakupu w takich jednostkach dokonują przedsiębiorcy prowadzący działalność gospodarczą. Dla nich właściwym dokumentem zakupu jest faktura. W takim przypadku w praktyce ostatnich 26 lat niezmiennie panowała zasada, zgodnie z którą można było łatwo wymienić paragon na fakturę. Co najważniejsze, nie powodowało to dla sprzedawców zdublowania sprzedaży. Od 1 stycznia 2020 r. podatnicy posługujący się NIP, dokonując zakupów w placówkach detalicznych, są zmuszeni przekazywać informację o żądaniu wystawienia im faktury, zanim zostanie wydrukowany paragon fiskalny, a w przypadku niektórych kas – zanim zacznie się ewidencjonowanie transakcji.

Przedstawiamy zasady dokumentowania sprzedaży detalicznej po zmianach w 2020 r.

1. Dokumentowanie sprzedaży dla osób nieprowadzących działalności gospodarczej

Sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych co do zasady podlega obowiązkowi rejestracji za pomocą kasy fiskalnej. Obowiązek ten wynika z art. 111 ust. 1 ustawy o VAT.

WAŻNE Dokumentowanie sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych paragonami fiskalnymi jest obligatoryjne i nie może zostać zastąpione żadnym innym dokumentem, w tym fakturą wystawioną na żądanie, chyba że sprzedawca korzysta ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie.

Przedsiębiorcy dokonujący sprzedaży lub świadczenia usług na rzecz osób fizycznych i rolników ryczałtowych, o ile nie korzystają ze zwolnienia z obowiązku stosowania kas fiskalnych, muszą dokumentować paragonem każdą sprzedaż detaliczną dokonaną dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych (§ 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących). Przepis ten nakazuje sprzedawcy wystawienie i wydanie nabywcy będącemu osobą fizyczną lub rolnikowi ryczałtowemu, bez jego żądania, paragonu fiskalnego podczas dokonywania sprzedaży. Musi to zrobić nie później niż z chwilą przyjęcia należności, bez względu na formę płatności. Wyjątek stanowi sprzedaż za pośrednictwem automatu uregulowana w § 12 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących.

Obowiązkiem ewidencjonowania za pomocą kas rejestrujących i w konsekwencji obowiązkiem wydania paragonu objęte są także przedpłaty, zadatki, zaliczki, raty, wnoszone

przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej albo rolników ryczałtowych (§ 6 pkt 2 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących).

1.1. Żądanie przez nabywcę będącego osobą fizyczną lub rolnikiem ryczałtowym wystawienia faktury

Sprzedaż na rzecz osób fizycznych i rolników ryczałtowych co do zasady nie podlega dokumentowaniu fakturą. Tak stanowi art. 106b ust. 1 pkt 1 w związku z art. 106b ust. 3 ustawy o VAT. Przepis nakłada na podatnika obowiązek wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż na rzecz innego podatnika VAT, podatnika podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze albo na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

Zmiana przepisów wprowadzająca NIP jako obowiązkowy element paragonu, na podstawie którego może zostać wystawiona faktura, dotyczy wyłącznie transakcji między firmami. W przypadku transakcji tzw. konsumenckich, tj. gdy nabywca jest osobą fizyczną lub rolnikiem ryczałtowym, także w 2020 r. obowiązują dotychczasowe zasady dokumentowania sprzedaży. Oznacza to, że sprzedawca będzie miał obowiązek wystawienia faktury do paragonu bez NIP nabywcy na jego żądanie (art. 106i ust. 6 ustawy o VAT). Nabywcy będący osobami fizycznymi lub rolnikami ryczałtowymi nie mają obowiązku posługiwania się NIP. Dlatego faktury na ich rzecz, niezawierające NIP, będą wystawiane na dotychczasowych zasadach.

WAŻNE Zasady wystawiania faktur na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej nie uległy zmianie po 1 stycznia 2020 r. Faktury te można wystawiać na takich samych zasadach jak dotychczas, ponieważ nie ma wymogu umieszczania na nich NIP nabywcy.

Dlatego nadal w przypadku osób fizycznych niebędących podatnikami sprzedawca ma obowiązek wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż oraz otrzymanie całości lub części zapłaty tylko:

- na żądanie nabywcy oraz
- pod warunkiem że żądanie wystawienia dokumentu zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość albo część zapłaty.

Sprzedawca ma obowiązek wystawienia faktury na żądanie nabywcy będącego konsumentem w następujących terminach:

- do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu sprzedaży – pod warunkiem że żądanie ma miejsce przed upływem końca miesiąca, w którym sprzedaż miała miejsce bądź otrzymano całość lub część zapłaty;
- nie później niż 15 dnia od dnia zgłoszenia żądania – pod warunkiem że żądanie ma miejsce po końcu miesiąca, w którym miała miejsce sprzedaż bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

W przypadku gdy żądanie wystawienia faktury do paragonu nastąpi po upływie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym miała miejsce sprzedaż, sprzedawca nie ma obowiązku wystawienia faktury do paragonu, ale może to zrobić.

PRZYKŁAD

5 stycznia 2020 r. pani Sabina, która nie prowadzi działalności gospodarczej, kupiła glazurę w związku z remontem mieszkania nabytego po sprzedaży domu. Po powrocie do

domu dowiedziała się, że może odliczyć ten wydatek przy rozliczeniu podatku dochodowego, który musi zapłacić od sprzedaży domu (sprzedaż przed upływem 5 lat). Warunkiem jest jednak posiadanie faktury dokumentującej poniesiony wydatek na własne cele mieszkaniowe. W tej sytuacji pani Sabina następnego dnia zwróciła się do sprzedawcy z prośbą o wystawienie faktury do paragonu. Czy sprzedawca może wystawić fakturę do takiego paragonu?

Tak, sprzedawca nie tylko może, ale ma obowiązek wystawienia faktury do paragonu na żądanie nabywcy towaru pomimo braku NIP na paragonie. Dokumentując sprzedaż na rzecz konsumenta, bo w takim charakterze działa pani Sabina, sprzedawca wystawia zwykłą fakturę dla osoby prywatnej, podając jej dane osobowe i adres zamieszkania. Nie podaje natomiast NIP.

W sytuacji gdy konsument zgłosi żądanie wystawienia faktury po upływie 3-miesięcznego terminu – podatnik nie ma obowiązku wystawiania dokumentu sprzedaży. Niemniej żaden przepis nie zabrania takiego działania. Dlatego jeżeli przedsiębiorca chce spełnić żądanie nabywcy, może wystawić fakturę także po upływie wskazanego terminu.

Wystawiając fakturę do paragonu, sprzedawca powinien poza datą wystawienia faktury, czyli dniem, w którym faktura jest wystawiana (data bieżąca), podać także tzw. datę sprzedaży, czyli datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów albo wykonania usługi, względnie datę otrzymania zapłaty, jeśli faktura dokumentuje zaliczkę, zadatek, przedpłatę, ratę. Data ta, co do zasady, powinna być zgodna z datą wystawienia paragonu albo z datą otrzymania płatności, jeśli zaliczka jest wpłacana za pośrednictwem przelewu bankowego lub przekazu pocztowego.

1.1.1. Brak paragonu od nabywcy

W sytuacji gdy nabywca po otrzymaniu paragonu zażąda wystawienia faktury – paragon powinien być zwrócony sprzedawcy i pozostać w jego dokumentacji wraz z wystawioną fakturą (art. 106h ust. 1 ustawy o VAT).

W praktyce zdarzają się nierzadko sytuacje, gdy nabywcy żądają wystawienia faktury, nie posiadając paragonu np. z powodu zgubienia, zniszczenia itp. Niestety, w takim przypadku większość sprzedawców odmawia wystawienia faktury, zasłaniając się brakiem możliwości. Praktyka taka nie jest właściwa i nie znajduje potwierdzenia w obowiązujących przepisach. Co prawda, jak już wcześniej wskazano, zgodnie z treścią art. 106h ust. 1 obowiązkiem sprzedawcy jest pozostawienie paragonu w dokumentach wraz z wystawioną fakturą po to, by nie doszło do zdublowania sprzedaży i zapłacenia podatku w podwójnej wysokości, jednak sprzedawca może sobie taki paragon:

- oddrukować z kopii, jeśli używa kas z papierową kopią paragonu, albo
- wydrukować, jeśli używa kasy z elektroniczną kopią paragonu lub kasy online, które dają możliwość generowania wydruków historycznych.

Posiadanie przez nabywcę paragonu i jego przekazanie sprzedawcy nie jest zatem bezwzględnym warunkiem wystawienia faktury dla danej sprzedaży (zarejestrowanej w kasie rejestrującej). Sprzedawca, tak czy inaczej, musi wystawić fakturę na żądanie nabywcy. Oczywiście nabywca musi uprawdopodobnić zakup u danego sprzedawcy, np. okazując potwierdzenie płatności dokonanej przy użyciu karty lub inny dowód, z którego będzie wynikało, że dokonał zakupu w danej placówce. Potwierdzeniem powyższej tezy jest m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 12 stycznia 2016 r. (sygn. ILPP2/4512-1-781/15-4/MN), w której czytamy:

MF *(...) dopuszczalne są sytuacje wystawienia faktury VAT bez zwrotu paragonu, w przypadku posiadania innych dowodów na przeprowadzenie transakcji sprzedaży towarów lub usługi (tu: na podstawie informacji podanych przez klienta, tj. daty, godziny, kwoty transakcji, końcówki numeru karty – sprzedawca przy użyciu programu archiwizującego był w stanie wygenerować kopię paragonu, który następnie dołączany był do faktury).*

1.2. Ewidencjonowanie faktur wystawionych dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczych i rolników ryczałtowych w księgach podatkowych i rejestrach VAT

W księgach prowadzonych dla potrzeb podatku dochodowego, jak i VAT, podstawą księgowania sprzedaży dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych jest raport dobowy lub raport miesięczny z kasy fiskalnej (w zależności od przyjętej przez podatnika zasady), a nie wystawione dla tych nabywców faktury. Do rejestru sprzedaży VAT powinna być przeniesiona wartość sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych zaewidencjonowana w kasie fiskalnej. Nie ma obowiązku wprowadzania do rejestru VAT faktur wystawionych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej ani rolników ryczałtowych. Nie raportuje się tych informacji także dla potrzeb JPK_VAT, ponieważ nabywcy ci nie posiadają NIP, a do rejestru VAT, który jest podstawą raportowania JPK_VAT, wprowadza się jedynie sprzedaż dokonaną na rzecz nabywców posługujących się NIP (art. 109 ust. 3 ustawy o VAT).

WAŻNE Faktury wystawione na żądanie konsumentów, niezawierające NIP, nie wymagają obecnie ani nie będą wymagały po zmianach wykazywania ich w ewidencji VAT ani raportowania dla celów JPK.

Sprzedaż dla osób fizycznych raportuje się na podstawie dobowych lub miesięcznych raportów kasowych. Zmiana w tym zakresie, która wejdzie w życie dla celów nowego JPK_VAT, będzie dotyczyła oznaczania takiej sprzedaży symbolem RO (raport okresowy).

1.3. Dokumentowanie sprzedaży dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej przez podatników zwolnionych z obowiązku stosowania kas fiskalnych

Nie wszyscy podatnicy prowadzący sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych mają obowiązek stosowania kas fiskalnych. Katalog zwolnień z obowiązku używania kas fiskalnych zawiera rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących. Obecne rozporządzenie ma zastosowanie w latach 2019–2021. Znajdziemy w nim różne typy zwolnień. Są to zwolnienia:

- podmiotowe,
- przedmiotowe
- dla poszczególnych czynności.

Oznacza to, że zakres zwolnień w 2020 r. pozostał bez zmian w porównaniu z poprzednim rokiem.

Dla niektórych rodzajów czynności zwolnienie z obowiązku stosowania kas fiskalnych jest warunkowane obowiązkiem wystawienia faktury dla nabywcy. Oznacza to,

że nie jest dopuszczalna sytuacja, w której sprzedawca nie wystawia ani faktury, ani paragonu.

Czynności zwolnione z obowiązku stosowania kas pod warunkiem wystawienia faktury dla nabywcy uregulowane są w § 2 ust. 2 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących. Są to:

- wynajem i usługi zarządzania nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi – poz. 25,
- usługi związane z obsługą rynku nieruchomości – poz. 26,
- 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 – poz. 47 załącznika.

Jest też grupa podatników, którzy muszą obowiązkowo ewidencjonować obrót na kasie fiskalnej i nie mogą korzystać z żadnych zwolnień. Katalog tych czynności przewiduje § 4 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Tabela 1. Przypadki, gdy podatnik nie może korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania

Lp.	Sprzedaż następujących towarów	Świadczenie następujących usług
1	2	3
1.	gazu płynnego	przewozów pasażerskich w samochodowej komunikacji, z wyłączeniem przewozów wymienionych w poz. 15 i 16 załącznika do rozporządzenia
2.	części do silników (PKWiU 28.11.4)	przewozu osób oraz ich bagażu podręcznego taksówkami
3.	silników spalinowych wewnętrznego spalania w rodzaju stosowanych do napędu pojazdów (PKWiU 29.10.1)	naprawy pojazdów silnikowych oraz motorowerów (w tym naprawy opon, ich zakładania, bieżnikowania i regenerowania)
4.	nadwozi do pojazdów silnikowych (PKWiU 29.20.1)	w zakresie wymiany opon lub kół dla pojazdów silnikowych oraz motorowerów
5.	przyczep i naczep; kontenerów (PKWiU 29.20.2)	w zakresie badań i przeglądów technicznych pojazdów
6.	części przyczep, naczep i pozostałych pojazdów bez napędu mechanicznego (PKWiU 29.20.30.0)	w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentystów, z wyłączeniem usług świadczonych przez osoby wymienione w poz. 48 załącznika do rozporządzenia, tj. świadczonych przez osoby niewidome
7.	części i akcesoriów do pojazdów silnikowych (z wyłączeniem motocykli), gdzie indziej niesklasyfikowanych (PKWiU 29.32.30.0) silników spalinowych tłokowych wewnętrznego spalania w rodzaju stosowanych w motocyklach (PKWiU 30.91.3)	prawniczych, z wyłączeniem usług określonych w poz. 27 załącznika do rozporządzenia, tj. notarialnych

1	2	3
8.	sprzętu radiowego, telewizyjnego i telekomunikacyjnego, z wyłączeniem lamp elektronowych i innych elementów elektronicznych oraz części do aparatów i urządzeń do operowania dźwiękiem i obrazem, anten (PKWiU ex 26 i ex 27.90)	związanych z wyżywieniem (PKWiU 56), wyłącznie: – świadczonych przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo, oraz – usług przygotowywania żywności dla odbiorców zewnętrznych (catering), z wyjątkiem usług świadczonych przez stołówki szkolne dla uczniów, studentów i innych podopiecznych oraz nauczycieli i personelu
9.	sprzętu fotograficznego, z wyłączeniem części i akcesoriów do sprzętu i wyposażenia fotograficznego (PKWiU ex 26.70.1)	fryzjerskich, kosmetycznych i kosmetologicznych
10.	wyrobów z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali, których dostawa nie może korzystać ze zwolnienia podmiotowego	kulturalnych i rozrywkowych – wyłącznie w zakresie wstępu na przedstawienia cyrkowe
11.	zapisanych i niezapisanych nośników danych cyfrowych i analogowych	związanych z rozrywką i rekreacją – wyłącznie w zakresie wstępu do wesołych miasteczek, parków rozrywki, na dyskoteki, sale taneczne
12.	wyrobów przeznaczonych do użycia, oferowanych na sprzedaż lub używanych jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych, bez względu na symbol PKWiU	doradztwa podatkowego
13.	wyrobów tytoniowych (PKWiU 12.00), napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2% oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%, bez względu na symbol PKWiU, z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów	
14.	perfum i wód toaletowych (PKWiU 20.42.11.0), z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów	

PRZYKŁAD

Spółka jawna prowadzi hurtową działalność handlową na rzecz innych podatników VAT. Całą swoją sprzedaż dokumentuje fakturami VAT. Jednak spółka obciąża swoich pracowników oraz podwykonawców (tzw. osoby samozatrudnione) za zużycie paliwa ponad ustalone limity. W regulaminie używania samochodów służbowych spółka przyjęła zasadę, że zużycie paliwa ponad określone dla każdego samochodu/pracownika limity jest zużyciem na cele prywatne. Dlatego obciąża pracowników z tego tytułu fakturami. Czy postępowanie spółki jest prawidłowe?

Tak i nie. Otóż dokumentowanie dostawy paliw dla pracowników, którzy co do zasady są konsumentami, tj. osobami fizycznymi nieprowadzącymi działalności gospodarczej, obligatoryjnie musi być dokumentowane za pomocą kasy fiskalnej, która dodatkowo od 1 stycznia 2020 r. musi być kasą online. W tym przypadku dokumentowanie sprzedaży za pomocą faktur jest niewystarczające i stanowi naruszenie art. 111 ustawy o VAT. Tylko gdyby pracownik był obciążany ryczałtem za paliwo, zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania by przysługiwało, gdyż to świadczenie byłoby uznane za świadczenie usług (pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9 stycznia 2019 r., sygn. 0115-KDIT1--1.4012.830.2018.4.AJ). Natomiast dokumentowanie ponadnormatywnego zużycia paliwa przez podwykonawców, którzy są osobami prowadzącymi działalność gospodarczą, jest prawidłowe. W tym przypadku obligatoryjnie należy wystawić fakturę.

Paragraf 4 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, zwany czasami „kasowaczem zwolnień" z uwagi na swój charakter, zawiera jednak także kolejne wyjątki. Podatnik nie musi ewidencjonować sprzedaży, mimo że sprzedaje towary lub usługi wymienione w § 4 tego rozporządzenia, gdy dokonuje:

1) dostaw towarów wymienionych w pkt 2–14 kol. 2 tabeli, pod warunkiem że jest dokonywana przez podatnika na rzecz jego pracowników oraz 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, jak również przez wspólnoty mieszkaniowe na rzecz właścicieli lokali;
2) świadczenia na odległość, tzn. jeśli świadczenie ma miejsce wyłącznie przy wykorzystaniu środków porozumiewania się na odległość lub których rezultat jest przekazywany wyłącznie przy wykorzystaniu tych środków, usług wymienionych w pkt 6, 7, 12 kol. 3. Konieczne dla zachowania zwolnienia z obowiązku stosowania kasy fiskalnej w tym przypadku jest:
   - otrzymanie przez sprzedawcę w całości zapłaty za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej oraz
   - prowadzenie ewidencji i posiadanie dowodów dokumentujących zapłatę, z których jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności ta zapłata dotyczy.

Należy przy tym pamiętać, że wyjątki pozwalające na stosowanie zwolnień dotyczą tylko konkretnych czynności. Przepisy te należy interpretować ściśle. Oznacza to, że sprzedaż innych towarów i usług, o ile jest dokonywana na rzecz osób fizycznych lub rolników ryczałtowych, w tym na rzecz własnych pracowników, musi być bezwzględnie ewidencjonowana przy zastosowaniu kasy fiskalnej.

PRZYKŁAD

Spółka z o.o. nie prowadzi zasadniczo sprzedaży towarów na rzecz osób fizycznych. Swoją ofertę kieruje wyłącznie do innych podatników VAT, dlatego całość obrotu dokumentuje fakturami VAT. Jednak od czasu do czasu spółka sprzedaje używane środki trwałe i wyposażenie, w tym telefony komórkowe, komputery, monitory, które mogą być używane także jako telewizory. Nabywcami są pracownicy spółki. Czy spółka ma obowiązek ewidencjonowania tej sprzedaży za pomocą kas fiskalnych, czy wystarczy, że każdemu pracownikowi wystawi fakturę dokumentującą sprzedaż?

Nie. Spółka nie musi ewidencjonować sprzedaży ani własnych środków trwałych, ani wyposażenia, jeśli nabywcami są jej pracownicy.

Podsumowanie. Sprzedaż dokonywana na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych, zwanych ogólnie konsumentami, obligatoryjnie wymaga dokumentowania za pomocą paragonów fiskalnych. Zasada ta nie dotyczy przypadków, gdy sprzedawca może korzystać ze zwolnień określonych w rozporządzeniu w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Dokumentowanie fakturami sprzedaży dokonanej na rzecz konsumentów następuje co do zasady tylko na ich żądanie i nie zastępuje ewidencjonowania takiej sprzedaży za pomocą kas fiskalnych. Podkreślić należy, że przepisy obowiązujące od 1 stycznia 2020 r. nie uchylają regulacji dotyczących faktur na żądanie. Tylko wystawienie faktury z NIP będzie uzależnione od spełnienia warunków.

W sytuacji gdy sprzedawca jest zwolniony z obowiązku stosowania kas fiskalnych, sprzedaż na rzecz konsumentów może być dokumentowana wystawionymi fakturami albo za pomocą ewidencji sprzedaży bezrachunkowej, której formy przepisy nie określają. Sprzedaż zwolnioną można ewidencjonować na podstawie własnych przyjętych zasad. W praktyce niewiele firm korzysta z tego uproszczenia, ponieważ rodzi to potencjalne problemy z rozliczaniem sprzedaży.

2. Dokumentowanie sprzedaży na rzecz przedsiębiorców

W placówkach detalicznych zakupów dokonują często także podmioty gospodarcze. Są to zarówno osoby fizyczne, które prowadzą działalność gospodarczą i jednocześnie w życiu prywatnym są konsumentami, jak i inne podmioty (spółki, przedsiębiorstwa, jednostki budżetowe, samorząd, instytucje kościelne itp.). W obu przypadkach zakup towarów czy usług (np. gastronomicznych, hotelowych) bywa dokonywany przez pracowników jako osoby fizyczne, które jednak żądają wystawienia faktury, ponieważ płatnikiem za nabyte towary i usługi jest firma, a pracownicy ci nabywają towary i usługi na rzecz tych firm. W takich przypadkach dla udokumentowania sprzedaży niezbędne jest wystawienie faktury. Obowiązek ten wynika z art. 106b ust. 1 ustawy o VAT.

WAŻNE Sprzedaż towarów lub świadczenie usług na rzecz podatnika zarówno rozliczającego VAT, jak i zwolnionego od tego podatku, a także na rzecz instytucji, zawsze wymaga wystawienia faktury. Udokumentowanie takiej sprzedaży wyłącznie paragonem nigdy nie było i nie jest prawidłowe.

W praktyce nie zawsze od razu wiadomo, w jakim charakterze działa nabywca towaru. To, czy pojawiający się w placówce typowo detalicznej nabywca działa w imieniu własnym czy w imieniu swojej firmy, a także czy działając w imieniu własnym występuje jako przedsiębiorca czy jako konsument, należy ustalić w celu właściwego udokumentowania sprzedaży. Do tej pory, a praktyka ta trwa już 26 lat, zwykle jednostki dokonujące sprzedaży detalicznej wydawały wszystkim nabywcom paragony (podstawowy dowód sprzedaży), a w tych przypadkach, w których nabywca żądał wystawienia faktury, na podstawie wystawionego paragonu wystawiały fakturę na zasadach omówionych wyżej.

Jednak od 1 stycznia 2020 r. placówki dokonujące sprzedaży detalicznej (sklepy detaliczne, stacje paliw, gastronomia, hotele, firmy świadczące usługi medyczne, fitness kluby

itp.) muszą stosować bardzo ważne zmiany dotyczące zasad dokumentowania sprzedaży, a w szczególności nowe zasady wystawiania faktur w stosunku do transakcji uprzednio udokumentowanych paragonami fiskalnymi. Od 1 stycznia 2020 r. podatnicy mogą albo:

- udokumentować transakcję wyłącznie fakturą (bez uprzedniego zaewidencjonowania za pomocą kasy fiskalnej), albo
- zaewidencjonować sprzedaż na kasie i wystawić fakturę z NIP nabywcy, pod warunkiem że paragon zawierał już numer NIP nabywcy.

Obowiązek udokumentowania sprzedaży fakturą jest obligatoryjny nie tylko ze względu na status nabywcy. Obligatoryjnie fakturę sprzedaży należy wystawić również w przypadku (art. 106b ust. 1 pkt 2–4 ustawy o VAT):

- każdej sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju i sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju, nawet na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem,
- wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na rzecz każdego podmiotu,
- otrzymania całości lub części zapłaty przed dokonaniem sprzedaży lub wykonaniem usługi przez nabywców, dla których istnieje obowiązek obligatoryjny wystawienia faktur sprzedażowych.

PRZYKŁAD

Spółka cywilna X prowadzi sklep internetowy z elektroniką i AGD. W sklepie zamówienia składają głównie konsumenci, ale zdarza się, że zakupów dokonują także firmy posługujące się NIP. Spółka wystawia wszystkim nabywcom zawsze fakturę, nawet jeśli klient tego nie żąda. Spółka korzysta ze zwolnienia z obowiązku stosowania kasy fiskalnej ze względu na charakter sprzedaży na odległość. Czy postępowanie spółki jest prawidłowe?

Tak. Przedsiębiorca jest zobowiązany do wystawienia faktury przy każdej transakcji, niezależnie od tego, czy prowadzi handel na terenie Polski, w granicach Unii Europejskiej czy z krajami spoza Wspólnoty, jeśli nabywcą jest inny podatnik VAT (nawet zwolniony) lub podatku o podobnym charakterze, a także osoba prawna niebędącą podatnikiem. W sytuacji gdy spółka spełnia warunki i jest zwolniona z obowiązku używania kasy fiskalnej, może wystawiać faktury wszystkim nabywcom, nawet konsumentom.

Fakturę dokumentującą sprzedaż wystawia się więc zawsze, gdy nabywcą jest podmiot:

- prowadzący działalność gospodarczą lub
- będący podatnikiem VAT (np. rolnik) albo
- będący podatnikiem podatku o podobnym charakterze, albo
- będący osobą prawną zwolnioną z VAT.

Innymi słowy ustawa o VAT nakazuje obligatoryjne dokumentowanie sprzedaży za pomocą faktury na rzecz tzw. klienta instytucjonalnego, który posługuje się numerem NIP albo innym podobnym numerem nadanym przez inne państwo członkowskie lub kraj trzeci.

Nie ma natomiast obowiązku wystawiania faktur w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej z VAT. Obowiązek wystawienia faktury nie powstaje w przypadku sprzedaży zwolnionej nawet wówczas, gdy nabywca jest podatnikiem posługującym się NIP.

2.1. Faktura uproszczona, czyli paragon z NIP nabywcy

W 2014 r. w ustawie o VAT pojawiły się przepisy wprowadzające tzw. fakturę uproszczoną, która jest jednym z rodzajów faktur VAT. Zawiera ona znacznie mniej obowiązkowych informacji niż zwykła faktura VAT. Jeśli chodzi o nabywcę, to faktura uproszczona może zawierać

wyłącznie jego NIP, z pominięciem danych osobowych i adresu. Dlatego w praktyce faktura uproszczona występuje najczęściej jako paragon zawierający NIP nabywcy. Co ważne, fakturę uproszczoną może wystawić każdy podatnik bez względu na status (podatnik czynny i podatnik zwolniony z VAT), pod warunkiem że wartość sprzedaży ogółem nie przekroczyła 450 zł brutto bądź 100 euro brutto oraz jeśli nie dotyczy wyjątków określonych w ustawie. Zasady wystawiania faktur uproszczonych określa art. 106e ust. 5 pkt 3 ustawy o VAT.

WAŻNE Możliwość wystawiania faktur uproszczonych jest przywilejem podatnika, a nie obowiązkiem. Nawet jeśli podatnik spełnia kryteria do wystawienia faktury uproszczonej, zawsze może wystawić fakturę na zasadach ogólnych, tj. zawierającą wszystkie obowiązkowe elementy faktury.

Faktur uproszczonych nie wolno stosować do dokumentowania:

- sprzedaży wysyłkowej z i na terytorium kraju,
- sprzedaży, dla której na fakturze nie umieszcza się NIP nabywcy, czyli tzw. sprzedaży konsumenckiej, gdzie nabywca nie posiada NIP,
- wewnątrzwspólnotowej dostawy towaru,
- dostawy towarów lub świadczenia usług podlegających opodatkowaniu na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej innego niż Polska, dla których to transakcji osobą zobowiązaną do zapłaty podatku od wartości dodanej jest nabywca towarów lub usług.

Tabela 2. Elementy faktury uproszczonej

Lp.	Elementy, które musi zawierać faktura uproszczona	Elementy, które nie muszą być umieszczone na fakturze uproszczonej
1.	daty wystawienia faktury i sprzedaży	nazwa i adres nabywcy
2.	kolejny numer faktury	ilość dostarczonych towarów lub wykonanych usług
3.	dane sprzedawcy, w tym NIP	cena jednostkowa towaru lub usługi
4.	NIP nabywcy	stawki podatku (w przypadku sprzedaży według różnych stawek VAT powinno podać się stawkę podatku dla każdej pozycji)
5.	nazwa towaru lub usługi	suma wartości sprzedaży netto
6.	kwota ewentualnego rabatu	kwota podatku od sumy wartości sprzedaży netto
7.	kwota należności ogółem	
8.	informacje, dzięki którym bez wątpliwości będzie można określić kwotę VAT dla poszczególnych stawek VAT, tj. 23%, 8% lub 5%. Te informacje to na przykład kwota netto lub brutto towaru czy usługi z podziałem na stawki VAT	

Jak z tego wynika, faktura uproszczona, czyli w praktyce paragon z NIP nabywcy, nie jest nowym rozwiązaniem prawnym. Nie była jednak zbyt popularnym dokumentem i była raczej rzadko stosowana przez podatników. Jednak z dniem 1 stycznia 2020 r. paragon z NIP nabywcy zyskał zupełnie inne znaczenie. Zapewne będzie to dokument występują-

cy znacznie częściej w praktyce niż dotychczas. Wszystko to za sprawą wprowadzonych zmian w dokumentowaniu sprzedaży detalicznej.

2.2. Wymiana paragonu na fakturę od 1 stycznia 2020 r.

Jak już wspomniano, na podstawie dotychczasowych przepisów najczęściej stosowana przez sprzedawców detalicznych praktyka polegała na tym, że każda sprzedaż/każda usługa była ewidencjonowana za pomocą kas fiskalnych. Efektem tego było wystawienie paragonu, a następnie na żądanie niektórych nabywców wystawiane były faktury VAT. By nie zdublować sprzedaży i kwoty VAT, sprzedawcy dołączali paragon do faktury. Taka praktyka wzbudzała jednak zastrzeżenia organów podatkowych i podejrzenia, że przepisy w zakresie dokumentowania sprzedaży nie są zbyt szczelne.

W uzasadnieniu ustawy z 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw Ministerstwo Finansów wskazało, że niektórzy sprzedawcy celowo nie wydawali paragonów rzeczywistym nabywcom, by te z kolei oferować swoim znajomym i wystawiać dla nich „puste faktury". Trzeba podkreślić, że Ministerstwo Finansów ostrzegało przed takim postępowaniem w liście opublikowanym na stronie internetowej, wskazując jednocześnie, jakie zagrożenia mogą spotkać nieuczciwych podatników. Jednak ani kontrole, ani list MF nie przyniosły spodziewanego efektu. Konsekwencją jest zmiana ustawy o VAT w zakresie dokumentowania sprzedaży detalicznej, która obowiązuje od 1 stycznia 2020 r.

Zgodnie z nowo dodanym ust. 5 do art. 106b w przypadku sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej potwierdzonej paragonem fiskalnym fakturę na rzecz podatnika podatku lub podatku od wartości dodanej wystawia się wyłącznie, jeżeli paragon potwierdzający dokonanie tej sprzedaży zawiera numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej.

Zatem jeśli wystawiono paragon bez NIP nabywcy, wówczas nie ma możliwości wystawienia faktury z NIP do tego paragonu, czyli w praktyce zamiana paragonu na fakturę nie będzie możliwa.

Trudno zrozumieć *ratio legis* przepisu, którzy nakazuje wymienić fakturę na fakturę. Paragon z NIP nabywcy do kwoty 450 zł to faktura uproszczona, która jest pełnoprawnym dokumentem do odliczenia VAT i udokumentowania podatkowych kosztów. Nie bardzo wiadomo, dlaczego nabywca miałby w ogóle żądać wymiany paragonu z NIP, czyli faktury uproszczonej, na fakturę zwykłą.

MF w wydanych wyjaśnieniach potwierdził jednak, że:

MF *(…) zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami VAT, paragon do kwoty 450 zł brutto (100 euro) z NIP nabywcy stanowi fakturę uproszczoną, równoważną ze zwykłą fakturą. W przypadku takich paragonów (z NIP nabywcy), aby potwierdzić zakup, nabywca nie musi dodatkowo występować o zwykłą fakturę.*

W tej sytuacji sprzedawcy będą musieli tak zorganizować swoją sprzedaż, szczególnie tę w sklepach detalicznych, by umożliwić nabywcom otrzymanie faktur zamiast paragonów. Z kolei nabywcy muszą powiadamiać wcześniej niż dotychczas sprzedawców o tym, że przy nabyciu towarów i usług występują w charakterze podatnika VAT, a nie konsumenta.

Wymaga to zmian organizacyjnych i informacyjnych na szeroką skalę. Szkoda, że do tej pory Ministerstwo Finansów nie rozpoczęło kampanii informacyjnej na ten temat, mimo że nowe zasady dokumentowania sprzedaży detalicznej można nazwać rewolucyjnymi.

2.2.1. Zmiana przeznaczenia dokonanych zakupów

Zdaniem Ministerstwa Finansów wyrażonym w uzasadnieniu ustawy z 4 lipca 2019 r. podatnik nie może dowolnie wybierać, czy dokonuje zakupu na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, czy też występuje w charakterze konsumenta. To znaczy, że jeśli w momencie dokonywania zakupu dany podmiot występuje w charakterze konsumenta, wówczas nie ma możliwości późniejszej zmiany tego charakteru zakupu. Towar lub usługa nabyte na potrzeby osobiste lub prywatne nie mogą z czasem przekształcić się w zakup służący działalności gospodarczej z punktu widzenia VAT.

Ze zdaniem tym można skutecznie polemizować. Zdarzają się bowiem takie przypadki, że podatnik nabywa określone towary jednocześnie jako podatnik i jako konsument (np. paliwa). Ponadto w praktyce występują nierzadko także sytuacje, gdy pracownik dokonuje określonych zakupów towarów i usług, za które następnie jego pracodawca zgadza się ponieść koszt (usługi medyczne, zakup okularów, wydatki w podróży, wycieczki czy wczasy itp.). Wtedy pracownik żąda wystawienia faktury na firmę swojego pracodawcy.

2.3. Dokumentowanie transakcji dokonanych do 31 grudnia 2019 r.

Dla nowych zasad dotyczących obostrzenia reguł wystawiania faktur w stosunku do transakcji uprzednio udokumentowanych paragonem wprowadzono przepisy przejściowe. Sytuację w okresie przejściowym reguluje art. 15 ustawy z 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw. Wynika z niego, że nowych regulacji, tj. zakazu wystawiania faktur do paragonów bez NIP nabywcy, nie stosuje się w przypadku sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej przed 1 stycznia 2020 r.

WAŻNE Nowy obowiązek zamieszczania NIP na paragonach dokumentujących sprzedaż dla podatników obowiązuje dopiero od 1 stycznia 2020 r. Oznacza to, że w 2020 r. należy wystawić na żądanie nabywcy fakturę, jeśli sprzedaż miała miejsce do 31 grudnia 2019 r., nawet gdy paragon nie zawiera NIP.

PRZYKŁAD

Pan Karol 15 grudnia 2019 r. dokonał zakupu towarów handlowych. Sprzedaż została udokumentowana paragonem. 5 stycznia 2020 r. pan Karol zgłosił się do punktu wystawiania faktur z żądaniem wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż z 15 grudnia 2019 r. Czy sprzedawca może wystawić fakturę do paragonu mimo braku NIP pana Karola na paragonie?

Tak, nowe zasady wystawiania faktur do paragonów dotyczą sprzedaży, która została udokumentowana paragonem fiskalnym od 1 stycznia 2020 r. W związku z tym, że sprzedaż miała miejsce 15 grudnia 2019 r., sprzedawca powinien na żądanie pana Karola wystawić fakturę do paragonu na dane jego firmy lub firmy jego pracodawcy w zależności od tego, w czyim imieniu pan Karol dokonał zakupu.

2.4. Dokumentowanie usług taksówkowych

Nowe przepisy przewidują wyłączenie dotyczące obowiązku zamieszczania NIP firmy na paragonie, do którego ma zostać wystawiona faktura. Obowiązku tego nie mają podatnicy świadczący usługi taksówek osobowych. Wyjątek ten nie objął usług wynajmu

samochodów osobowych z kierowcą (PKWiU 49.32.11.0). Za wystawienie faktury dokumentującej przejazd taksówką do paragonu, na którym nie został zamieszczony NIP nabywcy, nie będą im wymierzane sankcje.

PRZYKŁAD

Pani Teresa skorzystała 2 stycznia 2020 r. z usług firmy taksówkarskiej, w związku z czym po zakończeniu kursu otrzymała paragon. Tego samego dnia zwróciła się do firmy taksówkarskiej z prośbą o wystawienie faktury do paragonu, na którym kierowca nie zamieścił NIP pani Teresy, ponieważ pracodawca zgodził się pokryć koszt przejazdu pani Teresy z uwagi na jego służbowy charakter. Czy w związku z tym sprzedawca może wystawić fakturę do paragonu, która będzie zawierała pełne dane pracodawcy pani Teresy?

Tak, w związku z tym, że pani Teresa skorzystała z usług firmy taksówkarskiej, a nie wynajęła samochodu z kierowcą, sprzedawca ma obowiązek wystawić fakturę do paragonu, mimo że nie zawierał on NIP nabywcy.

2.5. Kasy fiskalne bez technicznej możliwości podania NIP nabywcy na paragonie

W sytuacji gdy podatnik dokonujący sprzedaży nie będzie miał technicznej możliwości wpisania NIP na paragonie, w zasadzie nie będzie mógł wystawić faktur na żądanie nabywcy, o ile sprzedaż zostanie zaewidencjonowana na kasie fiskalnej. W tej sytuacji, by temu zapobiec, nabywca powinien w momencie dokonywania zakupu zadeklarować, że nabywa jako podatnik, a nie jako konsument. Wówczas sprzedawca nie będzie mógł odmówić wystawienia faktury, ale wówczas nie powinien ewidencjonować takiej sprzedaży za pomocą kasy fiskalnej. Wprowadzone zmiany przepisów teoretycznie nie skutkują koniecznością wymiany kas rejestrujących przez podatników, ale w praktyce wymiana ta może okazać się konieczna.

WAŻNE Żadna z kas fiskalnych tzw. dwurolkowych (z papierową kopią paragonu) nie ma technicznej możliwości wydrukowania paragonu z NIP nabywcy. Szacuje się także, że tylko około 30–35% kas z elektroniczną kopią paragonu ma techniczne możliwości wydrukowania paragonu z NIP nabywcy.

Co zatem mają zrobić podatnicy prowadzący detaliczne sklepy i punkty usługowe? Zdaniem Ministerstwa Finansów powinny tak zorganizować dokumentowanie sprzedaży, by z góry weryfikować kontrahentów i nie dopuszczać do wystawiania paragonów klientom instytucjonalnym. Łatwo powiedzieć, trudniej zrobić, zwłaszcza w sklepach wielkopowierzchniowych.

Sprzedawcy mogą i powinni spodziewać się kłopotów zwłaszcza na początku roku od zdesperowanych i zaskoczonych nabywców, którzy zawsze do tej pory wymieniali paragon na fakturę w punkcie obsługi klienta albo w fakturomacie.

WAŻNE By uniknąć sporów z nabywcami, sprzedawcy powinni informować klientów przed rozpoczęciem ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy fiskalnej, że wymiana paragonu na fakturę będzie niemożliwa. Powinni też informować ich, w jaki sposób mają dokonać zakupu, by otrzymać fakturę.

Sytuacja wydaje się łatwiejsza w sklepach internetowych, gdzie wystarczy wprowadzić odpowiednie zapisy w regulaminie sprzedaży i żądać wypełnienia oświadczenia przed wysłaniem zamówienia, czy zakup dokonywany jest instytucjonalnie czy konsumencko.

2.6. Korekta sprzedaży na kasie fiskalnej, gdy paragon nie zawierał NIP

W najgorszym przypadku, gdy zaewidencjonujemy sprzedaż za pomocą kasy fiskalnej bez podania NIP nabywcy, możemy dokonać korekty paragonu do zera lub go anulować, o ile nie został jeszcze wydrukowany, i wystawić nabywcy fakturę.

W takim przypadku można bowiem uznać, że osoba fizyczna – konsument – zwraca towar sprzedawcy (korekta do zera) lub odstępuje od zakupu (anulowanie), a następnie transakcji dokonuje przedsiębiorca lub osoba fizyczna, np. pracownik działający na rzecz przedsiębiorcy.

Nie należy jednak rekomendować takiego postępowania jako zasady. Trzeba bowiem pamiętać, że, po pierwsze, korekta paragonu jest dość kłopotliwa, wymaga bowiem sporządzenia protokołu korekty i prowadzenia dodatkowej, często ręcznej ewidencji korekt. Ponadto zbyt częste korekty paragonów mogą wzbudzić podejrzenie w przypadku kontroli podatkowej.

W praktyce oczywiście występują naturalne sytuacje, kiedy podatnik jest zmuszony do skorygowania sprzedaży zaewidencjonowanej w kasie rejestrującej, np. w związku ze zwrotem towaru czy błędnym zaewidencjonowaniem sprzedaży. Błędy te należy poprawić, prowadząc w tym celu tzw. ewidencję korekt.

2.6.1. Dokumentowanie zwrotu towaru

Zgodnie z treścią § 3 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących podatnicy prowadzą ewidencję każdej czynności sprzedaży, w tym sprzedaży zwolnionej z VAT, przy użyciu kas rejestrujących. Nie ewidencjonuje się w niej zwrotów towarów i uznanych reklamacji.

Zwroty towarów i uznane reklamacje, które skutkują zwrotem całości albo części należności, ujmuje się w odrębnej ewidencji zawierającej:

- datę sprzedaży,
- nazwę towaru/usługi pozwalającą na jednoznaczną ich identyfikację i ewentualnie opis towaru/usługi stanowiący rozwinięcie tej nazwy,
- termin dokonania zwrotu towaru lub reklamacji towaru/usługi,
- wartość brutto zwracanego towaru lub wartość brutto towaru/usługi będących przedmiotem reklamacji oraz wysokość VAT – w przypadku zwrotu całości należności z tytułu sprzedaży,
- zwracaną kwotę (brutto) oraz odpowiadającą jej wysokość VAT – w przypadku zwrotu części należności z tytułu sprzedaży,
- dokument potwierdzający dokonanie sprzedaży,
- protokół przyjęcia zwrotu towaru lub reklamacji towaru/usługi podpisany przez sprzedawcę i nabywcę.

To właśnie ten sposób korekty możemy wykorzystać, gdy kupujący zapomni zgłosić, że występuje w charakterze podatnika.

2.6.2. Oczywista pomyłka

Innym powodem korekty sprzedaży zaewidencjonowanej za pomocą kasy fiskalnej, której zasady są uregulowane w rozporządzeniu w sprawie kas rejestrujących, jest tzw. oczywista pomyłka. Także w tym wypadku nie można takiej pomyłki zaewidencjonować na kasie fiskalnej. Wymagana jest również ewidencja oczywistych pomyłek. Oczywista pomyłka

właśnie ze względu na swoją „oczywistość" (np. nabicie kwoty 1000 zł zamiast 10 zł) powinna być ujęta w ewidencji niezwłocznie poprzez wskazanie:

- błędnie zaewidencjonowanej sprzedaży (wartość sprzedaży brutto i wysokość podatku należnego),
- krótkiego opisu przyczyny i okoliczności popełnienia pomyłki.

Do ewidencji oczywistych pomyłek należy także bezwzględnie dołączyć oryginał paragonu fiskalnego zawierającego taką pomyłkę.

W przypadku oczywistej pomyłki, po jej skorygowaniu w ewidencji pomyłek, podatnik ma obowiązek ponownie zaewidencjonować sprzedaż przy użyciu kasy fiskalnej już w prawidłowej wysokości. Braku NIP na fakturze nie możemy jednak uznać za oczywistą pomyłkę.

3. Kary i sankcje za nieprawidłowe dokumentowanie sprzedaży detalicznej

Ustawodawca, wprowadzając nowe zasady dokumentowania, przewidział też sankcje za ich niestosowanie.

3.1. Sankcja za wystawienie faktury do paragonu bez NIP nabywcy

Od 1 stycznia 2020 r. na sprzedawcę będzie mogło zostać nałożone dodatkowe zobowiązanie w wysokości 100% VAT wykazanego na wystawionej fakturze do paragonu, który nie zawierał NIP nabywcy (art. 106b ust. 6 ustawy o VAT). Oznacza to, że sprzedawca będzie zobowiązany *de facto* do zapłacenia VAT w podwójnej wysokości. Sankcji tej nie będzie można zastosować w stosunku do osób fizycznych będących sprzedawcami. Jednak osoby takie będą mogły być karane na podstawie przepisów k.k.s.

PRZYKŁAD

2 stycznia 2020 r. pan Jan, prowadzący mały lokal gastronomiczny, dokonał zakupu towarów w sklepie spożywczym i otrzymał paragon fiskalny. Sprzedawca posiada stary typ kasy, w której nie ma opcji wydrukowania numeru NIP na paragonie. Pan Jan przyzwyczajony do tego, że z żądaniem wystawienia faktur występuje zawsze na koniec miesiąca, pojawił się w sklepie 31 stycznia 2020 r. z żądaniem wystawienia faktury do dokonanego 2 stycznia zakupu. Kwota zakupu to 1230 zł brutto (w tym 230 zł VAT). Jakie konsekwencje po stronie sprzedawcy będzie powodowało wystawienie takiej faktury?

W związku z tym, że na paragonie nie znajdował się NIP firmy pana Jana, sprzedawca nie miał prawa wystawienia faktury do paragonu na dane firmowe. Jedynym rozwiązaniem byłoby wystawienie faktury na pana Jana jako osobę prywatną. W takim jednak wypadku pan Jan nie będzie mógł rozliczyć poniesionego wydatku w kosztach swojej firmy ani odliczyć wynikającego z takiej faktury VAT. Gdyby sprzedawca wystawił fakturę z NIP na pana Jana jako przedsiębiorcę, urząd skarbowy nałożyłby na sprzedawcę 100% sankcję w wysokości 230 zł.

3.2. Sankcja dla nabywcy rozliczającego fakturę wystawioną do paragonu bez NIP

Za wystawienie od 1 stycznia 2020 r. faktury dokumentującej transakcję uprzednio udokumentowaną paragonem niezawierającym NIP nabywcy grozi sankcja nie tylko sprzedawcy. Także nabywca musi się liczyć w takim przypadku z sankcją. Nabywca, w przypadku

ujęcia w ewidencji wystawionej dla niego faktury dotyczącej sprzedaży potwierdzonej paragonem, który nie zawiera NIP, będzie zobowiązany do zapłacenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości odpowiadającej 100% kwoty podatku wykazanego na tej fakturze (art. 109a ustawy o VAT).

Żadnej z tych sankcji, tj. ani tej dla sprzedawcy wynikającej z art. 106b ust. 6, ani tej dla nabywcy wynikającej z art. 109a ustawy VAT, nie stosuje się w stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe na podstawie przepisów k.k.s.

3.3. Kary za sprzedaż z pominięciem kasy fiskalnej

W przypadku sprzedaży na rzecz konsumentów, jak wyjaśniono to wcześniej, podstawowym rodzajem dokumentu jest paragon fiskalny. Sprzedaż na rzecz konsumentów nie może być dokumentowana tylko fakturą VAT. Faktura może być wystawiona na żądanie konsumenta, ale nie może ona zastąpić zaewidencjonowania takiej sprzedaży za pomocą kasy fiskalnej. Za sprzedaż z pominięciem kasy fiskalnej grożą sprzedawcy następujące kary:

- sankcja administracyjna wynikająca z art. 111 ust. 2 ustawy o VAT w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług,
- kara grzywny za przestępstwo podatkowe nałożona na podstawie przepisów k.k.s; sankcjonowane jest dokonanie sprzedaży z pominięciem kasy fiskalnej, nieprowadzenie księgi (księgi należy rozumieć m.in. jako urządzenia rejestrujące, do których prowadzenia obliguje ustawa, szczególnie zapisy kasy fiskalnej) lub niewydanie paragonu klientowi; grozi za to kara w wysokości do 240 stawek dziennych.

Za czyny mniejszej wagi może być nałożony mandat lub kara grzywny za wykroczenie skarbowe.

W klasyfikacji danego czynu znaczenie ma m.in. tło danej sprawy, przyczyny braku kasy fiskalnej, wartość sprzedaży niezaewidencjonowana na kasie fiskalnej, a także opłacanie podatku w terminie.

3.4. Kary z k.k.s. za niewystawienie faktury

Warto także pamiętać, że bezzasadna odmowa wystawienia faktury stanowi przestępstwo skarbowe zagrożone karą grzywny do 180 stawek dziennych. W przypadku czynu mniejszej wagi taka odmowa może być uznana za wykroczenie skarbowe zagrożone karą grzywny (art. 62 § 1 i 5 k.k.s.).

W tej sytuacji sprzedawcy muszą dołożyć starań, by uniknąć zarzutu bezzasadnej odmowy wystawienia faktur w przypadku, gdy nabywca okaże się podatnikiem. Z jednej strony odmowa wystawienia faktury w przypadku, gdy sprzedaż zostanie udokumentowana paragonem bez NIP nabywcy, nie powinna być uznana za bezzasadną. Za wystawienie faktury w takim przypadku sprzedawcy grozi również sankcja administracyjna albo kara grzywny.

Z drugiej jednak strony nabywca może podnosić, że sprzedawca nie umożliwił mu otrzymania faktury, ponieważ nie poinformował, że posiadana przez niego kasa fiskalna nie ma technicznych możliwości wydrukowania na paragonie NIP nabywcy, co uniemożliwia wystawienie faktury. Mając na uwadze te regulacje, sprzedawcy mogą znaleźć się w pułapce

pomiędzy jedną karą za wystawienie faktury a inną karą za brak wystawienia faktury. Nowe przepisy w tym względzie są wyjątkowo nieprecyzyjne oraz sankcyjne.

3.5. Nowe zasady ewidencjonowania w JPK i sankcje za niewypełnienie obowiązków

Z dniem 1 kwietnia 2020 r. duże przedsiębiorstwa, a z dniem 1 lipca 2020 r. pozostałe jednostki (chyba że dobrowolnie wybiorą wcześniej nowe zasady rozliczeń), będą zobowiązane do zmiany zasad prowadzenia ewidencji VAT oraz raportowania tych danych w nowym plikach JPK_V7M i JPK_V7K.

Zmienione zasady w tym zakresie będą dotyczyły także dokumentowania sprzedaży detalicznej.

Po pierwsze, faktury wystawiane na żądanie do paragonów będą musiały być oznaczone w ewidencji sprzedaży symbolem FP i zaraportowane w ramach obowiązku przesłania nowego JPK_VAT.

Nowy obowiązek nałożono na podatników zapewne dlatego, by móc prowadzić kontrolę prawidłowości wystawiania takich faktur, a w przypadku błędów, by łatwiej było organom podatkowym wymierzać kary za nie.

Po drugie, zmieni się termin wykazywania faktur z NIP wystawianych do paragonów w ewidencji sprzedaży VAT. Będzie się je ujmować w ewidencji VAT w okresie rozliczeniowym, w którym zostały wystawione. Faktury te nie będą jednak zwiększać wartości sprzedaży oraz podatku należnego za okres, w którym zostały ujęte w tej ewidencji. Obrót będzie rozliczany na podstawie raportów kasowych.

Do 31 marca 2020 r. (chyba że podatnik będzie prowadził ewidencję na nowych zasadach od 1 lipca) faktury wystawiane do paragonów powinny być ujęte w ewidencji w okresie, w którym powstał obowiązek podatkowy, czyli wtedy, gdy dokonano sprzedaży towarów lub świadczenia usług, a nie w okresie wystawienia faktury. Nabywca może żądać wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy, co w praktyce bardzo często oznacza obowiązek dokonania przez sprzedawcę korekty ewidencji sprzedaży i w efekcie korekty pliku JPK_VAT.

Na zakończenie należy niestety dodać, że nowe przepisy w zakresie raportowania JPK_V7M i JPK_V7K przewidują kolejne sankcje i kary za błędy popełnione w ewidencji VAT.

W przypadku stwierdzenia przez naczelnika urzędu skarbowego w przesłanej w postaci JPK ewidencji VAT błędów, które uniemożliwiają przeprowadzenie weryfikacji prawidłowości transakcji, naczelnik urzędu skarbowego będzie wzywał podatnika do ich skorygowania, wskazując te błędy. Jeżeli podatnik w terminie 14 dni od dnia doręczenia wezwania:

- nie poprawi wskazanych błędów albo
- nie złoży stosownych wyjaśnień,

naczelnik urzędu skarbowego będzie nakładał na podatnika, w drodze decyzji, karę pieniężną w wysokości 500 zł za każdy błąd popełniony w ewidencji VAT uniemożliwiający przeprowadzenie weryfikacji.

Kary tej nie będzie się stosowało do podatników będących osobami fizycznymi prowadzącymi działalność gospodarczą, ale osoby te będą mogły zostać ukarane za wykroczenie skarbowe lub przestępstwo skarbowe na podstawie k.k.s.

Przepisy dotyczące kar również będą obowiązywały od 1 kwietnia 2020 r. dużych przedsiębiorców i podatników składających dobrowolnie nowe JPK, pozostałych zaś podatników od 1 lipca 2020 r.

4. Podsumowanie

Wprowadzone zmiany dotyczące wystawiania faktur do paragonów są kolejnym narzędziem mającym na celu uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce oraz wyeliminowanie potencjalnych oszustw w zakresie VAT. W uzasadnieniu do projektu zmiany ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw możemy przeczytać, że:

§ *(…) zmiany te są reakcją na zaobserwowany nieuczciwy proceder polegający na wystawianiu faktur na zaprzyjaźnione firmy, w zamian za korzyść majątkową, do paragonów fiskalnych wygenerowanych przez kasę, a nie odebranych przez klientów.*

Jednak nie sposób nie zauważyć, że wprowadzenie nowych przepisów spowodowało znaczne komplikacje również, a może przede wszystkim, dla uczciwych przedsiębiorców, na których został nałożony kolejny obowiązek.

Dodatkowo wprowadzenie bardzo wysokich sankcji zarówno dla sprzedawców, jak i dla nabywców jest zabiegiem w ocenie autora niewspółmiernym do nieprawidłowości, które nie występowały powszechnie i nie we wszystkich branżach. Dodatkowe wątpliwości budzi fakt, że znacząca większość używanych obecnie przez podatników kas fiskalnych po prostu nie ma technicznej możliwości wystawienia paragonu z NIP nabywcy. W konsekwencji podatnicy ci będą albo zmuszeni wymienić kasy fiskalne na nowe, albo w inny sposób zreorganizować dokumentowanie sprzedaży. Wydaje się to szczególnie trudne i kosztowne w sklepach detalicznych. Niektóre z nich będą musiały wymienić wprowadzone stosunkowo niedawno fakturomaty i kasy do automatycznej obsługi. Podatników ponownie czekają koszty albo kary.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 106b ust. 5–7, art. 106h, art. 109, art. 109a, art. 111 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 2200
- art. 15 ustawy z 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2019 r. poz. 1520
- § 2, 3 i 4 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
- § 3, 6 i 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących – Dz.U. z 2019 r. poz. 816
- § 10 rozporządzenia Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług – Dz.U. z 2019 r. poz. 1988

Aneta Lech
doradca podatkowy

W następnym numerze polecamy „Temat numeru”:

Zaliczki w VAT
– problemy z rozliczeniem po zmianach

a w nim m.in.:
- kiedy płacimy zaliczki z zastosowaniem split payment
- jak ustalić, że trzeba zapłacić zaliczkę na rachunek z białej listy
- czy na fakturze pro forma musi być dopisek „mechanizm podzielonej płatności”

www.sklep.infor.pl 801 626 666, 22 761 30 30 bok@infor.pl

IV. TRANSAKCJE KRAJOWE

1 Jak rozliczać VAT, gdy zakup paliwa odbywa się za pomocą karty paliwowej

TSUE w wyroku z 15 maja 2019 r. (C-235/18) w sprawie Vega International uznał, że udostępnianie kart paliwowych to zasadniczo usługa finansowa. Mimo początkowych obaw, że orzeczenie będzie miało poważne następstwa dla obrotu gospodarczego, praktyka może uspokajać. Organy podatkowe aprobują pogląd (czego dowodzą najnowsze interpretacje), że pod pewnymi warunkami uczestnicy obrotu z wykorzystaniem kart paliwowych mogą mieć do czynienia z dostawami łańcuchowymi. Poza tym 15 listopada 2019 r. NSA zadał kolejne pytanie prejudycjalne zmierzające do ustalenia, czy faktura niezasadnie dokumentująca dostawę paliw jest fakturą pustą, jeśli wystawca działał w dobrej wierze oraz miał poparcie w praktyce orzeczniczej organów podatkowych i sądów.

W związku z oferowaniem tzw. kart paliwowych zapewniana jest możliwość bezgotówkowych rozliczeń, w tym za paliwo nabywane np. w określonej umownie sieci stacji paliw. Podatnik będący emitentem karty zawiera z dostawcami i producentami paliw umowy o współpracy bądź umowy o obsługę, w których określane są m.in. szczegółowe zasady wydawania i używania kart paliwowych oraz rozliczania transakcji dokonywanych przy ich użyciu. Karty paliwowe przekazane przez podatnika na podstawie kolejnych umów, tym razem zawartych już z użytkownikami (korzystającymi), umożliwiają im bezgotówkowe nabywanie paliw oraz usług serwisowych pojazdów. Rozliczenie odbywa się w dwóch etapach.

Etap 1. Koszty paliw nabywanych przez korzystających przy użyciu wydanych im kart ponoszone są przez emitenta (w ramach ustaleń cenowych dokonanych z dostawcą) na podstawie faktur wystawianych przez dostawców czy producentów paliw.

Etap 2. Następnie emitent wystawia faktury na rzecz użytkowników (w oparciu o uzgodnione warunki wynagrodzenia). Natomiast korzystający dokonują zapłaty emitentowi.

Jak może być rozliczany VAT od dostaw paliwa

W przypadku zakupu paliwa, gdy nabywca korzysta z karty paliwowej, w praktyce występują dwa sposoby rozliczenia tej transakcji.

1. Dostawa łańcuchowa

Z art. 7 ust. 8 ustawy o VAT wynika, że jeśli kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach. Przytoczony przepis dotyczy transakcji łańcuchowych. Ustanawia fikcję prawną nakazującą uznać, że w przypadku dostawy tego samego towaru realizowanej przez kilka podmiotów (gdy pierwszy podmiot wydaje towar bezpośred-

nio ostatniemu nabywcy), każdy z nich dokonał dostawy tego towaru, mimo że pośrednik fizycznie nie wszedł w posiadanie przedmiotu dostawy.

W rezultacie zarówno pośrednik (emitent karty), jak i ostateczny nabywca paliwa mogą odliczać VAT.

2. Usługa finansowania zakupu

Nierzadko można zetknąć się jednak z taką interpretacją przepisów, że podmiot pośredniczący (emitent karty paliwowej) nie wszedł w posiadanie paliwa i nie mógł nim rozporządzić. Jeśli bowiem ktoś nie dysponowałby towarem jak właściciel, to nie mógłby przekazać tego prawa, czyli odsprzedać towaru na rzecz nabywców. W tym ujęciu emitent karty paliwowej świadczył usługę finansową (swoistą usługę kredytowania) nabycia paliw czy usług związanych z użytkowaniem samochodów. Z usługą finansową, jako zwolnioną od podatku od towarów i usług, wiążą się natomiast konsekwencje w postaci braku prawa do odliczenia podatku wynikającego z zakupów dotyczących tej usługi (art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy o VAT).

Nie oznacza to, że podatnik może dowolnie zaklasyfikować transakcję. Decydują o tym szczegóły danej umowy.

Co stwierdził unijny Trybunał na temat kart paliwowych

Sprzeczne interpretacje spowodowały, że NSA zadał TSUE pytanie prejudycjalne. Z wydanego 15 maja 2019 r. wyroku TSUE w sprawie C-235/18, Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH, wynikało, że udostępnienie kart paliwowych przez spółkę dominującą swoim spółkom zależnym, umożliwiające tym ostatnim zaopatrzenie w paliwo pojazdów, których transport zapewniają, może zostać uznane za usługę udzielenia kredytu zwolnioną z VAT.

Należy pamiętać, że orzeczenie odnosiło się do konkretnego stanu faktycznego. Otóż spółka Vega International prowadzi działalność w zakresie transportu samochodów z fabryk bezpośrednio do klientów. Dokonuje tego za pośrednictwem kilku spółek zależnych mających siedziby w różnych państwach członkowskich, w tym spółki zależnej Vega Poland sp. z o.o. Vega International organizuje zaopatrzenie spółek zależnych w karty paliwowe wydawane przez różnych dostawców paliw. Transportowane pojazdy tankowane są zaś przy użyciu kart paliwowych. Vega International refakturuje na Vega Poland paliwo udostępnione do celów świadczenia usługi przewozu pojazdów i obciąża ją opłatą w wysokości 2%.

Trybunał uznał, że w takiej sytuacji udostępnienie kart paliwowych spółkom zależnym, umożliwiające im zaopatrzenie pojazdów w paliwo, może zostać uznane za usługę udzielenia kredytu (zwolnioną z VAT).

W orzeczeniu zwrócono uwagę na fakt, że spółka udostępniająca karty paliwowe nie dysponowała paliwem jak właściciel. Użytkownik karty (Vega Poland) nabywa zaś paliwo bezpośrednio od dostawców i według jej wyłącznego uznania. Nie można zatem uznać, że na rzecz Vega International dokonywana jest dostawa paliwa, a spółka ta odsprzedaje je Vega Poland.

Trybunał odwołał się też do wyroku z 16 kwietnia 2015 r. (C-42/14), Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (dotyczącego refakturowania opłat za media), gdzie podnoszono, że przy ocenie skutków refakturowania w VAT ma znaczenie to, że podmiot ostatni

w łańcuchu korzysta ze swobody wyboru ilości czy jakości nabywanych towarów i usług. Tutaj takiej swobody nie było.

Czy zmieniła się interpretacja organów podatkowych po wyroku TSUE na temat kart paliwowych

Początkowo przeważały głosy, że orzeczenie TSUE może dużo namieszać, ale zdaniem autora nie ma tak rewolucyjnego charakteru. W ostatnim okresie (maj–grudzień 2019 r.) wydano wprawdzie niewiele interpretacji dotyczących kart paliwowych, ale uznawano w nich za prawidłowe stanowisko podatników, że dochodzi do dostawy towarów.

Zdaniem organów podatkowych dochodzi do dostawy łańcuchowej paliwa m.in. wtedy, gdy emitent karty (pośrednik) ma wpływ na kształtowanie ceny sprzedawanego paliwa.

W interpretacji indywidualnej z 30 października 2019 r. (0114-KDIP4.4012.520.2019.2.RK) Dyrektor KIS analizował przypadek, gdzie ze stanu faktycznego wynikały następujące okoliczności:

- karty flotowe pozostają cały czas własnością wystawcy, a podmioty nabywające paliwo to użytkownicy/posiadacze tych kart,
- na karcie flotowej nie znajdują się środki pieniężne (nie jest możliwa np. wypłata gotówki za pomocą takiej karty),
- rozliczenie nabycia paliwa (czy np. usług) dokonanego za pomocą kart flotowych nastąpi dopiero po faktycznym nabyciu określonych towarów i usług – rozliczenia te nie bazują więc na szacunkach, lecz na rzeczywistych wartościach,
- oferujący kartę zastrzega sobie prawo własności do określonej dostawy towaru do momentu całkowitego uregulowania należności przez użytkownika,
- oferujący kartę posiada koncesję na obrót paliwami oraz ma wpływ na kształtowanie cen paliwa i innych towarów nabywanych przez użytkownika karty paliwowej, tj. ma możliwość negocjowania warunków dostaw, rabatów lub terminów płatności (i wpływ na katalog nabywanych za pomocą karty towarów i usług), jak również rozpatruje reklamacje dotyczące jakości i/lub ilości dostaw i usług.

W tym stanie faktycznym organ interpretacyjny uznał, że podmiot oferujący kartę posiada prawo dysponowania towarami jak właściciel. Jest aktywnym uczestnikiem w łańcuchu dostaw towarów, w tym paliwa, dokonuje również odsprzedaży paliwa, które nabywane jest przez inne podmioty z wykorzystaniem karty paliwowej.

WAŻNE Zdaniem organów podatkowych, gdy pośrednik ma prawo do kształtowania ceny paliwa, warunków jego nabycia, reklamacji wadliwego paliwa, to należy uznać, że nabył prawo do faktycznego rozporządzania nim jak właściciel.

Podobne wnioski wypływają np. z interpretacji Dyrektora KIS: z 4 listopada 2019 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.481.2019.2.KO), z 21 października 2019 r. (sygn. 0114-KDIP4.4012.519.2019.2.KS), z 29 sierpnia 2019 r. (sygn. 0112-KDIL2-2.4012.280.2019.2.MŁ), z 31 października 2019 r. (sygn. 0114-KDIP4.4012.672.2019.1.IT).

Oznacza to, że po wyroku TSUE nie możemy automatycznie uznać braku możliwości odliczenia VAT od zakupu paliwa zarówno przez pośrednika, jak i ostatecznego nabywcę. Decydujące znaczenie będzie miał wpływ pośrednika na kształtowanie się ceny paliwa czy na warunki dostawy.

Jak sądy orzekają w sprawie kart paliwowych po wyroku TSUE

W ostatnim czasie wydano też niewiele orzeczeń dotyczących kart paliwowych. Warto jednak wskazać na wyrok NSA z 5 czerwca 2019 r. (sygn. akt I FSK 786/17). Organy podatkowe obu instancji uznały, że w wyniku korzystania z kart paliwowych nie doszło do dostawy paliwa, ale miało miejsce tylko finansowanie jego zakupu. WSA w Warszawie (wyrok z 25 stycznia 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 3378/15) uchylił zaskarżoną decyzję.

Innego zdania był NSA, który orzekał już po wyroku TSUE. Powołując się na brak wpływu pośrednika (w omawianym przypadku – leasingodawcy) na czynniki decydujące o obrocie paliwem, uznał, że doszło do świadczenia przez niego usługi finansowej zwolnionej z VAT.

W rozpatrywanym stanie faktycznym pośrednik nie miał wpływu na takie czynniki decydujące o obrocie towarem, jak ustalanie ceny paliwa, nie decydował też o momencie nabycia towaru, jego jakości czy ilości. W związku z tym sąd uznał, że nie można przyjąć, iż dysponował towarem jak właściciel (ani faktycznie, ani prawnie).

Również w tym przypadku decydujący był stan faktyczny i uprawnienia emitenta, który nie był wystawcą kart. Dlatego nadal aktualna jest teza wyroku NSA z 15 października 2014 r. (sygn. akt I FSK 1478/13), w którym czytamy:

NSA *Klasyfikacja określonych transakcji jako czynności dostawy, czy też usługi powinna być uzależniona od każdorazowej dogłębnej analizy stanu faktycznego. Nie można w taki sam sposób klasyfikować transakcji, których jedynym elementem wspólnym jest to, że podmioty biorące udział w czynnościach zakupu korzystają z rozliczeń w formie kart paliwowych. W szczególności konieczna jest analiza postanowień umów łączących strony transakcji.*

Jakie są konsekwencje błędnego odliczenia VAT z faktur za paliwo i wystawienia pustych faktur

Gdy podatnicy uznają, że dochodzi do dostawy łańcuchowej paliwa, a zostanie to zakwestionowane, mogą ponieść poważne konsekwencje finansowe. W grę wchodzi tu odpowiedzialność z tytułu pustych faktur po stronie ich wystawcy oraz niemożność odliczenia podatku naliczonego – w odniesieniu do ostatecznego nabywcy paliwa oraz pośrednika.

PRZYKŁAD

Spółka A (dostawca paliwa) wystawiła spółce B (leasingodawca) fakturę za dostawę paliwa w listopadzie na kwotę o wartości netto 100 000 zł, VAT 23 000 zł. Następnie spółka B wystawiła na jej podstawie faktury na rzecz swoich leasingobiorców. W przypadku zakwestionowania tego rozliczenia spółka B nie mogłaby odliczyć VAT z faktury wystawionej przez spółkę A. Musiałaby natomiast zapłacić VAT z faktur wystawionych leasingobiorcom, którzy również nie odliczyliby z niej VAT.

Z ekonomicznego punktu widzenia – firma może stracić na niemożności odliczenia VAT np. 90 groszy z 1 litra, podczas gdy oszczędność dzięki karcie paliwowej to np. tylko 9 groszy na 1 litrze.

Dostrzegając problem, NSA postanowieniem z 15 listopada 2019 r. (sygn. akt I FSK 1535/17) zdecydował się skierować do TSUE kolejne pytanie prejudycjalne. Przedmiotem

zapytania jest, czy faktura dokumentująca nienależnie dostawę paliwa jest fakturą pustą w rozumieniu art. 108 ustawy o VAT, gdy została wystawiona przez podatnika działającego w dobrej wierze, jeżeli jego działanie:

- nie wiązało się z oszustwem podatkowym,
- wynikało z błędnej wykładni przepisów prawa dokonanej przez strony biorące udział w transakcji, opartej na wykładni przepisów prezentowanej przez organy podatkowe i powszechną praktykę w tym zakresie w momencie dokonywania transakcji, przyjmującej wadliwie, że wystawca faktury dokonuje dostawy towarów, podczas gdy faktycznie świadczy usługę pośrednictwa finansowego zwolnioną od VAT.

Ponadto NSA zapytał, czy odbiorca faktury z nienależnie wykazanym VAT miałby prawo do żądania jego zwrotu przy prawidłowym zafakturowaniu transakcji przez podatnika faktycznie dokonującego na jego rzecz dostawy towarów.

Nasuwa się tu tok rozumowania zawarty w uchwale NSA z 25 czerwca 2012 r. (sygn. akt I FPS 2/12), dotyczącej bonusu warunkowego (premii pieniężnej). Jak wskazywał tam NSA w uzasadnieniu:

NSA *(…) przepisy nie powinny być jednak wykorzystywane w sposób instrumentalny i stawać się podstawą do pozbawienia podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego, gdy nie ulega wątpliwości, że transakcja opodatkowana zaistniała i wykreowała podatek naliczony.*

Oczywiście czym innym są karty paliwowe, a czym innym premie, ale mimo to chodzi o pewne zasady ogólne prawa wspólnotowego.

Trudno przewidzieć, jakie będzie stanowisko TSUE, ale zapewne pozytywne rozstrzygnięcie pomogłoby polskim podatnikom, którzy najczęściej w dobrej wierze naliczali VAT. Dokonując rozliczenia, szczególnie pośrednicy, powinni szczegółowo analizować umowy, a przede wszystkim swoje uprawnienia do obrotu paliwem.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 7 ust. 8, art. 43 ust. 1 pkt 38, art. 88 ust. 3a pkt 2 i art. 108 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1274; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 2200
- art. 135 ust. 1 lit. b dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – Dz. Urz. UE L Nr 77, s. 1, ze zm.

Łukasz Matusiakiewicz
radca prawny specjalizujący się w prawie podatkowym

2 Jakie są skutki niezłożenia korekty VAT-26 informującej o zmianie przeznaczenia samochodu

PROBLEM

Samochód był wykorzystywany tylko do celów służbowych i został zgłoszony na VAT-26. Od roku jest wykorzystywany do celów mieszanych i VAT jest odliczany w 50%, ale zapomnieliśmy złożyć korektę VAT-26 zmieniającą

przeznaczenie samochodu. Co powinniśmy zrobić w takim przypadku? Wpisać datę zmiany sprzed roku? Jakie sankcje nam grożą?

RADA

W omawianym przypadku jako datę zmiany przeznaczenia pojazdu należy podać datę sprzed roku. W tym bowiem okresie nastąpiła zmiana przeznaczenia pojazdu. Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Podatnicy mogą odliczać 100% VAT od wydatków samochodowych, gdy pojazd jest wykorzystywany wyłącznie do działalności (art. 86a ust. 3 i 4 ustawy o VAT).

Zgłoszenie pojazdu do urzędu skarbowego

Pojazdy samochodowe są uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, m.in. gdy sposób ich wykorzystywania:

- zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania oraz
- dodatkowo potwierdzony prowadzoną ewidencją przebiegu pojazdu,

wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Dodatkowo podatnicy mają również obowiązek złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego informację o tych pojazdach w terminie 7 dni od dnia, w którym poniosą pierwszy wydatek związany z tymi pojazdami.

Informacja o pojazdach ma charakter sformalizowany. Składamy ją na formularzu VAT-26, który został określony przez Ministra Finansów w rozporządzeniu z 21 marca 2014 r. w sprawie wzoru informacji o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej (Dz.U. z 2014 r. poz. 371).

Informacji tej nie składamy, gdy pojazd nie będzie wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej. W takim przypadku odliczamy 50% VAT naliczonego od wydatków samochodowych.

Zmiana wykorzystania pojazdu

W przypadku zmiany wykorzystania pojazdu samochodowego podatnicy są obowiązani do złożenia aktualizacji informacji VAT-26 najpóźniej przed dniem, w którym dokonują tej zmiany (art. 86a ust. 14 ustawy o VAT).

Przepisy nie precyzują, co należy rozumieć przez zmianę wykorzystywania pojazdu samochodowego. Dlatego pojęcie to należy rozpatrywać szeroko. Na pewno dochodzi do niej w przypadku zmiany wykorzystywania pojazdu samochodowego z wyłącznie do działalności gospodarczej na wykorzystywane do celów mieszanych lub w ogóle niesłużących prowadzeniu działalności gospodarczej.

Z pytania wynika, że podatnik zmienił sposób wykorzystania pojazdu z wyłącznie do działalności gospodarczej na wykorzystywany do celów mieszanych. Pomimo obowiązku złożenia aktualizacji VAT-26 nie zrobił tego. Należy ją złożyć jak najszybciej. W deklaracji VAT-26 jako datę zmiany przeznaczenia należy wpisać datę rzeczywistą, a nie aktualną.

Sankcje za niezłożenie VAT-26 w terminie

Ustawodawca przewidział kary za niezłożenie lub błędne złożenie informacji VAT-26.

Na podstawie art. 56a § 1 i 2 Kodeksu karnego skarbowego do odpowiedzialności mogą być pociągnięci podatnicy, którzy:

- informację VAT-26 składają po terminie, dokonując odliczenia podatku niezgodnie z przepisami VAT, lub
- w informacji VAT-26 podają dane niezgodne ze stanem rzeczywistym, dokonując odliczenia VAT niezgodnie z przepisami VAT, lub
- wbrew obowiązkowi nie składają VAT-26 właściwemu organowi podatkowemu, dokonując odliczenia podatku niezgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług.

Jak z tego wynika, aby podatnik mógł być ukarany, nie wystarczy, że nie złoży w terminie VAT-26 lub nie złoży go w ogóle. Musi wystąpić jeszcze jeden warunek. A mianowicie musi jednocześnie odliczać podatek niezgodnie z przepisami VAT, czyli odliczać 100% VAT.

W Państwa przypadku ten drugi warunek nie został spełniony. Mimo niezłożenia w terminie aktualizacji VAT-26 podatek był odliczany w prawidłowej wysokości (50% VAT naliczonego). Dlatego sankcje nie powinny Państwu grozić. Potwierdzają to również organy podatkowe.

Gdyby VAT był odliczany w pełnej wysokości, też istniałaby możliwość uwolnienia się od sankcji. Odstąpienie od wymierzenia kary miałoby miejsce w przypadku, gdyby podatnik złożył informację po terminie, ale przed dokonaniem jakichkolwiek czynności (sprawdzających, kontrolnych lub wszczęciem postępowania podatkowego) przez organ podatkowy. Oczywiście konieczna jest również korekta odliczonego VAT w niewłaściwej wysokości.

Mimo że w Państwa przypadku sankcje nie grożą, należy się spieszyć ze złożeniem VAT-26, gdyż w razie kontroli organ podatkowy może zakwestionować odliczenie nawet za okres, gdy samochód był wykorzystywany wyłącznie do działalności. Jak czytamy w wyjaśnieniach MF:

MF *Jeśli organ podatkowy stwierdzi w trakcie czynności sprawdzających lub kontrolnych użytek prywatny pojazdu, który miał służyć wyłącznie działalności gospodarczej, w sytuacji gdy nie została zgłoszona w stosownym terminie zmiana przeznaczenia tego pojazdu (potwierdzona obiektywnymi okolicznościami), to fakt ten będzie skutkować uznaniem złożonej informacji za niezgodną ze stanem rzeczywistym. W konsekwencji oznacza to utratę pełnego prawa do odliczenia wszystkich wydatków poniesionych od 1 kwietnia 2014 r.* [od dnia poniesienia pierwszego wydatku – przyp. red.] *związanych z tym pojazdem.*

PRZYKŁAD

Podatnik nabył samochód 2 kwietnia 2018 r. VAT-26 został złożony tego samego dnia. Podatnik ponosił także wydatki na zakup paliwa, opon oraz usługę serwisową. Odliczył on 100% podatku od wszystkich poniesionych wydatków.

Od stycznia 2019 r. zmienił przeznaczenie samochodu, wyrażając zgodę pracownikowi, aby dojeżdżał tym samochodem z domu do pracy. Nie zawarł z nim stosownej umowy. W związku z tym odliczał 50% VAT od wydatków samochodowych. Nie złożył jednak aktualizacji VAT-26.

Organ podatkowy w trakcie czynności kontrolnych przeprowadzonych 10 grudnia 2019 r. stwierdził, że podatnik używa tego samochodu do celów prywatnych (dojazdy pracownika z domu do firmy i z powrotem). W tej sytuacji podatnik traci prawo do połowy odliczonego VAT od wszystkich wydatków samochodowych poniesionych od 2 kwietnia 2018 r. Jest zobowiązany do skorygowania dokonanego odliczenia. Bez znaczenia pozostaje fakt, że użytek prywatny pojazdu został zidentyfikowany dopiero w styczniu 2019 r.

Korekta odliczonego VAT od zakupu samochodu

Warto pamiętać jeszcze o jednym obowiązku, gdy od zakupu samochodu był odliczony pełny VAT i nie minął okres korekty. Należy wtedy dokonać korekty części odliczonego VAT. Dotyczy to tylko tego wydatku.

Jak wynika z art. 90b ustawy o VAT, w przypadku gdy w ciągu 60 miesięcy, licząc od miesiąca, w którym odpowiednio nabyto, dokonano importu lub oddano do używania pojazd samochodowy o wartości początkowej przekraczającej 15 000 zł, nastąpi zmiana jego wykorzystywania na wykorzystywanie do celów działalności gospodarczej i do celów innych niż działalność gospodarcza, podatnik jest obowiązany do dokonania korekty odliczonej kwoty. Dla pozostałych samochodów okres korekty wynosi 12 miesięcy. Korekta dotyczy 50% odliczonego VAT.

Korekty tej dokonuje się w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła zmiana, w kwocie proporcjonalnej do pozostałego okresu korekty.

Dlatego gdy mimo ciążącego obowiązku nie dokonali Państwo korekty, należy to zrobić za okres, kiedy nastąpiła zmiana, składając korektę deklaracji.

PRZYKŁAD

Spółka odliczyła w sierpniu 2017 r. 23 000 zł VAT od zakupu samochodu, który został przeznaczony do wykorzystania wyłącznie do działalności gospodarczej. Od sierpnia 2018 r. samochód został przeznaczony do celów mieszanych. Nie została jednak złożona aktualizacja VAT-26. W grudniu 2019 r. spółka naprawiła błąd. Musi złożyć także korektę deklaracji za sierpień 2018 r., w której zmniejszy VAT o kwotę 9200 zł (11 500 x 48/60), gdyż minęło tylko 12 miesięcy korekty.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 86a ust. 4, art. 90b ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 2200
- art. 56a ustawy z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy – j.t. Dz.U. z 2018 poz. 1958: ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 1751

©℗

Tomasz Burchard
doradca podatkowy

3 Kiedy odliczyć VAT, gdy kwota należności została ustalona w wyniku ugody sądowej

PROBLEM

Dostawca wystawił fakturę VAT, która odesłaliśmy, bo się z nią nie zgadzaliśmy (nie zrealizowano postanowień umownych). Następnie w wyniku ugody sądowej uzgodniono mniejsze kwoty. Dostawca wystawił teraz fakturę korygującą. Jak mamy rozliczyć VAT, gdy jesteśmy w posiadaniu tylko faktury korygującej?

RADA

Należy wystąpić o wydanie duplikatu faktury pierwotnej i następnie rozliczyć podatek naliczony zarówno z faktury pierwotnej, jak i korekty do niej. Ponieważ

faktura pierwotna wpłynęła do firmy, o terminie odliczenia z niej VAT będzie decydowała data otrzymania tej faktury, a nie duplikatu. Dlatego VAT z faktury pierwotnej można odliczyć w miesiącu jej otrzymania, pod warunkiem że powstał już w tym okresie obowiązek podatkowy, uwzględniając również fakturę korygującą.

UZASADNIENIE

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wówczas, gdy zostaną spełnione określone warunki, tj.:

- odliczenia tego dokonuje podatnik VAT,
- towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony, są wykorzystywane do czynności opodatkowanych,
- brak przesłanek negatywnych ograniczających to prawo (art. 88 ustawy o VAT).

O przesłankach negatywnych możemy mówić, gdy wystawione faktury:

- stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – wtedy nie możemy odliczyć VAT w części dotyczącej tych czynności,
- podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w takim przypadku nie odliczymy VAT w części dotyczącej tych pozycji, dla których zostały podane kwoty niezgodne z rzeczywistością.

Z pytania nie wynika, co dokładnie było powodem zakwestionowania faktury. Jeśli faktura dokumentowała zakres dostawy większy, niż został w rzeczywistości wykonany, to odliczenie VAT przysługiwało tylko do wysokości kwot ustalonych w wyniku ugody sądowej. Potwierdzają to również organy podatkowe. W piśmie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 lutego 2018 r. (sygn. 0115-KDIT1-1.4012.41.2018.1.AJ) czytamy:

MF *Zatem w zakresie w jakim faktura nie odzwierciedla rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, nie może stanowić podstawy do dokonania odliczenia podatku naliczonego wynikającego z takiej faktury.*

W świetle powyższego, mając na uwadze regulacje wynikające z powołanego art. 86 ust. 1 i 2 w powiązaniu z art. 88 ust. 3a pkt 4 ustawy o podatku od towarów i usług, słusznie Spółka postąpiła, przyjmując do rozliczenia przedmiotowej transakcji kwoty odpowiadające kwotom zasądzonym wyrokiem Sądu Okręgowego.

PRZYKŁAD

Spółka zawarła umowę o dostarczenie towarów na kwotę 100 000 zł plus 23 000 zł VAT. Kontrahent dostarczył towar na kwotę 90 000 zł plus 20 700 zł VAT, ale fakturę wystawił na kwotę wynikającą z umowy. Spółce w tym przypadku przysługuje odliczenie VAT w wysokości 20 700 zł. Może tego dokonać na podstawie otrzymanej faktury. Nie musi czekać na fakturę korygującą.

Gdy zakres dostaw był zgodny ze stanem rzeczywistym, prawo do odliczenia przysługiwało w pełnej wysokości.

Zatem w analizowanym przypadku podatnik miał prawo do odliczenia VAT z faktury pierwotnej w części dotyczącej rzeczywiście wykonanych prac. Mógł tego dokonać w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych przez niego towarów powstał obowiązek podatkowy, ale nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał fakturę. Na odliczenie miał również dwa kolejne okresy rozliczeniowe (art. 86 ust. 11 ustawy o VAT).

Podatnik nie skorzystał z prawa do odliczenia części VAT. Należy jednak podkreślić, że mimo braku odliczenia podatku naliczonego i odesłania faktury weszła ona do obrotu prawnego. Faktura, mimo że dokumentuje nieprawidłowe kwoty, została dostarczona odbiorcy.

Jak czytamy w wyroku NSA z 10 listopada 2011 r. (sygn. akt I FSK 1634/10):

NSA *W sytuacji, gdy faktura dokumentuje czynność realizowaną na rzecz innego podmiotu, wystawienie faktury w sensie prawnym następuje z momentem wprowadzenia egzemplarza oryginału tej faktury do obrotu prawnego, czyli przekazania odbiorcy.*

Oznacza to, że o terminie odliczenia VAT będzie decydowała data otrzymania faktury pierwotnej, mimo że należy wystąpić o jej duplikat.

Nie odliczymy jednak całego VAT z tej faktury. Należy uwzględnić otrzymaną w wyniku ugody fakturę korygującą in minus.

Przypomnijmy, że zasady dokonywania korekty podatku naliczonego zostały uregulowane w art. 86 ust. 19a ustawy o VAT. Nabywca towaru lub usługi, który otrzymał fakturę korygującą in minus, jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym tę fakturę otrzymał. Ta zasada ma zastosowanie, gdy VAT z faktury pierwotnej został odliczony w pełnej wysokości i podatnik miał prawo do pełnego odliczenia.

W omawianej sytuacji podatnik nie rozliczył faktury pierwotnej. Dlatego fakturę korygującą powinien uwzględnić w rozliczeniu za okres, w którym dokonuje tego obniżenia.

Gdyby VAT został odliczony z faktury pierwotnej uwzględniającej towary, które nie zostały dostarczone, korekty należałoby również dokonać w deklaracji za okres, kiedy odliczono VAT. W takim przypadku podatnik nie miał prawa do pełnego odliczenia już w momencie otrzymania faktury, gdyż w przypadku brakujących towarów nie powstał obowiązek podatkowy z tytułu ich dostawy.

Podsumowując, w analizowanym przypadku nie można dokonać rozliczenia w oparciu tylko o jedną fakturę. Podatnik powinien w swoich rozliczeniach rozliczyć fakturę pierwotną i korygującą.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 29a ust. 13 i 14, art. 86 ust. 1, 10 i 19a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 2200

©℗

Tomasz Burchard
doradca podatkowy

4 Jak opodatkować sprzedaż leasingowanego samochodu

PROBLEM

Firma korzysta z samochodu na podstawie umowy leasingu operacyjnego. Odlicza VAT od rat leasingowych (50%). Teraz chce sprzedać samochód innej firmie ze względu na to, że będzie likwidowana. Jak wystawić fakturę sprzedaży? Co z VAT?

RADA

Sprzedaż ta podlega opodatkowaniu stawką 23%. Sposób rozliczenia zależy od tego, czy dokonują Państwo cesji umowy leasingu czy sprzedają samochód, który został wykupiony z leasingu. Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Leasingobiorca, który na podstawie umowy leasingu operacyjnego użytkuje samochód, po jej zakończeniu może go wykupić na własność. Zależy to od podatnika. Umowy leasingu mogą również przewidywać możliwość cesji tej umowy na inny podmiot, przed jej zakończeniem. Ponieważ z pytania nie wynika, z którym przypadkiem mamy do czynienia, omówimy oba.

Cesja umowy leasingu

Cesja praw jest czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT (art. 5 ustawy o VAT). Dostawę towarów stanowi przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Natomiast świadczenie usług to każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów. Cesja prawa leasingu operacyjnego na pewno nie będzie dostawą towarów, gdyż nie dochodzi do przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Powinna zatem zostać zaklasyfikowana jako świadczenie usług.

Zdaniem organów podatkowych w tym przypadku dochodzi do odsprzedaży usługi, gdyż leasing operacyjny dla celów VAT jest traktowany jak usługa. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 2 marca 2015 r. (sygn. IPPP2/443-1356/11-4/AK) czytamy:

MF *W przedmiotowej sprawie występuje leasing operacyjny – prawo własności samochodów, o których mowa we wniosku, nie zostanie przeniesione w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tymi umowami lub z chwilą zapłaty ostatniej raty. Tym samym Wnioskodawca zawierając przedmiotowe umowy leasingu operacyjnego nabył usługi, a obecnie planuje je odprzedać innemu podmiotowi.*

Dlatego transakcję należy określić jako usługę. Pobrane przez Państwa wynagrodzenie podlega opodatkowaniu VAT według stawki 23%.

Na fakturze jako rodzaj usługi można wpisać: cesja praw do umowy leasingu na podstawie umowy nr..... z dnia .....

Państwa firma, jako cedent (firma, która dokonuje cesji), nie traci prawa do odliczonego VAT od rat leasingowych. Nie będzie musiała korygować odliczonego podatku. Niestety, na podstawie art. 90b ustawy o VAT nie mają Państwo prawa do odzyskania 50% VAT, gdyż regulacje te mają zastosowanie tylko do samochodów zakupionych.

Podmiot, na rzecz którego dokonają Państwo cesji, będzie mógł odliczyć VAT z takiej faktury, jakby sam zawarł umowę leasingu. W piśmie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 sierpnia 2018 r. (sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.481.2018.2.MJ) czytamy:

MF *Nabycie prawa do wykorzystywania samochodu osobowego na podstawie cesji umowy leasingu wywołuje u nabywcy takie same skutki podatkowe jak w przypadku nabycia przez niego prawa do użytkowania samochodu osobowego bezpośrednio u leasingodawcy. W związku z tym wydatek taki podlega szczególnym zasadom o czym stanowią*

przepisy art. 86a ust. 1 i ust. 2 ustawy. Tak więc odliczenia podatku naliczonego od ww. wydatku nie można dokonywać z pominięciem regulacji zawartych w treści art. 86a ustawy.

VAT naliczony od wykupu

Od wykupu samochodu z leasingu przysługuje Państwu prawo do odliczenia VAT, gdyż leasingobiorcy przysługują dwa niezależne od siebie uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego od samochodu osobowego. Pierwsze dotyczy rat leasingowych uiszczanych w okresie trwania umowy, natomiast drugie – opcji wykupu. Częściowe odliczanie podatku naliczonego od poszczególnych rat leasingowych nie wyklucza prawa do pełnego odliczenia VAT od zakupu samochodu osobowego w ramach opcji wykupu i na odwrót.

Od wykupu odliczymy pełny VAT, gdy przeznaczymy samochód wyłącznie do działalności. Jeśli jest to samochód osobowy, trzeba złożyć zawiadomienie na formularzu VAT-26 (jeżeli podejmiemy taką decyzję). Często podatnik przeznacza wykupiony samochód na sprzedaż. Nie ma znaczenia, że samochód jest przeznaczony do sprzedaży. Wyłączenie z art. 86a ust. 5 ustawy ma zastosowanie w przypadku pojazdów 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

– jeżeli odsprzedaż, sprzedaż lub oddanie w odpłatne używanie tych pojazdów stanowi przedmiot działalności podatnika. Zatem obowiązku prowadzenia ewidencji nie mają podatnicy, gdy przedmiotem ich faktycznej działalności jest handel samochodami i przeznaczą samochód wyłącznie do odsprzedaży.

Gdy samochód będzie wykorzystany nie tylko do działalności, od jego wykupu odliczymy 50% podatku naliczonego. Z oczywistych względów, jeśli przeznaczymy samochód wyłącznie na cele prywatne, to nie odliczymy VAT od wykupu. Ta decyzja nie wpływa na rozliczenie VAT od rat leasingowych. Nie trzeba dokonywać żadnej korekty.

Odsprzedaż samochodu wykupionego z leasingu

Jeśli samochód został wykupiony z leasingu, a teraz jest sprzedawany, to transakcja ta również podlega opodatkowaniu stawką 23%. Nie ma w tym przypadku zastosowania procedura marży, gdyż zakładamy, że przy wykupie otrzymali Państwo fakturę z naliczonym VAT. Dlatego nie został spełniony żaden warunek z art. 120 ust. 10 ustawy, aby zastosować procedurę marży.

Odzyskanie części nieodliczonego VAT

Podatnicy, którzy od wykupu samochodu odliczyli część VAT (np. 50%), nie są zobowiązani do korekty na podstawie art. 91 ustawy. Ponieważ sprzedaż samochodu będzie opodatkowana stawką 23%, przyjmuje się, że dalsze jego wykorzystanie jest związane z czynnościami opodatkowanymi, czyli że nie doszło do zmiany przeznaczenia samochodu. Obowiązek korekty zgodnie z art. 91 ustawy mają podatnicy, którzy odliczyli VAT na podstawie proporcji i sprzedali samochód w okresie korekty.

Artykuł 90b ustawy o VAT przewiduje jeszcze jeden system korekt, który ma zastosowanie, gdy dochodzi do zmiany sposobu wykorzystania samochodu. Taka sytuacja ma miejsce,

gdy podatnik przy zakupie odliczył część VAT, gdyż uznał, że samochód będzie wykorzystywany do działalności tylko w części, a następnie w okresie korekty go sprzedał i zastosował stawkę 23% VAT. Będzie to korekta „in plus". Korekta pozwala na odzyskanie VAT, gdyż samochód został wykorzystany wyłącznie do działalności.

Uprawnienie do korekty przysługuje podatnikom, którzy dokonają sprzedaży wykupionego samochodu w okresie korekty. Okres korekty jest uzależniony od tego, jaka jest wartość początkowa sprzedawanego samochodu, tj. wynosi:

- 12 miesięcy, licząc od miesiąca, w którym, odpowiednio, nabyto, dokonano importu lub oddano do używania pojazd samochodowy, którego wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł;
- 60 miesięcy, licząc od miesiąca, w którym, odpowiednio, nabyto, dokonano importu lub oddano do używania pojazd samochodowy, którego wartość początkowa przekracza 15 000 zł.

Nie odzyskamy VAT od rat leasingowych, tylko od wykupu.

Jeżeli sprzedaż samochodu nastąpi w tym samym miesiącu, w którym podatnik wykupił go z leasingu – podatnik będzie mógł odliczyć w drodze korekty całą drugą połowę kwoty podatku naliczonego wynikającą z faktury wykupu.

Samochody wykupione z leasingu zazwyczaj mają niską wartość początkową, więc dotyczy ich 12-miesięczny okres korekty.

PRZYKŁAD

Podatnik wykupił samochód z leasingu w maju 2019 r. i wprowadził go do ewidencji środków trwałych, ustalając wartość początkową w wysokości 12 000 zł. Od wykupu odliczył 50% VAT naliczonego. Gdy sprzedaż nastąpi po 30 kwietnia 2020 r., podatnik nie będzie uprawniony do korekty odliczonego VAT.

PRZYKŁAD

Podatnik wykonujący wyłącznie czynności opodatkowane wykupił w maju 2019 r. samochód osobowy za 10 000 zł netto + 2300 zł VAT. Z tytułu tego nabycia odliczył 1150 zł (2300 zł x 50%). Samochód został sprzedany we wrześniu 2019 r. W tej sytuacji podatnik stanie się uprawniony do zwiększenia kwoty podatku podlegającego odliczeniu o 767 zł (2300 zł x 8/12 x 50% = 766,67 zł, czyli 767 zł po zaokrągleniu).

PRZYKŁAD

Podatnik wykonujący czynności opodatkowane wykupił w maju 2018 r. samochód osobowy za 18 000 zł netto + 4140 zł VAT. Z tytułu tego nabycia odliczył 2070 zł (4140 zł x 50%). Samochód został sprzedany we wrześniu 2019 r. Do końca okresu korekty zostały 44 miesiące. W tej sytuacji podatnik był uprawniony do zwiększenia kwoty podatku podlegającego odliczeniu o 1518 zł (4140 zł x 44/60 x 50%).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 8, art. 86a, art. 90b ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174; Dz.U. z 2019 r. poz. 2200

©℗

Marcin Jasiński
ekspert w zakresie VAT

5 Jak zaewidencjonować na kasie fiskalnej zwrot towarów

PROBLEM

Prowadzę hurtownię oraz sprzedaż towarów za pośrednictwem sklepu internetowego. Często zdarza się, że klient, który kupił towar w sklepie, korzystając z prawa przysługującego konsumentowi, chce zwrócić towar, ale zgubił paragon. Prawo konsumenckie nakazuje przyjąć zwrot od klienta oraz odesłać mu pieniądze, jeżeli klient jest w stanie udowodnić zakup dokonany w danym sklepie, nawet jeśli nie posiada paragonu ani faktury VAT. Czy jest możliwe zmniejszenie obrotu zaewidencjonowanego z zastosowaniem kasy fiskalnej w przypadku zwrotu towaru przez nabywcę, gdy nie dysponuje on oryginałem paragonu fiskalnego? Jakim dokumentem potwierdzającym sprzedaż można się posłużyć, aby uzyskać prawo do korekty? Jak należy sporządzić protokół zwrotu towarów?

RADA

Tak, może Pan dokonać korekty obrotu zaewidencjonowanego na kasie, pod warunkiem że będzie Pan posiadał inny dowód potwierdzający sprzedaż. Ponadto zwrot należy bezwzględnie ująć w odrębnej ewidencji oraz sporządzić protokół przyjęcia zwrotu towaru podpisany przez sprzedawcę i nabywcę. Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Kasa rejestrująca jest szczególnym urządzeniem służącym do ewidencji sprzedaży, wyposażonym w pamięć fiskalną. Dlatego nie ma możliwości zarejestrowania z zastosowaniem kasy fiskalnej zwrotu bądź reklamacji towarów lub korekty danych (§ 3 ust. 3 rozporządzenia w sprawie kas). Nie oznacza to jednak, że podatnik, który dokonał takiej sprzedaży zaewidencjonowanej na kasie rejestrującej, nie może skorygować sprzedaży, jeśli klient zwrócił towar lub go zareklamował.

Ewidencja zwrotu towarów

Według § 3 ust. 3 rozporządzenia w sprawie kas zwroty towarów i uznane reklamacje towarów i usług, które skutkują zwrotem całości lub części należności (zapłaty) z tytułu sprzedaży, ujmuje się w odrębnej ewidencji zawierającej:

1) datę sprzedaży;
2) nazwę towaru lub usługi pozwalającą na jednoznaczną ich identyfikację i ewentualnie opis towaru lub usługi stanowiący rozwinięcie tej nazwy;
3) termin dokonania zwrotu towaru lub reklamacji towaru lub usługi;
4) wartość brutto zwracanego towaru lub wartość brutto towaru lub 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.

Brak paragonu

Jak wynika z pytania, problem sprawia szósty warunek, a mianowicie czy tylko paragon jest dokumentem potwierdzającym sprzedaż. Według § 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie kas podatnicy, prowadząc ewidencję, wystawiają i wydają nabywcy, bez jego żądania, paragon fiskalny podczas dokonywania sprzedaży, nie później niż z chwilą przyjęcia należności, bez względu na formę płatności.

Wyjątkiem jest przypadek, gdy sprzedaż jest prowadzona przy użyciu kas umieszczanych w urządzeniach do automatycznej sprzedaży towarów i usług, które w systemie bezobsługowym przyjmują należność i wydają towar lub świadczą usługę. W tym przypadku paragon nie musi być wydany w formie papierowej, gdy zostaną spełnione warunki z § 12 rozporządzenia w sprawie kas.

Paragon stanowi zatem dla nabywcy dowód zakupu (z którym wiążą się m.in. uprawnienia rękojmi i gwarancji), natomiast dla sprzedawcy – bezsporne potwierdzenie tożsamości towaru w przypadku np. jego zwrotu. W razie dokonania zwrotu towaru sprzedawca powinien – według § 3 ust. 3 pkt 6 rozporządzenia w sprawie kas – dysponować dokumentem potwierdzającym dokonanie sprzedaży.

Paragon fiskalny nie jest jedynym dokumentem przesądzającym o stanie faktycznym, który znajduje odzwierciedlenie w rzeczywistości. Dlatego można dowodzić zwrotu towaru, będącego podstawą dokonania korekty, w oparciu o inne dokumenty niż paragon fiskalny. W tym przypadku ciężar dowodu znajduje się po stronie sprzedawcy, który w prowadzonej przez siebie dokumentacji powinien posiadać dowody potwierdzające stan rzeczywisty i w sposób niebudzący wątpliwości wykazać fakt, że zwracany towar został kupiony właśnie u niego.

Dopuszczalne jest zastąpienie oryginału paragonu fiskalnego innym dokumentem. Może to być np.:

- dowód zapłaty kartą kredytową czy płatniczą,
- dowód przelewu na konto sprzedawcy,
- wyciąg z rachunku bankowego,
- potwierdzenie zawarcia umowy sprzedaży przesłane za pomocą poczty e-mail,

pozwalające na potwierdzenie nabycia danego towaru u sprzedawcy.

Dlatego w przypadku zwrotu towaru przez klienta, który nie posiada paragonu fiskalnego dokumentującego dokonanie sprzedaży tego towaru, ma Pan prawo wykorzystać inne dokumenty potwierdzające sprzedaż. Jest tak pod warunkiem, że pozwolą na powiązanie ich z dokonaną sprzedażą.

Prawo do korekty mimo braku paragonu potwierdzają organy podatkowe. W piśmie z 8 grudnia 2015 r. (sygn. IBPP3/4512-620/15/KG) Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach uznał:

MF *Uwzględnienie reklamacji przez sprzedawcę i wykazanie w inny sposób niż okazanie paragonu bądź faktury jako dowodu potwierdzającego wcześniej zrealizowaną transak-*

cję nie koliduje bowiem z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług. Zatem sprzedawca przyjmując za udowodnione twierdzenie kupującego o nabyciu towaru może dokonać korekty obrotu na potrzeby podatku ze wskazaniem jaka wartość sprzedaży, odpowiadająca zwróconym towarom pomniejsza obrót, przede wszystkim na podstawie paragonu, ale także na podstawie innego dokumentu, potwierdzającego fakt zwrotu towaru lub uznania reklamacji, w którym zostanie wskazana wartość zwracanego towaru. Należy więc podkreślić, że przedstawiony przez klienta detalicznego dowód zapłaty kartą płatniczą jest wystarczający, jeżeli sam lub wraz z innym dokumentem umożliwi identyfikację zwracanego towaru.

W przedmiotowej sprawie z wniosku wynika, że jeśli klient przedstawi jedynie potwierdzenie zapłaty, Wnioskodawca nie jest w stanie ustalić czy reklamowany towar w rzeczywistości jest towarem zakupionym w sklepie Wnioskodawcy. Ponadto Wnioskodawca wskazuje, że płatność może nie być bezpośrednio powiązana z konkretną transakcją, ponieważ w tym samym dniu wielu klientów mogło płacić identyczne kwoty za swoje zakupy, a nawet wielu klientów mogło nabyć identyczny asortyment w identycznej cenie dokonując płatności kartą.

Protokół zwrotu towarów

Niezbędne do uwzględnienia zwrotu towaru lub reklamowanego towaru bądź usługi przez nabywcę jest sporządzenie protokołu zwrotu. Wymóg sporządzenia protokołu przyjęcia zwrotu towaru lub reklamacji towaru albo usługi, podpisanego przez nabywcę i sprzedawcę, ma na celu udowodnienie, że nastąpił zwrot wartości bądź części wartości zwróconego towaru lub reklamowanego towaru albo usługi.

Zatem protokół zwrotu towaru należy sporządzić tak, aby wynikało z niego:

- kto, kiedy, gdzie i jakich czynności dokonał,
- kto i w jakim charakterze był przy tym obecny,
- co i w jaki sposób w wyniku tych czynności ustalono.

WAŻNE Protokół zwrotu towarów powinien być podpisany przez sprzedawcę i nabywcę.

Należy zauważyć, że przepisy § 3 ust. 3 rozporządzenia w sprawie kas nie wskazują szczegółowych danych, jakie powinien zawierać taki protokół. Wskazują jedynie, że taki protokół powinien być podpisany przez sprzedawcę i nabywcę. Jednak organy podatkowe uznają protokół zwrotu niepodpisany przez kupującego, gdy istnieją inne dowody, że zwrot faktycznie nastąpił.

PODSTAWA PRAWNA:

- § 3, § 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 29 kwietnia 2019 r. r. w sprawie kas rejestrujących – Dz.U. z 2019 r. poz. 816

Marcin Jasiński
ekspert w zakresie VAT

6 Jaka data jest istotna dla objęcia faktur zbiorczym przelewem w ramach MPP

PROBLEM

Chcemy rozpocząć dokonywanie zbiorczych przelewów z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności. Jaka data jest w takim przypadku istotna dla objęcia faktur takim przelewem? Czy jest to data wystawienia faktur przez sprzedawców czy data otrzymania jej przez nas jako nabywców?

RADA

Dla wykonania zbiorczych przelewów z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności istotne są daty wystawienia faktur przez sprzedawcę, a nie data otrzymania ich przez nabywcę. Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Jednym z elementów komunikatu przelewu, który będzie użyty do zbiorczej płatności, jest numer faktury, w związku z którą dokonywana jest płatność (art. 108a ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT). Dlatego do 31 października 2019 r. nie było możliwości dokonywania zbiorczych przelewów z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności (MPP).

Zmieniło się to jednak z dniem 1 listopada 2019 r. Z dodanych od tego dnia przepisów art. 108a 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 zamiast numeru konkretnej faktury płaconej w mechanizmie podzielonej płatności wskazuje okres, za który dokonuje płatności (art. 108a ust. 3c ustawy o VAT).

Z omawianej możliwości podatnicy mogą korzystać wyłącznie w celu opłacania z zastosowaniem MPP wszystkich faktur wystawionych przez danego sprzedawcę w okresie nie krótszym niż 1 dzień i nie dłuższym niż 1 miesiąc (art. 108 ust. 3a ustawy o VAT).

A zatem zbiorczo jednym przelewem z zastosowaniem MPP nie mogą być opłacane:

- niektóre tylko faktury wystawione w danym okresie przez sprzedawcę na rzecz nabywcy,
- wszystkie faktury wystawione przez sprzedawcę na rzecz nabywcy w okresie krótszym niż 1 dzień,
- wszystkie faktury wystawione przez sprzedawcę na rzecz nabywcy w okresie dłuższym niż 1 miesiąc (tj. miesiąc kalendarzowy),
- faktury wystawiane przez różnych sprzedawców.

Omawiane przepisy wyraźnie przy tym mówią o fakturach wystawionych dla podatnika, a nie o fakturach przez podatnika otrzymanych. Oznacza to, że z punktu widzenia stosowania omawianych przepisów istotne są daty wystawienia faktur, nie daty ich otrzymania przez nabywcę.

PRZYKŁAD

Podatnik A w grudniu 2019 r. otrzyma 3 faktury wystawione przez podatnika B w listopadzie 2019 r. oraz 18 faktur wystawionych przez podatnika B w grudniu 2019 r. Ponadto 2 faktury wystawione przez podatnika B w grudniu 2019 r. podatnik A otrzyma w styczniu 2020 r. W takim przypadku w dokonywanym na rzecz podatnika B zbiorczym przelewie z zastosowaniem MPP dokonywanym za grudzień 2019 r. podatnik powinien uwzględnić 20 faktur wystawionych w grudniu 2019 r. (18 otrzymanych w grudniu 2019 r. oraz 2 otrzymane w styczniu 2020 r., ale wystawione w grudniu 2019 r.). W przelewie tym podatnik A nie powinien uwzględniać 3 faktur wystawionych przez podatnika B w listopadzie 2019 r. (mimo otrzymania ich w grudniu 2019 r.).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 108a ust. 3a–3c ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 2200

©℗
Tomasz Krywan
doradca podatkowy

1 Jak rozliczać dodatkowy rabat w ramach transakcji z kontrahentami unijnymi

Udzielenie dodatkowego rabatu potransakcyjnego przy czynnościach realizowanych pomiędzy kontrahentami krajowymi jest dokumentowane fakturą korygującą. Obowiązek sporządzenia korekty oraz termin jej rozliczenia przez sprzedawcę i nabywcę wynikają wprost z przepisów ustawy o VAT. Nie ma natomiast analogicznych regulacji dotyczących transakcji przeprowadzanych z kontrahentami zagranicznymi. Pewne problemy stwarza również ustalenie kursu właściwego do przeliczenia wartości wynikających z faktur korygujących.

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, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze, mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika (art. 29a ust. 1 ustawy o VAT). Przy czym podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot:

- stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty (art. 29a ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT) oraz
- udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży (art. 29a ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Ponadto podstawę opodatkowania obniża się m.in. o kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen (art. 29a ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT).

1. Rabaty udzielone przed dokonaniem sprzedaży

Rabaty, opusty i obniżki udzielone jeszcze przed ustaleniem ceny i realizacją sprzedaży nie będą tym samym wpływały na podstawę opodatkowania, gdyż zostaną już uwzględnione w cenie towaru lub usługi w chwili dokonywania transakcji. Nie wymagają więc wystawiania faktur korygujących. Kwoty wszelkich rabatów, opustów lub obniżek cen, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej netto, zgodnie z art. 106e ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, należy zawrzeć w fakturze pierwotnej. Dotyczy to również sprzedaży zagranicznej.

2. Rabaty udzielone po dokonaniu sprzedaży zagranicznemu kontrahentowi

Sporządzenie korekty będzie natomiast nieodzowne w przypadku przyznania rabatu, opustu lub obniżki ceny już po dokonaniu sprzedaży. Wpływają one bowiem bezpośrednio na obniżenie ustalonej wcześniej podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Dotyczy to zarówno dostaw na rzecz zagranicznych kontrahentów, jak i przypadków świadczenia usług.

Są one określane z reguły jako tzw. rabaty potransakcyjne, których udzielenie wymaga sporządzenia odpowiedniej faktury korygującej. Podstawą takiej korekty będą wówczas postanowienia art. 106j ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o VAT. Przewiduje on obowiązek sporządze-

nia faktury korygującej, gdy po wystawieniu faktury udzielono obniżki ceny w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty bądź udzielono opustów i obniżek cen.

2.1. Skonto dla zagranicznego kontrahenta

Należy zaznaczyć, że rozliczenie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty każdorazowo będzie determinowane momentem spełnienia się warunku realizacji tej płatności. Jeżeli nabywca dokona zapłaty jeszcze przed bądź w dacie sporządzenia faktury pierwotnej, obniżkę należy uwzględnić już w trakcie wystawiania tej faktury. W przeciwnym razie rabatu nie uwzględnia się w fakturze pierwotnej. Na tym etapie transakcji sprzedawca nie ma wszakże pewności, że nabywca dokonana faktycznie wcześniejszej zapłaty, a w konsekwencji będzie uprawnionym do uzyskania obniżki ceny w formie rabatu. Dodatkowe skonto ma wtedy charakter warunkowy. Zostało przyznane pod warunkiem zawieszającym. Dopiero wcześniejsza zapłata oznacza, że nabywca skorzysta ze skonta, co jest podstawą do sporządzenia faktury korygującej.

PRZYKŁAD

10 września 2019 r. sprzedawca dokonał dostawy towaru na rzecz kontrahenta z UE. W tym samym dniu sporządził fakturę i wraz z towarem przekazał ją nabywcy. Zgodnie z zapisem na fakturze termin płatności należności wynosi 30 dni, licząc od dnia wystawienia faktury. Sprzedawca uzgodnił jednak z nabywcą, że w przypadku uregulowania płatności w ciągu 7 dni od dnia wystawienia faktury udzieli mu dodatkowego skonta w wysokości 2% ceny towaru. Nabywca dokonał zapłaty za towar 16 września 2019 r., wypełniając tym samym warunek uprawniający go do uzyskania obniżki ceny w formie dodatkowego rabatu.

W przedstawionej sytuacji sprzedawca, wystawiając 10 września 2019 r. fakturę pierwotną, nie powinien w niej uwzględniać 2% skonta. Na tym etapie transakcji nie miał bowiem pewności, że nabywca dokona wcześniejszej zapłaty, uzyskując w efekcie prawo do dodatkowego rabatu. Fakturę korygującą wystawił 17 września 2019 r.

Jak już wskazano, nie jest właściwe uwzględnianie dodatkowego skonta już w chwili sporządzania faktury pierwotnej, jeżeli na ten moment nabywca nie spełnił jeszcze warunku koniecznego do jego uzyskania. W szczególności nie jest zatem prawidłowe działanie polegające na uwzględnieniu dodatkowego skonta w fakturze pierwotnej, a w razie niewywiązania się nabywcy z warunku wcześniejszej płatności – dokonywanie korekty in plus.

Nie ma również możliwości, aby zawarta na fakturze pierwotnej informacja o wysokości skonta przysługującego w przypadku wcześniejszej realizacji płatności była wystarczająca do dokonania na jej podstawie korekty, jeżeli do takiej wcześniejszej płatności faktycznie dochodzi. Niewątpliwie ułatwiałoby to podatnikom wzajemne rozliczenia poprzez eliminowanie uciążliwości formalnych związanych z wystawianiem faktur korygujących i przesyłaniem ich nabywcy.

Organy podatkowe nie akceptują jednak takiego działania. Na jego niedopuszczalność wskazuje również orzecznictwo sądowe. W wyroku NSA z 19 marca 2019 r. (sygn. akt I FSK 406/17) wskazywano, że:

NSA *(…) informacja o kwocie skonta zawarta na pierwotnej fakturze nie jest równoznaczna z udzieleniem rabatu. Dopiero określone zachowanie nabywcy już po otrzymaniu faktury (wcześniejsza zapłata) skutkuje udzieleniem rabatu. Zgodnie zatem z art. 106j*

ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. sprzedawca ma wówczas obowiązek wystawić fakturę korygującą zmniejszającą podstawę opodatkowania o wartość udzielonego skonta – w celu wykazania rzeczywistych kwot związanych z daną dostawą towarów. Faktura ma odzwierciedlać w swojej treści zaistniałe zdarzenie gospodarcze i ustawodawca nie przewidział sytuacji, aby treść faktury, w tym należność do zapłaty była ustalana poprzez dodatkowe działania matematyczne i dodatkowe dokumenty dotyczące daty dokonania zapłaty. Faktura dokumentująca dostawę towarów nie zawiera, w sytuacji skorzystania w późniejszym terminie przez nabywcę z możliwości skonta, poprawnych danych. Stąd też istnieje obowiązek wystawienia faktury korygującej.

Fakturę dokumentującą skonto rozliczamy w deklaracji za okres, kiedy go faktycznie udzielono. Dotyczy to zarówno transakcji krajowych, jak i zagranicznych.

2.2. Udzielenie rabatu, opustu lub obniżki ceny zagranicznemu kontrahentowi

Udzielenie po dokonaniu sprzedaży dodatkowych obniżek i opustów cen, przez krajowego podatnika kontrahentowi zagranicznemu, będzie również skutkowało obniżeniem podstawy opodatkowania z tytułu:

- wewnątrzwspólnotowej dostawy,
- eksportu towarów lub
- wykonania usług, w przypadku których ustawowo określone miejsce ich świadczenia znajduje się poza terytorium kraju.

Obniżenie podstawy opodatkowania odbywa się, podobnie jak ma to miejsce przy transakcjach krajowych, na podstawie przepisów art. 29a ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT.

2.2.1. Dokumentowanie udzielonych rabatów

W razie udzielenia dodatkowych opustów lub obniżek cen, niezwiązanych z wcześniejszym otrzymaniem zapłaty, fakturę korygującą należy wystawić w oparciu o postanowienia art. 106j ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT.

Przepisy nie określają terminów wystawiania faktur korygujących, również w przypadku transakcji z kontrahentami unijnymi. W praktyce przyjmuje się, że korekty należy sporządzać niezwłocznie po zaistnieniu zdarzenia będącego ich przyczyną. Ostateczny termin sporządzenia faktury korygującej będzie wyznaczany upływem terminu przedawnienia się zobowiązania podatkowego wynikającego z faktury pierwotnej (z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku). Po tym terminie organ podatkowy nie mógłby już bowiem sprawdzić zasadności sporządzonej korekty.

2.2.2. Termin rozliczenia faktur korygujących

Fakturę korygującą wystawioną na rzecz kontrahenta zagranicznego, z uwagi na udzielenie po dokonaniu sprzedaży dodatkowych opustów lub obniżek cen, należy uwzględnić w okresie rozliczeniowym jej sporządzenia. W przypadku transakcji z kontrahentami zagranicznymi nie jest wymagane uzyskanie potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę. Warunek ten nie ma zastosowania do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, eksportu towarów ani do dostawy towarów i świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju.

Nie ma też potrzeby korygowania wcześniejszego okresu, w którym ujęto pierwotną transakcję. Faktury korygujące sporządzane w takich przypadkach wynikają z nowych okoliczności – opustów lub obniżek cen udzielonych po dokonaniu sprzedaży, nieznanych

w chwili wystawiania faktury pierwotnej. Przyczyna korekty, która nie istniała w momencie realizacji pierwotnej transakcji, ma wówczas charakter wtórny i jako taka nie mogła być wcześniej dokumentowana. Faktura korygująca powinna być zatem rozliczana dopiero w momencie zaistnienia tych nowych okoliczności.

2.3. Skonto otrzymane od zagranicznych kontrahentów

Ustawodawca nie przewidział także odrębnych rozwiązań dla podobnych czynności realizowanych w ramach transakcji z kontrahentami zagranicznymi, którzy polskim podatnikom udzielają skonta. W takiej sytuacji jedynym przepisem, który regulowałby kwestię postępowania z otrzymanymi fakturami korygującymi wystawionymi przez kontrahentów z innych krajów Wspólnoty, jest art. 86 ust. 19a ustawy o VAT. Jednak w przypadku skont udzielanych przez zagranicznych kontrahentów organy podatkowe przyjmują inne zasady rozliczeń (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29 września 2019 r., sygn. 0112-KDIL1-3.4012.304.2017.2.JN). I tak, otrzymane skonta należy rozliczać w miesiącu:

- powstania obowiązku podatkowego z tytułu WNT, którego dotyczy dane skonto, bez względu na to, czy zapłata jest dokonana w tym samym miesiącu czy w następnym, ale przed złożeniem deklaracji VAT za dany miesiąc – gdy nie powstał jeszcze obowiązek złożenia deklaracji, w której jest rozliczane WNT;
- w którym dokonano zapłaty uprawniającej do skorzystania ze skonta z tytułu WNT, dla którego obowiązek podatkowy już powstał i został wykazany w odpowiednich deklaracjach.

PRZYKŁAD

Polska spółka w listopadzie dokonała WNT. Obowiązek podatkowy powstał 25 listopada 2019 r. Spółka skorzystała ze skonta, płacąc kontrahentowi we wcześniejszym terminie. Jeżeli zapłaci kontrahentowi:

- przed 27 grudnia 2019 r. – skonto rozlicza w deklaracji za listopad;
- w późniejszym terminie – skonto rozlicza w deklaracji za okres, w którym dokonała zapłaty.

Należy podkreślić, że w przypadku WNT organy podatkowe dopuszczają dokonanie korekty nawet wtedy, gdy kontrahent nie wystawi faktury korygującej.

2.4. Otrzymanie rabatu od zagranicznych kontrahentów

W przypadku pozostałych rabatów (opustów i obniżek cen) zastosowanie pośrednio znajduje art. 86 ust. 19a ustawy o VAT. Według tych regulacji obowiązek zmniejszenia kwoty podatku naliczonego na podstawie faktury korygującej powstaje w rozliczeniu za okres, w którym podatnik tę fakturę korygującą otrzymał. W konsekwencji po otrzymaniu faktury korygującej nabywca będący podatnikiem z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub importu usług w rozliczeniu za okres jej otrzymania dokona pomniejszenia zarówno podatku naliczonego o kwoty wynikające z korekty, jak i podatku należnego o takie same wartości.

Takie stanowisko prezentowane jest również w interpretacjach organów podatkowych. I tak, w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 kwietnia 2019 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4012.61.2019.1.MAZ) wskazywano:

MF *Podsumowując należy stwierdzić, że w przedstawionym opisie stanu faktycznego, Spółka jest uprawniona do uwzględniania faktury korygującej wartość importu usług, wystawionej przez Usługodawcę w grudniu 2018 r., w okresie rozliczeniowym, w którym tę fakturę Wnioskodawca otrzymał (tj. na bieżąco).*

PRZYKŁAD

15 maja 2019 r. krajowy podatnik podatku od towarów i usług dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów od kontrahenta zarejestrowanego na potrzeby transakcji wspólnotowych na terytorium Francji. Transakcję tę rozliczył jako WNT, po stronie podatku należnego i naliczonego, w deklaracji VAT-7 za maj 2019 r. W listopadzie 2019 r. kontrahent przyznał polskiemu podatnikowi dodatkowy rabat potransakcyjny dotyczący sprzedaży. Rabat ten został udokumentowany fakturą korygującą wystawioną 28 listopada 2019 r. Faktura korygująca wpłynęła do nabywcy 3 grudnia 2019 r. Zarówno faktura pierwotna, jak i faktura korygująca, zostały wystawione w euro.

W takiej sytuacji nabywca towarów powinien rozliczyć korektę po stronie podatku należnego i naliczonego w deklaracji VAT-7 za grudzień 2019 r.

3. Kurs waluty stosowany do faktur korygujących

Przy fakturach wystawianych w walucie obcej pojawiają się także wątpliwości, jaki kurs należy zastosować do przeliczenia wartości wynikających z faktury korygującej. Czy ma być to kurs stosowany do pierwotnej transakcji, właściwy zasadniczo dla terminu rozpoznania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług, czy też kurs właściwy dla daty faktury korygującej.

Kwestię przeliczania kwot wyrażonych w walucie obcej regulują postanowienia art. 31a ustawy o VAT. Do określenia podstawy opodatkowania wyrażonej w walucie obcej przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień:

- powstania obowiązku podatkowego albo
- wystawienia faktury, gdy podatnik wystawia fakturę przed powstaniem obowiązku podatkowego.

Podatnik może także wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez EBC. W takim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro.

Przedstawione zasady nie zawierają żadnych wskazówek odnośnie kursów przeliczeń, które należałoby przyjmować dla faktur korygujących. Wydaje się, że w tym przypadku decydujące znaczenie powinna mieć faktyczna przyczyna korekty.

I tak, gdy przyczyna korekty miała charakter:

- pierwotny, czyli była już znana w chwili zaistnienia danego zdarzenia gospodarczego (przykładowo błąd w cenie lub ilości towaru), należy przyjmować kurs właściwy dla momentu powstania obowiązku podatkowego, zastosowany do przeliczenia kwot wynikających z faktury pierwotnej. Celem takiej korekty jest naprawa błędu popełnionego w fakturze pierwotnej poprzez przywrócenie właściwej wartości transakcji;
- wtórny, nieznany w chwili wystawienia faktury pierwotnej, jak ma to miejsce przy udzielaniu opustów lub obniżek cen po dokonaniu sprzedaży, zastosowanie powinien znaleźć kurs właściwy dla momentu sporządzenia faktury korygującej, tj. z dnia poprzedzającego dzień jej wystawienia.

Stanowisko takie potwierdzają również organy podatkowe. Przykładowo w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 września 2018 r. (sygn. 0113-KDIPT1--2.4012.517.2018.1.KW), odnosząc się do faktur korygujących dotyczących wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, których przyczyna wystawienia miała charakter wtórny, wskazywano, że właściwe jest dokonanie rozliczenia takich transakcji w okresie rozliczeniowym, w którym powstała przyczyna korekty, według kursu waluty obcej ogłoszonego na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury korygującej.

PRZYKŁAD

10 listopada 2019 r. krajowy podatnik wystawił dla niemieckiego kontrahenta fakturę korygującą do faktury z 17 kwietnia 2019 r. dokumentującej wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Przyczyną korekty było udzielenie dodatkowego rabatu potransakcyjnego. WDT została również zrealizowana 17 kwietnia 2019 r. Kwoty w fakturze pierwotnej i fakturze korygującej zostały wyrażone w euro.

W takiej sytuacji, dla przeliczenia kwot wynikających z faktury korygującej, właściwy będzie kurs średni waluty euro ogłoszony przez NBP 9 listopada 2019 r. (ewentualnie ostatni kurs wymiany opublikowany przez EBC na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury korygującej).

Analogiczne wątpliwości odnoszą się do faktur korygujących wystawianych z tytułu udzielonych opustów i obniżek cen na rzecz krajowych podatników VAT przez kontrahentów unijnych. Również w tym przypadku właściwe będzie odwołanie się do faktycznej przyczyny korekty.

Jeżeli ma ona charakter wtórny, co oznacza, że przyczyna korekty nie była znana w chwili sporządzania faktury pierwotnej, jak ma to miejsce przy udzielaniu opustów lub obniżek cen po dokonaniu sprzedaży, zastosowanie powinien znaleźć kurs właściwy dla momentu sporządzenia faktury korygującej. Potwierdzają to również organy podatkowe. Przykładowo w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 czerwca 2017 r. (sygn. 0115-KDIT1-2.4012.93.2017.1.RS) czytamy:

MF *Natomiast w przypadku, gdy przyczyny korekt nie istniały w momencie wystawienia faktur pierwotnych opisanych w punkcie d), korekty faktur winny być rozliczone w momencie ich otrzymania, a przeliczenia na złote kwot wykazanych na fakturach korygujących wystawionych w walucie obcej należy dokonać według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury korygującej lub według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień wystawienia faktury korygującej.*

Takie stanowisko prezentowano również w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 sierpnia 2017 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4012.42.2017.1.LG).

Wyjątek stanowi skonto. W tym przypadku organy podatkowe uznają, że należy przyjąć kurs pierwotny.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 29a ust. 1, ust. 7 pkt 1 i 2, ust. 10 pkt 1, ust. 13 i ust. 15 pkt 1 i 2, art. 31a ust. 1 i 2, art. 86 ust. 19a, art. 106e ust. 1 pkt 10 oraz art. 106j ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 2200

©℗
Ewa Kowalska
ekspert w zakresie VAT

2 Jak należy rozliczyć VAT z tytułu wykonania za granicą koncertu

PROBLEM

Zespół muzyczny działający w formie spółki cywilnej (podatnik czynny) wykonał koncert noworoczny na rzecz zagranicznego kontrahenta w Niemczech – podatnika VAT. Jak rozliczyć VAT z tytułu świadczenia tej usługi?

RADA

Świadczenie tej usługi podlega opodatkowaniu VAT w Niemczech. Zatem podatnikiem VAT w Niemczech z tytułu świadczenia tej usługi jest niemiecki kontrahent. Oznaczałoby to, że polski zespół muzyczny powinien wykazać świadczenie usługi w poz. 11 deklaracji VAT-7 i VAT-7K oraz udokumentować fakturą bez danych dotyczących stawki i kwoty podatku, w zamian z adnotacją „odwrotne obciążenie". Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Opodatkowaniu VAT w Polsce podlega tylko odpłatne świadczenie usług na terytorium Polski (art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT). To oznacza, że nie podlega VAT w Polsce odpłatne świadczenie usług poza jej terytorium.

O tym, czy świadczenie usług ma miejsce na terytorium kraju, decydują przepisy o miejscu świadczenia usług, tj. przede wszystkim art. 28b–28o ustawy o VAT. Zasadą jest, że miejsca świadczenia usług określamy w oparciu o miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę (art. 28b ustawy o VAT).

Ustawodawca przewidział jednak od tej zasady wyjątki. Dotyczą m.in. usługi w zakresie kultury, sztuki, sportu i rozrywki, o które pyta Czytelnik.

Wyróżniamy dwa wyjątki, które dotyczą ustalania miejsca świadczenia usług w zakresie kultury, sztuki, sportu i rozrywki. Dotyczą one:

- usług wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takich jak targi i wystawy oraz usługi pomocnicze związane z usługami wstępu na te imprezy (art. 28g ust. 1 ustawy o VAT),
- usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz usług podobnych do tych usług, takich jak targi, wystawy oraz usługi pomocnicze do tych usług, w tym świadczenie usług przez organizatorów usług w tych dziedzinach (art. 28g ust. 2 ustawy o VAT).

Przepisy te regulują m.in. zasady ustalania miejsca świadczenia w przypadku świadczenia usług kulturalnych czy artystycznych.

Otóż z przepisu art. 28g ust. 1 ustawy o VAT wynika, że miejscem świadczenia na rzecz podatników usług wstępu na imprezy kulturalne i artystyczne jest miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają. W pozostałym zakresie miejsce świadczenia na rzecz podatników usług w dziedzinie kultury i sztuki jest ustalane na zasadach ogólnych określonych przepisami art. 28b ustawy o VAT.

Tabela. Ustalenie miejsca świadczenia usług kulturalnych, artystycznych, rozrywkowych czy sportowych

Usługi świadczone na rzecz podatnika	Usługi świadczone na rzecz podmiotów niebędących podatnikami
■ Usługi wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usługi pomocnicze związane z usługami wstępu na te imprezy – miejscem świadczenia tych usług jest miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają. ■ Organizacji imprez w dziedzinie kultury (sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz podobnych usług) – miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej.	Organizacji imprez w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz podobnych usług, takich jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych do tych usług, w tym świadczenia usług przez organizatorów usług w tych dziedzinach – miejscem świadczenia jest miejsce, w którym ta działalność faktycznie jest wykonywana.

Jednak wskazana w pytaniu Czytelnika usługa nie jest usługą wstępu. Jest to usługa wykonania koncertu na rzecz podatnika, dlatego należy rozpoznać miejsce świadczenia na zasadach ogólnych. Miejsce jej świadczenia znajduje się – na podstawie art. 28b ust. 1 ustawy o VAT – na terytorium Niemiec. Świadczenie tej usługi podlega zatem opodatkowaniu VAT w Niemczech.

Skoro usługa wykonania koncertu noworocznego opodatkowana jest w Niemczech i wykonana na rzecz niemieckiego podatnika, to w jego gestii będzie ewentualne rozliczenie VAT od tej usługi. Dla polskiego zespołu będącego usługodawcą jest to czynność niepodlegająca opodatkowaniu w Polsce.

Dla polskiego zespołu – podatnika VAT – oznacza to, że świadczenie tej usługi zespół powinien wykazać w poz. 11 deklaracji VAT-7 i VAT-7K. Zespół powinien dokumentować świadczenie fakturą bez danych dotyczących stawki i kwoty podatku (art. 106a pkt 2 lit. b w zw. z art. 106e ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT), a w zamian z adnotacją „odwrotne obciążenie" (art. 106e ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT).

Nie jest natomiast jasne, czy wskazana usługa jest usługą, o której mowa w art. 100 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT. A zatem, czy należy wykazać ją w informacji podsumowującej.

W informacji podsumowującej wykazujemy wyłącznie usługi inne niż zwolnione od podatku od wartości dodanej lub opodatkowane stawką 0%. Decydują przepisy kraju, w którym znajduje się miejsce świadczenia usługi.

Dlatego wydaje się, że bezpieczniej jest przyjąć, iż omawiana usługa jest usługą, o której mowa w art. 100 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT. Oznaczałoby to, że:
- w związku z jej świadczeniem zespół ma obowiązek być zarejestrowany jako podatnik VAT UE (art. 97 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT),
- świadczenie tej usługi należy wykazać nie tylko w poz. 11 deklaracji VAT-7 i VAT-7K, ale również w poz. 12 tej deklaracji,
- w związku ze świadczeniem tej usługi zespół jest obowiązany przesłać informację podsumowującą VAT-UE (o ile zarejestruje się jako podatnik VAT UE) z wykazaną tą usługą w części D,
- na fakturze dokumentującej świadczenie usługi należy również wskazać numery VAT UE obu stron transakcji (art. 106e ust. 1 pkt 24 ustawy o VAT).

PODSTAWA PRAWNA:
- art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 28b, art. 28g, art. 97 ust. 3 pkt 2, art. 100 ust. 1 pkt 4 oraz art. 106e ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 2200

Tomasz Krywan
doradca podatkowy

1 Jaką stawką opodatkować pakiety przekąsek

PROBLEM

Firma oferuje usługi przygotowania i dowożenia na wskazane przez klienta miejsce pakietów śniadaniowych, a także lunchowych. Zamawianie pakietu następuje poprzez stronę internetową firmy. Klient ma możliwość skomponowania pakietu śniadaniowego, a także obiadowego. Samodzielnie wybiera, czy jest to kanapka, drożdżówka czy też musli z owocami i jogurtem bądź baton. Wybiera też napój: sok owocowy, kawa, herbata, woda, napój gazowany. Zazwyczaj zestawy są dostarczane do biur, w których pracują klienci. Zestaw tworzą produkty objęte różnymi stawkami VAT (np. 5%, 8% i 23%) oraz poniesione koszty dostawy (23%). Jaką stawkę wykazać na fakturze?

RADA

Sprzedaż zestawów przekąsek należy opodatkować według stawek właściwych dla towarów składających się na dany zestaw. Każdy produkt, który wchodzi w skład zestawu, powinien być traktowany jak osobna dostawa towarów z odpowiednimi stawkami podatkowymi. Jest tak, mimo że klient kupuje zestaw produktów, a nie poszczególne produkty. Tylko koszty transportu zwiększą wartość poszczególnych towarów i będą opodatkowane według stawek właściwych dla nich. Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

W celach marketingowych przedsiębiorcy starają się stosować różne metody sprzedażowe, aby zachęcić do kupna i zwiększyć swoją sprzedaż. Często jest tak, że sprzedawcy oferują zestawy, na które składa się kilka produktów o różnych stawkach podatkowych. Klient płaci jedną cenę za zestaw.

Czy sprzedaż zestawu można uznać za dostawę kompleksową

Każdy towar lub usługa są objęte odpowiednią stawką podatkową. Nie ma towaru, który byłby zakwalifikowany jako zestaw. Z kolei to, co wchodzi w skład zestawu, już ma przyporządkowaną właściwą stawkę podatkową. Powstaje pytanie, czy komponując z różnych produktów określony zestaw oraz świadcząc usługę dowiezienia go do klienta, możemy całość uznać za świadczenie złożone i opodatkować jedną stawką VAT.

W orzecznictwie dominuje pogląd, że stosujemy jedną stawkę VAT, gdy dana transakcja z ekonomicznego punktu widzenia stanowi jedną nierozerwalną czynność, która nie powinna być sztucznie dzielona na wiele innych. Wówczas mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym, które w żaden sposób nie powinno być rozdzielane na czynności pomocnicze, jako odrębne świadczenia.

Wielokrotnie wypowiadały się na ten temat sądy krajowe czy TSUE. W wyroku TSUE w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV przeciwko Staatssecretaris van Financiën znajdujemy istotne stwierdzenie, że:

TSUE *(…) świadczenie złożone ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych czynności (świadczeń) wykonywanych na rzecz jednego nabywcy dzieli je na świadczenie podstawowe i świadczenia pomocnicze – tzn. takie, które umożliwiają skorzystanie ze świadczenia podstawowego (lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego). Jeżeli jednak świadczenia te można rozdzielić tak, że nie zmieni to ich charakteru, ani wartości z punktu widzenia nabywcy – wówczas świadczenia takie powinny być traktowane, jako dwa (lub więcej) niezależnie opodatkowane świadczenia.*

Jeżeli czynności wykonywane w związku ze świadczeniem głównym mogą niezależnie istnieć i nie mają wpływu na zmianę świadczenia, to należy uznać, że są to odrębne i niezależne świadczenia, które mają swoje stawki podatkowe.

Jak wynika z pytania, każdy z produktów sprzedawanych w zestawie może być zaproponowany odrębnie. Mogą funkcjonować odrębnie. Dlatego nie możemy mówić o świadczeniu kompleksowym. Potwierdzają to również organy podatkowe. W interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 11 stycznia 2017 r. (sygn. 2461-IBPP1.4512.807.2016.1.MS) czytamy:

MF *Sam fakt połączenia w celach handlowych kilku różnych produktów, które mogą prawidłowo funkcjonować bez siebie, nie przesądza o tym, że dochodzi w istocie do sprzedaży jednego produktu. Przyjęcie takiego stanowiska i w konsekwencji opodatkowanie jedną stawką podatku VAT jako jedno świadczenie stanowiłoby niedopuszczalną wykładnię oraz naruszenie zasady przewodniej, że każde świadczenie powinno być uznawane za odrębne i niezależne.*

Dlatego każdy towar w zestawie powinien być opodatkowany odrębną stawką.

Jak prawidłowo ustalić podstawę opodatkowania dostawy zestawów

Ustalając podstawę opodatkowania zestawu, należy pamiętać o ostrzeżeniach MF przed zakazaną optymalizacją. Jako zakazane MF uznaje:

MF *(…) praktyki manipulowania podstawą opodatkowania VAT przy sprzedaży towarów w formie zestawów, polegające na sztucznym zawyżaniu ceny towaru opodatkowanego stawką obniżoną VAT, przy jednoczesnym zaniżaniu ceny towaru opodatkowanego stawką podstawową VAT, w celu osiągnięcia korzyści podatkowej.*

Tak samo według MF zakazane jest przyznawanie rabatów tylko do towarów opodatkowanych w zestawie stawką 23%. Rabat powinien proporcjonalnie obniżać ceny wszystkich towarów.

PRZYKŁAD

Podatnik sprzedaje zestawy śniadaniowe za 15 zł brutto, w tym 4 zł – produkty opodatkowane stawką 23%, 6 zł – 5% stawką i 5 zł – 8% stawką. Aby pozyskać nowych klientów, zorganizował on promocję, sprzedając zestawy po 10 zł. Rabat wyniósł 33%. W tym przypadku obrót opodatkowany:

- stawką 23% – wyniesie 2,68 zł,

- stawką 5% – wyniesie 4,02 zł,
- stawką 8% – wyniesie 3,30 zł.

Nieprawidłowe będzie postępowanie, gdy ustalimy, że po rabacie obrót opodatkowany:

- stawką 23% – wyniesie 0 zł,
- stawką 5% – wyniesie 6 zł,
- stawką 8% – wyniesie 4 zł.

Jak uwzględnić koszty dostawy na fakturze

Jako świadczenie pomocnicze do dostawy towarów można natomiast uznać usługę transportową i opodatkować ją proporcjonalnie według stawek obowiązujących dla sprzedanych towarów. Zaprezentowane stanowisko podzielają organy podatkowe (por. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 września 2017 r., sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.390.2017.2.KT, czy interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 22 lipca 2016 r., sygn. IPPP2/4512-462/16-2/AO).

Dlatego Czytelnik, stosując różne stawki do towarów, powinien te koszty odpowiednio, w sposób proporcjonalny, przypisać do poszczególnych towarów. Zdaniem organów podatkowych podatnik nie powinien wykazywać kosztów dostawy jako osobnej pozycji. W rzeczywistości produkty z różnymi stawkami podatkowymi ujętymi na fakturze powinny być zwiększone o odpowiednią wartość kosztów dostawy.

Podsumowując, poszczególne towary w zestawie powinny być opodatkowane odrębnymi stawkami. Należy jednak podkreślić, że przy ustalaniu ceny zestawu produktów nie można sztucznie zawyżać ceny towaru, który ma stawkę obniżoną, i równocześnie obniżać ceny towaru, który jest opodatkowany stawką podstawową. Takie praktyki są uważane przez organy podatkowe za nadużycie prawa i mogą prowadzić do sporu oraz związanych z tym konsekwencji podatkowych.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 5a, art. 7, art. 41 ust. 13, art. 106e ust. 1 pkt 7 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 2200

©℗
Beata Kociańska
ekspert w zakresie VAT

2 Czy cesja umowy przedwstępnej na innego nabywcę wymaga korekty VAT

PROBLEM

Deweloper zawiera z klientami umowy przedwstępne na zakup lokali usługowych. Na tej podstawie klienci wpłacają zaliczki, które spółka dokumentuje fakturami. Przed wydaniem nieruchomości kupujący muszą dopłacić pozostałą kwotę za lokal. Zdarza się jednak, że po podpisaniu umowy przedwstępnej, a przed zawarciem aktu notarialnego, klient dokonuje cesji praw i obowiązków na rzecz osoby trzeciej. Cesja jest za zgodą spółki i nie oznacza rozwiązania umowy, lecz jedynie jej zmianę – jej stroną staje się cesjonariusz. Czy w takim wypadku konieczne jest sporządzanie korekty faktury zaliczkowej?

RADA

Nie, z orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że w takiej sytuacji nie jest konieczne (ani dopuszczalne) wystawienie faktury korygującej do faktury zaliczkowej. Sprzedawca, tj. deweloper, nie musi korygować faktury zaliczkowej, gdy w wyniku cesji umowy przedwstępnej zmienia się osoba kupującego. Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

W przypadkach określonych przepisami art. 106j ustawy o VAT podatnicy obowiązani są wystawiać faktury korygujące. Podatnik wystawia fakturę korygującą m.in. w przypadku, gdy po wystawieniu faktury podwyższono cenę lub stwierdzono pomyłkę w cenie, stawce, kwocie podatku lub w jakiejkolwiek innej pozycji faktury (art. 106j ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT). Zatem jeżeli po wystawieniu faktury wystąpią zdarzenia mające wpływ na jej treść lub okaże się, że zawiera błędy, podatnik wystawia fakturę korygującą. Faktura korygująca jest wystawiana w celu podania właściwych, prawidłowych i zgodnych z rzeczywistością kwot oraz innych danych decydujących o rzetelności wystawionego dokumentu. Tym samym istotą faktur korygujących jest korekta faktur pierwotnych, tak aby dokumentowały rzeczywisty przebieg zdarzeń gospodarczych.

Tabela. Kiedy sporządzamy faktury korygujące

Lp.	Przypadki, gdy należy sporządzić fakturę korygującą
1.	Udzielono obniżki ceny w formie rabatu.
2.	Udzielono opustów i obniżek cen.
3.	Dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty.
4.	Podwyższono cenę.
5.	Stwierdzono pomyłkę w cenie, stawce, kwocie podatku lub w jakiejkolwiek innej pozycji faktury.

Zatem obowiązek sporządzenia korekty faktury istnieje m.in. wtedy, gdy po wystawieniu tzw. faktury zaliczkowej dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty, np. zwrotu zaliczki. W takich przypadkach wystawiana jest faktura korygująca „zerująca" do wystawionej faktury zaliczkowej.

Gdy nie dochodzi do zwrotu zaliczki,nabywca lokalu nie ma podstaw do wystawienia faktury korygującej.

Dotychczas również organy podatkowe wyjaśniały, że w takich przypadkach nie istnieje obowiązek wystawiania faktur korygujących do faktur zaliczkowych. Tytułem przykładu wskazać można interpretacje indywidualne:

- Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 10 kwietnia 2015 r. (sygn. ITPP1/443-890/12/15-S/KM) czy
- Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 kwietnia 2018 r. (sygn. 0114-KDIP1-1.4012.107.2018.1.DG) oraz z 11 września 2018 r. (sygn. 0114-KDIP4.4012.558.2018.1.MPE).

Niedawno pojawiła się interpretacja indywidualna, z której wynika, że należy wystawić fakturę korygującą do faktury zaliczkowej, gdy po zawarciu umowy przedwstępnej i wpłacie zaliczki dochodzi do cesji praw i obowiązków wynikających z umowy przedwstępnej (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 stycznia 2019 r., sygn. 0114-KDIP1-

-1.4012.635.2018.1.AO). Interpretacja ta może zwiastować zmianę stanowiska reprezentowanego przez organy podatkowe.

Wskazać jednak należy, że stanowisko zaprezentowane w przywołanej interpretacji Dyrektora KIS z 11 stycznia 2019 r. (sygn. 0114-KDIP1-1.4012.635.2018.1.AO) jest nieprawidłowe. Jak bowiem orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 16 lipca 2014 r. (sygn. akt I FSK 1227/13):

NSA *(…) dostawca towarów i usług nie jest zobowiązany dokonywać korekty faktury wystawionej w związku z uiszczeniem zaliczki, w sytuacji gdy w wyniku zawarcia umowy cesji zmienią się strony umowy po stronie wierzyciela, a zmianie nie ulegnie treść samego zobowiązania umownego.*

Potwierdził to również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 7 listopada 2019 r. (sygn. akt III SA/Wa 706/19), uchylając wskazaną interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 11 stycznia 2019 r. (sygn. 0114-KDIP1-1.4012.635.2018.1.AO). W wyroku tym czytamy, że:

WSA *(…) przepisy ustawy o VAT nie dają podstaw do skorygowania faktury z uwagi na to, że doszło do zmiany strony umowy, a przyszła dostawa towaru, na poczet której uiszczono zaliczkę, nie zostanie zrealizowana na rzecz pierwotnej strony umowy (cedenta) ale na rzecz podmiotu, który ją zastąpił (cesjonariusza). Tym samym brak jest podstaw do wystawienia faktury korygującej.*

A zatem biorąc pod uwagę ugruntowane w tym zakresie stanowisko sądów administracyjnych, w sytuacji, w której w wyniku cesji praw i obowiązków na rzecz osoby trzeciej dochodzi do zmiany nabywcy lokalu, nie jest konieczne wystawienie faktury korygującej do faktury zaliczkowej. W wyniku cesji umowy przedwstępnej zmienia się jedynie strona umowy, a nie jej przedmiot ani wielkość obrotu. Umowa o przeniesienie praw i obowiązków (cesja) nie zmienia bowiem treści umowy, lecz jedynie skutkuje wstąpieniem innego podmiotu w miejsce jednej ze stron. W konsekwencji nowy kupujący musi zapłacić taką samą kwotę co pierwotny nabywca. A ustawa o VAT nie przewiduje obowiązku korygowania faktury zaliczkowej w sytuacji, gdy po uiszczeniu zaliczki zmienia się osoba ostatecznego kupującego.

Zastrzec jednak należy, że wskazana na wstępie interpretacja indywidualna rodzi pewną niepewność w tej kwestii. Została ona co prawda uchylona, ale wyrok uchylający tę interpretację jest jak na razie nieprawomocny.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 106j ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 2200

©℗
Tomasz Krywan
doradca podatkowy

3 Kto ma obowiązek rozliczać VAT w przypadku wynajmu majątku wspólnego przez małżonków

PROBLEM

Małżonkowie wybudowali drugi dom. Pierwszy, w którym dotychczas mieszkali, zamierzają wynajmować innym podmiotom na prowadzenie działalności gospodarczej. Obie nieruchomości należą do majątku wspólnego. Mąż prowadzi

działalność gospodarczą – handel hurtowy materiałami budowlanymi. Czy obrót z tytułu najmu domu powinien w połowie wykazywać w deklaracji VAT? Żona od momentu rozpoczęcia działalności w zakresie najmu będzie korzystała ze zwolnienia z VAT – ze względu na obroty poniżej 200 000 zł.

RADA

Skutki w VAT wynajmu nieruchomości zależą od tego, który z małżonków będzie stroną umowy najmu tej nieruchomości. Jeżeli wynajmującym będzie tylko żona, wówczas jedynie ona będzie podatnikiem z tytułu najmu. Mąż nie będzie świadczył usług najmu, które należałoby wykazywać w deklaracjach VAT. Warunkiem jednak jest, aby w umowie najmu stroną wynajmującą była tylko żona. Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Działalność gospodarcza w rozumieniu VAT obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych (art. 15 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT). Powoduje to, że działalnością gospodarczą w VAT jest również wynajmowanie i wydzierżawianie przez osoby fizyczne składników majątku prywatnego, w tym ich wynajmowanie przez małżonków. Takie wnioski płyną przykładowo z interpretacji indywidualnych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29 września 2017 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.536.2017.2.AB) oraz z 9 listopada 2017 r. (sygn. 0112-KDIL2-3.4012.397.2017.2.ZD).

Z pytania wynika, że małżonkowie zamierzają wynająć nieruchomość, która należy do ich majątku wspólnego. Przepisy w zakresie VAT nie regulują szczegółowo zasad opodatkowania tym podatkiem wynajmu składników wchodzących do majątku wspólnego – prywatnego – małżonków. Dlatego z punktu widzenia VAT w przypadku wynajmu przez małżonków składników majątku wspólnego możliwe są dwa scenariusze:

1) podatnikami z tytułu wynajmu mogą być oboje małżonkowie,
2) podatnikiem z tytułu wynajmu może być tylko jeden z małżonków, wpisany w umowie najmu (zob. przykładowo wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 lipca 2018 r., sygn. akt I FSK 1498/16).

Zatem o tym, która z sytuacji ma miejsce, decyduje treść umowy najmu, tj. czy w umowie tej jako wynajmujący wskazani są oboje małżonkowie czy tylko jeden z nich. Potwierdzają to organy podatkowe w udzielanych wyjaśnieniach, czego przykładem może być interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 26 listopada 2015 r. (sygn. IPPP2/4512-971/15-2/IŻ) czy z 17 listopada 2016 r. (sygn. 1462-IPPP2.4512.769.2016.1.MT).

Zatem decydujące jest to, kto zawarł umowę najmu, kto będzie jej stroną jako wynajmujący.

Jeżeli jako wynajmujący wskazani są:

1) żona – wówczas podatnikiem VAT z tytułu wynajmu tej nieruchomości może być wyłącznie ona. Stanie się tak tylko wtedy, gdy z zapisów umowy będzie wyraźnie wynikało, że tylko ona jest stroną umowy najmu tej nieruchomości. W takim przypadku do czasu utraty lub rezygnacji z prawa do tzw. zwolnienia podmiotowego wynajem nieruchomości będzie u małżonki zwolniony od VAT. W takim scenariuszu małżonek nie będzie świadczył usług najmu, które należałoby wykazywać w deklaracjach VAT;
2) mąż – wówczas podatnikiem VAT z tytułu wynajmu tej nieruchomości może być wyłącznie małżonek. Stanie się tak, jeżeli tylko on będzie stroną umowy najmu tej nieruchomo-

ści, a więc jeżeli będzie jedynym wynajmującym. W przypadku tego scenariusza usługi wynajmu będzie świadczył wyłącznie małżonek, a ponieważ będą to usługi opodatkowane VAT według 23%, będzie on obowiązany do wykazywania ich w deklaracjach VAT jako sprzedaży opodatkowanej VAT według tej stawki;

3) oboje małżonkowie – wówczas w połowie wynajem nieruchomości będzie stanowił świadczenie przez małżonkę zwolnionej od VAT usługi (do czasu utraty lub rezygnacji z prawa do korzystania z tzw. zwolnienia podmiotowego), a w połowie – świadczenie przez małżonka usług opodatkowanych VAT. W takim przypadku małżonek będzie obowiązany wykazywać świadczenie usług wynajmu w składanych deklaracjach VAT (jako sprzedaż opodatkowaną według stawki 23%) również w połowie.

Wskazane w trzech punktach rozwiązania dotyczą wyłącznie skutków w VAT. Natomiast dla celów opodatkowania podatkiem dochodowym nie jest istotne, który z małżonków jest stroną umowy najmu. Ważne jest to, czy małżonkowie złożyli oświadczenie o sposobie opodatkowania dochodów lub przychodów z najmu oraz jaka była jego treść. W konsekwencji możliwa jest sytuacja, że podatnikiem z tytułu wynajmu nieruchomości będzie wyłącznie małżonka, gdyż tylko ona będzie stroną umowy najmu. Natomiast całość przychodów lub dochodów z tytułu jej wynajmu będzie opodatkowana – jako przychody z najmu prywatnego – przez małżonka, gdyż małżonkowie złożą oświadczenie o opodatkowaniu przez małżonka całości przychodów lub dochodów z wynajmu. Potwierdzają to organy podatkowe w udzielanych wyjaśnieniach, czego przykładem może być interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z 24 sierpnia 2009 r. (sygn. IPPP1-443-602/09-2/JB), aktualna również w obecnym stanie prawnym. Czytamy w niej, że:

MF *(…) złożenie oświadczenia o wyborze opodatkowania podatkiem dochodowym przychodów z najmu w całości przez jednego z małżonków, bądź jego brak, nie rozstrzyga o tym, któremu z małżonków przysługuje przymiot bycia podatnikiem podatku od towarów i usług. Zatem, fakt, iż to właśnie Wnioskodawca na mocy złożonego oświadczenia rozlicza w całości przychody z tytułu umowy najmu w podatku dochodowym, nie może przesądzać o tym, że tylko on staje się podatnikiem podatku od towarów i usług z tytułu czynności wykonywanych przez obojga małżonków.*

PRZYKŁAD

Małżonka X zawrze umowę najmu nieruchomości należącej do majątku wspólnego małżonków XY. Jednocześnie małżonkowie złożyli oświadczenie, że całość przychodów z tytułu wynajmu prywatnego będzie opodatkowana przez małżonka Y. W tej sytuacji:

- podatnikiem VAT z tytułu wynajmu tej nieruchomości będzie małżonka X,
- przychód z tytułu wynajmu tej nieruchomości będzie opodatkowany w całości u małżonka Y.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 15 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 2200
- art. 8 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 1387; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 2200
- art. 12 ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 43; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 2200

©℗

Tomasz Krywan
doradca podatkowy

1 Nowoczesna drukarka w małym biurze – korzystne rozwiązanie dla przedsiębiorców

Urządzenie wielofunkcyjne HP Neverstop Laser 1200 to pierwsza na świecie drukarka laserowa bez kartridżów. Jest dedykowana przedsiębiorcom, którzy dbają o efektywność i niskie koszty prowadzenia biznesu.

Dlaczego jest taka wyjątkowa?

Przede wszystkim dlatego, że urządzenie Neverstop pozwala na wymianę tonera bez użycia drogich kartridżów. Uzupełnienie poziomu tonera to proste wstrzyknięcie produktu do urządzenia specjalną strzykawką. Pozwala to na uniknięcie kłopotów związanych z wymianą kartridża.

Zastąpienie tradycyjnych wkładów z tonerem jest bardzo efektywnym rozwiązaniem. Co więcej, w biurowej praktyce często zapominano o posiadaniu zapasów kartridżów do drukarek. Mogło to skutkować niedostępnością drukarek, zazwyczaj w najgorszych dla biznesu momentach.

Drukarka HP ma także bardzo dużą wydajność drukowania, przy zachowaniu niskiego kosztu wydruku. Dzięki wykorzystaniu aplikacji HP Smart pozwala na drukowanie z dowolnego miejsca wysokiej jakości dokumentów bezpośrednio z telefonu. Niezawodność, szybkość, bezproblemowe korzystanie, wygodne uzupełnianie zbiornika z tonerem to niewątpliwe atuty tej drukarki.

Na jakie oszczędności i korzyści mogą liczyć przedsiębiorcy?

Drukarka Neverstop daje wymierne korzyści finansowe i podatkowe.

Po pierwsze, jest znacznie taniej – druk strony A4 to tylko 2 grosze. Sama drukarka kosztuje mniej niż 1100 złotych. Koszt strzykawki z zawartością, która pozwala na wydruk 2500 stron, to tylko około 49 złotych. To najniższy koszt uzupełniania tonerów wśród drukarek laserowych. Ponadto w zestawie startowym producent oferuje obecnie zapas tonera na wydruk 5000 stron. Zastosowanie nowej technologii może generować nawet do 80% oszczędności na materiałach eksploatacyjnych.

Po drugie, ze względu na niską wartość początkową urządzenia jego zakup może zostać bezpośrednio zaliczony do kosztów podatkowych. Od zakupu drukarki odliczymy także pełny VAT, gdy wykonujemy wyłącznie działalność opodatkowaną. Wystarczy tylko faktura.

Wszystko to sprawia, że podatkowe rozliczenie zakupu tego typu urządzeń jest bardzo proste.

Joanna Dmowska
redaktor naczelna
„Biuletynu VAT”,
ekspert podatkowy

POLECAMY

w następnym numerze Biuletynu VAT:

- Zaliczki w VAT – problemy z rozliczeniem po zmianach
- Na jakie produkty i usługi zostanie zmieniona stawka VAT od 1 kwietnia 2020 r.
- Czy otrzymywane przez pomyłkę faktury trzeba wykazywać w ewidencji VAT oraz plikach JPK_VAT
- Czy nazwa towaru lub usługi na paragonie i fakturze musi być taka sama
- Jak rozliczyć dostawę towarów na rzecz kontrahenta unijnego przed datą jego rejestracji do VAT UE

w INFORLEX:

Program Nowa matryca stawek VAT PKWiU 2015/CN:

- zawiera wykaz wszystkich usług z PKWiU 2015 z przypisanymi stawkami
- umożliwia ustalenie symbolu PKWiU 2015, jeśli znany jest stary numer PKWiU 2008
- umożliwia łatwe wyszukanie usługi po: jej nazwie, numerze PKWiU 2015 albo numerze PKWiU 2008.

Część umożliwiająca ustalanie stawek VAT na towary (klasyfikacja CN ze stawkami VAT) będzie udostępniona w programie w I kwartale 2020 r.

PRENUMERATA 2020

BIULETYN VAT PREMIUM
z e-wydaniem czasopisma
na 12 miesięcy w cenie 819 zł brutto

MONITOR księgowego PREMIUM
z e-wydaniem czasopisma
na 12 miesięcy w cenie 879 zł brutto

MONITOR prawa pracy i ubezpieczeń PREMIUM
z e-wydaniem czasopisma
na 12 miesięcy w cenie 769 zł brutto

BIULETYN głównego księgowego PREMIUM
z e-wydaniem czasopisma
na 12 miesięcy w cenie 919 zł brutto

www.sklep.infor.pl
801 626 666, 22 761 30 30
bok@infor.pl

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

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

Dyrektor Centrum Wydawniczego
Marzena Nikiel
marzena.nikiel@infor.pl

Redaktor naczelna
Joanna Dmowska
joanna.dmowska@infor.pl

Zespół redakcyjny
Magdalena Miklewska – redaktor
Barbara Redzyńska – korekta
Edyta Wojtecka – redaktor graficzna
Agnieszka Wójcik – sekretarz redakcji

Adres redakcji:
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 531 48 37
www.bv.infor.pl

Biuro Reklamy:
Ewa Gromek
e-mail: ewa.gromek@infor.pl
tel. 510 024 764

Zamówienia na prenumeratę:
Biuro Osługi Klienta:
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 761 30 30, 801 626 666
e-mail: bok@infor.pl
www.sklep.infor.pl

Copyright by INFOR PL S.A. Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii lub powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

Ⓒ – znak zastrzeżenia praw autorskich;
Ⓟ – znak odpłatności;
ⒸⓅ – dwa znaki przy artykule oznaczają możliwość jego dalszego wykorzystania wyłącznie po uiszczeniu opłaty zgodnie z cennikiem (www.infor.pl/licencje) i w zgodzie z Regulaminem korzystania z artykułów redakcyjnych.

INFOR PL S.A. jest podatnikiem VAT,
NIP 118-00-93-066

Redakcja zastrzega sobie prawo skracania i adiustacji tekstów oraz zwrotu materiałów zamówionych, a niezatwierdzonych do druku. Materiałów niezamówionych nie zwracamy. Nie ponosimy odpowiedzialności za treść reklam zamieszczonych na łamach.

Nakład 3500 egz.

NOWA MATRYCA STAWEK VAT

Przygotuj się na rewolucję w PKWiU i stawkach VAT

W komplecie taniej

Nowa matryca stawek VAT – TOWARY

Publikacja zawiera pełne zestawienie towarów według nowej klasyfikacji CN oraz odpowiadających im stawek VAT po zmianach od 1 kwietnia 2020 r.

- Zawiera wykaz wszystkich towarów z CN (około 15 tys. pozycji) z przypisanymi stawkami VAT
- Umożliwia ustalenie symbolu CN, jeśli znany jest stary numer PKWiU 2008

Nowa matryca stawek VAT – USŁUGI

Publikacja zawiera pełne zestawienie usług wymienionych w PKWiU 2015 oraz odpowiadających im stawek VAT po zmianach od 1 kwietnia 2020 r.

- Zawiera wykaz wszystkich usług z PKWiU 2015 z przypisanymi stawkami
- Umożliwia ustalenie symbolu PKWiU 2015, jeśli znany jest stary numer PKWiU 2008

SPRAWDŹ OFERTĘ PROMOCYJNĄ

Szczegóły na **sklep.infor.pl/matrycavat**

INFOR
Zał. R. Pleńkowski w 1987 r.

sklep.infor.pl | 22 212 07 30, 801 626 666 | bok@infor.pl

Komplet wiedzy podatkowej

W skład kompletu STANDARD wchodzi 8 publikacji książkowych:

■ PKPiR 2020
Dzięki publikacji prawidłowo zaksięgujesz swoje koszty i przychody w podatkowej księdze przychodów i rozchodów.

■ PIT, CIT, ryczałt 2020
W publikacji znajdują się ujednolicone wersje przepisów uwzględniające wszystkie zmiany wprowadzone od 1 stycznia 2020 r.

■ VAT 2020
Publikacja niezbędna każdej księgowej. Zawiera zbiór przepisów o VAT. Uwzględnia zmiany wchodzące w życie od 1 stycznia i od 1 kwietnia 2020 r.

■ Ryczałt ewidencjonowany
Publikacja zawiera komplet informacji o zasadach opodatkowania w formie ryczałtu ewidencjonowanego.

■ PIT-y i ulgi podatkowe 2019
Z pomocą naszego poradnika i dołączonego programu rozliczysz zeznanie roczne za 2019 r. oraz skorzystasz z przysługujących Ci ulg podatkowych.

■ Ordynacja podatkowa, NIP 2020
W publikacji znajdziesz ujednolicone przepisy Ordynacji podatkowej i ustawy o NIP obowiązujące w 2020 r.

■ Kasy fiskalne 2020
Poradnik kompleksowo omawia zasady ewidencjonowania na kasach fiskalnych w 2020 r. Zawiera również komplet rozporządzeń oraz wybrane przepisy ustawy o VAT.

■ Samochód w firmie
W poradniku znajdziesz informacje, jak prawidłowo rozliczyć wydatki związane z użytkowaniem samochodu w prowadzonej działalności.

Zyskaj z wersją PREMIUM

W skład kompletu PREMIUM wchodzi 8 publikacji książkowych oraz 4 wideoszkolenia na pendrivie:

■ Kasy fiskalne 2020

■ VAT 2020 – co nas czeka w nowym roku?

■ Wykazywanie przychodów i kosztów w PKPiR

■ Zmiany PIT i CIT w 2020

Zamów komplet w promocyjnej cenie na sklep.infor.pl

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.
sklep.infor.pl
22 761 30 30, 801 626 666
bok@infor.pl