PORADNIK VAT

rok XXVII (2024)
ISSN 1429 - 3978

DWUTYGODNIK
10.03.2024 r.

Nr 5 (605)

A. KONIECZNIE PRZECZYTAJ ..... str. 4

I. Opodatkowanie sprzedaży jednorazowych opakowań z tworzyw sztucznych – wyjaśnienie Ministerstwa Finansów ..... str. 4

II. Kwalifikacja maszyn budowlanych do środków transportu – odpowiedź MF na interpelację poselską ..... str. 6

B. OBRÓT KRAJOWY ..... str. 7

III. Przygotowania do obowiązkowego e-fakturowania w KSeF ..... str. 7

1. Spotkania konsultacyjne w sprawie KSeF ..... str. 7
2. Wybrane pytania i odpowiedzi MF dotyczące obligatoryjnego e-fakturowania ..... str. 8

IV. Zwrot VAT w terminie skróconym ..... str. 11

1. Zapłata na rachunek depozytowy notariusza a zwrot VAT w terminie 25 dni ..... str. 11
2. Czy termin zwrotu na rachunek VAT może zostać przedłużony? ..... str. 13

V. Dokumenty umożliwiające skorzystanie z prawa do odliczenia podatku VAT ..... str. 15

1. Prawo do odliczania podatku naliczonego – regulacje ustawowe ..... str. 15
2. Szczególne rodzaje dokumentów uprawniających do odliczenia VAT ..... str. 15

2.1. Akt notarialny ..... str. 15

2.2. Umowa kupna-sprzedaży ..... str. 16

VI. Konsekwencje w VAT wniesienia aportu przez JST – odpowiedź na interpelację poselską ..... str. 18

VII. Relacja z dyżuru telefonicznego ..... str. 20

1. Dobrowolne stosowanie MPP przez nabywcę ..... str. 20
2. Faktura zakupu bez prawa do odliczenia VAT ..... str. 21
3. Moment powstania obowiązku podatkowego przy leasingu finansowym ... str. 21

4. Dokumentowanie usług świadczonych przez biuro rachunkowe ..... str. 22
5. Wcześniejsza zapłata zobowiązania w VAT ..... str. 23

C. KASY REJESTRUJĄCE ..... str. 24

VIII. Kasy rejestrujące w interpretacjach indywidualnych ..... str. 24
1. Kasa fiskalna w żłobku ..... str. 24
2. Sprzedaż energii na rzecz osób prywatnych ..... str. 25
3. Obowiązek zwrotu otrzymanej ulgi z tytułu zakupu kasy ..... str. 26

IX. Czytelnicy pytają ..... str. 28
1. Stosowanie kasy fiskalnej w działalności nierejestrowej ..... str. 28
2. Wystawienie faktury do sprzedaży udokumentowanej fakturą z drukarki fiskalnej ..... str. 30

D. OBRÓT Z ZAGRANICĄ ..... str. 32

X. KSeF w obrocie z zagranicą ..... str. 32
1. Czynności dokumentowane fakturą ustrukturyzowaną ..... str. 32
2. Wyłączenia z obowiązku korzystania z KSeF ..... str. 33
3. Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów dotyczące wystawiania e-faktur ..... str. 34
4. Interpretacje organów podatkowych w zakresie stosowania przepisów o KSeF ..... str. 34

XI. Eksport towarów opodatkowanych w procedurze VAT marża ..... str. 36
1. Procedura opodatkowania marży ..... str. 36
2. Warunki zastosowania obniżonej stawki VAT na dostawę towarów w systemie VAT marża ..... str. 37
3. Eksport towarów na rzecz osób fizycznych niebędących podatnikami ..... str. 37
4. Dokumentowanie eksportu towarów na rzecz niepodatników ..... str. 39

XII. Rozliczenie importu usług przez podatnika zwolnionego z VAT ..... str. 40

E. PORADY I KOMENTARZE ..... str. 42

XIII. Podatek VAT od czynności bankowych ..... str. 42
1. Usługi bankowe podlegające zwolnieniu z VAT ..... str. 42
2. Opłaty o charakterze sankcyjnym poza podatkiem VAT ..... str. 45

F. VAT OD PODSTAW ..... str. 46

XIV. Czynności wliczane do limitu uprawniającego do zwolnienia z VAT ..... str. 46
1. Zwolnienie z VAT dotyczące drobnych przedsiębiorców ..... str. 46

2. Sprzedaż nieuwzględniana w limicie uprawniającym do zwolnienia z VAT ..... str. 47
3. Charakter transakcji pomocniczych..... str. 47
3.1. Usługi opiekuńcze świadczone wraz z wyżywieniem ..... str. 48
3.2. Najem lokali mieszkalnych ..... str. 49

G. WZORY PISM I FORMULARZY ..... str. 50

XV. Zapłata podatku VAT w punkcie kompleksowej obsługi OSS ..... str. 50
1. Deklarowanie podatku w OSS..... str. 50
2. Termin oraz sposób zapłaty VAT w punkcie kompleksowej obsługi ..... str. 53

H. PODATEK AKCYZOWY ..... str. 55

XVI. Deklarowanie akcyzy i prowadzenie ewidencji wyrobów węglowych i gazowych przez finalnego nabywcę..... str. 55
1. Kiedy zużycie wyrobów węglowych i wyrobów gazowych przez finalnego nabywcę podlega opodatkowaniu? ..... str. 56
2. Obowiązek deklarowania podatku akcyzowego ..... str. 57
3. Prowadzenie ewidencji wyrobów węglowych oraz wyrobów gazowych..... str. 59

I. VAT W PYTANIACH I ODPOWIEDZIACH..... str. 60
1. Limity płatności gotówkowych ..... str. 60
2. Czy możliwe jest odliczenie VAT z faktury pro forma?..... str. 61
3. Stawka VAT na opłatę za wysyłkę książek ..... str. 62
4. Wysokość odliczenia VAT z tytułu wydatków związanych z pojazdami samochodowymi ..... str. 63
5. Wynajem samochodu ciężarowego a zwolnienie podmiotowe z VAT ..... str. 65
6. Samofakturowanie a obowiązek wystawienia duplikatu faktury ..... str. 67

J. ZMIANY W PRZEPISACH ..... str. 67

XVII. Kronika legislacyjna ..... str. 67
1. Zmiany w podatku akcyzowym ..... str. 67

• **Przewodnik VAT** on-line
• **Przewodnik Księgowego** on-line
• **Przewodnik Kadrowego** on-line

Szczegóły dostępności do serwisu sprawdź na **pomocnikiksiegowego.gofin.pl**

Podstawowe akty prawne, na których oparto wyjaśnienia udzielane na łamach PORADNIKA VAT to:

- *ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.), zwana dalej „ustawą o VAT";*
- *rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 2023 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 2670), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie stawek";*
- *rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2021 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur (Dz. U. poz. 2481 ze zm.), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie KSeF";*
- *rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 października 2021 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz. U. poz. 1979), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie faktur";*
- *rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 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. poz. 1988 ze zm.), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie JPK_VAT z deklaracją";*
- *rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz. U. z 2023 r. poz. 955 ze zm.), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie zwolnień z VAT";*
- *rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2013 r. w sprawie miejsca świadczenia usług oraz zwrotu kwoty podatku naliczonego jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów lub usług (Dz. U. z 2023 r. poz. 1008 ze zm.), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie miejsca świadczenia";*
- *dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L nr 347/1 ze zm.), zwana dalej „dyrektywą w sprawie VAT".*

A. KONIECZNIE PRZECZYTAJ

I. OPODATKOWANIE SPRZEDAŻY JEDNORAZOWYCH OPAKOWAŃ Z TWORZYW SZTUCZNYCH – WYJAŚNIENIE MINISTERSTWA FINANSÓW

Od 1 stycznia 2024 r. – zgodnie z ustawą z dnia 11 maja 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej (Dz. U. z 2020 r. poz. 1903 ze zm.) – przedsiębiorcy prowadzący jednostkę handlu detalicznego, hurtowego lub jednostkę gastronomiczną, w których są oferowane produkty jednorazowego użytku z tworzyw sztucznych w postaci opakowań na napoje lub żywność, są zobowiązani do pobierania opłaty od użytkownika końcowego nabywającego tak zapakowaną żywność lub napoje albo same opakowania. Powyższe dotyczy produktów wymienionych w załączniku nr 6 do tej ustawy. Zatem opłaty mają zastosowanie do jednorazowych opakowań z tworzyw sztucznych, takich jak:

1) kubki na napoje, w tym ich pokrywki i wieczka;

2) pojemniki na żywność, w tym pojemniki, takie jak pudełka, z pokrywką lub bez, stosowane w celu umieszczania w nich żywności, która jest:
   a) przeznaczona do bezpośredniego spożycia, na miejscu lub na wynos,
   b) zazwyczaj spożywana bezpośrednio z pojemnika oraz
   c) gotowa do spożycia bez dalszej obróbki, takiej jak przyrządzanie, gotowanie czy podgrzewanie

– w tym pojemniki na żywność typu fast food lub na inne posiłki gotowe do bezpośredniego spożycia, z wyjątkiem pojemników na napoje, talerzy oraz paczek i owijek zawierających żywność.

Z kolei na podstawie art. 29a ustawy o VAT, podstawą opodatkowania VAT jest , co do zasady 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. Podstawa opodatkowania VAT obejmuje podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku, a także koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

W dniu 8 stycznia 2024 r. w systemie Informacji Celno-Skarbowej EUREKA została opublikowana odpowiedź MF na zapytania dziennikarzy (id informacji: 574950), z której wynika, że opłata za opakowania na posiłki lub napoje na wynos – pobierana wraz z ceną sprzedaży za napój lub posiłek od konkretnego nabywcy, który zdecydował się na nabycie tego napoju lub posiłku w opakowaniu jednorazowym – stanowi element wynagrodzenia za dostarczony towar, zatem zwiększa podstawę opodatkowania VAT. W konsekwencji opłata produktowa powinna zostać wliczona w cenę sprzedawanego produktu, a stawka VAT powinna odpowiadać stawce przewidzianej dla tego produktu, tj. napoju lub posiłku. Ponadto, zdaniem MF, pobrana opłata powinna być zaewidencjonowana w kasie rejestrującej wraz z ceną produktu (np. napoju). Nie istnieje zatem potrzeba, by wyodrębniać samą kwotę opłaty na paragonie.

więcej Na ten temat pisaliśmy w „Poradniku VAT” nr 2 z 2024 r.

Jednakże w dniu 9 stycznia 2024 r. wystąpiliśmy z zapytaniem do MF o wyjaśnienie, jak powinien być rozliczony VAT i jak powinna być zaewidencjonowana sprzedaż w kasie rejestrującej, gdy podatnik sprzedaje konsumentowi opakowanie jednorazowe osobno (w celu zapakowania niezjedzonego do końca posiłku, z tym że pakowaniem zajmie się sam konsument).

W odpowiedzi udzielonej w dniu 7 lutego 2024 r. MF wyjaśniło, że:

„(…) w przypadku gdy dochodzi do odrębnej dostawy opakowania, tj. niezależnie od nabycia posiłku lub napoju, konsument zakupuje dodatkowe opakowanie, wówczas należy uznać, że na gruncie podatku VAT mamy do czynienia z odrębną dostawą opodatkowaną według zasad właściwych dla nabywanego opakowania (stawka 23%).

Jednocześnie za odrębną dostawę opakowania nie należy uznawać sytuacji, w której klient korzystający z usługi restauracyjnej zabiera część spożywanego posiłku w nabytym w tym celu jednorazowym opakowaniu. Dostawa tego opakowania stanowi jednolite z usługą restauracyjną świadczenie, ściśle związane ze świadczeniem głównym. W takim przypadku dostawa opakowania będzie opodatkowana stawką właściwą dla świadczonej usługi.

Dla określenia skutków podatkowych sprzedaży opakowania należy każdorazowo dokonać analizy okoliczności związanych ze sprzedażą (…)”.

II. KWALIFIKACJA MASZYN BUDOWLANYCH DO ŚRODKÓW TRANSPORTU – ODPOWIEDŹ MF NA INTERPELACJĘ POSELSKĄ

Minister Finansów udzielił w dniu 13 lutego 2024 r. odpowiedzi na interpelację poselską dotyczącą podjęcia prac legislacyjnych mających na celu ujednolicenie interpretacji definicji koparki jako maszyny budowlanej i ustalenia, czy zaliczana jest do środków transportu w świetle przepisów ustawy o VAT.

Jak wyjaśnił autor interpelacji, podstawową funkcją nabytej koparki jest przesypywanie kruszyw w magazynie oraz załadunek kruszyw. Z kolei mobilność koparki przejawia się wyłącznie załadunkiem i rozładunkiem kruszyw w miejscu pracy maszyny budowlanej – koparki. Koparka nie podlega rejestracji ani obowiązkowym badaniom technicznym.

Definicje branżowe ponadto jednoznacznie wskazują na cechy koparki jako maszyny budowlanej, tzn. poprzez pojęcie koparki należy rozumieć urządzenie stworzone z myślą o wykonywaniu robót ziemnych. Zastosowanie znajduje głównie w oddzielaniu urobku i załadunku go na maszyny transportowe bądź składowiska. Wskazać należy również, że od osoby posługującej się koparką wymaga się posiadania uprawnień operatora koparki. W trakcie kursu, na podstawie którego można uzyskać stosowne uprawnienia, kandydat zobowiązany jest przyswoić wiedzę z zakresu budowy konkretnej klasy maszyn budowlanych i sposobu ich działania, a stosowne uprawnienia odnotowane są w książce operatora maszyn roboczych.

Mając na uwadze powyższe, terminologia branżowa jednoznacznie kwalifikuje koparki jako maszyny budowlane, natomiast urzędy skarbowe stosują niejednolitą interpretację tego zagadnienia.

W odpowiedzi, Minister Finansów wyjaśnił, że:

„(…) W odpowiedzi na interpelację poselską nr 970 (…) w sprawie podjęcia prac legislacyjnych mających na celu ustalenie, że koparka nie jest środkiem transportu w rozumieniu art. 2 pkt 10 lit. a) ustawy o podatku od towarów i usług, uprzejmie informuję.

Na początku 2024 roku do Ministerstwa Finansów zostały zgłoszone sygnały od przedsiębiorców, wskazujące na możliwą nieprawidłową kwalifikację koparek jako środków transportu na gruncie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.). W szczególności, chodziło o przepisy art. 2 pkt 10 lit. a) tej ustawy.

W związku ze zgłoszonymi sygnałami oraz niniejszą interpelacją, w Ministerstwie Finansów trwa obecnie kompleksowa analiza praktyki interpretacyjnej organów podatkowych oraz orzecznictwa sądowego w powyższym zakresie. Celem tej analizy jest m.in. weryfikacja zasadności nakładania na podatników niektórych obowiązków w związku z wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów takich jak np. środki transportu oraz maszyny budowlane. W przypadku gdy zostaną stwierdzone przypadki nieprawidłowego stosowania przepisów prawa bądź rozbieżności interpretacyjne, podjęte zostaną przewidziane przepisami prawa działania w celu ich wyeliminowania. Jednakże dopiero wyniki prowadzonej analizy pozwolą precyzyjnie określić, czy i jaki rodzaj działań w zakresie kwalifikacji koparek, czy szerzej maszyn budowlanych, będzie konieczny do podjęcia. Informuję przy tym, że mogą to być zmiany legislacyjne, ale nie wykluczam, że wystarczające będzie np. usunięcie 2/2 ewentualnych rozbieżności interpretacyjnych w drodze interpretacji ogólnej Ministra Finansów (…)”.

B. OBRÓT KRAJOWY

III. PRZYGOTOWANIA DO OBOWIĄZKOWEGO E-FAKTUROWANIA W KSEF

1. Spotkania konsultacyjne w sprawie KSeF

Obecnie faktury ustrukturyzowane (e-faktury) są wystawiane na zasadzie dobrowolności. W wyniku nowelizacji ustawy o VAT, od 1 lipca 2024 r. podatnicy VAT czynni, a od 1 stycznia 2025 r. pozostali podatnicy zwolnieni z VAT, mieli zostać objęci obowiązkiem wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur.

Jak już informowaliśmy na łamach naszego czasopisma, w dniu 19 stycznia 2024 r. Minister Finansów poinformował o przesunięciu terminu wdrożenia obowiązkowego KSeF, nie podając jednak terminu wejścia w życie obowiązkowego e-fakturowania.

W kolejnym komunikacie z dnia 2 lutego 2024 r. Ministerstwo Finansów poinformowało, że ogłosi harmonogram konsultacji w sprawie rozwiązań prawnych i funkcjonalności systemu KSeF (który dostępny jest na stronie *https://www.podatki.gov.pl/ksef/konsultacje/*) oraz to, że na przełomie kwietnia i maja br., na podstawie analiz i procesów audytowych wskazana zostanie nowa data obowiązkowego korzystania z KSeF.

Dla Prenumeratorów GOFIN

§ Ujednolicone przepisy prawne dostępne w serwisie *www.przepisy.gofin.pl*

Na dzień oddania do druku niniejszego numeru „Poradnika VAT" pierwsze spotkania konsultacyjne (uczestniczyli w nich również eksperci z naszego Wydawnictwa) odbyły się w dniu 16, 21 oraz 22 lutego 2024 r., w których omówiono kwestie związane z:

- bezpieczeństwem i wydajnością systemu KSeF oraz wsparciem technicznym;
- wystawianiem faktur na rzecz konsumentów (tj. możliwości ich identyfikacji oraz mechanizmy dostępu do nich) oraz w zakresie możliwości włączenia faktur konsumenckich do KSeF;
- realizacją obowiązku podawania nr KSeF albo identyfikatora zbiorczego w tytule przelewu;
- dostępem do faktur przez faktorów;
- wystawianiem faktur w KSeF przez dostawców mediów, w tym sposobu wypełniania poszczególnych pozycji e-faktury;
- wystawianiem faktur na stacjach paliwowych, w tym możliwości przekazywania ich wizualizacji na prośbę klienta.

Kolejne spotkania, które odbyły się w dniu 29 lutego oraz 1 marca br. dotyczyły następujących zagadnień:

- kwestii związanych z wystawianiem faktur przez JST,
- zakresu uprawnień w KSeF oraz szczegółowych elementów faktur wystawianych w KSeF,
- wprowadzenia obowiązku KSeF z uwzględnieniem ewentualnego różnicowania terminów wejścia w życie dla niektórych rozwiązań,

- oczekiwań przedsiębiorców w zakresie materiałów dotyczących KSeF,
- planów Ministerstwa Finansów dotyczących akcji szkoleniowej i informacyjnej w zakresie KSeF,
- zasad uczestnictwa ekspertów MF w spotkaniach, konferencjach i szkoleniach organizowanych przez podmioty zewnętrzne.

2. Wybrane pytania i odpowiedzi MF dotyczące obligatoryjnego e-fakturowania

W komunikacie z dnia 16 lutego 2024 r. MF poinformowało, że na stronie *www.podatki.gov.pl/ksef* w sekcji pytań i odpowiedzi dostępna jest zakładka, w której można znaleźć odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania dotyczące możliwych zmian w KSeF.

Poniżej przedstawiamy wybrane zagadnienia w tym zakresie:

„(…) ***Jaki jest planowany termin wdrożenia obowiązkowego KSeF? Kiedy zostaną opublikowane rozporządzenia wykonawcze dotyczące KSeF?***

Krajowy Systemu e-Faktur (KSeF), który miał obowiązywać w formie obligatoryjnej od 1 lipca 2024 r. zostanie wdrożony w późniejszym terminie. Szczegóły w tym zakresie zostały wskazane w komunikacie Ministerstwa Finansów z dnia 19 stycznia 2024 r.: Przesunięcie terminu wdrożenia obowiązkowego KSeF – Ministerstwo Finansów – Portal Gov.pl (www.gov.pl). Pewne jest, że KSeF w formule obowiązkowej nie wejdzie w życie w 2024 r.

Ministerstwo Finansów zleciło przeprowadzenie zewnętrznego audytu informatycznego dotyczącego KSeF.

Podczas spotkania, które odbyło się w dniu 2 lutego 2024 r. z przedstawicielami organizacji, które dotąd brały udział w konsultacjach w sprawie wdrożenia KSeF Ministerstwo Finansów ogłosiło, że wskazanie nowej daty obowiązkowego KSeF planowane jest na przełomie kwietnia i maja (https://www.gov.pl/web/finanse/wkrotce-zaczna-sie-konsultacje-w-sprawie-ksef).

Przesuwając termin wdrożenia resort finansów wziął również pod uwagę opinie przedsiębiorców. Stabilność i przewidywalność prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce, w tym pewność, że wystawiane przez podatników faktury zostaną skutecznie przesłane do systemu, stanowią jeden z priorytetów działań MF. Z tego też względu Ministerstwo Finansów dołoży wszelkich starań, aby tak szybko jak jest to możliwe zostały przeprowadzone odpowiednie zmiany legislacyjne oraz zostały wydane akty wykonawcze, a przedsiębiorcy mieli odpowiednią ilość czasu na zapoznanie się ze zmianami oraz ich wdrożeniem.

Szczegółowe informacje dotyczące dalszych prac nad wdrożeniem Krajowego Systemu e-Faktur będą publikowane na stronach Ministerstwa Finansów. (…)

Które z dotychczas określonych wymagań funkcjonalnych dotyczących KSeF zostaną utrzymane w ostatecznym rozwiązaniu, a które zostaną zmienione i w jaki sposób? Przykładowo:

- ***czy datą wystawienia faktury będzie nadal data przesłania faktury do KSeF?***
- ***czy transakcje B2C będą wyłączone z obowiązkowego KSeF?***
- ***czy zachowana zostanie numeracja faktur numerami ID KSeF i konieczność pobrania numeru faktury ID KSeF, daty wystawienia z KSeF do systemów we-***

wnętrznych przedsiębiorców (np. dla potrzeb wystawiania faktur korygujących lub wskazania ID KSeF w przelewach)?

- ***czy planowane są zmiany w strukturze dotyczące pola IDWew?***

Nie są planowane zmiany dotyczące art. 106na ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, w myśl którego fakturę ustrukturyzowaną uznaje się za wystawioną w dniu jej przesłania do Krajowego Systemu e-Faktur.

Ministerstwo Finansów nie zdiagnozowało także potrzeby dokonania zmian związanych z nadawaniem numerów KSeF. Nie jest planowana likwidacja obowiązku wskazywania numeru KSeF faktury w przelewie.

Nie przewiduje się również modyfikacji struktury FA(2) w zakresie pola IDWew dotyczącego modelu uprawnień wykorzystującego unikalny identyfikator wewnętrzny zakładu (oddziału) osoby prawnej bądź innej wyodrębnionej jednostki wewnętrznej podatnika.

Kwestię ewentualnego włączenia do KSeF faktur B2C chcielibyśmy omówić z przedsiębiorcami w rozpoczynanych konsultacjach publicznych. (…)

Czy w ramach przeprowadzanego audytu, będzie badana możliwość zmiany koncepcji KSeF czy raczej będzie dotyczył on kwestii technicznych?

Audyt dotyczy w szczególności wydajności systemu. Obejmuje weryfikację rozwiązań technologicznych przyjętych dla zapewnienia odpowiedniego poziomu wydajności. Ewentualna implementacja wniosków płynących z audytu powinna pozostać neutralna dla parametrów oprogramowania zamówionego przez przedsiębiorców. (…)

Czy Ministerstwo Finansów planuje zmiany w strukturze logicznej FA(2)?

Struktura e-faktury na etapie jej projektowania była poddana szerokim konsultacjom publicznym. Uwagi zgłaszane w trakcie konsultacji zostały w dużej mierze uwzględnione.

Struktura FA(2) oprócz elementów, których występowanie regulowane jest w art. 106a – 106q ustawy o podatku od towarów i usług, zawiera także elementy, których stosowanie jest całkowicie dobrowolne i dowolne. Uwzględnienie ich w strukturze wynika z praktyki biznesowej obserwowanej na rynku.

Biorąc powyższe pod uwagę, Ministerstwo Finansów nie przewiduje modyfikacji struktury FA(2). Powodem przemawiający za pozostawieniem obecnej struktury są koszty po stronie przedsiębiorców związane z przeprowadzeniem już zamówionych produktów. Ponadto, taka decyzja mogłaby wydłużyć okres potrzebny do ich wdrożenia.

Czy Ministerstwo Finansów zakłada przygotowanie kompleksowego podręcznika dotyczącego funkcjonalności KSeF?

Kompendium wiedzy na temat Krajowego Systemu e-Faktur jest w trakcie przygotowania. Planowane jest opublikowanie podręcznika KSeF, w którym zostaną przedstawione kluczowe zagadnienia związane z obowiązkowym e-fakturowaniem. Podręcznik będzie zawierał wytyczne dotyczące między innymi nadawania uprawnień do korzystania z KSeF i uwierzytelnienia w systemie. Przedsiębiorcy będą mogli zaznajomić się z zasadami wystawiania e-faktur, ich otrzymywania oraz uzyskaniem dostępu do faktur. Opisane zostaną także nowe funkcjonalności systemu np. kody QR czy generowanie identyfikatorów zbiorczych.

Planowane jest także wydanie wyjaśnień odnoszących się do kwestii związanych z definicją stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, co jest kluczowe dla określenia czy dany przedsiębiorca będzie objęty obowiązkowym e-fakturowaniem.

Udostępnienie materiałów dotyczących Krajowego Systemu e-Faktur z pewnością pomoże podatnikom przygotować się do realizacji nowych obowiązków podatkowych. (…)

Czy planowane jest wprowadzenie w KSeF automatycznej weryfikacji statusu kontrahenta z Białą Listą podatników?

Aktualnie nie jest planowane wprowadzenie takiej funkcjonalności.

Biorąc pod uwagę, że na białej liście podatników znajdują się wyłącznie podatnicy zarejestrowani do VAT jako podatnicy VAT czynni lub jako podatnicy VAT zwolnieni (brak podatników zwolnionych, którzy nie zarejestrowali się jako podatnicy VAT zwolnieni) takie podejście nie pozwoliłoby na realizację celu związanego z identyfikacją statusu wszystkich podmiotów objętych KSeF. (…)

Czy planowane jest wydłużenie terminu na dosłanie do KSeF faktur wystawionych w tzw. Trybie offline i w trybie awaryjnym?

Nie są planowane takie zmiany. Obecne rozwiązanie zapewnia odpowiedni stopień efektywności konieczny w celu uszczelnienia systemu podatkowego. (…)

Czy poza kwestiami technicznymi Ministerstwo Finansów dopuszcza inne zmiany w zasadach działania KSeF, np. poprzez zmianę zakresu raportowanych danych lub innych kluczowych założeń?

Potwierdzamy obecne założenia KSeF. (…)

Do kiedy paragony fiskalne z NIP nabywcy będą uznawane za fakturę uproszczoną i będą wyłączone z obowiązkowego KSeF?

Nie planujemy wyłączenia tego obowiązku z KSeF. Niemniej zagadnienie to będzie omawiane w dedykowanej do tego celu grupie, której zadaniem będzie przyjrzenie się etapowości we wdrażaniu KSeF. (…)

Czy faktury wystawiane na rzecz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, które dotyczą zakupu towarów lub usług na użytek prywatny będą wyłączone z obowiązkowego KSeF? W jaki sposób należy odróżnić/weryfikować podatnika od konsumenta na gruncie KSeF, zwłaszcza, że część podatników nie ma numeru NIP?

W jaki sposób podatnik ma dokonywać weryfikacji statusu kontrahenta, czy samo kryterium posiadania NIP będzie uznane za prawidłowe, żeby zakwalifikować kontrahenta do KSeF?

Biorąc pod uwagę ogłoszone na dzień dzisiejszy akty prawne, transakcje realizowane na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej będą wyłączone z obowiązkowego KSeF. Wyłączenie dotyczy także sytuacji, gdy osoba fizyczna prowadzi działalność gospodarczą, ale danego zakupu dokonuje na użytek prywatny, niezwiązany z działalnością.

Odnosząc się natomiast do kwestii identyfikacji podatników, np. podatnika zwolnionego z art. 113, który prowadzi działalność nierejestrowaną, nie zarejestrował się jako podatnik VAT zwolniony i posługuje się numerem PESEL (nie posiada NIP), w związku z czym nie jest widoczny na białej liście – zagadnienie to będzie przedmiotem dalszej, szczegółowej analizy po stronie Ministerstwa Finansów.

Kwestia ta będzie omawiana w grupie roboczej dotyczącej B2C. (…)

Czy nastąpi zniesienie planowanego obowiązku podawania numeru KSeF w tytule płatności, biorąc pod uwagę mnogość modeli rozliczeń między kontrahentami?

Na chwilę obecną nie jest planowane zniesienie obowiązku podawania numeru KSeF podczas dokonywania płatności za fakturę ustrukturyzowaną.

Kwestia ta będzie omawiana w dedykowanej grupie roboczej (…)".

IV. ZWROT VAT W TERMINIE SKRÓCONYM

1. Zapłata na rachunek depozytowy notariusza a zwrot VAT w terminie 25 dni

Sp. z o.o. (czynny podatnik VAT) nabyła nieruchomość do celów opodatkowanej działalności gospodarczej. Płatność została dokonana na rachunek depozytowy notariusza, który następnie przekazał środki na rachunek bankowy kontrahenta (sprzedającego) wskazany na fakturze. Czy taki sposób rozliczenia transakcji uprawnia spółkę do skorzystania z prawa do przyspieszonego zwrotu, o którym mowa w art. 87 ust. 6 ustawy o VAT?

Podatnik w myśl art. 87 ust. 6 ustawy o VAT może otrzymać zwrot VAT w terminie 25 dni od daty złożenia rozliczenia na rachunek bankowy lub rachunek w SKOK po spełnieniu szeregu warunków ustawowych. Urząd skarbowy jest bowiem obowiązany dokonać zwrotu różnicy podatku w terminie 25 dni, o której mowa w art. 87 ust. 2, licząc od dnia złożenia rozliczenia, w przypadku gdy łącznie spełnione są następujące warunki:

1) kwoty podatku naliczonego, wykazane w deklaracji podatkowej, z wyłączeniem kwoty podatku naliczonego lub różnicy podatku, nierozliczonej w poprzednich okresach rozliczeniowych i wykazanej w deklaracji, wynikają z:
   a) faktur dokumentujących kwoty należności, które zostały w całości zapłacone za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju albo rachunku podatnika w SKOK, której jest członkiem, wskazanego w zgłoszeniu identyfikacyjnym, o którym mowa w odrębnych przepisach,
   b) faktur, innych niż wymienione w lit. a), dokumentujących należności, jeżeli łączna kwota tych należności nie przekracza 15.000 zł,
   c) dokumentów celnych, deklaracji importowej oraz decyzji (o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz art. 34 ustawy o VAT) i zostały przez podatnika zapłacone,
   d) importu towarów rozliczanego w deklaracji (zgodnie z art. 33a ww. ustawy), wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca lub dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, jeżeli w deklaracji podatkowej została wykazana kwota podatku należnego od tych transakcji;
2) kwota podatku naliczonego lub różnicy podatku, nierozliczona w poprzednich okresach rozliczeniowych i wykazana w deklaracji nie przekracza 3.000 zł;
3) podatnik złoży w urzędzie skarbowym, nie później niż w dniu złożenia deklaracji, potwierdzenie zapłaty należności, o których mowa w pkt 1 lit. a);
4) podatnik przez kolejne 12 miesięcy poprzedzających bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który występuje z wnioskiem o zwrot w terminie 25 dni:
   a) był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
   b) składał za każdy okres rozliczeniowy deklaracje, o których mowa w art. 99 ust. 1–3.

Niedopełnienie któregokolwiek z powyższych warunków nie pozwala na zwrot różnicy podatku w przyspieszonym 25 – dniowym terminie.

Co istotne należy pamiętać, że podatnikowi nie przysługuje zwrot różnicy podatku w terminie 25 dni na rachunek bankowy lub rachunek w SKOK, w przypadku którego stwierdzono, że wbrew obowiązkowi nie zapewniał możliwości dokonywania zapłaty przy użyciu instrumentu płatniczego (w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych; Dz. U. z 2024 r. poz. 30 ze zm.) w każdym miejscu, w którym działalność gospodarcza jest faktycznie wykonywana, w szczególności w lokalu, poza lokalem przedsiębiorstwa lub w pojeździe wykorzystywanym do świadczenia usług transportu pasażerskiego. Zwrot w tym terminie nie przysługuje za okres rozliczeniowy:

- w którym naruszenie tego obowiązku zostało stwierdzone oraz za 6 kolejnych okresów rozliczeniowych następujących po tym okresie rozliczeniowym,
- za który podatnik wykazał zwrot różnicy podatku.

Wątpliwości Czytelnika dotyczą ustalenia, czy spółka jest uprawniona do uzyskania zwrotu różnicy podatku w terminie 25 dni na rachunek bankowy, jeżeli płatność została dokonana na rachunek depozytowy notariusza, który następnie przekazał środki na rachunek bankowy kontrahenta (sprzedającego) wskazany na fakturze.

W pierwszej kolejności należy wyjaśnić, że zgodnie z art. 108 § 1 i 2 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. Prawo o notariacie (Dz. U. z 2022 r. poz. 1799 ze zm.) notariusz w związku z dokonywaną w jego kancelarii czynnością ma prawo przyjąć na przechowanie, w celu wydania ich osobie wskazanej przy złożeniu lub jej następcy prawnemu, papiery wartościowe albo pieniądze w walucie polskiej lub obcej. Dla udokumentowania tych czynności notariusz prowadzi specjalne konto bankowe. Z przyjęcia depozytu notariusz spisuje protokół, w którym wymienia datę przyjęcia, ustala tożsamość osoby składającej, datę mającego nastąpić wydania oraz imię, nazwisko i miejsce zamieszkania osoby odbierającej depozyt. Wydanie depozytu następuje za pokwitowaniem.

Z kolei, jak wyżej wskazano, jednym z warunków otrzymania zwrotu różnicy podatku VAT w terminie 25 dni, licząc od dnia złożenia rozliczenia, **jest dokonanie zapłaty za faktury dokumentujące kwoty należności, w całości za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju albo rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, wskazanego w zgłoszeniu identyfikacyjnym**, o którym mowa w odrębnych przepisach.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 11 lipca 2023 r., nr 0112-KDIL1-1.4012.236.2023.2.HW wyjaśnił m.in., że: *„(…) wszystkie wskazane w art. 87 ust. 6 ustawy warunki muszą być spełnione jednocześnie. Sam fakt posiadania faktur z wykazaną całą wartością sprzedaży nie spełnia wymaganego warunku.* ***Elementem obowiązkowym jest całkowita zapłata należności wynikającej z faktury w sposób określony w art. 87 ust. 6 pkt 1 lit. a) ustawy. W sytuacji, gdy płatność nie jest dokonywana w całości i/lub w inny sposób, nie przysługuje prawo do wystąpienia o zwrot w terminie 25 dni*** (podkreślenie redakcji) *(…)”.* W rozpatrywanej sprawie organ podatkowy powołując się na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 listopada 2015 r., sygn. akt I FSK 1292/14 ostatecznie uznał, że:

„(…) Wnioskodawca nie ma/nie będzie miał prawa do ubiegania się o zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w terminie 25 dni, jeżeli w ramach rozliczeń z dystrybutorami pojazdów samochodowych Spółka stosuje kompensatę albo obciążenie salda pożyczkowego, które Spółka posiada u dystrybutora (Spółka posiada umowę pożyczki z spółką z grupy kapitałowej, do której należy dystrybutor) oraz, gdy stosuje mechanizm potrąceń

przy transakcjach z klientami (dla uproszczenia rozliczeń stosuje kompensatę), gdy Spółka odkupuje od klienta dotychczas posiadany przez klienta samochód i sprzedaje klientowi nowy (cena sprzedaży samochodu klienta jest potrącana z ceną sprzedaży samochodu przez Spółkę), gdyż nie jest/nie zostanie spełniony warunek określony w art. 87 ust. 6 pkt 1 lit. a) ustawy, tj. zapłata całości należności wynikających z faktur nie nastąpi w sposób, o którym mowa w tym przepisie, pomimo spełnienia innych warunków wynikających z art. 87 ust. 6 ustawy (…)".

Zdaniem redakcji w analizowanym przypadku, jeżeli strony transakcji ustaliły, że płatność za nieruchomość ma być dokonana na rachunek depozytowy notariusza (a nie bezpośrednio na rachunek bankowy kontrahenta – sprzedawcy), który następnie przekaże środki na rachunek bankowy kontrahenta (sprzedającego) wskazany na fakturze, to nie wyłącza to prawa podatnika do ubiegania się o zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w terminie 25 dni. Ustawodawca wskazuje bowiem na kwoty należności, które zostały w całości zapłacone za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika, czyli ubiegającego się o zwrot (nabywcy). Zatem, zdaniem redakcji, zwrot taki będzie przysługiwał o ile zostaną spełnione pozostałe warunki wskazane w art. 87 ust. 6 ustawy o VAT (w tym m.in. podatnik złoży w urzędzie skarbowym, nie później niż w dniu złożenia deklaracji, potwierdzenie zapłaty należności). W powyższej sprawie chodzi jedynie o bezpieczeństwo transakcji poprzez przyjęcie depozytu, natomiast warunek zapłaty za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika zostaje spełniony. Zaznaczamy, że jest to stanowisko naszej redakcji i nie wiadomo, czy podobnie uzna właściwy dla podatnika organ podatkowy.

Należy również wspomnieć w tym zakresie bardzo restrykcyjny wyrok NSA z dnia 27 listopada 2014 r., sygn. akt I FSK 1770/13, w którym Sąd uznał, że zapłata za fakturę, która została dokonana z rachunku depozytowego notariusza, a nie rachunku bankowego podatnika, nie spełnia warunków do otrzymania zwrotu VAT w przyspieszonym terminie.

2. Czy termin zwrotu na rachunek VAT może zostać przedłużony?

Jestem czynnym podatnikiem VAT. W pliku JPK_V7M za styczeń 2024 r. wykazałem zwrot na rachunek VAT w terminie 25 dni. Czy termin zwrotu na rachunek VAT może zostać przedłużony przez urząd skarbowy? Jeżeli uzyskam taki zwrot, to czy mogę ubiegać się o przekazanie tych środków z rachunku VAT na rachunek bankowy? W jakim terminie środki te zostaną przekazane?

Zgodnie z art. 87 ust. 6a ustawy o VAT na wniosek podatnika, zawarty w złożonej deklaracji podatkowej, urząd skarbowy jest obowiązany dokonać zwrotu różnicy podatku na rachunek VAT podatnika w przyspieszonym terminie, tj. 25 dni, licząc od dnia złożenia rozliczenia. Ten sposób zwrotu VAT nie wymaga spełnienia żadnych dodatkowych warunków. Wystarczy, że podatnik w pliku JPK_V7M w części deklaracyjnej uzupełni pola P_54 i P_55. Co ważne termin zwrotu nie podlega przedłużeniu w przypadku weryfikowania jego zasadności przez organ podatkowy. W objaśnieniach podatkowych MF z dnia 29 czerwca 2018 r. w sprawie stosowania mechanizmu podzielonej płatności (MPP) czytamy: *„(…) 25 dniowy termin na dokonanie zwrotu* (przypis redakcji: na rachunek VAT) *jest terminem maksymalnym, który nie będzie mógł być przedłużony przez naczelnika urzędu skarbowego. (…) Zwrot różnicy podatku na rachunek VAT nie jest uzależniony od tego, czy faktury, z których wynika wykazany podatek naliczony, zostały zapłacone z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, czy też nie (…)".*

Natomiast kwestia przekazania środków zgromadzonych na rachunku VAT na rachunek bankowy została uregulowana w przepisach art. 108b ustawy o VAT. Zatem w przypadku wystąpienia kumulacji środków zgromadzonych na rachunku VAT podatnik ma prawo do wystąpienia z pisemnym wnioskiem do właściwego naczelnika urzędu skarbowego o dokonanie przelewu środków zgromadzonych na rachunku VAT na wskazany przez niego rachunek bankowy albo rachunek w SKOK, dla których prowadzony jest ten rachunek. Organ podatkowy ma 60 dni na wyrażenie zgody w sprawie uwolnienia środków z rachunku VAT. Przy czym MF w odpowiedzi na interpelację poselską nr PT8.054.3.2021 z dnia 9 grudnia 2021 r., wyjaśnił: *„(...) W praktyce rozpatrywanie wniosków o wyrażenie zgody na przesłanie środków z rachunku VAT na rachunek rozliczeniowy trwa kilkanaście dni. (…) organy podatkowe działają sprawnie i skracają czas swoich działań do absolutnego minimum. Nie ma zatem mowy o zamrażaniu środków na rachunku VAT na co najmniej 60 dni (...)”.*

Wyrażenie zgody na uwolnienie środków z rachunku VAT następuje w formie postanowienia, w którym określona jest wysokość środków, jaka ma zostać przekazana. Na postanowienie to służy zażalenie. Następnie informację o postanowieniu organ przekazuje, przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego albo z użyciem środków komunikacji elektronicznej, bankowi lub SKOK-owi, który prowadzi rachunek VAT wskazany we wniosku. Przekazanie tych środków – zgodnie ze wskazaną przez naczelnika urzędu skarbowego informacją – następuje niezwłocznie, o czym stanowi art. 62c ust. 12 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2023 r. poz. 2488 ze zm.).

Należy mieć również na uwadze, że naczelnik urzędu skarbowego odmawia, w drodze decyzji, wydania zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT w przypadku:

1) posiadania przez podatnika zaległości z tytułu podatków i należności, o których mowa w art. 62b ust. 2 pkt 2 lit. a) ww. ustawy Prawo bankowe – w wysokości odpowiadającej tej zaległości wraz z odsetkami za zwłokę, według stanu na dzień wydania decyzji;
2) gdy zachodzi uzasadniona obawa, że:
   a) zobowiązanie podatkowe z tytułu podatków i należności, o których mowa w art. 62b ust. 2 pkt 2 lit. a) ww. ustawy Prawo bankowe, nie zostanie wykonane, w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań podatkowych lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję zobowiązań podatkowych, lub
   b) wystąpi zaległość podatkowa z tytułu podatków i należności, o których mowa w art. 62b ust. 2 pkt 2 lit. a) ww. ustawy Prawo bankowe, lub zostanie ustalone dodatkowe zobowiązanie podatkowe.

Jednocześnie naczelnik urzędu skarbowego nie odmawia, w drodze decyzji, wydania zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT, jeżeli zaległości podatkowe zostały objęte decyzją wydaną na podstawie art. 67a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.), tj. decyzją o ich odroczeniu lub rozłożeniu na raty.

Czytelnik musi mieć również na uwadze, że organ podatkowy może odmówić, w drodze decyzji, wydania zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT w przypadku okoliczności wskazanych w art. 108b ust. 5 ustawy o VAT.

V. DOKUMENTY UMOŻLIWIAJĄCE SKORZYSTANIE Z PRAWA DO ODLICZENIA PODATKU VAT

1. Prawo do odliczania podatku naliczonego – regulacje ustawowe

Zgodnie z ogólną zasadą określoną w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w takim zakresie, w jakim nabywane towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

Jeżeli zatem podatnik dokonuje zakupu towaru czy usługi, powinien określić, czy i w jakim zakresie zakup ten będzie służył działalności opodatkowanej podatkiem VAT.

Podstawą do odliczenia podatku naliczonego są faktury dokumentujące zakupy towarów lub usług, zaś kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług lub fakturach potwierdzających dokonanie przedpłaty (zaliczki, zadatku, raty), jeżeli wiązały się one z powstaniem obowiązku podatkowego (art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a) i b) ustawy). Ponadto należy mieć na uwadze, że wystawiona faktura powinna potwierdzać rzeczywiste zdarzenie gospodarcze.

Z kolei warunkiem odliczenia podatku naliczonego jest powstanie po stronie sprzedawcy obowiązku podatkowego od danej czynności oraz posiadanie przez nabywcę faktury dokumentującej zakup.

Podstawowy termin odliczenia podatku VAT określony został w art. 86 ust. 10 ustawy o VAT, zgodnie z którym prawo do odliczenia powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy.

W art. 86 ust. 10b ustawy o VAT zastrzeżono natomiast, że odliczenia można dokonać nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzyma fakturę lub dokument celny.

Ustawodawca umożliwił również późniejsze skorzystanie z prawa do odliczenia VAT naliczonego. Regulacje te zawarte są odpowiednio w art. 86 ust. 11 oraz ust. 13 ustawy o VAT.

2. Szczególne rodzaje dokumentów uprawniających do odliczenia VAT

2.1. Akt notarialny

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w nieprawomocnym wyroku z dnia 10 stycznia 2023 r., sygn. akt I SA/Bd 592/22 uznał, że:

Sam brak wystawienia faktury nie stoi na przeszkodzie do skorzystania przez podatnika z prawa do odliczenia podatku, jeżeli inne dokumenty (tu: akt notarialny) potwierdzają zawarcie transakcji i określają jej warunki.

więcej Na ten temat pisaliśmy w „Poradniku VAT” nr 6 z 2023 r.

Rozstrzygana przez Sąd sprawa dotyczyła prawa do odliczenia VAT naliczonego w odniesieniu do transakcji nabycia nieruchomości (tj. gruntu przeznaczonego pod zabudowę jednorodzinną oraz budowę dróg

wewnętrznych) udokumentowanej aktem notarialnym w sytuacji, gdy sprzedawca odmawia wystawienia faktury.

W ocenie Sądu podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego wykazanego w umowie sprzedaży sporządzonej w formie aktu notarialnego pomimo braku faktury dokumentującej przedmiotową transakcję. Sąd podkreślił, że spełnione zostały materialne przesłanki odliczenia, bowiem z aktu notarialnego wynikają wszelkie informacje potwierdzające ten fakt oraz niezbędne informacje dotyczące kwoty brutto, netto oraz podatku VAT.

2.2. Umowa kupna-sprzedaży

TSUE w wyroku z dnia 29 września 2022 r., w sprawie C-235/21 orzekł, że:

Umowę zbycia i leasingu zwrotnego, po zawarciu której strony nie wystawiły faktury, można uznać za fakturę w rozumieniu tego przepisu, w przypadku gdy umowa ta zawiera wszystkie informacje niezbędne do tego, by organ podatkowy państwa członkowskiego mógł ustalić, czy materialne przesłanki prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej zostały w danym wypadku spełnione, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

Rozpatrywana przez TSUE sprawa dotyczyła słoweńskiego przedsiębiorcy, ale ma również znaczenie dla polskich podatników. Jak wynika z treści wyroku bank zawarł ze spółką umowę zbycia i leasingu zwrotnego. Spółka planowała wznieść nowe budynki na posiadanej przez siebie nieruchomości. Zgodnie z zawartą umową Raiffeisen Leasing zobowiązał się do nabycia gruntu za pewną cenę, natomiast spółka do płacenia Raiffeisen Leasing miesięcznych rat leasingowych aż do pełnej spłaty wartości gruntu i budynków, które miały zostać wzniesione.

W umowie została wykazana kwota podatku od towarów i usług. Nie została jednak z tego tytułu wystawiona faktura, w związku z czym nie zapłacono podatku VAT. Natomiast, zdaniem spółki, umowa stanowiła fakturę w związku z czym spółka uznała, że ma prawo do odliczenia podatku VAT. Słoweński organ podatkowy oddalił wniosek spółki o odliczenie VAT z tytułu wspomnianej umowy.

TSUE wyjaśnił m.in., że: *„(...) podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, by prawo do odliczenia naliczonego VAT zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymagań formalnych. W konsekwencji, jeżeli organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że spełnione są przesłanki materialne, to nie mogą one wprowadzać w odniesieniu do przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku dodatkowych warunków, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa (...)”.*

Dodatkowo TSUE odniósł się do braku określenia stawki VAT w danej umowie. W tym zakresie czytamy: *„(...) umowa zbycia i leasingu zwrotnego wskazywała wprawdzie kwotę VAT, ale nie określała stawki tego podatku, do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy stawkę tę można było jednak z tej umowy wywieść (...)”.*

Takie też stanowisko zaprezentował Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, który w nieprawomocnym wyroku z dnia 8 grudnia 2023 r., sygn. akt III SA/Wa 1473/23 wywiódł niżej przytoczoną tezę:

„(…) ***Przepis art. 106e ust. 1 u.p.t.u. nic nie mówi o tytule dokumentu opisującego zdarzenie gospodarcze. Wobec niesporności zaistnienia zdarzenia gospodarczego podlegającego opodatkowaniu VAT oraz przejścia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel spełnione są przesłanki do odliczenia podatku naliczonego wykazanego w dokumencie umowy kupna-sprzedaży nieruchomości. Nazwanie tego dokumentu umową a nie fakturą VAT nie ma wpływu na prawo do odliczenia podatku naliczonego. Wobec faktycznej niemożności doprowadzenia do wystawienia faktury przez sprzedającego można odliczyć podatek VAT naliczony w niespornej umowie.***

(…) Skoro wedle poglądu TSUE wyrażonego w wyroku z 29 września 2022 r. w sprawie Raiffeisen Leasing, C-235/21, umowę leasingową można uznać za fakturę VAT w sytuacji istnienia sporu co do opodatkowania, to tym bardziej umowę (kupna-sprzedaży nieruchomości) z wykazanym w niej podatkiem można uznać za fakturę VAT uprawniającą do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli w jej tle nie ma żadnego sporu co do materialnoprawnych aspektów opodatkowania transakcji zbycia nieruchomości podatkiem od towarów i usług *(…)”.*

Przedmiotem sporu było rozstrzygnięcie, czy umowa kupna-sprzedaży nieruchomości może być potraktowana jak faktura uprawniająca do odliczenia podatku naliczonego w niej wykazanego.

WSA w Warszawie zaznaczył, że przy interpretacji przepisów art. 86 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 lit. a) ustawy o VAT nie można pominąć przepisów dyrektywy w sprawie VAT oraz ich wykładni dokonanej przez TSUE. Podkreślono, że odliczenie podatku naliczonego wymaga spełnienia materialnych i formalnych przesłanek, uregulowanych odpowiednio w art. 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT. W odniesieniu do przesłanek materialnych – jak wskazano art. 168 lit. a) dyrektywy stanowi, że w celu skorzystania z omawianego prawa, dany podmiot musi być podatnikiem w rozumieniu tejże dyrektywy, oraz towary i usługi, które mają być podstawą tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, oraz powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu. W zakresie spełnienia przesłanek formalnych dotyczących tego prawa wskazano, że z art. 178 lit. a) ww. dyrektywy wynika, że jego wykonanie jest uzależnione od posiadania faktury sporządzonej zgodnie z art. 226 tej dyrektywy.

Sąd w swoim wyroku powołał się również na orzeczenia TSUE, z których wynika, że podstawowa zasada neutralności wymaga, by prawo do odliczenia naliczonego VAT zostało przyznane w razie spełnienia podstawowych wymagań, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymagań formalnych. W tym zakresie, jak czytamy: *„(…) Przy realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego, mając na względzie zasadę neutralności podatku VAT, wskazać należy na prymat warunków materialnoprawnych nad wymogami formalnymi. Ograniczenie prawa do odliczenia, o którym mowa w art. 86 ust. 1 u.p.t.u. gdyby podatnik naruszył wymogi formalne, wynikające z przepisów tej ustawy, może wystąpić wówczas gdy te naruszenia uniemożliwiają dostarczenie dowodów na spełnienie wymagań materialnych do przyznania prawa do odliczenia. Nie może natomiast stanowić dodatkowej sankcji w sytuacji gdy organy nie negują wystąpienia transakcji opodatkowanych u kontrahentów*

podatnika, ani nie stawiają podatnikowi zarzutów uczestniczenia w oszustwie, czy nadużyciu prawa. W takim przypadku doszłoby także do naruszenia zasady proporcjonalności i neutralności systemu VAT (…)".

Przenosząc powyższe na grunt rozpatrywanej sprawy Sąd podkreślił, że na podstawie opisanego stanu faktycznego nie ulega wątpliwości, że doszło do realnego zdarzenia gospodarczego (sprzedaży nieruchomości), w wyniku którego skarżący nabył prawo do rozporządzania nieruchomością i z tego prawa swobodnie korzysta w ramach swojej opodatkowanej działalności gospodarczej. Nie ulega także wątpliwości, że transakcja podlega opodatkowaniu. W formie aktu notarialnego (a więc w dwóch egzemplarzach) została zawarta umowa kupna-sprzedaży nieruchomości. Sprzedający podpisał umowę, a jej egzemplarz trafił do obrotu prawnego i do rąk strony skarżącej. W umowie wykazano m.in. kwotę podatku VAT, zaś cenę towaru zapłacono. Zwrócono uwagę, że nie ma żadnych informacji, aby istniał jakikolwiek spór kontrahentów co do treści lub wykonania umowy. Jednakże z uwagi na nierzetelność sprzedających nie wystawiono faktury po realizacji umowy kupna-sprzedaży.

Dla Prenumeratorów GOFIN

Baza orzeczeń wydawanych m.in. przez sądy administracyjne dostępna w serwisie *www.orzecznictwo.gofin.pl*

W opinii Sądu, organ nie ma racji wywodząc, że podatnikowi nie przysługuje prawo do obniżenia VAT naliczonego i wykazanego w treści umowy kupna-sprzedaży, bowiem (zdaniem organu) wyraźne oznaczenie umowy sprzedaży jako „umowy" powoduje, że nie można przypisać jej waloru faktury w rozumieniu ustawy o VAT.

Jak czytamy: *„(…) Przepis art. 106e ust. 1 u.p.t.u. nic nie mówi o tytule dokumentu opisującego zdarzenie gospodarcze. Brak posłużenia się w dokumencie nazwą »faktura« nie dyskwalifikuje uznania go za dokument stanowiący podstawę do odliczenia podatku naliczonego. Wyraz »faktura« nie musi występować w treści dokumentu, aby dokument spełnił prawne warunki traktowania go jako fakturę. Ważna jest treść dokumentu, a nie jego tytuł, nazwa. Posłużenie się w dokumencie nazwą inną niż »faktura«, także nie stanowi przesłanki do dyskwalifikacji dokumentu jako faktury w rozumieniu u.p.t.u (…)".*

Powyższe, jak podkreślono znajduje potwierdzenie w wyroku TSUE z dnia 29 września 2022 r., w sprawie C-235/21.

Ostatecznie stwierdzono, że: *„(…) organ naruszył art. 86 ust. 1, ust. 2 pkt 1 w związku z art. 86 ust. 10 u.p.t.u. przyjmując, że umowa kupna-sprzedaży nieruchomości z wykazanym w niej podatkiem VAT, dokumentująca nabycie nieruchomości nie daje nabywcy prawa do odliczenia podatku naliczonego, gdy z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że spełnione zostały materialne przesłanki prawa do odliczenia podatku naliczonego (…)".*

VI. KONSEKWENCJE W VAT WNIESIENIA APORTU PRZEZ JST – ODPOWIEDŹ NA INTERPELACJĘ POSELSKĄ

Czynność wniesienia aportu do spółki, zgodnie z przepisami ustawy o VAT oraz regulacjami dyrektywy w sprawie VAT, podlega opodatkowaniu podatkiem VAT na zasadach ogólnych. Zasadniczo wniesienie aportu na gruncie przepisów dotyczących VAT traktowane jest – w zależności od przedmiotu tego aportu – jako odpłatna dostawa towarów lub odpłatne świadczenie usług.

Takiego wyjaśnienia udzielił Minister Finansów w odpowiedzi z dnia 29 stycznia 2024 r., nr PT1.054.1.2024.PSG.17 na interpelację poselską nr 746 w sprawie opodatkowania czynności przeniesienia własności mienia pomiędzy jednostką samorządu terytorialnego (JST) a jej spółką komunalną.

MF zwrócił uwagę, że objęcie prawa krajowego w zakresie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej obowiązkiem harmonizacji z prawem unijnym (w szczególności dyrektywy w sprawie VAT) powoduje, iż Polska, podobnie jak inne państwa członkowskie UE, nie posiada nieograniczonej swobody kreowania własnych rozwiązań w tym przedmiocie. W konsekwencji polskie przepisy dotyczące VAT powinny być zgodne z unijnymi przepisami prawa dotyczącymi podatku od wartości dodanej. Dotyczy to m.in. zakresu czynności podlegających opodatkowaniu, jak również zwolnień od podatku.

W kontekście poruszonego przez autora interpelacji zagadnienia, MF zauważył, że organy podatkowe w swoich rozstrzygnięciach, co do zasady, prezentują jednolite stanowisko, uznając, że transakcje przeniesienia własności mienia przez JST w formie wniesienia wkładu niepieniężnego (aportu) do spółek komunalnych spełniają przesłanki do uznania ich za czynności podlegające opodatkowaniu VAT w świetle art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT. Czynności te, wykonywane na podstawie umów cywilnoprawnych, mają charakter działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, a JST występują w roli podatnika w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o VAT. Tym samym, w opinii MF, nie znajdzie w takich sytuacjach zastosowania art. 15 ust. 6 ustawy o VAT wyłączający z grona podatników organy władzy publicznej.

Odnosząc się do przywołanego w interpelacji wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 22 listopada 2023 r., sygn. akt I SA/Gd 682/23, resort finansów podkreślił, że wyrok ten jest nieprawomocny – został zaskarżony i będzie w przyszłości przedmiotem orzekania Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Przedmiotem sporu w ww. wyroku była wykładnia art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, zgodnie z którym nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Zwrócono także uwagę, że w omawianej kwestii istnieją również odmienne rozstrzygnięcia sądów. Przykładowo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wlkp. w wyroku z dnia 5 września 2023 r., sygn. akt I SA/Go 150/23 (orzeczenie nieprawomocne), stwierdził, że wykonywanie przez spółkę zależną od gminy (poprzez większościowy udział w kapitale zakładowym spółki) zadań tej gminy nie wyłącza automatycznie takiej działalności z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy o VAT.

W konsekwencji WSA uznał, że przy czynności wniesienia aportem nieruchomości do spółki gmina wystąpi w charakterze podatnika w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o VAT.

Ostatecznie uznano, że:

„(…) W kontekście zadanych przez Pana posła pytań uprzejmie informuję, że ewentualne działania dotyczące jednolitego traktowania czynności w obszarze będącym przedmiotem interpelacji będą rozważane po analizie wyroków NSA, które zapadną w związku ze złożonymi kasacjami od wyroków WSA, w sprawach traktowania aportów wnoszonych przez JST do utworzonych przez nie spółek komunalnych (…)”.

VII. RELACJA Z DYŻURU TELEFONICZNEGO

1. Dobrowolne stosowanie MPP przez nabywcę

Otrzymaliśmy fakturę z oznaczeniem MPP. Faktura została wystawiona na kwotę 18.000 zł i dotyczy wynajmu pomieszczeń, który nie jest czynnością wymienioną w załączniku nr 15 do ustawy o VAT. Czy w związku z tym mamy obowiązek dokonania płatności w MPP?

W myśl art. 108a ust. 1a ustawy o VAT przy dokonywaniu płatności za nabyte towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy, udokumentowane fakturą, w której kwota należności ogółem przekracza kwotę 15.000 zł lub jej równowartość wyrażoną w walucie obcej, podatnicy są obowiązani zastosować mechanizm podzielonej płatności.

Zatem nabywca towarów/usług obligatoryjnie stosuje MPP, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- transakcja dotyczy towarów lub usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT (nawet jeżeli jedna pozycja na fakturze dotyczy towarów lub usług wrażliwych określonych w tym załączniku),
- kwota należności brutto wykazana na fakturze dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług przekracza 15.000 zł lub jej równowartość wyrażoną w walucie obcej,
- jest dokonywana na rzecz podatnika.

Warto pamiętać, że nabywca (podatnik VAT czynny, zwolniony podmiotowo lub przedmiotowo z VAT) dokonując płatności za nabyte towary/usługi, których sprzedaż udokumentowana jest fakturą powinien w pierwszej kolejności ustalić, czy ma obowiązek zastosować MPP, kierując się kryteriami kwotowymi i przedmiotowymi dostawy.

W sytuacji opisanej w pytaniu dokonana transakcja nie spełnia wszystkich wymogów obligatoryjnego stosowania MPP. Wynajem pomieszczeń nie mieści się bowiem wśród usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy, co oznacza, że nawet jeśli kwota należności brutto na fakturze przekracza 15.000 zł, to nabywca nie ma obowiązku zastosowania MPP przy regulowaniu należności za tę usługę.

Jeżeli dana transakcja nie spełnia warunków dla zastosowania obligatoryjnego MPP (np. wartość faktury jest poniżej 15.000 zł lub nie dotyczy ona towarów/usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy), to transakcja taka podlega rozliczaniu na ogólnych zasadach. W zakresie takich transakcji nabywca może ale nie musi zastosować mechanizmu podzielonej płatności. Dotyczy to oczywiście faktur z wykazaną kwotą podatku VAT.

Oznaczenie MPP na fakturze jest dla nabywcy informacją, że dana faktura powinna zostać zapłacona w ramach podzielonej płatności. Powyższego oznaczenia nie zamieszcza się na fakturach w przypadku dobrowolnego MPP. W praktyce zdarza się, że sprzedawcy towarów i usług podlegających opodatkowaniu VAT wszystkie dokonywane transakcje dokumentują fakturami oznaczonymi „mechanizm podzielonej płatności", niezależnie od tego, czy w świetle obowiązujących przepisów transakcje te podlegają obowiązkowemu MPP, czy też nie.

Nie jest jednak sankcjonowane umieszczenie na fakturze adnotacji „mechanizm podzielonej płatności" mimo braku takiego obowiązku. Jeżeli nabywca otrzyma taką fakturę, to nie ma obowiązku uregulowania jej w MPP.

Reasumując, nabywca, który otrzymał fakturę z oznaczeniem MPP dokumentującą transakcję, która nie podlega obowiązkowemu mechanizmowi podzielonej płatności,

nie ma obowiązku regulowania jej w MPP. Nabywca może jednak dobrowolnie dokonać zapłaty z zastosowaniem tego mechanizmu.

2. Faktura zakupu bez prawa do odliczenia VAT

Czy transakcje dotyczące zakupów zwolnionych z VAT oraz niepodlegających VAT należy ujmować w JPK_VAT z deklaracją?

Stosownie do art. 109 ust. 3 ustawy o VAT podatnicy, z wyjątkiem podatników wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 oraz podatników, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 lub 9, są obowiązani prowadzić ewidencję zawierającą dane pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku i sporządzenie informacji podsumowującej, w szczególności dane dotyczące m.in.:

- kwoty podatku naliczonego obniżającego kwotę podatku należnego, w tym korekty podatku naliczonego;
- kontrahentów;
- dowodów sprzedaży i zakupów.

Ponadto z objaśnień co do sposobu wypełniania deklaracji oraz danych w ewidencji, które stanowią załącznik do rozporządzenia w sprawie JPK_VAT z deklaracją wynika, iż podatnik wykazuje w ewidencji dane pozwalające na rozliczenie podatku naliczonego tylko w takim zakresie, w jakim przysługuje mu prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego lub zwrot podatku naliczonego, na zasadach określonych w przepisach art. 86–92 ustawy, z uwzględnieniem przepisów wykonawczych, w danym okresie rozliczeniowym.

Jak wynika zatem z powyższego celem ewidencji zakupu jest wykazanie kwot podatku naliczonego, które podatnik może odliczyć od podatku należnego. **Nie ma obowiązku ewidencjonowania zakupów zwolnionych od podatku, zakupów dokonanych u podmiotów zwolnionych od podatku oraz innych zakupów, w stosunku do których nie przysługuje mu prawo do odliczenia podatku naliczonego. Zatem, zakupów takich podatnik nie musi wykazywać w strukturze ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M/JPK_V7K.**

3. Moment powstania obowiązku podatkowego przy leasingu finansowym

Czynny podatnik VAT w lutym 2024 r. podpisał umowę leasingu finansowego. Również w lutym miało miejsce wydanie leasingobiorcy przedmiotu leasingu. Kiedy powstał obowiązek podatkowy z tego tytułu i do kiedy najpóźniej należy wystawić fakturę?

Na gruncie przepisów ustawy o VAT wydanie towaru leasingobiorcy na podstawie umowy leasingu kapitałowego (finansowego) uznawane jest za dostawę towaru. Zgodnie bowiem z art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT przez dostawę towarów rozumie się wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione. Chodzi tu

o umowy, w wyniku których, zgodnie z przepisami o podatku dochodowym, odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający oraz umowy leasingu w rozumieniu tych przepisów, których przedmiotami są grunty.

Obowiązek podatkowy przy leasingu kapitałowym powstaje na zasadach ogólnych, czyli z chwilą wydania towaru, a jeżeli wcześniej podatnik otrzyma całość lub część zapłaty – z chwilą jej otrzymania.

Fakturę dokumentującą tę transakcję zasadniczo należy wystawić nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru albo otrzymano całość lub część zapłaty.

Reasumując, w przypadku wydania w lutym 2024 r. towaru na podstawie zawartej umowy leasingu finansowego obowiązek podatkowy w VAT powstał w lutym br. (tj. z chwilą wydania przedmiotu leasingu). Fakturę należy wystawić najpóźniej 15 marca 2024 r.

4. Dokumentowanie usług świadczonych przez biuro rachunkowe

Czy biuro rachunkowe, które korzysta ze zwolnienia podmiotowego z VAT z tytułu świadczonych przez siebie usług powinno wystawiać rachunek czy fakturę?

Podatnik, co do zasady, nie jest zobowiązany do wystawienia faktury w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3. Należy jednak pamiętać, że ma on obowiązek jej wystawienia, jeżeli zażąda tego nabywca towaru lub usługi, a żądanie zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty (art. 106b ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT).

W przypadku zgłoszenia takiego żądania, podatnik nie ma zatem możliwości wyboru sposobu udokumentowania sprzedaży, konieczne jest w takim przypadku wystawienie faktury.

Zasadniczo elementy, jakie powinna zawierać faktura określone zostały szczegółowo w art. 106e ustawy o VAT. W niektórych sytuacjach faktury mogą zawierać węższy zakres danych niż określony w tym przepisie. Przypadki, w których faktury nie muszą zawierać wszystkich elementów określone są w rozporządzeniu w sprawie wystawiania faktur.

Faktura dokumentująca dostawę towarów lub świadczenie usług zwolnionych od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT – jak wskazano w przepisie § 3 pkt 3 rozporządzenia w sprawie wystawiania faktur – powinna zawierać następujące elementy:

- datę wystawienia i kolejny numer,
- imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy,
- nazwę (rodzaj) towaru lub usługi,
- miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług,
- cenę jednostkową towaru lub usługi,
- kwotę należności ogółem.

Reasumując, biuro rachunkowe korzystające ze zwolnienia podmiotowego z VAT, co do zasady, nie musi wystawiać faktur dokumentujących wykonywane usługi. Na żądanie nabywcy musi jednak wystawić fakturę, wskazując w niej elementy wymienione w § 3 pkt 3 rozporządzenia w sprawie wystawiania faktur.

5. Wcześniejsza zapłata zobowiązania w VAT

Jestem czynnym podatnikiem rozliczającym VAT za okresy miesięczne. W kwietniu 2024 r. chciałbym na kilkanaście dni przed ustawowym terminem uregulować zobowiązanie w podatku VAT za marzec 2024 r. i skorzystać z prawa do zastosowania skonta. W jaki sposób należy wyliczyć skonto?

Ustawodawca w przepisach ustawy o VAT wprowadził możliwość obniżenia kwoty zobowiązania podatkowego w podatku VAT, jeżeli podatnik dokona zapłaty całości zobowiązania jednorazowo z rachunku VAT przed terminem jego zapłaty. Kwota, o jaką można zmniejszyć zobowiązanie podatkowe uzależniona jest m.in. od wysokości zobowiązania podlegającego wpłacie oraz od daty wcześniejszej zapłaty i wyliczana jest według wzoru określonego w art. 108d ust. 1 ustawy o VAT.

Zatem, jeżeli przykładowo Czytelnik zobowiązanie podatkowe wynikające z JPK_V7M za marzec 2024 r. w wysokości 21.700 zł ureguluje w dniu 8 kwietnia 2024 r., to wówczas skonto wyniesie 59 zł.

Kalkulator kwoty zmniejszającej zobowiązanie podatkowe przy zapłacie z rachunku VAT (art. 108d ustawy o VAT) - SPLIT PAYMENT

dział: Kalkulatory w podatku VAT

Kalkulator kwoty zmniejszającej zobowiązanie podatkowe przy zapłacie z rachunku VAT (art. 108d ustawy o VAT) - SPLIT PAYMENT	
Okres rozliczeniowy, którego dotyczy zobowiązanie:	Marzec 2024
Kwota zobowiązania podatkowego:	21 700,00 zł
Data zapłaty zobowiązania:	08.04.2024, poniedziałek
Termin płatności podatku VAT:	25.04.2024, czwartek
Kwota zmniejszająca zobowiązanie podatkowe:	59 zł

Wyliczoną w ten sposób kwotę, o którą obniża się kwotę zobowiązania podatkowego zaokrągla się do pełnych złotych, stosując w tym zakresie art. 63 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.). Oznacza to, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych.

Dla Prenumeratorów GOFIN

Kalkulator kwoty zmniejszającej zobowiązanie podatkowe dostępny w serwisie *www.kalkulatory.gofin.pl*

Reasumując, podatnik ma możliwość obniżenia kwoty zobowiązania podatkowego w podatku VAT, jeżeli dokona zapłaty całości zobowiązania jednorazowo z rachunku VAT przed terminem jego zapłaty. Kwota, o jaką może zmniejszyć zobowiązanie podatkowe, wyliczana jest według wzoru określonego w art. 108d ust. 1 ustawy o VAT. Decydując się na zastosowanie skonta w strukturze części deklaracyjnej pliku JPK_V7M za luty podatnik musi zaznaczyć pole P_67 (bez wskazywania obniżonej kwoty zobowiązania).

Podstawowe akty prawne, na których oparto wyjaśnienia udzielane w niniejszym dziale to:

- *rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 listopada 2023 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. poz. 2605), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie zwolnień";*
- *rozporządzenie Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z dnia 12 września 2021 r. w sprawie wymagań technicznych dla kas rejestrujących (Dz. U. poz. 1759 ze zm.), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie wymagań technicznych";*
- *rozporządzenie Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z dnia 12 września 2021 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące z elektronicznym zapisem kopii (Dz. U. poz. 1753), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie kryteriów i warunków technicznych kas";*
- *rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 maja 2020 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania (Dz. U. z 2023 r. poz. 1849), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie kas w postaci oprogramowania";*
- *rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 maja 2020 r. w sprawie grup podatników lub rodzajów czynności, w odniesieniu do których możliwe jest używanie kas rejestrujących mających postać oprogramowania (Dz. U. z 2023 r. poz. 2268), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie podatników używających kasy w postaci oprogramowania";*
- *rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie odliczania lub zwrotu kwot wydanych na zakup kas rejestrujących oraz zwrotu tych kwot przez podatnika (Dz. U. poz. 820), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie odliczania";*
- *rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. z 2021 r. poz. 1625 ze zm.), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie kas".*

C. KASY REJESTRUJĄCE

VIII. KASY REJESTRUJĄCE W INTERPRETACJACH INDYWIDUALNYCH

1. Kasa fiskalna w żłobku

Działalność żłobka klasyfikowana jest w PKWiU w dziale 88.91 „Usługi pomocy społecznej bez zakwaterowania w zakresie opieki dziennej nad dziećmi". Tego rodzaju usługi nie zostały wymienione w wykazie czynności zwolnionych przedmiotowo z ewidencjonowania (tj. w poz. 30 załącznika do rozporządzenia w sprawie zwolnień).

Oznacza to, że jedynym zwolnieniem, które może przysługiwać bez względu na wartość sprzedaży jest zwolnienie określone w § 2 ust. 1 i poz. 37 załącznika do rozporządzenia. Ma ono zastosowanie, jeżeli świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną

czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem. Ponadto z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie musi wynikać, jakiej konkretnie czynności dotyczyła.

Wyżej wymienione zwolnienie – jak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 23 stycznia 2024 r., nr 0113-KDIPT-1-3.4012.622.2023.2.JM – będzie miało również zastosowanie w przypadku kompleksowego świadczenia usług opieki nad dziećmi wraz z usługą wyżywienia.

Wątpliwość podatnika dotyczyła bowiem możliwości korzystania ze zwolnienia z ewidencjonowania w kasie świadczenia usług wyżywienia na rzecz wychowanków żłobka.

Organ podatkowy w pierwszej kolejności uznał, że usługi wyżywienia na rzecz wychowanków żłobka należy uznać za usługi ściśle związane z usługami zapewnienia pobytu dzieciom w żłobku. Będą one miały bowiem charakter pomocniczy i będą niezbędne w stosunku do prowadzonej przez żłobek działalności opieki nad dziećmi, która stanowi świadczenie główne. Tym samym sprzedaż ww. usług należy dokumentować łącznie. W opinii organu oznacza to, że: *„(…) dla świadczonych usług pomocy społecznej bez zakwaterowania w zakresie opieki dziennej nad dziećmi, z wyłączeniem opieki nad dziećmi niepełnosprawnymi i usług wyżywienia PKWiU 88.91.11.0, w sytuacji, gdy będzie otrzymywała Pani w całości zapłatę za pośrednictwem banku, odpowiednio na wskazany rachunek bankowy, a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę będzie jednoznacznie wynikać, jakiej konkretnie czynności dotyczy, będzie miała Pani prawo korzystać ze zwolnienia w obowiązku ewidencjonowania tych usług przy zastosowaniu kasy rejestrującej na podstawie § 2 ust. 1 rozporządzenia w związku z poz. 37 załącznika do rozporządzenia nie dłużej niż do 31 grudnia 2024 r. (…)”.*

Dyrektor KIS odniósł się również do kwestii zastosowania zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej świadczenia usług wyżywienia na rzecz wychowanków żłobka, w przypadku gdy umowę o dostarczenie posiłku dla dziecka do żłobka zawiążą z firmą cateringową jego rodzice.

W takim przypadku – jak podkreślono – nie istnieje jawny lub dorozumiany stosunek prawny pomiędzy podatnikiem a rodzicami wychowanków żłobka. Wskazano, że podatnik nie będzie wykonywać usług wyżywienia na rzecz wychowanków żłobka w zamian za ekwiwalentne wynagrodzenie.

W konsekwencji uznano, że: *„(...) jeśli umowę o dostarczenie posiłku dla dziecka do żłobka zawiążą z firmą cateringową jego rodzice, a nie Pani to czynność wyżywienia wychowanków żłobka nie będzie stanowić u Pani czynności podlegających opodatkowaniu.*

Skoro zatem ta czynność nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT, to nie jest objęta, wynikającym z zapisu art. 111 ust. 1 ustawy, obowiązkiem ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej (…)”.

2. Sprzedaż energii na rzecz osób prywatnych

W myśl § 2 ust. 1 rozporządzenia, w danym roku podatkowym, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2024 r. bez względu na wartość sprzedaży i bez względu na to, czy podatnik stosuje już kasy do ewidencjonowania innych czynności – zwolniona z rejestracji w kasie jest sprzedaż w zakresie czynności wymienionych w załączniku do rozporządzenia.

Przy czym, w odniesieniu do niektórych czynności wymienionych w tym załączniku zwolnienie, o którym mowa powyżej stosuje się zgodnie z warunkami w nim określonymi (§ 2 ust. 2 rozporządzenia).

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 17 stycznia 2024 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.692.2023.2.JG uznał, że sprzedaż energii elektrycznej podlega zwolnieniu z ewidencjonowania w kasie.

Wątpliwość podatnika dotyczyła ustalenia, czy może on od 1 stycznia 2024 r. dokonywać sprzedaży energii elektrycznej dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej bez zastosowania kasy rejestrującej.

Organ podatkowy w pierwszej kolejności wyjaśnił, że w załączniku do rozporządzenia w sprawie zwolnień, stanowiącym wykaz czynności zwolnionych z obowiązku ewidencjonowania, wskazano w poz. 2 pod symbolem PKWiU 35 „Energia elektryczna, paliwa gazowe, para wodna, gorąca woda i powietrze do układów klimatyzacyjnych".

Podkreślono także, że bezwzględnemu obowiązkowi ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących, podlegają czynności wymienione m.in. w § 4 ust. 1 pkt 1 ww. rozporządzenia, dokonywane na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych.

W tym zakresie wyjaśniono zatem, że: *„(…) Spółka z tytułu sprzedaży energii elektrycznej nie będzie wyłączona z prawa do korzystania ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej na podstawie ww. § 4 rozporządzenia, ponieważ dostawa energii nie została wymieniona w tym przepisie.*

Sprzedaż energii spełnia więc kryteria zawarte w pozycji 2 załącznika do rozporządzenia. Spółka – w związku z czynnością sprzedaży energii elektrycznej sklasyfikowanej pod symbolem PKWiU 35.11, 35.13, 35.14 – nie będzie miała obowiązku ewidencjonowania tej sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej, ponieważ na podstawie § 2 ust. 1 rozporządzenia w związku z poz. 2 załącznika do rozporządzenia będzie miała prawo do zastosowania zwolnienia do ww. dostawy.

W konsekwencji, odpowiadając na Państwa pytanie stwierdzić należy, że Spółka może dokonywać sprzedaży energii elektrycznej dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej bez zastosowania kas rejestrujących na podstawie § 2 ust. 1 rozporządzenia w związku z poz. 2 załącznika do rozporządzenia.

Ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania obrotów za pomocą kasy rejestrującej w odniesieniu do sprzedaży energii Spółka będzie mogła korzystać do 31 grudnia 2024 r. (…)".

3. Obowiązek zwrotu otrzymanej ulgi z tytułu zakupu kasy

Z przepisów ustawy o VAT, a w szczególności z art. 111 ust. 6 wynika, że podatnicy są obowiązani do zwrotu odliczonych lub zwróconych im kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących, w przypadku gdy w okresie 3 lat od dnia rozpoczęcia prowadzenia ewidencji sprzedaży zakończą działalność gospodarczą lub nie poddadzą kas rejestrujących w obowiązującym terminie obowiązkowemu przeglądowi technicznemu przez właściwy podmiot prowadzący serwis kas, a także w innych przypadkach określonych w rozporządzeniu w sprawie odliczeń.

W § 5 ust. 1 rozporządzenia w sprawie odliczania określono z kolei zdarzenia powodujące obowiązek zwrotu tej kwoty. Są to:

- trwałe zaprzestanie prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu tej kasy,
- naruszenie obowiązków, o których mowa w art. 111 ust. 3a pkt 12 lub ust. 3ab ustawy (zapewnienie połączenia kasy on-line z Centralnym Repozytorium Kas, spełnienie wymagań związanych z czasowym lub trwałym brakiem tego połączenia).

Obowiązek zwrotu odliczonych lub zwróconych kwot w przypadku gdy podatnicy nie poddadzą w określonych terminach kas rejestrujących obowiązkowemu przeglądowi technicznemu przez właściwy serwis oraz w przypadkach wymienionych w ust. 1 dotyczy tylko tych kas, z którymi związane są te zdarzenia (§ 5 ust. 2 rozporządzenia).

W przypadku czynnych podatników VAT zwrotu ulgi należy dokonać na rachunek bankowy właściwego urzędu skarbowego w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po danym okresie rozliczeniowym, w którym powstały okoliczności uzasadniające dokonanie takiego zwrotu.

Natomiast podatnicy, o których mowa w art. 111 ust. 5 ustawy o VAT (tj. zwolnieni z VAT), zwrotu ulgi powinni dokonać do końca miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające dokonanie zwrotu.

Zaprzestanie używania kasy przed upływem 3 lat od dnia rozpoczęcia na niej ewidencjonowania sprzedaży powoduje obowiązek zwrotu otrzymanej ulgi z tytułu jej zakupu.

Tak uznał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 3 stycznia 2024 r., nr 0111-KDIB3-2.4012.591.2023.2.AR.

Rozstrzygana sprawa dotyczyła podatnika, korzystającego ze zwolnienia z VAT, który w prowadzonej działalności użytkował kasę fiskalną. Z tytułu jej zakupu otrzymał zwrot w kwocie 700 zł. Zwrócono uwagę, że przedmiotowa kasa została zakupiona 23 lutego 2022 r., zaś ewidencjonowanie na niej rozpoczęto od marca 2022 r. We wrześniu 2023 r. nastąpiła awaria uniemożliwiająca jej dalsze użytkowanie i naprawę (gwarancja wynosiła tylko 1 rok), w związku z czym podatnik został zmuszony do zakupu nowej kasy fiskalnej. W tak opisanym stanie faktycznym podatnik zadał pytanie, czy jest on zobowiązany zwrócić do urzędu skarbowego otrzymaną ulgę.

Dla Prenumeratorów GOFIN

Obszerna baza interpretacji urzędowych dostępna w serwisie *www.interpretacje.gofin.pl*

Organ podatkowy wyjaśnił, że kluczową kwestią jest ustalenie czy zaistniały okoliczności powodujące obowiązek zwrotu kwoty wydatkowanej na zakup kasy rejestrującej, tj. wskazujące na zaprzestanie jej używania przez podatnika przed upływem 3 lat.

Jak czytamy w ww. interpretacji: *„(…) skoro używana przez Pana od marca 2022 r. kasa rejestrująca, z tytułu której otrzymał Pan ulgę, uległa awarii i zaprzestał Pan jej używania przed upływem 3 lat od dnia rozpoczęcia ewidencjonowania na niej, to nastąpiły okoliczności wskazane w art. 111 ust. 6 ustawy o VAT w związku z § 5 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie odliczania lub zwrotu kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących. Otrzymał Pan bowiem ulgę z tytułu zakupionej 23 lutego 2022 r. kasy rejestrującej, a zaprzestanie jej używania nastąpiło przed upływem 3 lat od dnia rozpoczęcia ewidencjonowania na niej.*

Zatem jest Pan zobowiązany do zwrotu ulgi zgodnie z § 5 ust. 1 ww. rozporządzenia. Zwrotu należy dokonać zgodnie z art. § 5 ust. 3 pkt 2 rozporządzenia (…) w sprawie odliczania (…) tj. do końca miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające dokonanie takiego zwrotu (…)”.

IX. CZYTELNICY PYTAJĄ

1. Stosowanie kasy fiskalnej w działalności nierejestrowej

Rozpoczęłam świadczenie usług polegających na pieczeniu wyrobów cukierniczych (ciasta, torty itp.) oraz wyrobów garmażeryjnych. Klienci po wcześniejszym telefonicznym złożeniu zamówienia towary te osobiście odbierają z mojego domu. Nie mam obowiązku rejestrowania działalności gospodarczej, gdyż mój przychód nie przekroczy w żadnym miesiącu 75% kwoty minimalnego wynagrodzenia. Czy pomimo tego mam obowiązek rejestracji jako podatnik VAT czynny i czy sprzedaż taką muszę ewidencjonować w kasie fiskalnej?

Osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą na niewielką skalę mogą prowadzić tzw. działalność nierejestrową. Wynika to z przepisów art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2024 r. poz. 236), zgodnie z którym nie stanowi działalności gospodarczej działalność wykonywana przez osobę fizyczną:

- której przychód należny z tej działalności nie przekracza w żadnym miesiącu 75% kwoty minimalnego wynagrodzenia, o którym mowa w ustawie z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. z 2020 r. poz. 2207 ze zm.), czyli w 2024 r. – od 1 stycznia do 30 czerwca kwoty 3.181,50 zł, a od 1 lipca do 31 grudnia kwoty 3.225 zł, i
- która w okresie ostatnich 60 miesięcy nie wykonywała działalności gospodarczej.

Wątpliwość Czytelniczki dotyczy m.in. obowiązku rejestracji jako podatnika VAT w przypadku świadczenia usług polegających na pieczeniu wyrobów cukierniczych oraz wyrobów garmażeryjnych w domu przy nieprzekroczeniu limitu określonego w ww. ustawie – Prawo przedsiębiorców. Przepisy tej ustawy i ustawy o VAT nie są bowiem w tym zakresie tożsame.

Na mocy art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, zwolniona od podatku jest sprzedaż dokonywana przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200.000 zł. Z kolei zgodnie z art. 113 ust. 9 ustawy o VAT zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatnika rozpoczynającego w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu VAT, jeżeli przewidywana przez niego wartość sprzedaży nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym, kwoty określonej w art. 113 ust. 1. Jeżeli faktyczna wartość sprzedaży, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej, przekroczy w trakcie roku podatkowego powyższą wartość, zwolnienie traci moc począwszy od czynności, którą przekroczono tę kwotę.

Warto w tym miejscu również nadmienić, że osoba prowadząca działalność nierejestrową musi mieć na uwadze, że sprzedaż wyrobów i usług określonych w art. 113 ust. 13 ustawy o VAT wyłączy ją z prawa do korzystania ze zwolnienia z VAT niezależnie od wartości sprzedaży.

W związku z powyższym, osoba fizyczna, która na gruncie ustawy – Prawo przedsiębiorców nie jest uważana za przedsiębiorcę (np. nie przekroczyła limitu przychodu wskazanego w ustawie) i w świetle tych przepisów prowadzi tzw. działalność nierejestrową, na podstawie przepisów ustawy o VAT jest podatnikiem, który w opisywanej sytuacji może korzystać ze zwolnienia podmiotowego i nie musi składać formularza rejestracyjnego VAT-R.

Natomiast obowiązki w zakresie prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej zostały uregulowane w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem do prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących są obowiązani

podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych.

W rozporządzeniu w sprawie zwolnień przewidziano sytuacje, kiedy podatnicy mogą korzystać ze zwolnień ze stosowania kas, a także przypadki, kiedy należy bezwzględnie ewidencjonować sprzedaż na rzecz osób prywatnych (czyli kiedy nie można korzystać z przewidzianych w tym rozporządzeniu zwolnień).

Z przepisu § 3 ust. 1 pkt 2 ww. rozporządzenia wynika, iż podatnicy rozpoczynający po dniu 31 grudnia 2023 r. dostawę towarów lub świadczenie usług na rzecz ww. osób zwolnieni są z ewidencjonowania w danym roku podatkowym, jeżeli przewidywana przez nich wartość sprzedaży z tego tytułu nie przekroczy, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności, kwoty 20.000 zł. Zwolnienie to nie ma jednak charakteru bezwarunkowego. Jeżeli bowiem w trakcie roku wartość sprzedaży proporcjonalnie do okresu dokonywanej sprzedaży przekroczy określony limit, zwolnienie straci moc po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym obrót przekroczył ww. limit (§ 5 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia).

Trzeba również w tym miejscu nadmienić, iż na podstawie § 4 ust. 1 pkt 2 lit. i) omawianego rozporządzenia, żadnych zwolnień z obowiązku ewidencjonowania nie stosuje się w przypadku świadczenia usług związanych z wyżywieniem (PKWiU ex 56.10, PKWiU 56.21, PKWiU ex 56.29, PKWiU ex 56.30), wyłącznie:

- świadczonych przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo, oraz
- usług przygotowywania żywności dla odbiorców zewnętrznych (catering).

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 31 stycznia 2024 r., nr 0113-KDIPT1-3.4012.609.2023.2.MK powołując się na definicje usług restauracyjnych/gastronomicznych, czy też cateringowych w analogicznej sprawie do rozstrzyganej uznał, że: *„(...)* ***Wnioskodawczyni nie będzie dotyczyło, wynikające z zapisu § 4 ust. 1 pkt 2 lit. i) powołanego wyżej rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 listopada 2023 r., wyłączenie ze zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej.***

W opisie sprawy Wnioskodawczyni jednoznacznie wskazała, że będzie świadczyć usługi mieszczące się w PKWiU 56.29.1. Usługi gastronomiczne świadczone w oparciu o zawartą z klientem umowę. Usług tych Wnioskodawczyni nie będzie świadczyć w placówce gastronomicznej tylko w domu i nie będą to usługi cateringowe. Klient sam musi odebrać zakupiony towar.

Odnosząc powołany stan prawny do przedstawionego opisu sprawy należy zauważyć, że Wnioskodawczyni będzie miała obowiązek ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej, jednakże będzie mogła korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych do momentu przekroczenia kwoty 20.000 zł w proporcji do okresu wykonywania tych czynności w danym roku podatkowym nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2024 r. – zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia (podkreślenie redakcji) *(...)”.*

Warto również dodać, iż podatnik, którego wartość sprzedaży przekroczy limit liczony proporcjonalnie do okresu wykonywania sprzedaży, stosownie do § 2 oraz poz. 37 załącznika do rozporządzenia w sprawie zwolnień będzie mógł korzystać ze zwolnienia z ewidencjonowania ze względu na formę zapłaty (przy spełnieniu jednak dodatkowych warunków wskazanych w tym przepisie).

Reasumując

Czytelniczka świadcząca usługi, o których mowa w pytaniu, może korzystać ze zwolnienia podmiotowego z VAT, jak również ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży w kasie fiskalnej ze względu na wartość sprzedaży (bądź też ze względu na formę dokonywanej zapłaty).

2. Wystawienie faktury do sprzedaży udokumentowanej fakturą z drukarki fiskalnej

Prowadzimy sprzedaż towarów na rzecz osób prywatnych oraz przedsiębiorców, którą rejestrujemy w kasie fiskalnej. Sprzedaż na rzecz firm dokumentowana jest fakturą z NIP wystawioną przy użyciu kasy fiskalnej (tzn. jest drukowana na drukarce fiskalnej). Taka faktura zawiera wszystkie dane, jakie są ujmowane na „zwykłej" fakturze. Jednakże z przyczyn technicznych na fakturach przelewowych z drukarki fiskalnej nie ma możliwości wpisania numeru konta. W związku z tym wystawiamy fakturę z naszego systemu sprzedażowego, na której ten numer się pojawia. Czy postępujemy prawidłowo w sytuacji, gdy wydrukujemy taką fakturę i poprosimy klienta o zwrot faktury fiskalnej?

Generalnie podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących, zaś dokumentem potwierdzającym dokonanie takiej sprzedaży jest paragon fiskalny.

Ustawa o VAT określa sytuacje, w których podatnik jest obowiązany wystawić fakturę do sprzedaży udokumentowanej wystawionym wcześniej paragonem na rzecz ww. osób. Z art. 106b ust. 3 ustawy (z pewnymi wyjątkami) wynika bowiem, że jeśli nabywca (tj. osoba prywatna) w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dokonano sprzedaży, bądź otrzymano całość lub część zapłaty wystąpi z żądaniem wystawienia faktury, sprzedawca dokument taki musi wystawić. W takiej sytuacji, zgodnie z art. 106h ust. 1 ustawy, do egzemplarza faktury pozostającego u podatnika dołącza się paragon fiskalny w postaci papierowej dotyczący tej sprzedaży albo pozostawia się w dokumentacji numer dokumentu oraz numer unikatowy kasy rejestrującej zawarte na paragonie fiskalnym w postaci elektronicznej.

Powyższy tryb postępowania nie ma jedynie zastosowania w sytuacji, gdy sprzedaż jest dokumentowana fakturą wystawioną przy zastosowaniu kasy rejestrującej, a wartość sprzedaży i kwota podatku należnego zostały zarejestrowane w raporcie fiskalnym dobowym kasy (art. 106h ust. 2 ustawy o VAT).

Ponadto, w myśl art. 106b ust. 5 ustawy o VAT 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 zawierał numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej. Bez tego numeru wystawienie faktury (z jego NIP) do paragonu jest niemożliwe.

Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach konsekwentnie podkreślają, że zasadą jest dokumentowanie transakcji pomiędzy podatnikami VAT za pomocą faktur. Jednocześnie, jak wskazują przepisy ustawy nie zabraniają ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kas rejestrujących na rzecz ww. podmiotów, ale w takim przypadku należy pamiętać, że ustawodawca do takiej sprzedaży przewidział określone warunki ewidencyjne.

Z przedstawionego pytania wynika, że w celu dokumentowania sprzedaży na rzecz firm podatnik wystawia faktury z NIP nabywcy, które są emitowane bezpośrednio z kasy fiskalnej (do których nie jest drukowany paragon). Z uwagi na nieujęcie w niej danych dotyczących numeru rachunku bankowego podatnik wystawia kolejną fakturę z numerem tego rachunku, a faktura z drukarki fiskalnej jest mu przez klienta zwracana. Oznacza to zatem, że podatnik dokumentując jedną transakcję sprzedaży wystawia dwie faktury. Takie postępowanie w opinii redakcji może zostać zakwestionowane przez organ podatkowy.

Warto w tym miejscu przypomnieć, że w objaśnieniach podatkowych z dnia 16 października 2020 r. zamieszczonych na stronie internetowej *www.gov.pl* w sprawie uznawania paragonów fiskalnych z numerem NIP nabywcy do wartości 450 zł brutto (100 euro) za faktury uproszczone oraz zasad ewidencjonowania takich faktur w JPK_VAT z deklaracją, Minister Finansów wskazał wprost, że paragon dokumentujący sprzedaż do kwoty 450 zł brutto lub 100 euro zawierający NIP nabywcy oraz pozostałe dane wymagane dla faktury z wyłączeniem danych wskazanych w art. 106e ust. 5 pkt 3 ustawy, stanowi fakturę uproszczoną. Podkreślił przy tym, że z tytułu tej sprzedaży nie wystawia się dla nabywcy kolejnej faktury.

W takim przypadku wskazano, że: *„(...)* ***sprzedawca musi odmówić kupującemu wystawienia faktury standardowej.*** *Jedna sprzedaż nie może bowiem być dokumentowana dwoma fakturami (fakturą uproszczoną – paragonem z NIP, oraz fakturą standardową)* (podkreślenie redakcji) *(...)".*

Również Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 27 października 2020 r., nr 0112-KDIL3.4012.495.2020.1.JK uznał, że: *„(…) W przypadku wystawienia faktury uproszczonej – paragonu dokumentującego sprzedaż do kwoty 450 zł lub 100 euro, zawierającego numer NIP nabywcy (...) brak jest uzasadnienia na dodatkowe potwierdzenie zakupu »zwykłą« fakturą.*

W takiej bowiem sytuacji dochodzi do podwójnego udokumentowania tej samej transakcji dwiema fakturami w rozumieniu przepisów ustawy, tj. najpierw fakturą uproszczoną, o której mowa w art. 106e ust. 5 pkt 3 ustawy i później »zwykłą« fakturą wystawioną zgodnie z art. 106e ust. 1 ww. ustawy. W konsekwencji takich działań dochodzi do wprowadzenia do obrotu prawnego dwóch faktur (dwa równorzędne dokumenty w świetle przepisów ustawy) dokumentujących tę samą sprzedaż, co dla sprzedawcy skutkuje obowiązkiem zapłaty wynikającej z obu tych dokumentów kwoty podatku. Zgodnie bowiem z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty.

Z obowiązku zapłaty podatku wynikającego z ww. paragonu fiskalnego nie zwalnia przy tym sprzedawcy fakt zwrotu tego paragonu przez nabywcę (...)".

Reasumując

Skoro w opisywanej sytuacji podatnik udokumentował sprzedaż fakturą z drukarki fiskalnej, to zdaniem redakcji, nie ma on prawa do wystawienie kolejnej „zwykłej" faktury do tej samej sprzedaży. Zwrócić należy uwagę, że w konsekwencji takich działań dochodzi do wprowadzenia do obrotu prawnego dwóch faktur dokumentujących tę samą sprzedaż, co dla podatnika skutkuje obowiązkiem zapłaty wynikającej z obu tych dokumentów kwoty podatku. Bez znaczenia jest, że faktura emitowana z kasy zostanie zwrócona podatnikowi.

D. OBRÓT Z ZAGRANICĄ

X. KSEF W OBROCIE Z ZAGRANICĄ

1. Czynności dokumentowane fakturą ustrukturyzowaną

W wyniku nowelizacji ustawy o VAT, od 1 lipca 2024 r. podatnicy VAT czynni, a od 1 stycznia 2025 r. pozostali podatnicy zwolnieni z VAT, mieli zostać objęci obowiązkiem wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur.

Na stronie internetowej Ministerstwa Finansów *www.gov.pl* zamieszczono jednak komunikat, w którym poinformowano o przesunięciu terminu wdrożenia obowiązkowego KSeF.

W kolejnym komunikacie Ministerstwo Finansów ogłosiło harmonogram konsultacji w sprawie rozwiązań prawnych i funkcjonalności systemu KSeF oraz to, że na podstawie analiz i procesów audytowych wskazana zostanie nowa data obowiązkowego korzystania z KSeF. Jednocześnie zapewniono, że KSeF w formule obowiązkowej nie wejdzie w życie w 2024 r.

W związku z tym, że audyt będzie dotyczył w szczególności wydajności systemu i obejmie weryfikację rozwiązań technologicznych przyjętych dla zapewnienia odpowiedniego poziomu wydajności, podatnicy powinni zapoznać się ze zmianami do ustawy o VAT, które dotyczą KSeF.

W myśl art. 106ga ust. 1 – podatnicy, co do zasady, będą zobowiązani do fakturowania przy użyciu KSeF (co oznacza, że sprzedawca nie będzie musiał posiadać zgody nabywcy na otrzymywanie e-faktur przy użyciu KSeF).

Obowiązek wystawiania e-faktur, jak wynika z art. 106ga ust. 2 ustawy o VAT nie będzie dotyczył:

1) **dokumentowania czynności przez podatnika**:
   - nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju,
   - nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, który posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności nie uczestniczy w dostawie towarów lub świadczeniu usług, dla których wystawiono fakturę,
   - korzystającego z procedur szczególnych, o których mowa w dziale XII w rozdziale 7, 7a i 9, dokumentujących czynności rozliczane w tych procedurach;
2) **dokumentowania czynności na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej**;
3) **przypadków odpowiednio dokumentowanych dostaw towarów lub świadczeń usług, określonych w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie art. 106s**.

Oznacza to, że podatnik w ww. przypadkach będzie wystawiał:

- **faktury elektroniczne** (w sposób uzgodniony z nabywcą, zachowując jednak taką fakturę w swojej dokumentacji) lub
- **w postaci papierowej** (co najmniej w dwóch egzemplarzach).

Przy czym dopuszczono możliwość wystawiania e-faktur przez podatników, o których mowa w art. 106ga ust. 2 pkt 1 i 2, tj. nieposiadających siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju.

W sytuacji gdy polski podatnik VAT będzie dokumentował sprzedaż na rzecz zagranicznego podatnika, to będzie zobowiązany do wystawiania e-faktury w KSeF. Z przepisu art. 106gb ust. 4 ustawy o VAT wynika bowiem, że faktura ustrukturyzowana będzie udostępniana nabywcy w sposób z nim uzgodniony w przypadku gdy:

1) miejscem świadczenia będzie terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju lub terytorium państwa trzeciego, lub
2) nabywcą będzie podmiot nieposiadający siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, lub
3) nabywcą będzie podmiot nieposiadający siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, który posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności nie uczestniczy w nabyciu towaru lub usługi, dla którego wystawiono fakturę.

Podatnik będzie obowiązany do oznaczenia faktury ustrukturyzowanej kodem umożliwiającym dostęp do tej faktury w KSeF oraz umożliwiającym weryfikację danych zawartych na tej fakturze w przypadku (art. 106gb ust. 5):

- udostępnienia jej nabywcy (wskazanego w ww. pkt 2–3) w sposób inny niż przy użyciu KSeF lub
- użycia tej faktury poza KSeF.

2. Wyłączenia z obowiązku korzystania z KSeF

W uzasadnieniu do projektu ustawy zmieniającej, która wprowadza obowiązek stosowania KSeF, ustawodawca wyjaśnił, że obowiązkiem e-fakturowania nie zostaną objęci podatnicy nieposiadający siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub posiadający wyłącznie stałe miejsce prowadzenia działalności, które nie uczestniczy w dokonywanej transakcji. Wystawienie e-faktury przez te podmioty jest fakultatywne. W przypadku podatnika nieposiadającego siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce wystawia on fakturę poza KSeF – bowiem takiej sytuacji nie obejmuje decyzja derogacyjna. Wyjątkiem będą podmioty, które zdecydują się na fakultatywne korzystanie z KSeF. W takim przypadku podmioty te będą mogły wystawiać e-faktury.

E-faktury wystawiane na rzecz podmiotów nieposiadających siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub posiadających wyłącznie stałe miejsce prowadzenia działalności, które nie uczestniczy w nabyciu, będą im udostępniane w postaci i w sposób z nimi uzgodniony.

Obowiązkiem e-fakturowania nie zostaną objęci także podatnicy korzystający z procedur szczególnych, o których mowa w dziale XII w rozdziale 7, 7a i 9 ustawy o VAT, czyli procedury nieunijnej, SOTI i w zakresie przewozów okazjonalnych (wyłączenie nie dotyczy natomiast podatników korzystających z procedury szczególnej, o której mowa w dziale XII w rozdziale 6a, którzy będą obowiązani do wystawiania e-faktur na rzecz podatników z tytułu czynności rozliczanych w tej procedurze – jeżeli w ogóle zdecydują się wystawić taką fakturę), w zakresie, w jakim wystawiają faktury dokumentujące czynności rozliczane w tych procedurach, tj. w procedurze nieunijnej dotyczącej niektórych usług, szczególnej

procedurze w zakresie świadczenia usług międzynarodowego okazjonalnego przewozu drogowego osób, szczególnej procedurze dotyczącej sprzedaży na odległość towarów importowanych. Podmioty te nie będą miały fakultatywnej możliwości wystawiania faktur ustrukturyzowanych dokumentujących czynności rozliczane w tych procedurach. Faktury wystawiane przez takie podmioty dla transakcji spoza procedur szczególnych nie będą natomiast wyłączone z KSeF, z wyjątkiem sytuacji, gdy wyłączenie przysługiwałoby takim podatnikom z innego tytułu.

3. Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów dotyczące wystawiania e-faktur

Wystawianie faktur w KSeF wzbudza sporo wątpliwości. Z tego względu Ministerstwo Finansów opublikowało na stronie *www.podatki.gov.pl* odpowiedzi na pytania dotyczące faktur ustrukturyzowanych, wyjaśniając tym samym szereg problemów, które mogą napotkać użytkownicy KSeF, w tym m.in.:

„(…) ***Czy faktury od dostawców zagranicznych bez polskiego NIP będą musiały być raportowane do KSeF?***

KSeF nie służy do raportowania faktur od dostawców zagranicznych (…).

(…) ***Co w przypadku wystawienia faktury dla klienta spoza UE? Czy należy ją wystawić w wersji papierowej?***

W przypadku wystawiania faktury dla podmiotu gospodarczego spoza UE, faktura będzie wystawiania za pośrednictwem KSeF i przekazywana nabywcy w sposób z nim uzgodniony. Faktura taka opatrywana będzie kodem QR (…).

(…) ***Czy wizualizacja faktury może być w języku obcym lub dwujęzyczna?***

Wizualizacja faktury (pliku xml) może być dokonana w języku obcym (lub może być dwujęzykowa). Kluczowe jest jednak, aby treść faktury pod względem merytorycznym (po przetłumaczeniu) odpowiadała zawartości pliku xml przesłanego do KSeF (…).

(…) ***Jakich sytuacji dotycząc pola KursUmowny, WalutaUmowna?***

Pola KursUmowny i WalutaUmowna dotyczą przypadków gdy faktura wystawiona jest w złotówkach, co oznacza, że określone w art. 106e ust. 1–10 ustawy o VAT kwoty w fakturze wyrażone są w złotych, względnie faktura jest tzw. fakturą dwuwalutową, gdzie wszystkie te kwoty są wyrażone jednocześnie w złotówkach i walucie obcej, a strony transakcji chcą w fakturze zawrzeć informację o kursie waluty w oparciu, o który dokonano takiego umownego przeliczenia (…)”.

Jest to sytuacja odmienna od przypadku gdy kwoty w fakturze określone są wyłącznie w walucie obcej i jedynie kwota podatku przeliczona jest na złotówki zgodnie z art. 106e ust. 11 ustawy o VAT. Wówczas wypełniane są pola KodWaluty i KursWaluty.

4. Interpretacje organów podatkowych w zakresie stosowania przepisów o KSeF

Problemem okazuje się również ustalenie obowiązku wystawiania i otrzymywania faktur ustrukturyzowanych w przypadku, gdy podatnik nie posiada w Polsce siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności, ale jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

W takim przypadku, zgodnie z interpretacją indywidualną Dyrektora KIS z dnia 13 grudnia 2023 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.407.2023.2.RST: *„(…) przepis art. 106ga ust. 1 ustawy który będzie obowiązywał od 1 lipca 2024 r. wskazuje, że podatnicy są obowiązani wystawiać faktury ustrukturyzowane przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur. Jednocześnie ustęp 2 pkt 1 powoływanego powyżej przepisu przewiduje wyłączenie z przedmiotowego obowiązku podmiotów nieposiadających w Polsce siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.*

Zatem, skoro Państwa Spółka nie będzie posiadała stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce, to zgodnie z art. 106ga ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą, to Spółka ***nie będzie miała od 1 lipca 2024 r. obowiązku*** *wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF). Jednocześnie należy wskazać, że Spółka jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku VAT w Polsce, w związku z czym Spółka* ***ma możliwość*** *wystawiania faktury ustrukturyzowanej przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur zgodnie z art. 106ga ust. 4 ustawy o VAT w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą. Natomiast kwestię otrzymywania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu KSeF reguluje przepis art. 106gb ust. 4 ustawy, który wskazuje m.in., że w przypadku gdy nabywcą jest podmiot nieposiadający siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju faktura ustrukturyzowana jest udostępniana nabywcy w sposób z nim uzgodniony.*

Zatem, skoro Państwa Spółka nie będzie posiadała stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce, to na podstawie art. 106gb ust. 4 pkt. 2 ustawy ***nie będzie zobowiązana do odbioru faktur od polskich kontrahentów przy użyciu KSeF****. Jednocześnie Spółka powinna uzgodnić z danym kontrahentem inny sposób odbioru ustrukturyzowanej faktury (…)".*

Nie mniej wątpliwości budzi sytuacja, w której podatnik posiada w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej ale jego siedziba znajduje się w innym państwie unijnym i dokonywane jest nietransakcyjne przemieszczenie własnych towarów z Polski do państwa siedziby podatnika.

Wyjaśnienia w tej sprawie udzielił Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 21 grudnia 2023 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.484.2023.2.GK, w której stwierdził, że:

„(…) od 1 lipca 2024 r. będzie obowiązywał przepis art. 106ga ust. 1 ustawy, który wskazuje, że podatnicy będą obowiązani wystawiać faktury ustrukturyzowane przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur. Co do zasady powyższy obowiązek wystawienia faktur ustrukturyzowanych przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur dotyczyć będzie także podatników posiadających w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, które to miejsce będzie uczestniczyło w transakcji, dla której będzie wystawiona faktura. Wyłączenia, o których mowa w ust. 2 tego artykułu w niniejszej sprawie nie będą miały zastosowania. Zatem, skoro posiadacie Państwo na terytorium Polski stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 28b ustawy oraz Państwo dokonując wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, o której mowa w art. 13 ust. 3 ustawy, zobowiązani będziecie do wystawienia faktury, to zgodnie z art. 106ga ust. 1 obowiązani jesteście od 1 lipca 2024 r. dokumentować wewnątrzwspólnotową dostawę towarów w ramach WZPT fakturą ustrukturyzowaną wystawioną przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur (…)".

XI. EKSPORT TOWARÓW OPODATKOWANYCH W PROCEDURZE VAT MARŻA

Zajmuję się handlem samochodami i zdarza się, że nabywcami są osoby fizyczne spoza UE, które nie są podatnikami. Pojazdy zakupuję również od osób fizycznych i do ich sprzedaży mam prawo zastosować procedurę VAT marża. Problem pojawia się wtedy, gdy nabywca jest spoza UE. Mam wątpliwości czy w takich przypadkach powinienem wystawić zwykłą fakturę i uzyskać dokument IE 599, czy mogę wystawić fakturę VAT marża i bez dodatkowych dowodów zastosować 0% stawkę VAT. Czy może wystawiając fakturę VAT marża również powinienem posiadać dowody na wywóz towarów poza UE, aby zastosować obniżoną stawkę VAT?

1. Procedura opodatkowania marży

W art. 120 ustawy o VAT określone zostały zasady szczególnej procedury w zakresie opodatkowania dostawy określonych w tym przepisie towarów używanych nabytych uprzednio w ramach prowadzonej działalności gospodarczej w celu odsprzedaży.

Przez towary używane rozumie się ruchome dobra materialne nadające się do dalszego użytku w ich aktualnym stanie lub po naprawie, inne niż dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie i antyki oraz inne niż metale szlachetne lub kamienie szlachetne.

Szczególne zasady polegające na opodatkowaniu marży nie mają zastosowania do wewnątrzwspólnotowej dostawy nowych środków transportu.

Istotą tej procedury jest opodatkowanie marży stanowiącej różnicę pomiędzy kwotą sprzedaży, a kwotą nabycia, pomniejszonej o kwotę podatku.

Przez kwotę sprzedaży rozumie się całkowitą kwotę, którą podatnik otrzymał lub ma otrzymać z tytułu dostawy towarów od nabywcy lub osoby trzeciej, wliczając w to otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty bezpośrednio związane z tą dostawą, podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze oraz koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, którymi podatnik obciąża nabywcę, z wyłączeniem kwot, o których mowa w art. 29a ust. 7. Natomiast przez kwotę nabycia rozumie się wszystkie składniki wynagrodzenia, o których mowa powyżej, które dostawca towarów otrzymał lub ma otrzymać od podatnika.

Opodatkowanie na zasadzie marży ma zastosowanie do dostawy ww. towarów, które podatnik nabył od:

1) podmiotu niebędącego podatnikiem VAT lub podatnikiem podatku od wartości dodanej, lub
2) podatnika VAT bądź podatnika od wartości dodanej, w sytuacji gdy towary te podlegały zwolnieniu od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 113 ustawy o VAT, lub
3) podatnika, który również korzysta ze szczególnej procedury pozwalającej na opodatkowanie marży, lub
4) podatników podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawa tych towarów była opodatkowana w systemie marży, a nabywca posiada dokumenty jednoznacznie potwierdzające nabycie towarów na tych zasadach.

Zatem procedura opodatkowania marży jest szczególnym sposobem ustalenia **podstawy opodatkowania podatkiem VAT.**

2. Warunki zastosowania obniżonej stawki VAT na dostawę towarów w systemie VAT marża

W art. 120 ust. 20 ustawy wskazano, że w przypadku eksportu towarów dokonywanego przez podatnika dokonującego dostawy m.in. towarów używanych, jeśli podlegały zasadom opodatkowania marży, marża opodatkowana jest stawką VAT 0%.

Oczywiście przepis ten wskazuje tylko, że jeśli towary objęte szczególną procedurą opodatkowania marży, eksportowane są poza terytorium UE, to zastosowanie ma obniżona stawka VAT. Natomiast warunki dotyczące odpowiedniego udokumentowania dostawy eksportowej w celu nabycia prawa do 0% stawki VAT, określone są w art. 41 ust. 4–11 ustawy o VAT w Dziale VIII – Wysokość opodatkowania.

Dokonując eksportu towarów, które podlegają procedurze opodatkowania marży, należy spełnić warunki do zastosowania obniżonej stawki VAT, tak jak w klasycznej formie opodatkowania dostawy towarów. Potwierdził to Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 27 stycznia 2020 r., nr 0113-KDIPT1-2.4012.648.2019.2.SM wyjaśniając, że:

„(…) skoro przedmiotem dostaw dokonywanych przez Wnioskodawcę są towary stanowiące przedmioty kolekcjonerskie w rozumieniu art. 120 ust. 1 pkt 2 ustawy, do których mają zastosowanie zasady opodatkowania zgodne z art. 120 ust. 4 i 5 ustawy, ***to w przypadku ich eksportu, po spełnieniu warunków określonych w art. 41 ust. 6 ustawy****, marża podlega/będzie podlegała opodatkowaniu stawką 0% na podstawie art. 120 ust. 20 ustawy* (podkreślenie redakcji) *(…)”.*

Przypomnijmy więc, iż w eksporcie stosuje się 0% stawkę VAT, pod warunkiem jednak, że podatnik posiada przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Wspólnoty.

Przepisy ustawy o VAT wprost określają, jaki dokument potwierdza wywóz towaru poza terytorium UE (art. 41 ust. 6a ustawy o VAT). Jest nim w szczególności:

1) dokument w formie elektronicznej otrzymany z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych albo potwierdzony przez właściwy organ celny wydruk tego dokumentu,
2) dokument w formie elektronicznej pochodzący z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych, otrzymany poza tym systemem, jeżeli zapewniona jest jego autentyczność,
3) zgłoszenie wywozowe na piśmie utrwalonym w postaci papierowej złożone poza systemem teleinformatycznym służącym do obsługi zgłoszeń wywozowych albo jego kopia potwierdzona przez właściwy organ celny.

Ustawodawca zaproponował katalog otwarty dokumentów, które mogą potwierdzać wywóz towarów poza UE.

Za dokument potwierdzający wywóz towarów poza terytorium Wspólnoty w rozumieniu ww. przepisów należy uznać również elektroniczny komunikat IE-599 przesłany przez urząd celno-skarbowy właściwy dla wywozu.

3. Eksport towarów na rzecz osób fizycznych niebędących podatnikami

Utrudnieniem sytuacji opisanej w pytaniu jest fakt, że nabywcami są osoby fizyczne spoza UE, niebędące podatnikami. Sprzedaż używanych samochodów na rzecz takich osób może być opodatkowana jako:

- eksport towarów,

- sprzedaż towarów dla podróżnych w systemie Tax Free,
- dostawa krajowa.

Fakt, iż nabywcą wywożonego poza UE towaru jest osoba fizyczna, nie powinien mieć wpływu na zaliczenie transakcji do eksportowej. Eksportem towarów jest bowiem potwierdzona przez właściwy organ celny dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii, jeżeli wywóz dokonywany jest przez nabywcę (mającego siedzibę poza terytorium kraju) bądź dostawcę lub na ich rzecz.

Uznanie transakcji za eksportową nie jest uzależnione od statusu nabywcy, lecz od faktycznego przemieszczenia towarów w wykonaniu czynności opodatkowanych.

Sprzedający może zastosować dla eksportu towaru stawkę VAT w wysokości 0% wówczas, gdy przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany miesiąc otrzyma dokument potwierdzający wywóz towaru poza granice Unii.

Może też po spełnieniu określonych w ustawie warunków, rozliczyć tę transakcję jako sprzedaż towarów dla podróżnych w systemie Tax Free.

W zasadzie podatnik, który potraktuje sprzedaż na rzecz osoby fizycznej z kraju trzeciego jako eksport towarów, nie zaś jak sprzedaż na rzecz podróżnych, ponosi ryzyko.

Dokonując bowiem eksportu, podatnik stosuje stawkę VAT 0% już w momencie sprzedaży towarów. Otrzymuje więc należność bez podatku VAT. Z chwilą gdy otrzyma dokument potwierdzający wywóz towarów, może wykazać w deklaracji eksport ze stawką 0%. Jeżeli dokumentu tego nie otrzyma, musi zastosować stawkę VAT właściwą dla danego towaru. Oznacza to, że musi odprowadzić podatek VAT, którego nabywca mu nie zapłacił.

Jeżeli natomiast dokonuje sprzedaży towarów dla podróżnych w systemie Tax Free (art. 126 ustawy o VAT), wówczas opodatkowuje transakcję właściwą dla danego towaru stawką VAT. Późniejsze otrzymanie imiennego dokumentu zawierającego potwierdzenie wywozu towarów poza UE, umożliwia skorygowanie rozliczenia i opodatkowanie sprzedaży stawką 0%.

To, czy podatnik zastosuje do sprzedaży 0% stawkę i potraktuje jak eksport, czy opodatkuje właściwą dla towaru stawką, a następnie dokona zwrotu VAT dla podróżnego, zależy wyłącznie od chęci sprzedającego i od tego, czy określone przepisami warunki umożliwiające zastosowanie jednej z procedur zostały spełnione.

Zwróćmy bowiem uwagę na zapis art. 126 ust. 1 ustawy o VAT, zgodnie z którym system zwrotu VAT podróżnym dotyczy jedynie towarów, które w stanie nienaruszonym zostały wywiezione w bagażu osobistym podróżnego.

Przez bagaż osobisty rozumie się cały bagaż, który podróżny jest w stanie przedstawić organom celnym, wjeżdżając na terytorium kraju, jak również bagaż, który przedstawi on później organom celnym, pod warunkiem przedstawienia dowodu, że bagaż ten był zarejestrowany jako bagaż towarzyszący w momencie wyruszenia w podróż przez przedsiębiorstwo, które było odpowiedzialne za jego przewóz. Bagaż osobisty obejmuje paliwo znajdujące się w standardowym zbiorniku dowolnego pojazdu silnikowego oraz paliwo znajdujące się w przenośnym kanistrze, którego ilość nie przekracza 10 litrów, z zastrzeżeniem art. 77 ustawy.

Powyższa definicja bagażu podróżnego wyklucza zastosowanie sprzedaży w systemie Tax Free w stosunku do samochodów. W tym przypadku możliwe jest wyłącznie opodatkowanie transakcji jako krajowej lub eksportowej i w obu tych przypadkach możliwe jest zastosowanie procedury VAT marża.

Jeśli nabywca, który jest osobą fizyczną z kraju trzeciego, zgadza się na potraktowanie sprzedaży jako eksportu i przekaże sprzedającemu dokument potwierdzający wywóz towarów poza terytorium UE, organ podatkowy nie powinien tego zakwestionować. Należności budżetowe nie mogą być w ten sposób uszczuplone, gdyż brak dokumentów potwierdzających wywóz oznacza, że sprzedający musi zapłacić podatek VAT stosowany dla tego towaru w obrocie krajowym, pomimo że nabywca go nie uiścił.

Czytelnik może zastosować dość bezpieczne rozwiązanie, opodatkowując transakcję jako krajową, a następnie po otrzymaniu dokumentów potwierdzających wywóz samochodu poza terytorium UE, skorygować stawkę VAT z 23% na 0%.

Na zakończenie warto również dodać, że procedura VAT marża jest uprawnieniem, a nie obowiązkiem podatnika. Towary używane mogą być również sprzedawane na zasadach ogólnych.

4. Dokumentowanie eksportu towarów na rzecz niepodatników

Czytelnik powinien udokumentować dokonaną sprzedaż (i to zarówno tę opodatkowaną na zasadach ogólnych, jak i tę z zastosowaniem opodatkowania marży), przy zastosowaniu kasy rejestrującej. Podatnicy dokonujący bowiem sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących. Eksport towarów na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej – co do zasady – również podlega ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej.

Wyjątki od powyższej zasady przewiduje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 listopada 2023 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. poz. 2605), jednak w omawianej sytuacji prawdopodobnie nie będą one miały zastosowania.

Należy również pamiętać, że w myśl art. 106b ust. 3 ustawy o VAT, sprzedawca jest zobowiązany do wystawienia faktury na żądanie nabywcy. Ten zaś musi zwrócić się z żądaniem wystawienia faktury do paragonu w okresie nie dłuższym niż trzy miesiące.

Reasumując

Sprzedaż używanego samochodu na rzecz osoby fizycznej spoza UE, niebędącej podatnikiem można opodatkować z zastosowaniem procedury VAT marża. Dostawca może opodatkować w takim przypadku marżę 0% stawką VAT, pod warunkiem że będzie w posiadaniu dokumentów potwierdzających wywóz samochodów poza terytorium UE. Jeśli takich dokumentów nie otrzyma (lub z góry zakłada, że nabywca ich nie dostarczy), powinien zastosować stawkę VAT w wysokości 23%.

Zastosowanie procedury opodatkowania marży nie jest obligatoryjne, dlatego Czytelnik może zastosować ogólne zasady opodatkowania, przyjmując zasadę, że jest to dostawa opodatkowana na terytorium kraju.

W obu przypadkach Czytelnik (jeśli ma obowiązek ewidencjonowania sprzedaży przy użyciu kasy rejestrującej), powinien wystawić nabywcy paragon fiskalny. Na żądanie kupującego powinien jednak wystawić również fakturę (zwykłą lub VAT marża) do takiego paragonu.

XII. ROZLICZENIE IMPORTU USŁUG PRZEZ PODATNIKA ZWOLNIONEGO Z VAT

Nasze stowarzyszenie zwolnione z opodatkowania VAT z uwagi na wartość sprzedaży, otrzymało od brytyjskiego kontrahenta fakturę za usługi tłumaczeń. W jaki sposób rozliczyć otrzymaną fakturę? Czy mamy obowiązek złożenia deklaracji podatkowej?

Import usług to świadczenie usług, z tytułu których podatnikiem jest nabywca. Obowiązek rozliczenia VAT od usługi kupionej od zagranicznego kontrahenta przez jej nabywcę wystąpi, jeśli spełnione zostaną warunki wskazane w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT, tj. gdy:

a) usługodawcą jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju (pomijamy usługi na nieruchomościach),
b) usługobiorcą jest np. podatnik VAT lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania jako podatnik VAT-UE (dotyczące usług, dla których miejsce świadczenia ustala się według zasad ogólnych).

Import usług rozliczają także podatnicy zwolnieni z VAT, np. kupujący od kontrahenta zagranicznego usługę tłumaczeń, która jest opodatkowana w Polsce.

Jeśli usługi tłumaczeń są świadczone na rzecz podatników, wówczas należy opodatkować te usługi według zasady ogólnej zawartej w art. 28b ustawy – w miejscu, gdzie usługobiorca ma siedzibę wykonywanej działalności gospodarczej.

Zatem opisane przez Czytelnika usługi podlegają opodatkowaniu w Polsce.

Jeśli brytyjski usługodawca nie posiada stałego miejsca prowadzenia działalności w Polsce, to Czytelnik jako podmiot prowadzący samodzielnie działalność gospodarczą jest zobowiązany do rozliczenia podatku należnego z tytułu ww. usług w ramach importu usług.

Import usług przez podatnika zwolnionego z VAT, który nie składa deklaracji JPK_V7M, JPK_V7K, należy ująć w deklaracji VAT-8 lub VAT-9M.

Deklarację VAT-8 składają:

1) rolnicy ryczałtowi,
2) podatnicy, którzy wykonują jedynie czynności inne niż opodatkowane podatkiem VAT, i którym nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług,
3) podatnicy zwolnieni od podatku ze względu na osiągniętą wartość sprzedaży,
4) osoby prawne, które nie są podatnikami

– którzy dokonują wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i u których wartość tego nabycia przekroczyła kwotę 50.000 zł lub w sytuacji, gdy wartość tego nabycia nie przekroczyła ww. kwoty ani w trakcie bieżącego, ani poprzedniego roku podatkowego – podjęli decyzję o opodatkowaniu tych transakcji.

Oprócz WNT w deklaracji VAT-8 deklarowany jest także (o ile wystąpi) import usług i zakup towarów na terytorium kraju od podmiotu zagranicznego, gdy VAT rozlicza nabywca (art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5 ustawy o VAT).

Jeśli stowarzyszenie dokonywało również WNT, to import usług powinien zostać ujęty w deklaracji VAT-8 w poz. 12 i 13. Podatnik składający deklarację VAT-8 nie ma prawa

do odliczania VAT naliczonego, dlatego wzór deklaracji ogranicza się do wskazania niektórych czynności podlegających opodatkowaniu i kwoty VAT należnego.

Deklarację VAT-8 składa się w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy i wykazuje się w niej podatek należny, m.in. od importu usług.

Natomiast, jeżeli podatnik zwolniony z VAT nie dokonuje WNT (nie ma zatem obowiązku złożenia deklaracji JPK_V7M, JPK_V7K ani VAT-8), to import usług rozlicza w deklaracji VAT-9M. Składa się ją w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy.

VAT-9M dostępny
w dziale *Podatek VAT*
w Programie *DRUKI Gofin*

Należy także podkreślić, że w ww. deklaracjach podatnik ujmuje wyłącznie podatek należny z tytułu importu usług. Podatek naliczony w tym przypadku nie podlega odliczeniu, gdyż transakcji dokonuje podatnik zwolniony z VAT.

W formularzu VAT-9M podatnik wykazuje zatem tylko kwotę podatku należnego.

Samo złożenie deklaracji VAT-9M nie jest jedynym obowiązkiem podatnika. Musi on przede wszystkim zapłacić podatek należny od importu usług, który nie „przekształci" się w VAT naliczony podlegający odliczeniu (podatnik nie rozlicza bowiem VAT z żadnego innego tytułu).

Potwierdzeniem słuszności naszego stanowiska może być interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 23 maja 2023 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.50.2023.2.GK, w której wyjaśnił, że:

„(…) z tytułu nabycia usług od firmy (…) zobowiązani są Państwo do rozliczenia podatku od towarów i usług na zasadzie importu usług (…). Jak wskazano w niniejszej interpretacji, jesteście Państwo podatnikiem w rozumieniu art. 28a ustawy. Z uwagi na to, że posiadają Państwo siedzibę na terytorium kraju, to zgodnie z art. 28b ust. 1 ustawy, miejscem opodatkowania nabywanych przez Państwa usług świadczonych przez podmiot zagraniczny, nieposiadający siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności w Polsce – jest terytorium kraju, tj. Polski. Wobec powyższego, nabywane przez Państwa usługi od podmiotu z Czech stanowią import usług w rozumieniu art. 2 pkt 9 ustawy, z tytułu którego są Państwo podatnikiem i to na Państwu ciąży obowiązek rozliczenia nabywanych usług. (…)

W przedmiotowej sprawie jesteście Państwo jako usługobiorca, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy podmiotem zobowiązanym do rozliczenia importu usług od partnera z Czech, który nie posiada siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce i w związku z tym zobowiązani jesteście Państwo do złożenia deklaracji VAT-9M w związku z obowiązkiem rozpoznania importu usług (…)".

Reasumując

Zakup usług tłumaczeń od brytyjskiego przedsiębiorcy, stanowi dla polskiego nabywcy import usług, który powinien zostać rozliczony w deklaracji podatkowej z zastosowaniem stawki VAT w wysokości 23%.

Czytelnik powinien ujmować import usług w deklaracji VAT-9M lub VAT-8, wyłącznie po stronie podatku należnego.

E. PORADY I KOMENTARZE

XIII. PODATEK VAT OD CZYNNOŚCI BANKOWYCH

1. Usługi bankowe podlegające zwolnieniu z VAT

Usługi finansowe wymienione w treści art. 43 ust. 1 pkt 38–41 ustawy o VAT, co do zasady, podlegają zwolnieniu z VAT, tj.:

- usługi udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu usług udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych, a także zarządzanie kredytami lub pożyczkami pieniężnymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę (art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy),
- usługi w zakresie udzielania poręczeń, gwarancji i wszelkich innych zabezpieczeń transakcji finansowych i ubezpieczeniowych oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu tych usług, a także zarządzanie gwarancjami kredytowymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę (art. 43 ust. 1 pkt 39 ustawy),
- usługi w zakresie depozytów środków pieniężnych, prowadzenia rachunków pieniężnych, wszelkiego rodzaju transakcji płatniczych, przekazów i transferów pieniężnych, długów, czeków i weksli oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu tych usług (art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy),
- usługi, w tym także usługi pośrednictwa, których przedmiotem są udziały w:
  a) spółkach,
  b) innych niż spółki podmiotach, jeżeli mają one osobowość prawną
  – z wyłączeniem usług przechowywania tych udziałów i zarządzania nimi (art. 43 ust. 1 pkt 40a ustawy),
- usługi, których przedmiotem są instrumenty finansowe, o których mowa w ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 646 ze zm.), z wyłączeniem przechowywania tych instrumentów i zarządzania nimi, oraz usługi pośrednictwa w tym zakresie (art. 43 ust. 1 pkt 41 ustawy).

Zwolnienia, o których mowa powyżej – zgodnie z art. 43 ust. 15 ustawy o VAT – nie mają zastosowania do:

1) czynności ściągania długów, w tym factoringu;
2) usług doradztwa;
3) usług w zakresie leasingu.

Należy mieć również na uwadze, że od 1 stycznia 2022 r. podatnicy świadczący usługi wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 38–41 ustawy mają możliwość rezygnacji z tego zwolnienia, czyli mogą wybrać opodatkowanie ich podatkiem VAT.

Przy czym **możliwość wyboru opcji opodatkowania dotyczy wyłącznie usług świadczonych na rzecz innych podatników**, przy zachowaniu warunków określonych w art. 43 ust. 22 ustawy o VAT, tj.:

- podatnik jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
- złoży naczelnikowi urzędu skarbowego pisemne zawiadomienie o wyborze opodatkowania tych usług przed początkiem okresu rozliczeniowego, od którego rezygnuje ze zwolnienia.

Zatem banki (jako czynni podatnicy VAT) wykonują szereg usług, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 38–40 ustawy o VAT, tj. co do zasady zwolnionych przedmiotowo z podatku VAT.

Przykładowo Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 12 grudnia 2023 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.440.2023.1.KO stwierdził, że czynności z tytułu których Wnioskodawca pobiera opłaty stanowią świadczenie kompleksowe, które wpisuje się w zakres usług zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy o VAT w zakresie depozytów środków pieniężnych, prowadzenia rachunków pieniężnych, wszelkiego rodzaju transakcji płatniczych, przekazów i transferów pieniężnych. W treści interpretacji zostały wymienione opłaty związane z obsługą rachunku płatniczego oraz opłaty związane z wydaniem i obsługą karty płatniczej. Wśród opłat związanych z obsługą rachunku płatniczego wskazano:

1) opłaty podstawowe – opłaty za prowadzenie rachunku płatniczego, za zmianę typu rachunku płatniczego, za wpłaty na rachunek/wypłaty z rachunku płatniczego/avista; za ujemny stan na rachunku debetowym;
2) polecenia przelewów – opłaty za dostęp do usług bankowości telefonicznej lub elektronicznej, za polecenia przelewów w placówce X lub w ramach usług bankowości telefonicznej lub elektronicznej (opłaty mogą różnić się w zależności od typu przelewu – jego wysokości, statusu odbiorcy, etc.), opłaty za polecenie przelewu w ramach zlecenia stałego, za wysłanie jednorazowego hasła SMS do autoryzacji dyspozycji w usłudze bankowości elektronicznej, opłaty za SMS lub e-mail z informacjami dotyczącymi zdarzeń na rachunku/lokacie lub za ustanowienie lub zmianę, w tym odwołanie, zlecenia stałego;
3) opłaty za dodatkowe czynności – związane z prowadzeniem rachunku, tj. ustanowienie blokady środków na rachunku na zabezpieczenie zobowiązań zewnętrznych, przekaz pocztowy na wskazany adres, dyspozycja wypłaty na wypadek śmierci (a także jej zmiana lub odwołanie), anulowanie zlecenia stałego lub przekazanie środków w związku z przeniesieniem rachunku płatniczego do banku/innej X, odzyskanie środków, w sytuacji w której X podjęła działania w celu odzyskania środków, w przypadku gdy identyfikator użytkownika jest nieprawidłowy (są to czynności podejmowane w celu przywrócenia na rachunek klienta środków przelanych przez klienta X na błędny rachunek osoby trzeciej), powiadomienie o uzasadnionej odmowie wykonania zlecenia stałego.

Jednocześnie banki na wniosek klientów wystawiają również odpłatnie różnego rodzaju dokumenty zwane np. „zaświadczeniami", m.in. zaświadczenia potwierdzające prowadzenie dla klienta rachunku, zawierające informacje o rachunku w szczególności wysokość salda na tym rachunku czy zaświadczenia o udzielonych kredytach bankowych lub promesy kredytowej.

Od dłuższego czasu banki mają wątpliwości czy pobieranie opłat za tego rodzaju dokumenty również podlega zwolnieniu z VAT. Uważają, że czynności takie podlegają zwolnieniu z podatku VAT, ponieważ w każdym przypadku wydawanie zaświadczeń stanowi nieodłączny element danej usługi. Zatem w ich ocenie – skoro dana usługa finansowa jest zwolniona z podatku VAT – to wydanie zaświadczenia mające miejsce w związku z wykonywaniem takiej usługi także jest zwolnione z VAT. Innego zdania są jednak organy podatkowe.

Przykładowo Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 13 lutego 2024 r., nr 0114-KDIP4-3.4012.528.2023.1.IG, powołując się na orzecznictwo TSUE stwierdził, że:

„(...) ***usługi świadczone przez Państwa, za które pobierane są opłaty, polegające na wystawianiu dokumentów takie jak – zaświadczenia potwierdzające prowadzenie dla klienta rachunku, zawierające informacje o ww. rachunku, w szczególności wysokość salda na tym rachunku; dokument z informacjami nt. usług, z których korzysta klient, w szczególności o prowadzonych rachunkach, udzielonych kredytach bankowych, udzielonych pożyczkach pieniężnych, udzielonych gwarancjach bankowych, akredytywach, o wykonanych operacjach wekslowych, o udzielonych poręczeniach – wystawiane na wniosek klientów, a także na wniosek audytora finansowego klienta lub na wniosek innego podmiotu, jeśli z przepisów lub umowy z klientem wynikać będzie możliwość wydania zaświadczenia na wniosek takiego podmiotu – nie mają wpływu na samo świadczenie usług finansowych zwolnionych od podatku, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 38–40 ustawy*** *(…)”.*

Organ podatkowy podkreślił, że charakter i sposób wykonania tych czynności świadczy o ich samodzielności, są to bowiem odrębne czynności wykonywane na żądanie klienta, lub podmiotu przez klienta upoważnionego lub innych podmiotów, niezależnie od wykonywanych przez bank usług. Co prawda uznał, że czynności te są – co do zasady – związane np. z prowadzeniem dla klienta rachunku, zawierają informacje o ww. rachunku, w szczególności wysokość salda na tym rachunku, jednakże wyjaśnił, że samo ich wykonanie w żaden sposób nie służy lepszemu wykonaniu usługi głównej. W treści uzasadnienia interpretacji czytamy: *„(...)* ***Usługa główna może bez żadnego uszczerbku być wykonana bez świadczenia, za które pobierane są przedmiotowe opłaty. Zatem świadczone przez Państwa usługi polegające na wystawianiu zaświadczeń, stanowią odrębne, poboczne usługi do usług zasadniczych i ich celem nie jest wykonanie usługi zasadniczej. Usługi, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 38–40 ustawy mogą być wykonywane bez usługi pomocniczej (tj. wydawania zaświadczeń). Będą Państwo świadczyć usługi prowadzenia rachunków, udzielania kredytów czy pożyczek, niezależnie od tego czy klient (ewentualnie inny podmiot) wystąpi z żądaniem wydania zaświadczenia, lub taka konieczność nastąpi na podstawie przepisów prawa.***

Dla Prenumeratorów GOFIN

Obszerna baza interpretacji urzędowych dostępna w serwisie *www.interpretacje.gofin.pl*

Czynności te nie zmieniają również sytuacji prawnej lub finansowej Państwa klientów, nie zmierzają np. do zawarcia transakcji udzielenia pożyczki czy kredytu. ***Usługi te mają charakter jedynie usługi technicznej, informacyjnej*** (podkreślenie redakcji) *(…)”.*

Ostatecznie zdaniem Dyrektora KIS wykonywane przez bank czynności polegające na wystawianiu tego rodzaju zaświadczeń za wynagrodzeniem, nie korzystają ze zwolnienia od podatku, przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 38–40 ustawy o VAT. Podobnie stwierdził Dyrektor KIS w ww. interpretacji indywidualnej z dnia 12 grudnia 2023 r., tj.: *„(…) wyłączone ze świadczenia kompleksowego i ze zwolnienia będą czynności wymienione w punkcie 1.4, które dotyczą przygotowania dokumentów potwierdzających istniejący stan faktyczny lub prawny np. wydanie zaświadczenia wykonania operacji itd. Czynności te nie wpływają na sytuację prawną i finansową Państwa klienta (…)”.*

Należy jednak mieć na uwadze, że odmienne stanowisko w tej sprawie zajmują Sądy. Przykładowo w wyroku z dnia 10 maja 2023 r., sygn. akt nr I FSK 987/20 NSA orzekł, że **czynności, związane z wystawianiem zaświadczeń, opinii bankowych i opinii audytorskich składają się na kompleksową usługę, podlegającą opodatkowaniu według zasad obowiązujących dla usługi zasadniczej, a zatem korzystającą ze zwolnienia**

od podatku VAT, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 38–41 ustawy o VAT. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego prawidłowo Sąd pierwszej instancji uznał, że:

„(…) z punktu widzenia klienta, czynności wystawiania zaświadczeń, opinii bankowych oraz opinii audytorskich w oderwaniu od innych czynności bankowych nie mają żadnego sensu ekonomicznego. Sporne czynności nie mają racji bytu bez usług głównych zwolnionych od podatku (…). Jak wynika bowiem z przedstawionego stan faktycznego zaświadczenia, opinie bankowe i opinie audytorskie wystawiane są w oparciu o faktyczne dane dotyczące konkretnego klienta pozyskane przez Bank w związku ze świadczeniem usług w ramach czynności bankowych i nie zawierają informacji wykraczających poza ten zakres. Powyższe przesądza, że świadczenie usług wystawiania tych dokumentów nie jest możliwe bez świadczenia głównego. Co więcej, dokumenty wystawiane przez Bank na zlecenie klienta lub jego audytora służą jak najlepszemu i najefektywniejszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego polegającego m.in. na prowadzeniu rachunków pieniężnych, udzielaniu kredytów i gwarancji, czy czynnościach mających za przedmiot papiery wartościowe, sporne czynności wystawiania zaświadczeń, opinii bankowych oraz opinii audytorskich są zależne i nierozerwalnie powiązane z przywołanymi czynnościami bankowymi, indywidualnie skierowanymi do każdego z klientów (…).

Dla Prenumeratorów GOFIN

Baza orzeczeń wydawanych m.in. przez sądy administracyjne dostępna w serwisie *www.orzecznictwo.gofin.pl*

(…) posiadanie rachunku bankowego, czy korzystanie z innych usług oferowanych przez bank jest integralnie związane z wydawaniem zaświadczenia, czy opinii bankowych i pozwala na pełne wykorzystanie nabywanych, podstawowych usług bankowych (…)”.

W konsekwencji NSA stwierdził, że takie czynności można określić jako: *„(…) czynności, których przedmiotem są instrumenty bankowe, w konsekwencji czego należy uznać, że świadczenie usług obejmujących te czynności podlega zwolnieniu z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38–41 ustawy o VAT. Nie sposób uznać, że wydawanie zaświadczenia potwierdzającego posiadanie rachunku bankowego czy udzielonego kredytu, może funkcjonować jako samodzielna usługa, niezależnie o posiadania tegoż rachunku czy kredytu (…)”.*

2. Opłaty o charakterze sankcyjnym poza podatkiem VAT

Jeżeli płatności o charakterze odszkodowawczym nie mają bezpośredniego związku z żadną czynnością mającą charakter świadczenia ze strony podmiotu zobowiązanego, wówczas kwota otrzymanych odszkodowań i kar umownych nie mieści się w katalogu czynności wymienionych w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT i jako taka nie podlega opodatkowaniu tym podatkiem. Ustalanie statusu wypłacanego odszkodowania, jako podlegającego bądź nie opodatkowaniu podatkiem VAT należy oceniać w kontekście związku z konkretnym świadczeniem (*vide*: interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 13 lipca 2023 r., nr 0111-KDIB3-2.4012.4.2023.2.SR).

Przypomnijmy, iż opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają czynności, pomiędzy którymi istnieje bezpośredni związek mający charakter przyczynowy między świadczoną usługą, a otrzymanym świadczeniem wzajemnym. Zapłacone kwoty stanowić powinny odzwierciedlenie rzeczywistego wynagrodzenia za usługę świadczoną w ramach wiążącej strony umowy. Zapłata powinna więc być niejako efektem należytego wykonania świadczenia.

Zatem pobierane przez bank opłaty o charakterze sankcyjnym, tj. opłaty za wysłanie wezwania do zapłaty (np. za wysłanie upomnienia do spłaty zadłużenia kredytowego) nie są objęte zakresem opodatkowania podatkiem VAT, gdyż nie mieszczą się w katalogu czynności wymienionych w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

F. VAT OD PODSTAW

XIV. CZYNNOŚCI WLICZANE DO LIMITU UPRAWNIAJĄCEGO DO ZWOLNIENIA Z VAT

1. Zwolnienie z VAT dotyczące drobnych przedsiębiorców

Ze zwolnienia z VAT mogą korzystać tzw. drobni przedsiębiorcy, tj. podmioty prowadzące działalność gospodarczą, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty określonej w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, tj. 200.000 zł.

Podatnicy rozpoczynający wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu VAT w trakcie roku podatkowego, mają prawo do zwolnienia z VAT, jeżeli przewidywana przez nich wartość sprzedaży nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym, kwoty 200.000 zł (art. 113 ust. 9 ustawy o VAT).

Zwolnienie podmiotowe z VAT w przypadku podmiotów rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej przysługuje z mocy prawa (z wyłączeniem podmiotów wykonujących czynności określone w art. 113 ust. 13 ustawy o VAT).

Warto w tym miejscu również nadmienić, że u podatnika korzystającego ze zwolnienia podmiotowego z VAT, wartość sprzedaży netto jest równa wartości sprzedaży brutto, bowiem nie opodatkowuje jej podatkiem VAT. Dlatego też, do wyliczenia wartości sprzedaży uprawniającej do zwolnienia z VAT należy przyjąć w całości kwoty uzyskane ze sprzedaży usług i towarów wykazywane w ewidencji sprzedaży, o której mowa w art. 109 ust. 1 ww. ustawy.

Zwolnień, o których mowa w art. 113 ust. 1 i 9, nie stosuje się do podatników:

1) dokonujących dostaw:
   a) towarów wymienionych w załączniku nr 12 do ustawy,
   b) towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym, z wyjątkiem:
      - energii elektrycznej (CN 2716 00 00),
      - wyrobów tytoniowych,
      - samochodów osobowych, innych niż wymienione w art. 113 ust. 13 pkt 1 lit. e), zaliczanych przez podatnika, na podstawie przepisów o podatku dochodowym, do środków trwałych podlegających amortyzacji,
   c) budynków, budowli lub ich części, w przypadkach, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 lit. a) i b),
   d) terenów budowlanych,
   e) nowych środków transportu,
   f) następujących towarów, w związku z zawarciem umowy w ramach zorganizowanego systemu zawierania umów na odległość, bez jednoczesnej fizycznej obecności stron, z wyłącznym wykorzystaniem jednego lub większej liczby środków porozumiewania się na odległość do chwili zawarcia umowy włącznie:
      - preparatów kosmetycznych i toaletowych (PKWiU 20.42.1),
      - komputerów, wyrobów elektronicznych i optycznych (PKWiU 26),
      - urządzeń elektrycznych (PKWiU 27),
      - maszyn i urządzeń, gdzie indziej niesklasyfikowanych (PKWiU 28),

g) hurtowych i detalicznych części i akcesoriów do:
- pojazdów samochodowych, z wyłączeniem motocykli (PKWiU 45.3),
- motocykli (PKWiU ex 45.4);

2) świadczących usługi:
a) prawnicze,
b) w zakresie doradztwa, z wyjątkiem doradztwa rolniczego związanego z uprawą i hodowlą roślin oraz chowem i hodowlą zwierząt, a także związanego ze sporządzaniem planu zagospodarowania i modernizacji gospodarstwa rolnego,
c) jubilerskie,
d) ściągania długów, w tym factoringu;
3) nieposiadających siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju.

2. Sprzedaż nieuwzględniana w limicie uprawniającym do zwolnienia z VAT

Do wyliczenia wartości sprzedaży uprawniającej do zwolnienia z VAT – stosownie do art. 113 ust. 1 ustawy o VAT – nie wlicza się kwoty podatku.

Do wartości sprzedaży uprawniającej do korzystania z tego zwolnienia nie wlicza się również czynności wymienionych w art. 113 ust. 2, czyli:

1) wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość, która nie podlega opodatkowaniu podatkiem na terytorium kraju;
2) sprzedaży na odległość towarów importowanych, która nie podlega opodatkowaniu podatkiem na terytorium kraju;
3) odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług, zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3, z wyjątkiem:
a) transakcji związanych z nieruchomościami,
b) usług, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41,
c) usług ubezpieczeniowych
– jeżeli czynności te nie mają charakteru transakcji pomocniczych;
4) odpłatnej dostawy towarów, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji.

3. Charakter transakcji pomocniczych

Przy ustalaniu limitu uprawniającego do zwolnienia z VAT podatnicy mają wątpliwości, jakie transakcje należy uznać za pomocnicze. Ustawodawca bowiem zarówno w ustawie o VAT, jak i w rozporządzeniach wykonawczych do ustawy nie zdefiniował pojęcia „transakcji mających charakter pomocniczy".

Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych przyjmują, że przy ocenie czy dana transakcja ma charakter pomocniczy nie powinien decydować jeden wskaźnik, punkt odniesienia czy też jedno tylko kryterium, ale ich całokształt wyznaczający miejsce, znaczenie i zakres danych transakcji w całokształcie działalności gospodarczej podatnika. Czynność może być uznana za pomocniczą wówczas, gdy stanowi ona uzupełnienie zasadniczej działalności podatnika.

Przykładowo w interpretacji indywidualnej z dnia 23 stycznia 2024 r., nr 0113-KDIPT-1-3.4012.623.2023.2.JM Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej odstąpił od uzasadnienia prawnego przyjmując za prawidłowe stanowisko podatniczki przedstawione we wniosku, w którym stwierdzono, że:

„(...) poprzez transakcje pomocnicze należy rozumieć takie transakcje, które nie są związane z zasadniczą działalnością podatnika, a przychody z ich tytułu nie są bezpośrednim, stałym i koniecznym uzupełnieniem tej działalności. Tak więc, aby ocenić czy dana czynność może być uznana za pomocniczą należy wziąć pod uwagę przede wszystkim to czy stanowi ona uzupełnienie zasadniczej działalności gospodarczej podatnika. Jeżeli dana działalność stanowi stały i niezbędny element wbudowany w funkcjonowanie przedsiębiorstwa podatnika, to transakcje takie nie mogą być uznane za pomocnicze (...)".

Natomiast w interpretacji indywidualnej z dnia 27 października 2023 r., nr 0113-KDIPT-1-1.4012.504.2023.2.MH Dyrektor KIS stwierdził: *„(…) Według internetowego słownika synonimów (strona internetowa – http://synonim.net/synonim/pomocniczy), synonimami do słowa »pomocniczy« są pojęcia: »pomocny, wspierający, poboczny, akcesoryjny, dodatkowy, dopływowy, posiłkowy, subsydialny, subsydiarny, uzupełniający, wspomagający«.*

Przepisy unijnej dyrektywy w zakresie VAT posługują się określeniem »incidental transactions« w ramach odpowiedniego przepisu, co na język polski może być tłumaczone jako »transakcje incydentalne/uboczne«. Termin »incydentalny« wg Słownika języka polskiego (Słownika Wydawnictwa Naukowego PWN) oznacza przy tym »mający małe znaczenie lub zdarzający się bardzo rzadko«, natomiast termin »uboczny« oznacza »dotyczący czegoś pośrednio, mniej istotny lub dodatkowy«. Transakcje o charakterze »incydentalnym« oznaczają zdarzenia występujące nie tyle rzadko, ile ubocznie, przy określonej okazji, nawet gdyby występowały w sposób powtarzalny. Pojęcie »incydentalności« odnosi się więc nie tyle do samej częstotliwości występowania danego zdarzenia, co raczej do jego poboczności względem zasadniczej działalności podatnika (…)".

3.1. Usługi opiekuńcze świadczone wraz z wyżywieniem

W sytuacji przedstawionej w ww. interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z dnia 23 stycznia 2024 r. podatniczka planuje otworzyć niepubliczny żłobek. Za pobyt dziecka będzie pobierane tzw. czesne oraz opłata za wyżywienie. Usługi w zakresie opieki nad dziećmi świadczone w żłobku, będą objęte wpisem do rejestru żłobków i klubów dziecięcych na podstawie ustawy z dnia 4 lutego 2011 r. o opiece nad dziećmi do lat 3 (Dz. U. z 2023 r. poz. 204 ze zm.).

Usługami podstawowymi będą usługi: opiekuńcza, wychowawcza i edukacyjna. Wyżywienie dziecka będzie usługą niezbędną do wykonania usługi podstawowej korzystającej ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy. Nie wystąpią również przesłanki, o których mowa w art. 43 ust. 17 ustawy, wyłączające zwolnienie z VAT.

W interpretacji tej czytamy: *„(...) w związku ze świadczeniem usług wyżywienia dzieci w żłobku, które będą zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 24 lit. b) ustawy zwolnienie od podatku VAT dla tych usług będzie przysługiwało Pani bez limitu (…)".*

A zatem w tym przypadku do wartości sprzedaży uprawniającej do korzystania ze zwolnienia z art. 113 ust. 1 ustawy o VAT nie wlicza się opłat za wyżywienie dzieci w niepublicznym żłobku.

Podobne stanowisko odnajdziemy w interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z dnia 9 stycznia 2024 r., nr 0112-KDIL1-2.4012.425.2023.3.PM. W stanie faktycznym opisanym we wniosku o wydanie interpretacji wnioskodawca prowadzi przedszkole niepubliczne świadcząc usługę w zakresie opieki nad dziećmi będącą świadczeniem podstawowym oraz usługę wyżywienia, która jest świadczeniem pomocniczym. Wyżywienie dowozi do przedszkola firma zewnętrzna. Rodzice wnoszą miesięczne opłaty za czesne i opłaty za wyżywienie. Głównym celem świadczenia usługi wyżywienia nie jest osiąganie dodatkowego dochodu.

Świadczone przez wnioskodawcę w ramach działalności przedszkolnej usługi są wykonywane w formie i na zasadach określonych w przepisach o systemie oświaty oraz w przepisach ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. Prawo oświatowe (Dz. U. z 2023 r. poz. 900 ze zm.). Podatnik posiada zaświadczenie o wpisie do ewidencji szkół i placówek niepublicznych, natomiast na moment świadczenia usług objętych przedmiotem wniosku nie posiada statusu podmiotu prowadzącego żłobek lub klub dziecięcy, który podlega wpisowi do rejestru żłobków i klubów dziecięcych na podstawie ustawy o opiece nad dziećmi w wieku do lat 3. Wnioskodawca rozszerzył działalność o gastronomię, tj. w sezonie letnim sprzedaje gofry i lody.

Dyrektor KIS w ww. interpretacji stwierdził, iż: *„(…) działalność przedszkolna prowadzona przez Wnioskodawcę będzie korzystać ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 24 lit. a) ustawy. Tym samym obrót z tej działalności nie powinien być uwzględniany przy obliczaniu limitu obrotów określonych w art. 113 ust. 1 ustawy.*

(…) pozostała działalność Wnioskodawcy (sprzedaż lodów i gofrów) nie korzysta z żadnego ze zwolnień od podatku oraz nie jest objęta żadnym z wyłączeń, o których mowa w art. 113 ust. 13 ustawy. Zatem jedynie obrót z działalności Wnioskodawcy w tym zakresie powinien zostać uwzględniony w wartości sprzedaży określonej w art. 113 ust. 1 ustawy.

Podsumowując, Wnioskodawca do limitu wartości sprzedaży określonej w art. 113 ust. 1 ustawy powinien – na podstawie art. 113 ust. 2 pkt 2 ustawy – wliczać obrót ze sprzedaży lodów i gofrów, z pominięciem obrotu z działalności przedszkolnej *(…)”.*

3.2. Najem lokali mieszkalnych

Na temat wliczania do wartości sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 i ust. 9 ustawy o VAT obrotów z tytułu świadczenia usług najmu lokali mieszkalnych z przeznaczeniem na cele mieszkaniowe i części pomieszczeń wyodrębnionych z domu na cele mieszkaniowe, jako transakcji związanych z nieruchomościami, które nie mają charakteru czynności pomocniczych wypowiedział się Dyrektor KIS w ww. interpretacji indywidualnej z dnia 27 października 2023 r.

Z opisu sprawy wynika, że podatnik:

- jest właścicielem 7 lokali mieszkalnych, które wynajmuje wyłącznie dla osób fizycznych z przeznaczeniem na cele mieszkaniowe,
- posiada dom, w którym wyodrębniona część pomieszczeń jest przeznaczona na wynajem na cele mieszkaniowe dla osób fizycznych i budynek mieszkalny, który wynajmuje podmiotowi gospodarczemu na jego działalność biurową.

Świadczone przez podatnika usługi najmu:

- lokali mieszkalnych/pomieszczeń w domu korzystają ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36,
- budynku mieszkalnego podmiotowi gospodarczemu na jego działalność biurową stanowi czynność zwolnioną na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy.

W przedstawionej sytuacji Dyrektor KIS stwierdził, że skoro najem lokali mieszkalnych dla osób fizycznych z przeznaczeniem na cele mieszkaniowe będzie stałym elementem wbudowanym w funkcjonowanie firmy, to usługi te nie będą miały charakteru transakcji pomocniczych, lecz będą to transakcje podstawowe w wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej. Zatem w jego ocenie: *„(…)* ***obroty z tytułu świadczenia usług najmu 7 lokali mieszkalnych z przeznaczeniem na cele mieszkaniowe i wyodrębnionej części pomieszczeń na cele mieszkaniowe, jako transakcje związane z nieruchomościami, które nie mają charakteru czynności pomocniczych, powinny być wliczane do wartości sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 i ust. 9 ustawy*** (podkreślenie redakcji) *(…)”.*

G. WZORY PISM I FORMULARZY

XV. ZAPŁATA PODATKU VAT W PUNKCIE KOMPLEKSOWEJ OBSŁUGI OSS

1. Deklarowanie podatku w OSS

W punkcie kompleksowej obsługi OSS (One Stop Shop) dostępne są dwie różne procedury:

1) procedura nieunijna, z której może korzystać każdy podatnik, który nie posiada siedziby w UE, a świadczy usługi w UE na rzecz osób niebędących podatnikami,
2) procedura unijna, z której mogą korzystać podatnicy:
   a) mający siedzibę w UE, którzy: świadczą usługi na rzecz osób niebędących podatnikami w państwie członkowskim, w którym podatnik ten nie ma siedziby działalności gospodarczej, lub dokonują WSTO;
   b) nie mają siedziby w UE, ale dokonują WSTO;
   c) będący podmiotami uznawanymi za dostawców, którzy: dokonują WSTO lub krajowych dostaw towarów.

Deklaracje dla potrzeb rozliczania procedury unijnej – VIU-DO oraz deklarację VIN-DO stosowaną w procedurze nieunijnej na terytorium Polski należy składać do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście w terminie do końca miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale, niezależnie od tego, czy dostawy towarów i świadczenia usług objęte tą procedurą miały miejsce. Obowiązek składania deklaracji dotyczy również deklaracji zerowych. Podatnik nie może złożyć deklaracji VAT przed zakończeniem okresu rozliczeniowego. Oznacza to, że najwcześniej składa ją elektronicznie pierwszego dnia po zakończeniu kwartału.

Procedura nieunijna i procedura unijna	
Okres rozliczeniowy – kwartał kalendarzowy	**Data złożenia deklaracji na potrzeby OSS**
I kwartał: 1 stycznia do 31 marca	30 kwietnia
II kwartał: 1 kwietnia do 30 czerwca	31 lipca
III kwartał: 1 lipca do 30 września	31 października
IV kwartał: 1 października do 31 grudnia	31 stycznia (następnego roku)

W celu złożenia deklaracji należy:

- wypełnić deklarację, wskazując okres rozliczeniowy, którego dotyczy, oraz zaznaczając cel złożenia deklaracji;
- przesłać deklarację – za pomocą systemu e-Deklaracje do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście;
- wykazać w sekcji C podatek należny wszystkim państwom członkowskim konsumpcji, w których ma miejsce świadczenie usług/dostawa towarów.

Przed złożeniem właściwej deklaracji istnieje możliwość złożenia jej wersji roboczej poprzez zaznaczenie celu złożenia deklaracji: „Wersja robocza deklaracji". Wersja robocza nie stanowi deklaracji i nie zostanie przekazana do państw członkowskich konsumpcji.

Kwoty wykazane w deklaracji VAT wyrażane są w euro i nie podlegają zaokrągleniu. Podatnik wykazuje i uiszcza dokładną kwotę VAT.

W przypadku gdy płatności z tytułu dokonywania dostaw towarów lub świadczenia usług w ramach procedury unijnej lub nieunijnej były dokonywane w innych walutach niż euro, do ich przeliczenia na euro stosuje się kurs wymiany opublikowany przez EBC w ostatnim dniu danego okresu rozliczeniowego, a jeśli kurs nie zostanie opublikowany w tym dniu – kurs wymiany opublikowany następnego dnia (art. 130c ust. 7 i art. 133 ust. 6 ustawy).

W przypadku gdyby np. usługi świadczone w określonym państwie członkowskim konsumpcji objęte były zwolnieniem z podatku VAT, podatnik nie powinien ich uwzględniać w deklaracji VAT (trzeba natomiast w niej wykazać usługi z podziałem na stawki podatku: podstawową i obniżoną, jeśli któreś z państw członkowskich taką niższą stawkę stosuje do przedmiotowych usług). Poniżej przedstawiamy przykład wypełnienia deklaracji w zakresie procedury unijnej (deklaracja VIU-DO) w systemie OSS.

Przykład

Podatnik zarejestrowany do procedury unijnej w Polsce posiada również stałe miejsce prowadzenia działalności w Belgii. W czwartym kwartale 2023 r. dokonał następujących transakcji, które rozlicza w OSS:

- *dostawa towarów na Cypr na kwotę 20.000 euro (stawka VAT 19%),*
- *dostawa towarów z magazynu w Belgii do Polski na kwotę 15.000 euro (stawka VAT 23%),*
- *świadczenie usług we Francji na kwotę 5.000 euro (stawka VAT 20%),*
- *korekta dostawy towarów do Czech za trzeci kwartał 2023 r. na kwotę – 11.000 euro.*

Saldo podatku należnego dla Cypru wynosi 3.800 euro, dla Francji 1.000 euro, dla Polski 3.450 euro i dla Czech – 11.000 euro. Całkowita kwota należnego podatku VAT do wpłaty wynosi 8.250 euro.

C.2. ŚWIADCZENIE USŁUG Z PAŃSTWA CZŁONKOWSKIEGO IDENTYFIKACJI ORAZ STAŁEGO MIEJSCA PROWADZENIA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ POZA UNIĄ EUROPEJSKĄ ORAZ DOSTAWY TOWARÓW WYSYŁANYCH LUB TRANSPORTOWANYCH Z PAŃSTWA CZŁONKOWSKIEGO IDENTYFIKACJI 2)

C.2.1. Państwo członkowskie konsumpcji: CYPR

Lp.	Rodzaj dostaw	Rodzaj stawki VAT	Stawka podatku VAT	Podstawa opodatkowania wg danej stawki VAT	Kwota podatku wg danej stawki VAT	Waluta
a	b	c	d	e	f	g
1	dostawa towarów	podstawowa	19,00	20 000,00	3 800,00	EUR
2						EUR
3						EUR

C.2.2. Państwo członkowskie konsumpcji: FRANCJA

Lp.	Rodzaj dostaw	Rodzaj stawki VAT	Stawka podatku VAT	Podstawa opodatkowania wg danej stawki VAT	Kwota podatku wg danej stawki VAT	Waluta
a	b	c	d	e	f	g
1	świadczenie usług	podstawowa	20,00	5 000,00	1 000,00	EUR
2						EUR
3						EUR

C.3. ŚWIADCZENIE USŁUG DOKONANE ZE STAŁYCH MIEJSC PROWADZENIA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ ZNAJDUJĄCYCH SIĘ W PAŃSTWACH CZŁONKOWSKICH INNYCH NIŻ PAŃSTWO CZŁONKOWSKIE IDENTYFIKACJI ORAZ DOSTAWY TOWARÓW WYSŁANYCH LUB TRANSPORTOWANYCH Z PAŃSTWA CZŁONKOWSKIEGO INNEGO NIŻ PAŃSTWO CZŁONKOWSKIE IDENTYFIKACJI [3]

C.3.1. Państwo członkowskie konsumpcji: POLSKA

Lp.	Państwo miejsca prowadzenia działalności	Nr identyfikacyjny VAT / Nr Identyfikacji Podatkowej	Rodzaj dostaw	Rodzaj stawki VAT / Stawka podatku VAT	Podstawa opodatkowania wg danej stawki VAT	Kwota podatku wg danej stawki VAT	Waluta
a	b	c	d	e	f	g	h
1	BELGIA	BE0999999999	dostawa towarów	podstawowa 23,00	15 000,00	3 450,00	EUR

C.5. KOREKTY KWOT PODATKU VAT WYKAZANYCH W DEKLARACJACH ZA POPRZEDNIE OKRESY WYNIKAJĄCE Z KOREKT DOSTAW TOWARÓW LUB ŚWIADCZONYCH USŁUG [4]

C.5.1. Państwo członkowskie konsumpcji: CZECHY (REPUBLIKA CZESKA)

Lp.	Rok	Kwartał	Całkowita kwota podatku VAT wynikająca z korekt [5]	Waluta
a	b	c	d	e
1	2023	3	-11 000,00	EUR

C.6. SALDO NALEŻNEGO PODATKU DLA KAŻDEGO PAŃSTWA CZŁONKOWSKIEGO KONSUMPCJI

Lp.	Państwo członkowskie konsumpcji	Całkowita kwota należnego podatku VAT z uwzględnieniem korekty za poprzednie okresy [6]	Waluta
a	b	c	d
1	CYPR	3 800,00	EUR
2	FRANCJA	1 000,00	EUR
3	POLSKA	3 450,00	EUR
4	CZECHY (REPUBLIKA CZESKA)	-11 000,00	EUR

C.7. CAŁKOWITA KWOTA NALEŻNEGO PODATKU VAT

Całkowita kwota należnego podatku VAT do wpłaty [7]	18.	Waluta
	8 250,00	EUR

Poniżej przedstawiamy przykład wypełnienia deklaracji w zakresie procedury nieunijnej (deklaracja VIN-DO) w systemie OSS.

Przykład

Podatnik zarejestrowany do procedury nieunijnej w Polsce w rozliczeniu za czwarty kwartał 2023 r. dokonał następujących transakcji, które rozlicza w IOSS:

- *świadczenie usług w Czechach na kwotę 5.000 euro (stawka VAT 21%),*
- *świadczenie usług w Austrii na kwotę 2.500 euro (stawka VAT 20%),*
- *korektę usług świadczonych w drugim kwartale 2022 r. w Danii na kwotę – 2.000 euro.*

Saldo podatku należnego dla Czech wynosi 1.050 euro, dla Austrii 500 euro, dla Danii – 2.000 euro.

Całkowita kwota należnego podatku VAT do wpłaty wynosi 1.550 euro.

C.2. ŚWIADCZENIE USŁUG NA TERYTORIUM UNII EUROPEJSKIEJ

C.2.1. Państwo członkowskie konsumpcji: CZECHY (REPUBLIKA CZESKA)

Lp.	Rodzaj stawki VAT	Stawka podatku VAT	Podstawa opodatkowania wg danej stawki VAT	Kwota podatku wg danej stawki VAT	Waluta
a	b	c	d	e	f
1	podstawowa	21,00	5 000,00	1 050,00	EUR
2					EUR
3					EUR
4					EUR
5					EUR

C.2.2. Państwo członkowskie konsumpcji: AUSTRIA

Lp.	Rodzaj stawki VAT	Stawka podatku VAT	Podstawa opodatkowania wg danej stawki VAT	Kwota podatku wg danej stawki VAT	Waluta
a	b	c	d	e	f
1	podstawowa	20,00	2 500,00	500,00	EUR
2					EUR
3					EUR
4					EUR
5					EUR

C.3. KOREKTY KWOT PODATKU VAT WYKAZANYCH W DEKLARACJACH ZA POPRZEDNIE OKRESY WYNIKAJĄCE Z KOREKT ŚWIADCZONYCH USŁUG [2]

C.3.1. Państwo członkowskie konsumpcji: DANIA

Lp.	Rok	Kwartał	Całkowita kwota podatku VAT wynikająca z korekt [3]	Waluta
a	b	c	d	e
1	2023	3	-2 000,00	EUR

C.4. SALDO NALEŻNEGO PODATKU DLA KAŻDEGO PAŃSTWA CZŁONKOWSKIEGO KONSUMPCJI

Lp.	Państwo członkowskie konsumpcji	Całkowita kwota należnego podatku VAT z uwzględnieniem korekty za poprzednie okresy [4]	Waluta
a	b	c	d
1	CZECHY (REPUBLIKA CZESKA)	1 050,00	EUR
2	AUSTRIA	500,00	EUR
3	DANIA	-2 000,00	EUR

C.5. CAŁKOWITA KWOTA NALEŻNEGO PODATKU VAT

Całkowita kwota należnego podatku VAT do wpłaty [5]	13.	
	1 550,00	EUR

Każdej złożonej deklaracji VAT zostanie przypisany jednostkowy, unikatowy numer referencyjny (UNR). Podatnik – za pomocą środków komunikacji elektronicznej – zostanie poinformowany o nadaniu takiego numeru. Numer referencyjny deklaracji należy zawsze podawać podczas dokonywania płatności (bez numeru referencyjnego nie będzie można skutecznie dokonać płatności i należy liczyć się z nieuznaniem takiej wpłaty za dokonaną w terminie). Unikatowy numer referencyjny składa się z kodu państwa członkowskiego identyfikacji, numeru VAT i okresu (kwartał/rok), za który składane jest rozliczenie np. PL/PLXXXXXXX/Q3.2021 (procedura unijna) lub PL/EUXXXXXXX/Q3.2021 (procedura nieunijna).

2. Termin oraz sposób zapłaty VAT w punkcie kompleksowej obsługi

Podatnik uiszcza całą kwotę podatku należnego wynikającą z deklaracji VAT – najpóźniej do końca miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale – na rachunek

bankowy Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście o numerze: 84 1010 1010 0165 9315 1697 8000 (dla płatności dokonywanych z zagranicy: PL84 1010 1010 0165 9315 1697 8000 kod BIC: NBPLPLPW). Wpłaty VAT powinny być dokonywane w euro.

Podatku nie należy uiszczać jako wpłaty lub przelewu podatkowego z wykorzystaniem druku określonego w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2008 r. w sprawie wzoru formularza wpłaty gotówkowej oraz polecenia przelewu na rachunek organu podatkowego (Dz. U. poz. 1636) lub formatki przelewu podatkowego przygotowanego przez dany bank z którego usług korzysta podatnik. Zapłaty należy dokonać dowolną formatką przelewu bankowego lub wpłaty gotówkowej, w euro. W takiej formatce nie ma pola „symbol płatności", a podatnicy muszą jedynie wypełnić pole „tytuł", w którym wpisują numer UNR.

Druk polecenia przelewu dostępny w dziale *Podatek VAT* w Programie *DRUKI Gofin*

Poniżej przedstawiamy przykładowo wypełniony druk polecenia przelew/wpłaty gotówkowej na rachunek Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, tytułem wpłaty należnego podatku VAT w punkcie OSS w procedurze nieunijnej za czwarty kwartał 2023 r.

Polecenie przelewu / wpłata gotówkowa

nazwa odbiorcy
DRUGI URZĄD SKARBOWY WARSZAWA-ŚRÓDMIEŚCIE

nazwa odbiorcy cd.

nr rachunku odbiorcy
84 1010 1010 0165 9315 1697 8000

waluta: EUR

kwota: 1550,00

nr rachunku zleceniodawcy(przelew) / kwota słownie (wpłata)
jeden tysiąc pięćset pięćdziesiąt 00/100

nazwa zleceniodawcy
XYZ SP. Z O.O.

nazwa zleceniodawcy cd.
UL. ZIELONA 6, 66-400 GORZÓW WLKP.

tytułem
PL/EUXXXXXXX/Q4.2023

tytułem cd.

Opłata:

pieczęć, data i podpis(y) zleceniodawcy

odcinek dla banku zleceniodawcy

Termin złożenia deklaracji oraz zapłaty podatku, upływa również w przypadku, gdy dzień ten przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy.

W przypadku kiedy podatnik zarejestrowany jest w Polsce do więcej niż jednej procedury szczególnej (np. procedura unijna i procedura importu), to dla każdej z procedur powinna zostać dokonana odrębna płatność podatku VAT.

Aktem prawnym, na którym oparto wyjaśnienia udzielane w niniejszym rozdziale jest ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2023 r. poz. 1542 ze zm.), zwana dalej „ustawą o podatku akcyzowym".

H. PODATEK AKCYZOWY

XVI. DEKLAROWANIE AKCYZY I PROWADZENIE EWIDENCJI WYROBÓW WĘGLOWYCH I GAZOWYCH PRZEZ FINALNEGO NABYWCĘ

Spółka – Zakład Energetyki Cieplnej – wytwarza ciepło w kotłowni opalanej węglem kamiennym i gazem ziemnym na cele grzewcze mieszkańców i instytucji. Nie jest podmiotem pośredniczącym. Czy do końca stycznia 2024 r. miała obowiązek prowadzenia ewidencji papierowej zużycia gazu i węgla? Czy od 1 lutego 2024 r. ma obowiązek prowadzenia ewidencji elektronicznej tych wyrobów akcyzowych? Czy spółka ma obowiązek składania deklaracji podatku akcyzowego w tym zakresie?

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym wyroby węglowe i wyroby gazowe są to wyroby akcyzowe energetyczne, które zostały określone w załączniku nr 1 do ustawy.

W poz. 19 załącznika nr 1 do ustawy, pod kodem CN 2701, znajduje się węgiel; brykiety, brykietki i podobne paliwa stałe wytwarzane z węgla – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych.

Natomiast w poz. 28 załącznika nr 1 do ustawy, pod kodem CN 2711, wymieniony jest gaz ziemny (mokry) i pozostałe węglowodory gazowe.

Stosownie do art. 2 ust. 1 pkt 19a ustawy, finalny nabywca gazowy to podmiot, który:

a) nabywa na terytorium kraju, importuje lub nabywa wewnątrzwspólnotowo wyroby gazowe, lub
b) posiada uzyskane w sposób inny niż w drodze nabycia wyroby gazowe

– niebędący pośredniczącym podmiotem gazowym;

Jak stanowi art. 2 ust. 1 pkt 23c ustawy, finalny nabywca węglowy to podmiot, który:

a) nabywa na terytorium kraju, importuje lub nabywa wewnątrzwspólnotowo wyroby węglowe, lub
b) posiada uzyskane w sposób inny niż w drodze nabycia wyroby węglowe

– niebędący pośredniczącym podmiotem węglowym.

Dla wyrobów węglowych i wyrobów gazowych przeznaczonych na cele opałowe przez gospodarstwa domowe, ustawa przewiduje zwolnienia od akcyzy.

Stosownie do art. 31a ust. 1 pkt 3 ustawy, zwalnia się od akcyzy czynności podlegające opodatkowaniu, których przedmiotem są wyroby węglowe przeznaczone do celów opałowych m.in. przez gospodarstwo domowe.

Ponadto zgodnie z art. 31b ust. 2 pkt 1 ustawy, zwalnia się od akcyzy czynności podlegające opodatkowaniu, których przedmiotem są wyroby gazowe o kodach CN 2705 00 00, 2711 11 00, 2711 21 00 i 2711 29 00 przeznaczone do celów opałowych przez gospodarstwa domowe.

1. Kiedy zużycie wyrobów węglowych i wyrobów gazowych przez finalnego nabywcę podlega opodatkowaniu?

Stosownie do art. 9a ust. 1 pkt 5 ustawy, w przypadku wyrobów węglowych przedmiotem opodatkowania akcyzą jest m.in. użycie wyrobów węglowych przez finalnego nabywcę węglowego:

a) nabytych w ramach zwolnienia, o którym mowa w art. 31a ust. 1 ustawy, do celów innych niż zwolnione na podstawie tego przepisu, przy czym za takie użycie uznaje się również naruszenie warunków, o których mowa w art. 31a ust. 3 ustawy, a także sprzedaż, eksport lub dostawę wewnątrzwspólnotową wyrobów węglowych przez finalnego nabywcę węglowego zamiast użycia ich do celów, o których mowa w art. 31a ust. 1 ustawy,
b) uzyskanych w sposób inny niż w drodze nabycia,
c) jeżeli nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży wyrobów węglowych finalnemu nabywcy węglowemu, a w wyniku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony w należnej wysokości.

Ponadto zgodnie z art. 9a ust. 2 pkt 9 ustawy, przedmiotem opodatkowania akcyzą jest także użycie wyrobów węglowych na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej.

W myśl art. 9c ust. 1 pkt 5 ustawy, w przypadku wyrobów gazowych przedmiotem opodatkowania akcyzą jest użycie wyrobów gazowych przez finalnego nabywcę gazowego:

a) uzyskanych w sposób inny niż w drodze nabycia,
b) jeżeli nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tych wyrobów finalnemu nabywcy gazowemu, a w wyniku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo postępowania podatkowego nie ustalono, że akcyza została zapłacona w należnej wysokości,
c) nabytych w ramach zwolnienia, o którym mowa w art. 31b ust. 1–4 ustawy, do innych celów niż zwolnione na podstawie tych przepisów, przy czym za takie użycie uważa się również naruszenie warunku, o którym mowa w art. 31b ust. 5–7 lub 9, a także sprzedaż, eksport lub dostawę wewnątrzwspólnotową wyrobów gazowych przez finalnego nabywcę gazowego zamiast użycia ich do celów, o których mowa w art. 31b ust. 1–4 ustawy.

Stosownie do art. 13 ust. 1 pkt 11 i 13 ustawy, podatnikiem akcyzy jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą, w tym podmiot:

- będący finalnym nabywcą węglowym – w przypadku, o którym mowa w art. 9a ust. 1 pkt 5 ustawy;
- będący finalnym nabywcą gazowym – w przypadku, o którym mowa w art. 9c ust. 1 pkt 5 ustawy.

Oznacza to, że dopóki ZEC będąc finalnym nabywcą węglowym i finalnym nabywcą gazowym nie dokona czynności określonych w art. 9a ust. 1 pkt 5 lub art. 9c ust. 1 pkt 5 ustawy, nie powstanie wobec niego obowiązek podatkowy w akcyzie i nie będzie zobowiązany do złożenia deklaracji akcyzowych.

2. Obowiązek deklarowania podatku akcyzowego

Zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy, podatnik jest obowiązany, bez wezwania organu podatkowego:

1) składać właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego deklaracje podatkowe według ustalonego wzoru,
2) obliczać i wpłacać akcyzę na rachunek właściwego urzędu skarbowego

– za miesięczne okresy rozliczeniowe, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej.

Przy czym, stosownie do art. 21 ust. 3 pkt 1a ustawy, przepisy art. 21 ust. 1 i 2 ustawy nie mają zastosowania w zakresie, w jakim podatnik jest obowiązany do złożenia deklaracji, o której mowa w art. 24e ust. 1 ustawy.

Jak stanowi art. 21a ust. 1 ustawy, w przypadku wyrobów węglowych podatnik jest obowiązany, bez wezwania organu podatkowego:

1) składać właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego deklaracje podatkowe według ustalonego wzoru,
2) obliczać i wpłacać akcyzę na rachunek właściwego urzędu skarbowego

– za miesięczne okresy rozliczeniowe, w terminie do 25. dnia przypadającego w drugim miesiącu od miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy.

W zakresie wyrobów węglowych objętych zwolnieniem od akcyzy zgodnie z art. 21a ust. 1a ustawy, podatnik może złożyć deklarację podatkową, o której mowa w art. 21a ust. 1 pkt 1, albo deklarację podatkową, o której mowa w art. 24e ust. 1 w przypadku gdy:

1) w danym okresie rozliczeniowym jest obowiązany do złożenia deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 21a ust. 1 pkt 1, oraz innej deklaracji podatkowej i zapłaty akcyzy od innego wyrobu akcyzowego, lub
2) w danym kwartale jest obowiązany do złożenia deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 21a ust. 1 pkt 1, w której wykazuje wszystkie wyroby węglowe za co najwyżej dwa miesiące, oraz deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 24e ust. 1, w której wykazuje tylko wyroby węglowe objęte zwolnieniem od akcyzy za co najmniej jeden pozostały miesiąc.

Kwota akcyzy należna od danych wyrobów węglowych może być obniżona o akcyzę zapłaconą od zużytych do ich wyprodukowania innych wyrobów węglowych.

Stosownie do art. 24b ust. 1 ustawy, w przypadku wyrobów gazowych podatnik jest obowiązany, bez wezwania organu podatkowego, składać właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego deklaracje podatkowe według ustalonego wzoru oraz obliczać i wpłacać akcyzę na rachunek właściwego urzędu skarbowego, za miesięczne okresy rozliczeniowe, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym:

1) upłynął termin płatności wynikający z faktury, a jeżeli termin ten nie został określony – po miesiącu, w którym wystawiono fakturę – w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego;

2) upłynął termin płatności określony w umowie właściwej dla rozliczeń z tytułu dostaw wyrobów gazowych albo, jeżeli termin ten nie został określony w umowie – upłynął termin płatności wynikający z faktury lub innego dokumentu wystawionego przez podatnika, z którego wynika zapłata należności za sprzedane przez podatnika wyroby gazowe, a jeżeli termin płatności nie został określony w umowie ani w fakturze lub w tym dokumencie albo gdy z faktury nie wynika należność za wyroby gazowe sprzedane w tym okresie – po miesiącu, w którym wystawiono fakturę lub ten dokument – w przypadku sprzedaży wyrobów gazowych finalnemu nabywcy gazowemu;
3) nastąpiło użycie wyrobów gazowych – w przypadkach, o których mowa w art. 9c ust. 1 pkt 4 lub 5 ustawy.

Zgodnie z art. 24d ust. 1 ustawy, deklaracje podatkowe składa się za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

W myśl natomiast art. 24e ust. 1 ustawy, w zakresie wyrobów akcyzowych:

1) objętych zwolnieniem od akcyzy, z wyjątkiem zwolnień częściowych lub zwolnień realizowanych przez zwrot akcyzy, lub zwolnień ubytków wyrobów akcyzowych, lub całkowitego zniszczenia wyrobów akcyzowych, o których mowa w art. 30 ust. 3 ustawy,
2) wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy, opodatkowanych zerową stawką akcyzy

– podatnik jest obowiązany, bez wezwania organu podatkowego, składać właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego deklaracje podatkowe według ustalonego wzoru za kwartalny okres rozliczeniowy w terminie do 25. dnia drugiego miesiąca następującego po kwartale, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Jak stanowi art. 24e ust. 1a ustawy, w przypadku gdy podatnik jest obowiązany do wykazania w deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 21 ust. 1 i 2, art. 21a ust. 1, art. 24, art. 24a i art. 24b ust. 1, również wyrobów, o których mowa w art. 24e ust. 1, nie składa deklaracji, o której mowa w art. 24e ust. 1, z zastrzeżeniem art. 21a ust. 1a ustawy.

Uwaga

Obowiązek składania deklaracji kwartalnych w przypadku braku obowiązku składania deklaracji miesięcznych dla wyrobów akcyzowych, dotyczy co do zasady wszystkich wyrobów akcyzowych. Jeśli zatem w zakresie jakiegokolwiek wyrobu akcyzowego, na podatniku ciąży obowiązek złożenia deklaracji miesięcznej, nie ciąży na tym podatniku już, co do zasady, obowiązek złożenia deklaracji kwartalnej.

Z pytania Czytelnika wynika, że przedmiotem działalności ZEC jest wytwarzanie ciepła w kotłowni opalanej węglem kamiennym (klasyfikowanym do kodu CN 2701 19 00) oraz gazem ziemnym (klasyfikowanym do kodu CN 2711 21 00) na cele grzewcze mieszkańców. Ponadto z zapytania ZEC wynika, że nie jest on pośredniczącym podmiotem węglowym ani pośredniczącym podmiotem gazowym.

Jeżeli zatem ZEC dokonuje czynności zużywania wyrobów węglowych i wyrobów gazowych na cele uprawniające do zwolnienia, tj. przez gospodarstwa domowe należące do mieszkańców, korzystając ze zwolnienia na podstawie art. 31a ust. 1 pkt 3 ustawy, oraz art. 31b ust. 2 pkt 1 ustawy, wówczas nie jest zobowiązany do składania deklaracji dla wyrobów akcyzowych.

W stosunku do wyrobów węglowych oraz wyrobów gazowych zużywanych na cele opałowe przez gospodarstwa domowe mieszkańców zasilanych w ciepło przez ZEC pochodzące z węgla i gazu ziemnego, ZEC nie dokonuje czynności opodatkowanych i tym samym nie jest podatnikiem podatku akcyzowego.

Uwaga

Zużycie wyrobów węglowych oraz wyrobów gazowych do celów opałowych przez gospodarstwa domowe, objętych zwolnieniem od podatku akcyzowego, nie jest co do zasady przedmiotem opodatkowania akcyzą. W takim przypadku nie występuje obowiązek składania deklaracji miesięcznych ani kwartalnych.

3. Prowadzenie ewidencji wyrobów węglowych oraz wyrobów gazowych

W stosunku do wyrobów węglowych oraz wyrobów gazowych obowiązki ewidencyjne zostały uregulowane w art. 138i oraz 138j ustawy.

Jak wynika z art. 138i ust. 1 ustawy, ewidencję wyrobów węglowych prowadzą:

1) pośredniczący podmiot węglowy dokonujący sprzedaży wyrobów węglowych na terytorium kraju finalnemu nabywcy węglowemu;
2) pośredniczący podmiot węglowy używający wyrobów węglowych.

Ponadto stosownie do art. 138j ust. 1 ustawy, ewidencję wyrobów gazowych prowadzą:

1) pośredniczący podmiot gazowy dokonujący sprzedaży wyrobów gazowych na terytorium kraju finalnemu nabywcy gazowemu;
2) pośredniczący podmiot gazowy używający wyrobów gazowych.

Przepisy te regulują obowiązki dotyczące prowadzenia ewidencji odpowiednio wyrobów węglowych oraz wyrobów gazowych. Zobowiązują do prowadzenia ewidencji wyrobów węglowych oraz wyrobów gazowych odpowiednio pośredniczące podmioty węglowe oraz pośredniczące podmioty gazowe.

Dla Prenumeratorów GOFIN

§ Ujednolicone przepisy prawne dostępne w serwisie *www.przepisy.gofin.pl*

ZEC jako podmiot posiadający status finalnego nabywcy węglowego oraz finalnego nabywcy gazowego nie jest zobowiązany do prowadzenia ewidencji na podstawie odpowiednio art. 138i oraz art. 138j ustawy.

Zatem w odniesieniu do omawianego zagadnienia należy wskazać, ZEC nie jest zobowiązany do prowadzenia ewidencji na podstawie art. 138i oraz art. 138j ustawy.

W kwestii natomiast obowiązku prowadzenia ewidencji wyrobów akcyzowych wyłącznie w formie elektronicznej, który miał wejść w życie od 1 lutego 2024 r. należy wyjaśnić, że obowiązek ten został uchylony na podstawie art. 9 ustawy z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2023 r. poz. 1598).

ZMIANA § PRAWA

Zmiana ta weszła w życie z dniem 1 stycznia 2024 r., tym samym podmioty zobowiązane do prowadzenia ewidencji akcyzowych i innej dokumentacji, o której mowa w art. 138a–138l i art. 138o ustawy, mogą je nadal prowadzić w wybranej przez siebie formie papierowej lub elektronicznej.

I. VAT W PYTANIACH I ODPOWIEDZIACH

1. Limity płatności gotówkowych

Jestem przedsiębiorcą prowadzącym indywidualną działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług budowlanych. Jako czynny podatnik VAT świadczę usługi zarówno dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej (konsumentów), jak i dla podmiotów gospodarczych. Czy z początkiem 2024 r. został wprowadzony limit gotówkowy w kwocie 8.000 zł i 20.000 zł.

Z dniem 1 stycznia 2024 r. miały wejść w życie przepisy ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (w ramach tzw. programu Polski Ład) obniżające limit płatności gotówkowych między przedsiębiorcami, jak również wprowadzające ograniczenia w obrocie gotówkowym w odniesieniu do płatności wykonywanych przez konsumentów w przypadku transakcji z przedsiębiorcą.

Terminy wprowadzające znowelizowane przepisy były wielokrotnie zmieniane. Początkowo przepisy miały obowiązywać od 1 stycznia 2022 r., później od 1 stycznia 2023 r., a następnie od 1 stycznia 2024 r.

Limit płatności gotówkowych między przedsiębiorcami z obecnych 15.000 zł przy jednorazowej transakcji miał zostać obniżony do 8.000 zł. Natomiast konsument miał być zobowiązany do dokonywania płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego, jeżeli jednorazowa wartość transakcji z przedsiębiorcą, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza 20.000 zł lub równowartość tej kwoty.

Zgodnie z ustawą z dnia 16 czerwca 2023 r. zmieniającą ustawę o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw oraz ustawę o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. poz. 1414) uchylono regulacje prawne w tym zakresie.

W treści uzasadnienia do projektu ww. ustawy zmieniającej podkreślono, że oczekiwanie na przelew bankowy może w wielu wypadkach prowadzić do zaniechania transakcji. Może to prowadzić do utrudnień i ograniczać znacząco drobny handel. Problemy tego typu mogą być utrudnieniem w obrocie na giełdach spożywczych, bazarach, targowiskach, gdzie zaopatrują się mikroprzedsiębiorcy, jak i mali przedsiębiorcy, w szczególności z branży spożywczej i gastronomicznej. Jednocześnie uznano, że przepisy wprowadzające ograniczenia w obrocie gotówkowym względem konsumentów będą wiązały się z wprowadzeniem dodatkowych obciążeń dla konsumentów wymuszających zakładanie rachunków bankowych lub zawieranie umów o kartę płatniczą i będą generowały dodatkowe koszty transakcyjne. Mając na uwadze trudną sytuację konsumentów w związku z wysoką inflacją podjęto decyzję o zniesieniu ograniczeń w tym zakresie również względem konsumentów.

W konsekwencji uchylenie ww. przepisów, skutkuje tym, że w 2024 r. – w przypadku transakcji pomiędzy przedsiębiorcami – limit płatności dokonywanych bez pośrednictwa

rachunku płatniczego nadal wynosi 15.000 zł. Z kolei konsument nadal nie jest zobowiązany do dokonywania płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego (bez względu na wartość transakcji).

Reasumując

Przepisy w zakresie obniżenia limitu płatności gotówkowych do 8.000 zł między przedsiębiorcami, jak również wprowadzające ograniczenia w obrocie gotówkowym w odniesieniu do płatności wykonywanych przez konsumentów w przypadku transakcji z przedsiębiorcą przekraczających 20.000 zł lub równowartość tej kwoty zostały uchylone.

2. Czy możliwe jest odliczenie VAT z faktury pro forma?

Otrzymałem fakturę pro forma, w której wykazano kwotę VAT. Czy mam prawo do odliczenia VAT z takiej faktury?

Zasadą jest, że czynni podatnicy VAT mają prawo do odliczania podatku naliczonego od dokonanych zakupów towarów i usług, które związane są z wykonywanymi przez nich czynnościami opodatkowanymi podatkiem VAT. Natomiast kwotę podatku naliczonego, w myśl art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów czy usług, a także dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi. Zatem podstawą dokonania odliczenia zasadniczo jest faktura z wykazaną kwotą podatku.

Faktura pro forma nie jest fakturą w rozumieniu przepisów ustawy o VAT, a jej wystawienie jest neutralne podatkowo. Przykładowo Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 4 maja 2022 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.67.2022.1.KO wyjaśnił, że:

„(…) dokument nazywany fakturą »pro forma« nie jest dokumentem przewidzianym w ustawie VAT. Jest to dokument wystawiany w obrocie gospodarczym i jego celem może być np. potwierdzenie złożenia oferty czy przyjęcia zamówienia do realizacji. Wyraźne oznaczenia tego dokumentu wyrazami pro forma powoduje, że nie można przypisać mu waloru faktury w rozumieniu przepisów ustawy o VAT, gdyż podmiot wystawiający taki dokument jednoznacznie wskazuje, że nie jest to faktura. ***Wystawienie tego dokumentu nie powoduje zatem skutków w zakresie podatku VAT, tj. obowiązku zapłaty wykazanego w tym dokumencie podatku oraz nie stanowi dla kontrahenta podstawy do odliczenia wskazanego w tym dokumencie podatku VAT*** (podkreślenie redakcji) *(…)”.*

Powyższe oznacza, że podatnik, który otrzymał fakturę pro forma, nie może odliczać VAT na podstawie tego dokumentu (nawet gdyby w tym dokumencie wykazano kwotę VAT). Warto jednak dodać, że jeżeli podatnik na podstawie faktury pro forma wpłaci zaliczkę/przedpłatę na poczet przyszłej transakcji i otrzyma od sprzedawcy fakturę zaliczkową, to mógłby odliczyć VAT wykazany na tej fakturze na zasadach ogólnych.

Reasumując

Podatnik, który otrzymał fakturę pro forma, nie ma prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, w kwocie wykazanej w tym dokumencie, ponieważ jego wystawienie nie wywołuje żadnych skutków podatkowych.

3. Stawka VAT na opłatę za wysyłkę książek

W jakiej wysokości należy zastosować stawkę VAT do opłaty za wysyłkę książki opodatkowanej stawką VAT w wysokości 5%?

Podstawą opodatkowania – zgodnie z art. 29a ustawy o VAT – jest generalnie 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.

W art. 29a ust. 6 ustawy o VAT wskazano, iż podstawa opodatkowania obejmuje:

1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku,
2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Natomiast zgodnie z art. 29a ust. 7 ustawy, podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot:

1) stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty,
2) udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży,
3) otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

Ponadto podstawę opodatkowania obniża się m.in. o wartość zwróconych kwot dotacji, które mają bezpośredni wpływ na cenę usług lub towarów.

Jak wynika z powyższego, pobrane od nabywcy koszty dodatkowe, jakimi są np. koszty transportu sprzedawanych towarów podatnik powinien wliczyć do podstawy opodatkowania VAT.

Dla celów opodatkowania podatkiem VAT, co do zasady, każde świadczenie należy traktować odrębnie. Jednocześnie w sytuacji, gdy występuje kilka świadczeń, tworzących w rzeczywistości jedną czynność, nie ma podstaw do ich sztucznego dzielenia dla celów podatkowych. Jeżeli jednak w skład świadczonej czynności wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu czynności kompleksowej.

Na czynność złożoną składają się więc różne czynności, prowadzące do realizacji określonego celu – do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne świadczenia pomocnicze. Natomiast czynność należy uznać za pomocniczą, jeśli nie stanowi ona celu sama w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania czynności zasadniczej. W przypadku, gdy wykonywana czynność stanowi dla klienta całość, nie należy jej rozbijać na poszczególne elementy składowe, lecz traktować jako jedno świadczenie, zgodnie z elementem, który nadaje całemu świadczeniu charakter dominujący.

Oznacza to, że do podstawy opodatkowania należy wliczyć pobieraną przez zbywcę wartość (cenę) towarów, a także wszystkie inne elementy zapłaty, będące częściami składowymi świadczenia zasadniczego, tj. kosztów, które zwiększają kwotę należną z tytułu konkretnej dostawy towarów lub konkretnego świadczenia usług.

Na temat dostawy książek opodatkowanych 5% stawką VAT oraz ich przesyłki wypowiedział się Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 7 grudnia 2023 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.662.2023.1.PRM. W rozpatrywanej przez organ podatkowy sprawie podatniczka prowadzi sklep internetowy, w którym sprzedaje swoje autorskie

książki. Oferta sklepu obejmuje zarówno książki w formie papierowej, jak i elektronicznej. Z tytułu sprzedaży książek w formie papierowej od nabywców jest pobierana dodatkowa opłata za wysyłkę książek.

Podatniczka zawarła umowę o współpracy z kontrahentem, który kompleksowo zajmuje się czynnościami związanymi z obsługą przyjętych przez podatniczkę zamówień, w tym pakowaniem i wysyłaniem przesyłek w jej imieniu i na jej rzecz. Kontrahent, jako nabywca usługi od przewoźnika, otrzymuje fakturę i reguluje należność przewoźnikowi. Rozliczenia z tytułu usług kontrahenta następują za okresy rozliczeniowe (dwutygodniowe/miesięczne). Do świadczonych usług kontrahent stosuje stawkę VAT w wysokości 23%. Sprzedaż książek – zgodnie z zamówieniem nabywcy – w formie papierowej jest dokumentowana fakturą z wykazaną stawką VAT w wysokości 5%.

W interpretacji tej Dyrektor KIS wskazał, iż: *„(...) w opisanych okolicznościach nie można stwierdzić, że usługa transportu sprzedawanych przez Panią książek stanowi cel sam w sobie i powinna być traktowana jako odrębne, niezależne świadczenie. (...) za dostawę złożoną – której rozdzielenie na poszczególne elementy byłoby nieuzasadnione i sztuczne – należy uznać odpowiednio dostawę książek wraz z usługą transportu.*

Tym samym skoro sprzedając towary ma Pani obowiązek dostarczyć je do nabywcy to wymienione czynności należy traktować jako jedną usługę złożoną. (...) Istotą przedmiotowej transakcji jest sprzedaż książki, natomiast aby skutecznie zrealizować sprzedaż książki należy ten towar dostarczyć do odbiorcy. (...) podstawą opodatkowania w niniejszej sprawie jest kwota należna jaką otrzymuje Pani od nabywcy, na którą składają się cena określona dla dostawy towaru uwzględniająca koszt usługi transportowej świadczonej przez Kontrahenta, zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy w związku z art. 29a ust. 6 ustawy (...)”.

Reasumując

Opłata za przesyłkę stanowi element podstawy opodatkowania z tytułu dostawy książek – jest to świadczenie kompleksowe, które powinno być opodatkowane stawką VAT właściwą dla dostawy książek.

4. Wysokość odliczenia VAT z tytułu wydatków związanych z pojazdami samochodowymi

W prowadzonej działalności gospodarczej użytkujemy pojazdy samochodowe, które wykorzystujemy do celów mieszanych oraz wyłącznie na potrzeby tej działalności. Z tytułu ponoszonych wydatków eksploatacyjnych z nimi związanych odliczamy VAT odpowiednio w wysokości 50% lub 100%. Zakupiliśmy blokady parkingowe, które są zamontowane na parkingu przed siedzibą firmy. W jakiej wysokości mamy prawo do odliczenia VAT z tytułu ich zakupu?

Na mocy art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w takim zakresie, w jakim nabywane towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

W przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi kwotę podatku naliczonego stanowi 50% kwoty podatku wynikającej z otrzymanej przez podatnika faktury (art. 86a ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT). Powyższe ograniczenie nie dotyczy jednak pojazdów samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, jeśli:

- sposób ich wykorzystywania przez podatnika, zwłaszcza na określonych przez podatnika zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną ewidencją

przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub
- konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne.

W myśl art. 86a ust. 2 ustawy, przez wydatki związane z pojazdami samochodowymi rozumie się między innymi wydatki związane z nabyciem, importem lub wytworzeniem tych pojazdów oraz nabyciem lub importem ich części składowych oraz związane z ich eksploatacją lub używaniem.

W tym miejscu warto przytoczyć interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 października 2021 r., nr 0114-KDIP4-1.4012.398.2021.2.SK, który uznał, że, katalog wydatków związanych z użytkowaniem samochodów określony w art. 86a ust. 2 pkt 3 ustawy może obejmować również wydatki dotyczące garażu. Jak czytamy w tym zakresie: *„(…) Regulacja ta zawiera w swej treści otwarty katalog kosztów dotyczących użytkowania samochodów, a przedstawione w tym przepisie wydatki nie wyczerpują wszystkich kosztów, które powstają w związku z użytkowaniem posiadanych samochodów. Parkowanie w garażu jest czynnością niewątpliwie związaną z użytkowaniem samochodu, nie ma zatem podstaw aby przyjąć, że wydatki ponoszone na garaż nie należą do kategorii wydatków wymienionych w art. 86a ust. 2 pkt 1–3 ustawy (…)”.*

Jednak przy prawie do odliczenia podatku VAT od zakupu garażu – jak wynika z tej interpretacji – decydujące znaczenie ma fakt, czy garaż jest przypisany dla konkretnego samochodu. W takiej sytuacji do wydatków poniesionych w związku z użytkowaniem tego garażu mają zastosowanie te same zasady w zakresie odliczenia podatku naliczonego, które obowiązują dla danego samochodu. Dyrektor KIS stwierdził, że: *„(…) Przykładowo – ograniczone do 50% odliczenie podatku naliczonego od ww. wydatków ma zastosowanie pod warunkiem, że ww. wydatki będą dotyczyły użytkowania samochodu z ograniczonym 50% prawem do odliczenia podatku naliczonego. Jak wskazał Wnioskodawca, połowa garażu będzie wykorzystywana tylko do parkowania samochodu, który będzie wykorzystywany przez Wnioskodawcę zarówno do prowadzenia działalności gospodarczej, jak i w celach prywatnych. Dlatego w prowadzonej ewidencji dla celów podatku od towarów i usług Wnioskodawca odlicza wyłącznie 50% podatku VAT naliczonego z tytułu kosztów eksploatacji pojazdu. W konsekwencji, w związku z tym, że wydatki związane z zakupem połowy garażu będą służyły czynnościom opodatkowanym oraz czynnościom innym niż działalność gospodarcza, czyli parkowany w niej samochód będzie przeznaczony do użytku »mieszanego«, zastosowanie znajdzie art. 86a ust. 1 ustawy o VAT, a więc Wnioskodawcy przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego w wysokości 50% kwoty podatku wynikającego z faktur dokumentujących wydatki związane z zakupem połowy garażu, tj. połowa z 8,01% (…)”.*

Wprawdzie ww. wyjaśnienie dotyczy wydatków związanych z nabyciem garażu, ale zawarte w nim wnioski, zdaniem redakcji, mogą być również pomocne przy zakupie blokad parkingowych, o których mowa w pytaniu. Oznacza to, że jeżeli zakup i montaż blokady parkingowej przypisany jest do miejsca parkowania konkretnego pojazdu, wykorzystywanego do celów mieszanych, wówczas podatnikowi przysługuje ograniczone do 50% prawo do odliczenia VAT od tego zakupu, natomiast gdy miejsce to dotyczy pojazdu wykorzystywanego wyłącznie do prowadzonej działalności gospodarczej, to podatnikowi przysługuje 100% prawo do odliczenia.

Jeśli jednak do miejsca parkingowego, na którym zamontowana jest omawiana blokada, nie jest przypisany konkretny pojazd, to w opinii redakcji, podatnikowi przysługiwałoby pełne

prawo do odliczenia VAT z tytułu jej nabycia. Taki wniosek można wysunąć z interpretacji indywidualnej Dyrektor KIS z dnia 14 kwietnia 2021 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.109.2021.1.KO, w której czytamy m.in.: *„(…) Mając na uwadze przedstawiony stan prawny i opis sprawy należy stwierdzić, że Wnioskodawcy przysługuje pełne prawo do odliczenia podatku VAT z faktury dokumentującej czynsz najmu za miejsce parkingowe, gdyż jak wskazał Wnioskodawca miejsce to nie jest przypisane do konkretnego samochodu, a mogą z niego korzystać zarówno pracownicy i partnerzy Spółki, jak i również klienci Spółki. W przypadku braku przypisania konkretnego miejsca parkingowego do konkretnego samochodu zastosowanie znajdzie art. 86 ust. 1 ustawy. Natomiast w tej sytuacji nie będzie miał zastosowania art. 86a ustawy o VAT, bowiem w tym przypadku najem miejsca parkingowego nie jest związany z używaniem konkretnych pojazdów samochodowych, lecz wynika z całokształtu funkcjonowania działalności Wnioskodawcy (…)”.*

Reasumując

Zasadą jest, że podatkowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu zakupu blokad parkingowych, które są zamontowane w miejscach parkingowych przed siedzibą firmy podatnika (odpowiednio w wysokości 50% czy 100%) uzależnione jest od kategorii pojazdów, których to miejsce parkingowe dotyczy.

5. Wynajem samochodu ciężarowego a zwolnienie podmiotowe z VAT

Spółka z o.o. świadczy usługi w zakresie opieki medycznej (prywatny dom opieki dla osób starszych) i w tym zakresie korzysta ze zwolnienia przedmiotowego z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT). Dodatkowo zamierza rozpocząć świadczenie usług wynajmu samochodu ciężarowego. Czy świadcząc usługi wynajmu przedmiotowego samochodu może korzystać ze zwolnienia podmiotowego z VAT?

W myśl art. 113 ust. 1 ustawy o VAT zwolniona od podatku jest sprzedaż dokonywana przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200.000 zł.

Ze zwolnienia z VAT korzysta również sprzedaż dokonywana przez podatnika rozpoczynającego wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu VAT w trakcie roku podatkowego, jeżeli przewiduje on, iż wartość sprzedaży nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej, kwoty 200.000 zł (art. 113 ust. 9 ustawy o VAT).

Pamiętać przy tym należy, że do wartości sprzedaży uprawniającej do korzystania ze zwolnienia nie wlicza się kwoty podatku. Nie wlicza się również czynności wymienionych w art. 113 ust. 2, a mianowicie:

1) wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość, która nie podlega opodatkowaniu podatkiem na terytorium kraju;
2) sprzedaży na odległość towarów importowanych, która nie podlega opodatkowaniu podatkiem na terytorium kraju;
3) odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług, zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3, z wyjątkiem:

- transakcji związanych z nieruchomościami,
- usług, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41,
- usług ubezpieczeniowych

– jeżeli czynności te nie mają charakteru transakcji pomocniczych;

4) odpłatnej dostawy towarów, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji.

Z przedstawionego pytania wynika, że podatnik świadczy m.in. usługi w zakresie opieki medycznej w ramach prowadzonego domu opieki osób starszych. Usługi te, jak wskazano w pytaniu – w świetle art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT – korzystają ze zwolnienia z VAT. Zgodnie bowiem z tym przepisem, ze zwolnienia z podatku VAT korzystają usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze.

Jest to więc zwolnienie przedmiotowo-podmiotowe, które uzależnione jest nie tylko od tego, kto świadczy usługę, ale również od jej rodzaju i celu. W opisywanej sytuacji – jak zakładamy – powyższe warunki są spełnione, zatem usługi, o których mowa korzystają ze zwolnienia przedmiotowego z VAT (*vide*: interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 6 września 2019 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.351.2019.2.KOM).

Z przedstawionego pytania wynika także, że poza ww. usługami zwolnionymi z VAT Czytelnik zamierza rozpocząć świadczenie usług wynajmu samochodu ciężarowego. W tym zakresie może on korzystać ze zwolnienia podmiotowego wynikającego z ww. art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, bowiem czynności te nie zostały wyłączone z prawa do korzystania z tego zwolnienia. Zatem Czytelnik uzyskujący wartość sprzedaży do 200.000 zł rocznie z tytułu świadczonych usług wynajmu samochodu ciężarowego będzie mógł korzystać ze zwolnienia podmiotowego z VAT.

Warto w tym miejscu również dodać, że podatnicy zwolnieni podmiotowo z VAT:

- nie muszą (ale mogą) składać zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R informującego urząd skarbowy o wyborze zwolnienia,
- są zobowiązani do prowadzenia ewidencji sprzedaży za każdy dzień, nie później jednak niż przed dokonaniem sprzedaży w dniu następnym; prowadzenie takiej ewidencji przez podatnika zwolnionego z VAT jest niezbędne w celu ustalenia momentu, w którym wartość sprzedaży przekroczy kwotę uprawniającą podatnika do korzystania ze zwolnienia od podatku,
- nie są zobowiązani do wystawiania faktur dokumentujących dokonaną sprzedaż; fakturę trzeba jednak wystawić, jeżeli nabywca wystąpi z żądaniem jej wystawienia w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Reasumując

Podatnik świadcząc usługi polegające na wynajmie samochodu ciężarowego będzie miał prawo korzystać ze zwolnienia podmiotowego z VAT określonego w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT (do czasu przekroczenia kwoty 200.000 zł). W limicie tym podatnik powinien uwzględnić całą osiągniętą kwotę ze sprzedaży usług wynajmu samochodu z wyłączeniem sprzedaży wskazanej w art. 113 ust. 2 ustawy o VAT, tj. usług w zakresie opieki medycznej.

6. Samofakturowanie a obowiązek wystawienia duplikatu faktury

Na podstawie umowy zawartej ze sprzedawcą wystawiam jako nabywca faktury dokumentujące dokonane u tego sprzedawcy zakupy. Czy w przypadku gdy sprzedawca zagubił wystawioną przeze mnie fakturę, mogę wystawić jej duplikat, czy też obowiązek ten spoczywa na sprzedawcy?

Aby istniała możliwość wystawienia „za podatnika" faktury w ramach tzw. samofakturowania muszą zostać spełnione określone warunki, wskazane w art. 106d ust. 1 ustawy o VAT.

Przede wszystkim podmiot wystawiający musi być podatnikiem podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub osobą prawną niebędącą podatnikiem, który nabywa towary lub usługi od innego podatnika.

Przy czym samofakturowanie dotyczyć może wyłącznie czynności wskazanych wprost w art. 106d ust. 1 pkt 1–3 ustawy o VAT, zaś podstawą do stosowania samofakturowania przez podatników dokonujących transakcji podlegających opodatkowaniu VAT, jest umowa zawarta pomiędzy dostawcą i nabywcą towarów czy usług. Z umowy tej powinna wynikać określona procedura zatwierdzania poszczególnych faktur przez podatnika dokonującego tych czynności.

Nabywca na podstawie powołanych regulacji wystawia faktury. Zgodnie z obowiązującymi przepisami również obowiązek wystawienia faktur korygujących czy duplikatów faktur spoczywa na nabywcy. Przy czym na takich dokumentach zamieszcza się oznaczenie „samofakturowanie".

Reasumując

W przypadku zagubienia wystawionej przez nabywcę faktury, to ten właśnie podmiot wystawić powinien duplikat faktury, zgodnie z art. 106l ustawy o VAT. Skoro nabywca zawarł umowę dotyczącą wystawiania faktur w imieniu i na rzecz sprzedawcy, to również jest podmiotem uprawnionym do sporządzenia duplikatu wystawionej wcześniej faktury.

J. ZMIANY W PRZEPISACH

XVII. KRONIKA LEGISLACYJNA

1. Zmiany w podatku akcyzowym

W Dzienniku Ustaw z dnia 20 lutego 2024 r., pod poz. 223, opublikowano rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2024 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy.

Opublikowane rozporządzenie zmienia rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 czerwca 2019 r. w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (Dz. U. z 2022 r. poz. 1753 ze zm.) poprzez umożliwienie oznaczania opakowań jednostkowych wyrobów nowatorskich banderolami podatkowymi zarówno na opakowanie kartonowe, jak i na ofoliowane

opakowanie przeznaczone do sprzedaży. W związku z tym wprowadzono stosowne zmiany w opisach do rysunków nr 9a i 9b załącznika nr 4 do zmienianego rozporządzenia.

Rozporządzenie weszło w życie z dniem 6 marca 2024 r.

PORADNIK VAT

NAKŁAD **10 800**

Redakcja: **Redaktor Naczelna:** Małgorzata Siniecka
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: poradnik@gofin.pl

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60

PRENUMERATA 2024 szczegóły na sklep.gofin.pl

1

Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na IV-XII 2024 r.	Cena podstawowa	RABAT	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	**Komplet czasopism** (tab. 2 poz. 6) **+ Gazeta Podatkowa**	~~2139,75 zł~~	7%	**1986 zł**
KOMPLET nr 2	**Komplet czasopism** (tab. 2 poz. 6)	~~1645,50 zł~~	7%	**1528 zł**
KOMPLET nr 3	**Biuletyn Informacyjny** (tab. 2 poz. 1) **+ Gazeta Podatkowa**	~~942,75 zł~~	7%	**876 zł**

2

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2024		
			IV-XII	I półrocze	II kwartał
1.	**Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych** z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	448,50 zł	299,00 zł	149,50 zł
2.	**Ubezpieczenia i Prawo Pracy** + on-line	dwutygodnik	306,00 zł	204,00 zł	102,00 zł
3.	**Poradnik VAT** + on-line	dwutygodnik	298,50 zł	199,00 zł	99,50 zł
4.	**Zeszyty Metodyczne Rachunkowości** + on-line	dwutygodnik	297,00 zł	198,00 zł	99,00 zł
5.	**Przegląd Podatku Dochodowego** + on-line	dwutygodnik	295,50 zł	197,00 zł	98,50 zł
6.	**KOMPLET CZASOPISM** (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego	patrz poz. 1-5	**1528,00 zł**	**1097,00 zł**	**548,50 zł**
7.	**Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych** bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	403,50 zł	269,00 zł	134,50 zł

Ceny zawierają podatek VAT. **Koszty wysyłki pokrywa Wydawnictwo.**

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na sklep.gofin.pl) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH w Warszawie S.A. nr: 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000.
Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

Informacje o innych produktach: Internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, Program DRUKI Gofin, Serwis Budżetowy, segregatory i boksy, dostępne są na stronie internetowej:

sklep.gofin.pl

Informacji udziela także **Biuro Obsługi Klienta** - tel. **95 720 85 40**, infolinia **800 162 732**

Publikacje zamieszczone w czasopismach nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.
Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.