

BIULETYN VAT

VAT I AKCYZA: PORADY • DOKUMENTACJA • ORZECZNICTWO

Temat numeru

Jak rozliczyć e-usługi w VAT

3 / 261

marzec 2018

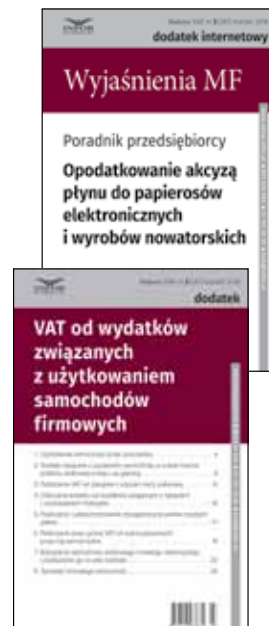
I. O TYM MUSISZ WIEDZIEĆ!

1. Czy od 1 lipca 2018 r. będzie można wystawiać faktury wyłącznie w formie elektronicznej **4**
2. Czy podatnik sprzedający za granicę auto czasowo zarejestrowane w Polsce otrzyma zwrot akcyzy **6**
- ▶ **INFORAKADEMIA** 3. Czy sprzedawca może zastrzec w umowie, że nie będzie przyjmował podzielonych płatności **7**
4. Kantory nie będą musiały wprowadzać kas rejestrujących od 1 kwietnia 2018 r. **9**
5. W jakiej wysokości należy płacić akcyzę od piw smakowych **10**
6. Kolejna rewolucja w rozliczeniach VAT od 1 lipca 2018 r. **12**
7. Polskie przepisy uzależniające prawo do sprzedaży TAX FREE od wysokości obrotów podatnika niezgodne z dyrektywą **15**

O to pytają Księgowi

Czy można sprzedawać nowe produkty przy zastosowaniu procedury VAT marża? **16**

ciąg dalszy spisu treści na następnej stronie >



w komplecie z numerem

Jak zawieszenie działalności gospodarczej w połowie miesiąca wpływa na obowiązek wystawienia pliku JPK_VAT?	16
Czy wypadek zwalnia z obowiązku oddania ulgi na zakup kasy fiskalnej?	16

II. AKTUALNOŚCI

1. Weszyty w życie	
1.1. Kontrola przestrzegania przepisów celnych.	17
1.2. Zmiany w Krajowym Rejestrze Sądowym.	17
2. Skierowane do podpisu	
2.1. Konstytucja Biznesu	18
3. W Sejmie	
3.1. Zarząd sukcesyjny przedsiębiorstwa osoby fizycznej	18
4. Projekty	
4.1. Kolejna nowelizacja w VAT i akcyzie od 1 lipca 2018 r.	19
4.2. Nowe limity dla paliwa przywożonego w standardowych zbiornikach pojazdów samochodowych ze zwolnieniem	20
4.3. Zwrot VAT siłom zbrojnym, wielonarodowym kwaterom i dowództwom oraz ich personelowi cywilnemu.	20

III. TEMAT NA ŻYCZENIE

1. Jak rozliczyć e-usługi w VAT	22
1. Jak zaklasyfikować usługi świadczone przez Internet	22
2. Ustalenie miejsca świadczenia e-usług	24
INFORAKADEMIA 2. Skonto w transakcjach krajowych i zagranicznych	29
1. W jaki sposób należy udokumentować udzielenie skonta	29
2. W jaki sposób rozliczyć skonto w transakcjach krajowych.	31
3. W jaki sposób rozliczyć skonto w transakcjach zagranicznych	32

IV. TRANSAKCJE KRAJOWE

1. W jakiej wysokości można odliczyć VAT od wydatków na zakup urządzenia do monitorowania położenia auta służbowego.	35
2. Jak rozliczyć rekompensatę przyznaną przez nabywcę z tytułu złagodzenia wzrostu cen	37
3. Kiedy powstaje obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usług naprawy samochodów i udostępniania aut zastępczych	40
4. Kiedy wykazywać sprzedaż towarów medycznych podlegających refundacji przez NFZ	42



PRAKTYCZNE KOMENTARZE 2018

z raportami specjalnymi „Plusy i minusy zmian”

Sprawdź na: sklep.infor.pl



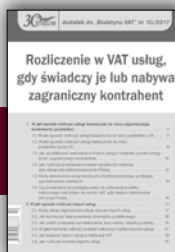
5. Jak dokumentować sprzedaż węgla osobie fizycznej, która świadczy usługi najmu	43
6. Jak rozliczyć zwrot lub zatrzymanie zadatku przez sprzedawcę	47
7. Jak rozliczyć zakup surowców wtórnych od osoby nieprowadzącej działalności. . .	52
INFORAKADEMIA 8. Czy faktura dokumentująca odwrotne obciążenie musi zawierać informację dotyczącą materiałów budowlanych	53
9. Czy dłużnik wykazuje w deklaracji VAT sprzedaż dokonaną przez komornika	54
V. TRANSAKCJE ZAGRANICZNE	
1. Jak rozliczyć sprzedaż maszyny przemieszczonej przed dostawą na terytorium innego kraju UE	57
2. Czy osoba zwolniona z VAT musi rozliczać import usług	58
3. Czy najem wagonów kolejowych od zagranicznej spółki stanowi dla polskiego podatnika import usług.	61
VI. JEDNOLITY PLIK KONTROLNY	
1. Jak w JPK_VAT dokonać korekty, gdy podano błędny NIP kontrahenta	64
2. Do jakiego urzędu zwrócić się o odroczenie terminu złożenia JPK_VAT	66
3. Jak zapisywać w JPK_VAT korektę transakcji objętej odwrotnym obciążeniem	67
VII. VAT W BRANŻACH	
1. Czy wykonując nieodpłatne działania promocyjne, instytucja kultury musi ustalać prewspółczynnik.	70
2. Czy usługi konserwacji urządzeń inżynierii wodnej podlegają odwrotnemu obciążeniu	73
3. Czy utrata statusu niepublicznej placówki kształcenia ustawicznego wpływa na wysokość VAT od wykonanych usług.	75
4. Jaką stawkę zastosować do sprzedaży monitora interaktywnego dla placówki oświatowej	76
5. W jakiej wysokości naliczać VAT z tytułu wynajmu apartamentu w celu podnajmu krótkoterminowego.	78
VIII. NOWOŚCI WYDAWNICZE	
1. VAT 2018. Komentarz	81



ZAWSZE NA CZAS

**ZAMÓW PRENUMERATĘ
BIULETYNU VAT NA 2018 ROK**

Więcej na stronie ➤ www.sklep.infor.pl/oferta2018



I. O TYM MUSISZ WIEDZIEĆ!

1 Czy od 1 lipca 2018 r. będzie można wystawiać faktury wyłącznie w formie elektronicznej

Od 1 lipca 2018 r. na podatników zostanie nałożony kolejny obowiązek. Na żądanie organów podatkowych każdy podatnik, który prowadzi księgi w formie elektronicznej, będzie musiał przekazywać m.in. faktury w formacie JPK. Prowadzi to do uzasadnionych wątpliwości, czy to oznacza koniec faktur papierowych.

Jak wynika z art. 193a Ordynacji podatkowej, w przypadku gdy podatnik prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych, organ podatkowy może żądać przekazania całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo na informatycznych nośnikach danych, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, wskazując rodzaj ksiąg podatkowych oraz okres, którego dotyczą.

Struktura logiczna postaci elektronicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych jest dostępna w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie MF. Są to następujące struktury:

- JPK_FA,
- JPK_KR,
- JPK_PKPiR,
- JPK_EWP,
- JPK_MAG,
- JPK_WB.

Jednak do 30 czerwca 2018 r. obowiązek przekazywania ksiąg i dowodów w formacie JPK dotyczy tylko dużych przedsiębiorców oraz podatników, którzy spełniają warunki, aby ich uznać za dużych przedsiębiorców (np. jednostki sektora finansów publicznych).

Na podstawie art. 29 ustawy z 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw mikroprzedsiębiorcy, mali i średni przedsiębiorcy w okresie od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r. mogą przekazywać dane w formacie JPK. Oznacza to, że mają wybór, w jakiej formie przekazywać organom podatkowym wymagane informacje. Obowiązek taki będzie istniał dopiero od 1 lipca 2018 r.

Nadal będzie istniał obowiązek przekazywania co miesiąc ewidencji w formacie JPK_VAT, który dotyczy wszystkich podatników VAT czynnych. Jest to obowiązek niezależny od przekazywania m.in. faktur na żądanie organów podatkowych.

Przeanalizujemy zatem, kogo dotknie nowy obowiązek. Będzie dotyczył każdego podatnika, który prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych. Pojęcia tego nie należy rozumieć potocznie, tylko sięgnąć do definicji zawartej w Ordynacji podatkowej.

DEFINICJA

Księgi podatkowe – rozumie się przez to księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci.

Jak wynika z przytoczonej definicji, księgi podatkowe to również ewidencje VAT. Ewidencja sprzedaży i zakupów, do której prowadzenia są zobowiązani podatnicy VAT czynni, musi być prowadzona obowiązkowo w formie elektronicznej przy użyciu programów komputerowych. Sugeruje to, że podatnik VAT, który prowadzi ewidencję w formie elektronicznej, niezależnie od tego, w jakiej formie prowadzi np. PKPiR, będzie miał obowiązek przekazywania – na żądanie – faktur w formacie JPK_FA.

Redakcja BV wystąpiła do MF o potwierdzenie tego stanowiska.

W przypadku JPK_FA będą obowiązywały następujące zasady:

- faktury będą przekazywane na żądanie; nie będzie obowiązku comiesięcznego przekazywania faktur; przepisy nie określają, w jakim terminie podatnik będzie zobowiązany spełnić to żądanie; jednak z art. 159 Ordynacji podatkowej wynika, że jednym z elementów wezwania organu podatkowego jest termin, do którego żądanie powinno być spełnione; dlatego podatnik będzie musiał wypełnić obowiązek we wskazanym w wezwaniu terminie;
- faktury będą przekazywane za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych; inaczej niż w przypadku JPK_VAT możliwe jest ich przekazywanie np. na pendrive;
- obowiązek przekazywania faktur w formacie JPK_VAT, jak wynika z komunikatu MF, dotyczy obecnie tylko faktur sprzedażowych; faktury zakupowe nie będą musiały być przekazywane w formacie JPK;
- przekazywać trzeba będzie tylko wskazane księgi lub faktury za okres określony w wezwaniu, gdyż wezwanie będzie musiało zawierać wskazanie rodzaju ksiąg podatkowych lub dowodów księgowych, które mają być przekazane, oraz okresu, którego dotyczą. Jak czytamy w wyjaśnieniach

MF *Co do zasady, struktury JPK będą stosowane przez organy podatkowe dla okresów już rozliczonych. Możliwe będzie również żądanie dostarczenia danych dotyczących dowodów (faktur), co do których zaistniał już obowiązek ich wystawienia.*

W przypadku średnich, małych i mikroprzedsiębiorców obowiązek przekazania JPK_FA będzie dotyczył faktur rozliczonych w deklaracjach VAT-7 od lipca 2018 r. lub III kwartału 2018 r. Nie oznacza to jednak, że organy podatkowe nie będą mogły żądać faktur wystawionych w lipcu, a rozliczonych jeszcze w czerwcu 2018 r. Organ podatkowy może żądać faktur w różnych konfiguracjach, np. faktur wystawionych dla spółki X w okresie od lipca 2018 r. MF, odpowiadając na pytanie podatnika, według jakich kryteriów będą żądane faktury, stwierdził:

MF *Najczęściej będzie to data ujęcia faktury w deklaracji VAT lub w okresie sprawozdawczym dla ksiąg. Określało to będzie postanowienie organu podatkowego.*

Wprowadzenie tego obowiązku oznacza brak możliwości wystawiania faktur odręcznie, gdy podatnik będzie zobowiązany do przekazywania faktur w formacie JPK. Nie oznacza to jednak, że faktury wystawione za pomocą programu komputerowego nie mogą być

drukowane i przekazywane kupującemu w formie papierowej. Potwierdzają to wyjaśnienia MF, że faktury zakupowe nie muszą być przekazywane w formacie JPK.

MF określa strukturę wszystkich formatów JPK. Jednak do tej pory nie udostępniło jeszcze programu, który umożliwiłby zapisywanie i przekazywanie faktur w formacie JPK.

Jeśli do końca czerwca 2018 r. nic się nie zmieni w tym temacie, podatnicy będą musieli zaopatrzyć się w programy, które umożliwią im wywiązywanie się z tych obowiązków. Warto wcześniej zapoznać się z tym problemem, gdyż jak pokazuje już prawie dwuletnie doświadczenie dużych przedsiębiorców, struktura JPK_FA jest najbardziej skomplikowana. Problem stwarzają m.in. faktury walutowe. Jak wynika z wyjaśnień MF:

MF *Konstrukcja struktury wymusza przygotowanie osobnego pliku dla każdej waluty. W praktyce organy podatkowe będą żądały faktur wystawionych w tych walutach, które będą istotne dla realizacji zakresu kontroli (najczęściej w dwóch lub trzech walutach).*

Nie odpowiada jednak na pytanie, co w przypadku faktur wystawionych w dwóch walutach (np. w euro i złotych).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 3 pkt 4, art. 82 § 1b, art. 159, art. 193a ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 201; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 106

Joanna Dmowska
ekspert w zakresie VAT

2 Czy podatnik sprzedający za granicę auto czasowo zarejestrowane w Polsce otrzyma zwrot akcyzy

Sprzedaż za granicę auta czasowo zarejestrowanego w Polsce nie pozwala podatnikowi na odzyskanie akcyzy. Dokonanie jakiegokolwiek rejestracji samochodu – również czasowej – wyklucza możliwość zwrotu zapłaconej akcyzy. To niekorzystne dla podatników z branży samochodowej stanowisko przedstawił Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 5 stycznia 2018 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4013.243.2017.1.JS).

Z art. 107 ustawy o podatku akcyzowym wynika, że możemy wystąpić o zwrot akcyzy, jeśli:

- nabyliśmy prawo rozporządzania jak właściciel samochodem osobowym niezarejestrowanym wcześniej na terytorium Polski zgodnie z przepisami o ruchu drogowym,
- akcyza od tego nabycia została zapłacona w Polsce,
- dokonamy dostawy wewnątrzspółnotowej albo eksportu tego samochodu osobowego lub jeżeli w naszym imieniu ta dostawa albo eksport są realizowane.

Wniosek o zwrot należy złożyć właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie roku od dnia dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej albo eksportu tego samochodu osobowego.

Analiza tego przepisu była przedmiotem zapytania podatnika, który sprzedaje za granicę samochody zarejestrowane czasowo w Polsce. Podatnik był zdania, że w takim wypadku

będzie mógł odzyskać zapłaconą wcześniej akcyzę. Uważał, że przez pojęcie „rejestracja” należy rozumieć tylko rejestrację stałą. Czym innym jest rejestracja czasowa, której celem jest umożliwienie przemieszczenia pojazdu za granicę kraju (wywóz za granicę). Na poparcie swoich argumentów przywołał także orzecznictwo NSA (wyrok z 22 września 2016 r., sygn. akt I GSK 896/15), w którym sąd wyraźnie podkreślił różnicę, wskazując na sytuację, w której wskutek wniosku o rejestrację samochodu uzyskano z urzędu najpierw czasową rejestrację, a następnie rejestrację pojazdu, wyraźnie odróżniając ją od okoliczności zgłoszenia wniosku o rejestrację czasową pojazdu w celu umożliwienia jego wywozu za granicę.

Niestety, Dyrektor KIS nie poparł stanowiska podatnika i odmówił mu prawa do zwrotu akcyzy ze względu na czasową rejestrację samochodu w Polsce. Jednocześnie Dyrektor KIS podkreślił, że:

MF *Ustawa o podatku akcyzowym w zakresie opodatkowania samochodów osobowych podatkiem akcyzowym, nie rozróżnia typów rejestracji, o których mowa w ustawie – Prawo o ruchu drogowym. Natomiast przepis art. 72 ust. 1 ustawy o ruchu drogowym zawiera ogólną normę odnoszącą się do każdej rejestracji, a więc również i do rejestracji czasowej pojazdu, o której mowa w art. 74 tej ustawy. Zarówno przy rejestracji czasowej, jak i rejestracji pojazdu, o których mowa w art. 72 i 74 ustawy o ruchu drogowym, warunkiem dokonania takiej rejestracji jest wymóg uprzedniej zapłaty akcyzy. Bez znaczenia jest także, w przypadku rejestracji czasowej dla celów podatkowych, cel dokonania takiej rejestracji (np. wywóz pojazdu za granicę lub tymczasowe dopuszczenie do ruchu drogowego). Dlatego też nie można się z godzić z Wnioskodawcą, który dla potrzeb podatku akcyzowego dokonuje rozróżnienia rejestracji czasowej od stałej ale też dokonuje rozróżnień różnych rodzajów rejestracji czasowej.*

(...) Dokonanie jakiegokolwiek rejestracji samochodu – również rejestracji czasowej – wyklucza zatem możliwość zwrotu akcyzy w świetle przepisu art. 107 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym.

Magdalena Miklewska
ekspert w zakresie VAT i akcyzy

3 Czy sprzedawca może zastrzec w umowie, że nie będzie przyjmował podzielonych płatności

Zobacz więcej www.inforakademia.pl 

PROBLEM

Negocjujemy umowę, która dotyczy sprzedaży naszych produktów w drugim półroczu 2018 r. Czy w umowie z kontrahentem możemy zawrzeć postanowienie, że nie będziemy przyjmować „podzielonych płatności”?

RADA

Dobrowolność w stosowaniu mechanizmu podzielonej płatności split payment odnosi się do uprawnienia nabywcy, dlatego wspomniane zastrzeżenie

umowne nie będzie skuteczne. Nabywca zawsze będzie miał swobodę wyboru, w jaki sposób dokonać płatności.

■ UZASADNIENIE

System podzielonej płatności, czyli split payment, można będzie stosować do płatności dokonywanych od 1 lipca 2018 r. Nabywca będzie mógł podzielić płatność za fakturę w ten sposób, że zapłaci:

- kwoty odpowiadającej całości albo części kwoty podatku wynikającej z otrzymanej faktury będzie dokonywana na rachunek VAT,
- całości albo części kwoty odpowiadającej wartości sprzedaży netto wynikającej z otrzymanej faktury będzie dokonywana na rachunek bankowy albo na rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, dla których jest prowadzony rachunek VAT, albo będzie rozliczana w inny sposób.

Podatek będzie płacony na rachunek VAT sprzedawcy, który będzie mógł korzystać ze zgromadzonych tam środków na zasadach wskazanych w art. 62b Prawa bankowego. Artykuł 108a ust. 1 ustawy o VAT zakłada dobrowolność w stosowaniu mechanizmu podzielonej płatności, ale inicjatywę w tym zakresie pozostawia każdorazowo nabywcy towarów bądź usług. Omawiane zagadnienie dotyczy specyficznej tematyki – relacji między prawem podatkowym a cywilnym. Za punkt wyjścia do naszych rozważań można przyjąć art. 353¹ Kodeksu cywilnego, zgodnie z którym strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współzycia społecznego.

Strony umowy nie mogą więc naruszać norm prawnych tworzących obowiązujący system prawa. Pewne ograniczenia mogą wynikać z różnych gałęzi prawa, w tym z przepisów prawa podatkowego czy bankowego. Zgodnie z art. 58 Kodeksu cywilnego czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu obejście ustawy jest zasadniczo nieważna. Ustawa o VAT odnosi prawo wyboru do podatników, „którzy otrzymali fakturę z wykazaną kwotą podatku”.

Skoro mechanizm ten można stosować w sposób wybiórczy, to decydować będzie nie umowa, lecz decyzja nabywcy podejmowana każdorazowo w obliczu opłacenia konkretnej transakcji. Nabywca towaru czy usługi zdecyduje zatem, którą fakturę zapłaci z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności i wobec którego dostawcy zastosuje ten mechanizm. Jeśli więc kupujący zdecyduje się uiścić należność na zasadzie split payment, to odbiorca przelewu nie ma na to wpływu. Uprawnienie nabywcy (wiążące się też z ochroną jego prawa do odliczenia VAT) jest realizowane w ten sposób, że w ramach mechanizmu podzielonej płatności rachunek VAT będzie zakładany przez banki lub spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe dla każdego podmiotu posiadającego rachunek rozliczeniowy oraz analogiczny rachunek imienny dla celów działalności gospodarczej w SKOK. Ma to właśnie umożliwić wszystkim podatnikom nabywającym towary bądź usługi dokonywanie takich płatności. Zatem opisywane zastrzeżenie umowne co do „rezygnacji nabywcy” z podzielonej płatności nie będzie ważne i skuteczne. Przedsię-

UWAGA!

Przedsiębiorca będący nabywcą towaru czy usługi ma zagwarantowaną ustawowo swobodę wyboru, jak dokona płatności za fakturę.

biorca będący nabywcą towaru czy usługi ma tym samym zagwarantowaną ustawowo swobodę wyboru.

Sprzedawca ma zaś ograniczoną możliwość dysponowania środkami zgromadzonymi na „rachunku VAT”, tj. na zapłatę zobowiązania VAT do urzędu skarbowego lub zapłatę kwoty odpowiadającej kwocie VAT z faktury otrzymanej od swojego kontrahenta. To ograniczenie swobody dyspozycji środkami na rachunku VAT jest zresztą istotą mechanizmu podzielonej płatności. Ewentualnie, by ograniczyć problemy związane z pogorszeniem płynności finansowej, możliwe będzie „uwolnienie” środków finansowych, ale jedynie na wniosek podatnika.

Dodatkowo trudno formułować tezę, że jeśli nabywca nie wywiązałby się z zobowiązania zawartego w umowie, to mógłby ponosić odpowiedzialność. Zgodnie z art. 471 Kodeksu cywilnego dłużnik obowiązany jest do naprawienia szkody wynikłej z niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania. Nie można jednak wywodzić roszczeń z nieważnych (jako sprzecznych z przepisami prawa podatkowego czy poniekąd i bankowego) postanowień umownych. Idąc dalej – kontrahent może dochodzić naprawienia szkody wynikającej z niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania (tą szkodą byłoby np. pogorszenie płynności finansowej) tylko wtedy, gdy strony łączyła ważna umowa.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 108a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 86
- art. 58, art. 353¹ ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 459; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1132
- art. 62a ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1876; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 138

Łukasz Matusiakiewicz

radca prawny specjalizujący się w prawie podatkowym

4 Kantory nie będą musiały wprowadzać kas rejestrujących od 1 kwietnia 2018 r.

W wydanym 22 lutego 2018 r. komunikacie Ministerstwo Finansów poinformowało, że pracuje nad zmianami w zakresie stosowania kas rejestrujących w kantorach.

MF planuje wprowadzenie zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży na kasach rejestrujących do końca 2018 r. dla podmiotów prowadzących działalność w zakresie wymiany walut. W związku z tym branża ta nie będzie zobligowana do zakupu kas i rozpoczęcia ewidencjonowania sprzedaży od 1 kwietnia 2018 r. Jak podkreślono, jest to reakcja na liczne postulaty podmiotów wykonujących działalność w tym zakresie, które wskazywały na specyfikę prowadzenia tego rodzaju działalności i związane z tym problemy z ewidencjonowaniem sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Joanna Dmowska
ekspert w zakresie VAT

5 W jakiej wysokości należy płacić akcyzę od piw smakowych

1 lutego 2018 r. Rzecznik Generalny Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej przedstawił swoją opinię w sprawie C-30/17 dotyczącej wieloletniego sporu pomiędzy polską administracją skarbową a browarami w zakresie opodatkowania akcyzą piw smakowych. Uznał, że dosłodzenie gotowego piwa substancjami smakowymi nie wpływa na stawkę akcyzy. Dlatego stosowany w Polsce sposób opodatkowania piw smakowych narusza dyrektywę UE 92/83. Jeśli Trybunał uwzględni to stanowisko, polscy podatnicy doczekają się zmiany przepisów w tym zakresie.

Akcyzę od piwa w Polsce wylicza się obecnie w wysokości 7,79 zł od 1 hektolitra za każdy stopień Plato gotowego wyrobu (art. 94 ust. 4 ustawy akcyzowej). To minister właściwy do spraw finansów publicznych (obecnie Minister Finansów) określa, w drodze rozporządzenia, sposób ustalania podstawy opodatkowania piwa, czyli stopnia Plato, uwzględniając podstawy opodatkowania stosowane w państwach członkowskich.

1. Jak według MF powinna być obliczana akcyza od piwa smakowego

We wszystkich dotychczasowych rozporządzeniach Minister Finansów wskazywał, że przy ustalaniu podstawy opodatkowania piwa za 1 stopień Plato uważa się 1% m/m ekstraktu brzezki podstawowej, obliczony na podstawie zawartości alkoholu oraz ekstraktu rzeczywistego w gotowym wyrobie. Przedmiotem sporu jest druga część tej definicji, tj. moment dokonywania wyliczenia zawartości alkoholu oraz ekstraktu rzeczywistego.

Podstawą opodatkowania piwa w Polsce jest ilość gotowego piwa mierzona w hektolitrach (co nie stwarza żadnego problemu) oraz ilość tzw. stopni Plato, które (w dużym uogólnieniu) oznaczają ilość surowca użytego do produkcji piwa, który mógłby podlegać fermentacji. W celu wyprodukowania piwa fermentacji poddaje się tzw. brzezkę podstawową, która stanowi produkt pośredni składający się z wody i składników piwa przygotowanych do fermentacji, takich jak chmiel i słód jęczmienny, zwanych również ekstraktem i stanowiących podstawę procesu fermentacji. Ta część ekstraktu, która nie zostanie przefermentowana, nosi nazwę ekstraktu rzeczywistego.

Do wyliczenia ilości stopni Plato, niezbędnych dla ustalenia akcyzy od piwa, stosuje się tzw. wzór Ballinga, który dokładnie wskazuje, ile alkoholu i dwutlenku węgla powstaje przy fermentacji danej ilości cukru. Jeżeli mamy do czynienia z normalnym, tradycyjnym piwem, to wyliczenie ilości stopni Plato nie stwarza żadnego problemu. Mierzymy stężenie alkoholu w produkcie gotowym oraz stężenie wagowe pozostałego w nim ekstraktu rzeczywistego, podstawiamy te dane do wzoru Ballinga i mamy ilość stopni Plato, czyli ilość ekstraktu brzezki podstawowej. Tak wyliczoną ilość stopni Plato mnożymy następnie przez ilość hektolitrów wyprodukowanego piwa oraz stawkę akcyzy (obecnie 7,79 zł) i otrzymujemy akcyzę, którą musimy zapłacić do urzędu skarbowego.

W przypadku piw smakowych pojawia się dodatkowo tzw. ekstrakt dodany, czyli dodany do piwa po zakończeniu fermentacji syrop cukrowy oraz substancje aromatyczne.

W ocenie Ministra Finansów (a więc i urzędów skarbowych) do wyliczeń stopni Plato należy brać stężenie wagowe ekstraktu rzeczywistego, mierzone już po dodaniu do piwa substancji słodzących. W praktyce tak ustalona ilość ekstraktu stanowi sumę tego, co nie zostało sfermentowane (faktycznego ekstraktu rzeczywistego), oraz tego, co zostało dolane (ekstrakt dodany), ale nigdy nie było poddane fermentacji. Skutek jest taki, że po wyliczeniu stopni Plato otrzymujemy wynik o wiele wyższy, niż gdybyśmy dokonywali pomiaru ekstraktu brzezki podstawowej tuż przed rozpoczęciem fermentacji (bo wynik daje sumę tego, co było tam faktycznie, i tego, co dodano po fermentacji).

Wynik takich wyliczeń, co prawda dokonany zgodnie z przepisami, jest faktycznie fikcyjny. Ilość bowiem stopni Plato to ilość „zacieru” poddawanego fermentacji, czyli tego, co mogłoby zostać przerobione na alkohol przy użyciu drożdży. Natomiast w przypadku piw smakowych akcyza naliczana jest również od tych cukrów, których drożdże nie potrzebują i nie są tutaj używane.

Z tego właśnie powodu browarnicy najpierw, dla porządku, zapłacili akcyzę w wyższej wysokości, tj. wysokości narzucanej przez przepisy i egzekwowanej przez urzędy skarbowe (a wcześniej celne) oraz dodali ją oczywiście konsumentom do ceny piwa. Następnie próbowali przekonać organy skarbowe, że może jednak należałoby płacić mniej akcyzy, co jest bardziej logiczne.

2. Jak według sądów należy obliczać akcyzę od piwa smakowego

W toku kilkunastoletniego sporu zapadały różnorodne wyroki sądów administracyjnych, przy czym pod koniec 2013 r. zaczęły zapadać wyroki przychylne dla browarów, np. wyroki NSA z 3 grudnia 2013 r. (sygn. akt I GSK 564/12, I GSK 566/12 i I GSK 569/12) oraz z 3 lipca 2015 r. (sygn. akt I GSK 1303/15).

W sprawie, która dała początek sporowi przed TSUE, WSA w Poznaniu w wyroku z 5 grudnia 2014 r. (sygn. akt III SA/Po 1557/13) również stanął po stronie browarów. Jednak NSA, rozpatrując skargę kasacyjną Dyrektora Izby Celnej w Poznaniu, nie był do końca pewien kształtującej się w NSA pozytywnej linii orzeczniczej i postanowieniem z 19 października 2016 r. (sygn. akt I GSA 588/15) skierował zapytanie prejudycjalne do TSUE.

Przedmiotem zapytania do Trybunału było ustalenie, czy w celu określenia podstawy opodatkowania piwa smakowego według skali Plato należy uwzględnić substancje aromatyczne i cukry dodane po zakończeniu fermentacji, czy też nie.

3. Jakie stanowisko zajął Rzecznik Generalny na temat akcyzy od piwa smakowego

W ramach procedury postępowania przed TSUE, przed ogłoszeniem wyroku w sprawie, wydawane są częstokroć opinie Rzeczników Generalnych. Opinie te są uwzględniane w wyrokach, aczkolwiek Trybunał nie musi się z nimi zgodzić i czasami zapada wyrok odmienny od przedstawionej opinii.

W opinii przedstawionej 1 lutego 2018 r. w przedmiotowej sprawie nr C-30/17 Rzecznik Generalny Yves Bota stanął po stronie browarów i wskazał, że w jego ocenie do podstawy opodatkowania piw smakowych nie należy doliczać substancji aromatycznych i cukrów dodanych po zakończeniu fermentacji.

Dokonując dalszych analiz i interpretacji, również systemowych, Rzecznik doszedł ostatecznie do wniosku, że w przypadku piwa smakowego uwzględnienie cukrów i substancji aromatycznych dodanych po fermentacji w sposób wyraźny zwiększa stopień Plato tego wyrobu. Natomiast nie mają one żadnego wpływu na poziom zawartego w nim alkoholu. Dlatego według opinii Rzecznika stosowany w Polsce sposób opodatkowania piw smakowych pozostaje w sprzeczności z celem podatku akcyzowego od piwa i art. 3 ust. 1 dyrektywy 92/83. Przepisy te należy interpretować w ten sposób, że aby ustalić podstawę opodatkowania piw smakowych w oparciu o skalę Plato, nie trzeba uwzględniać ekstraktu pochodzącego z substancji smakowych i syropu cukrowego dodanych po zakończeniu fermentacji.

Jeżeli Trybunał podzieli opinię Rzecznika i wyda zgodny z nią wyrok, to na pewno automatycznie spadnie akcyza (a więc i cena) od piw smakowych, gdyż będzie naliczana od mniejszej ilości stopni Plato.

Czy zaś browary będą mogły uzyskać zwrot nadpłaconej dotychczas akcyzy? Jeszcze nie wiadomo. Wszystko będzie uzależnione od treści wydanego wyroku i, być może, zmiany polskich przepisów w tym zakresie.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 94 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 43; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 318
- § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 13 lutego 2009 r. w sprawie metod ustalania parametrów służących do określenia podstawy opodatkowania piwa – Dz.U. z 2009 r. Nr 32, poz. 224

Dorota Kowalczyk
ekspert w zakresie akcyzy

6 Kolejna rewolucja w rozliczeniach VAT od 1 lipca 2018 r.

Ministerstwo Finansów opublikowało kolejny projekt nowelizujący ustawę o VAT, który ma obowiązywać od 1 lipca 2018 r. Projekt wprowadza zakaz wystawiania faktur do paragonów bez numeru NIP nabywcy. Sankcja za to będzie grozić zarówno sprzedawcy, jak i nabywcy, który posłuży się taką fakturą. Organ podatkowy będzie mógł wymierzyć dodatkowe zobowiązanie w wysokości 100% VAT wynikającego z wystawionej faktury. Faktury VAT RR oraz oświadczenia rolnika będą mogły być wystawiane i wysyłane w formie elektronicznej. Nowe grupy podatników nie będą mogły korzystać ze zwolnienia ze względu na wysokość obrotów. Ustawodawca wprowadza również instytucję bezpodstawnego wzbogacenia.

Ustawodawca wprowadzając nowe regulacje chce uszczelnić tzw. pakiet paliwowy, który wszedł w życie w 2016 r. Przy okazji wprowadza również zmiany doprecyzowujące czy wynikające z aktualnego orzecznictwa sądów krajowych i TSUE.

Pierwsze zasiedlenie

Po wyroku TSUE, który zakwestionował zgodność polskich przepisów dotyczących stosowania zwolnień przy dostawie nieruchomości po pierwszym zasiedleniu, ustawodawca postanowił zmienić regulacje w tym zakresie. Nadal między pierwszym zasiedleniem a dostawą będą musiały minąć 2 lata, aby można było zastosować zwolnienie. Zostanie jednak zmieniona definicja pierwszego zasiedlenia. Aby doszło do pierwszego zasiedlenia, nieruchomość nie będzie musiała być oddana w ramach czynności opodatkowanych. Rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne budynków, budowli lub ich części będzie oznaczało, że doszło do pierwszego zasiedlenia.

Powiązania kapitałowe

W związku ze zmianą progu powiązań kapitałowych w ustawach dotyczących podatków dochodowych i podniesieniem ich z 5% do 25% analogiczne zmiany zostaną wprowadzone do ustawy o VAT.

Rozliczenie importu towarów

Podatnik będzie miał możliwość obliczenia i wykazania kwoty VAT z tytułu importu towarów w rozliczeniu zamknięcia, o którym mowa w art. 175 rozporządzenia (UE) 2015/2446. W przypadku procedury uszlachetniania czynnego występują sytuacje, gdy podatnik nie dysponuje dokumentem celnym, tylko dokumentem zamknięcia. Obecnie musi występować do naczelnika urzędu celno-skarbowego o ustalenie VAT i płacić odsetki. Po zmianie będzie mógł sam obliczyć i wykazać podatek w dokumencie zamknięcia.

Zniesiony zostanie także obowiązek zawiadomienia naczelnika urzędu celno-skarbowego i naczelnika urzędu skarbowego o zamiarze rozliczenia podatku od importu w deklaracji oraz o rezygnacji z rozliczenia podatku w deklaracji podatkowej.

Bezpodstawne wzbogacenie

W ustawie o VAT oraz w Ordynacji podatkowej wprowadzona zostanie nowa regulacja mająca na celu, jak napisano w uzasadnieniu, uniemożliwienie nieuzasadnionego wzbogacenia podatnika. Obecnie zasadą jest, że podatnik może nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym wykazać do zwrotu lub obniżyć o tę nadwyżkę podatek należny w następnym okresie. Po zmianie nie będzie przysługiwało prawo zadysponowania nadwyżką, jeżeli organ podatkowy udowodni, że obniżenie skutkowałoby nieuzasadnionym wzbogaceniem podatnika, gdyż ciężar podatku został przeniesiony na osobę trzecią. Nie będzie można również wystąpić o zwrot nadpłaconego VAT.

Taka sytuacja będzie miała miejsce, gdy podatnik wystąpi o zwrot VAT niestusznie zapłaconego według wyższej stawki, np. 23% zamiast 8%, jeśli nie zwróci nadwyżki klientom, którzy zapłacili wyższy podatek. Dotyczy to np. sprzedaży ewidencjonowanej na kasie rejestrującej.

Mimo że nie wynika to wprost z przepisów, organy podatkowe również obecnie odmawiają zwrotu w takiej sytuacji.

Kaucja gwarancyjna

W związku z sygnałami, że nowo powstałe podmioty mogące brać czynny udział w karuzelach VAT składają kaucję gwarancyjną w celu uwiarygodnienia swojej działalności, zostanie dodany dodatkowy warunek. Złożenie kaucji gwarancyjnej będzie możliwe, jeśli podmiot dokonujący dostaw z zał. nr 13 do ustawy o VAT co najmniej przez 12 miesięcy składał deklaracje VAT, czyli działał jako podatnik VAT czynny co najmniej przez 1 rok przed wpisaniem do wykazu.

Faktury wystawiane na podstawie paragonów

Zostanie również ograniczone prawo do wystawiania faktur na rzecz nabywcy posługującego się NIP (prowadzącego działalność gospodarczą). Będzie można wystawić fakturę tylko do paragonów zawierających NIP. Gdy organ podatkowy stwierdzi, że została wystawiona faktura do paragonu bez numeru NIP, będzie ustalał dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 100% kwoty podatku wykazanego na tej fakturze.

Taka sama sankcja będzie mogła być wymierzona kupującemu, który wprowadzi do ewidencji faktury zakupowe wystawione bez jego NIP lub na podstawie paragonu bez NIP. Z uzasadnienia wynika, że obowiązek zamieszczania NIP na paragonie będzie dotyczył tylko kas, które mają taką funkcjonalność. Na tym etapie legislacji z przepisów to nie wynika.

Zwolnienie podmiotowe

Prawo do korzystania ze zwolnienia podmiotowego ze względu na wysokość obrotów stracą podatnicy dokonujący sprzedaży internetowej lub telefonicznej:

- komputerów, wyrobów elektronicznych i optycznych (PKWiU 26),
- urządzeń elektrycznych i nieelektrycznego sprzętu gospodarstwa domowego (PKWiU 27),
- maszyn i urządzeń gdzie indziej niesklasyfikowanych (PKWiU 28).

Ze zwolnienia nie skorzystają również podatnicy świadczący usługi ściągania długów, w tym faktoringu.

Zakupy od rolnika ryczałtowego

Po zmianie przepisów faktura VAT RR nie będzie musiała zawierać numeru dowodu osobistego rolnika ani innego dokumentu stwierdzającego jego tożsamość, daty wydania tego dokumentu i nazwy organu, który wydał dokument, jeżeli rolnik dokonujący dostawy produktów rolnych będzie osobą fizyczną.

Faktury VAT RR będą mogły być, wyłącznie za zgodą dostawcy, wystawiane, podpisywane i przesyłane w formie elektronicznej. Taki dokument będzie musiał być opatrzony, odpowiednio przez dostawcę i nabywcę, kwalifikowanym podpisem elektronicznym. Także oświadczenie rolnika o jego statusie będzie mogło być wystawiane, podpisywane i przesyłane w formie elektronicznej.

Termin zapłaty za produkty rolnikowi nie będzie decydował o prawie do obniżenia VAT o wypłacony zwrot ryczałtowy. Zapłata będzie mogła być również dokonana na rachunek rolnika w kasie oszczędnościowo-kredytowej.

Joanna Dmowska
ekspert w zakresie VAT

7 Polskie przepisy uzależniające prawo do sprzedaży TAX FREE od wysokości obrotów podatnika niezgodne z dyrektywą

Polskie przepisy ustawy o VAT, wymagające, aby sprzedaży TAX FREE dokonywał podatnik, który osiągnął minimalny pułap obrotów za poprzedni rok podatkowy lub zawarł umowę z podmiotem uprawnionym do zwrotu VAT podróżnym, są niezgodne z dyrektywą UE. Tak orzekł 28 lutego 2018 r. TSUE w sprawie C-307/16. Należy się spodziewać zmiany przepisów ustawy o VAT w tym zakresie.

TSUE (...) 29 Należy stwierdzić, że ani brzmienie art. 146 ust. 1 lit. b), ani brzmienie art. 147 dyrektywy VAT nie przewidują warunku, że podatnik powinien osiągnąć minimalny pułap obrotów za poprzedni rok podatkowy lub, w braku spełnienia tego warunku, zawrzeć umowę z podmiotem uprawnionym do zwrotu VAT podróżnym, aby możliwe było zastosowanie zwolnienia w eksporcie przewidzianego w owym art. 146 ust. 1 lit. b).

(...) 31 W konsekwencji zastosowanie art. 146 ust. 1 lit. b) i art. 147 dyrektywy VAT nie może być uzależnione od poszanowania warunków ustanowionych w przepisach krajowych rozpatrywanych w postępowaniu głównym, których nieprzestrzeganie skutkuje ostatecznym pozbawieniem podatnika prawa do zwolnienia w eksporcie.

(...) 35 W niniejszej sprawie, z jednej strony, wedle rządu polskiego głównym celem przepisów krajowych rozpatrywanych w postępowaniu głównym jest zminimalizowanie ryzyka uchylania się od opodatkowania i oszustw podatkowych związanego z nieprawidłowym zastosowaniem zwolnienia przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

(...) 38 Tymczasem Trybunał orzekł już, że w sytuacji gdy zostanie wykazane, że warunki zwolnienia w eksporcie określone w art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, w szczególności wywóz danych towarów z obszaru celnego Unii, są spełnione, od takiej dostawy nie jest należny VAT. W takich okolicznościach nie zachodzi już zasadniczo ryzyko oszustwa podatkowego lub utraty wpływów z podatków mogące uzasadnić opodatkowanie danej transakcji (wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, pkt 40).

39 Należy zatem stwierdzić, że przepisy krajowe, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, nie są niezbędne do osiągnięcia celu polegającego na zapobieżeniu unikaniu opodatkowania i oszustw podatkowym.



Marian Szatucki
doradca podatkowy

Czy można sprzedawać nowe produkty przy zastosowaniu procedury VAT marża?

Podatnik ma możliwość zakupu sporej partii nowych telefonów komórkowych. Czy może je później sprzedawać z zastosowaniem procedury VAT marża?

Nie! Procedura VAT marża może być stosowana wyłącznie do sprzedaży artykułów używanych. Dodatkowo muszą one być zakupione od osób innych niż podatnicy VAT albo od podatników VAT, o ile dostawa tych towarów była zwolniona od VAT, albo od podatników, jeżeli dostawa nabytych od nich towarów podlegała wcześniej procedurze VAT marża.



Grzegorz Ziółkowski
doradca podatkowy

Jak zawieszenie działalności gospodarczej w połowie miesiąca wpływa na obowiązek wysłania pliku JPK_VAT?

Podatnik zawiesił działalność gospodarczą w połowie miesiąca. Czy w związku z tym musi za ten miesiąc wysłać plik JPK_VAT?

Tak! Chociaż w przypadku zawieszenia działalności gospodarczej co do zasady nie wysyła się plików VAT_JPK, jednak od tej zasady są też wyjątki. Jeden z nich przewiduje konieczność wysłania tego pliku w sytuacji, gdy co prawda podatnik zawiesił działalność gospodarczą, ale zawieszenie to nie dotyczyło pełnego okresu rozliczeniowego. Ponieważ podatnik zawiesił działalność w połowie miesiąca, musi za ten okres wysłać plik JPK_VAT.



Marian Szatucki
doradca podatkowy

Czy wypadek zwalnia z obowiązku oddania ulgi na zakup kasy fiskalnej?

W sklepie zacząłem ewidencjonować sprzedaż za pomocą kasy fiskalnej. Sklep spłonął doszczętnie, w związku z tym muszę zlikwidować działalność gospodarczą. Stanie się to przed upływem 3 lat od początku korzystania z kasy. Czy biorąc pod uwagę pożar, będę musiał oddać ulgę, z której skorzystałem przy zakupie kasy?

Tak, to, z jakich powodów nastąpi zaprzestanie ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej, nie ma wpływu na konieczność zwrotu ulgi związanej z zakupem tej kasy. Dla przepisów istotne jest tylko to, że nastąpiło to w okresie 3 lat od dnia rozpoczęcia ewidencjonowania.

WWW.INFORLEX.PL

- Precyzyjna wyszukiwarka
- Codziennie aktualizowana baza wiedzy
- Codzienny kontakt z Ekspertami
- Najlepsze narzędzia w pracy każdego Księgowego

II. AKTUALNOŚCI

1 Weszły w życie

Na podstawie aktów prawnych opublikowanych do 28 lutego 2018 r.

27 lutego 2018 r.

1.1. Kontrola przestrzegania przepisów celnych

Od 27 lutego 2018 r. obowiązuje nowe rozporządzenie Ministra Finansów, które określa m.in. zasady wykonywania kontroli celno-skarbowej przestrzegania przepisów prawa celnego oraz innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów w obrocie między obszarem celnym Unii Europejskiej a państwami trzecimi. Poprzednio obowiązujące rozporządzenie z 21 stycznia 2011 r. w sprawie wykonywania kontroli przestrzegania przepisów prawa celnego oraz innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów (Dz.U. z 2017 r. poz. 1313) straciło moc z dniem wejścia w życie niniejszego.

Rozporządzenie reguluje m.in. zasady:

- wykonywania kontroli na przejściach granicznych, w oddziałach celnych urzędów celno-skarbowych albo miejscu wyznaczonym lub uznanym przez organ Krajowej Administracji Skarbowej do przedstawienia towaru i czasowego składowania;
- wykonywania kontroli w siedzibie, w miejscu prowadzenia działalności gospodarczej oraz miejscu zamieszkania kontrolowanego;
- wykonywania kontroli w miejscach innych niż urząd celno-skarbowy albo miejsce wyznaczone lub uznane przez organ Krajowej Administracji Skarbowej do przedstawienia towaru i czasowego składowania oraz innych niż siedziba, miejsce prowadzenia działalności gospodarczej oraz miejsce zamieszkania kontrolowanego.

Nowe rozporządzenie dostosowuje treść do obowiązujących przepisów o KAS. W rozporządzeniu zastąpiono pojęcie kontroli celnej pojęciem kontroli celno-skarbowej, zmieniono nazewnictwo organów wykonujących kontrolę oraz określenie miejsc wykonywania kontroli. Do zmian porządkujących należą zmiany w nazwach procedur celnych oraz dostosowanie przepisów do sytuacji, w której w obrocie towarowym z zagranicą stosowane są elektroniczne systemy obsługi zgłoszeń celnych.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 29 stycznia 2018 r. w sprawie warunków wykonywania kontroli celno-skarbowej, przestrzegania przepisów prawa celnego oraz innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów – Dz.U. z 2018 r. poz. 349

15 marca 2018 r.

1.2. Zmiany w Krajowym Rejestrze Sądowym

Nowelizacja ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym wprowadza ułatwienia dla przedsiębiorców przy rozpoczynaniu działalności gospodarczej. Ma również przyspieszyć i usprawnić działanie sądów rejestrowych. Zmiany mają umożliwić przedsiębiorcy załatwianie wszystkich spraw związanych z Rejestrem elektronicznie.

Ustawa z 26 stycznia 2018 r. o zmianie ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2018 r. poz. 398

2 Skierowane do podpisu

Uchwalone podczas 59 posiedzenia Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej w dniach 27 i 28 lutego oraz 1 i 6 marca 2018 r.

2.1. Konstytucja Biznesu

Na 59 posiedzeniu Sejm przyjął poprawki Senatu dotyczące pakietu ustaw składających się na tzw. Konstytucję Biznesu. Został przesunięty termin wejścia w życie tych ustaw. Zamiast 1 marca 2018 r. wejdą w życie w terminie 30 dni od dnia publikacji w Dzienniku Ustaw. Po wejściu w życie zmian ustawa o swobodzie działalności gospodarczej zostanie zastąpiona ustawą – Prawo przedsiębiorców. Nowa ustawa będzie określać zasady podejmowania, wykonywania i zakończenia działalności gospodarczej na terytorium Polski, w tym prawa i obowiązki przedsiębiorców oraz zadania organów władzy publicznej w tym zakresie.

Prawo przedsiębiorców ma wprowadzić m.in. zwolnienie z obowiązku opłacania składek na ubezpieczenia dla przedsiębiorców będących osobami fizycznymi, którzy dopiero rozpoczynają działalność lub rozpoczynają ją ponownie po upływie co najmniej 5 lat. Zwolnienie to ma obowiązywać przez pół roku od dnia podjęcia działalności.

Prawo przedsiębiorców ma też wprowadzić instytucję Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, którego zadaniem ma być obrona praw mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców. W związku z tymi zmianami ustawodawca przewiduje wprowadzenie przepisów dostosowujących w ustawach podatkowych, w tym w ustawie o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. Zmiany te będą miały charakter techniczny.

Ustawa z 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców

Ustawa z 6 marca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej

Ustawa z 6 marca 2018 r. o Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców

Ustawa z 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy

Ustawa z 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – status dokumentów: przekazane do podpisu Prezydenta RP

3 W Sejmie

3.1. Zarząd sukcesyjny przedsiębiorstwa osoby fizycznej

Przyjęty 6 lutego 2018 r. przez rząd projekt ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej trafił do Sejmu, który teraz rozpocznie nad nim prace. Proponowane zmiany umożliwią płynne kontynuowanie działania przedsiębiorstwa po śmierci właściciela firmy.

Obecnie, w przypadku śmierci właściciela, firma formalnie przestaje istnieć, jej marka przepada, a osoby w niej zatrudnione tracą źródło dochodu. Ustawa ma umożliwić płynne kontynuowanie działania przedsiębiorstwa po śmierci właściciela firmy.

Zgodnie z projektem, aby umożliwić kontynuowanie działania firmy, będzie można powołać zarządcę sukcesyjnego. Będzie on zarządzał przedsiębiorstwem od śmierci osoby prowa-

dzającej firmę aż do działu spadku między spadkobierców. Zarządcę sukcesyjnego będzie mógł powołać właściciel biznesu za swojego życia albo małżonek lub osoby dziedziczące przedsiębiorstwo – po śmierci właściciela firmy. Zarządcą będzie mogła zostać osoba fizyczna, która posiada pełną zdolność do czynności prawnych, niezależnie od tego, czy jest spokrewniona z przedsiębiorcą, czy nie, oraz bez względu na to, czy profesjonalnie zajmuje się zarządzaniem majątkiem.

W zakresie zmian podatkowych nowelizacja przewiduje:

- wprowadzenie nowego rodzaju podatnika m.in. w zakresie VAT czy podatku akcyzowego, tj. przedsiębiorstwa w spadku;
- wprowadzenie przepisów zapewniających ciągłość rozliczeń podatkowych dotyczących podatków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, tj. w szczególności VAT, podatku dochodowego i podatku akcyzowego;
- umożliwienie posługiwania się NIP zmarłego przedsiębiorcy przez przedsiębiorstwo w spadku;
- uregulowanie odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe oraz zasad prowadzenia ewidencji w związku z działalnością przedsiębiorstwa w okresie od śmierci przedsiębiorcy do wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego;
- wprowadzenie możliwości korzystania z interpretacji podatkowych wydanych wobec zmarłego przedsiębiorcy przez przedsiębiorstwo w spadku.

Ustawa ma wejść w życie 1 czerwca 2018 r.

Projekt ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej – status dokumentu: 27 lutego 2018 r. przekazany do pierwszego czytania w Sejmie; nr druku 2293

4 Projekty

Na podstawie projektów opublikowanych do 28 lutego 2018 r.

4.1. Kolejna nowelizacja w VAT i akcyzie od 1 lipca 2018 r.

Ministerstwo Finansów opublikowało kolejny projekt nowelizujący ustawę o VAT oraz ustawę akcyzową, który ma obowiązywać od 1 lipca 2018 r. Jego głównym celem będzie dalsze uszczelnianie systemu VAT.

Przy okazji tej nowelizacji Ministerstwo Finansów zamierza wprowadzić korekty w tzw. pakiecie paliwowym. Nowela doprecyzuje obecne regulacje i wprowadzi odesłania do nowej definicji paliw ciekłych określonej w tzw. Pakiecie energetycznym. Zapobiegnie to wątpliwościom co do zakresu stosowania przepisów ustawy o podatku akcyzowym i ustawy o podatku od towarów i usług w odniesieniu do produktów ropopochodnych, które mogą być stosowane do napędu pojazdów, a także stanowi surowiec do produkcji innych wyrobów. Nowe regulacje będą dotyczyć nie tylko ustawy o VAT i o akcyzie, ale też m.in. Ordynacji podatkowej oraz Prawa upadłościowego.

Nowelizacja ma wejść w życie 1 lipca 2018 r.

Projekt ustawy z 11 lutego 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – status dokumentu: na etapie opiniowania; nr w wykazie prac RCL – UA37

Więcej na temat kolejnych zmian w VAT piszemy w bieżącym numerze „Biuletynu VAT” na str. 12

4.2. Nowe limity dla paliwa przywożonego w standardowych zbiornikach pojazdów samochodowych ze zwolnieniem

MF zamierza uszczelnić system celny i podatkowy poprzez wprowadzenie ograniczeń w ilości paliwa przywożonego w standardowych zbiornikach pojazdów samochodowych ze zwolnieniem z należności celnych przywózowych i akcyzy.

Aktualnie zwolnieniu z należności celnych przywózowych podlega paliwo przewożone w standardowych zbiornikach pojazdów mechanicznych i pojemników specjalnego przeznaczenia, zgodnie z art. 107–111 rozporządzenia Rady (WE) nr 1186/2009 z dnia 16 listopada 2009 r. ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych (Dz. Urz. UE L 324 z 10.12.2009, str. 23). Przepisy prawa celnego nie ustanawiają obecnie ograniczeń ilościowych dla potrzeb stosowania zwolnień celnych paliw przewożonych w standardowych zbiornikach pojazdów mechanicznych i pojemników specjalnego przeznaczenia.

Natomiast zgodnie z art. 35 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym zwolnieniu od akcyzy podlega import paliw silnikowych przewożonych w standardowych zbiornikach:

- pojazdów silnikowych, w ilości nieprzekraczającej 600 litrów na pojazd,
 - pojemników specjalnego przeznaczenia, w ilości nieprzekraczającej 200 litrów na pojemnik.
- Zatem nie ma spójności między przepisami celnymi i podatkowymi w tym zakresie, co powoduje, że paliwa przywożone w standardowych zbiornikach pojazdów powyżej wskazanych ilości są zwolnione z należności celnych przywózowych, nie są natomiast zwolnione z podatków.

W celu ujednoczenia tych przepisów MF zamierza poprzez nowelizację ustawy:

- Prawo celne wprowadzić ograniczenia ilości paliwa, które może być przywożone do Polski z państw trzecich w standardowych zbiornikach pojazdów ze zwolnieniem z należności celnych przywózowych, do 200 litrów w przypadku paliwa wwożonego w zbiorniku handlowego pojazdu mechanicznego oraz pojemnika specjalnego przeznaczenia;
- akcyzowej wprowadzić ograniczenia ilości paliwa, które może być przywożone do Polski z państw trzecich w standardowych zbiornikach pojazdów ze zwolnieniem z akcyzy, z obecnie obowiązującego limitu 600 litrów do 200 litrów w przypadku paliwa wwożonego w zbiorniku handlowego pojazdu silnikowego.

Jednocześnie w ustawie – Prawo celne oraz w ustawie o podatku akcyzowym wprowadza się zastrzeżenie, że ograniczenia w ilości paliw zwalnianych odpowiednio z należności przywózowych albo z akcyzy nie obowiązują w sytuacji, gdy postanowienia umów międzynarodowych w tym zakresie stanowią inaczej. Spowodowane jest to koniecznością przestrzegania bilateralnych umów o międzynarodowych przewozach drogowych, zawartych przez Polskę w szczególności z krajami, które po 1 maja 2004 r. nie stały się członkami Unii Europejskiej.

Planowane wejście w życie ustawy to 1 czerwca 2018 r.

Projekt z 15 lutego 2018 r. ustawy o zmianie ustawy – Prawo celne oraz ustawy o podatku akcyzowym – status dokumentu: na etapie konsultacji publicznych; nr w wykazie prac RCL – UD353

4.3. Zwrot VAT siłom zbrojnym, wielonarodowym kwaterom i dowództwom oraz ich personelowi cywilnemu

Konieczność wydania projektowanego rozporządzenia podyktowana jest wejściem w życie z dniem 8 marca 2017 r. Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Dowódz-

tewm Naczelnego Sojuszniczego Dowódcy Transformacji i Naczelnym Dowództwem Sojusznicznych Sił w Europie uzupełniającej Protokół dotyczący statusu międzynarodowych dowództw wojskowych ustanowionych na podstawie Traktatu Północnoatlantyckiego, podpisanej w Warszawie 9 lipca 2016 r., dalej zwanej umową uzupełniającą. Umowa ta reguluje status dowództw sojusznicznych (organizacji wojskowych NATO), a także status, w tym m.in. przywileje i uprawnienia podatkowe, uprawnionych członków tych dowództw. Celem nowelizacji jest ujednoczenie przepisów zgodnie z umową uzupełniającą.

Przepisy projektowanego rozporządzenia (dodanego rozdziału 4c) określają:

- warunki zwrotu podatku z tytułu nabycia na terytorium kraju towarów określonych w art. 18 ust. 2 umowy uzupełniającej (samochodów osobowych i pojazdów określonych w ww. przepisie oraz innych towarów przeznaczonych do użytku członków dowództwa),
- dokumenty stanowiące podstawę do obliczenia podatku podlegającego zwrotowi dowództwu lub uprawnionym członkom dowództwa,
- przez kogo i do kogo przekazywany jest wniosek w sprawie zwrotu podatku,
- elementy ww. wniosku oraz dokumenty dołączane do wniosku,
- okres, za jaki składany jest wniosek, oraz termin zwrotu podatku.

Zwrot podatku uprawnionym członkom dowództwa z tytułu nabycia na terytorium kraju towarów i usług będzie przysługiwać tylko w odniesieniu do określonych towarów (m.in. samochodów osobowych i innych pojazdów) i przy zachowaniu limitów ilościowych i wartościowych, a także z tytułu nabycia niektórych usług, których nabycie potwierdzono pojedynczą fakturą o wartości co najmniej 450 zł (wraz z VAT).

Projektowane rozporządzenie ma wejść w życie z dniem 1 kwietnia 2018 r.

Projekt rozporządzenia Ministra Finansów z 18 stycznia 2018 r. zmieniający rozporządzenie w sprawie przypadków i trybu zwrotu podatku od towarów i usług siłom zbrojnym, wielonarodowym kwaterom i dowództwom oraz ich personelowi cywilnemu – status dokumentu: na etapie konsultacji społecznych; nr w wykazie prac RCL – 632

Magdalena Miklewska
ekspert w zakresie VAT

W następnym numerze

Przegląd interpretacji i orzeczeń „VAT w samorządzie terytorialnym”

a w nim:

- jak gminy opodatkowują **sprzedaż nieruchomości**
- jak rozliczać **dotacje** między jednostkami organizacyjnymi JST
- czy **usługi stołówkowe** szkoły podlegają VAT
- kiedy jednostka organizacyjna musi stosować **preporozcję**
- jak rozliczyć nieodpłatne **udostępnienie terenów** gminy
- czy można dowolnie **ustalić preporozcję**

III. TEMAT NA ŻYCZENIE

1 Jak rozliczyć e-usługi w VAT

Obecnie coraz większa grupa podatników świadczy swoje usługi przez Internet. Dotyczy to m.in. lekarzy, psychologów czy dietetyków. Normą jest świadczenie usług szkoleniowych on-line. W związku z tym powstają pytania. Czy można stosować zwolnienie przewidziane dla tego rodzaju usług stacjonarnych oraz gdzie jest miejsce ich świadczenia, gdy usługodawca korzysta z zagranicznych serwerów?

Rozważania należy rozpocząć od ustalenia, czy e-usługa lekarza, psychologa lub dietetyka może korzystać ze zwolnienia z VAT, gdy miejsce jej świadczenia jest w kraju. To samo dotyczy usług szkoleniowych świadczonych przez Internet.

1. Jak zaklasyfikować usługi świadczone przez Internet

Analiza e-usług nasuwa wątpliwości, czy sam fakt świadczenia usługi przez Internet powoduje, że nie możemy jej zaliczyć do usług medycznych bądź szkoleniowych.

1.1. Usługi medyczne i psychologiczne świadczone przez Internet

Ze zwolnienia może korzystać usługa w zakresie opieki medycznej służąca profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia (art. 43 ust. 1 pkt 18 lub 19 ustawy o VAT).

Zdaniem organów podatkowych i sądów usług świadczonych przez Internet zasadniczo nie można uznać za usługi medyczne ze względu na brak bezpośredniego kontaktu, co uniemożliwia osobiste zbadanie pacjenta. Świadczący usługę opiera się wyłącznie na informacjach od niego.

W wyroku WSA w Poznaniu z 8 sierpnia 2013 r. (sygn. akt I SA/Po 245/13) z czytamy:

WSA *Zdaniem sądu usługa w zakresie opieki medycznej by uznać ją za wykonaną lege artis wymaga przynajmniej, co wynika nawet z zasad doświadczenia, rzetelnego ustalenia, czy jest konieczna dla osiągnięcia zamierzonego celu. Niezbędna jest więc możliwość oceny stanu zdrowia pacjenta w celu postawienia prawidłowej diagnozy oraz zaordynowania odpowiedniego, dostosowanego do wymogów konkretnej osoby postępowania terapeutycznego.*

(...) Nie można więc świadczyć usług w zakresie opieki medycznej, bez wnikliwego zbadania danej osoby, jej obserwacji oraz opieki nad nią w procesie działań medycznych, a to podstawowe warunki definiujące te usługi

Tak samo orzekł WSA w Krakowie w wyroku z 23 czerwca 2015 r. (sygn. akt I SA/Kr 721/15).

Także w piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 31 grudnia 2014 r. (sygn. IBPP3/443-1156/14/AŚ) czytamy, że:

MF *Świadczone przez Wnioskodawcę usługi stanowią dostęp do strony internetowej Wnioskodawcy. Jak wskazał Wnioskodawca: przekazywane informacje – zgodnie*

z dostępnym regulaminem mają charakter edukacji zdrowotnej. Prowadzący nie udziela wskazówek postępowania w danym przypadku pacjenta, a przekazuje pacjentowi wiedzę medyczną, o charakterze edukacyjnym. Prowadzący nie udziela indywidualnych porad mających na celu leczenie pacjenta, ponieważ nie ma możliwości przeprowadzenia stosownych badań. E-usługi nie mają na celu leczenia pacjenta a udzielanie mu informacji o charakterze edukacyjnym, na tematy nurtujące pacjenta. Informacje te mają charakter ogólny, nie indywidualny. Po przeprowadzonej wideokonferencji za pośrednictwem elektronicznych środków komunikacji na odległość klient nie będzie badany pod kątem efektów jakie wywoła u niego zastosowanie się do wskazówek/porad udzielonych podczas wideokonferencji. W założeniu Wnioskodawcy takie badania nie będą potrzebne do świadczenia e-usług z uwagi na ich charakter.

Zdaniem autora nie oznacza to jednak, że usługa medyczna świadczona przez Internet zawsze traci swój charakter związany z ochroną zdrowia. Jeżeli z kontekstu wynika, że jej podstawowym celem nie jest ochrona zdrowia, w tym jego utrzymanie lub przywrócenie, lecz raczej udzielenie porady wymaganej przed podjęciem decyzji, wówczas zwolnienie nie będzie miało zastosowania.

Aby świadczenie podlegało zwolnieniu, powinno mieć cel terapeutyczny. Tym samym liczy się nie charakter usługi, lecz jej cel. Jeżeli podstawowym celem danego świadczenia są diagnoza, opieka bądź leczenie chorób lub zaburzeń zdrowia (tj. świadczeniu przyświeca cel terapeutyczny), świadczenie takie podlega zwolnieniu z VAT (zob. wyrok TSUE z 20 listopada 2003 r. w sprawie Peter d'Ambrumenil, C-307/01, lub wyrok ETS z 20 listopada 2003 r. w sprawie Margarete Unterpertinger).

1.2. Usługi szkoleniowe świadczone przez Internet

Na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o VAT oraz § 3 rozporządzenia w sprawie zwolnień usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego:

- prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach lub
- świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów Prawa oświatowego wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, lub
- finansowane w całości albo co najmniej w 70% ze środków publicznych

– oraz świadczenie usług i dostawa towarów ściśle z tymi usługami związane mogą korzystać ze zwolnienia z VAT.

Nie zmienia tego fakt, że usługa jest świadczona przez Internet. Jeżeli e-szkolenia są świadczone w sposób powodujący, że Internet jest jedynie nośnikiem danych (z udziałem człowieka), to ich świadczenie jest usługą edukacyjną, która po spełnieniu pozostałych warunków może korzystać ze zwolnienia z VAT. Jeżeli natomiast e-szkolenia nie wymagają udziału człowieka lub ten udział jest znikomy, wówczas stanowią one usługi elektroniczne, które podlegają opodatkowaniu stawką podstawową 23%.

W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 25 stycznia 2017 r. (sygn. 2461-IBPP1.4512.824.2016.2.KJ) czytamy:

MF *Z powyższych przepisów wynika, że do „usług świadczonych drogą elektroniczną” nie wlicza się jedynie usług edukacyjnych w ramach których treść kursu przekazywana jest przez nauczyciela za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej (tzn. przez zdalne połączenie)*

jak również usług edukacyjnych w sytuacji, gdzie Internet lub podobna sieć elektroniczna wykorzystywana jest jako proste narzędzie służące komunikowaniu się nauczyciela z uczniem. Natomiast usługi edukacyjne w sytuacji automatycznego nauczania na odległość, którego funkcjonowanie wymaga użycia Internetu lub podobnej sieci elektronicznej, wymagające niewielkiego bądź niewymagające żadnego udziału człowieka (łącznie z klasami wirtualnymi), oraz gdy ćwiczenia wypełniane są przez ucznia on-line i sprawdzane są automatycznie, bez udziału człowieka, zaliczane są do usług świadczonych drogą elektroniczną.

Dlatego gdy uczestnik kursu nie ma żadnego kontaktu, ani pośrednio, ani bezpośrednio, z prowadzącym kurs, a interakcja sprowadza się do wysłuchania uprzednio przygotowanego nagrania zawierającego instruktaż oraz wyjaśnienia – będzie to usługa elektroniczna. Usługi elektroniczne nie korzystają ze zwolnienia z VAT, wobec tego do ich świadczenia należy stosować stawkę w wysokości 23%.

2. Ustalenie miejsca świadczenia e-usług

E-usługi są również nabywane od podmiotów zagranicznych lub świadczone na rzecz takich podmiotów. Zdarza się też, że podmiot świadczący usługę korzysta z zagranicznych serwerów. Powstaje wówczas pytanie, jak ustalić miejsce świadczenia. Zależy to między innymi od możliwości zaliczenia usługi do usług elektronicznych.

2.1. Usługi zaliczane do usług elektronicznych

Sam fakt świadczenia usługi przez Internet nie oznacza, że jest ona usługą elektroniczną. Według art. 2 pkt 26 ustawy o VAT usługami elektronicznymi są usługi świadczone za pomocą środków komunikacji elektronicznej, o których mowa w art. 7 rozporządzenia 282/2011. Natomiast wskazane rozporządzenie określa, że należą do nich usługi świadczone za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie – ze względu na ich charakter – jest zasadniczo zautomatyzowane i wymaga minimalnego udziału człowieka, a ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe.

Oznacza to, że warunkiem koniecznym uznania usługi za usługę elektroniczną jest to, aby była ona świadczona za pomocą Internetu lub podobnej sieci elektronicznej. Warunek ten nie jest jednak wystarczający do uznania usługi za usługę elektroniczną. Istotne jest wystąpienie dodatkowo następujących cech świadczenia:

- zautomatyzowanie,
- niewielki udział człowieka w ich wykonaniu,
- niemożliwe wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej.

Dopiero łączne spełnienie tych warunków pozwala na zaklasyfikowanie usługi jako usługi elektronicznej. To oznacza, że do usług elektronicznych nie można zaliczyć usług medycznych czy psychologicznych, gdyż ich świadczenie odbywa się w postaci kontaktu w tym samym czasie obu stron umowy.

PRZYKŁAD

Psycholog prowadzi psychoterapię przez Internet. Kontaktuje się z pacjentem w czasie rzeczywistym, korzystając ze Skyp'a i kamery internetowej. W tym przypadku nie świadczy usługi elektronicznej.

Tak samo wygląda sytuacja w przypadku zakupu dostępu do strony, na której prowadzony jest kurs czy szkolenie. W rozporządzeniu 282/2011 wprost wskazano, że za usługi elektroniczne uznaje się:

- automatyczne nauczanie na odległość, którego funkcjonowanie wymaga użycia Internetu lub podobnej sieci elektronicznej, wymagającej niewielkiego bądź niewymagające żadnego udziału człowieka, łącznie z klasami wirtualnymi, z wyjątkiem sytuacji, gdzie Internet lub podobna sieć elektroniczna są wykorzystywane jako proste narzędzie służące komunikowaniu się nauczyciela z uczniem;
- ćwiczenia wypełniane przez ucznia on-line i sprawdzane automatycznie, bez udziału człowieka.

Dlatego od stopnia zautomatyzowania i udziału człowieka zależy sposób zaklasyfikowania usługi.

PRZYKŁAD

Podatnik kupił kurs od brytyjskiej spółki. Otrzymał dostęp do platformy, gdzie w dowolnym czasie może korzystać z materiałów lub słuchać wykładów. Na zakończenie ma rozwiązać test, po którym automatycznie uzyska wyniki. W tym przypadku należy uznać, że kupił on usługę elektroniczną.

Za usługę elektroniczną należy uznać również zakup dostępu do newslettera na serwerze.

2.2. Miejsce świadczenia usług elektronicznych

Gdy usługę zaklasyfikujemy jako elektroniczną, miejsce świadczenia będzie ustalane na podstawie art. 28b lub art. 28k ustawy o VAT. To, który artykuł należy zastosować, zależy od tego, czy nabywca jest podatnikiem. Nie ma znaczenia, gdzie się znajduje serwer.

Ustalanie miejsca świadczenia usług elektronicznych

Kto jest nabywcą	Podstawa ustalenia miejsca świadczenia	Gdzie znajduje się miejsce świadczenia
Podatnik	art. 28b ustawy o VAT	Miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej. W przypadku gdy usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.
Osoba niebędąca podatnikiem	art. 28k ustawy o VAT	Miejsce, w którym nabywca posiada siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Według art. 13 rozporządzenia 282/2011 „zwykłe miejsce pobytu” osoby fizycznej, będącej lub niebędącej podatnikiem, oznacza miejsce, w którym ta osoba zazwyczaj mieszka ze względu na powiązania osobiste i zawodowe. W przypadku gdy powiązania zawodowe istnieją w państwie innym niż państwo, w którym istnieją powiązania osobiste, lub gdy

nie istnieją powiązania zawodowe – zwykłe miejsce pobytu określają powiązania osobiste wykazujące ścisłe związki danej osoby fizycznej z miejscem, w którym zamieszkuje.

PRZYKŁAD

Polska spółka prowadzi w pełni zautomatyzowaną platformę szkoleniową. Usługę kupiła osoba prywatna z Niemiec. Oznacza to, że miejsce świadczenia usługi będzie w Niemczech.

2.3. Miejsce świadczenia usług niezaliczanych do usług elektronicznych

Gdy usługa nie jest zaliczana do elektronicznych, np. jest to usługa w zakresie opieki zdrowotnej, miejsce świadczenia ustalamy na podstawie art. 28b lub 28c ustawy o VAT.

Ustalanie miejsca świadczenia usług w zakresie opieki medycznej

Kto jest nabywcą	Podstawa ustalenia miejsca świadczenia	Gdzie znajduje się miejsce świadczenia
Podatnik	art. 28b ustawy o VAT	Miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej. W przypadku gdy usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.
Osoba niebędąca podatnikiem	art. 28c ustawy o VAT	Miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej. W przypadku gdy usługi są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy, znajdującego się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Gdy nabywane usługi zaliczamy do szkoleniowych, zasady ustalania miejsca świadczenia określa art. 28g ust. 2 i art. 28b ustawy o VAT.

Ustalanie miejsca świadczenia usług w zakresie szkoleń

Kto jest nabywcą	Podstawa ustalenia miejsca świadczenia	Gdzie znajduje się miejsce świadczenia
Podatnik	art. 28b ustawy o VAT	Miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej. W przypadku gdy usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.
Osoba niebędąca podatnikiem	art. 28g ustawy o VAT	Miejsce, w którym ta działalność faktycznie jest wykonywana.

PRZYKŁAD

Psycholog prowadzący prywatny gabinet kupił usługę szkoleniową od amerykańskiej spółki (webinaria). Miejsce świadczenia usługi znajduje się w Polsce.

Do usług szkoleniowych świadczonych on-line na rzecz podatników nie ma zastosowania art. 28g ust. 1 ustawy o VAT, który określa szczególne zasady ustalania miejsca świadczenia dla usług wstępu na szkolenia świadczonych dla podatników. Artykuł 32 rozporządzenia 282/2011 definiuje „usługi wstępu” odnosząc je w szczególności do przyznania prawa wstępu na takie imprezy, jak spektakle, przedstawienia teatralne, występy cyrkowe, targi, do parków rozrywki, na koncerty, wystawy, jak również inne podobne wydarzenia kulturalne, a także przyznania prawa wstępu na wydarzenia sportowe, takie jak mecze lub zawody, oraz przyznania prawa wstępu na wydarzenia edukacyjne i naukowe, takie jak konferencje i seminaria. Zakup usługi wstępu na konferencje czy seminaria (zakup biletu wstępu) nie oznacza, że celem jest wstęp sam w sobie, lecz chęć uczestniczenia w danym wydarzeniu naukowym czy edukacyjnym.

2.4. Rozliczenie zakupu usług

Jeśli miejsce świadczenia kupionej usługi będzie w Polsce, polski podatnik nabywający usługę będzie zobowiązany rozliczyć import usług, gdy usługodawcą będzie podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju. W przypadku usług, do których stosuje się art. 28e ustawy, podatnik ten nie może być również zarejestrowany jako podatnik VAT.

Do importu usług stosujemy zasadniczo taką samą stawkę jak do usług krajowych. Jeśli do usług krajowych stosujemy zwolnienie, to stosujemy je również do importu, gdy warunki wskazane w art. 43 ustawy o VAT są spełnione. Dlatego gdy nabywane usługi możemy zaliczyć np. do usług w zakresie opieki medycznej służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia, zwolnienie stosujemy także do importu usług. Nawet gdy stosujemy zwolnienie, import usług należy wykazać w deklaracji VAT-7/VAT-7K i JPK_VAT, w części „Podstawa opodatkowania”.

Sposób rozliczenia importu usług w deklaracji i JPK_VAT zależy od tego, na podstawie jakiego artykułu należy ustalać miejsce świadczenia usługi. Gdy jest to art. 28b ustawy o VAT – import wykazujemy w poz. 29 i 30. Jeśli na podstawie innych przepisów – wykazujemy go w poz. 27 i 28.

Gdy naliczamy VAT należny, to staje się on jednocześnie podatkiem naliczonym, jeżeli zakupy są związane ze sprzedażą opodatkowaną. Odliczenia można dokonać w deklaracji za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy, pod warunkiem że VAT należny został uwzględniony w deklaracji, nie później niż w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy (art. 86 ust. 10b pkt 3 ustawy o VAT).

Do przeliczenia wartości wynikających z faktury na złote należy zastosować kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień powstania obowiązku podatkowego. Dla tego rodzaju usług obowiązek podatkowy powstaje zasadniczo z chwilą ich wykonania, chyba że wcześniej zostanie wpłacona zaliczka. Gdy dla rozliczeń ustalane są następują-

ce po sobie terminy płatności, usługę uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się płatności (art. 19a ust. 3 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD

Podatnik kupił newsletter dostępny na stronie angielskiej firmy. Co miesiąc płaci abonament w wysokości 10 euro. Za luty otrzymał fakturę 31 stycznia, którą opłacił tego samego dnia. Obowiązek podatkowy powstał 31 stycznia. Do przeliczenia należy przyjąć kurs z 30 stycznia 2018 r. Załóżmy że kurs euro wyniósł 4 zł, dlatego podstawa opodatkowania wynosi 40 zł, natomiast VAT – 9,20 zł.

Gdy nabywcą jest osoba niebędąca podatnikiem (ani czynnym, ani zwolnionym), nie rozlicza VAT za sprzedawcę, nawet gdy nie ma on w Polsce siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności.

2.5. Rozliczenie świadczonych usług

W przypadku gdy polski podatnik świadczy omawiane usługi na rzecz zagranicznych podatników, sposób rozliczenia zależy od tego, gdzie jest miejsce ich świadczenia. Jeśli w Polsce, to rozlicza je jak każdą inną krajową usługę. Jeżeli jednak miejsce świadczenia jest za granicą, to wystawia fakturę bez stawki i kwoty podatku, z adnotacją „odwrotne obciążenie”.

Takie usługi wykazuje w poz. 10 deklaracji i dodatkowo w poz. 11, gdy miejsce świadczenia usług ustalamy na podstawie art. 28b ustawy o VAT, oraz jest zobowiązany składać informacje podsumowujące VAT UE. Na podstawie art. 100 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT obowiązek taki mają podatnicy zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, którzy świadczą usługi:

- na rzecz podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej,
- na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju,
- inne niż zwolnione od podatku od wartości dodanej lub opodatkowane stawką 0%,
- dla których zobowiązaniem do zapłaty podatku od wartości dodanej jest usługobiorca.

2.5.1. Stosowanie procedury MOSS

Gdy polski podatnik świadczy usługi elektroniczne na rzecz podmiotów innych niż podatnicy, może zastosować procedurę uproszczoną MOSS, która pozwala na elektroniczne złożenie kwartalnej deklaracji VAT oraz wpłacenie należnego właściwym państwom członkowskim UE VAT z tytułu świadczenia tych usług za pomocą krajowej administracji do państw członkowskich konsumpcji, tj. tam, gdzie są zlokalizowani odbiorcy tych usług.

Według art. 130b ust. 1 ustawy o VAT podatnik świadczący usługi elektroniczne, dla których miejscem świadczenia jest miejsce określone

UWAGA!

Celem stosowania szczególnej procedury MOSS jest uwolnienie podatnika z obowiązku rejestracji dla celów VAT w tym państwie członkowskim, w którym świadczy on usługi na rzecz konsumentów (niepodatników), i umożliwienie temu podatnikowi zapłacenia należnego VAT w państwie konsumpcji za pośrednictwem krajowego organu podatkowego.

zgodnie z art. 28k, na rzecz osób niebędących podatnikami, mających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w państwie członkowskim konsumpcji, może złożyć zgłoszenie informujące o zamiarze skorzystania z procedury szczególnej rozliczania VAT w państwie członkowskim, w którym posiada:

- siedzibę działalności gospodarczej albo
- stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, jeżeli nie posiada siedziby działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, albo
- stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej i które wybiera w celu złożenia zgłoszenia, jeżeli nie posiada siedziby działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, ale posiada więcej niż jedno stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej.

Jednocześnie należy podkreślić, że procedura szczególna nie ma zastosowania do usług elektronicznych świadczonych w państwie członkowskim, w którym podatnik posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku usług elektronicznych, których miejscem świadczenia (określonym zgodnie z powołanymi wyżej przepisami prawa) będzie terytorium państwa trzeciego, polski podatnik nie będzie miał możliwości zastosowania procedury uproszczonej MOSS.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 17 ust. 1 pkt 4, art. 19a ust. 1, 3, 8, art. 28b, art. 28c, art. 28g, art. 28k, art. 31a, art. 86 ust. 10b pkt 3, art. 100 pkt 4, art. 130b ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 86

Marcin Jasiński
ekspert w zakresie VAT

2 Skonto w transakcjach krajowych i zagranicznych

Zobacz więcej www.inforakademia.pl 

Skonto jest rodzajem rabatu – procentowym obniżeniem ceny związanym z warunkami płatności za dostawę towarów lub wykonanie usługi. Jest przyznawane w związku z zapłatą dokonaną we wcześniejszym, wskazanym przez sprzedawcę terminie. Choć jest to popularna forma zachęcania nabywców do szybszej zapłaty za dostarczone towary lub wykonane usługi, jej stosowanie nie jest pozbawione wątpliwości związanych z rozliczeniem VAT.

Rabat z tytułu wcześniejszej zapłaty (skonto) ma charakter warunkowy. Jest przyznawany przez sprzedawcę dopiero z chwilą ziszczenia się warunku, czyli w momencie dokonania wcześniejszej zapłaty przez nabywcę. Do udzielenia skonta dochodzi zatem w momencie spełnienia umownych warunków związanych z dokonaniem zapłaty w określonym terminie.

1. W jaki sposób należy udokumentować udzielenie skonta

Sposób udokumentowania i rozliczenia skonta zależy od tego, czy na moment wystawienia faktury pierwotnej nabywca dokonał zapłaty uprawniającej do otrzymania tego rabatu.

Skonta nie należy uwzględniać w fakturze pierwotnej stwierdzającej dostawę towarów lub wykonanie usługi, jeśli na moment jej wystawienia nie wiadomo jeszcze, czy nabywca dokona zapłaty w terminie uprawniającym do uzyskania tego rabatu. Uwzględnienie skonta w cenie jednostkowej towaru (usługi) jest zasadne tylko w przypadku, gdy nabywca płaci (spełnia warunki do skonta) już w momencie zakupu towaru (usługi) lub przed wystawieniem faktury. Wówczas skonto należy uwzględnić już na etapie wystawiania faktury pierwotnej, na co wskazuje także art. 106e ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT.

Jeżeli jednak przebieg transakcji jest tego typu, że:

- najpierw następuje dostawa towarów lub wykonanie usługi potwierdzone fakturą, a następnie
- na podstawie otrzymanej faktury nabywca dokonuje zapłaty w terminie uprawniającym do otrzymania skonta,

wówczas sprzedawca jest zobowiązany wystawić fakturę korygującą potwierdzającą udzielenie obniżki ceny w formie skonta (art. 106j ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 29a ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT).

Gdy na moment wystawienia faktury pierwotnej nabywca nie dokonał jeszcze zapłaty uprawniającej do otrzymania skonta, nie jest prawidłowe wystawianie:

- najpierw faktury „z góry” uwzględniającej skonto zmniejszające cenę sprzedaży (i w rezultacie podstawę opodatkowania), a
- następnie dopiero faktury korygującej zwiększającej tę cenę, jeśli okaże się, że nabywca – pomimo wcześniejszego ustnego lub pisemnego zobowiązania się do zapłaty w określonym terminie – nie spełni tego warunku.

Prawo do pomniejszenia podstawy opodatkowania o udzielone skonto zapewnia bowiem dopiero faktyczna zapłata we wcześniejszym terminie, a nie zobowiązanie się kontrahenta do jej dokonania. Stanowisko to potwierdzają również organy podatkowe, czego przykładem mogą być interpretacje indywidualne Dyrektora IS w Poznaniu z 16 czerwca 2016 r. (sygn. ILPP1/4512-1-311/16-2/HW), Dyrektora IS w Warszawie z 28 września 2016 r. (sygn. IPPP1/4512-600/16-2/AS), Dyrektora IS w Poznaniu z 9 lutego 2017 r. (sygn. 3063-ILPP1-3.4512.171.2016.2.KB) oraz Dyrektora KIS z 9 maja 2017 r. (sygn. 0115-KDIT1-1.4012.36.2017.1.MN). W ostatnim piśmie czytamy:

UWAGA!

Nie jest prawidłowe wystawienie faktury „z góry” uwzględniającej skonto zmniejszające cenę sprzedaży, gdy podatnik nie zapłacił przed wystawieniem faktury.

MF (...) faktura pierwotna wystawiona w momencie dostawy przed spełnieniem przez nabywcę warunków uprawniających do skonta, powinna dokumentować całą wartość sprzedaży z ewentualnym zamieszczeniem uwagi o warunkach udzielanego skonta. Natomiast po otrzymaniu zapłaty we wcześniejszym lub umówionym terminie płatności, przez co ziszczą się warunki uprawniające do rabatu, Wnioskodawca powinien wystawić fakturę korygującą, zmniejszającą podstawę opodatkowania o wartość udzielonego skonta, stosownie do art. 106j ust. 1 pkt 1 ustawy.

Sprzedawca nie wykazuje więc skonta w fakturze pierwotnej, jeżeli w momencie jej wystawienia nabywca nie dokonał jeszcze zapłaty w terminie umożliwiający nabywcę prawa

do skonta. Obniżenie podstawy opodatkowania następuje zgodnie z fakturą korygującą wystawioną w związku z otrzymaną zapłatą skutkującą udzieleniem skonta.

PRZYKŁAD

Podatnik sprzedał towary 23 stycznia. Wartość dostawy wyniosła 6150 zł (wartość netto + VAT = 5000 zł + 1150 zł). Z zawartej umowy handlowej wynika, że jeśli nabywca zapłaci za dostawę w terminie 7 dni od daty wydania towarów, nabywa prawo do skonta w wysokości 3% wartości transakcji. 30 stycznia nabywca uregulował zobowiązanie w kwocie 5965,50 zł (wartość dostawy – 3% rabat w formie skonta = 6150 zł – 184,50 zł).

Wariant I – sprzedawca przed otrzymaniem zapłaty wystawił fakturę na całą wartość transakcji, tj. na kwotę brutto 6150 zł. Po otrzymaniu zapłaty jest zobowiązany wystawić fakturę korygującą potwierdzającą wartość udzielonego skonta na kwotę brutto 184,50 zł.

Wariant II – sprzedawca wystawił fakturę po otrzymaniu zapłaty uprawniającej do skonta (miał do tego prawo). Ponieważ w momencie wystawiania faktury wiadomo już, że warunki do przyznania nabywcy skonta zostały spełnione, podatnik uwzględnił należne skonto na fakturze pierwotnej, tj. pomniejszył wartość dostawy o rabat w formie skonta. Wartość brutto faktury wyniosła 5965,50 zł. Sprzedawca nie wystawił faktury korygującej w związku z udzieleniem skonta, ponieważ zostało ono uwzględnione w fakturze pierwotnej.

2. W jaki sposób rozliczyć skonto w transakcjach krajowych

W przypadku wystawienia faktury korygującej sprzedaż o wartość skonta podatnik w celu obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego nie stosuje warunku posiadania potwierdzenia odbioru korekty przez nabywcę. Warunek posiadania potwierdzenia został uregulowany w art. 29a ust. 13 ustawy o VAT. Przepis ten dotyczy obniżenia podstawy opodatkowania zgodnie z art. 29a ust. 10 pkt 1–3 ustawy o VAT. Natomiast obniżka ceny z powodu skonta została uregulowana w art. 29a ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT.

Przepisy ustawy o VAT nie określają, kiedy należy rozliczać takie faktury. Według organów podatkowych rozliczenia faktur korygujących, które nie wymagają otrzymania potwierdzenia ich odbioru przez nabywcę, sprzedawca powinien dokonać w dacie ich wystawienia. W piśmie Dyrektora IS w Łodzi z 18 czerwca 2014 r. (sygn. IPTPP2/443-208/14-4/JN) czytamy, że:

MF *Rozliczenie faktury korygującej wystawionej z tytułu otrzymania zapłaty w terminie do skonta winno następować w okresie rozliczeniowym, w którym ta faktura jest wystawiana.*

Analogiczne stanowisko zostało zaprezentowane przez Dyrektora IS w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 9 lutego 2017 r. (sygn. 3063-ILPP1-3.4512.171.2016.2.KB).

UWAGA!

Aby rozliczyć fakturę korygującą dokumentującą skonto, nie jest konieczne uzyskanie potwierdzenia jej odbioru przez nabywcę.

Moment rozliczenia korekty podatku należnego z tytułu udzielonego skonta nie jest spójny z terminem zmniejszenia podatku naliczonego przez nabywcę. W zakresie podatku naliczonego organy podatkowe twierdzą bowiem, że obowiązek zmniejszenia podatku naliczonego występuje już na etapie dokonania przez niego zapłaty uprawniającej do otrzymania skonta (a nie w momencie wystawienia faktury korygującej przez sprzedawcę czy w momencie otrzymania tej korekty przez nabywcę). Potwierdza to pismo Dyrektora KIS z 29 grudnia 2017 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.750.2017.2.KO), w którym organ podatkowy stwierdził, że:

MF (...) skoro strony uzgodniły, że nabywcy w przypadku zapłaty należności za dostawę towarów lub świadczenie usług w terminie krótszym niż standardowy przysługuje skonto z tytułu wcześniejszej płatności, to w momencie dokonania przez Wnioskodawcę (Nabywcę) zapłaty dochodzi do skonta, w związku z czym Wnioskodawca (Nabywca) w tym właśnie momencie pomniejsza podatek naliczony do odliczenia o wartość skonta, nawet bez otrzymania faktury korygującej. W tym przypadku podstawą obniżenia podatku naliczonego jest fakt dokonania zapłaty za fakturę w ustalonym terminie z uwzględnieniem kwoty udzielonego skonta a nie fakt otrzymania faktury korygującej.

Należy dodać, że w przypadku otrzymania faktury korygującej podatek naliczony nie stosuje się regulacji określonej przez art. 86 ust. 19a ustawy o VAT, która zobowiązuje nabywcę do pomniejszenia podatku naliczonego za okres otrzymania faktury korygującej. Regulacja ta dotyczy bowiem faktur korygujących, o których mowa w art. 29a ust. 13 i 14 ustawy o VAT, wobec czego nie dotyczy faktur korygujących wartość transakcji z powodu udzielonego skonta.

Za taki sam okres jak w deklaracji należy uwzględnić skonto w ewidencji i JPK_VAT. Kwoty korekty wykazujemy ze znakiem (-). Jak czytamy w wyjaśnieniach MF:

MF Jeżeli kwoty podatku należnego przyjmują wartości ujemne, to należy je tak wykazać w JPK_VAT.

Gdy nabywca rozlicza skonto, a nie otrzymał faktury korygującej – w pozycji dotyczącej numeru dokumentu należy wpisać „Brak”. Taki sposób postępowania potwierdza MF:

MF (...) wpisując dane kontrahenta bez nr faktury w tym polu [nr dokumentu – przypis red.] należy wpisać: „BRAK” lub „dokument wewnętrzny”.

3. W jaki sposób rozliczyć skonto w transakcjach zagranicznych

Podatnik dokonujący sprzedaży towarów lub usług na rzecz zagranicznych kontrahentów w zakresie udokumentowania skonta stosuje te same zasady, które obowiązują przy sprzedaży krajowej. Wobec tego faktura pierwotna powinna zostać wystawiona przez niego na całą wartość transakcji, jeśli to na jej podstawie nabywca reguluje zapłatę w określonym umownie terminie. Następnie podatnik wystawia fakturę korygującą sprzedaż o wartość przyznanego skonta. Przy czym obniżenie podstawy opodatkowania nie wymaga od podatnika spełnienia warunku posiadania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez zagranicznego nabywcę (art. 29a ust. 15 pkt 1 i 2 ustawy o VAT).

Na taki przebieg transakcji, sposób jej udokumentowania i rozliczenia wskazał również WSA we Wrocławiu w wyroku z 5 listopada 2015 r. (sygn. akt I SA/Wr 1506/15). WSA nie podzielił stanowiska podatnika twierdzącego, że w przypadku sprzedaży w ramach WDT nie ma on obowiązku wystawienia faktury korygującej, jeżeli faktura pierwotna dokumentująca WDT zawiera informację w zakresie wysokości rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty (tj. skonta), określonej jako ustalony procent wartości dostawy. WSA we Wrocławiu uznał, że:

WSA (...) Informacja o kwocie skonta zawarta na fakturze nie jest równoznaczna z udzieleniem rabatu. Dopiero określone zachowanie nabywcy już po otrzymaniu faktury – wcześniejsza zapłata – skutkuje udzieleniem rabatu. I zgodnie z art. 106j ust. 1 pkt 1 uVAT wówczas sprzedawca ma obowiązek wystawić fakturę korygującą zmniejszającą podstawę opodatkowania o wartość udzielonego skonta – w celu wykazania rzeczywistych kwot związanych z daną dostawą towarów.

Faktura korygująca wystawiona w związku z przyznaniem skonta jest rozliczana na bieżąco, tj. w deklaracji VAT sporządzanej za okres rozliczeniowy, w którym wystawiono korektę (spełniono warunki zapłaty uprawniające do skonta). Potwierdzenie tego stanowiska można odnaleźć w interpretacji indywidualnej Dyrektora IS w Poznaniu z 9 lutego 2017 r. (sygn. 3063-ILPP1-3.4512.171.2016.2.KB), który odnosząc się do skonta udzielonego w ramach WDT wyjaśnił, że:

MF (...) Wnioskodawca jest/będzie zobowiązany dokumentować upusty cen w formie skonta, dokonane po dokonaniu sprzedaży i wystawieniu faktury poprzez wystawienie faktury korygującej – na podstawie art. 106j ust. 1 pkt 1 ustawy. (...) Obniżenie przez Wnioskodawcę podstawy opodatkowania nie jest/nie będzie uzależnione od uzyskania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru. Obniżenie podstawy opodatkowania dotyczące udzielonego skonta Wnioskodawca powinien uwzględnić w okresie, w którym wystawił/wystawi on fakturę korygującą dokumentującą udzielone skonto.

Problemy z rozliczaniem skonta miewają także podatnicy dokonujący zagranicznych zakupów, w tym głównie w ramach WNT. Przy czym dość często zdarza się, że nabywcy nie otrzymują od swoich zagranicznych kontrahentów dokumentów korygujących transakcję o wartość skonta. W takim przypadku, zdaniem organów podatkowych, skonto otrzymane w ramach WNT powinno zostać rozliczone w miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu WNT – w przypadku gdy zapłata uprawniająca do otrzymania skonta nastąpiła w tym samym miesiącu lub w miesiącu następnym, lecz przed terminem złożenia deklaracji VAT za miesiąc powstania obowiązku podatkowego. Stanowisko to potwierdzają interpretacje indywidualne Dyrektora KIS z 11 kwietnia 2017 r. (sygn. 2461-IBPP2.4512.49.2017.1.ICz) oraz z 29 września 2017 r. (sygn. 0112-KDIL1-3.4012.304.2017.2.JN). Z ostatniego pisma wynika, że:

MF (...) skonta otrzymane w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia towarów należy rozliczać w miesiącu, w którym powstał obowiązek rozliczenia na gruncie ustawy danego wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, którego dotyczy dane skonto bez względu na to, czy zapłata dokonana jest w tym samym miesiącu, czy na początku następnego, ale przed złożeniem deklaracji VAT za dany miesiąc.

Jeżeli natomiast skonto dotyczy dostaw z poprzednich miesięcy, dla których obowiązek podatkowy już powstał i został wykazany w odpowiednich deklaracjach VAT, korektę podatku należy rozliczyć w miesiącu, w którym dokonano zapłaty uprawniającej do skonta (zob. pisma Dyrektora IS w Poznaniu z 26 kwietnia 2016 r., sygn. ILPP4/4512-1-60/16-2/PR, oraz Dyrektora KIS z 29 września 2017 r., sygn. 0112-KDIL1-3.4012.304.2017.2.JN).

PRZYKŁAD

Spółka nabyła w styczniu towary w ramach WNT, co dokumentowała faktura wystawiona przez unijnego dostawcę 16 stycznia. Zgodnie z umową spółka dokonała zapłaty uprawniającej do otrzymania skonta 2 lutego. Ze względu na to, że obowiązek podatkowy z tytułu WNT powstał 16 stycznia, spółka wykazała podatek należny z tytułu transakcji w deklaracji VAT-7 za styczeń, wskazując jako podstawę opodatkowania cenę po pomniejszeniu o kwotę otrzymanego skonta. Podatek należny obliczony od tak ustalonej podstawy opodatkowania w tej samej kwocie jest jednocześnie podatkiem naliczonym wykazany w deklaracji VAT-7 za styczeń.

Należy podkreślić, że nawet jeśli podatnik nie otrzyma od dostawcy unijnego dokumentu korygującego wartość transakcji w związku z zapłatą dokonaną w określonym terminie, nabywa on prawo do zmniejszenia obrotu z tytułu WNT z uwzględnieniem skonta z chwilą spełnienia warunków do jego zastosowania określonych przez sprzedawcę w fakturze lub w umowie.

W JPK_VAT w pozycji „Nr dokumentu” wpisujemy wtedy „Brak”, a kwoty korekty ze znakiem (-).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 29a ust. 7 pkt 1, ust. 10 pkt 1–3 i ust. 15 pkt 1 i 2, art. 86 ust. 19a, art. 106e ust. 1 pkt 10, art. 106i ust. 1, art. 106j ust. 1 pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 86

Aneta Szwęch

ekspert w zakresie podatków i rachunkowości

W następnym numerze

Temat na życzenie

„Jakie konsekwencje dla rozliczeń VAT podatnika mają nieuczciwe działania jego pracowników lub zleceniobiorców”

a w nim:

- czy **kradzież towaru** powoduje obowiązek korekty odliczonego VAT
- czy pracodawca odpowiada za **falszowanie faktur** przez pracownika
- czy kradzież towaru powoduje utratę prawa do stosowania **stawki 0%**
- czy **zniszczenie faktur** powoduje utratę prawa do odliczenia VAT
- czy należy zapłacić **VAT z pustych faktur** wystawionych przez pracownika



www.sklep.infor.pl



801 626 666, 22 761 30 30



bok@infor.pl

IV. TRANSAKCJE KRAJOWE

1 W jakiej wysokości można odliczyć VAT od wydatków na zakup urządzenia do monitorowania położenia auta służbowego

PROBLEM

Podatnik zamierza kupić urządzenie, dzięki któremu będzie mógł monitorować, gdzie znajduje się jego służbowy samochód osobowy. Czy od takiego urządzenia oraz późniejszej usługi monitoringu – abonamentu miesięcznego, może odliczyć 100% VAT?

RADA

Podatnikowi przysługuje odliczenie VAT w pełnej wysokości (tj. 100% kwoty podatku naliczonego) od wydatków na zakup urządzenia do monitorowania położenia samochodu służbowego oraz związanej z tym usługi w przypadku wykorzystywania pojazdu wyłącznie do działalności gospodarczej, jak i do tzw. działalności mieszanej (wykorzystywanie pojazdu do działalności gospodarczej oraz do celów prywatnych). Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Ustawa o VAT przewiduje szczególne uregulowania dotyczące odliczania podatku od wydatków związanych z samochodami. Według art. 86a ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT kwotę podatku naliczonego, w przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, które nie są wykorzystywane wyłącznie do działalności, stanowi 50% kwoty podatku wynikającej z faktury otrzymanej przez podatnika. Do wydatków związanych z pojazdami samochodowymi zalicza się m.in. wydatki dotyczące usług naprawy lub konserwacji tych pojazdów oraz innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub użytkowaniem pojazdów. Zatem podatnikowi przysługuje ograniczone prawo do odliczenia 50% VAT w odniesieniu do wydatków związanych z pojazdami samochodowymi przeznaczonymi do tzw. użytku mieszanego.

Jak wskazuje m.in. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 18 stycznia 2018 r. (sygn. 0115-KDIT1-2.4012.853.2017.1.PS):

MF (...) dla celów stosowania tego ograniczenia, przez wykorzystywanie „mieszane” należy rozumieć, że w odniesieniu do pojazdu wykorzystywanego w działalności gospodarczej istnieje możliwość jego użycia również do celów niezwiązanych z tą działalnością np. do celów prywatnych. Nie jest przy tym istotny moment, w którym użycie to ma miejsce podczas całego okresu użytkowania przez podatnika danego pojazdu, żeby uznać ten pojazd za wykorzystywany do celów „mieszanych”.

Ustawa o VAT (art. 86a ust. 3) w określonych przypadkach przewiduje możliwość odliczenia podatku w pełnej wysokości. Odliczenie w wysokości 100% VAT będzie przysługiwało tylko w odniesieniu do wydatków:

- związanych z pojazdami wykorzystywanymi przez podatnika wyłącznie do działalności gospodarczej,
- związanych z pojazdami konstrukcyjnie przeznaczonymi do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą, jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie,
- dotyczących nabycia towarów montowanych w pojazdach samochodowych i związanych z tymi towarami usług montażu, naprawy i konserwacji, jeżeli przeznaczenie tych towarów wskazuje obiektywnie na możliwość ich wykorzystywania wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika.

Aby podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia 100% VAT, musi on spełniać jedną z wymienionych przesłanek. Pierwszą z nich jest wykorzystywanie pojazdu wyłącznie do działalności gospodarczej. Fakt wykorzystywania pojazdu wyłącznie do celów prowadzonej działalności gospodarczej musi być rozpatrywany w kategoriach obiektywnych. To na podatniku spoczywa obowiązek wykluczenia nawet potencjalnej możliwości użytkowania pojazdu np. do celów prywatnych, co powinno być potwierdzone prowadzoną ewidencją przebiegu pojazdu oraz ustalonymi zasadami używania pojazdu. Ponadto podatnik ma obowiązek złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego informację o tych pojazdach (formularz VAT-26).

Ustawa o VAT wskazuje na możliwość odliczenia pełnej kwoty VAT w zakresie wydatków związanych z nabyciem oraz eksploatacją towarów montowanych w samochodach służbowych, także w sytuacji wykorzystywania pojazdów do działalności mieszanej. Przykładem takich towarów (wskazanych przez Ministerstwo Finansów w broszurze „Nowe zasady odliczania podatku VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi”) są taksometry montowane w taksówkach, ponieważ mogą być wykorzystywane wyłącznie w prowadzonej działalności gospodarczej. Z drugiej strony Ministerstwo wskazało, że w zakresie nabycia bagażnika dachowego zamontowanego na dachu samochodu wykorzystywanego do celów mieszanych:

MF (...) nie można obiektywnie uznać w tym przypadku, że przeznaczenie zakupionego bagażnika obiektywnie wskazuje na wykorzystywanie go wyłącznie do działalności gospodarczej. Zatem z tytułu zakupu bagażnika dachowego podatnikowi nie przysługuje w opisanym przypadku pełne odliczenie podatku.

W analizowanej sprawie nie ma wątpliwości co do możliwości odliczenia VAT w pełnej wysokości od wydatków z tytułu nabycia urządzenia montowanego w samochodzie służbowym oraz późniejszej usługi monitorowania w przypadku, gdy samochód jest wykorzystywany wyłącznie do celów prowadzonej działalności (przy spełnieniu wymagań, o których mowa w art. 86a ust. 4 pkt 1 oraz ust. 12 ustawy o VAT).

Jeżeli zaś chodzi o pojazdy wykorzystywane w działalności mieszanej, nasuwają się uzasadnione wątpliwości co do wysokości kwoty podatku naliczonego. Trzeba podkreślić, że określone w art. 86a ust. 1 i 2 ustawy o VAT ograniczenie wysokości VAT podlegającego odliczeniu należy interpretować zgodnie z literalnym brzmieniem wskazanego przepisu. Ograniczenie znajdzie zastosowanie wyłącznie do usług ściśle związanych z eksploata-

cją lub używaniem pojazdu. Jak czytamy w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 16 lutego 2015 r. (sygn. IPPP1/443-1397/14-2/JL):

MF (...) chodzi tu o te towary i usługi, które mają wpływ na eksploatację i używanie samochodów. Do wydatków tych zalicza się więc m.in. koszty zużytych/uszkodzonych części zamiennych, płynów eksploatacyjnych, napraw, konserwacji, jak również koszty ubezpieczenia, przeglądów, opłat za autostrady czy parkowanie.

Urządzenie do monitorowania lokalizacji pojazdu, mimo że jest montowane w aucie służbowym, nie jest związane z jego użytkowaniem, podobnie jak powiązana z tym towarem usługa monitorowania. W cytowanej interpretacji organ podatkowy potwierdził prawo do odliczania pełnej kwoty VAT od usługi oklejania auta służbowego, stwierdzając, że:

MF (...) oklejenie samochodów naklejkami zawierającymi logo i dane firmy nie ma żadnego wpływu na eksploatację i używanie tych pojazdów. Tym samym zakupiona przez Spółkę usługa oklejania samochodów nie mieści się w pojęciu wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, o którym mowa w art. 86a ust. 1 i 2 ustawy.

Nie sposób przyjąć odmiennego stanowiska w stosunku do urządzenia montowanego w aucie służbowym oraz związanej z nim usługi monitorowania pojazdu. Z tego względu do tych wydatków nie znajdzie zastosowania zasada określona w art. 86a ust. 1 ustawy o VAT, przewidująca prawo do odliczenia 50% VAT w przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 86, art. 86a ust. 1 pkt 1, ust. 2 pkt 3, ust. 3 pkt 2, ust. 4 pkt 1 oraz ust. 12 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 86

Adrian Błaszkiwicz
ekspert w zakresie VAT

2 Jak rozliczyć rekompensatę przyznaną przez nabywcę z tytułu złagodzenia wzrostu cen

PROBLEM

Na początku 2017 r. zawarliśmy z naszym długoletnim odbiorcą umowę, że będziemy dostarczać mu wyroby (artykuły czekoladowe). Ustaliliśmy ceny tych wyrobów, które miały obowiązywać przez cały 2017 r. W połowie roku okazało się, że ceny artykułów, które kupujemy do wytworzenia wyrobów, znacząco wzrosły. Kalkulacje wykonane na początku 2017 r. uległy zdecydowanym zmianom na naszą niekorzyść. W wyniku negocjacji nasz odbiorca udzielił nam rekompensaty mającej na celu złagodzenie wzrostu cen za okres VIII–XII 2017 r. w określonej wysokości X. W związku z tym mamy wystawić dokument. Czy w tej sytuacji powinniśmy wystawić fakturę korygującą z VAT (może zbiorczą)? Czy kwotę rekompensaty powinniśmy potraktować jako kwotę brutto czy netto? Czy może wystarczy nota księgową?

■ RADA

Przyznanie rekompensaty stanowi wyrażenie przez kontrahenta zgody na podwyższenie ceny sprzedawanych przez Państwa towarów. W związku z tym kwotę rekompensaty należy proporcjonalnie przyporządkować do poszczególnych dostaw towarów dokonanych w okresie, którego rekompensata dotyczy. Na tę okoliczność należy wystawić faktury korygujące podwyższające cenę, które należy rozliczyć za okres, w którym rekompensata została Państwu udzielona. Szczegóły w uzasadnieniu.

■ UZASADNIENIE

Podstawa opodatkowania VAT obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej (art. 29a ust. 1 ustawy o VAT). Tak rozumiana podstawa opodatkowania obejmuje również kwoty zapłaty otrzymywane przez dokonujących dostaw towarów lub usługodawców z tytułu podwyższenia ceny. Jeśli jednak dochodzi do zmiany ceny na mniejszą czy większą (jak we wskazanym przypadku), konieczne jest wystawienie faktury korygującej do faktury pierwotnej.

1. Kiedy wystawiamy faktury korygujące

Przypadki, w których należy wystawić fakturę korygującą, zostały określone w przepisach art. 106j ust. 1 ustawy o VAT. Wynika z nich, że fakturę korygującą wystawia się w sytuacji, gdy po wystawieniu faktury pierwotnej m.in. podwyższono cenę.

Przyznanie rekompensaty stanowi wyrażenie przez kontrahenta zgody na podwyższenie ceny sprzedawanych przez Państwa towarów. W związku z tym kwotę rekompensaty należy proporcjonalnie przyporządkować do poszczególnych dostaw towarów dokonanych w okresie, którego rekompensata dotyczy. Na tę okoliczność należy wystawić faktury korygujące podwyższające cenę, przy założeniu, że wszystkie te dostawy już zostały udokumentowane fakturami pierwotnymi. Wystawiając faktury korygujące, kwotę rekompensaty należy potraktować jako kwotę brutto, tj. zawierającą również VAT z tytułu podwyższenia ceny.

2. Kiedy można wystawić zbiorczą fakturę korygującą

Zamiast kilku faktur korygujących mogą Państwo wystawić fakturę korygującą zbiorczą. Nie może być to jednak uproszczona zbiorcza faktura korygująca, o której mowa w art. 106j ust. 3 ustawy o VAT. Na podstawie tego przepisu za pomocą uproszczonych zbiorczych faktur korygujących można dokumentować jedynie udzielanie opustów lub obniżek cen w odniesieniu do wszystkich dostaw towarów lub usług dokonanych lub świadczonych na rzecz jednego odbiorcy w danym okresie.

Zbiorcze faktury korygujące muszą zatem zawierać wszystkie elementy wskazane w art. 106j ust. 2 ustawy o VAT. Jak czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 7 maja 2014 r. (sygn. ILPP2/443-95/14-4/AKr):

MF (...) przepisy nie ograniczają możliwości wystawiania faktur zbiorczych jedynie do przypadków, kiedy rabat dotyczy wszystkich dostaw towarów lub usług dokonanych dla jednego odbiorcy w danym okresie. Jednak tylko w takiej sytuacji faktura korygująca nie musi zawierać wszystkich informacji o fakturze pierwotnej. W pozostałych przypadkach również można wystawiać zbiorcze korekty, ale one muszą zawierać wszystkie elementy wskazane w art. 106j ust. 2 u.p.t.u.

3. Kiedy rozliczamy faktury korygujące

Zasadą jest rozliczanie faktur korygujących podwyższających podstawę opodatkowania w okresie rozliczeniowym powstania przyczyny korekty (zob. przykładowo wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 listopada 2011 r., sygn. akt I FSK 50/11, czy wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 kwietnia 2012 r., sygn. akt I FSK 850/11).

Możemy wyróżnić dwie sytuacje, w których zostaje wystawiona faktura korygująca:

- gdy przyczyna korekty istniała w momencie wystawienia faktury pierwotnej, np. błąd w cenie, ilości towaru,
- z powodu zdarzenia, które zaistniało po dokonaniu dostawy lub wykonaniu usługi, np. zwrot towaru.

W pierwszej sytuacji korektę wystawioną np. z powodu błędnej ceny towaru należy ująć w okresie, w którym powstał obowiązek podatkowy, tj. w którym rozliczono fakturę pierwotną. Dotyczy to zarówno sprzedawcy, jak i nabywcy. Natomiast w przypadku korekty wystawionej z powodu nowych okoliczności, zaistniałych po wystawieniu faktury pierwotnej (np. podwyższenie ceny), korektę należy ująć w rozliczeniu za okres, w którym wystąpiło zdarzenie powodujące obowiązek wystawienia korekty.

Z taką sytuacją mamy do czynienia w rozpatrywanym przypadku. Za przyczynę powstania korekty można bowiem uznać udzielenie Państwu rekompensaty. W konsekwencji faktury korygujące powinny zostać przez Państwa uwzględnione w ewidencji VAT oraz w deklaracji VAT-7/VAT-7K za okres rozliczeniowy, w którym rekompensata została udzielona. Otrzymana należność to kwota brutto.

PRZYKŁAD

W miesiącach luty–grudzień 2017 r. były dokonywane dostawy towarów, które były co miesiąc fakturowane. W grudniu 2017 r. strony ustaliły, że nabywca dopłaci rekompensatę w związku z podwyżką cen materiałów wykorzystywanych do produkcji tych towarów. W lutym 2018 r. została wypłacona rekompensata i wystawiona korekta z powodu podwyższenia ceny. W tym przypadku sprzedawca powinien rozliczyć fakturę korygującą w deklaracji i JPK_VAT za luty 2018 r. Nabywca odliczy z niej VAT w miesiącu otrzymania.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 29a ust. 1 oraz art. 106j ust. 1 pkt 5 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 86

Tomasz Krywan
doradca podatkowy, autor komentarza do VAT 2018 wydanego przez INFOR PL S.A.

3 Kiedy powstaje obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usług naprawy samochodów i udostępniania aut zastępczych

PROBLEM

Nasza firma jest dealerem samochodów. Klienci, którzy nabywają u nas samochody, mają możliwość ich naprawy w przypadku awarii bądź uszkodzenia w wyniku kolizji. Na czas naprawy samochodów udostępniamy samochody zastępcze. W przypadku napraw finansowanych przez ubezpieczyciela część odszkodowania otrzymujemy w trakcie trwania usługi naprawy i najmu samochodu zastępczego, a pozostałą część w terminie późniejszym, po zakończeniu świadczonych przez nas usług. Kiedy powinniśmy rozpoznać obowiązek podatkowy z tytułu świadczonej usługi naprawy i najmu pojazdu zastępczego?

RADA

Obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usług naprawy powstaje:

- z chwilą otrzymania odszkodowania dotyczącego usługi naprawy (w części, w jakiej odszkodowanie to jest otrzymywane przed wykonaniem usługi naprawy),
- z chwilą wykonania usługi naprawy (w pozostałej części).

Natomiast obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usług wynajmu powstaje:

- w dacie wystawienia faktur dokumentujących świadczenie tych usług (w zakresie, w jakim są one wystawiane przed upływem terminu płatności),
- w dacie upływu terminu płatności (w pozostałym zakresie).

UZASADNIENIE

Podstawą opodatkowania VAT jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub – co w przedstawionej sytuacji istotne – osoby trzeciej (art. 29a ust. 1 ustawy o VAT), w tym ubezpieczyciela. W konsekwencji otrzymywane przez Państwa od ubezpieczycieli kwoty stanowią podstawę opodatkowania świadczonych przez Państwa usług naprawy lub wynajmu samochodów zastępczych.

1. Obowiązek podatkowy z tytułu usług naprawy

Obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usług naprawy powstaje na zasadach ogólnych, tj. z chwilą:

- 1) otrzymania części odszkodowania dotyczącej usługi naprawy – jeśli odszkodowanie to jest otrzymywane przed wykonaniem usługi naprawy (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT),
- 2) wykonania usługi naprawy – w pozostałej części (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD

Podatnik wykonuje usługę naprawy samochodu finansowaną przez ubezpieczyciela. Na poczet sfinansowania kosztu tej naprawy 28 stycznia 2018 r. podatnik otrzymał od ubezpieczyciela kwotę stanowiącą 50% kosztów naprawy samochodu. W konsekwencji 28 stycznia 2018 r. w tej części u podatnika powstał obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usługi naprawy.

Usługę naprawy podatnik wykonał 2 lutego 2018 r. Spowodowało to powstanie obowiązku podatkowego z tytułu świadczenia usługi naprawy w pozostałej części, bez względu na to, kiedy otrzyma pozostałą część zapłaty.

2. Obowiązek podatkowy z tytułu wynajmu pojazdów zastępczych

Dla usług wynajmu pojazdów zastępczych obowiązek podatkowy powstaje w sposób szczególny, tj. w dacie wystawienia faktury, nie później jednak niż z chwilą upływu terminu płatności (art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b) w zw. z art. 19a ust. 7 w zw. z art. 106i ust. 3 pkt 4 ustawy o VAT).

Powoduje to, że obowiązek podatkowy z tytułu świadczonych przez Państwa usług wynajmu pojazdów zastępczych powstaje:

- 1) w dacie wystawiania faktur dokumentujących świadczenie tych usług – w zakresie, w jakim są one wystawiane przed upływem terminu płatności,
- 2) w dacie upływu terminu płatności – w pozostałym zakresie.

Jak widać, w przypadku świadczenia usług wynajmu pojazdów zastępczych moment otrzymania przez Państwa części odszkodowania nie przyspiesza powstania obowiązku podatkowego. Jest to zatem sytuacja odmienna od istniejącej w przypadku świadczenia usług naprawy.

PRZYKŁAD

W styczniu 2018 r. podatnik wynajął samochód zastępczy na czas naprawy własnego auta. Wynajem ma zostać sfinansowany przez ubezpieczyciela. Zawarta umowa najmu samochodu przewiduje jako termin płatności datę 20 marca 2018 r. W tej sytuacji obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usługi wynajmu powstanie (niezależnie od tego, czy i kiedy podatnik otrzyma od ubezpieczyciela zapłatę):

- 1) w dniu wystawienia faktury – jeżeli zostanie ona wystawiona przed 20 marca 2018 r.,
- 2) 20 marca 2018 r. – w przeciwnym razie.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 19a oraz art. 29a ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 86

Tomasz Krywan

doradca podatkowy, autor komentarza do VAT 2018 wydanego przez INFOR PL S.A.

4 Kiedy wykazywać sprzedaż towarów medycznych podlegających refundacji przez NFZ

PROBLEM

Prowadzimy sklep z artykułami medycznymi i rehabilitacyjnymi. Część artykułów to wyroby medyczne podlegające refundacji przez NFZ. Jak i kiedy rozliczyć ich sprzedaż, jeśli transakcja miała miejsce przykładowo w grudniu 2017 r., a refundacja wpłynęła do nas dopiero w lutym 2018 r.?

RADA

Dostawę wyrobów medycznych należało wykazać częściowo w okresie rozliczeniowym dokonania dostawy (np. w grudniu 2017 r.), częściowo zaś w okresie rozliczeniowym otrzymania refundacji (np. w lutym 2018 r.).

UZASADNIENIE

Podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej. Do podstawy opodatkowania należy wliczyć również dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika (art. 29a ust. 1 ustawy o VAT). Zatem refundacje do cen wyrobów medycznych, o których mowa w pytaniu, stanowią element podstawy opodatkowania dostaw tych towarów.

Obowiązek podatkowy dla dotacji wliczanych do podstawy opodatkowania powstaje z chwilą ich otrzymania (art. 19a ust. 5 pkt 2 w zw. z art. 19a ust. 6 ustawy o VAT).

W konsekwencji obowiązek podatkowy z tytułu dostaw tego rodzaju towarów powstaje dwukrotnie, tj.:

- z chwilą dokonania ich dostawy (w części odpowiadającej cenie płaconej przez kupującego) oraz
- z chwilą otrzymania refundacji (w pozostałej części).

Odpowiednie zastosowanie ma tu interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 marca 2017 r. (sygn. 2461-IBPP2.4512.998.2016.2.IK), w której czytamy, że:

MF (...) obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług przy sprzedaży szkielec korekcyjnych refundowanych przez NFZ powstaje:

- w części zapłaconej przez klienta – z chwilą wydania towaru, zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy o VAT,

UWAGA!

Refundacje do cen wyrobów medycznych stanowią element podstawy opodatkowania.

- w części wynikającej z otrzymanej refundacji – z chwilą otrzymanej kwoty refundacji zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 2 ustawy.

A zatem w omawianej sytuacji obowiązek podatkowy w części odpowiadającej:

- 1) cenie płaconej przez kupującego powstał w grudniu 2017 r. i w tej części dostawa wyrobów medycznych powinna być została wykazana w ewidencji VAT (ewentualnie również w pliku JPK_VAT) oraz deklaracji VAT-7 za grudzień 2017 r. (zakładamy, że składają Państwo miesięczne deklaracje VAT-7),
- 2) refundacji powstał w lutym 2018 r. i w tej części dostawa wyrobów medycznych, o których mowa, powinna być zostać wykazana w ewidencji VAT (oraz w pliku JPK_VAT), a także w deklaracji VAT-7 za luty 2018 r.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 19a ust. 5 pkt 2 w zw. z art. 19a ust. 6 oraz art. 29a ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 86

Tomasz Krywan

doradca podatkowy, autor komentarza do VAT 2018 wydanego przez INFOR PL S.A.

5 Jak dokumentować sprzedaż węgla osobie fizycznej, która świadczy usługi najmu

PROBLEM

Firma sprzedaje węgiel. Nabyła go m.in. osoba fizyczna – właściciel kilku mieszkań na wynajem. Osoba ta zużyje węgiel do ich ogrzania. Czy taką sprzedaż należy zaewidencjonować na kasie fiskalnej i na podstawie paragonu wystawić fakturę (bez akcyzy)? Czy też sprzedaży tej nie rejestruje się na kasie, tylko wystawia się fakturę jak dla osoby prowadzącej działalność gospodarczą? Czy w omawianym przypadku trzeba wykazać akcyzę?

RADA

Osoba fizyczna, której sprzedawany jest węgiel, z punktu widzenia VAT jest podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą (także w stosunku do transakcji zakupu węgla). W konsekwencji sprzedaży węgla nie należy ewidencjonować za pomocą kasy rejestrującej. Tak jak w przypadku innej sprzedaży dla osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą należy ją udokumentować fakturą. Zasady rozliczenia akcyzy zostały przedstawione w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Z treści pytania wynika, że podatnik handlujący węglem dokonał sprzedaży na rzecz osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą w zakresie wynajmu lokali mieszkalnych. W związku z tym pojawiła się wątpliwość, jak powinien udokumentować tę sprze-

daż. Czy powinien wystawić fakturę czy paragon oraz czy w dokumencie tym powinien uwzględnić podatek akcyzowy?

1. Czy sprzedaż węgla osobie fizycznej wynajmującej mieszkania podlega ewidencjonowaniu na kasie

Podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących (art. 111 ust. 1 ustawy o VAT). Zatem sprzedaż na rzecz podmiotów innych niż osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej oraz rolnicy ryczałtowi nie musi być ewidencjonowana z zastosowaniem kas rejestrujących. Oznacza to, że sprzedaży na rzecz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą nie należy ewidencjonować na kasie.

Co istotne, dotyczy to osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w rozumieniu VAT, ponieważ obejmuje ona również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych (art. 15 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT).

Powoduje to, że działalnością gospodarczą w rozumieniu VAT będzie także wynajmowanie przez osoby fizyczne składników majątku prywatnego (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 8 stycznia 2014 r., sygn. IPTPP4/443-777/13-2/UNR).

Oznacza to, że osoba fizyczna, której sprzedawano węgiel, jest z punktu widzenia VAT osobą fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą (także w stosunku do transakcji zakupu węgla). W konsekwencji sprzedaż węgla nie stanowi dostawy podlegającej obowiązkowi ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej. Tak jak w przypadku innej sprzedaży dla osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą należy ją udokumentować przez wystawienie faktury. To, czy należy uwzględnić w niej również akcyzę, zależy od tego, jaki status posiada podmiot sprzedający oraz czy podatek ten nie został już odprowadzony na wcześniejszym etapie nabycia węgla.

UWAGA!

Wykonywanie czynności polegających na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły do celów zarobkowych przez osoby fizyczne wypełnia definicję działalności gospodarczej, a tym samym podlega VAT.

2. Kiedy na fakturze dokumentującej sprzedaż węgla wykazujemy akcyzę

Zasady uwzględniania na fakturze podatku akcyzowego reguluje art. 10 ust. 12 i 13 ustawy akcyzowej. Wynika z nich, że na żądanie nabywcy podatnik akcyzy wykazuje w fakturze lub oświadczeniu załączanym do faktury kwotę akcyzy zawartą w cenie wyrobów akcyzowych wykazanych w tej fakturze.

Oświadczenie to powinno zawierać:

- dane dotyczące podatnika, w tym nazwę oraz adres siedziby albo zamieszkania, a także numer identyfikacji podatkowej (NIP) lub numer identyfikacyjny REGON,
- kwotę akcyzy zawartą w cenie wyrobów akcyzowych wykazanych w fakturze,

- datę i miejsce złożenia oświadczenia,
- czytelny podpis składającego oświadczenie.

Gdy nabywca nie wystąpi z takim żądaniem, nie ma obowiązku wykazywania podatku akcyzowego. Nawet jeśli kupujący wystąpi z takim żądaniem, to nie wykazujemy akcyzy, gdy na tym etapie obrotu dostawa nie podlega opodatkowaniu lub korzysta ze zwolnienia. To, kiedy dostawa węgla podlega opodatkowaniu, zależy od statusu sprzedawcy i nabywcy. Ponieważ w pytaniu nie zostało to wskazane, rozważymy możliwe sytuacje.

2.1. Jaki status ma sprzedawca węgla

Sposób rozliczenia zależy od statusu podmiotu sprzedającego węgiel dla osoby fizycznej, a mianowicie, czy posiada on status tzw. pośredniczącego podmiotu węglowego (dalej: PPW). Oznacza to, że wcześniej podmiot ten musiał zgłosić do naczelnika urzędu skarbowego (przed 1 marca 2017 r. – do naczelnika urzędu celnego), że chce prowadzić działalność w tym charakterze.

Jeżeli podmiot sprzedający nie ma statusu PPW, to nie mógł kupić węgla do odsprzedaży bez uiszczenia akcyzy w cenie tego węgla.

Akcyza węglowa jest podatkiem jednofazowym. Oznacza to, że jeżeli na którymś etapie obrotu została już zapłacona, to nikt z kolejnych podmiotów uczestniczących w dalszym obrocie tym węglem nie dolicza kolejnej akcyzy. Gdyby więc z jakiegoś powodu sprzedawca nie miał statusu PPW, czyli posiadał w sprzedaży tylko węgiel z zapłaconą od niego akcyzą, to na dokumencie sprzedaży nie powinien wykazywać akcyzy.

UWAGA!

Jeżeli sprzedawca nie ma statusu PPW, czyli posiada w sprzedaży tylko węgiel z zapłaconą od niego akcyzą, to na dokumencie sprzedaży nie powinien wykazywać akcyzy.

2.2. Jaki status ma kupujący węgiel

Jeżeli natomiast sprzedawca ma status PPW, to dopiero wówczas możemy rozpatrzyć którąś z czterech kolejnych sytuacji, które dotyczą tylko i wyłącznie podmiotu kupującego, tj. wspomnianej w pytaniu osoby fizycznej.

2.2.1. Kupujący posiada status PPW

Jeżeli kupujący również posiada status PPW, to sprzedaż węgla odbędzie się bez akcyzy. W tym celu kupujący powinien przedstawić wystawione przez naczelnika urzędu skarbowego (lub wystawione przed 1 marca 2017 r. przez naczelnika urzędu celnego) potwierdzenie przyjęcia powiadomienia o zamiarze prowadzenia działalności jako PPW lub będzie się znajdować na udostępnianej na BIP Ministerstwa Finansów liście PPW (<http://www.mf.gov.pl/pl/krajowa-administracja-skarbowa/dzialalnosc/listy-i-wykazy>).

W takiej sytuacji na dokumencie sprzedaży sprzedawca nie wykazuje akcyzy.

2.2.2. Kupujący nie jest PPW, ale prowadzona przez niego kociołnia spełnia warunki do uznania za zakład energochłonny

Jeżeli kupujący nie jest PPW i kupuje węgiel w celu zużycia go w prowadzonej przez siebie kociołni, z której dostarcza odpłatnie ciepło do wynajmowanych lokali, wówczas

trzeba rozpatrzyć, czy prowadzona przez niego kotłownia spełnia warunki do uznania za zakład energochłonny.

Jeśli kotłownia spełnia wszystkie wymogi do uznania jej za zakład energochłonny wykorzystujący wyroby węglowe, w którym dodatkowo wprowadzony został w życie system prowadzący do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej, kupujący jest uprawniony do skorzystania ze zwolnienia z akcyzy na podstawie art. 31a ust. 1 pkt 8 ustawy akcyzowej. Wówczas składa stosowne oświadczenie na fakturze lub dokumencie dostawy i wówczas nie nalicza się akcyzy.

2.2.3. Kupujący nie jest PPW i kupuje węgiel jako wspólnota mieszkaniowa

W kolejnym przypadku należy rozstrzygnąć sytuację, gdy kupujący nie jest PPW i kupuje węgiel również w celu ogrzania mieszkań, ale koszt ogrzewania zawarty jest już w czynszu. W takim wypadku wynajmujący działa niejako tak jak wspólnota mieszkaniowa, czyli jest uprawniony do skorzystania ze zwolnienia z akcyzy na podstawie art. 31a ust. 1 pkt 3 ustawy akcyzowej. Tak więc również składa stosowne oświadczenie na fakturze lub dokumencie dostawy i wówczas nie nalicza się akcyzy.

W tym miejscu należy odwołać się do uzasadnień interpretacji indywidualnych wydawanych w imieniu Ministra Finansów (przykładowo interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 30 maja 2014 r., sygn. IBPP4/443-69/14/BP), gdzie wskazuje się, że:

MF (...) interpretacja językowa ww. przepisów [art. 31a ust. 1 pkt 3 ustawy akcyzowej – przyp. red.] wskazuje, że dla celów zwolnienia z akcyzy wyroby węglowe muszą być używane przez gospodarstwa domowe. Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym nie definiuje pojęcia „gospodarstwo domowe”. Zatem należy odwołać się do jego znaczenia językowego. Z Małego słownika języka polskiego, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999, str. 231 wynika, że „gospodarstwo” to m.in. posiadłość wiejska obejmująca grunty i zabudowania, natomiast „domowy” (str. 144) to w szczególności odnoszący się do domu. Dom to pomieszczenia mieszkalne, miejsce stałego zamieszkania, jak i ogół spraw, obowiązków rodzinnych domowych, gospodarstwo domowe. Gospodarstwo domowe to przede wszystkim pomieszczenia mieszkalne (służy jako miejsce stałego zamieszkania, w którym koncentruje się ogół spraw, obowiązków rodzinnych, domowych). Stwierdzić należy, w świetle wyżej zacytowanych przepisów, że Wspólnota Mieszkaniowa, działająca w imieniu ogółu właścicieli prowadzonych gospodarstw domowych i podmiotów gospodarczych prowadzących działalność gospodarczą w danej nieruchomości, używa wyroby węglowe zarówno do ogrzewania pomieszczeń lokali mieszkalnych (gospodarstw domowych) jak i lokali użytkowych.

Gdy więc nabywca, o którym mowa w pytaniu, w zakresie dostarczenia ciepła działa tak jak wspólnota mieszkaniowa, to może złożyć sprzedawcy oświadczenie o uprawnieniu do skorzystania ze zwolnienia jako gospodarstwo domowe. Gdyby oświadczenie to okazało się nieprawdziwe, to podatnikiem będzie nabywca, który zapłaci akcyzę z tytułu zużycia węgla na cele niezgodne z przeznaczeniem (bo miał być zużyty do celów zwolnionych).

2.2.4. Kupujący nie jest PPW i nie korzysta ze zwolnienia z akcyzy

Jeśli kupujący nie jest PPW i nie korzysta ze zwolnień od akcyzy omówionych we wcześniejszych przypadkach, wówczas sprzedawca będzie musiał naliczyć akcyzę od sprzedawanego węgla.

Gdy nabywca wystąpi z takim żądaniem, należy wykazać na fakturze lub odrębnym oświadczeniu naliczoną kwotę akcyzy.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 15 ust. 2 oraz art. 111 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 86
- art. 10 ust. 12 i 13, art. 31a ust. 1 pkt 3 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 43; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 317

Odpowiedzi udzielili:
w zakresie VAT – **Tomasz Krywan**
doradca podatkowy, autor komentarza do VAT 2018 wydane go przez INFOR PL S.A.

w zakresie akcyzy – **Dorota Kowalczyk**
ekspert w zakresie akcyzy

6 Jak rozliczyć zwrot lub zatrzymanie zadatku przez sprzedawcę

Zadatek służy zabezpieczeniu interesów stron transakcji. Jeżeli po wręczeniu zadatku nie dojdzie, z określonych powodów, do wykonania umowy, skutki jego rozliczenia będą różne w zależności od okoliczności niewykonania umowy. Ma to również wpływ na rozliczenie VAT, gdy otrzymanie zadatku było udokumentowane fakturą.

Jeśli strony nie postanowią w umowie inaczej, to na sposób rozliczenia wpłaconego zadatku wskazuje art. 394 Kodeksu cywilnego, z którego wynika, że jeśli umowa:

- zostaje rozwiązana za zgodą obu stron, to zwracają one sobie wzajemne świadczenia, czyli zadatek wraca do strony zamawiającej,
- została wykonana prawidłowo, to zadatek zostaje zaliczony w poczet ceny dostawy lub usługi,
- nie została wykonana, bo strona zamawiająca zrezygnowała z niej, to zadatek przepada na rzecz przyjmującego zamówienie,
- nie została zrealizowana z przyczyn leżących po stronie przyjmującego zamówienie, to strona zamawiająca może odstąpić od umowy i żądać zwrotu zadatku w podwójnej wysokości.

Otrzymanie zadatku na poczet konkretnej dostawy towarów lub świadczenia usług powoduje powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do otrzymanej kwoty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT). Jeżeli zadatek dotyczy transakcji między przedsiębiorcami (podatnikami VAT), to strona, która go otrzymała, musi, co do zasady, wystawić z tego tytułu fakturę. Obowiązek wystawienia faktury potwierdzającej otrzymanie zadatku wynika z art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT. Fakturę tę należy wystawić:

- nie wcześniej niż 30 dnia przed otrzymaniem zadatku i
- nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano zadatek.

Zadatek podlega opodatkowaniu według stawki VAT właściwej dla dostawy towarów lub świadczenia usług, na poczet których został wpłacony. Po spełnieniu określonych warunków może być także objęty zwolnieniem od podatku.

Jak rozliczyć zwrot zadatku przez sprzedawcę

Zwrot zadatku może nastąpić w dwóch przypadkach, a mianowicie gdy umowa:

- została rozwiązana za zgodą obu stron, na skutek czego zadatek został zwrócony stronie zamawiającej, która go wpłaciła,
- nie została zrealizowana z przyczyn leżących po stronie przyjmującego zamówienie, na skutek czego strona zamawiająca odstąpiła od umowy i zażądała zwrotu zadatku w podwójnej wysokości.

Jeżeli otrzymanie zadatku spowodowało powstanie obowiązku podatkowego i zostało potwierdzone fakturą, to jego zwrot wymaga wystawienia faktury korygującej, o której mowa w art. 106j ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT. Na moment zmniejszenia podstawy opodatkowania wraz z kwotą podatku, spowodowanego zwrotem zadatku, wskazuje art. 29a ust. 13 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem, w przypadku gdy podstawa opodatkowania ulegnie zmniejszeniu w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazanim podatkiem, to podatnik może dokonać obniżenia podstawy opodatkowania pod warunkiem posiadania, przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługi otrzymał korektę faktury, potwierdzenia otrzymania korekty faktury przez nabywcę towaru lub usługi, dla którego wystawiono fakturę. Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługi korekty faktury po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia korekty faktury za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskał.

PRZYKŁAD

Podatnik po zawarciu umowy handlowej i przyjęciu zamówienia na dostawę towarów opodatkowaną stawką 23% otrzymał w listopadzie 2017 r. zadatek w kwocie 25 000 zł, co zostało udokumentowane przez niego fakturą (wartość netto + VAT = = 20 325,20 zł + 4 674,80 zł). W lutym br. strony w drodze porozumienia rozwiązały umowę, na skutek czego podatnik 12 lutego zwrócił kontrahentowi zadatek w kwocie 25 000 zł i jednocześnie wystawił fakturę korygującą. Potwierdzenie odbioru faktury korygującej przez nabywcę podatnik otrzymał 1 kwietnia. Z potwierdzenia wynika, że nabywca odebrał fakturę korygującą 28 lutego. Podatnik w deklaracji VAT-7 za kwiecień dokona zmniejszenia podstawy opodatkowania oraz podatku należnego o kwoty wynikające z wystawionej korekty.

Podatnik, który otrzymał zadatek na poczet przyszłej dostawy towarów lub świadczenia usług, może być zobowiązany do jego zwrotu w podwójnej wysokości. Tak będzie w razie niewykonania przez niego umowy (art. 394 § 1 Kodeksu cywilnego). W takim przypadku

zwróconą kwotę, odpowiadającą dwukrotności otrzymanego zadatku, dzieli się na dwie części:

- zwrot otrzymanego zadatku, który należy udokumentować fakturą korygującą, oraz
- nadwyżkę ponad kwotę otrzymanego zadatku, która jest odszkodowaniem niepodlegającym opodatkowaniu VAT.

Podwojenie kwoty zwracanego zadatku pełni w tym przypadku funkcję odszkodowawczą. Ma ona zrekompensować nabywcy niewywiązanie się przez sprzedawcę z zawartej umowy.

PRZYKŁAD

Podatnik (sprzedawca) otrzymał w styczniu zadek na poczet świadczenia usług w kwocie 7000 zł (wartość netto + VAT według stawki 23% = 5691,06 zł + 1308,94 zł), co zostało udokumentowane przez niego fakturą. Ponieważ nie przystąpił on w terminie do świadczenia usług, został zobowiązany do zwrotu zadatku w podwójnej wysokości. 20 lutego podatnik przekazał na rachunek bankowy kontrahenta kwotę 14 000 zł. Zapłatę tej kwoty podatnik uznał za:

- zwrot zadatku w kwocie brutto 7000 zł, który udokumentował fakturą korygującą zmniejszającą podstawę opodatkowania oraz podatek należny odpowiednio o kwoty 5691,06 zł i 1308,94 zł,
- odszkodowanie w kwocie 7000 zł, które udokumentował notą księgową.

Obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego podatnik dokonał na podstawie potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę.

Jak rozliczyć zatrzymanie zadatku przez sprzedawcę

Jeżeli transakcja, na poczet której podatnik otrzymał wcześniej zadek, nie dojdzie do skutku z przyczyn leżących po stronie zamawiającego (nabywcy), to sprzedawca ma prawo zatrzymać zadek. W przypadku gdy strona wpłacająca zadek zrezygnowała z umowy, zadek przepada na rzecz strony, która go przyjęła. W takich okolicznościach zadek zmienia swoją funkcję. Zatrzymana kwota zadatku nie stanowi już wynagrodzenia za dostawę towaru lub wykonanie usługi, lecz pełni funkcję odszkodowawczą wynikającą z niewykonania umowy przez nabywcę, który zrezygnował z transakcji. Potwierdzeniem tego stanowiska jest interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Poznaniu z 6 listopada 2015 r. (sygn. ILPP1/4512-1-685/15-2/AP), z której wynika, że:

MF (...) w przypadku gdy na skutek niewykonania umowy kwota pobranego zadatku została zatrzymana przez Wnioskodawcę, pobrany zadek nie będzie ekwiwalentem wynagrodzenia za dokonaną dostawę nieruchomości, lecz będzie pełnił funkcję odszkodowawczą.

(...) zadek zatrzymany przez Wnioskodawcę z powodu niewywiązania się Kupującego z realizacji transakcji pełni funkcję odszkodowania, które nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

W związku z tym, że wszelkiego rodzaju odszkodowania, nie stanowiąc wynagrodzenia za dostawę towarów lub wykonanie usługi, nie podlegają przepisom o VAT, sprzedawca

– z chwilą zaistnienia przesłanek warunkujących odstąpienie od umowy przez niedoszłego nabywcę – powinien wystawić fakturę korygującą otrzymany wcześniej zadatek. Jeżeli sprzedaż, której dotyczył zadatek, podlegała opodatkowaniu i została udokumentowana fakturą z wykazaniem podatkiem należnym, to na podstawie wystawionej faktury korygującej sprzedawca może zmniejszyć podatek należny wykazany w związku z otrzymaniem zadatku, po otrzymaniu potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę, na zasadach określonych przez art. 29a ust. 13 ustawy o VAT.

PRZYKŁAD

Podatnik (sprzedawca) zawarł z kontrahentem (nabywcą) 20 stycznia umowę o dostawę towarów opodatkowaną stawką 8%. Nabywca wpłacił w styczniu zadatek w kwocie 10 000 zł, co sprzedawca potwierdził wystawioną fakturą (wartość netto + + VAT = 9259,26 zł + 740,74 zł). Na początku lutego nabywca zrezygnował z transakcji, więc sprzedawca zatrzymał zadatek i jednocześnie wystawił fakturę korygującą obrót z tytułu zadatku. Sprzedawca zmniejszył podstawę opodatkowania i podatek należny po uzyskaniu potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę.

Jak rozliczyć zatrzymanie zadatku jako wynagrodzenia za „odstępne”

W niektórych transakcjach postanowienia wynikające z zawartej umowy przyznają jednej lub obu stronom prawo do odstąpienia od umowy w oznaczonym terminie. Kwestię tę szczegółowo regulują przepisy art. 395 i art. 396 Kodeksu cywilnego. W takim przypadku odstąpienie od umowy jest prawnie skuteczne, gdy nastąpiło za zapłatą „odstępnego”. Rozwiązanie to bywa stosowane m.in. w umowach o sprzedaż nieruchomości, gdzie zwykle najpierw jest zawierana umowa przedwstępna, a dopiero później właściwa umowa sprzedaży (umowa przyrzeczona). Jeżeli więc w związku z zawartą przedwstępną umową sprzedaży nieruchomości sprzedawca otrzymał zadatek, a następnie – na skutek wykonania prawa do odstąpienia od umowy przez jedną ze stron – zatrzymał zadatek (lub jego część) tytułem wynagrodzenia za „odstępne”, to zadatek także zmienia swoją funkcję. Zdaniem organów podatkowych takie wynagrodzenie, otrzymane za realizację prawa do odstąpienia od umowy („odstępne”), nie ma jednak charakteru odszkodowania, lecz stanowi odpłatne świadczenie usługi na terytorium kraju, o którym mowa w art. 8 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, podlegające opodatkowaniu stawką podstawową – 23%. Jeśli zatem sprzedawca najpierw otrzymał zadatek na poczet przyszłej sprzedaży, który udokumentował fakturą, to późniejsze zatrzymanie zadatku – w związku z realizacją prawa do odstąpienia od umowy – jako wynagrodzenia za „odstępne” powoduje konieczność wystawienia:

- faktury korygującej – na okoliczność udokumentowania zwrotu zadatku,
- faktury – na okoliczność otrzymania wynagrodzenia z tytułu „odstępnego”.

Na temat uznania zatrzymanego zadatku za świadczenie usługi podlegające opodatkowaniu, na skutek przyznania zatrzymanej kwocie zadatku statusu wynagrodzenia za „odstępne”, wypowiedział się również Dyrektor KIS w interpretacjach indywidualnych z 10 listopada 2017 r. (sygn. 0114-KDIP1-3.4012.448.2017.1.JG

oraz 0114-KDIP1-3.4012.447.2017.1.ISK). W pierwszym z wymienionych pism organ podatkowy odniósł się do sytuacji, w której zarówno nabywcy, jak i sprzedawcy zostało przyznane umowne prawo do odstąpienia od umowy przedwstępnej. Z pisma wynika, że:

MF (...) dla celów podatku od towarów i usług kwota, którą otrzymał Podatnik (Sprzedający), a która nazwana została Kwotą Zatrzymania w momencie kiedy zadatek został zwrócony (oprócz tej części) zmieniła swój charakter. W momencie zwrotu pozostałej kwoty tzw. Kwota Zatrzymania stanowi wynagrodzenie za usługę, w rozumieniu art. 8 ust. 1 pkt 2 ustawy polegającą w istocie na udzieleniu przez Wnioskodawcę przyzwolenia na odstąpienie Nabywcy od umowy przedwstępnej.

(...) Podobnie jest w przypadku zatrzymania kwoty, która była przez Nabywcę wpłacona tytułem Zadatku. (...) w związku z brakiem realizacji czynności sprzedaży Nieruchomości kwota zatrzymanego zadatku zmieni swój charakter, przestanie stanowić zadatek na realizację umowy zakupu Nieruchomości (jak dobrze uznał w swoim stanowisku Wnioskodawca), a stanie się wynagrodzeniem za tolerowanie (znoszenie) działania w postaci niewykonania przez Nabywcę umowy przedwstępnej co spowoduje prawo Podatnika do odstąpienia od umowy. (...) Należy zatem uznać, że zatrzymana przez Wnioskodawcę kwota w wysokości wpłaconego wcześniej zadatku stanowić będzie wynagrodzenie za świadczenie usługi, w rozumieniu art. 8 ust. 1 pkt 2 ustawy i powinna być udokumentowana poprzez wystawienie faktury z właściwą dla tej usługi stawką podatku VAT.

PRZYKŁAD

Podatnik (sprzedawca) w styczniu otrzymał zadatek na poczet dostawy towarów opodatkowanej stawką 23%, co zostało udokumentowane przez niego fakturą. Wartość brutto zadatku wynosiła 50 000 zł. W marcu, zgodnie z umownymi postanowieniami, nabywca odstąpił od umowy. Z tego tytułu sprzedawca był uprawniony do otrzymania „odstępnego” w kwocie brutto 30 000 zł. Sprzedawca w marcu zwrócił nabywcy zadatek w kwocie 20 000 zł (50 000 zł – 30 000 zł). Zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych zatrzymaną część zadatku w wysokości 30 000 zł, stanowiącą kwotę „odstępnego”, sprzedawca uznał za świadczenie usługi podlegające opodatkowaniu VAT. W rezultacie, zgodnie z przebiegiem transakcji, wystawił on:

- fakturę korygującą „in minus” wartość zadatku w kwocie brutto 50 000 zł,
- fakturę za świadczenie usługi („odstępne”) w kwocie brutto 30 000 zł.

Należy zaznaczyć, że organy podatkowe w sposób jednolity uznają, iż otrzymanie wynagrodzenia za odstąpienie od umowy („odstępne”) jest świadczeniem usługi podlegającym opodatkowaniu VAT. Poza ww. interpretacjami stonowisko to potwierdzają także interpretacje indywidualne Dyrektora IS w Katowicach z 20 stycznia 2016 r. (sygn. IBPP3/4512-844/15/JP) oraz Dyrektora KIS z 9 stycznia 2018 r. (sygn. 0112-KDIL1-2.4012.602.2017.1.PG).

Inne zdanie na ten temat zaprezentował jednak WSA we Wrocławiu, który w nieprawomocnym wyroku z 4 maja 2017 r. (sygn. akt I SA/Wr 1245/16) orzekł, że:

WSA (...) odstępne jest rodzajem rekompensaty za niespełnienie zobowiązania wynikającego z umowy przedwstępnej w postaci zawarcia przyrzeczonej umowy sprzedaży.

(...) należności wypłacone na rzecz skarżącej [odstępne] przez sprzedającego z tytułu odstąpienia od umowy przedwstępnej zobowiązującej do zawarcia umowy sprzedaży towarów używanych należy uznać za niepodlegające opodatkowaniu VAT.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 394–396 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 459; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1132
- art. 5 ust. 1, art. 8 ust. 1 pkt 2, art. 19a ust. 8, art. 29a ust. 13, art. 106b ust. 1 pkt 4, art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2, art. 106j ust. 1 pkt 4 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 86

Aneta Szwęc

ekspert w zakresie podatków i rachunkowości

7 Jak rozliczyć zakup surowców wtórnych od osoby nieprowadzącej działalności

PROBLEM

Podatnik VAT kupił od osoby fizycznej nieprowadzącej działalności surowce wtórne objęte odwrotnym obciążeniem z załącznika nr 11 do ustawy o VAT. Czy taki zakup powinien być ujęty w rejestrze VAT z odwrotnym obciążeniem i czy podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego?

RADA

Nie, transakcja ta nie podlega odwrotnemu obciążeniu. W ogóle nie należy jej wykazywać w ewidencji VAT. W związku z tym nie można odliczyć VAT.

UZASADNIENIE

Dostawy towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy podlegają odwrotnemu obciążeniu, gdy są spełnione warunki wymienione w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT. Z przepisu tego wynika, że nabywający towary wymienione w załączniku nr 11 do ustawy jest podatnikiem z tytułu tej dostawy, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- dokonującym ich dostawy jest podatnik, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT,
- nabywcą jest podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
- dostawa nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 122 ustawy o VAT.

W omawianym przypadku pierwszy warunek nie jest spełniony. Sprzedawca nie prowadzi działalności, a zatem nie jest podatnikiem. Dlatego nabywca nie jest zobowiązany do rozliczenia VAT z tego tytułu. W ogóle nie wykazuje tego zakupu ani w ewidencji, ani w deklaracji VAT. W związku z tym nie przysługuje mu również prawo do odliczenia VAT.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 86

Marcin Jasiński

ekspert w zakresie VAT

8 Czy faktura dokumentująca odwrotne obciążenie musi zawierać informację dotyczącą materiałów budowlanych

PROBLEM

Zobacz więcej www.inforakademia.pl 

Firma świadczy usługi w zakresie zakładania wszelkiego rodzaju izolacji przeciwwilgociowych w budynkach mieszkalnych, ale także użyteczności publicznej czy budynkach gospodarczych. W większości przypadków, gdy działamy jako podwykonawca na rzecz innego podatnika, usługi te podlegają opodatkowaniu według odwrotnego obciążenia. Czy faktura dokumentująca taką usługę budowlaną musi zawierać informację na temat materiałów, które zużyliśmy do jej wykonania i od których odliczyliśmy VAT?

RADA

Nie, faktura dokumentująca wykonanie usługi nie powinna zawierać wyodrębnionych kosztów materiałów zużytych do jej wykonania. Wystarczy, że na fakturze będzie wskazana nazwa usługi, tj. w tym wypadku roboty związane z zakładaniem izolacji przeciwwilgociowych, oraz oznaczenie „odwrotne obciążenie”, gdy podlega tej procedurze. Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

W przypadku świadczeń kompleksowych, obejmujących dostawę towarów i świadczenie usług, nie należy wydzielać na fakturze poszczególnych elementów składowych świadczenia. Z faktury powinno jednak wynikać, jaki jest w istocie przedmiot świadczenia, a mianowicie, czy mamy do czynienia z dostawą towaru czy z usługą.

Jak wynika z pytania, przedmiotem świadczenia w Państwa przypadku jest usługa. Dlatego na fakturze powinna się znaleźć tylko jej nazwa. Natomiast koszty zużytych materiałów powinny być wliczone do podstawy opodatkowania i opodatkowane na tej samej zasadzie co usługa. Potwierdzają to organy podatkowe. W piśmie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 listopada 2017 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.448.2017.1JCz) czytamy:

MF *Wnioskodawca wykonując dla nabywcy kompleksową usługę montażu instalacji powinien udokumentować ją fakturą VAT, zgodnie z art. 106e ust. 4 pkt 1 w zw. z art. 106e ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT. Wartość kompleksowej usługi montażu należy wykazać w jednej pozycji na fakturze, która będzie obejmować łącznie wartość usługi oraz koszt zużytych do wykonania usługi montażu materiałów (towarów). Tym samym wykazywanie w odrębnych pozycjach usługi kompleksowej – odrębnie usługi montażu i odrębnie wartość zużytych do wykonania usługi materiałów jest nieprawidłowe.*

Nie zmienia również tego fakt, że wykonywana przez Państwa usługa może podlegać odwrotnemu obciążeniu. Zasady dokumentowania są takie same, z tym wyjątkiem że faktura stwierdzająca taką sprzedaż, wystawiona przez usługodawcę, powinna zawierać

wyrazy „odwrotne obciążenie”, co stanowi informację, że VAT od tej transakcji rozliczy nabywca usługi. Nie powinna zawierać z kolei:

- sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku,
- kwoty podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku.

Zatem na wystawionej przez Państwa fakturze nie należy odrębnie wykazywać kosztów materiałów, które zostały zużyte do wykonania usługi, a od których odliczyli Państwo VAT. Należy dodać, że VAT został odliczony prawidłowo, ponieważ mieli Państwo prawo do jego odliczenia, jeśli tylko nabyte materiały zostały zużyte podczas wykonywania działalności gospodarczej opodatkowanej VAT. Specyfikacja zużytych materiałów może stanowić załącznik do faktury, ale decyzja o jej sporządzeniu należy wyłączenie do Państwa.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 17 ust. 1 pkt 8 w zw. z zał. nr 14 do ustawy o VAT, art. 86 ust. 1, art. 106e ust. 1 pkt 18 i ust. 4 pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 86

Magdalena Miklewska
ekspert w zakresie VAT

9 Czy dłużnik wykazuje w deklaracji VAT sprzedaż dokonaną przez komornika

PROBLEM

Komornik zajął i sprzedał nieruchomość należącą do spółki zarejestrowanej jako czynny podatnik VAT. Czy sprzedaż tę spółka powinna wykazać w deklaracji VAT-7 składanej za okres sprzedaży egzekucyjnej nieruchomości? Dostawa nie korzystała ze zwolnienia.

RADA

Tak, sprzedaż tej nieruchomości spółka powinna wykazać w deklaracji VAT-7. Transakcję należy wykazać w deklaracji VAT-7 składanej za miesiąc powstania obowiązku podatkowego z tytułu dokonania tej dostawy, tj. otrzymania przez komornika zapłaty. Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Komornicy sądowi wykonujący czynności egzekucyjne są płatnikami podatku od dostawy towarów będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów, dokonywanej w trybie egzekucji. W konsekwencji VAT z tytułu dokonywania takich dostaw jest obliczany, pobierany i wpłacany do urzędu skarbowego przez komorników.

Nie zmienia to jednak faktu, że dostawy te z punktu widzenia VAT są dostawami dokonywanymi przez podatników (tyle że przez działających w ich imieniu komorników). Nie ma jednocześnie przepisu, który zdejmowałby z podatników obowiązek wykazywania takich dostaw w składanych przez nich deklaracjach VAT-7/VAT-7K. W związku z tym należy uznać, że tego typu dostawy podatnicy-dłużnicy są obowiązani wykazywać w składanych deklaracjach VAT-7/VAT-7K. Potwierdzają to organy podatkowe w udzielanych wyjaśnieniach, czego przykładem może być interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 7 stycznia 2016 r. (sygn. IPPP2/4512-974/15-5/DG), w której czytamy, że:

MF (...) podatnik (dłużnik), na rzecz którego dokonana jest sprzedaż, obowiązany jest do rozliczenia tej transakcji w składanej deklaracji za dany miesiąc rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy od dostawy następującej w trybie egzekucji.

Zatem to na spółce-dłużniku ciąży obowiązek wykazania dostawy (sprzedaży) nieruchomości. Transakcję należy wykazać w deklaracji VAT-7 składanej za miesiąc powstania obowiązku podatkowego z tytułu dokonania tej dostawy, tj. otrzymania przez komornika zapłaty (art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. c) ustawy o VAT). Przy czym – jak wyjaśnił Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w cytowanej interpretacji indywidualnej z 7 stycznia 2016 r. (sygn. IPPP2/4512-974/15-5/DG):

MF (...) przez pojęcie „otrzymanie zapłaty” należy rozumieć moment otrzymania środków pieniężnych przez komornika (wzływ na jego konto).

W związku z tym konieczne jest ustalenie przez spółkę, kiedy komornik otrzyma zapłatę z tytułu sprzedaży egzekucyjnej nieruchomości.

Zastrzec jednak należy, że jeżeli w deklaracji VAT-7 składanej za miesiąc powstania obowiązku podatkowego z tytułu dostawy (sprzedaży) nieruchomości przez komornika wykazana zostanie kwota podlegająca wpłacie do urzędu skarbowego, dokonując wpłaty do urzędu skarbowego spółka może pomniejszyć wpłacaną kwotę o kwotę VAT rozliczaną przez komornika. Jak bowiem czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 26 sierpnia 2013 r. (sygn. IBPP1/443-460/13/AW):

MF (...) jeśli Wnioskodawca jest czynnym podatnikiem podatku VAT i dokonywana przez komornika sprzedaż towarów należących do Wnioskodawcy jest sprzedażą opodatkowaną, to Wnioskodawca jako podatnik jest zobowiązany do ujęcia tej sprzedaży w swoim rozliczeniu (deklaracji) z tyt. podatku VAT, natomiast wpłaty podatku do urzędu skarbowego winien dokonać komornik jako płatnik na podstawie art. 18 ustawy o VAT.

PRZYKŁAD

W styczniu 2018 r. komornik otrzymał zapłatę za sprzedaż egzekucyjną nieruchomości należącej do spółki X (dłużnika) w wysokości 450 000 zł netto + 103 500 zł VAT. Sprzedaż tę (w tym kwotę VAT) spółka uwzględniła w deklaracji VAT-7 za styczeń 2018 r. W deklaracji VAT-7 za styczeń 2018 r. spółka wykazała kwotę podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego w wysokości 125 000 zł. W tej sytuacji spółka jest obowiązana do wpłaty do urzędu skarbowego 21 500 zł (125 000 zł – 103 500 zł).

Jeżeli pomimo uwzględnienia dostawy (sprzedaży) nieruchomości przez komornika spółka wykaże w deklaracji VAT-7 składanej za miesiąc sprzedaży nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, również w takim przypadku:

- nie musi wpłacać żadnej kwoty VAT do urzędu skarbowego,
- jest uprawniona do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty (na podstawie art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej) w kwocie odpowiadającej kwocie podatku rozliczonego przez komornika.

Dodatkowo w takim przypadku kwotą wykazanej nadwyżki spółka powinna zadysponować na zasadach ogólnych, tj. wykazać ją do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy lub do zwrotu na rachunek bankowy.

PRZYKŁAD

W styczniu 2018 r. komornik otrzymał zapłatę za sprzedaż egzekucyjną nieruchomości należącej do spółki X (dłużnika) w wysokości 450 000 zł netto + 103 500 zł VAT. Sprzedaż tę (w tym kwotę VAT) spółka uwzględniła w deklaracji VAT-7 za styczeń 2018 r. W deklaracji VAT-7 za styczeń 2018 r. spółka wykazała nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w kwocie 7900 zł. W tej sytuacji nie jest obowiązana do wpłaty żadnej kwoty do urzędu skarbowego oraz kwotę 7900 zł może wykazać do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy lub do zwrotu na rachunek bankowy. Jednocześnie spółka jest w tej sytuacji uprawniona do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty w kwocie 103 500 zł.

Niezależnie od scenariusza wskazane jest złożenie do urzędu skarbowego pisma wyjaśniającego zaistniałą sytuację. Dotyczy to w szczególności przypadku, gdy kwota wpłacana do urzędu skarbowego przez spółkę jest – ze względu na rozliczenie podatku przez komornika – wpłacana w wysokości niższej od wskazanej w deklaracji VAT-7.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 18, art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. c) ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 86
- art. 75 § 1 oraz art. 77 § 1 pkt 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 201; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 138

Tomasz Krywan

doradca podatkowy, autor komentarza do VAT 2018 wydanej przez INFOR PL S.A.

Z numerem 5
„Biuletynu VAT”

Leksykon VAT 2018



www.sklep.infor.pl



801 626 666, 22 761 30 30



bok@infor.pl

1 Jak rozliczyć sprzedaż maszyny przemieszczonej przed dostawą na terytorium innego kraju UE

PROBLEM

W lutym 2018 r. wynajęliśmy maszynę polskiej firmie z Poznania. Firma ta, za naszą zgodą, podjęła tę samą maszynę słowackiemu przedsiębiorcy. Umowę ze słowacką firmą podpisała firma z Poznania i przetransportowała maszynę na Słowację do fabryki słowackiego przedsiębiorcy. Po zakończeniu umowy najmu sprzedamy maszynę bezpośrednio słowackiemu kontrahentowi. W jaki sposób rozliczyć tę transakcję? Kto powinien opodatkować tę sprzedaż?

RADA

Sprzedaż maszyny nie będzie podlegać opodatkowaniu VAT w Polsce. Podatnikiem z tytułu dokonania tej dostawy będzie słowacki kontrahent. Państwa firma powinna wystawić fakturę bez stawki i kwoty podatku, z oznaczeniem „odwrotne obciążenie”. Dostawę należy wykazać w poz. 11 deklaracji.

UZASADNIENIE

W przedstawionej w pytaniu sytuacji maszyna nie została przemieszczona z Polski do Słowacji przez Państwa, lecz przez najemcę maszyny. Dlatego przemieszczenie to nie stanowiło dla Państwa wewnątrzwspólnotowej dostawy maszyny, o której mowa w art. 13 ust. 3 ustawy o VAT. Aby doszło do WDT, gdy są przemieszczane towary podatkowa, ale nie w ramach dostawy, muszą być spełnione łącznie następujące warunki:

- towary są przemieszczane przez podatnika lub na jego rzecz z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju,
- towary należą do przedsiębiorstwa podatnika,
- towary zostały przez tego podatnika na terytorium kraju w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, albo sprowadzone na terytorium kraju w ramach importu towarów, jeżeli mają służyć działalności gospodarczej podatnika (art. 13 ust. 3 ustawy o VAT).

Jest natomiast kwestią sporną, czy spełnione są warunki wystąpienia wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów u najemcy. Według autora nie, ponieważ nie jest spełniony podstawowy warunek, tj. przemieszczane towary nie są własnością kontrahenta z Poznania, tylko nadal Państwa. Można się jednak spotkać z wyjaśnieniami organów podatkowych, które prezentują odmienne stanowisko. Przykładowo w postanowieniu Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku z 10 lutego 2006 r. (sygn. PV/443-465/IV/2005/MS) możemy przeczytać:

MF Przepisy ustawy o VAT określając czynności podlegające opodatkowaniu nie uzależniają powstania obowiązku podatkowego od objęcia tytułem własności przedmiotu opodatkowania, wystarczy mianowicie władztwo ekonomiczne, aby wykazać czynność celem jej opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Tym samym, posiadanie tytułu prawnego (na podstawie umowy leasingu bądź umowy dzierżawy, czy najmu) do towarów, jakimi są dźwigi będzie, dla celów podatku od towarów i usług, jednoznaczne z uznaniem przedmiotowych dźwigów za zarówno należące do podatnika podatku od wartości dodanej jak i nabyte, w celu prowadzenia działalności gospodarczej podmiotu.

Do wewnątrzspółnotowej dostawy towarów nie dojdzie również u Państwa w związku z ewentualną sprzedażą maszyny w przyszłości. Będąca tego konsekwencją dostawa zostanie bowiem dokonana już na terytorium Słowacji. A zatem nie dojdzie do wywozu towaru z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju.

W związku z ewentualną sprzedażą maszyny słowackiemu kontrahentowi dojdzie natomiast do dokonania dostawy towarów. Miejsce jej świadczenia – na podstawie art. 22 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT – będzie się znajdować na terytorium Słowacji, a więc poza terytorium kraju. Dostawa ta zatem nie będzie podlegać opodatkowaniu VAT w Polsce.

Podatnikiem z tytułu dokonania dostawy na podstawie słowackiego odpowiednika art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT będzie najprawdopodobniej słowacki kontrahent. Oznaczałoby to, że w związku z jej dokonaniem nie będą Państwo obowiązani do rejestracji VAT na Słowacji. Nie oznacza to jednak, że nie ciąży na Waszej firmie żadne obowiązki w związku z tą dostawą. Są Państwo zobowiązani tę dostawę:

- 1) udokumentować fakturą bez danych dotyczących stawki i kwoty podatku (art. 106a pkt 2 lit. a) w zw. z art. 106e ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT) oraz z wyrazami „odwrotne obciążenie” (art. 106e ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT),
- 2) wykazać w poz. 11 deklaracji VAT-7/VAT-7K i K_11 JPK_VAT.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 5 ust. 1 pkt 5, art. 13, art. 17 ust. 1 pkt 5, art. 22 ust. 1 pkt 3 oraz art. 106e ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 86

Tomasz Krywan

doradca podatkowy, autor komentarza do VAT 2018 wydanego przez INFOR PL S.A.

2 Czy osoba zwolniona z VAT musi rozliczać import usług

PROBLEM

Czy osoba prowadząca działalność podmiotowo zwolnioną z VAT (na podstawie art. 113) jest podatnikiem VAT od nabytych w Niemczech licencji? Czy trzeba złożyć deklarację? Co miesiąc osoba ta otrzymuje fakturę płatną do końca miesiąca.

RADA

Tak, w omawianym przypadku należy rozliczyć import usług, składając deklarację VAT-9M, chyba że podatnik ma obowiązek składać VAT-8.

UZASADNIENIE

Nabywający usługi ma obowiązek rozliczyć import usług, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki (art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT):

- usługodawcą jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a w przypadku usług, do których stosuje się art. 28e (usługi związane z nieruchomością), podatnik ten nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT;
- usługobiorcą jest:
 - w przypadku usług, do których stosuje się art. 28b – podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania jako podatnik VAT UE,
 - w pozostałych przypadkach – podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania jako podatnik VAT UE.

Ponadto miejsce świadczenia usług musi znajdować się w Polsce. Dla usług nabycia licencji przepisy ustawy o VAT nie przewidują szczególnych zasad ustalania miejsca świadczenia. Dlatego stosujemy zasady ogólne przewidziane w przypadku nabycia usług przez podatnika. Osoba posiadająca status podatnika zwolnionego to również podatnik dla celów ustalania miejsca świadczenia. Dlatego miejscem świadczenia zakupu licencji przez polskiego podatnika jest Polska, gdyż w tym przypadku decyduje o tym adres siedziby działalności gospodarczej.

Podatnik zwolniony z VAT ma również obowiązek rozliczyć import usług, gdyż przepisy ustawy nie wymagają, aby nabywca był czynnym podatnikiem. Musi być podatnikiem, co oznacza, że podatnik zwolniony spełnia ten warunek. Dlatego gdy licencja została zakupiona od zagranicznego podatnika, który nie ma w Polsce siedziby ani stałego miejsca wykonywania działalności, z którego świadczy usługę, podatnik zwolniony ma obowiązek rozliczyć import usług.

Jest zobowiązany zarejestrować się jako podatnik VAT UE (art. 97 ust. 3 ustawy). Musi składać deklarację VAT-9M, chyba że ma obowiązek złożyć VAT-8 (gdy rozlicza WNT) i płacić należny VAT.

Deklarację składamy w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Możemy ją złożyć wyłącznie w formie elektronicznej przez system e-deklaracje. W takim samym terminie należy wpłacić VAT. Nie istnieje obowiązek wysyłania JPK_VAT.

Dla usług licencji stosujemy ogólne zasady ustalania obowiązku podatkowego (art. 19a ust. 1 i 8 ustawy o VAT). Oznacza to, że obowiązek podatkowy powstanie z chwilą wykonania usługi, chyba że wcześniej została wpłacona zaliczka. Usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Jak wynika z pytania, został ustalony miesięczne okresy rozliczeniowe. Obowiązek podatkowy będzie powstawał

ostatniego dnia miesiąca, chyba że wcześniej będzie dokonywana zapłata. Do przeliczenia waluty obcej na złote należy przyjąć kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień powstania obowiązku podatkowego.

PRZYKŁAD

Jan Nowak otrzymał 5 lutego fakturę na zakup licencji za luty 2018 r. w wysokości 50 euro od niemieckiej spółki. Z umowy wynikają miesięczne okresy rozliczeniowe. 22 lutego opłacił fakturę. Musi rozliczyć import usług. Obowiązek podatkowy powstał 22 lutego. Do przeliczenia euro na złote należy przyjąć kurs z 21 lutego, który wyniósł 4,1562 zł. Dlatego podstawa opodatkowania wyniosła 207, 81 zł, a VAT 47, 80 zł.

Wzór wypełnionej deklaracji VAT-9M

POLTAX			POLA JASNE WYPELNIJA PODATNIK, POLA CIEMNE WYPELNIJA URZĄD. WYPELNIĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIEŚKIM KOLOREM.			WYPELNIĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIEŚKIM KOLOREM.		
1. Identyfikator podatkowy NIP podatnika			2. Nr dokumentu			3. Status		
5 2 6 5 8 7 3 1 4 5								
VAT-9M DEKLARACJA DLA PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG								
za								
4. Miesiąc			5. Rok					
2			2 0 1 8					
Podstawa prawna: Art. 99 ust. 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą”.								
Składający: Podatnicy niemający obowiązku składania deklaracji VAT-7, VAT-7K lub VAT-8, dokonujący importu usług lub nabycia towarów oraz usług, dla których są podatnikami.								
Termin składania: Do 25. dnia miesiąca, następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy.								
Miejsce składania: Urząd skarbowy właściwy ze względu na adres siedziby podatnika, jeżeli podatnik jest osobą prawną lub jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, lub urząd skarbowy ze względu na miejsce zamieszkania, jeżeli podatnik jest osobą fizyczną								
A. MIEJSCE I CEL SKŁADANIA DEKLARACJI								
6. Urząd, do którego adresowana jest deklaracja ¹⁾						7. Cel złożenia formularza (zaznaczyć właściwy kwadrat):		
WARSZAWA URZĄD SKARBOWY WARSZAWA-BIELANY						<input checked="" type="checkbox"/> 1. złożenie deklaracji <input type="checkbox"/> 2. korekta deklaracji ²⁾		
B. DANE IDENTYFIKACYJNE PODATNIKA								
* - dotyczy podmiotów niebędących osobami fizycznymi ** - dotyczy podmiotów będących osobami fizycznymi								
8. Rodzaj podatnika (zaznaczyć właściwy kwadrat):								
<input type="checkbox"/> 1. podatnik niebędący osobą fizyczną <input checked="" type="checkbox"/> 2. osoba fizyczna								
9. Nazwisko			Pierwsze imię			Data urodzenia		
NOWAK			JAN			0 5 - 0 6 - 1 9 7 8		
C. ROZLICZENIE PODATKU NALEŻNEGO								
Wszystkie kwoty wykazują się w pełnych złotych.								
				Podstawa opodatkowania w zł		Podatek należny w zł		
Import usług z wyłączeniem usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy				10.		11.		
Import usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy				12.		13.		
				208		48		
Dostawa towarów, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy (wypełnia nabywca)				14.		15.		
Świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy (wypełnia nabywca) ³⁾				16.		17.		
Podatek należny podlegający wpłacie do urzędu skarbowego				18.		48		
Należy wpisać sumę kwot z poz. 11, 13, 15 i 17.								
D. PODPIS PODATNIKA LUB OSOBY REPREZENTUJĄCEJ PODATNIKA								
19. Imię			20. Nazwisko			21. Podpis podatnika lub osoby reprezentującej podatnika		
22. Telefon kontaktowy			23. Data wypełnienia (dzień - miesiąc - rok)					
693458789			2 0 - 0 3 - 2 0 1 8					

E. ADNOTACJE URZĘDU SKARBOWEGO -	
24. Uwagi urzędu skarbowego	
25. Identyfikator przyjmującego formularz	26. Podpis przyjmującego formularz

1) Przez urząd, do którego adresowana jest deklaracja rozumie się urząd skarbowy, przy pomocy którego właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego wykonuje swoje zadania.

2) Zgodnie z art. 81 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.).

3) W przypadku wystąpienia w okresie rozliczeniowym dostawy, o której mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 605), w poz. 16 i 17 dokonuje się również rozliczenia tej dostawy.

Pouczenia

W przypadku niewpłacenia w obowiązującym terminie kwoty z poz. 18 lub wpłacenia jej w niepełnej wysokości, niniejsza deklaracja stanowi podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego zgodnie z przepisami ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2016 r. poz. 599, z późn. zm.).

Za podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy i przez to narażenie podatku na uszczuplenie grozi odpowiedzialność przewidziana w Kodeksie karnym skarbowym.

VAT-9M ⁽⁷⁾	1 _{r1}
-----------------------	-----------------

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 17 ust. 1 pkt 4, art. 28b ust. 1, art. 31a, art. 97 ust. 3 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 60

Marcin Jasiński
ekspert w zakresie VAT

3 Czy najem wagonów kolejowych od zagranicznej spółki stanowi dla polskiego podatnika import usług

PROBLEM

Nasza firma zajmuje się handlem drewnem i węglem. Zamierzamy wynajmować od firmy zarejestrowanej w Rumunii wagony, które będą oddawane do naszej dyspozycji w tym państwie, w celu przewozu towarów. Czy usługodawca powinien wystawiać nam faktury z naliczonym VAT? Czy wystąpi u nas import usług? Co w sytuacji, gdybyśmy chcieli podnajmować wagony na rzecz innej polskiej firmy? Nie zawsze będziemy ich potrzebować, a koszt najmu jest duży, dlatego kiedy tylko będzie to możliwe, jesteśmy zdecydowani podnajmować te wagony.

RADA

Jeżeli okres wynajmu wagonów nie przekroczy 30 dni, świadczenie tych usług będzie podlegać opodatkowaniu VAT w Rumunii i nie będzie dla Państwa stanowić importu usług. Jeśli natomiast wynajem przekroczy 30 dni, wówczas miejsce świadczenia usług będzie się znajdować na terytorium Polski. W konsekwencji świadczenie tych usług będzie podlegać opodatkowaniu VAT w Polsce i ich nabycie od rumuńskiej firmy stanowić będzie dla Państwa import

usług. Podobnie będzie wyglądało rozliczenie podnajmu wagonów. Szczegóły w uzasadnieniu.

■ UZASADNIENIE

Z pytania wynika, że polski podatnik zamierza wynajmować od rumuńskiej firmy wagony kolejowe. Nie wyklucza także podnajmu tych wagonów na rzecz innej polskiej firmy, jeśli w danym okresie nie będą wykorzystywane do przewozu węgla i drewna.

1. Wynajem wagonów od zagranicznego podatnika

Importem usług ustawodawca nazywa sytuację, w której dochodzi do świadczenia usług, z tytułu których podatnikiem jest usługobiorca (art. 2 pkt 9 ustawy o VAT). A więc gdy podatnik posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju (względnie osoba prawna niebędąca podatnikiem, mająca siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju) nabywa usługi od podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski, wówczas dochodzi do importu (art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT).

Co istotne, aby wystąpił import usług, miejsce świadczenia nabywanej przez podatnika od podatnika zagranicznej usługi musi znajdować się na terytorium Polski. Tylko bowiem wówczas dochodzi do świadczenia podlegającego opodatkowaniu w Polsce usługi (art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT).

Z przepisów o miejscu świadczenia usług wynika zasada, że w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika miejscem ich świadczenia jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej (art. 28b ust. 1 ustawy o VAT). Od zasady tej istnieją jednak wyjątki, w tym dotyczące miejsca świadczenia usług krótkoterminowego wynajmu środków transportu. Otóż miejscem świadczenia takich usług jest miejsce, w którym te środki transportu są faktycznie oddawane do dyspozycji usługobiorcy (art. 28j ust. 1 ustawy o VAT).

Środkami transportu, do których mają zastosowanie przepisy dotyczące miejsca świadczenia usług krótkoterminowego wynajmu środków transportu, są m.in. wagony kolejowe. Stanowi o tym wprost art. 38 ust. 2 lit. c) unijnego rozporządzenia wykonawczego. Z jego przepisów wynika, że środek transportu obejmuje pojazdy mechaniczne lub inne, a także innego rodzaju wyposażenie i urządzenia służące do przewozu osób lub rzeczy z miejsca na miejsce, w tym przeznaczone do ciągnięcia, przesuwania lub pchania przez pojazdy, i zasadniczo zaprojektowane oraz faktycznie nadające się do wykorzystania w celu transportu.

Tego rodzaju środki transportu obejmują w szczególności:

- pojazdy lądowe, takie jak samochody, motocykle, rowery, trójkołowce oraz pojazdy turystyczne,
- przyczepy i naczepy,
- wagony kolejowe,
- statki,
- statki powietrzne,

- pojazdy dostosowane specjalnie do przewozu osób chorych lub rannych,
- ciągniki i inne pojazdy rolnicze,
- pojazdy o napędzie mechanicznym lub elektrycznym przeznaczone dla osób niepełnosprawnych.

Do takich środków transportu nie zaliczymy pojazdów trwale unieruchomionych ani kontenerów.

Przez krótkoterminowy wynajem środków transportu rozumie się ciągłe posiadanie środka transportu lub korzystanie z niego przez okres nieprzekraczający 30 dni (art. 28j ust. 2 ustawy o VAT; nieistotny w omawianej sytuacji wyjątek dotyczy jednostek pływających, w których przypadku okres ten wynosi 90 dni).

Powoduje to, że odpowiedź na pytanie zależy od okresu wynajmu wskazanych w pytaniu wagonów. I tak, jeżeli okres wynajmu:

- nie przekroczy 30 dni, to na podstawie art. 28j ust. 1 ustawy o VAT miejsce świadczenia usług ich wynajmu będzie się znajdować na terytorium Rumunii, a w konsekwencji świadczenie tych usług będzie podlegać opodatkowaniu VAT w Rumunii i nie będzie dla Państwa stanowić importu usług,
- przekroczy 30 dni – to na podstawie art. 28b ust. 1 ustawy o VAT miejsce świadczenia usług ich wynajmu będzie się znajdować na terytorium Polski (przy założeniu, że nie posiadają Państwo poza terytorium Polski stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, w związku z czym nie ma zastosowania art. 28b ust. 2 ustawy o VAT); w konsekwencji świadczenie tych usług będzie podlegać opodatkowaniu VAT w Polsce i ich nabycie od rumuńskiej firmy będzie stanowić dla Państwa import usług.

2. Podnajem wagonów dla innego polskiego podatnika

Podobne zasady będą obowiązywać przy określaniu skutków podnajmu wagonów innej polskiej firmie. I tak, jeżeli okres podnajmu:

- nie przekroczy 30 dni – to na podstawie art. 28j ust. 1 ustawy o VAT miejsce świadczenia usług podnajmu wagonów będzie się znajdować na terytorium Rumunii, a w konsekwencji świadczenie tych usług będzie podlegać opodatkowaniu VAT w Rumunii, gdy tam będą oddawane do dyspozycji podnajemcy; najprawdopodobniej na podstawie rumuńskich przepisów obowiązek rozliczania rumuńskiego VAT z tego tytułu obciążać będzie Państwa,
- przekroczy 30 dni – to na podstawie art. 28b ust. 1 ustawy o VAT miejsce świadczenia usług podnajmu wagonów będzie się znajdować na terytorium Polski i będzie podlegać opodatkowaniu według stawki 23% (przy założeniu, że inna polska firma, która miałaby podnajmować wagony, nie posiada poza terytorium Polski stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, w związku z czym nie ma zastosowania art. 28b ust. 2 ustawy o VAT).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 2 pkt 9 w zw. z art. 17 ust. 1 pkt 4, art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 28b oraz art. 28j ust. 1 i 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 86
- art. 38 ust. 2 lit. c) rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – Dz.Urz. UE L 77/1 z 23 marca 2011 r.; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. Nr 348, poz. 32

Tomasz Krywan

doradca podatkowy, autor komentarza do VAT 2018 wydanego przez INFOR PL S.A.

VI. JEDNOLITY PLIK KONTROLNY

1 Jak w JPK_VAT dokonać korekty, gdy podano błędny NIP kontrahenta

■ PROBLEM

W ewidencji i JPK_VAT za styczeń zaewidencjonowaliśmy dwie faktury z błędnym NIP kontrahenta. Teraz otrzymaliśmy faktury korygujące. Czy konieczna jest korekta i jak ją przeprowadzić?

■ RADA

Należy skorygować JPK_VAT za styczeń, wysyłając go ponownie. Jeżeli będzie to pierwsza korekta za ten okres, w pozycji „Cel złożenia” wpisujemy „1”. Korekta polega na wystornowaniu błędnej faktury i dokonaniu wpisu na podstawie otrzymanych faktur korygujących.

■ UZASADNIENIE

Błąd w numerze NIP kontrahenta powoduje obowiązek korekty JPK_VAT. Oznacza to obowiązek wysłania jeszcze raz pliku za okres, w którym wykazano fakturę z błędnym NIP. Gdy korekta dotyczy 2018 r., w pozycji „Cel złożenia” wpisujemy „1”, jeśli jest to pierwsza korekta.

Aby skorygować JPK_VAT z błędnym NIP kontrahenta, zdaniem MF należy dokonać dwóch wpisów w ewidencji, w której powinna się znaleźć faktura korygująca (czyli z prawidłowym NIP kontrahenta) oraz numer tej samej faktury powinien zostać uwidoczniiony w skorygowanym pliku JPK_VAT.

Dlatego w JPK_VAT za okres, którego dotyczy korekta, należy zaewidencjonować:

- tzw. storno faktury z błędnym NIP, z kwotami na „-” (tu należy podać numer pierwotnej faktury),
- fakturę korygującą z prawidłowym NIP (tu należy podać numer VAT korygującej).

Tak samo należy postąpić, gdy podstawą korekty jest wystawiona lub otrzymana nota korygująca.

PRZYKŁAD

Spółka Alfa wystawiła spółce Bilt fakturę na kwotę o wartości netto 10 000 zł, VAT 2300 zł za dostawę dokonaną w styczniu 2018 r. Po złożeniu deklaracji i JPK_VAT za styczeń 2018 r. spółka Bilt zwróciła się o wystawienie faktury korygującej, ponieważ na fakturze zamieszczono błędny NIP. Korekta w ewidencji powinna wyglądać w następujący sposób:

Alfa sp z o.o.
ul. Włostkowska 101/15
02-458 Warszawa
NIP 5261237698

EWIDENCJA VAT - SPRZEDAŻ

rok 2018 miesiąc / kwartał 1 / 1
Arkusze nr 1

Lp.	Data			Numer dokumentu	Numer identyfikacyjny	Imię i nazwisko / nazwa	Adres / siedziba	Podstawa opodatkowania	Podatek należny
	wystawienia	sprzedaży	powstania obowiązku podatkowego						
30	31-01-2018	10-01-2018	10-01-2018	FD 15/01/2018	52245874102	Blit spółka z o.o.	ul. Kochanowskiego 5/14, 07-318 Warszawa	-10 000,00	-2 300,00
31	31-01-2018	10-01-2018	10-01-2018	FK 02/01/2018	5268910256	Blit spółka z o.o.	ul. Kochanowskiego 5/14, 07-318 Warszawa	10 000,00	2 300,00
Suma Arkusza nr 1									
Przeniesienie z Arkusza nr									
Razem									

Rodzaj sprzedaży											
Dostawa towarów i świadczenie usług na terytorium kraju											
OPODATKOWAŃKA											
stawka 23 %	VAT	stawka 8 %	VAT	stawka 5 %	VAT	stawka 0%	w tym dostawa towarów o której mowa w art.129	Zwolniona od podatku	Wewnątrz-współnotowa dostawa towarów	Eksport towarów	Uwagi
wartość netto (z gr.)	(z gr.)	wartość netto (z gr.)	(z gr.)	wartość netto (z gr.)	(z gr.)	(z gr.)	(z gr.)	(z gr.)	(z gr.)	(z gr.)	
-10 000,00	-2 300,00										
10 000,00	2 300,00										
Suma Arkusza nr 1											
Przeniesienie z Arkusza nr											
Razem											

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 109 ust. 3 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 86
- art. 81 § 1 oraz art. 82 § 1b ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 201; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 138

Joanna Dmowska
ekspert w zakresie VAT

2 Do jakiego urzędu zwrócić się o odroczenie terminu złożenia JPK_VAT

PROBLEM

Czy istnieje możliwość wystąpienia z wnioskiem o odroczenie terminu złożenia JPK_VAT? Jeżeli tak, do jakiego organu wystąpić z takim wnioskiem?

RADA

Tak, istnieje możliwość wystąpienia z wnioskiem o odroczenie terminu złożenia pliku JPK_VAT. Wniosek taki można skierować do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika w sprawach VAT.

UZASADNIENIE

Na podstawie art. 48 § 1 Ordynacji podatkowej organ podatkowy, na wniosek podatnika, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym może odraczać terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego. Nie dotyczy to terminów określonych w art. 68–71, art. 77 § 1–3, art. 79 § 2, art. 80 § 1, art. 87 § 3 i 4, art. 88 § 1 i art. 118 Ordynacji podatkowej. Żaden spośród wskazanych nie jest terminem składania informacji o danych z ewidencji VAT, czyli plików JPK_VAT. Termin ten wynika bowiem z art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej.

Istnieje zatem możliwość wnioskowania o odroczenie terminu składania plików JPK_VAT.

Organem podatkowym właściwym w sprawie odroczenia terminu do złożenia w formie JPK informacji o danych z ewidencji VAT jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika w sprawie rozliczenia podatku od towarów i usług (art. 15 § 4 rozporządzenia w sprawie właściwości organów podatkowych).

W celu uzyskania odroczenia terminu składania plików JPK_VAT podatnicy mogą kierować wnioski do właściwych dla nich w sprawach VAT naczelników urzędów skarbowych. Zastrzec jednak należy, że naczelnicy mogą zgodzić się na takie odroczenie tylko wtedy, gdy uzasadnia to ważny interes podatnika lub interes publiczny. Wymaga to od podatnika właściwego uzasadnienia wniosku.

Odroczenie terminu jest możliwe wyłącznie w przypadku terminów, które jeszcze nie upłynęły. Jak bowiem orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 12 lipca 2017 r. (sygn. akt II FSK 1671/16):

NSA (...) odroczenie (a więc wydłużenie) terminu do dokonania określonej czynności może odnosić się tylko do takiego terminu, który jeszcze nie upłynął, bowiem termin, który już ekspirował, nie może podlegać jakimkolwiek modyfikacjom, a więc nie może być ani przedłużony, ani skrócony.

UWAGA!

Organem podatkowym właściwym do odroczenia terminu do złożenia JPK_VAT jest naczelnik urzędu skarbowego, w którym podatnik rozlicza VAT.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 48 § 1 oraz art. 82 § 1b ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 201; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 138
- art. 15 § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 sierpnia 2015 r. w sprawie właściwości organów podatkowych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 122

Tomasz Krywan

doradca podatkowy, autor komentarza do VAT 2018 wydanego przez INFOR PL S.A.

3 Jak zapisywać w JPK_VAT korektę transakcji objętej odwrotnym obciążeniem

PROBLEM

Jak ma postąpić podatnik, gdy w styczniu otrzymał od dostawcy fakturę VAT, na której sprzedawca błędnie wykazał sprzedaż ze stawką 23%, a powinien wykazać sprzedaż w ramach odwrotnego opodatkowania. Podatnik prawidłowo ujął transakcję w swojej ewidencji jako odwrotne obciążenie i naliczył VAT od kwoty brutto. W marcu otrzymał fakturę korygującą. Jak ma dokonać tej korekty w JPK_VAT?

RADA

Po otrzymaniu korekty należy w ewidencji za styczeń wystornować stary zapis i wprowadzić nowy na podstawie faktury korygującej. Konieczne jest ponowne przesłanie JPK_VAT za styczeń i korekty deklaracji za ten okres.

UZASADNIENIE

Obowiązki nabywcy zależą od tego, czy rozliczył on VAT mimo pomyłki sprzedawcy, czy może czekał z tym do czasu otrzymania faktury korygującej. W omawianym przypadku nabywca nie czekał na rozliczenie VAT należnego do czasu otrzymania faktury korygującej. Po jej otrzymaniu może dokonać jednak korekty zmniejszającej podstawę opodatkowania i VAT. Powstaje problem, kiedy taką korektę powinien rozliczyć. Organy podatkowe uznają, że korekta powinna być dokonana za okres, kiedy rozliczono tę transakcję. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 21 czerwca 2016 r. (sygn. 1061-IPTPP3.4512.183.2016.2.MJ) czytamy:

MF (...) przyczyna korekty powstała w wyniku nieprawidłowego zafakturowania, tj. na fakturze zamiast odwrotnego obciążenia wskazano stawkę podatku VAT 23%, zatem przyczyna korekty istniała już w momencie wystawienia faktury, tym samym korekty rozliczenia należy dokonać w okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy, (...)

Dlatego w ewidencji za okres, kiedy rozliczono pierwotną transakcję, należy:

- wystornować kwotę podatku należnego i naliczonego zaewidencjonowaną na podstawie pierwotnej faktury, tj. wykazać ze znakiem (-),
- zaewidencjonować zarówno podatek należny, jak i podatek naliczony na podstawie faktury korygującej.

W związku z tą korektą podatnik jest zobowiązany do wysłania korekty JPK_VAT i deklaracji.

PRZYKŁAD

Spółka Alfa otrzymała w styczniu fakturę z naliczonym VAT zamiast zastosowanego odwrotnego obciążenia (wartość netto – 10 000 zł, VAT – 2300 zł). Mimo to spółka rozliczyła transakcję jako objętą odwrotnym obciążeniem. Podstawą opodatkowania była kwota 12 300 zł, dlatego VAT wyniósł 2829 zł. W marcu spółka otrzymała fakturę korygującą z kwotą należną 10 000 zł. Będzie więc musiała dokonać zapisów w ewidencji za styczeń i wysłać korektę JPK_VAT oraz deklaracji za ten miesiąc. W związku z tym musi dokonać następujących zapisów w ewidencji po stronie sprzedaży:

Alfa sp.z o.o.
ul. Wiśniowa 101/15
02-456 Warszawa
NIP: 5261237898 REGON: 478369258
(kod pocztowy, kod gminy, kod powiatu, kod województwa)

EWIDENCJA VAT - SPRZEDAŻ

miesiąc / kwartał 1
rok 2018 Arkusz nr 1

Lp.	Data			Numer dokumentu	NABYWCY			Podstawa opodatkowania (zł brutto)	Podatek należny (zł brutto)	
	wystawienia	sprzedaży	powstania obowiązku podatkowego		Numer identyfikacyjny	imię i nazwisko / nazwa	Adres / siedziba			
25	15-01-2018	08-01-2015	08-01-2018	FA/10/012018	52245874102	Elit spółka z o.o.	ul. Kochanowskiego 5/14, 07-318 Warszawa	-12 300,00	-2 829,00	
26	05-03-2018	08-01-2018	08-01-2018	FK03/03/2018	52245874102	Elit spółka z o.o.	ul. Kochanowskiego 5/14, 07-318 Warszawa	10 000,00	2 300,00	
								Suma Arkusza nr 1	-2 300,00	-529,00
								Przeniesienie z Arkusza nr		
								Razem	-2 300,00	-529,00

Arkusz nr 1

Dostawa towarów i usług poza terytorium kraju	W tym świadczenie usług, o których mowa w art. 100 ust. 1 pkt 4	Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów		Import towarów podlegający rozliczeniu zgodnie z art. 33a		Import usług z wyłączeniem usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b		Import usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b		Dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy (zwolnienie nabywcy)	Dostawa towarów, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 3 ustawy (zwolnienie nabywcy)		Dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy		
		wartość netto (zł brutto)	VAT (zł brutto)	wartość netto (zł brutto)	VAT (zł brutto)	wartość netto (zł brutto)	VAT (zł brutto)	wartość netto (zł brutto)	VAT (zł brutto)		wartość netto (zł brutto)	VAT (zł brutto)	wartość netto (zł brutto)	VAT (zł brutto)	
														-12 300,00	-2 829,00
														10 000,00	2 300,00
												-2 300,00	-529,00		
												-2 300,00	-529,00		

Takich samych zapisów należy dokonać po stronie zakupów.

Alfa sp. z o.o.
Warszawa, ul. Włocławska 101/15
02-450 Warszawa
NIP: 5261237898 REGON: 478369258
(nazwa) lub nazwa firmy, adresy (ulica, nr lokalu)

EWIDENCJA VAT - ZAKUPU

miesiąc / kwartał 1
rok 2018 Arkusz nr 1

Lp.	Data		Rodzaj i numer dokumentu	Numer identyfikacyjny	Imię i nazwisko / nazwa sprzedawcy	Adres / siedziba
	zakup	otrzymania dokumentu				
1	15-01-2018	15-01-2018	FA/10/012018	52245874102	Bit sp. zo.o.	Warszawa ul. Kochanowskiego 5/14, 07-318 Warszawa
2	15-01-2018	05-03-2018	FK03/03/2018	52245874102	Bit sp. zo.o.	ul. Kochanowskiego 5/14, 07-318 Warszawa

Arkusz nr 1

Wartość zakupu razem			Zakup towarów i usług				Korekta VAT naliczonego				Uwagi	
netto	brutto	VAT	środki trwałe		pozostałe		środki trwałe		pozostałe			ulga za zle długi (dłużnik)
(pln)	(pln)	(pln)	wartość netto (pln)	VAT (pln)	wartość netto (pln)	VAT (pln)	VAT (pln)	VAT (pln)	art. 89b ust. 1 ustawy o VAT	art. 89b ust. 4 ustawy o VAT		
-12 300,00	-16 129,00	-2 829,00			-12 300,00	-2 829,00						
10 000,00	12 300,00	2 300,00			10 000,00	2 300,00						
-2 300,00	-2 829,00	-529,00			-2 300,00	-529,00						Suma Arkusza nr 1
-2 300,00	-2 829,00	-529,00			-2 300,00	-529,00						Przeniesienie z Arkusza nr
												Razem

strona 2

Gdyby podatnik odliczył VAT z faktury od sprzedawcy, to w ewidencji za okres, kiedy powstał obowiązek podatkowy dla tej transakcji, powinien dokonać następujących zapisów:

- wystornować kwotę podatku naliczonego zaewidencjonowaną na podstawie pierwotnej faktury, tj. wykazać ze znakiem (-),
- zaewidencjonować zarówno podatek należny, jak i podatek naliczony na podstawie faktury korygującej.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 17, 29a, art. 109 ust. 3 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost. zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 86
- art. 81 § 1 oraz art. 82 § 1b ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 201; ost. zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 138

Marcin Jasiński
ekspert w zakresie VAT

1 Czy wykonując nieodpłatne działania promocyjne, instytucja kultury musi ustalać prewspółczynnik

W praktyce działalności instytucji kultury, np. teatru czy muzeum, nierzadko pojawiają się wątpliwości, czy w związku z organizacją nieodpłatnych imprez artystycznych wystąpi obowiązek ustalania prewspółczynnika. W części przypadków organy podatkowe czy sądy administracyjne są zdania, że taki obowiązek istnieje. Można jednak zetknąć się ze stanowiskiem, że skoro promocyjne aspekty działalności mają wpływ na zwiększenie liczby widzów czy zwiedzających, to są one wprost związane z działalnością gospodarczą. Dlatego przysługuje prawo do odliczenia 100% VAT, bez konieczności uwzględnienia prewspółczynnika.

W przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza kwotę podatku naliczonego do odliczenia oblicza się z uwzględnieniem prewspółczynnika (art. 86 ust. 2a ustawy o VAT). Powstaje zatem pytanie, co jest, a co nie jest działalnością gospodarczą – w kontekście konieczności dokonania częściowych odliczeń VAT z zastosowaniem tzw. prewspółczynnika.

W praktyce działalności jednostek samorządowych nierzadko występują sytuacje, gdy część czynności wykonują one „w charakterze organu władzy publicznej” (art. 15 ust. 6 ustawy o VAT), a część na podstawie umów cywilnoprawnych. Najtrudniejsze do rozwiązania są przypadki, gdy w związku z realizacją określonego wydarzenia kulturalnego wystąpi kilka elementów i trudno rozgraniczyć cele *stricte* statutowe od zarobkowych.

Teatr bądź muzeum jako samorządowa instytucja kultury posiada osobowość prawną i jest samodzielnym podatnikiem VAT. Jego formy działania wynikają zarówno z przepisów rangi ustawowej, jak i ze statutu.

W praktyce teatry czy muzea dokonują m.in. działań nieodpłatnych, ale mają one m.in. znaczenie promocyjne. Przykładowo nieodpłatnie:

- wydawane są zaproszenia na premiery teatralne – np. sponsorom czy instytucjom wspierającym działalność teatru,
- prowadzone są spotkania tematyczne promujące spektakle i teatr,
- organizowane są otwarte przedstawienia plenerowe dla chętnych widzów, gdzie wstęp nie jest biletowany, a spektakl jest odgrywany na otwartej przestrzeni (np. festiwale teatrów ulicznych, objazdowych),
- organizowane są noce muzeów.

Czynności nieodpłatne stanowią jednak formę działań o charakterze marketingowo-promocyjnym, nakierowanych na poszerzenie grona odbiorców płatnej oferty kulturalnej.

1. Jakie argumenty przemawiają za koniecznością zastosowania prewspółczynnika

U podstaw stanowiska, że stosowanie preproporcji jest konieczne, tkwi założenie, że podstawowym celem teatru jest realizacja jego celów statutowych, czyli upowszechnianie kultury w szerokim znaczeniu tego pojęcia. To do tych celów zostają powołane instytucje kultury (w tym teatr). Prowadzenie działalności kulturalnej jest też zadaniem własnym jednostek samorządu terytorialnego, o charakterze obowiązkowym.

Jak stwierdził przykładowo Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 22 listopada 2017 r. (sygn. 0111-KDIB3-2.4012.568.2017.1.SR):

MF (...) trudno w takich okolicznościach zgodzić się z Wnioskodawcą, że świadczenie nieodpłatnych przedstawień wpisuje się w definicję działalności gospodarczej. Organizacja cyklicznych imprez artystycznych stanowi bowiem przede wszystkim realizację celów statutowych, wobec czego w tym przypadku mamy do czynienia również z działalnością inną niż działalność gospodarcza w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Przykładem niekorzystnych dla teatrów (ewentualnie innych instytucji kultury, których także dotyczy problem nieodpłatnych przedstawień, widowisk itp.) interpretacji indywidualnych są też m.in. interpretacje:

- Dyrektora KIS z 8 stycznia 2018 r. (sygn. 0113-KDIPT1-1.4012.733.2017.2.MW),
- Dyrektora KIS z 10 lipca 2017 r. (sygn. 0115-KDIT1-1.4012.248.2017.1.KM),
- Dyrektora KIS z 18 grudnia 2017 r. (sygn. 0111-KDIB3-2.4012.679.2017.1.MGO),
- Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 2 lutego 2017 r. (sygn. 0461-ITPP1.4512.951.2016.1.MN).

Również w orzecznictwie pojawiają się głosy o konieczności zastosowania prewspółczynnika. Przykładowo w wyroku z 25 października 2017 r. (sygn. akt I SA/Łd 818/17) WSA w Łodzi przyznał rację organowi podatkowemu, że w razie wykonywania przez instytucję kultury, która prowadzi działalność gospodarczą, także czynności nieodpłatnych istnieje podstawa do uznania, że czynności te należy uznać za odrębny, obok działalności gospodarczej, przedmiot działalności podatnika.

Warto też zwrócić uwagę na stanowisko WSA w Gliwicach, który wyrokiem z 21 listopada 2017 r. (sygn. akt III SA/GI 773/17) oddalił skargę muzeum, stwierdzając:

WSA Stanowisko organu Sąd podziela w całości co do konieczności stosowania sposobu określenia proporcji z art. 86 ust. 2a ustawy (...). W ocenie Sądu opisane w zdaniu przyszłym czynności wykonywane przez Muzeum w ramach ogólnopolskich akcji: „Nocy Muzeów”, muzealnej akcji społecznej „Dnia Wolnej Sztuki”, Europejskich Dni Dziedzictwa (...) będą stanowić realizację zadań statutowych w zakresie, które nie mogą być uznane za czynności wykonywane w ramach prowadzonej przez Muzeum działalności gospodarczej. Działania te mają skutkować osiągnięciem celu z art. 1 ustawy o muzeach gdzie ustawodawca jednoznacznie wskazał, iż muzeum jest jednostką organizacyjną nie-nastawioną na osiągnięcie zysku.

2. Jakie argumenty przemawiają za niestosowaniem prewspółczynnika

W starszych interpretacjach organów podatkowych możemy spotkać się ze stanowiskiem, że nieodpłatne wydarzenia kulturalne są realizowane w związku z działalnością gospodarczą teatru. W konsekwencji nie powodują obowiązku liczenia prewspółczynnika w teatrze (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora IS w Katowicach z 20 września 2016 r., sygn. IBPP3/4512-372/16-2/EJ).

Natomiast w wyroku z 26 września 2017 r. (sygn. akt I SA/Bd 717/17) WSA w Bydgoszcy zwrócił m.in. uwagę na fakt, że:

WSA (...) świadcząc czynności nieodpłatnie Muzeum wykorzystuje towary w sposób ciągły dla celów zarobkowych (np. każdorazowo udostępnia punkty sprzedaży pamiątek i wydawnictw muzealnych, odpłatny jest wstęp na sale wystawowe). W konsekwencji organ bezpodstawnie uznał, że działalność Muzeum polegająca na organizowaniu nieodpłatnych imprez nie jest podejmowana w celu zwiększenia przychodu (...).

Także WSA w Białymstoku w wyroku z 16 stycznia 2018 r. (sygn. akt I SA/Bk 1286/17) uznał, że w przypadku gdy teatr jako instytucja kultury jednocześnie wykonuje działalność gospodarczą i działalność statutową, to nie można uznać, że pewnego rodzaju promocyjne aspekty tej działalności (które mają wpływ na zwiększenie liczby widzów) nie są związane z działalnością gospodarczą. W konsekwencji teatr jako instytucja kultury nie powinien stosować prewspółczynnika.

Z uzasadnienia sądu wynika, że wystarczy, by działania promocyjne mogły przyczynić się do osiągnięcia zysku, nawet jeśli nie zawsze ten zysk jest generowany. Jednak wszelkie czynności kulturalno-promocyjne przyczyniają się do rozwoju teatru, także w sensie ekonomicznym. Przykładowo bowiem organizowane przez teatr darmowe warsztaty dla dzieci i młodzieży, choć finansowane z dotacji celowej, mogą mieć wpływ na pozyskanie większej liczby klientów kolejnych spektakli odpłatnych. Wiąże się to choćby z faktem, że uczestnik darmowego „wydarzenia kulturalnego” może rozpropagować informacje o teatrze. Analogicznie w odniesieniu do darmowych zaproszeń dla sponsorów – oni również, po obejrzeniu premiery widowiska, mogą rozpowszechnić informacje, że „warto pójść, warto zobaczyć”, przyczyniając się w ten sposób do pozyskania nowych widzów (a zatem nowych klientów) dla teatru.

3. Jak powinny postąpić instytucje kultury

Obecnie mamy do czynienia z dużą rozbieżnością w orzecznictwie. Stanowisko fiskusa zawarte w najnowszych interpretacjach zdaje się ewoluować w kierunku bardziej rygorystycznym dla teatrów czy innych jednostek związanych z kulturą. Z kolei w orzeczeniach wojewódzkich sądów administracyjnych trudniej dostrzec określone tendencje. Wydaje się, że w orzecznictwie sądów pierwszej instancji opisane dwa przeciwstawne stanowiska niejako „równoważą się”. Dlatego istotną wskazówką mogą się zatem okazać pierwsze orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Aspekt „fiskalny” jest taki, że odliczenie mniejszej kwoty VAT to np. wyższe dotacje dla instytucji kultury. Z drugiej strony – rzeczywiście nieodpłatna statutowa działalność instytucji kultury to nie do końca działalność gospodarcza.

Niekiedy działalność nieodpłatna może jednak stanowić tylko pewien margines działalności i być może okaże się, że stosując współczynnik, można odliczyć np. 96% podatku naliczonego. Przy czym preproporcja to nie tylko problem ekonomiczny, ale też dokumentacyjny, związany z właściwym obliczeniem części podatku naliczonego przypadającej do odliczenia. Są to skomplikowane obliczenia.

Jednak zdaniem autora warto zachować ostrożność w odliczeniach i stosować proporcję (w razie ewentualnej korzystnej interpretacji ogólnej można je skorygować) lub przed dokonaniem odliczenia wystąpić o interpretację indywidualną.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 86 ust. 2a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 86

Łukasz Matusiakiewicz

radca prawny specjalizujący się w tematyce podatków

2 Czy usługi konserwacji urządzeń inżynierii wodnej podlegają odwrotnemu obciążeniu

PROBLEM

Podatnik jako wykonawca realizuje roboty polegające na konserwacji oraz naprawie urządzeń inżynierii wodnej. Wystawia fakturę z VAT. Czy faktura od podwykonawcy za przegląd tych urządzeń powinna być z VAT, czy też powinna być wystawiona z adnotacją „odwrotne obciążenie”?

RADA

Zdaniem GUS usługi konserwacji urządzeń wodnych powinny być sklasyfikowane pod symbolem PKWiU 42.21.23. Oznacza to, że faktura od podwykonawcy za przegląd urządzenia inżynierii wodnej, gdy obie strony umowy są podatnikami VAT czynnymi, powinna być objęta odwrotnym obciążeniem.

UZASADNIENIE

Mechanizmem odwrotnego obciążenia obecnie objęte są usługi budowlane. Zastosowanie tego mechanizmu powoduje, że podmiotem zobowiązanym do rozliczenia podatku od usługi budowlanej jest jej nabywca. Zgodnie z obowiązującymi przepisami mogą to być osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające usługi wymienione w załączniku nr 14 (poz. 2–48) do ustawy o VAT, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- usługodawcą jest podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
- usługobiorcą jest podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
- usługodawca świadczy usługi jako podwykonawca.

Warunkiem zastosowania tego mechanizmu jest świadczenie przez podwykonawców określonych usług budowlanych. Lista usług budowlanych objętych odwrotnym obciążeniem jest listą zamkniętą, wymienioną w załączniku nr 14 do ustawy o VAT (poz. 2–48). Usługi budowlane dla potrzeb VAT są identyfikowane za pomocą Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU). Oznacza to, że w każdym konkretnym przypadku należy zbadać, czy dana usługa jest usługą wymienioną w załączniku nr 14 oraz czy jest świadczona przez podwykonawcę. Przy czym podkreślić należy, że dla zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia konieczne jest spełnienie obu przesłanek łącznie.

W analizowanym przypadku faktura od podwykonawcy jest wystawiona za usługę przeglądu i konserwacji urządzeń inżynierii wodnej. Powstaje pytanie, jak powinna zostać sklasyfikowana ta usługa. W dziale 33 PKWiU sklasyfikowane są usługi naprawy, konserwacji i instalowania maszyn i urządzeń. Według GUS usługi konserwacyjne urządzeń inżynierii wodnej powinny być jednak sklasyfikowane pod symbolem 42.21.23.0 PKWiU – „Roboty ogólnobudowlane związane z budową systemów irygacyjnych (kanałów), magistrali i linii wodociągowych, obiektów do uzdatniania wody i oczyszczania ścieków oraz stacji pomp”. Z wydanej opinii (dostępnej na stronie stat.gov.pl) wynika, że pod tym symbolem można sklasyfikować usługi utrzymania i konserwacji rowów melioracyjnych, odwadniających wraz ze zbiornikami retencyjnymi na terenie miasta, polegające m.in. na wykaszaniu skarp i dna, odmulaniu cieków i zbiorników, oczyszczaniu przepustów, umacnianiu skarp i dna cieków, faszynowaniu, zabezpieczaniu geosiatką dna i skarp rowów oraz zbiorników.

Warto jednak zminimalizować ryzyko i wystąpić o wydanie własnej opinii klasyfikacyjnej GUS, dotyczącej zakwalifikowania usługi do grupy PKWiU. Organem właściwym do wydania opinii jest Ośrodek Klasyfikacji i Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi. Drugim rozwiązaniem chroniącym interesy sprzedawcy bądź nabywcy jest uzyskanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego co do sposobu rozliczenia danej transakcji. Organ podatkowy wydający interpretację nie może przerzucać obowiązku klasyfikacji usługi do grupy PKWiU na podatnika, lecz sam powinien dokonać tego przyporządkowania, co potwierdzają orzeczenia sądów administracyjnych, m.in. wyrok WSA w Krakowie z 11 kwietnia 2017 r. (sygn. akt I SA/Kr 71/17), w którym sąd wskazał, że:

WSA *Jeżeli konkretny przepis podatkowy odwołuje się do klasyfikacji statystycznej jako warunku zastosowania określonego sposobu opodatkowania (...) to Minister nie może się uchylić od oceny stanowiska wnioskodawcy co do prawidłowości zaklasyfikowania statystycznego (np. w PKWiU).*

Jeśli przyjmujemy, że wykonywane prace są sklasyfikowane pod symbolem PKWiU 42.21.23, to tym samym jest to usługa wymieniona w załączniku nr 14 do ustawy o VAT. W konsekwencji faktura od podwykonawcy powinna być wystawiona na zasadzie odwrotnego obciążenia, a podmiotem obowiązany do rozliczenia tej transakcji będzie nabywca usługi.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 5a, art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 86

Adrian Błaszkiwicz
ekspert w zakresie VAT

3 Czy utrata statusu niepublicznej placówki kształcenia ustawicznego wpływa na wysokość VAT od wykonanych usług

PROBLEM

Z dniem 1 kwietnia 2017 r. moja firma uzyskała status niepublicznej placówki kształcenia ustawicznego poprzez stosowny wpis do ewidencji prowadzonej przez starostwo powiatowe. Niedawno otrzymałem jednak informację, że grozi mi wykreślenie z tej ewidencji, gdyż prowadzona przeze mnie działalność (organizacja kursów e-learningowych) nie podlega systemowi oświaty. Czy w takim przypadku musiałbym naliczyć VAT od usług wykonanych w okresie posiadania statusu niepublicznej placówki kształcenia ustawicznego?

RADA

Utrata statusu niepublicznej placówki kształcenia ustawicznego nie powoduje obowiązku naliczenia VAT od wykonanych już usług kształcenia lub wychowania.

UZASADNIENIE

Zwolnione od podatku są usługi w zakresie kształcenia i wychowania świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów ustawy z 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a) ustawy o VAT). Zwolnienie to obejmuje m.in. usługi w zakresie kształcenia i wychowania świadczone przez placówki kształcenia ustawicznego, a precyzyjniej – przez podatników prowadzących takie jednostki. Natomiast placówkami kształcenia ustawicznego nazywamy jednostki objęte systemem oświaty na podstawie art. 2 pkt 4 ustawy – Prawo oświatowe. Podobnie było przed 1 września 2017 r., tj. w okresie obowiązywania ustawy z 7 września 1991 r. o systemie oświaty.

Z przepisów ustawy o VAT nie wynika przy tym, aby utrata statusu placówki kształcenia ustawicznego wpływała na prawo do stosowania zwolnienia z VAT w stosunku do usług wykonanych przed tym zdarzeniem. W konsekwencji utrata tego statusu wywołuje jedynie skutki na przyszłość, tj. od momentu jego utraty nie jest możliwe stosowanie zwolnienia.

Zatem jeżeli prowadzona przez Pana firma utraci status niepublicznej placówki kształcenia ustawicznego, zwolnione z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a) ustawy o VAT przestaną być usługi wykonane przez Pana od tego dnia. Usługi w zakresie kształcenia i wychowania wykonywane wcześniej nadal pozostaną zwolnione na podstawie tego

UWAGA!

Zwolnione od podatku są usługi w zakresie kształcenia i wychowania świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów ustawy z 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe.

przepisu. Powoduje to, że w związku z ewentualną utratą przez Pańską firmę statusu niepublicznej placówki kształcenia ustawicznego nie będzie Pan obowiązany do zapłaty VAT od usług wykonanych przed dniem utraty takiego statusu.

Na marginesie należy dodać, że nie jest wykluczone, iż po utracie przez Pańską firmę statusu niepublicznej placówki kształcenia ustawicznego świadczone usługi nadal będą zwolnione z VAT. Możliwy jest bowiem scenariusz, że mimo utraty tego statusu nadal będzie Pan korzystał z tzw. zwolnienia podmiotowego. Zwolnienie podmiotowe obejmuje sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200 000 zł (art. 113 ust. 1 ustawy o VAT).

Ponieważ nie wynika to wprost z przepisów, czy utrata statusu placówki kształcenia ustawicznego wpływa na wysokość VAT od wykonanych już usług, trudno stwierdzić, na jakim stanowisku staną organy podatkowe. Dlatego warto wystąpić z wnioskiem o interpretację, aby w przyszłości nie narazić się na przykre konsekwencje ze strony organów skarbowych.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a), art. 113 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 86

Tomasz Krywan

doradca podatkowy, autor komentarza do VAT 2018 wydanego przez INFOR PL S.A.

4 Jaką stawkę zastosować do sprzedaży monitora interaktywnego dla placówki oświatowej

PROBLEM

Spółka zamierza złożyć ofertę sprzedaży monitora interaktywnego placówce oświatowej. Według jakiej stawki VAT będzie opodatkowana taka sprzedaż?

RADA

Dostawa (sprzedaż) monitora interaktywnego dla placówki oświatowej, tj. dla szkoły lub przedszkola, szkoły wyższej albo placówki opiekuńczo-wychowawczej, będzie opodatkowana VAT według stawki 0%. Warunkiem niezbędnym do zastosowania tej stawki jest posiadanie przez sprzedawcę zamówienia potwierdzonego przez organ nadzorujący daną placówkę oświatową. W przeciwnym razie dostawa taka będzie opodatkowana VAT według stawki podstawowej 23%.

UZASADNIENIE

Dostawy szeroko pojętego sprzętu komputerowego są, co do zasady, opodatkowane VAT według stawki 23%. Jednak na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT dostawy sprzętu komputerowego są niekiedy opodatkowane VAT według stawki 0%.

Warunki stosowania stawki 0% określają przepisy art. 83 ust. 13–15 ustawy o VAT.

Wynika z nich, że dostawa sprzętu komputerowego jest opodatkowana stawką 0%, jeżeli:

- 1) jest dokonywana dla placówki oświatowej albo dla organizacji humanitarnych, charytatywnych lub edukacyjnych w celu dalszego nieodpłatnego przekazania placówkom oświatowym,
- 2) przedmiotem dostawy jest towar wymieniony w załączniku nr 8 do ustawy o VAT,
- 3) dostawca posiada określone przepisami dokumenty.

DEFINICJA

Przez **placówki oświatowe** rozumie się szkoły i przedszkola publiczne i niepubliczne, szkoły wyższe i placówki opiekuńczo-wychowawcze.

W załączniku nr 8 do ustawy o VAT zostały wymienione towary, które podlegają opodatkowaniu stawką 0%. Są to:

- jednostki centralne komputerów, serwery, monitory, zestawy komputerów stacjonarnych,
- drukarki,
- skanery,
- urządzenia komputerowe do pism Braille'a (dla osób niewidomych i niedowidzących),
- urządzenia do transmisji danych cyfrowych (w tym koncentratory i switche sieciowe, routery i modemy).

Zatem wśród towarów, które mogą korzystać przy dostawie z opodatkowania stawką 0%, są monitory interaktywne. Potwierdzają to w udzielanych wyjaśnieniach organy podatkowe, czego przykładem może być interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 17 marca 2016 r. (sygn. 1061-IP TPP1.4512.15.2016.2.RG) czy interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 listopada 2017 r. (sygn. 0111-KDIB3-2.4012.516.2017.1.AR). Jak czytamy w drugiej z nich:

MF (...) monitor interaktywny bez wbudowanej jednostki centralnej, monitor interaktywny z wbudowaną jednostką centralną oraz drukarka 3D, stanowią towary wymienione w załączniku nr 8 do ustawy. Tym samym, dostawa monitora interaktywnego bez wbudowanej jednostki centralnej, monitora interaktywnego z wbudowaną jednostką centralną oraz drukarki 3D na rzecz placówek oświatowych, przy spełnieniu warunków określonych w art. 83 ust. 14 i 15 ustawy, będzie podlegała opodatkowaniu stawką VAT w wysokości 0%.

A zatem dostawa (sprzedaż) monitora interaktywnego dla placówki oświatowej, tj. dla szkoły lub przedszkola, szkoły wyższej albo placówki opiekuńczo-wychowawczej, będzie opodatkowana VAT według stawki 0%, o ile będą Państwo posiadali zamówienie potwierdzone przez organ nadzorujący daną placówkę oświatową (art. 83 ust. 14 pkt 1 ustawy o VAT). Kopie wskazanego dokumentu należy przekazać do właściwego urzędu skarbowego. Najlepiej dokonać tego najpóźniej w dniu wysłania deklaracji podatkowej VAT, w której zostanie wykazana dostawa sprzętu ze stawką VAT 0%.

UWAGA!

Sprzedawca ma prawo zastosować stawkę 0% do dostawy sprzętu na rzecz placówki oświatowej, jeśli posiada zamówienie potwierdzone przez organ nadzorujący daną placówkę oświatową. Kopię dokumentu musi przekazać do urzędu skarbowego.

Jeśli natomiast sprzedawca nie wypełni warunku posiadania właściwej dokumentacji, nie ma prawa do zastosowania stawki 0%. Wówczas dostawa taka będzie opodatkowana VAT według stawki podstawowej 23%.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 43 ust. 9, art. 83 ust. 1 pkt 26, art. 83 ust. 13–15 oraz załącznik nr 8 do ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 86

Tomasz Krywan

doradca podatkowy, autor komentarza do VAT 2018 wydanego przez INFOR PL S.A.

5 W jakiej wysokości naliczać VAT z tytułu wynajmu apartamentu w celu podnajmu krótkoterminowego

PROBLEM

Osoba fizyczna zarejestrowana jako czynny podatnik VAT z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej nabyła apartament nad morzem i wynajęła go firmie, która zajmuje się wynajmem apartamentów turystom. Czy świadczenie usługi wynajmu apartamentu tej firmie jest opodatkowane VAT? Jeżeli tak, to w jakiej wysokości?

RADA

Tak, wynajem apartamentu jest w przedstawionej sytuacji opodatkowany VAT. Kwestia wysokości VAT jest sporna. Obecnie jednak organy podatkowe stoją na stanowisku, że w takim wypadku zastosowanie znajdzie stawka podstawowa w wysokości 23%. Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

1. Najem jako działalność gospodarcza

Działalność gospodarcza w rozumieniu VAT obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły

dla celów zarobkowych (art. 15 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT). Powoduje to, że działalnością gospodarczą w rozumieniu VAT jest m.in. wynajmowanie i wdzierżawianie przez osoby fizyczne składników majątku prywatnego (zob. przykładowo interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29 września 2017 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.536.2017.2.AB, oraz z 9 listopada 2017 r., sygn. 0112-KDIL2-3.4012.397.2017.2.ZD).

Powoduje to, że w związku z wynajmem apartamentu osoba fizyczna, o której mowa w pytaniu, będzie działać w charakterze podatnika VAT. W konsekwencji świadczone przez nią usługi wynajmu będą podlegać opodatkowaniu VAT.

UWAGA!

Działalnością gospodarczą w rozumieniu VAT jest także wynajmowanie i wdzierżawianie przez osoby fizyczne składników majątku prywatnego w sposób ciągły, dla celów zarobkowych.

2. Stawka VAT dla usług wynajmu nieruchomości

Usługi związane z zakwaterowaniem, zakwalifikowane według PKWiU do grupowania 55, podlegają opodatkowaniu według stawki obniżonej, tj. 8% (art. 41 ust. 2 w zw. z poz. 163 załącznika nr 3 w zw. z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT). Oprócz typowych usług związanych z zakwaterowaniem (np. usług hotelowych czy usług świadczonych przez pensjonaty) z opodatkowania obniżoną stawką 8% korzystają usługi krótkoterminowego wynajmu apartamentów, tj. w tzw. cyklach dziennych lub tygodniowych (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 23 lutego 2017 r., sygn. 0461-ITPP1.4512.997.2016.1.DM).

Niestety, jest kwestią sporną, czy dotyczy to również usług wynajmu w celu podnajmu apartamentów na te cele. W szczególności organy podatkowe nie reprezentują w tej kwestii jednolitego stanowiska. Początkowo wyjaśniali, że świadczenie takich usług nie korzysta z opodatkowania stawką 8%, a w konsekwencji jest opodatkowane VAT według stawki 23% (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 29 kwietnia 2011 r., sygn. IPPP3/443-173/11-2/JF, czy interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 19 grudnia 2012 r., sygn. ITPP1/443-1229/12/IK). Z czasem jednak w udzielanych wyjaśnieniach zaczęły potwierdzać, że świadczenie usług wynajmu apartamentów w celu podnajmu krótkoterminowego korzysta z opodatkowania stawką 8% na podstawie art. 41 ust. 2 w zw. z poz. 163 załącznika nr 3 w zw. z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 16 lutego 2016 r., sygn. ITPP1/4512-1132/15/BS, interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 13 grudnia 2016 r., sygn. 2461-IBPP2.4512.728.2016.2.JJ, czy interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17 marca 2017 r., sygn. 3063-ILPP1-1.4512.19.2017.3.MJ).

Pod koniec 2017 r. nastąpiła jednak kolejna zmiana stanowiska. Jak bowiem czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 14 listopada 2017 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.566.2017.2.ICz):

MF (...) Wnioskodawca, z tytułu świadczonych usług, nie może korzystać z preferencyjnej stawki VAT na podstawie art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT (w wysokości 8%), gdyż ta zarezerwowana jest wyłącznie dla usług objętych PKWiU 55 (usługi zwią-

zane z zakwaterowaniem), tj. dla usług jakie świadczy najemca. Wnioskodawca nie może więc korzystać z opodatkowania swojej usługi wykonanej na rzecz najemcy stawką VAT w wysokości 8%. W tej sytuacji dla świadczonych przez Wnioskodawcę usług zastosowanie znajdzie stawka podstawowa w wysokości 23%.

Ta niekorzystna dla podatników zmiana stanowiska uniemożliwia udzielenie jednoznacznej odpowiedzi na pytanie o wysokość VAT z tytułu świadczonej przez osobę fizyczną usługi wynajmu apartamentu. Wskazać można jedynie, że bezpieczniejsze jest stosowanie stawki 23%. Rozwiązanie to należy zalecić w szczególności, jeżeli najemca jest czynnym podatnikiem VAT (VAT naliczony według niewłaściwej, w tym zawyżonej, stawki VAT może być bowiem odliczany).

Zauważyć jednocześnie należy, że w większości wskazanych korzystnych interpretacji wydające je organy podatkowe były „związane” symbolem PKWiU wskazanym przez Wnioskującego (PKWiU 55.10.10.0). Z opisu tego grupowania wynika, że obejmuje również zapewnienie zakwaterowania w cyklu dziennym lub tygodniowym. Natomiast usługi zaklasyfikowane pod symbolem 55 są wymienione w poz. 163 zał. nr 3 do ustawy, który zawiera wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką 8%.

Dlatego kluczowe w omawianej sprawie jest ustalenie właściwego symbolu PKWiU dla świadczonych przez osobę fizyczną usług wynajmu. Pewność w tej kwestii osoba fizyczna, o której mowa w pytaniu, może uzyskać tylko w jeden sposób, tj. występując o wydanie opinii statystycznej. Wnioski o wydawanie takich opinii składa się do Ośrodka Interpretacji Standardów Klasyfikacyjnych Urzędu Statystycznego, ul. Suwalska 29, 93-176 Łódź.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 15 ust. 2 oraz art. 41 ust. 2 w zw. z poz. 163 załącznika nr 3 w zw. z art. 146a pkt 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 86

Tomasz Krywan

doradca podatkowy, autor komentarza do VAT 2018 wydanego przez INFOR PL S.A.

Polecamy:



Marcowe wydanie Poradnika Gazety Prawnej

„Amortyzacja i środki trwałe w praktyce”

a w nim:

- Jak prawidłowo ustalać **wartość początkową** środków trwałych
- Jaki **rodzaj amortyzacji** wybrać
- Które **odpisy amortyzacyjne** nie stanowią kosztów podatkowych
- W jaki sposób rozliczać **składniki majątku** o niskiej wartości początkowej
- Kto i kiedy może skorzystać z **jednorazowej amortyzacji**
- Jak właściwie rozliczyć **likwidację i sprzedaż** środków trwałych

📞 www.sklep.infor.pl

☎ 801 626 666, 22 761 30 30

✉ bok@infor.pl

1 VAT 2018. Komentarz

Już w styczniu 2018 r. zaczęły obowiązywać liczne zmiany wprowadzone do ustawy o podatku od towarów i usług. Od 1 lipca 2018 r. nastąpi rewolucja w rozliczeniach VAT – w określonych sytuacjach kontrahent może skorzystać ze split payment i podzielić płatność za fakturę.

Split payment to niejedyna, choć najważniejsza, zmiana w VAT, jaka wchodzi w życie w 2018 r. Jest ich znacznie więcej, a mianowicie:

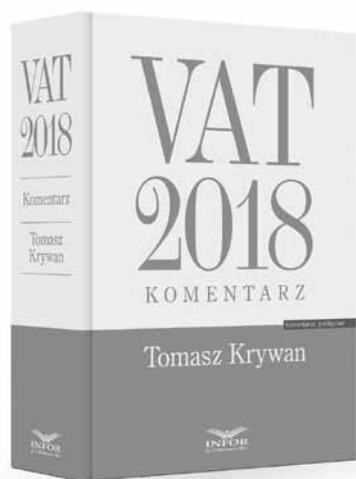
- ewidencja VAT musi być prowadzona w formie elektronicznej;
- każdy podatnik VAT czynny jest zobowiązany wysyłać ewidencję w formacie JPK_VAT;
- będzie można obniżyć VAT do wpłaty wynikający z deklaracji;
- będzie można uniknąć sankcji za nieprawidłowości w rozliczeniach VAT, gdy skorzystamy ze split payment;
- wzrosła stawka VAT na wybrane produkty;
- nowa grupa podatników musi obowiązkowo wprowadzić kasy rejestrujące;
- zmieniono zasady ubiegania się o zwrot VAT w przyspieszonym terminie;
- wprowadzono nowe powody wykreślenia podatnika z rejestru VAT;
- powstał wykaz podatników VAT, których wykreślono z rejestru VAT lub którym odmówiono rejestracji.

Wszystkie te zmiany zostały uwzględnione w obszernej publikacji **„VAT 2018. Komentarz”**, która zawiera praktyczne omówienie każdego przepisu tej ustawy.

Ta publikacja to nie tylko klasyczny komentarz do konkretnych przepisów, lecz także ponad 300 praktycznych przykładów pokazujących, jak stosować przepisy VAT w praktyce oraz jak prawidłowo rozliczać VAT w deklaracjach i informacjach podsumowujących. Autor, omawiając konkretne przepisy podatkowe, wskazuje na aktualne stanowisko organów podatkowych, omawia orzecznictwo sądów krajowych (WSA i NSA) oraz Trybunału Sprawiedliwości UE.

„VAT 2018. Komentarz” jest niezbędnym narzędziem w codziennej pracy doradców podatkowych, pracowników biur rachunkowych, służb finansowo-księgowych oraz właścicieli firm.

Autorem publikacji jest **Tomasz Krywan** – prawnik, doradca podatkowy, który specjalizuje się w interpretacji przepisów prawa podatkowego. Jest praktykiem znającym problemy podatników z rozliczaniem podatków, a szczególnie VAT. Udzielił ponad 20 tys. odpowiedzi na pytania podatkowe. Napisał również kilkaset artykułów i komentarzy. Na co dzień publikuje w ogólnopolskich dziennikach, m.in. w „Dzienniku Gazecie Prawnej”. W wydawnictwie INFOR jest znany i cenionym autorem m.in. w „MONITORZE księgowego” oraz „BIULETYNIE VAT”.



POLECAMY

w następnym numerze Biuletynu VAT:

- Jakie konsekwencje dla rozliczeń VAT podatnika mają nieuczciwe działania jego pracowników lub zleceniobiorców
- Jak korygować świadczenia zwolnione z VAT
- Czy gmina jest podatnikiem VAT z tytułu sprzedaży nieruchomości nabytych w drodze tzw. komunalizacji mienia państwowego
- Czy można odliczyć VAT w przypadku opóźnienia w wykazaniu podatku należnego z tytułu WNT
- Czy podmiot zagraniczny ma prawo do zwolnienia podmiotowego z VAT
- Jaką stawkę zastosować do sprzedaży oprogramowania komputerowego dla szkoły

w kolejnych numerach Biuletynu VAT:

- Sprzedaż lub wycofanie środków trwałych z ewidencji
- Jak uzyskać przyspieszony zwrot VAT po zmianach od 1 lipca 2018 r.
- Dokumentacja VAT po zmianach od 1 lipca 2018 r.

PRENUMERATA 2018

BIULETYN VAT

na 12 miesięcy w cenie 679 zł brutto

Monitor księgowego

na 12 miesięcy w cenie 748 zł brutto

MONITOR prawa pracy i ubezpieczeń

na 12 miesięcy w cenie 648 zł brutto

BIULETYN głównego księgowego

na 12 miesięcy w cenie 789 zł brutto

FK Platforma Księgowych i Kadrowych

na 12 miesięcy w cenie 1100 zł brutto

INFOR AKADEMIA

na 12 miesięcy w cenie 1000 zł brutto



Zal. R. Pieńkowski w 1987 r.

Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu

Ryszard Pieńkowski

INFOR PL Spółka Akcyjna

01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72

www.infor.pl

Dyrektor Centrum Wydawniczego

Marzena Nikiel

marzena.nikiel@infor.pl

Redaktor naczelna

Joanna Dmowska

joanna.dmowska@infor.pl

Zespół redakcyjny

Magdalena Miklewska – redaktor

Barbara Redzyńska – korekta

Edyta Wojtecka – redaktor graficzna

Agnieszka Wójcik – sekretarz redakcji

Adres redakcji:

01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72

tel. 22 531 48 37

www.bv.infor.pl

Biuro Reklamy:

Kamilla Alchimowicz

e-mail: kamilla.alchimowicz@infor.pl

Zamówienia na prenumeratę:

Biuro Oslugi Klienta:

01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72

tel. 22 761 30 30, 801 626 666

e-mail: bok@infor.pl

www.sklep.infor.pl

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

Druk: GRYFIS

INFOR PL S.A. jest podatnikiem VAT,

NIP 118-00-93-066

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

Nakład 3500 egz.

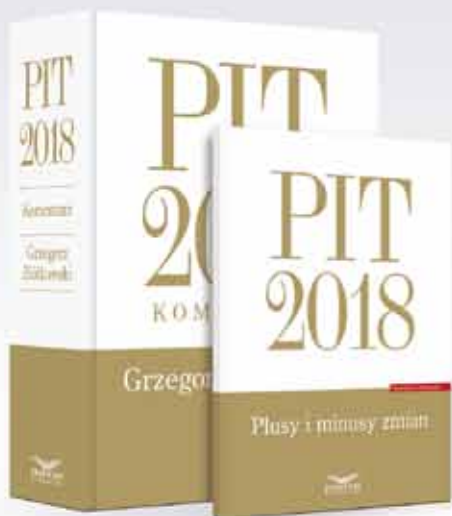
 www.sklep.infor.pl

 801 626 666, 22 761 30 30

 bok@infor.pl

PRZEDSPRZEDAŻ

NAJBARDZIEJ PRAKTYCZNE KOMENTARZE



PIT 2018. Komentarz

Zawiera praktyczne omówienie każdego przepisu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Uwzględnia zmiany wchodzące w życie 1 stycznia 2018 r. Przewidywany termin wydania publikacji to marzec 2018 r. Publikacja to nie tylko klasyczny komentarz do konkretnych przepisów, lecz także praktyczne przykłady pokazujące, jak prawidłowo rozliczać podatek dochodowy.

ZAMÓW W PRZEDSPRZEDAŻY

279,30 zł zamiast ~~399 zł~~



CIT 2018. Komentarz

Zawiera praktyczne omówienie każdego przepisu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Uwzględnia zmiany wchodzące w życie 1 stycznia 2018 r. Przewidywany termin wydania publikacji to marzec 2018 r.

Publikacja zawiera nie tylko klasyczny, prawniczy komentarz do konkretnych przepisów, lecz także praktyczne przykłady i wzory pokazujące, jak przedsiębiorcy powinni rozliczać się podatkowo.

ZAMÓW W PRZEDSPRZEDAŻY

279,30 zł zamiast ~~399 zł~~

Publikacje dostępne w wersji **PREMIUM** z wideoszkoleniem na pendrive:

PIT i CIT 2018 – najważniejsze zmiany od nowego roku

Prowadzący: Marcin Zarzycki

320,60 zł zamiast ~~458 zł~~

NAJBARDZIEJ

praktyczny komentarz do VAT



plus **Raport specjalny**
VAT 2018. Plusy i minusy zmian

Publikacja **VAT 2018. Komentarz** zawiera praktyczne omówienie każdego przepisu ustawy o podatku od towarów i usług. Uwzględnia zmiany, które weszły w życie w styczniu 2018 r. i wejdą w życie w lipcu 2018 r.

Zamów publikację
w **PRZEDSPRZEDAŻY**

279,30 zł
zamiast ~~399 zł~~

Oprawa flexi, 1400 stron

Polecamy wersję PREMIUM



Publikacja dostępna w wersji **PREMIUM** z **PAKIETEM 4 WIDEOSZKOLEŃ** na pendrive.

Zamów wersję **PREMIUM**

363,30 zł
zamiast ~~519 zł~~