



www.gofin.pl

PORADNIK VAT DODATEK

10.10.2017 r.

ISSN 2449-9196

Dodatek nr

14

ROZLICZANIE VAT W OBROcie KRAJOWYM W ORZECZNICTWIE I INTERPRETACJACH INDYWIDUALNYCH

I. ZASADY USTALANIA MOMENTU POWSTANIA

OBOWIĄZKU PODATKOWEGOstr. 2

1. Dostawa towaru za pośrednictwem spedytora str. 5
2. Świadczenie usług leasingu str. 7
3. Postanowienia umowne a moment powstania obowiązku podatkowego str. 8
4. Nabycie usług budowlanych od małego podatnika rozliczającego VAT
metodą kasową str. 9

II. OKREŚLANIE PODSTAWY OPODATKOWANIAstr. 11

1. Dostawa towarów w ramach strategii marketingowej str. 13
2. Darowizna nieruchomości str. 14
3. Udzielanie rabatów pośrednich str. 16
4. Ujęcie w podstawie opodatkowania kosztów transportu str. 17

III. PRAWO DO ODLICZENIA VAT NALICZONEGOstr. 18

1. Odliczenie VAT naliczonego z faktury niezawierającej NIP nabywcy str. 21
2. Faktury wystawione przez podmiot niezarejestrowany str. 23
3. Nabycie usługi prawnej str. 25
4. Poniesienie wydatków na budowę hotelu dla pracowników str. 26

IV. DOKUMENTOWANIE CZYNNOŚCI SPRZEDAŻYstr. 28

1. Zamieszczanie wyrazów „metoda kasowa” na fakturze dokumentującej
czynności zwolnione z VAT str. 32
2. Wystawienie faktur na rzecz osób fizycznych str. 33
3. Zasady wystawiania faktur po centralizacji rozliczeń VAT str. 35

I. ZASADY USTALANIA MOMENTU POWSTANIA OBOWIĄZKU PODATKOWEGO

Podatnik, który wykonuje czynności opodatkowane podatkiem VAT ma obowiązek od prowadzenia do budżetu podatku należnego od tych czynności. Aby prawidłowo i terminowo wykazać zobowiązanie podatkowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, musi ustalić, jaką stawką VAT opodatkowane są sprzedawane towary czy wykonywane usługi, a ponadto musi wiedzieć, w którym momencie wykazać powinien obowiązek podatkowy od wykonanych czynności.

➤ Moment dokonania dostawy towarów

Zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 19a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221), zwanej dalej „ustawą o VAT”, obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów powstaje z chwilą dokonania tej dostawy.



Ujednolicone przepisy prawne
dostępne są w serwisie
www.przepisy.gofin.pl

Tym samym dla ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego podstawowe znaczenie ma data dokonania dostawy towarów rozumianej jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel

(art. 7 ust. 1 ustawy o VAT). Chodzi więc tutaj przede wszystkim o możliwość faktycznego dysponowania rzeczą, a nie rozporządzania nią w sensie prawnym.

Przy ustalaniu momentu dokonania dostawy towarów należy wziąć pod uwagę te elementy towarzyszące dostawie, które mają istotny wpływ na przeniesienie władztwa nad rzeczą w sensie ekonomicznym (czyli wpływają na osiągnięcie skutku sprzedaży). Elementami tymi w szczególności może być miejsce wydania towaru, moment przejścia na nabywcę ryzyka utraty lub uszkodzenia towaru, obciążenie jednej ze stron kosztami transportu i ubezpieczenia towaru w czasie transportu.

Jeżeli towar – będący przedmiotem dostawy – jest wydawany bezpośrednio nabywcy lub osobie wskazanej przez nabywcę, to nie ma wątpliwości co do tego, że dokonanie dostawy następuje z chwilą wydania tego towaru. Sytuacja komplikuje się wówczas, gdy sprzedawany towar jest dostarczany do miejsca wskazanego przez nabywcę transportem dostawcy/nabywcy lub za pośrednictwem wynajętego przez dostawcę/nabywcę przewoźnika.

W przypadku gdy sprzedawca dostarcza towar do miejsca wskazanego przez nabywcę wynajętym transportem zewnętrznego przewoźnika i ryzyko zniszczenia lub utraty towaru w czasie transportu ponosi dostawca, to dokonanie dostawy ma miejsce z chwilą dostarczenia tego towaru do miejsca wskazanego przez nabywcę. Z tą chwilą bowiem następuje wydanie towaru i przejście na nabywcę ciężarów i korzyści związanych z zakupioną rzeczą (a więc przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o VAT). Do tego czasu odpowiedzialność za transportowaną rzecz ponosi dostawca tej rzeczy, a więc *de facto* to sprzedawca zachowuje się jak właściciel tej rzeczy.

W sytuacji gdy towar jest dostarczany do miejsca wskazanego, zgodnie z umową, przez nabywcę, transportem własnym dostawcy lub przez niego najętym przyjmuje się, że dokonanie dostawy towarów ma miejsce z chwilą ich dostarczenia do wskazanego miejsca.

Gdyby towar pozostawiono w miejscu wskazanym przez nabywcę, to dokonanie dostawy towarów miałyby miejsce w chwili pozostawienia tego towaru w uzgodniony sposób do dyspozycji nabywcy.

➤ Data wykonania usługi

Obowiązek podatkowy w VAT przy świadczeniu usług, powstaje zasadniczo z chwilą ich wykonania. W przypadku usług przyjmowanych częściowo, usługę uważa się za wykonaną w odniesieniu do tej części usługi, dla której określono zapłatę (art. 19a ust. 1 i 2 ustawy o VAT).

W niektórych transakcjach trudno jednoznacznie stwierdzić, w którym momencie doszło do wydania towaru czy wykonania usługi. W praktyce także zdarza się, że kontrahenci w oparciu o zawarte umowy świadczą usługi bądź też dokonują dostawy towarów w pewnym ciągu czasowym i rozliczają się za poszczególne okresy, określone umową.

Zgodnie z art. 19a ust. 3 i 4 ustawy o VAT, 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. Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do dostawy towarów.

Jeżeli zatem pomiędzy kontrahentami mamy do czynienia ze stałą współpracą w zakresie dostaw czy świadczonych usług, bez trudu można ustalić moment, w którym należy rozliczyć podatek należny od danej czynności.

Rozliczanie VAT na podstawie art. 19a ust. 3 ustawy o VAT jest możliwe zarówno wówczas, gdy przedmiotem transakcji są stałe dostawy tego samego rodzaju asortymentu, jak i wtedy, gdy umowa przewiduje szerszy zakres współpracy, tj. obejmuje dostawę różnych towarów, jak i świadczenie usług.

Uwaga

Uznanie usługi o charakterze ciągłym za wykonaną z upływem wskazanych w przepisach terminów, oznacza, że jest ona wykonana w ostatnim dniu tych terminów, a więc:

- 1) w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 3 zdanie pierwsze – ostatniego dnia każdego okresu, do którego odnoszą się płatności lub rozliczenia,
- 2) w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 3 zdanie drugie – 31 grudnia każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia tej usługi.

➤ Zaliczka a obowiązek podatkowy

Co do zasady, otrzymanie przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi całości lub części zapłaty (przedpłaty, zaliczki, zadatku lub raty) powoduje powstanie obowiązku podatkowego z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Reguła ta określona została w art. 19a ust. 8 ustawy o VAT.

Istnieje jednak grupa czynności, w przypadku których wpłata zaliczki przed dokonaniem dostawy towaru czy wykonaniem usługi nie zrodzi obowiązku podatkowego w VAT. Są to czynności wymienione w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, czyli:

- dostawa energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- usługi telekomunikacyjne,
- usługi wymienione w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy,

- usługi najmu, dzierżawy, leasingu lub usługi o podobnym charakterze,
- usługi ochrony osób oraz usługi ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
- usługi stałej obsługi prawnej i biurowej,
- usługi dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego.

We wszystkich wymienionych wyżej przypadkach fakt otrzymania zaliczki na poczet dostawy towaru czy świadczonej usługi nie spowoduje konieczności jej opodatkowania (niezależnie od tego, w jakiej wysokości zaliczka została wpłacona). Wyjątek dotyczy ww. usług, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT, stanowiących import usług.

➤ **Szczególne zasady powstania obowiązku podatkowego**

W stosunku do niektórych czynności obowiązek podatkowy powstaje w sposób szczególny – z chwilą otrzymania zapłaty.

Otrzymanie całości lub części zapłaty (lub otrzymanie całości lub części dotacji, subwencji itp.) rodzi obowiązek podatkowy w VAT w następujących przypadkach:

- wydania towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisji,
- przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie,
- dokonywania w trybie egzekucji dostawy towarów, o której mowa w art. 18,
- świadczenia, na podstawie odrębnych przepisów, na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury usług związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym, z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług,
- świadczenia usług zwolnionych od podatku zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 37–41 (dotyczy usług ubezpieczeniowych, reasekuracyjnych, udzielania kredytów, pożyczek, poręczeń lub gwarancji, a także usług, których przedmiotem są instrumenty finansowe),
- otrzymania dotacji, subwencji i innych opłat o podobnym charakterze.

W niektórych przypadkach obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury – o ile fakturę wystawiono terminowo. Dotyczy to:

- dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- świadczenia usług:
 - telekomunikacyjnych,
 - wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy (m.in. dostawa wody, odprowadzanie i oczyszczanie ścieków, usługi związane ze zbieraniem odpadów, itp.),
 - najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
 - ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
 - stałej obsługi prawnej i biurowej,
 - dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego

z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług.

W przypadku:

- świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych,
 - dostawy książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1),
-

- czynności polegających na drukowaniu książek (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1), z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, o której mowa w art. 106b ust. 1 ustawy o VAT – o ile fakturę wystawiono terminowo (dotyczy to faktur wystawianych dla innych podatników lub osób prawnych niebędących podatnikami, faktur dokumentujących sprzedaż wysyłkową z terytorium kraju i na terytorium kraju, WDT, lub otrzymanie za liczki, które to zdarzenie powoduje obowiązek wystawienia faktury).

Jeżeli obowiązek podatkowy uzależniony jest od wystawienia faktury (usługi budowlane, najem, media itp.), a podatnik nie wystawi faktury, lub wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury, a w sytuacji, gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności (art. 19a ust. 7 ustawy o VAT).

Reasumując

Podatnik wykonujący czynności opodatkowane VAT musi ustalić, w którym momencie w odniesieniu do tych czynności powstaje obowiązek podatkowy.

W tym celu powinien sprawdzić, czy w stosunku do wykonywanych czynności ustawodawca nie określił szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego (uzależnionego od otrzymania zapłaty czy też wystawienia faktury).

Jeżeli obowiązek podatkowy określony został w sposób szczególny – podatnik zobligowany jest do stosowania zasad szczególnych.

W przypadku gdy w stosunku do czynności wykonywanych przez podatnika nie mają zastosowania zasady szczególne powstania obowiązku podatkowego w VAT, stosuje się zasady ogólne.

W niektórych przypadkach ustawodawca wprowadził umowne zasady uznania dostawy towarów czy świadczenia usług za dokonane, a w konsekwencji powodujące powstanie obowiązku podatkowego w VAT. Jeżeli zatem podatnik dostarcza towary czy wykonuje usługi o charakterze ciągłym, to dla ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT musi respektować regulacje zawarte w art. 19a ust. 3 i 4 ustawy o VAT.

1. Dostawa towaru za pośrednictwem spedytora

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 lipca 2017 r., nr 0114-KDIP4-4012.295.2017.1.KR)

„(...) przepisy ustawy o podatku od towarów i usług uzależniają dokonanie dostawy od przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel (władztwo ekonomiczne). (...)

(...) przepis art. 19a ust. 1 ustawy formułuje zasadę ogólną, zgodnie z którą obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru bądź wykonania usługi, co oznacza, że podatek staje się wymagalny w rozliczeniu za okres, w którym dokonana została dostawa towarów bądź świadczenie usług i podatek ten powinien być rozliczony za ten okres.

W tym miejscu zauważyć należy, że z wydaniem towaru przez dostawcę łączy się istotny skutek dokonania sprzedaży towarów, polegający m.in. na przejściu na odbiorcę korzyści i ciężarów związanych z towarem oraz ryzyka przypadkowej utraty lub uszkodzenia towaru. Chwilą decydującą o przejściu na odbiorcę korzyści i ciężarów związanych z towarem oraz ryzyka przypadkowej utraty lub uszkodzenia towaru jest – co do zasady – wydanie towaru. Dokonanie dostawy, o którym mowa w art. 19a ust. 1 ustawy oznacza zatem faktyczne zrealizowanie dostawy. Jeżeli strony oznaczyły inną chwilę, niż wydanie towaru dla przejścia korzyści i ciężarów, to w razie wątpliwości przyjmuje się, że ta sama chwila dotyczy przejścia ryzyka przypadkowej utraty lub uszkodzenia towaru.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawca zajmuje się m.in. sprzedażą hurtową i dystrybucją materiałów budowlanych tj. kupuje, a następnie sprzedaje gotowe towary. Przedsiębiorstwo jest czynnym podatnikiem VAT a działalność gospodarcza przedsiębiorstwa podlega w całości opodatkowaniu VAT. (...)

Dostawy realizowane są przez Wnioskodawcę po złożeniu przez kontrahentów prawidłowego zamówienia. Zamówienie uważa się za zrealizowane po dostarczeniu towarów do kontrahenta. Koszt bezpośredniej dostawy towarów do odbiorcy pojazdem Wnioskodawcy, jak również koszt dostawy towarów przez wyspecjalizowaną firmę spedycyjną ponosi Wnioskodawca. Wnioskodawcy przysługuje także odszkodowanie od firmy spedycyjnej w przypadku uszkodzenia lub utraty przesyłki. Przedsiębiorstwo dokonuje sprzedaży dla firm, każdorazowo dokumentuje sprzedaż towarów wystawiając faktury VAT. (...) Wyboru sposobu realizacji zamówienia (pomijając odbiór własny nabywcy) dokonuje Wnioskodawca, za kryterium przyjmując koszt realizacji dostawy mając do wyboru transport własny lub firmę spedycyjną. Kontrahent, jeżeli zamówienie przekracza kwotę minimum logistycznego, nie jest obciążany kosztami transportu. (...)

(...) wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą kwestii, kiedy w przypadku wysyłki towaru do nabywcy za pośrednictwem spedytora wystąpi obowiązek podatkowy u Wnioskodawcy. (...)

Z (...) przepisów Kodeksu cywilnego wynika, że wydanie rzeczy następuje w momencie powierzenia rzeczy przez sprzedawcę przewoźnikowi z poleceniem dostarczenia rzeczy do miejsca przeznaczenia uzgodnionego wcześniej z kupującym. Z chwilą, w której rzecz została powierzona przewoźnikowi, następuje formalne spełnienie świadczenia przez sprzedawcę, a na kupującego przechodzą korzyści i ciężary związane z rzeczą.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt przepisów o podatku od towarów i usług należy stwierdzić, że generalnie moment dokonania dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy odpowiada momentowi „wydania towarów”, o którym mowa w art. 544 Kodeksu cywilnego.

W sytuacji zatem, gdy towar jest wysyłany przez sprzedającego do nabywcy za pośrednictwem przewoźnika (spedytora), dokonanie dostawy towaru następuje z chwilą wydania towaru podmiotowi, który jest zobowiązany do jego dostarczenia, z tym bowiem momentem sprzedawca przenosi prawo do rozporządzania towarem jak właściciel na nabywcę towaru.

W odniesieniu do powołanych przepisów prawa oraz przedstawionego opisu sprawy, należy stwierdzić, że **w sytuacji, gdy dany towar przekazywany jest przewoźnikowi, to w momencie wydania towaru z magazynu do transportu dokonana zostanie dostawa towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy. Tym samym, dzień wydania towaru przewoźnikowi, celem dostarczenia do nabywcy, będzie dniem dokonania dostawy. Zatem w tym momencie powstanie obowiązek podatkowy z tytułu przedmiotowych transakcji, w myśl obowiązującego art. 19a ust. 1 ustawy (podkreślenie redakcji). (...)**

2. Świadczenie usług leasingu

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21 czerwca 2017 r., nr 0113-KDIP1-3.4012.245.2017.1.MJ)

„(...) Wnioskodawca planuje dokonać zgłoszenia i być czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług (dalej: „podatek VAT”), który będzie posiadać siedzibę działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Jednoosobowa działalność gospodarcza, którą zamierza rozpocząć Wnioskodawca, obejmować będzie m.in. udostępnianie majątku do odpłatnego korzystania na podstawie umów najmu oraz leasingu.

W przyszłości Wnioskodawca planuje zawrzeć z innym podmiotem: prowadzącym jednoosobową działalność gospodarczą (dalej również: „Korzystającym”) umowę o korzystanie z wartości niematerialnych i prawnych spełniającą definicję umowy leasingu na podstawie przepisów Ustawy PIT (dalej: „Umowa”).

Korzystający jest czynnym podatnikiem podatku VAT, który posiada siedzibę działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. (...)

Czy w opisanym zdarzeniu przyszłym obowiązek podatkowy w podatku VAT (...) będzie powstawał jednolicie w odniesieniu zarówno do części kapitałowej, jak i części odsetkowej opłaty? (...)

(...) W myśl zasady ogólnej, wyrażonej w art. 19a ust. 1 ustawy (ustawy o VAT – przypis redakcji) – obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 5 i 7–11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1. (...)

Z kolei, zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b) ustawy, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury z tytułu świadczenia usług: (...)

- najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze, (...)

– z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług.

Natomiast w przypadkach, o których mowa w ust. 5 pkt 3 i 4, gdy podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury określonych w art. 106i ust. 3 i 4, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności (art. 19a ust. 7 ustawy). (...)

Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, że obowiązek podatkowy po stronie Finansującego (leasingodawcy) z tytułu umowy leasingu (...) powstanie z chwilą wystawienia przez Wnioskodawcę faktury z tytułu świadczenia usług, których dotyczy niniejszy wniosek. Jednakże, gdy Wnioskodawca nie wystawi faktury lub wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą upływu terminu płatności. (...)

(...) wątpliwości Wnioskodawcy budzi również kwestia, czy obowiązek podatkowy będzie powstawał jednolicie w odniesieniu zarówno do części kapitałowej, jak części odsetkowej opłaty leasingowej.

Stosownie do treści art. 29a ust. 1 ustawy, 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. (...)

(...) art. 29a ust. 1 ustawy odnosi się do wszystkiego, co stanowi zapłatę, obejmując swym zakresem każdą formę zapłaty otrzymaną przez sprzedawcę z tytułu dostawy towarów lub wykonania usługi. (...)

Należy wyjaśnić, iż na gruncie ww. przepisów obowiązek podatkowy będzie powstawał jednolicie w odniesieniu zarówno do części kapitałowej, jak części odsetkowej opłaty leasingowej. (...)

Biorąc pod uwagę opis sprawy oraz powołane przepisy należy stwierdzić, że w przedmiotowej sprawie nie ma znaczenia prawnego na gruncie art. 29a ust. 1 ustawy o VAT rozbić raty leasingowej na część kapitałową i część odsetkową, bowiem jak już wcześniej wskazano, podstawę opodatkowania stanowi wszystko co stanowi zapłatę za usługę leasingu wartości niematerialnych i prawnych, o której mowa we wniosku.

Reasumując, w opisanym przypadku obowiązek podatkowy będzie powstawał jednolicie w odniesieniu zarówno do części kapitałowej, jak części odsetkowej opłaty leasingowej (podkreślenie redakcji). (...)

3. Postanowienia umowne a moment powstania obowiązku podatkowego

(wyrok NSA z 5 kwietnia 2017 r., sygn. akt I FSK 1684/15)

„(...) Spółka jest zarejestrowanym podatnikiem VAT czynnym. W ramach prowadzonej działalności gospodarczej Spółka świadczy specjalistyczne usługi naprawy urządzeń elektronicznych, m.in. telefonów komórkowych i sprzętu IT (usługi serwisowe). (...) W zawieranych przez Spółkę umowach o świadczenie usług przyjęto określony model rozliczeń, zgodnie z którym, z upływem każdego miesiąca kalendarzowego, Spółka obowiąz-



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

zana jest przedstawić usługobiorcy dokument (zestawienie zbiorcze – raport) zawierający rozliczenie dokonanych napraw, tj. w szczególności ich koszt. Po przedstawieniu dokumentu usługobiorca jest zobowiązany do jego

zaakceptowania lub przedstawienia ewentualnych zastrzeżeń co do jego treści w określonym umową terminie. W przypadku zgłoszenia zastrzeżeń, Spółka obowiązana jest do złożenia odpowiednich wyjaśnień odnośnie zrealizowanych usług i/lub do uzupełnienia dokumentów w zakresie wymaganym przez usługobiorcę. Po wyjaśnieniu ewentualnych zastrzeżeń usługobiorca jest zobowiązany do zaakceptowania przedstawionych mu dokumentów. (...)

W tak przedstawionym stanie faktycznym Spółka zadała pytanie, czy obowiązek podatkowy z tytułu świadczonych przez Spółkę usług serwisowych powstanie z chwilą zaakceptowania przez usługobiorcę zrealizowanych przez nią prac, rozumianą jako moment wykonania usługi? (...) Spółka wskazała, że moment wykonania przez nią usługi należy łączyć z wymogiem zrealizowania wszystkich czynności, do jakich była ona zobowiązana zapisami umowy, czego wyrazem jest akceptacja przez usługodawcę dokumentu zbiorczego z wykazem miesięcznie wykonanych usług. Do tych czynności trzeba zaliczyć, zdaniem Spółki, także sporządzenie ww. dokumentu – raportu, który Spółka zobowiązana jest przedłożyć do akceptacji dającego zlecenie. (...)

Organ uznał, że przedstawione we wniosku stanowisko Spółki jest nieprawidłowe. (...) Zdaniem organu, o momencie wykonania usługi, który – zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy o VAT – wyznacza moment powstania obowiązku podatkowego, powinien (...) przesądzać moment faktycznego wykonania danej usługi, o którym decydować będzie jej charakter. Do-

dał, że o charakterze danej usługi decydują strony umowy, chyba że moment ten jest określany przez przepis prawa. (...) Reasumując organ uznał, że bez wpływu na kwestię powstania obowiązku podatkowego w sprawie pozostają przyjęte przez strony procedury umowne odnośnie sposobu akceptacji wykonanych przez wnioskodawcę usług serwisowych. (...)

(...) Sąd (I instancji – przypis redakcji) podzielił prezentowany przez Spółkę pogląd, że moment podpisania przez usługobiorcę raportu powinien wyznaczać moment wykonania usługi w rozumieniu art. 19a ust. 1 ustawy o VAT. (...)

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje: (...)

(...) przepis art. 19a ust. 1 ustawy o VAT stanowi, że istotnym dla momentu powstania obowiązku podatkowego jest moment dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi.

(...) wnioski Sądu pierwszej instancji okazały się błędne, gdyż oparto je na błędnej ocenie, że sporządzenie akceptowalnego raportu jest elementem usługi oraz błędnym założeniem, że skoro w umowie uznano usługę za wykonaną z chwilą podpisania raportu, to taki jest moment wykonania usługi. (...)

(...) o tym, czy dana usługa została faktycznie wykonana decyduje jej charakter oceniony według obiektywnych kryteriów. I chociaż **o charakterze i o terminie jej wykonania decydują strony umowy cywilnoprawnej, to jednak nie mogą one ustalić, iż obowiązek podatkowy powstał w innym momencie niż faktyczne wykonanie usługi. Skoro usługę określono jako naprawę sprzętu, to jej wykonanie implikuje powstanie obowiązku podatkowego i nie można przyjąć (...), że dopiero zaakceptowanie prac będzie momentem naprawy sprzętu** (podkreślenie redakcji). (...)

Argumenty, że do momentu uzyskania informacji o zaakceptowaniu przez usługobiorcę wykonanych prac nie będzie znana ostateczna kwota wynagrodzenia, dotyczą kwestii rozliczenia pomiędzy stronami, gdyż niepodważonym pozostał fakt odpłatności usługi, a to oznacza, że usługodawca od początku zna cenę na swe usługi. To oznacza, że przyjmując koncepcję wnioskodawcy, ostatecznie uznano by, że wynagrodzenie, a nie wykonanie usługi, ma wpływ na termin powstania obowiązku podatkowego, co pozostaje poza prawem. (...)"

4. Nabycie usług budowlanych od małego podatnika rozliczającego VAT metodą kasową

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 lipca 2017 r., nr 0112-KDIL1-3.4012.191.2017.1.JN)

„(...) Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca jest czynnym podatnikiem VAT rozliczającym podatek VAT na zasadach ogólnych. Podstawowy zakres działalności spółki stanowią prace związane z montażem izolacji przemysłowych. W przedmiotowej sprawie Wnioskodawca świadczy usługi jako podwykonawca. Oprócz angażowania w prace własnej siły roboczej Wnioskodawca w ramach swojej działalności korzysta z usług podwykonawców. (...)

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą kwestii powstania obowiązku podatkowego z tytułu nabycia prac izolacyjnych od podwykonawcy rozliczającego się metodą kasową.



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

Według art. 19a ust. 1 ustawy – obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. (...)

Stosownie do art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) ustawy – obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury w przypadkach, o których mowa w art. 106b ust. 1, z tytułu świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych.

Jak stanowi art. 19a ust. 7 ustawy – w przypadkach, o których mowa w ust. 5 pkt 3 i 4, gdy podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury określonych w art. 106i ust. 3 i 4, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności.

W myśl art. 21 ust. 1 ustawy – mały podatnik może wybrać metodę rozliczeń polegającą na tym, że obowiązek podatkowy w odniesieniu do dokonywanych przez niego dostaw towarów i świadczenia usług powstaje:

- z dniem otrzymania całości lub części zapłaty – w przypadku dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz podatnika, o którym mowa w art. 15, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny,
- z dniem otrzymania całości lub części zapłaty, nie później niż 180. dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi – w przypadku dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz podmiotu innego niż wymieniony w pkt 1

– po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca miesiąca poprzedzającego okres, za który będzie stosował tę metodę, zwaną dalej „metodą kasową”; otrzymanie zapłaty w części powoduje powstanie obowiązku podatkowego w tej części.

Przepis ust. 1 stosuje się do czynności wykonanych w okresie, w którym podatnik stosuje metodę kasową (art. 21 ust. 2 ustawy).

Metoda kasowa stanowi zatem szczególny sposób ustalania momentu powstania obowiązku podatkowego, w którym powstanie obowiązku podatkowego zostało powiązane z uregulowaniem należności. (...)

(...) „mechanizm odwrotnego obciążenia” polega na przesunięciu obowiązku rozliczenia podatku VAT na podatnika, na rzecz którego świadczona jest usługa budowlana wymieniona w załączniku nr 14 do ustawy, przy spełnieniu innych przesłanek, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 8 w zw. z art. 17 ust. 1h ustawy. W sytuacji, gdy świadczącym usługę budowlaną w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia jest tzw. „mały podatnik” rozliczający się metodą kasową, nie powoduje to u odbiorcy świadczonej usługi powstania obowiązku podatkowego na tych samych zasadach, jak u podatnika rozliczającego się metodą kasową. W takim przypadku obowiązek podatkowy powstaje na zasadach określonych dla usług budowlanych w art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) ustawy.

W związku z powyższym to, że świadczącym w przedmiotowej sprawie prace izolacyjne w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia jest podatnik rozliczający się metodą kasową, nie ma wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego u Wnioskodawcy. Zatem obowiązek podatkowy dla Wnioskodawcy powstał z chwilą wystawienia faktury. (...)

Podsumowując **w sytuacji, gdy na wystawionej fakturze poza adnotacją „odwrotne obciążenie” znajduje się również informacja „metoda kasowa”, obowiązek podatkowy dla Wnioskodawcy z tytułu nabycia prac izolacyjnych od podwykonawcy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) ustawy, tj. z chwilą wystawienia faktury** (podkreślenie redakcji). (...)

II. OKREŚLANIE PODSTAWY OPODATKOWANIA

➤ Ogólna zasada ustalania podstawy opodatkowania w VAT

Na mocy art. 29a ustawy o VAT – **podstawą opodatkowania jest generalnie wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.**

Podstawa opodatkowania obejmuje (art. 29a ust. 6 ww. ustawy):

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

Podstawa opodatkowania nie obejmuje natomiast kwot:

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

➤ Obniżenie podstawy opodatkowania

Podstawę opodatkowania obniża się o:

- 1) kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen;
- 2) wartość zwróconych towarów i opakowań, z zastrzeżeniem art. 29a ust. 11 i 12;
- 3) zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło;
- 4) wartość zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1.

Ponadto do podstawy opodatkowania nie wlicza się wartości opakowania, jeżeli podatnik dokonał dostawy towaru w opakowaniu zwrotnym, pobierając kaucję za to opakowanie lub określając taką kaucję w umowie dotyczącej dostawy towaru.

W sytuacji niezwrócenia przez nabywcę opakowania, o którym mowa powyżej, podstawę opodatkowania podwyższa się o wartość tego opakowania:

- 1) w dniu następującym po dniu, w którym umowa przewidywała zwrot opakowania – jeżeli tego opakowania nie zwrócono w terminie określonym w umowie;
- 2) 60. dnia od dnia wydania opakowania – jeżeli w umowie nie określono terminu zwrotu tego opakowania.

W przypadku udzielenia opustów i obniżek cen po dokonaniu sprzedaży, zwrotu towarów i opakowań, z wyjątkiem opakowań zwrotnych, zwrócenia nabywcy całości lub części zapłaty przed dokonaniem sprzedaży (jeżeli do niej nie doszło), **obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazanim podatkiem, dokonuje się pod warunkiem posiadania przez podatnika, uzyskanego przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługobiorca otrzymał fakturę korygującą, potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę, dla któ-**

rego wystawiono fakturę. Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługobiorcę faktury korygującej po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia faktury korygującej za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskano.

Powyższe zasady stosuje się także w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia faktury korygującej do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna,

Zaznaczamy, że potwierdzenie odbioru korekty może być dokonane w dowolnej formie. Może to być np. podpis na korekcie, otrzymanie tzw. „zwrotki” przy wysyłce pocztowej za potwierdzeniem odbioru, czy potwierdzenie odbioru dokumentu w formie elektronicznej.

Warunku posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę nie stosuje się w przypadku:

- eksportu towarów,
- wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
- dostawy towarów i świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju,
- sprzedaży energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy.

Zgodnie z art. 29a ust. 15 pkt 4 ustawy o VAT warunku posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę nie stosuje się, w przypadku gdy podatnik nie uzyskał potwierdzenia mimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej i z posiadanej dokumentacji będzie wynikać, że nabywca towaru lub usługobiorca wie, że transakcja została zrealizowana zgodnie z warunkami określonymi w fakturze korygującej. W takiej sytuacji obniżenie podstawy opodatkowania nastąpi nie wcześniej niż w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym zostały łącznie spełnione przesłanki określone w ww. przepisie.

➤ **Podstawa opodatkowania czynności nieodpłatnych**

W przypadku dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2 (nieodpłatne przekazanie towarów), podstawą opodatkowania jest – w myśl art. 29a ust. 2 ustawy – cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a gdy nie ma ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów. Tę samą zasadę ustalania podstawy opodatkowania należy stosować także przy określaniu wartości towarów podlegających spisowi z natury (art. 14 ust. 8 ustawy o VAT).

Z kolei w przypadku świadczenia usług, o którym mowa w art. 8 ust. 2 (nieodpłatnego świadczenia usług) podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika.

➤ **Sprzedaż gruntu zabudowanego i prawa wieczystego użytkowania gruntu**

W myśl ustawy o VAT, **grunt zabudowany lub przeznaczony pod zabudowę**, stanowi towar, a jego sprzedaż jest – co do zasady – opodatkowana. Istotne jest jednak, że w przypadku dostawy gruntu zabudowanego, a dokładniej – w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków – **z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu.** Stanowi on element podstawy opodatkowania budynku i opodatkowany jest według tej samej stawki co sprzedawany budynek.

Zasady tej nie stosuje się do czynności oddania w wieczyste użytkowanie gruntów równocześnie z dostawą nieruchomości posadowionych na tym gruncie (art. 29a ust. 9 ustawy o VAT).

➤ **Wartość rynkowa jako podstawa opodatkowania VAT**

W niektórych sytuacjach organ podatkowy może ustalić podstawę opodatkowania na poziomie wartości rynkowej. Może to jednak dotyczyć wyłącznie sprzedaży dokonywanej – w uproszczeniu mówiąc – między podmiotami powiązanymi, ale tylko wówczas, gdy istnieją ustawowo określone związki pomiędzy uczestnikami transakcji i mają one wpływ na ustalenie wynagrodzenia z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług. Określenie podstawy opodatkowania przez organ podatkowy na poziomie wartości rynkowej może mieć miejsce, gdy wynagrodzenie jest:

- 1) niższe od wartości rynkowej, a nabywca towarów lub usług nie ma zgodnie z odrębnymi przepisami pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
- 2) niższe od wartości rynkowej, a dokonujący dostawy towarów lub usługodawca nie ma zgodnie z odrębnymi przepisami pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a dostawa towarów lub świadczenie usług są zwolnione od podatku,
- 3) wyższe od wartości rynkowej, a dokonujący dostawy towarów lub usługodawca nie ma zgodnie z odrębnymi przepisami pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Dodatkowo, aby organ podatkowy mógł określić podstawę opodatkowania na poziomie wartości rynkowej, między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą musi istnieć związek, o którym mowa w art. 32 ust. 2 ustawy o VAT, czyli gdy między kontrahentami lub osobami pełniącymi u kontrahentów funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne zachodzą powiązania o charakterze rodzinnym lub z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy. Związek ten istnieje także, gdy którakolwiek z wymienionych osób łączy funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne u kontrahentów.

Przez powiązania rodzinne, o których mowa wyżej, rozumie się małżeństwo oraz pokrewieństwo lub powinowactwo do drugiego stopnia.

Z kolei przez powiązania kapitałowe należy rozumieć sytuację, w której jedna z osób lub jeden z kontrahentów posiada prawo głosu wynoszące co najmniej 5% wszystkich praw głosu lub dysponuje bezpośrednio lub pośrednio takim prawem.

Powyższe regulacje nie mają zastosowania w przypadku transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi, w odniesieniu do których właściwy organ podatkowy, na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.), wydał decyzję o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązanymi.

1. Dostawa towarów w ramach strategii marketingowej

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 lipca 2017 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.64.2017.2.KO)

„(...) Z opisu sprawy wynika, że Spółka prowadzi działalność gospodarczą polegającą m.in. na sprzedaży detalicznej i hurtowej wyrobów tytoniowych. Z uwagi na dużą konkurencyjność na rynku, Wnioskodawca przyjął strategię marketingową skierowaną do osób

fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, w celu zwiększenia swojej sprzedaży, czyli osiągnięcia większych przychodów z prowadzonej działalności gospodarczej. Klienci uprawnieni do skorzystania z promocji nie są podmiotami powiązanymi ze Spółką w świetle art. 32 ustawy o podatku od towarów i usług.

Przy tak przedstawionym opisie wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą kwestii, czy podstawą opodatkowania VAT od towarów sprzedawanych w ramach strategii marketingowej będzie ich cena promocyjna.

(...) przepisy ustawy nie ograniczają podatnika w swobodzie ustalania ceny, czyli możliwa jest sprzedaż po cenie niższej (nawet znacznie) niż rzeczywista wartość danego towaru, czy usługi. Jedynie w sytuacji, gdy między podmiotami (kontrahentami) istnieją powiązania rodzinne, kapitałowe, majątkowe lub wynikające ze stosunku pracy, o których mowa w art. 32 ustawy, organ podatkowy może określić wysokość obrotu na podstawie wartości rynkowej tych towarów lub usług, ale tylko w sytuacji, gdyby związki te miały wpływ na ustalenie ceny. W niniejszej sprawie, jak wskazał Wnioskodawca, takie powiązania nie występują. Ponadto z przedstawionych okoliczności sprawy wynika, że Spółka w ramach prowadzonej działalności przyjęła strategię marketingową w celu osiągnięcia większych przychodów z prowadzonej działalności gospodarczej. Działania te polegają na tym, że w przypadku zakupu większej ilości sztuk papierosów lub innych wyrobów tytoniowych przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, bądź też w przypadku zakupu tych wyrobów za określoną wartość, taki klient może nabyć inny towar, którym jest np. karta telefoniczna po cenie niższej niż wartość rynkowa, np. za 1 zł. Spółka sprzedaje towar promocyjny ze stawką 23% VAT.

Mając na uwadze przedstawiony opis sprawy oraz obowiązujące w tym zakresie przepisy prawa, stwierdzić należy, że **podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży towarów w ramach strategii marketingowej (tj. sprzedawanych poniżej wartości rynkowej) jest – zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy w zw. z art. 29a ust. 6 pkt 1 oraz art. 29a ust. 7 pkt 2 ustawy – wszystko, co stanowi zapłatę, którą Wnioskodawca otrzymuje od nabywcy z tytułu sprzedaży ww. produktu, pomniejszone o kwotę podatku VAT. Zatem podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży wyrobów w ramach strategii marketingowej, będzie cena faktycznie zapłacona przez klientów tj. cena uwzględniająca przyznane im rabaty, pomniejszona o kwotę należnego podatku VAT** (podkreślenie redakcji).

Ponadto należy wskazać, że skoro – jak wskazano we wniosku – pomiędzy Wnioskodawcą a Klientami nie zachodzą żadne z powiązań, o których mowa w art. 32 ustawy oraz o ile ustalenie ceny za przedmiotowe wyroby nie służy obejściu przepisów prawa i uniknięciu opodatkowania danej czynności, to cena, z uwzględnieniem rabatów, zapłacona faktycznie przez klienta stanowi podstawę opodatkowania podatkiem VAT i winna zostać wykazana na fakturze. (...)”

2. Darowizna nieruchomości

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29 maja 2017 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.85.2017.1.WN)

„(...) Z treści wniosku wynika, że Wnioskodawca prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą. Firma posiada liczne środki trwałe, m.in. zakończoną i przyjętą na środki trwałe 12 sierpnia 2014 r. inwestycję w postaci budynku handlowo-usługowego. Wyżej wymieniony środek trwały jest budynkiem nowym. Wyżej wymieniony budynek został wprowadzo-

ny na środki trwałe w dniu 12 sierpnia 2014 r. Od wyżej wymienionego środka trwałego, jak i materiałów budowlanych na budowę budynku handlowo-usługowego został odliczony podatek VAT. (...) Od zakończenia budowy nie minęło 10 lat. Przed budynkiem handlowo-usługowym znajduje się utwardzony kostką brukową plac parkingowy, który był budowany w okresie pomiędzy kwietniem a listopadem 2014 r. i został wprowadzony jako odrębny środek trwały do ewidencji środków trwałych w dniu 31 grudnia 2014 r., od którego został odliczony VAT. (...)

W dniu 14 marca 2017 r. budynek handlowo-usługowy został przekazany na podstawie umowy darowizny, aktem notarialnym żonie Wnioskodawcy. (...)

Zatem, jak wynika z opisu sprawy przedmiotowe nieruchomości służyły do działalności gospodarczej Wnioskodawcy zdefiniowanej w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT i w ramach tej działalności gospodarczej były wykorzystywane przez Wnioskodawcę. Zatem dokonując przekazania tych nieruchomości Wnioskodawca działa dla tej czynności jako podatnik podatku od towarów i usług w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o VAT.

Analiza przedstawionego stanu faktycznego oraz treści (...) przepisów prawa prowadzi do wniosku, że darowizna budynku handlowo-usługowego wraz z placem parkingowym – w świetle art. 7 ust. 2 ustawy – stanowi czynność zrównaną z odpłatną dostawą towarów.

Wnioskodawcy przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków inwestycyjnych oraz od nakładów poniesionych na jego ulepszenie w rozumieniu art. 2 pkt 14a ustawy o VAT. Został zatem spełniony warunek do uznania tej nieodpłatnej czynności za czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Wnioskodawca powziął wątpliwość jak prawidłowo ustalić podstawę opodatkowania podatkiem VAT wyżej wymienionej darowizny w postaci budynku handlowo-usługowego oraz utwardzonego kostką brukową placu parkingowego.

Na mocy art. 29a ust. 1 ustawy, podstawą opodatkowania, (...) jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

W przypadku dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a gdy nie ma ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów (art. 29a ust. 2 ustawy o VAT).

Zgodnie z przywołanym już wcześniej art. 2 pkt 14a ustawy o VAT, przez wytworzenie nieruchomości – rozumie się wybudowanie budynku, budowli lub ich części, lub ich ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym.

Z powyższego wynika, że w przypadku gdy ma miejsce nieodpłatna dostawa towarów spełniająca warunki dla zrównania jej z dostawą odpłatną podlegającą opodatkowaniu na mocy art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy, podstawą opodatkowania jest cena nabycia lub koszt wytworzenia towaru określone w momencie dostawy towaru, tj. w momencie jego przekazania. Oznacza to, że podstawą opodatkowania jest wprawdzie cena nabycia lub koszt wytworzenia towaru, lecz skorygowana na dzień, w którym dochodzi do nieodpłatnego przekazania przedmiotowych towarów.

Dodać w tym miejscu należy, że przepis art. 29a ust. 2 ustawy o VAT, określający podstawę opodatkowania dla nieodpłatnej dostawy towarów, w swej treści nie odwołuje się do zapisów dotyczących ceny rynkowej określonej w art. 2 pkt 27b ustawy, w związku z tym ww. definicja wartości rynkowej nie ma w niniejszej sprawie zastosowania.

Podstawa opodatkowania w omawianej sytuacji ustalana jest na podstawie art. 29a ust. 2 ustawy, (...) jako cena zaktualizowana na moment dokonania nieodpłatnego przekazania towaru, czyli cena jaką Wnioskodawca zapłaciłby za nabyty towar (nieruchomość) w dniu jego nieodpłatnego przekazania – wycofania z prowadzonej działalności (podkreślenie redakcji).

Zatem w omawianej sprawie, przy nieodpłatnym przekazaniu nieruchomości za podstawę opodatkowania Wnioskodawca powinien przyjmować cenę za jaką nabyłby towar stanowiący przedmiot przekazania ustaloną w momencie wydania (przekazania) towaru. (...)

3. Udzielanie rabatów pośrednich

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 lipca 2017 r., nr 0114-KDIP4-4012.189.2017.1.AS)

„(...) Sp. z o.o. (...) prowadzi działalność gospodarczą, która związana jest z dystrybucją na terenie Polski produktów należących do dwóch głównych sektorów działalności Spółki, tj. sektor zdrowia oraz dział środków ochrony roślin. Spółka w ramach prowadzonej działalności gospodarczej sprzedaje bezpośrednio towary m.in. hurtowniom farmaceutycznym lub dystrybutorom/hurtowniom środków ochrony roślin, itd. (dalej: Nabywcy Bezpośredni). Nabywcy Bezpośredni sprzedają towary nabyte od Spółki kolejnym podmiotom w ramach łańcucha dystrybucji (zwykle są to apteki, sklepy, supermarkety, etc.). Następnie towary nabyte przez apteki, sklepy, supermarkety, etc. są sprzedawane odbiorcom końcowym np. rolnikom, konsumentom, etc. Zwykle łańcuch dystrybucji ograniczony jest do ww. etapów. (...) W celu intensyfikacji sprzedaży Spółka podejmuje działania, które mają premiować zakupy przez inne podmioty niż Nabywcy Bezpośredni. Tym samym, Spółka po spełnieniu określonych kryteriów wypłacać będzie premie pieniężne na rzecz innych niż Nabywcy bezpośredni podmiotów, np. wypłaty premii pieniężnej mogą być dokonane na rzecz sklepu, apteki lub kolejnego konsumenta (dalej: Nabywcy Niebezpośredni). (...)

Czy przyznawane przez Spółkę premie pieniężne wypłacane Nabywcom Niebezpośrednim należy uznać za tzw. rabaty, o których mowa w art. 29a ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT, które mogą zostać udokumentowane notą uznaniową wystawioną przez Spółkę? (...)

Stosownie do art. 29a ust. 1 ustawy o VAT podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. Zgodnie natomiast z art. 29a ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT podstawę opodatkowania obniża się o kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen. W przypadku rabatów udzielanych bezpośrednim nabywcom, dokumentuje się je wystawionymi przez sprzedawcę fakturami korygującymi i w oparciu o nie dokonuje obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego (u sprzedawcy). (...)

Z powyższych przepisów jednoznacznie wynika, że rabaty powinny zmniejszać podstawę opodatkowania, a także podatek należny sprzedawcy, który rabatu udziela.

Przepisy ustawy o VAT regulują procedurę pomniejszania podstawy opodatkowania i podatku należnego przez sprzedawcę w przypadku udzielenia przez niego rabatu bezpośredniemu nabywcy. Przepisy nie regulują jednak przypadków, gdy taki rabat jest udzielany przez sprzedawcę kolejnemu w łańcuchu odbiorcy.

Tym niemniej, skutki podatkowe obu ww. czynności, tj. udzielenia rabatu odbiorcy bezpośredniemu i kolejnemu w łańcuchu nabywcy (Nabywcy Niebezpośredniemu), powinny być analogiczne. (...)

W analizowanym przypadku, w związku z przekazaniem premii pieniężnej Nabywcy Niebezpośredniemu wyłącznie z uwagi na fakt, że dokonał on zakupu produktów Spółki, dochodzi w istocie rzeczy do przyznania rabatu temu Nabywcy Niebezpośredniemu. Premia pieniężna przekazywana przez Spółkę stanowi zwrot części ceny zakupionego przez Nabywcę Niebezpośredniego towaru. W rzeczywistości przekazana premia pieniężna prowadzi do obniżenia ceny produktów Spółki, tj. towarów bezpośrednio sprzedawanych przez Spółkę na rzecz Nabywców Bezpośrednich, które następnie są odsprzedawane przez nich na rzecz Nabywców Niebezpośrednich, jak również w sytuacji gdy towary te są następnie odsprzedawane przez Nabywców Niebezpośrednich na rzecz dalszych Nabywców Niebezpośrednich w przypadku wydłużonego łańcucha dystrybucji, o którym w stanie faktycznym.

Zdaniem Spółki należy zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 29a ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT obniżki ceny, upustu, udzielonego rabatu nie uwzględnia się przy ustaleniu podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. (...)

Tym samym, biorąc pod uwagę powyższe uwagi, **przyznawane przez Spółkę premie pieniężne wypłacane Nabywcom Niebezpośrednim należy uznać za tzw. rabaty, o których mowa w art. 29a ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT, które mogą zostać udokumentowane notą uznaniową wystawioną przez Spółkę** (podkreślenie redakcji). (...).

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego jest prawidłowe.

Mając powyższe na względzie, stosownie do art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej, odstąpiono od uzasadnienia prawnego dokonanej oceny stanowiska Wnioskodawcy. (...)"

4. Ujęcie w podstawie opodatkowania kosztów transportu

(wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z 10 sierpnia 2017 r., sygn. akt I SA/Go 264/17)

„(...) Istota sporu dotyczy odpowiedzi na pytanie, czy w przedstawionym przez Stronę stanie faktycznym dostawa towarów oraz usługi dodatkowej (usługa transportowa) powinny być udokumentowane jedną pozycją na fakturze – świadczenia kompleksowego. (...)

W ocenie Organu, skoro koszty transportu nie stanowią samodzielnej usługi, lecz są elementem podstawowej czynności, jaką jest sprzedaż towarów, zatem co do zasady nie powinny być wykazywane w odrębnej pozycji faktury dokumentującej sprzedaż towarów. W takiej bowiem sytuacji koszty te należałoby uznać za odrębny przedmiot sprzedaży.

Skład orzekający podziela pogląd organu zaprezentowany w zaskarżonej interpretacji.

Dokonując oceny przedstawionych zarzutów należy analizować je z punktu widzenia ściśłego związku pomiędzy podstawą opodatkowania a kwestią, która stanowi istotę sporu w niniejszej sprawie, tzn. sposobem wykazywania na fakturze kosztów transportu towarów. Nie sposób ocenić prawidłowości uwzględnienia w fakturach określonych zdarzeń gospodarczych w oderwaniu od „zasad opodatkowania”, ponieważ to właśnie zasady opodatkowania wynikające z konstrukcji podatku od towarów i usług determinują sposób fakturowania. Zapisy zamieszczone w fakturach powinny być dokonywane w zgodzie z obowiązującymi przepisami prawa. (...)

Istotą czynności, których dokonuje Strona, jest dostawa towarów, z tym zastrzeżeniem, że obciąża ona nabywców towarów kosztami transportu. Nie zmienia to jednak faktu,

że świadczeniem głównym pozostaje dostawa towarów. **Zatem na fakturze dokumentującej taką sprzedaż – a precyzyjniej rzecz ujmując, w tej jej części, która odzwierciedla elementy obligatoryjne w świetle przepisów prawa – powinna widnieć tylko jedna pozycja** (podkreślenie redakcji). W niniejszej sprawie przedmiotem sprzedaży jest świadczenie kompleksowe w postaci dostawy towarów wraz z usługą transportu, zatem całość zapłaty należnej za dostawę danego świadczenia kompleksowego powinna być udokumentowana wystawieniem faktury, w której w części zasadniczej przeznaczonej na wskazanie nazwy towaru lub usługi winna znaleźć się wyłącznie nazwa właściwa dotycząca dostawy danego towaru. Umieszczenie na fakturze w części przeznaczonej na nazwę (rodzaj) towaru lub usługi kilku różnych świadczeń mogłoby bowiem (...) wskazywać, że przedmiotem sprzedaży nie było jedno kompleksowe świadczenie ale kilka odrębnych świadczeń.

Nie można zgodzić się ze Stroną, że bez znaczenia z punktu widzenia prawa podatkowego jest to czy jedna podstawa opodatkowania zostanie na fakturze wskazana w jednej czy w kilku pozycjach. Wykazanie np. dostawy towaru i kosztów transportu w kilku pozycjach nie będzie bowiem odzwierciedlało rzeczywistego przebiegu transakcji gospodarczej, której głównym celem jest dostawa towaru, a nie dostawa towaru i usługa transportu. (...)

Powyższe odnosi się zarówno do sytuacji, gdy koszty transportu towaru stanowią część podstawy opodatkowania dla dostawy towaru objętego tylko jedną stawką podatku VAT, jak i analogicznie do sytuacji, gdy koszty transportu towaru stanowią część podstawy opodatkowania dla dostawy towarów opodatkowanych różnymi stawkami podatku VAT, gdy koszty transportu są przyporządkowane proporcjonalnie do podstawy opodatkowania poszczególnych towarów opodatkowanych różnymi stawkami i do kosztów tych stosuje się taką samą stawkę, jak dla towarów, z którymi są związane.

Słusznie Organ wskazał, że cel fiskalny realizowany poprzez obligatoryjne „fakturowanie” niektórych zdarzeń gospodarczych, nie wyklucza prywatnoprawnego charakteru faktury. Może to mieć szczególnie znaczenie dla stron transakcji, gdy jest to jedyny dokument sporządzony dla jej potrzeb. Zatem nic nie stoi na przeszkodzie, aby – po wypełnieniu obowiązków nałożonych przez powszechnie obowiązujące przepisy prawa podatkowego – Skarżąca mogła, niezależnie od podania jednolitej pozycji obejmującej wartość świadczenia głównego (dostawy towarów) oraz świadczeń pomocniczych, umieścić na dokumencie faktury albo w dowolnym załączniku do niej dodatkowe informacje skierowane do kontrahenta. Przykładowo, może wyszczególnić elementy składowe danego świadczenia wraz z informacją o wartościach tych elementów. Powołane regulacje nie stoją na przeszkodzie dokonania na fakturze dodatkowej adnotacji o elementach świadczenia kompleksowego. Taki sposób wypisania faktury będzie czytelny dla jej odbiorcy i jednocześnie podatnika zobowiązanego do rozliczenia podatku VAT z tej transakcji wg stawki dla świadczenia głównego oraz organu podatkowego w przypadku jej kontroli. (...)

Mając na uwadze powyższe, zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego należy uznać za bezpodstawne. (...)

III. PRAWO DO ODLICZENIA VAT NALICZONEGO

Ustawa o VAT w art. 86 zawiera bardzo ogólne stwierdzenie, stanowiące jednak podstawową zasadę podatku od towarów i usług, zgodnie z którą w **zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi podatku VAT przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.**

Zasadą zatem jest, że prawa do odliczenia VAT nie mają:

- podmioty niebędące podatnikami VAT (nieprowadzące działalności gospodarczej),
- podmioty gospodarcze korzystające ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 113 ustawy o VAT,
- podmioty gospodarcze prowadzące wyłącznie działalność zwolnioną z VAT.

➤ Wyłączenia podmiotowe z prawa do odliczenia

Ustawodawca formułując generalną zasadę polegającą na prawie do odliczenia podatku naliczonego w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności opodatkowanych, jednocześnie zastrzegł, iż prawo to nie przysługuje pewnym kategoriom podatników.

Prawa do obniżania podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu towarów i usług nie mają podatnicy:

- świadczący usługi taksówek osobowych (PKWiU 60.22.11-00.00), którzy wybrali opodatkowanie tych usług w formie ryczału,
- świadczący usługi turystyki, gdzie podstawą opodatkowania jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku VAT,
- dokonujący dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków nabytych uprzednio dla celów prowadzonej działalności bądź też importowanych dla celów odprzedaży, dla których podstawą opodatkowania podatkiem jest marża stanowiąca różnicę między całkowitą kwotą, którą ma zapłacić nabywca towaru a kwotą nabycia pomniejszoną o kwotę podatku.

W myśl art. 88 ust. 4 ustawy o VAT, obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do podatników, którzy nie są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, zgodnie z art. 96 ustawy o VAT, z wyłączeniem przypadków, o których mowa w art. 86 ust. 2 pkt 7.

Uwaga



Dla skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego zawartego w otrzymanych fakturach istotne jest aby podmiot, który z tego prawa chce skorzystać był zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT w momencie składania deklaracji.

➤ Wyłączenia przedmiotowe z prawa do odliczenia

Poza ograniczeniami w odliczaniu podatku naliczonego o charakterze podmiotowym, w ustawie o VAT znajdują się innego rodzaju ograniczenia bądź wyłączenia z prawa do odliczenia podatku naliczonego od nabywanych towarów i usług.

Na podstawie art. 88 ust. 1 ustawy o VAT, obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika usług noclegowych i gastronomicznych (z wyjątkiem nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób).

Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się także do wydatków, o których mowa w art. 29a ust. 7 pkt 3 (art. 88 ust. 1a ustawy o VAT). W przepisie tym wymieniono kwoty otrzymane od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

Zgodnie z art. 88 ust. 6, nie stanowi podstawy do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. c), w przypadku opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 25 ust. 2, na terytorium kraju z powodu podania numeru, o którym mowa w art. 97 ust. 10, w sytuacji gdy towary w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu znajdują się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

➤ **Błędy formalne uniemożliwiające skorzystanie z prawa do odliczenia podatku**

W myśl art. 88 ust. 3a ustawy o VAT, nie uprawniają nabywcy do odliczenia podatku naliczonego faktury, faktury korygujące, dokumenty celne oraz duplikaty faktur:

- **wystawione przez podmiot nieistniejący,**
- **dokumentujące transakcje niepodlegające opodatkowaniu, albo zwolnione od podatku,**
- **stwierdzające czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności,**
- **podające kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością,**
- **potwierdzające czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego – w części dotyczącej tych czynności,**
- **wystawione przez nabywcę zgodnie z odrębnymi przepisami, jeśli nie zostały zaakceptowane przez sprzedawcę,**
- **w których została wykazana kwota podatku w stosunku do czynności opodatkowanych, dla których nie wykazuje się kwoty podatku na fakturze – w części dotyczącej tych czynności.**

Warto zwrócić w tym miejscu uwagę na regulacje zawarte w art. 112b ustawy o VAT. Na mocy art. 112b ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, w razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej, kwotę zwrotu różnicy podatku lub kwotę zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej, kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe wyższą od kwoty należnej, kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, zamiast wykazania kwoty zobowiązania podatkowego podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego, narażony jest on na sankcję – czyli dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Co do zasady sankcja ta ustalana jest przez naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego albo kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe.

Sankcja (choć w mniejszej wysokości) dotyczy również sytuacji, w której po zakończeniu kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, albo w trakcie kontroli celno-skarbowej w ww. przypadkach podatnik złożył korektę deklaracji uwzględniającą stwierdzone nieprawidłowości i wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu.

W art. 112c ustawy o VAT wskazano, że w obu wymienionych wyżej sytuacjach, w zakresie, w jakim odpowiednio zaniżona kwota zobowiązania podatkowego, zawyżona kwota zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego, zawyżona kwota różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, lub wykazanie kwoty zwrotu różnicy podatku lub kwoty zwrotu podatku naliczonego, lub kwoty różnicy podatku do obniżenia za następne okresy rozliczeniowe, w miejsce wykazania kwoty zobo-

wiązania podatkowego podlegającego wpłacie na rachunek urzędu skarbowego, wynikają w całości lub w części z obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego wynikające z faktur, które:

- 1) zostały wystawione przez podmiot nieistniejący,
- 2) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności,
- 3) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością,
- 4) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i art. 83 Kodeksu cywilnego – w części dotyczącej tych czynności

– wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego w części dotyczącej podatku naliczonego wynikającego z powyższych faktur wynosi 100%.

➤ **Moment dokonywania odliczenia**

Podatnik VAT ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od zakupu towarów i usług, o ile zakup ten służy wykonywanym przez niego czynnościom opodatkowanym podatkiem VAT. Aby jednak prawo to zrealizować, musi przestrzegać ustawowych regulacji w zakresie terminu dokonania odliczenia.

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje – co do zasady – w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy. Zasada ta ma również zastosowanie w przypadku zapłaty zaliczek, zadań, czy rat.

Ponadto w art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT zastrzeżono, iż odliczenia można dokonać nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzyma fakturę lub dokument celny. Podobne zastrzeżenie dotyczy importu rozliczanego na zasadach ogólnych.

Uwaga



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

Zgodnie z art. 86 ust. 11 ustawy o VAT, jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego w ww. terminie (w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy od danej czynności i podatnik otrzymał fakturę dokumentującą zakup), to może odliczyć VAT naliczony w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych.

Podobne zasady odliczania VAT naliczonego dotyczą zaliczek uiszczanych na poczet nabywanych towarów i usług. Jeżeli zatem podatnik uiszczył zaliczkę przed dostawą towaru czy wykonaniem usługi, wówczas prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje mu w takiej części, w jakiej zapłacił zaliczkę, jeżeli powstał z tytułu jej uiszczenia obowiązek podatkowy i podatnik będzie dysponował fakturą potwierdzającą zapłatę zaliczki.

1. Odliczenie VAT naliczonego z faktury niezawierającej NIP nabywcy

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4 sierpnia 2017 r., nr 0112-KDIL1-1.4012.189.2017.1.MJ)

„(...) Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca (...) prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą (salon fryzjerski), jest podatnikiem VAT czynnym. Miejszem prowadzenia dzia-

łałości są wydzielone pomieszczenia w domu, który zamieszkuje. Wnioskodawca zmienił dostawcę paliwa gazowego. Obecnie za paliwo gazowe zużyte łącznie w gospodarstwie domowym, jak i salonie fryzjerskim otrzymuje jedną fakturę. Paliwo jest w części wykorzystywane w salonie fryzjerskim (zakup ten w części związany jest z prowadzeniem działalności gospodarczej). Dostawca paliwa wystawia faktury, na których nie podaje numeru NIP. Inne elementy faktury spełniają wymogi ustawy, a pozostałe dane są prawidłowe i pozwalają na określenie kto jest nabywcą. Zakupione towary i usługi są wykorzystywane przez Wnioskodawcę do wykonywania czynności opodatkowanych (prowadzenie salonu fryzjerskiego), nie zaistniały również przesłanki określone w art. 88 ustawy.

Wnioskodawca ma wątpliwości czy faktura dokumentująca zakup paliwa wykorzystywanego zarówno w gospodarstwie domowym, jak i związana z działalnością gospodarczą, wystawiona bez numeru NIP nabywcy daje możliwość odliczenia podatku naliczonego, w części jaka przypada na tę działalność.

Odnosząc się do powyższego, w pierwszej kolejności zauważyć należy, że celem faktury VAT jest przede wszystkim udokumentowanie rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych, zarówno pod względem przedmiotu transakcji, jak i podmiotów biorących w niej udział. Faktury VAT są dokumentem o charakterze sformalizowanym. Przepisy ustawy regulują w jaki sposób powinny być wystawiane faktury. Prawidłowość materialnoprawna faktury zachodzi, jeżeli odzwierciedla ona prawdziwe zdarzenie gospodarcze. Oznacza to, że nie można uznać za prawidłową fakturę, gdy sprzecznie z jej treścią wskazuje ona zdarzenie gospodarcze, które w ogóle nie zaistniało, bądź zaistniało w innych rozmiarach albo między innymi podmiotami. Faktura VAT potwierdza zaistniałe zdarzenia gospodarcze, a jej elementy formalne, wymagane przez art. 106e ustawy, mają wyłącznie znaczenie dowodowe. Jedyne braki merytoryczne faktury mogą wywołać skutek materialny w postaci zmian w przedmiocie lub podstawie opodatkowania, a także doprowadzić do niewłaściwego określenia wysokości podatku.

Z powyższego wynika, że o prawidłowości faktur VAT wystawianych i otrzymywanych przez podatników powinny decydować przede wszystkim ustalenia, czy dokumenty te potwierdzają rzeczywiste transakcje handlowe. A zatem, jeżeli w fakturach dokumentujących transakcje występują tzw. wadliwości mniejszej wagi, należy uznać, że nie ma podstawy do kwestionowania faktur, w tym prawa do odliczenia podatku naliczonego, wyłącznie z powodu wspomnianych braków mających charakter tzw. wadliwości mniejszej wagi. Są to tego rodzaju wadliwości, które, co prawda powodują, że faktura nie odpowiada wymogom określonym w przepisach, jednakże same w sobie nie wpływają na przedmiot i podstawę opodatkowania.

Należy zauważyć, że chociaż faktura powinna zawierać dane dotyczące nabywcy, wymienione w art. 106e ustawy, to jednak niewskazanie niektórych z tych informacji nie wyklucza możliwości jego identyfikacji na podstawie pozostałych danych zawartych na fakturze.

Brak numeru NIP przy jednoczesnym prawidłowym wskazaniu pozostałych danych podmiotu będącego nabywcą jest wadą techniczną, niewyłączającą możliwości zweryfikowania dokonania zdarzenia gospodarczego i prawidłowego określenia nabywcy towaru, a jednocześnie pozostającą bez znaczenia dla wysokości zobowiązania podatkowego (podkreślenie redakcji).

Niemniej jednak opisany błąd winien być skorygowany w ten sposób, aby faktura odzwierciedlała faktycznie dokonaną transakcję pomiędzy podmiotami gospodarczymi prawidłowo oznaczonymi zgodnie z przepisami ustawy.

Należy (...) wskazać, że prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktury VAT, uzależnione jest od spełnienia warunków wynikających z przepisu art. 86 ust. 1 ustawy, a także od niezaimplementowania przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 ustawy. Przepis art. 88 ustawy enumeratywnie określa listę przypadków, w których podatnik został pozbawiony prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony, jednakże nie wymienia opisanej we wniosku nieprawidłowości (braku nr NIP nabywcy) jako przesłanki negatywnej powodującej utratę prawa do odliczenia podatku naliczonego (w sytuacji, gdy faktura odzwierciedla prawdziwe zdarzenie gospodarcze).

Wobec powyższego stwierdzić należy, że **w sytuacji, gdy na otrzymanej fakturze dokumentującej faktycznie dokonaną transakcję nie umieszczono numeru NIP nabywcy, ale pozostałe elementy faktury spełniają wymogi ustawy, Wnioskodawca ma prawo do odliczenia podatku naliczonego, pod warunkiem spełnienia przesłanek wynikających z art. 86 ust. 1 ustawy, w zakresie w jakim paliwo wykorzystywane jest do wykonywania czynności opodatkowanych, z uwzględnieniem ograniczeń wynikających z art. 88 ustawy (podkreślenie redakcji). (...)**

2. Faktury wystawione przez podmiot niezarejestrowany

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 kwietnia 2017 r., nr 3063-ILPP1-2.4512.2.2017.2.AW)

„(...) Z opisu sprawy wynika, że Spółka (czynny podatnik podatku VAT) prowadzi opodatkowaną działalność deweloperską (...). Spółka swoje przedsięwzięcie realizuje przy pomocy podwykonawców, z którymi podpisuje umowy i zlecenia o realizację usług budowlanych. W umowach z podmiotami widnieje zapis, że podwykonawca za wykonane usługi budowlane wystawi fakturę powiększoną o obowiązujący podatek VAT.

Spółka dokonywała zakupu usług budowlanych w okresie od dnia 17 grudnia 2015 r. do dnia 25 sierpnia 2016 r. od podmiotu niebędącego czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Z wykonawcą została zawarta umowa o roboty budowlane w dniu 2 listopada 2015 r. (...). Przedmiotowe nabycie usług zostało udokumentowane fakturami VAT wystawionymi przez kontrahenta (...).

W miesiącu listopadzie 2016 r., Spółka w ramach kontroli podatkowej, w zakresie weryfikacji rozliczenia z tytułu podatku od towarów i usług za miesiąc sierpień 2016 r., związanej z zadeklarowanym zwrotem podatku naliczonego za okres 08/2016, dowiedziała się, że podwykonawca nie dokonał niezbędnej rejestracji dla celów podatku VAT, a z dniem 18 października 2016 r. został wykreślony z regonu i rejestru Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej. (...)

Wszystkie usługi udokumentowane (...) fakturami zostały faktycznie wykonane i potwierdzone protokołami odbioru wykonanych robót, podpisane przez wykonawcę i kierownika budowy. Za wykonane usługi należności zostały uregulowane przelewami bankowymi na wskazany na fakturze rachunek bankowy. (...)

Na tle powyższego opisu sprawy wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur wystawionych przez podmiot niezarejestrowany jako podatnik VAT. (...)

Wskazać należy, że działalność gospodarcza powinna być podejmowana i wykonywana przez przedsiębiorcę w sposób zawodowy, a pojęcie zawodowości, czyli profesjonal-

zmu wiąże się z należyłą starannością. Na osobach prowadzących zawodowo działalność gospodarczą ciąży obowiązek wykazywania szczególnej staranności w doborze kontrahentów, a także sprawdzenia, czy dostarczają towar, wykonują usługę zgodnie z prawem. Wspomnieć należy, że choć żaden przepis nie nakłada na podatnika obowiązku sprawdzania swoich kontrahentów, to jednakże w interesie osób prowadzących działalność gospodarczą leży podjęcie działań, które wyeliminowałyby ryzyko współpracy z nierzetelnymi podmiotami, ponieważ to podatnik ponosi negatywne konsekwencje odliczenia podatku naliczonego z faktury nieodzwierciedlającej rzeczywistej transakcji, tzn. nie chodzi wyłącznie o przedmiot dostawy bądź świadczoną usługę, ale również o podmiot transakcji. (...)

Należy również wskazać, że możliwość zawarcia transakcji z podmiotem uczestniczącym w oszustwie podatkowym, to także element ryzyka związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, z którym obecnie muszą liczyć się przedsiębiorcy. (...)

Przechodząc na grunt analizowanej sprawy należy wskazać, że Wnioskodawca nawiązując współpracę z podwykonawcą poprzez zawarcie umowy o roboty budowlane nie poczynił żadnych kroków mających na celu sprawdzenie ww. podmiotu, z którym nawiązał współpracę. Zaznaczyć należy, że Wnioskodawca przy wykazaniu minimum należytej staranności, w celu weryfikacji rzetelności kontrahenta, mógł się posłużyć Centralną Ewidencją i Informacją o Działalności Gospodarczej (CEIDG) bądź wystąpić z wnioskiem do Naczelnika Urzędu Skarbowego celem potwierdzenia wiarygodności podmiotu. Bez znaczenia pozostaje fakt wystąpienia przez Wnioskodawcę w dniu 22 listopada 2016 r. do Naczelnika Urzędu Skarbowego w celu potwierdzenia statusu podatnika podatku od towarów i usług podwykonawcy.

Powyższe dowodzi, że Wnioskodawca na moment nawiązania współpracy z ww. kontrahentem nie podjął żadnych działań celem jego sprawdzenia, w tym czy działania podmiotu nie zmierzają do oszustw podatkowych i uchylenia się od opodatkowania. Sam bowiem zapis w umowie, że podwykonawca za wykonane usługi budowlane wystawi fakturę powiększoną o obowiązujący podatek VAT, nie stanowi o podjęciu przez Wnioskodawcę niezbędnych działań.

Prawo do odliczenia podatku naliczonego jest podstawowym i fundamentalnym prawem podatnika, wynikającym z konstrukcji podatku od towarów i usług jako podatku od wartości dodanej. (...) Sama faktura nie tworzy prawa do odliczenia podatku w niej wykazanego. Prawo do odliczenia przysługuje zatem wówczas, gdy podatek naliczony związany jest z faktycznie wykonanymi czynnościami opodatkowanymi. (...)

Zatem sam fakt otrzymania faktury z wykazaniem podatkiem VAT nie jest wystarczającą przesłanką do realizacji prawa do dokonania obniżenia podatku należnego.

Aby powstało prawo do odliczenia, u wystawcy faktury podatek VAT musi być wymagalny, co oznacza, że powstał obowiązek podatkowy z tytułu czynności podlegających opodatkowaniu tym podatkiem oraz powstała także podstawa opodatkowania z tytułu zrealizowania jednej z czynności podlegających opodatkowaniu VAT. Niewystarczającym przy tym dla prawa do odliczenia podatku z danej faktury jest jedynie ustalenie, że dana usługa została wykonana, jeżeli nie zostanie wykazane, że to w wyniku czynności udokumentowanej tą właśnie fakturą rodzącej u sprzedawcy powstanie obowiązku podatkowego, doszło do nabycia tej usługi. Przyznanie prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktury nieodzwierciedlającej rzeczywiście dokonanej czynności przez jej wystawcę oznaczałoby, że prawo do odli-

czenia przysługuje z tytułu samego posiadania faktury z wykazanym podatkiem, który nie jest należny od podmiotu, który fakturę tę wystawił.

Skoro w niniejszej sprawie sam Wnioskodawca nie dołożył przy podjęciu współpracy z kontrahentem oraz w trakcie realizacji umowy należytej staranności, to nie może później skutecznie powoływać się na okoliczności, że nie wiedział, iż transakcje zawierane z kontrahentem są niezgodne z prawem. Zatem w przypadku braku dołożenia należytej staranności, Wnioskodawcy nie chronią zasady neutralności i proporcjonalności podatku VAT.

Mając na uwadze obowiązujące przepisy oraz przedstawiony stan faktyczny, a także orzecznictwo TSUE, należy stwierdzić, **że w przypadku, gdy faktury zostały wystawione przez podmiot niebędący podatnikiem podatku VAT, to zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a) ustawy, Wnioskodawca nie miał prawa do odliczenia wynikającego z nich podatku naliczonego** (podkreślenie redakcji). (...)”

3. Nabycie usługi prawnej

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 czerwca 2017 r., nr 0111-KDIB3-2.4012.89.2017.3.SR)

„(...) Wnioskodawca jest zarejestrowanym podatnikiem VAT czynnym, składającym deklaracje VAT-7. Wnioskodawca figuruje jako nabywca usług w fakturach VAT dokumentujących nabycie usług pomocy prawnej.

Usługa pomocy prawnej została nabyta przez Wnioskodawcę w związku z potrzebami prowadzonej przez Wnioskodawcę działalności gospodarczej. Celem tym jest zabezpieczenie uzyskiwania dochodu, który jest zagrożony na skutek prowadzonego postępowania dyscyplinarnego przed ... Izłą Aptekarską w stosunku do żony Wnioskodawcy, która jest osobą współpracującą i Kierownikiem apteki z odpowiednim wykształceniem. (...)

Czy Wnioskodawca może odliczać podatek VAT od tych faktur? (...)

(...) prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wówczas, gdy zostaną spełnione określone warunki, tzn. odliczenia tego dokonuje podatnik podatku od towarów i usług oraz gdy towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony, są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, tzn. takich, których następstwem jest określenie podatku należnego.

Tym samym dla realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego niezbędne jest istnienie związku między dokonywanymi zakupami towarów i usług a prowadzoną działalnością. Jednakże ustawodawca nie precyzuje, w jaki sposób towary i usługi muszą być wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, aby pozwoliło to podatnikowi na odliczenie podatku naliczonego. Związek dokonywanych zakupów z działalnością podatnika może mieć zatem charakter pośredni lub bezpośredni. (...)

(...) o pośrednim związku nabywanych towarów i usług z działalnością przedsiębiorcy można mówić wówczas, gdy ponoszone wydatki wiążą się z całokształtem funkcjonowania przedsiębiorstwa – mają pośredni związek z działalnością gospodarczą, a tym samym z osiąganym przez podatnika obrotem opodatkowanym.

Aby jednak można było wskazać, że określone zakupy mają chociażby pośredni związek z działalnością podmiotu, istnieć musi związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy dokonanymi zakupami towarów i usług, a powstaniem obrotu. O pośrednim związku dokonanych zakupów z działalnością podatnika można mówić wówczas, gdy zakup towarów i usług nie przyczynia się bezpośrednio do uzyskania obrotu przez podatnika, np. poprzez ich odsprze-

daż, lecz poprzez wpływ na ogólne funkcjonowanie przedsiębiorstwa jako całości, przyczynia się do generowania przez podmiot obrotu. (...)

W świetle powyższych regulacji oraz (...) orzecznictwa TSUE, w ocenie Organu, **nie każdy zaistniały rodzaj powiązania o charakterze pośrednim przy dokonywaniu świadczeń opodatkowanych, lecz oczywistość i bezsporność tego powiązania z dokonywaną przez Wnioskodawcę sprzedażą opodatkowaną, może dopiero dawać uprawnienie do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy o VAT** (podkreślenie redakcji). (...)

Przechodząc na grunt rozpatrywanej sprawy, należy stwierdzić, że w omawianych okolicznościach nie występuje związek przyczynowo-skutkowy, który decydowałby o prawie do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących nabycie usługi pomocy prawnej. Należy zauważyć, że pomoc prawna i umowa dotyczy reprezentowania przez kancelarię żony Wnioskodawcy, w trakcie postępowania dyscyplinarnego przed ... Izłą Aptekarską, które prowadzone jest w związku z oskarżeniem żony Wnioskodawcy przez byłego pracodawcę o naruszenie przy wykonywaniu obowiązków zawodowych. A zatem nie ma związku z czynnościami wykonywanymi przez żonę, jako osobę współpracującą z Wnioskodawcą, w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Związek pomiędzy nabywanymi usługami pomocy prawnej, a prowadzoną działalnością gospodarczą nie jest dostrzegalny i bezsporny, a tylko taki pozwalałby na zrealizowanie przez Wnioskodawcę prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących nabycie ww. usługi. (...)

W konsekwencji, **Wnioskodawcy nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących usługi pomocy prawnej dotyczącej reprezentowania przez kancelarię żony Wnioskodawcy, w trakcie postępowania dyscyplinarnego przed ... Izłą Aptekarską** (podkreślenie redakcji). (...)

4. Poniesienie wydatków na budowę hotelu dla pracowników

(wyrok WSA w Poznaniu z 30 maja 2017 r., sygn. akt I SA/Po 1604/16, orzeczenie nieprawomocne)

„(...) Kontrola zgodności z prawem zaskarżonej interpretacji w kontekście zarzutów skargi wymaga dokonania oceny prawidłowości dokonanej przez organ wykładni art. 86 ust. 1 ustawy o PTU (ustawy o VAT – przypis redakcji). Należy przypomnieć, że wnioskodawca podjął decyzję o budowie hotelu pracowniczego w celu zachęcenia pracowników do przyjazdu i podjęcia zatrudnienia. Skarżący rozważa dwa warianty zachowań. W pierwszym z nich udostępnienie pracownikom miejsc w pokojach w hotelu pracowniczym nastąpi nieodpłatnie. (...)

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o PTU, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (...). W świetle przytoczonego przepisu, prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z transakcjami opodatkowanymi wyłącza możliwość dokonywania odliczeń podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które nie są w ogóle wykorzystywane do czynności opodatkowanych, czyli w przypadku ich wykorzystywania do czynności zwolnionych od podatku oraz niepodlegających temu podatkowi. Odwołując się do orzecznictwa TSUE należy wskazać, że aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego i określić zakres tego prawa, zasadniczo konieczne jest istnienie bezpośredniego

i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia. Zostaje ono jednak również przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub większą liczbą transakcji objętych podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia, gdy koszty omawianych usług należą do jego kosztów ogólnych i jako takie stanowią elementy cenotwórcze dostarczanych towarów lub świadczonych usług. W sytuacji, gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika zachowują związek z transakcjami zwolnionymi z podatku VAT lub nie są objęte jego zakresem stosowania, nie następuje ani pobór podatku należnego, ani odliczenie podatku naliczonego. (...)

W kontekście powyższych rozważań należy podkreślić, że zgodnie z opisem zdarzenia przyszłego (...) udostępnienie pracownikom miejsc w hotelu pracowniczym może nastąpić nieodpłatnie albo za odpłatnością. W pierwszym z wariantów udostępnienie miejsca nie będzie stanowić odpłatnego świadczenia usług, o którym mowa w art. 8 ust. 2 pkt 1 ustawy o PTU. W takiej sytuacji udostępnianie miejsc będzie nieodpłatnym świadczeniem usług, znajdującym się zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o PTU poza zakresem opodatkowania podatkiem od towarów i usług. W przypadku zaś udostępnienia pracownikom miejsc w hotelu za odpłatnością, takie odpłatne świadczenie usług – jak wynika z niekwestionowanego przez skarżącą poglądu – będzie zwolnione z podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o PTU. Innymi słowy zarówno odpłatne, jak i nieodpłatne udostępnianie miejsc pracownikom w hotelu pracowniczym, nie będzie czynnością opodatkowaną – skutkującą powstaniem podatku należnego. **Sąd podziela wyrażony w zaskarżonej interpretacji pogląd, że wydatki poniesione przez skarżącego na budowę, wyposażenie i bieżące utrzymanie hotelu pracowniczego związane będą w sposób bezpośredni z czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu VAT oraz zwolnionymi od podatku. W takiej sytuacji – jak wskazano to już powyżej – nie następuje ani pobór podatku należnego, ani odliczenie podatku naliczonego oraz dochodzi do przerwania bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy poniesionymi przez podatnika wydatkami powodującymi naliczenie podatku a działalnością gospodarczą skutkującą powstaniem podatku należnego** (podkreślenie redakcji). Przedstawiony rezultat wykładni pozostaje w zgodzie z zasadą neutralności podatku od towarów i usług. Zasada ta zakłada, że ekonomiczny ciężar podatku ma w ostatecznym rozrachunku obciążać konsumenta towarów i usług. Podatek VAT z założenia nie ma stanowić kosztu obciążającego jego podatników, tj. podmioty prowadzące działalność gospodarczą, w zakresie, w jakim wykorzystują zakupione towary i usługi do prowadzenia działalności gospodarczej. Omawiana zasada na gruncie ustawy o PTU jest realizowana właśnie poprzez prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego związanego z zakupem towarów i usług wykorzystywanych na potrzeby wykonywania czynności opodatkowanych tym podatkiem. System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. (...) Podkreślenia wymaga, że powołana przez skarżącego zasada neutralności realizuje się jedynie w zakresie, w jakim dany podatnik dokonuje nabycia towarów bądź usług na potrzeby wykonywania czynności opodatkowanych, skutkujących powstaniem podatku należnego.

Sąd nie podziela zarzutów skargi zmierzających do wykazania pośredniego związku spornych wydatków z całokształtem działalności opodatkowanej skarżącego. Z przedsta-

wionego przez wnioskodawcę opisu zdarzenia przyszłego wynika, że sporne wydatki zostały poniesione bezpośrednio w celu budowy, zapewnienia podstawowego wyposażenia oraz bieżącego utrzymania hotelu pracowniczego. Zostały więc poniesione bezpośrednio w celu udostępnienia pracownikom miejsc w wybudowanym hotelu. Usługi te, zarówno w razie ich bezpłatnego, jak i odpłatnego świadczenia, nie skutkują powstaniem podatku należnego. **Możliwość skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego pośrednio związanego z czynnościami podlegającymi opodatkowaniu nie może stanowić podstawy dla tworzenia otwartego i nieograniczonego katalogu zdarzeń uprawniających do odliczenia podatku naliczonego pozostających w luźnym związku z wykonywaniem czynności skutkujących powstaniem podatku należnego** (podkreślenie redakcji). (...)”

IV. DOKUMENTOWANIE CZYNNOŚCI SPRZEDAŻY

W art. 2 ustawy o VAT zawierającym słowniczek pojęć, w pkt 31 zamieszczono definicję faktury. Fakturą – zgodnie z tym przepisem – jest każdy dokument zarówno w formie papierowej, jak i elektronicznej, zawierający dane wymagane ustawą o VAT oraz przepisami wydanymi na jej podstawie. Zatem obecnie mówiąc o dokumentach zwanych fakturami możemy myśleć nie tylko o ich papierowej wersji lecz także o formie elektronicznej.

➤ Podmioty zobowiązane do wystawiania faktur

Przypomnijmy, iż do końca 2013 r. prawo do wystawiania faktur przysługiwało zarejestrowanym podatnikom VAT czynnym oraz podatnikom, o których mowa w art. 16 ustawy, przy dokonywaniu wewnątrzwspólnotowej dostawy nowych środków transportu. Faktury również mogli wystawiać zarejestrowani podatnicy VAT zwolnieni.

Od 1 stycznia 2014 r. powyższe zasady uległy zmianie. Obecnie każdy podatnik (także zwolniony z VAT, który nie złożył zgłoszenia rejestracyjnego) może (a niekiedy nawet musi) wystawić fakturę.

Uwaga



Każdy przedsiębiorca, niezależnie od dopełnienia (bądź nie) obowiązku rejestracji, może wystawić fakturę dokumentującą dokonaną przez niego sprzedaż towarów bądź usług.

➤ Zakres czynności dokumentowanych fakturą

Wszelkie regulacje dotyczące zasad fakturowania znajdują się w przepisach art. 106a–106q ustawy o VAT.

Zgodnie z art. 106b ust. 1 ustawy o VAT podatnik jest zobowiązany wystawić fakturę dokumentującą:

- 1) sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2 ustawy dokonywane na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;
- 2) sprzedaż wysyłkową z terytorium kraju i sprzedaż wysyłkową na terytorium kraju na rzecz podmiotu innego niż wskazany w pkt 1;

- 3) wewnątrzwspólnotową dostawę towarów na rzecz podmiotu innego niż wskazany w pkt 1;
- 4) otrzymanie całości lub części zapłaty przed dokonaniem czynności, o których mowa w pkt 1 i 2, z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dotyczy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub czynności, dla których obowiązek podatkowy powstanie zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4.

Podatnicy, co do zasady, nie mają obowiązku wystawienia faktury w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT. Mimo to, na podstawie art. 106b ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT, mają oni obowiązek wystawienia faktury na żądanie nabywcy towaru lub usługi.

Fakturę taką należy wystawić, jeżeli żądanie jej wystawienia zostanie zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek wystawienia faktury w przypadku zgłoszenia żądania do jej wystawienia w ciągu 3 miesięcy od momentu sprzedaży dotyczy także czynności, o których mowa w art. 106b ust. 1 pkt 1, oraz otrzymania całości lub części zapłaty przed ich wykonaniem, z wyjątkiem przypadku gdy zapłata dotyczyć będzie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów – jeżeli obowiązek wystawienia faktury nie wynika z art. 106b ust. 1. Zasada ta nie dotyczy czynności wymienionych w art. 19a ust. 5 pkt 4 (media, najem, usługi ochrony osób itp.).

Oznacza to, że podatnicy zobowiązani są do wystawienia faktur osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej, jeśli osoby te wystąpią z takim żądaniem (nie dotyczy to dostaw mediów, najmu, itp.).

Przy czym nie można żądać wystawienia faktury przez rolnika ryczałtowego w odniesieniu do dostawy produktów rolnych i świadczenia usług rolniczych, które są zwolnione z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT. Rolnicy ryczałtowi są bowiem zwolnieni z obowiązku wystawiania faktur na podstawie art. 117 pkt 1 i art. 118 ustawy o VAT.

➤ Wymogi formalne dotyczące wystawianych faktur

Przepis art. 106e zawiera katalog danych, które powinna zawierać faktura. Zgodnie z tym przepisem faktura powinna zawierać:

- 1) datę wystawienia;
- 2) kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;
- 3) imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy;
- 4) numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, z zastrzeżeniem art. 106e ust. 1 pkt 24 lit. a);
- 5) numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi, z zastrzeżeniem art. 106e ust. 1 pkt 24 lit. b);
- 6) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;
- 7) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi;
- 8) miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług;
- 9) cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto);

- 10) kwoty wszelkich opustów lub obniżek cen, w tym w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej netto;
- 11) wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto);
- 12) stawkę podatku;
- 13) sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku;
- 14) kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku;
- 15) kwotę należności ogółem.

Ponadto, wśród elementów, jakie powinna zawierać faktura, wymienionych w art. 106e ust. 1 ustawy o VAT, ustawodawca wskazał w pkt 16, że faktura wystawiana w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług, w odniesieniu do których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 1 (tj. z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty m.in. z tytułu wydania towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisu) lub art. 21 ust. 1 (określającym obowiązek podatkowy dla małych podatników rozliczających VAT metodą kasową), lub w przepisach wydanych na podstawie art. 19a ust. 12 ustawy określono termin powstania obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty powinna zawierać dodatkowo wyrazy „metoda kasowa”.

Przypadki, w których faktury mogą zawierać węższy zakres danych niż określony w ustawie o VAT zawarte są w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 2013 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz. U. poz. 1485). Nadmienić należy, że węższy zakres danych wymaganych na fakturze dotyczy faktur wystawianych przez podatników, dokumentujących sprzedaż zwolnioną od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy.

W ww. rozporządzeniu wskazano także, jakie elementy musi zawierać faktura dokumentująca m.in. przejazd autostradą płatną lub przejazd na odległość nie mniejszą niż 50 km, wystawiana w formie biletu jednorazowego przez podatników uprawnionych do świadczenia usług polegających na przewozie osób: kolejami normalnotorowymi, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, środkami transportu żeglugi śródlądowej i przybrzeżnej, promami, samolotami i śmigłowcami.

➤ Terminy wystawiania faktur

Fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę. Przy czym w art. 106i ust. 7 ustawy wskazano dodatkowo, że faktury nie mogą być wystawione wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi.

Uwaga



Fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30. dnia przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym czynność ta miała miejsce.

W odniesieniu do niektórych czynności terminy wystawiania faktur zostały uregulowane w sposób szczególny.

Na podstawie art. 106i ust. 3–5 fakturę wystawia się nie później niż:

- 1) 30. dnia od dnia wykonania usługi – w przypadku świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych;

- 2) 60. dnia od dnia wydania towarów – w przypadku dostawy książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1) – przy czym w przypadku gdy umowa przewiduje rozliczenie zwrotów wydawnictw, fakturę wystawia się nie później niż 120. dnia od pierwszego dnia wydania towarów;
- 3) 90. dnia od dnia wykonania czynności – w przypadku czynności polegających na drukowaniu książek (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1), z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług;
- 4) z upływem terminu płatności – w przypadku:
 - a) dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
 - b) świadczenia usług: telekomunikacyjnych, wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy, najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze, ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia, stałej obsługi prawnej i biurowej, dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego;
 – z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług;
- 5) 7. dnia od określonego w umowie dnia zwrotu opakowania – w przypadku niezwrócenia przez nabywcę opakowania zwrotnego objętego kaucją, przy czym w sytuacji gdy w umowie nie określono terminu zwrotu opakowania fakturę wystawia się nie później niż 60. dnia od dnia wydania opakowania.

➤ Faktury zaliczkowe

Zaliczki – co do zasady – dokumentowane są fakturami wystawianymi nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy (art. 106i ust. 2 ustawy o VAT). Z kolei na podstawie ust. 7 tego przepisu, faktury te nie mogą być wystawione wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty.

Obecnie w odniesieniu do niektórych czynności ustawodawca uznał, że podatnik nie ma obowiązku udokumentowania fakturą otrzymanej zaliczki. Zgodnie bowiem z art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT, podatnik obowiązany jest wystawić fakturę dokumentującą otrzymanie przez niego całości lub części zapłaty, przed dokonaniem czynności, o których mowa w art. 106b ust. 1 pkt 1 i 2, z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dotyczy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub czynności, dla których obowiązek podatkowy powstanie zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4. Oznacza to, że w przypadku:

- dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- świadczenia usług:
 - telekomunikacyjnych,
 - najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
 - usług związanych z nieczystościami, wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy,
 - ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
 - stałej obsługi prawnej i biurowej,
 - dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego

podatnik nie ma obowiązku udokumentowania fakturą otrzymanej na poczet takiej usługi zaliczki.

Uwaga



Fakturę zaliczkową – co do zasady – wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy i nie wcześniej niż 30. dnia przed jej otrzymaniem. W stosunku do niektórych czynności otrzymanie zaliczki nie powoduje obowiązku wystawienia faktury (np. przy mediach czy usługach najmu).

➤ Zasady fakturowania w samorządach

Jednostki samorządu terytorialnego (gminy, powiaty, województwa) obowiązane były – od 1 stycznia 2017 r. – do scentralizowania rozliczeń podatku VAT wraz ze swoimi jednostkami organizacyjnymi. Centralizacji podlegały także związki międzygminne, związki powiatów, powiatowo-gminne, przejmujące na podstawie ustaw prawa i obowiązki JST, wraz ze swoimi jednostkami organizacyjnymi.

Od dnia dokonania centralizacji rozliczeń to JST jest podatnikiem podatku VAT (wraz ze wszystkimi swoimi jednostkami organizacyjnymi), a także stroną we wszystkich czynnościach i postępowaniach prowadzonych przez organy podatkowe. W związku z tym wszystkie obowiązki wynikające z ustawy o VAT ciążą na JST.

Uwaga



Jednostka samorządu terytorialnego zobowiązana jest do wystawiania faktur na zasadach ogólnych, zamieszczając na nich w szczególności numer NIP oraz swój adres rejestracyjny (adres siedziby urzędu obsługującego JST).

Przy czym, jak wyjaśniło Ministerstwo Finansów, nie ma przeszkód aby faktury zawierały dodatkowo dane jednostki organizacyjnej (np. określenie nazwy i formy jednostki oraz jej adres), która faktycznie dokonuje czynności udokumentowane fakturą. Tak wystawiona faktura według resortu finansów stanowi podstawę do odpowiedniego przyporządkowania księgowego w dokumentacji prowadzonej przez jednostkę organizacyjną.

Podobne zasady obowiązują przy fakturach wystawianych na rzecz JST (lub jej jednostek organizacyjnych).

Jeśli chodzi natomiast o czynności dokonywane pomiędzy jednostkami organizacyjnymi JST danej jednostki, to stosownie do wyjaśnienia Ministerstwa Finansów: „(...) *Po centralizacji rozliczeń dostawy towarów i usługi świadczone pomiędzy jednostkami organizacyjnymi danej JST jako czynności o charakterze wewnętrznym będą neutralne z punktu widzenia VAT, tzn. nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT. (...)*” W konsekwencji mogą być dokumentowane notą lub innym dowodem księgowym.

1. Zamieszczanie wyrazów „metoda kasowa” na fakturze dokumentującej czynności zwolnione z VAT

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 marca 2017 r., nr 0461-ITPP3.4512.4.2017.1.MD)

„(...) W świetle art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. e) ustawy, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty z tytułu świadczenia usług zwolnionych od podatku zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 37–41.

Jak stanowi art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy, zwalnia się od podatku usługi ubezpieczeniowe, usługi reasekuracyjne i usługi pośrednictwa w świadczeniu usług ubezpieczeniowych

i reasekuracyjnych, a także usługi świadczone przez ubezpieczającego w zakresie zawieranych przez niego umów ubezpieczenia na cudzy rachunek, z wyłączeniem zbywania praw nabytych w związku z wykonywaniem umów ubezpieczenia i umów reasekuracji.

Według art. 106b ust. 1 pkt 1 ustawy, podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

Podatnik nie jest obowiązany do wystawienia faktury w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 (art. 106b ust. 2 ustawy).

W świetle 106b ust. 3 pkt 2 ustawy, na żądanie nabywcy towaru lub usługi podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą sprzedaż zwolnioną, o której mowa w ust. 2, z zastrzeżeniem art. 117 pkt 1 i art. 118 – jeżeli żądanie jej wystawienia zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Według art. 106e ust. 1 pkt 16 lit. a) ustawy, faktura powinna zawierać w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług, w odniesieniu do których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 1 lub art. 21 ust. 1 (...) – wyrazy „metoda kasowa”. (...)

Z treści złożonego wniosku wynika, że Wnioskodawca (nie jest zarejestrowanym podatnikiem VAT) prowadzi działalność gospodarczą jako agent ubezpieczeniowy. Zajmuje się tylko pośrednictwem ubezpieczeniowym. Korzysta ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy o VAT.

Na tym tle Wnioskodawca powziął wątpliwość dotyczącą obowiązku wystawiania określonej kategorii faktur.

Biorąc pod uwagę przedstawiony we wniosku stan faktyczny oraz treść powołanych przepisów stwierdzić należy – wbrew pogładowi Wnioskodawcy – że jest zobowiązany do wystawiania faktur, które powinny zawierać m.in. wyrazy „metoda kasowa”, jeżeli żądanie wystawienia danej faktury zostało zgłoszone przez nabywcę usługi (tu: Towarzystwo) w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym Wnioskodawca ją wykonał. Obowiązek taki obciąża takie podmioty jak Wnioskodawca (podatnik przedmiotowo zwolniony od podatku), wykonujące takie usługi jak Wnioskodawca (w odniesieniu do których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 1 ustawy) co najmniej od dnia 1 stycznia 2014 r. (...). **Zatem Wnioskodawca, nie tyle „może” co powinien wystawiać faktury zawierające wyrazy „metoda kasowa”, jeżeli Towarzystwo zgłosiło (zgłosi) takie żądanie** (podkreślenie redakcji). Tylko niewywiązanie się z tego obowiązku może – żeby posłużyć się określeniem Wnioskodawcy – wywołać „negatywne konsekwencje podatkowe”. (...)

2. Wystawienie faktur na rzecz osób fizycznych

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 sierpnia 2017 r., nr 0111-KDIB3-2.4012.332.2017.1.EJ)

„(...) Z opisu sprawy wynika, że Spółka zajmuje się sprzedażą produktów oraz towarów fotograficznych za pośrednictwem sklepu internetowego oraz portalu Oprócz tradycyj-

nych wyrobów fotograficznych (...) w sprzedaży oferuje także fotoprodukty będące nośnikami danych np. pendrive, płyty CD, płyty DVD. Sprzedaż ww. nośników danych nie korzysta ze zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących na podstawie rozporządzenia (...) w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Wątpliwość Wnioskodawcy dotyczy kwestii czy na gruncie ustawy o VAT możliwe jest dokonywanie wydruku faktury VAT z każdej sprzedaży dokonanej na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej oraz wydawanie takiemu nabywcy jedynie faktury VAT bez uzyskania żądania, o którym mowa w art. 106b ust. 3 ustawy, przy jednoczesnym pozostawieniu wydrukowanego paragonu fiskalnego wraz z drugim egzemplarzem faktury VAT u Wnioskodawcy.

(...) obowiązek stosowania kas rejestrujących wynika z art. 111 ust. 1 ustawy. Obowiązek ten ciąży na podatnikach dokonujących sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Należy podkreślić, że obowiązek ten dotyczy wyłącznie sprzedaży, która została dokonana na rzecz tych wyżej wymienionych podmiotów oraz nie została objęta zwolnieniem z obowiązku ewidencjonowania.

Zaznaczenia wymaga, że kasa rejestrująca jest szczególnego rodzaju ewidencją podatkową, ma ona charakter ewidencji sprzedaży. Ewidencja prowadzona za pomocą kasy rejestrującej jest niezależna od ewidencji, której prowadzenia wymagają inne przepisy w szczególności art. 109 ust. 3 ustawy. Ewidencja prowadzona przy zastosowaniu kasy rejestrującej dotyczy tylko części sprzedaży podatnika ściśle wskazanej w art. 111 ust. 1 ustawy. Jest to przede wszystkim sprzedaż niedokumentowana fakturami, czyli objęta wyjątkiem od zasady, że podatnik podatku VAT zobowiązany jest do wystawienia faktur wynikającym z art. 106b ust. 2 ustawy.

W sytuacji, kiedy dana sprzedaż zostanie udokumentowana fakturą wystawianą na żądanie nabywcy (osoby fizycznej), wówczas podatnik ma obowiązek zaewidencjonowania jej w kasie rejestrującej niezależnie od faktu wystawienia faktury. Do kopii faktury należy „podpiąć” oryginał paragonu fiskalnego. Nabywca (osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej) uzyskuje więc tylko fakturę, zaś paragon (fiskalny) pozostaje u sprzedawcy.

W przedmiotowej sprawie zachodzi specyficzna sytuacja, w której Wnioskodawca będzie ewidencjonował sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej za pomocą kasy rejestrującej, a ponadto w momencie wydania towaru będzie wystawiał każdorazowo fakturę bez wyraźnego żądania, o którym mowa w art. 106b ust. 3 ustawy. W konsekwencji jednak zrealizowane zostaje prawo nabywcy w zakresie otrzymania dokumentu zawierającego podstawowe dane o zawartej transakcji. Tym samym zaewidencjonowanie sprzedaży poprzez wystawienie faktury oraz paragonu załączanego do egzemplarza faktury pozostającego u Wnioskodawcy, w tej konkretnej sytuacji będzie prawidłowe, bowiem nabywca wraz z towarem otrzyma dokument potwierdzający dokonany przez niego zakup (czyli w omawianej sprawie fakturę VAT).

Mając na uwadze opis sprawy oraz przedstawione wyżej przepisy prawa należy stwierdzić, że **Wnioskodawca może dokumentować każdą sprzedaż fotoproduktów będących nośnikami danych fakturą bez uzyskania żądania, o którym mowa w art. 106b ust. 3 ustawy (podkreślenie redakcji). (...)**

3. Zasady wystawiania faktur po centralizacji rozliczeń VAT

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 czerwca 2017 r., nr 0113-KD IPT1-3.4012.190.2017.1.ALN)

„(...) w analizowanej sprawie mamy do czynienia z sytuacją, w której występuje skonkretyzowane świadczenie (zapewnienie pobytu stałego, opieka), które jest wykonywane z naku organu (decyzja administracyjna) pomiędzy dwoma określonymi stronami transakcji, dla którego istnieje bezpośredni beneficjent czynności. Powiat za pośrednictwem DPS zobowiązuje się wykonać określone decyzją administracyjną czynności na rzecz konkretnej osoby, która za te czynności dokonuje opłaty w określonej decyzją wysokości. Możliwe jest zatem zidentyfikowanie konkretnego świadczenia wykonywanego przez Wnioskodawcę w ramach DPS na rzecz określonego podmiotu (nabywcy). Przy czym, Powiat w zakresie, w jakim realizuje ww. zadania, nie jest objęty regulacją przepisu art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług.

Zatem, na podstawie obowiązujących przepisów prawa w odniesieniu do zaprezentowanego opisu sprawy należy uznać, że czynności świadczone przez Powiat, za pośrednictwem DPS, będą spełniały definicję świadczenia usług określoną w art. 8 ust. 1 ustawy i w zakresie tych czynności Wnioskodawca nie będzie korzystał z wyłączenia od podatku od towarów i usług na podstawie przepisu art. 15 ust. 6 ustawy.

Wnioskodawca świadcząc opisane usługi będzie podatnikiem w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy. A zatem, opłaty za pobyt w Domu Pomocy Społecznej będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. (...)

(...) usługi pomocy społecznej świadczone przez Wnioskodawcę, za pośrednictwem Domu Pomocy Społecznej, (...) będą korzystały ze zwolnienia od podatku na podstawie przepisu art. 43 ust. 1 pkt 22 lit. b) ustawy. (...)

(...) przepis art. 106b ustawy zawiera zamknięty katalog transakcji, które winny być dokumentowane fakturą VAT, wśród nich wymienione są dostawa towarów i świadczenie usług.

Udzielając odpowiedzi na pytanie (...), w pierwszej kolejności należy wyjaśnić, że od 1 stycznia 2017 r. podatnikiem z tytułu świadczenia usług w zakresie opieki społecznej jest Powiat, a nie Dom Pomocy Społecznej. Wystawcą faktur nadal może być DPS jednakże sprzedawcą od 1 stycznia 2017 r. z tytułu świadczonych ww. usług jest Powiat, a nie Dom Pomocy Społecznej.

Jednocześnie (...) należy stwierdzić, że w niniejszych okolicznościach bezpośrednim odbiorcą usług, za które pobierane są opłaty, będzie osoba korzystająca z pomocy społecznej świadczonej przez Powiat za pośrednictwem Domu Pomocy Społecznej, nie zaś ośrodek pomocy społecznej, który dokonuje ww. opłat.

W tej sytuacji opłata dokonywana przez ośrodek pomocy społecznej nie będzie wnoszona tytułem świadczenia usług wykonywanych przez Wnioskodawcę za pośrednictwem Domu Pomocy Społecznej na rzecz tego ośrodka.

Wobec powyższego **do dokumentowania wpłat dokonywanych przez ośrodki pomocy społecznej nie znajdują zastosowania przepisy art. 106b ustawy. W konsekwencji, w przedmiotowym zakresie, Wnioskodawca nie będzie obowiązany do wystawiania faktur na rzecz ośrodków pomocy społecznej. Zatem w przedstawionej sytuacji Wnioskodawca może wystawić noty obciążające na ośrodki pomocy społecznej (podkreślenie redakcji). (...)**

PORADNIK VAT. DODATEK

Redakcja: Redaktor Naczelna: Hanna Kończal
 Dodatek opracowała: Dorota Goral
 adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
 e-mail: poradnik@gofin.pl

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

NAKLAD **14 980**



PRENUMERATA 2018 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

Numer kompletu	Komplety z nagrodami w PRENUMERACIE 2018	Cena podstawowa	RABAT	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	2375 zł	20%	1898 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	1977 zł	14%	1698 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	947 zł	7%	880 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA		
			2018	2017	
			cały rok	I półrocze	IV kwartał
1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	549,00 zł	274,50 zł	137,25 zł
2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line	dwutygodnik	366,00 zł	183,00 zł	91,50 zł
3.	Poradnik VAT + on-line	dwutygodnik	354,00 zł	177,00 zł	88,50 zł
4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line	dwutygodnik	360,00 zł	180,00 zł	90,00 zł
5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line	dwutygodnik	348,00 zł	174,00 zł	87,00 zł
6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego	patrz poz. 1-5	1698,00 zł	988,50 zł	494,25 zł
7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	459,00 zł	229,50 zł	114,75 zł

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

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

www.sklep.gofin.pl

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

Publikacje zamieszczone w czasopiśmie nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.