



www.gofin.pl

PORADNIK VAT DODATEK

20.02.2019 r.

ISSN 2449-9196

Dodatek nr

4

ZWOLNIENIA I STAWKI VAT W 2019 R.

I. OGÓLNE ZASADY USTALANIA STAWEK VAT	str. 2
1. Stawki podatku VAT obowiązujące w 2019 r.	str. 2
2. Wpływ klasyfikacji statystycznych na wysokość stawki VAT	str. 2
3. Zasady ustalania stawki VAT	str. 4
II. TOWARY I USŁUGI OPODATKOWANE OBNIŻONYMI STAWKAMI VAT	str. 5
1. Przypadki, w których można zastosować 0% stawkę VAT	str. 5
2. Towary opodatkowane stawką 5%	str. 13
3. Obniżona do 8% stawka VAT	str. 14
4. Zwolnienia z podatku VAT	str. 18
III. KOREKTA BŁĘDNIIE ZASTOSOWANEJ STAWKI VAT	str. 25
1. Korygowanie zawyżonej stawki podatku	str. 25
2. Dostawa towaru z заниżoną stawką VAT	str. 26
IV. NOWA MATRYCA STAWEK – PLANOWANE ZMIANY W USTAWIE O VAT	str. 27
1. Zmiana sposobu identyfikowania towarów i usług	str. 27
2. Ujednolicenie matrycy stawek VAT	str. 28
3. Zmiany dotyczące sprzedaży dokonywanej przez rolników ryczałtowych ..	str. 29
4. Wiążąca informacja stawkowa (WIS)	str. 29
V. STAWKI VAT W PYTANIACH CZYTELNIKÓW	str. 30
1. Dostawa gruntu zakupionego od rolnika	str. 30
2. Odliczenie VAT z faktury z zawyżoną kwotą podatku	str. 31
3. Usługi pielęgnacji drzew	str. 31
4. Stawka VAT dla usług montażu koszy do segregacji odpadów	str. 32
5. Refakturowanie usługi ubezpieczeniowej	str. 33
6. Opodatkowanie opłat startowych	str. 35

I. OGÓLNE ZASADY USTALANIA STAWEK VAT

1. Stawki podatku VAT obowiązujące w 2019 r.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.) zwanej dalej „ustawą o VAT” generalną zasadą jest opodatkowanie towarów i usług stawką podstawową, która w 2019 r. nadal wynosi 23%. Dla pewnych towarów i usług ustawodawca przewidział jednak niższe stawki podatkowe, tj.: 8%, 5%, 0%.

Ponadto w przepisach dotyczących VAT określono, iż dostawa niektórych towarów oraz świadczenie niektórych usług korzysta ze zwolnienia z VAT, które w praktyce traktowane jest jako piąta stawka podatkowa.

Na podstawie delegacji zawartej w art. 82 ust. 3 oraz 146d ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia ma możliwość:

- wprowadzić inne niż określone w art. 43–81 zwolnienia od podatku, a także określić szczegółowe warunki stosowania tych zwolnień,
- obniżać stawki podatku do wysokości 0%, 5% lub 8% dla dostaw niektórych towarów i świadczenia niektórych usług albo dla części tych dostaw lub części świadczenia usług oraz określać warunki stosowania obniżonych stawek.

Wykonaniem tej delegacji są:

- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w **sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień** (Dz. U. z 2018 r. poz. 701 ze zm.), zwanym dalej „rozporządzeniem w sprawie zwolnień z VAT”,
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2013 r. w **sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych** (Dz. U. z 2018 r. poz. 2350), zwanym dalej „rozporządzeniem w sprawie obniżonych stawek”.

Należy również dodać, iż w 2019 r.:

- zryczałtowany VAT od usług taksówek osobowych wynosi 4% oraz
- zryczałtowany zwrot podatku przysługujący rolnikom ryczałtowym wynosi 7%.

Powyższe stawki określone zostały w art. 114 ust. 1 i art. 115 ust. 2 w związku z art. 146aa ustawy o VAT.

Uwaga



Na mocy art. 146aa ustawy o VAT podwyższone stawki podatku (tj. 23%, 8%, 7% i 4%) obowiązują w okresie od dnia 1 stycznia 2019 r. do końca roku następującego po roku, dla którego wartość relacji państwowego długu publicznego netto do produktu krajowego brutto będzie nie większa niż 43% oraz wartość sumy corocznych różnic pomiędzy wartością relacji wyniku nominalnego do produktu krajowego brutto oraz poziomem średniookresowego celu budżetowego będzie nie mniejsza niż -6%.

2. Wpływ klasyfikacji statystycznych na wysokość stawki VAT

Przepisy regulujące stosowanie obniżonych stawek podatkowych w znacznym stopniu opierają się na klasyfikacjach statystycznych. Na potrzeby krajowych przepisów podatkowych do dnia 31 grudnia 2019 r. stosuje się Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług wprowadzoną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. (Dz. U. nr 207, poz. 1293 ze zm.).

PKWiU jest klasyfikacją produktów pochodzenia krajowego oraz z importu, przy czym pod pojęciem produktów rozumie się wyroby i usługi.

Wyroby są surowce, półfabrykaty, wyroby finalne oraz zespoły i części tych wyrobów, o ile występują w obrocie. Klasyfikowane są one w oparciu o ich właściwości fizyczne oraz strukturę. Na podstawie tych założeń zbudowane są również międzynarodowe klasyfikacje handlu zagranicznego: Zharmonizowany System Oznaczenia i Kodowania Towarów (HS) oraz Nomenklatura Scalona (CN).

Usługi według PKWiU to wszelkie czynności świadczone na rzecz:

- jednostek gospodarczych prowadzących działalność o charakterze produkcyjnym, tzn. usługi dla celów produkcji nie tworzące bezpośrednio nowych dóbr materialnych,
- jednostek gospodarki narodowej oraz na rzecz ludności, przeznaczone dla celów konsumpcji indywidualnej, zbiorowej i ogólnospołecznej.

Pojęcie usług nie obejmuje czynności związanych z wytwarzaniem wyrobów (włączając półfabrykaty, elementy, części, obróbkę elementów) z materiałów własnych przedsiębiorstwa na zlecenie innych jednostek gospodarki narodowej, przeznaczonych do celów produkcyjnych lub do dalszej odsprzedaży oraz z reguły nie obejmuje wytwarzania wyrobów na indywidualne zamówienie ludności z materiałów własnych wykonawcy.



Uwaga

Zaliczenie określonego produktu do właściwego grupowania PKWiU należy do obowiązków producenta (usługodawcy) tego produktu.

Wynika to z faktu, że właśnie producent (usługodawca) posiada wszystkie informacje niezbędne do właściwego zaliczenia produktu do odpowiedniego grupowania PKWiU, tj. informacje dotyczące rodzaju użytego surowca, technologii wytwarzania, konstrukcji i przeznaczenia wyrobu lub charakteru usługi.

W przypadku trudności w ustaleniu właściwego grupowania, do którego należy zaliczyć produkt, podatnik może zwrócić się o pomoc do Ośrodka Klasyfikacji i Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi, ul. Suwalska 29, 93-176 Łódź.

Urząd Statystyczny oferuje pomoc w zaklasyfikowaniu:

- działalności gospodarczej według Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD),
- wyrobu lub usługi do celów podatkowych, według PKWiU,
- obiektu budowlanego według Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB),
- środka trwałego według Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT),
- towarów eksportowanych i importowanych według Nomenklatury Taryfowej i Statystycznej (CN).

Przesyłając zapytanie o nadanie symbolu według klasyfikacji PKWiU należy opisać:

- usługi będące przedmiotem klasyfikacji, tzn. wskazać na czym one polegają i co obejmują, na czyje zlecenie i na podstawie jakiej umowy są one świadczone, jak również kto jest właścicielem wkładu (surowca), bądź też
- wyroby będące przedmiotem klasyfikacji, wskazując, jakie są to wyroby, do czego służą, jaką mają budowę lub skład (z określeniem udziału procentowego każdego składnika i sprecyzowaniem jaką pełni on rolę w wyrobie), w jakiej występują postaci, oraz ewentualnie podać numer wydanej WIT dla danego wyrobu lub stosowany kod CN.

Wysokość opłaty za wydaną przez Urząd Statystyczny informację zależy od liczby określonych w niej symboli klasyfikacyjnych.

Co prawda opinia wydana przez ten organ nie stanowi decyzji administracyjnej, jednak w przypadku sporu z organami podatkowymi – stanowi podstawowy argument, którym podatnik może się posługiwać.

3. Zasady ustalania stawki VAT

Przy ustalaniu wysokości stawki VAT obowiązuje generalna zasada, iż opodatkowaniu według stawek niższych niż podstawowa podlegają tylko te towary i usługi, które są wymienione w ustawie lub w przepisach wykonawczych wydanych na jej podstawie.

W 2019 r. stawki oraz zwolnienia z podatku VAT określone są w następujących przepisach:

- w ustawie o VAT:
 - art. 41, art. 146aa i załączniki nr 3 oraz nr 10,
 - art. 43–art. 82 i załącznik nr 7,
 - art. 83 ust. 1 i załącznik nr 8,
 - art. 114 ust. 1,
 - art. 115 ust. 2,
 - art. 119 ust. 7–8,
 - art. 120 ust. 2 i 3,
 - art. 122,
 - art. 129 ust. 1;
- w rozporządzeniach Ministra Finansów:
 - z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień z VAT,
 - z dnia 23 grudnia 2013 r. w sprawie obniżonych stawek.

Określając wysokość stawki VAT podatnik musi przede wszystkim ustalić, czy sprzedawany przez niego towar lub świadczona usługa nie korzystają z obniżonej stawki lub ze zwolnienia z VAT. Zasadą przy tym jest, że w sytuacji gdy ten sam towar (usługa) wymieniana jest w więcej niż jednym przepisie jako uprawniona do korzystania z różnych obniżonych stawek podatkowych – stosuje się najniższą z nich.

W celu ustalenia prawidłowej stawki podatku VAT na sprzedawany towar lub usługę wykonaj następujące czynności:

Sprawdź, czy dany towar (usługa) korzysta ze zwolnienia z VAT lub ze stawki 0% (np. eksport lub WDT) na podstawie ustawy bądź rozporządzeń. Jeśli tak – to zastosuj odpowiednio zwolnienie z VAT lub stawkę 0%, pamiętając o dodatkowych warunkach stosowania zwolnień i stawek obniżonych.



Jeśli towar nie korzysta ze stawki 0% lub zwolnienia – sprawdź, czy wymieniony został w załączniku nr 10 do ustawy o VAT, uprawniającym do stosowania stawki 5%, bądź w § 4 rozporządzenia w sprawie obniżonych stawek.



W przypadku gdy towar (usługa) nie korzysta z żadnej z ww. preferencji, ustal, czy korzysta ze stawki 8%, tzn. czy jest wymieniony w załączniku nr 3 do ustawy o VAT lub w rozporządzeniu w sprawie stawek.



Jeżeli dla danego towaru lub usługi nie znalazłeś podstawy prawnej uprawniającej do stosowania jakiegolwiek obniżonej stawki bądź zwolnienia z VAT – zastosuj stawkę podstawową, tj. 23%.

II. TOWARY I USŁUGI OPODATKOWANE OBNIŻONYMI STAWKAMI VAT

1. Przypadki, w których można zastosować 0% stawkę VAT

Stawkę podatku VAT w wysokości 0% określono w art. 41 ust. 3 i 4 ustawy o VAT, zgodnie z którym ma ona zastosowanie w eksporcie i wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów, przy zachowaniu warunków określonych w art. 41 ust. 5 i 6 oraz art. 42 tej ustawy, w art. 83, w art. 119 ust. 7 i 8 oraz w art. 129 ust. 1. Stawkę 0% stosuje się także do towarów wymienionych w załączniku nr 8 do ustawy.

1.1. Eksport towarów i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów

Pojęcie eksportu towarów

Przez eksport towarów rozumie się dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez:

- a) dostawcę lub na jego rzecz, lub
- b) nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych

– jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez właściwy organ celny określony w przepisach celnych.

Z powyższego przepisu wynika, że warunek wywozu towarów z terytorium kraju poza terytorium UE może zostać spełniony nie tylko wtedy gdy procedura wywozu towarów, o której mowa w art. 269 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L nr 269/1 ze zm.), zwanego „Unijnym Kodeksem Celnym” rozpocznie się w urzędzie celnym położonym w Rzeczypospolitej Polskiej. Eksport towarów występuje również w sytuacji, gdy towary są objęte procedurą celną wywozu w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej (jeżeli są spełnione pozostałe warunki określone w art. 2 pkt 8 ustawy o VAT).

Aby uznać, że mamy do czynienia z eksportem, towar powinien opuścić terytorium Unii Europejskiej za pośrednictwem unijnego urzędu celnego (nie tylko krajowego), przy czym niezbędnym jest, aby transport (wysyłka) tego towaru, przed opuszczeniem terytorium Unii Europejskiej, rozpoczął się na terytorium Polski. Istotne jest również, aby transport miał nieprzerwany charakter.

Takie stanowisko prezentują organy podatkowe oraz sądy administracyjne, czego przykładem jest wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 października 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 973/17 (orzeczenie prawomocne), w którym Sąd wykazał, że magazynowanie towarów w innym państwie UE nie stanowi przerwania transportu eksportowanych towarów.

Przerwanie ciągłości transportu towarów w związku z przestojem towarów w innym państwie powoduje, że ich wywóz z terytorium Polski i ostatecznie poza terytorium UE nie stanowi eksportu opodatkowanego w kraju.

Tym bardziej wywóz towarów na rzecz podmiotów z państw trzecich, które po drodze poddawane są różnego rodzaju usługom przerobu w innych państwach, nie może być uznawany za eksport, o czym świadczy **wyrok NSA z 10 lutego 2017 r., sygn. akt I FSK 628/15.**

Sąd z całą stanowczością potwierdził, że w sytuacji gdy transport towarów przeznaczonych do wywozu poza terytorium UE zostanie przerwany, a towar zostanie

rozładowany i poddany ulepszeniu na terenie innego kraju członkowskiego, to brak jest podstaw do stwierdzenia, że eksport towarów nastąpił z Polski. Nie ma przy tym większego znaczenia, że towar ten uległ tylko nieznacznej modyfikacji na terenie innego kraju członkowskiego. Samo bowiem rozładowanie towaru w tym celu już może skutkować uznaniem, że transport ten nie miał przymiotu nieprzerwanego.

Choć ustawa o VAT nie posługuje się pojęciem eksportu bezpośredniego lub pośredniego, to w praktyce takie pojęcia są stosowane. Za eksport bezpośredni uznawany jest bowiem wywóz towarów (poza terytorium UE) przez sprzedawcę, lub na jego rzecz. Z kolei o eksporcie pośrednim mówimy wtedy, gdy wywozu towarów dokonuje nabywca (lub jest on dokonywany na jego rzecz). Dla rozliczenia VAT ww. podział nie ma jednak praktycznego znaczenia.

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

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

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

Z uwagi na to, iż w zależności od państwa, w którym nastąpi objęcie procedurą wywozu, mogą występować różne dokumenty, zaproponowany został katalog otwarty dokumentów, które mogą potwierdzać wywóz towarów poza UE. Umożliwia to stosowanie stawki 0% również w sytuacji, gdyby w innych państwach funkcjonowały zgodnie z przepisami tam obowiązującymi inne niż wymienione w tym przepisie dokumenty potwierdzające wywóz towarów poza terytorium UE.

Za dokument potwierdzający wywóz towarów poza terytorium Wspólnoty w rozumieniu ww. przepisów o podatku od towarów i usług należy uznać elektroniczny komunikat IE-599 przesłany przez urząd celny wywozu.

Komunikat jest generowany przez system ECS, czyli System Kontroli Eksportu (ang. Export Control System). Jest to wspólnotowy system obsługujący elektroniczne zgłoszenie wywozowe. System ECS umożliwia wymianę komunikatów między urzędami celnymi wywozu i wyprowadzenia we wszystkich krajach UE oraz przesyłanie komunikatów między przedsiębiorcami, a urzędami celnymi.

Dotyczy to zarówno eksportu bezpośredniego, jak i pośredniego, przy czym w tym drugim eksporcie z dokumentu potwierdzającego wywóz towarów poza terytorium UE powinna dodatkowo wynikać tożsamość towaru będącego przedmiotem dostawy i wywozu (art. 41 ust. 6 i ust. 11 ustawy).

Jeśli podatnik nie posiada tego potwierdzenia, może wykazać sprzedaż eksportową ze stawką 0% w rozliczeniu za następny okres, pod warunkiem posiadania dokumentu potwierdzającego wywóz towaru przed upływem terminu do złożenia deklaracji za ten następny okres rozliczeniowy.

W razie gdyby podatnik nie otrzymał tego dokumentu również w tym drugim terminie, zastosowanie mają stawki krajowe.

„Przesunięcie” wykazania eksportu na następny okres rozliczeniowy jest możliwe, gdy podatnik posiada dokument celny potwierdzający procedurę wywozu (art. 41 ust. 8 ustawy).

Ustawa nie wskazuje wprost jaki dokument potwierdza procedurę wywozu. Organy podatkowe uznają, że dokumentem tym jest **komunikat IE-529 – informacja o zwolnieniu towarów do procedury wywozu**.

Otrzymanie przez podatnika dokumentów w późniejszym terminie niż to wynika z art. 41 ust. 6 i 7 ustawy, uprawnia go do skorygowania podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał te dokumenty.

Korekta podatku należnego dokonywana jest poprzez zmniejszenie wartości netto sprzedaży krajowej według stawki, jaka była do niej zastosowana oraz zmniejszenie kwoty podatku od tej sprzedaży, z jednoczesnym powiększeniem wartości sprzedaży eksportowej.

W przypadku eksportu towarów, podatnik nie ma obowiązku korygowania uprzednio złożonej deklaracji. Jest to specyficzny rodzaj korekty dokonywanej w bieżącej deklaracji podatkowej składanej za okres, w którym podatnik otrzymał dokumenty uprawniające go do stosowania stawki 0%.

Zaliczka na poczet eksportu

Zgodnie z art. 41 ust. 9a ustawy o VAT, jeżeli podatnik otrzymał całość lub część zapłaty przed dokonaniem dostawy towarów, stawkę podatku 0% w eksporcie towarów stosuje się w odniesieniu do otrzymanej zapłaty, pod warunkiem że wywóz towarów nastąpi w terminie 2 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik otrzymał tę zapłatę, oraz podatnik w tym terminie otrzymał dokument, o którym mowa w art. 41 ust. 6. Przepisy art. 41 ust. 7, 9 i 11 stosuje się odpowiednio.

Powyższe stosuje się również, jeżeli wywóz towarów nastąpi w terminie późniejszym niż określony w ust. 9a, pod warunkiem że jest on uzasadniony specyfiką realizacji tego rodzaju dostaw potwierdzoną warunkami dostawy, w których określono termin wywozu towarów.

Zauważmy, że z art. 41 ust. 9a ww. ustawy wynika, że odpowiednie dokumenty potwierdzające dokonanie eksportu podatnik powinien posiadać do końca drugiego miesiąca, licząc od końca miesiąca, w którym otrzymano zaliczkę na poczet eksportu. Z drugiej strony ww. przepis wskazuje na odpowiednie zastosowanie art. 41 ust. 7, który umożliwia wykazywanie eksportu nie w deklaracji za miesiąc (kwartał), w którym został dokonany, lecz w rozliczeniu za następny okres rozliczeniowy (przy braku dokumentów potwierdzających wywóz towarów).

Organy podatkowe zasadniczo przyjmują, że zaliczka otrzymana na poczet eksportu zawsze powinna być wykazana w deklaracji VAT za okres rozliczeniowy, w którym ją otrzymano (zgodnie z terminem powstania obowiązku podatkowego), ale tylko w przypadku spełnienia ustawowych warunków można do niej zastosować stawkę 0% (w przeciwnym wypadku trzeba zastosować stawkę krajową). Ustalając prawo do opodatkowania zaliczki według stawki 0%, wywóz towaru powinien nastąpić w ciągu 2 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik otrzymał zapłatę (termin wywozu może być dłuższy, gdy jest to uzasadnione specyfiką transakcji). W sytuacji gdy zaliczkę opodatkowano stawką 0%, ale nie zostaną spełnione warunki do zastosowania tej preferencyjnej stawki VAT (po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzyma w odpowiednim terminie dokumentu potwierdzającego wywóz towaru), należy skorygować deklarację, w której wykazano zaliczkę i zastosować do niej stawkę krajową; po otrzymaniu ww. dokumentu należy dokonać korekty na bieżąco (w miesiącu/kwartale jego otrzymania).

Usługi związane z eksportem towarów

W art. 83 ustawy o VAT ustawodawca określił listę towarów i usług, do których na zasadzie wyjątków od ogólnej reguły stosowana jest również stawka 0%. Na liście tej odnaleźć można szereg usług związanych z eksportem towarów. Są to m.in. wymienione w art. 83 ust. 1 pkt 19 i 21:

- 1) usługi polegające na wykonywaniu czynności bezpośrednio związanych z organizacją eksportu towarów, a w szczególności wystawianiu dokumentów spedytorskich, konosamentów i załatwianiu formalności celnych;
- 2) usługi związane bezpośrednio z eksportem towarów:
 - a) dotyczące towarów eksportowanych polegające na ich pakowaniu, przewożeniu do miejsc formowania przesyłek zbiorowych, składowaniu, przeładunku, ważeniu, kontrolowaniu i nadzorowaniu bezpieczeństwa przewozu,
 - b) świadczone na podstawie umowy maklerskiej, agencyjnej, zlecenia i pośrednictwa, dotyczące towarów eksportowanych.

Usługi, o których mowa w pkt 2, podlegają opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0%, w przypadku prowadzenia przez podatnika dokumentacji, z której jednoznacznie wynika, że czynności te zostały wykonane przy zachowaniu ustawowych warunków (art. 83 ust. 2 ustawy).

Ustawodawca nie sprecyzował niestety jaka to miałyby być dokumentacja. Podatnicy powinni więc dołożyć szczególnej staranności aby zgromadzone dowody nie budziły żadnych wątpliwości w przypadku kontroli. Z uwagi na to, że w ustawie nie wymieniono o jakie dowody chodzi, należy zgromadzić wszelką możliwą dokumentację, która potwierdza, że faktycznie świadczone usługi, związane są z eksportem towarów poza terytorium UE.

W tym miejscu należy nadmienić, że polskie organy podatkowe mogą zakwestionować prawo podatnika do zastosowania stawki 0% w sytuacji, gdy nie przedstawi on, poza fakturami, żadnych innych dowodów świadczących o tym, że czynności zostały wykonane przy zachowaniu warunków wynikających z art. 83 ust. 1 pkt 7–18 i 20–22 ustawy. Taki pogląd wyraził NSA w wyroku z 3 października 2014 r., sygn. akt I FSK 1495/13, wyjaśniając, że chociaż w postępowaniu podatkowym ciężar dowodu spoczywa – co do zasady – na organach podatkowych, to jednak przesuwają się na podatnika, w sytuacji gdy wywodzi on korzystne dla siebie skutki prawne. W takim też przypadku to na podatniku ciąży obowiązek wykazania swego twierdzenia.

Zdaniem Sądu, nawet gdyby nie istniał zapis art. 83 ust. 2 ustawy, to podatnik, chcąc skorzystać z obniżonej stawki, musiałby wykazać, że wykonał właśnie te czynności, które tej stawce, w drodze wyjątku, podlegają.

Innego zdania był Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z 8 listopada 2018 r., w sprawie C-495/17. W rozpatrywanej sprawie, rumuńskie organy podatkowe zakwestionowały sposób rozliczenia firmy transportowej, która przewoziła eksportowane towary z uwagi na brak celnych deklaracji wywozowych. Przedstawione przez podatnika listy przewozowe CMR i karnety TIR potwierdzone przez organy celne, nie zostały przez urzędników uwzględnione jako dowody potwierdzające rzeczywisty charakter transakcji. **TSUE orzekł, iż przepisy dyrektywy w sprawie VAT sprzeciwiają się praktyce podatkowej państwa członkowskiego, na mocy której zwolnienie z podatku od wartości dodanej, odpowiednio, dla usług transportu bezpośrednio związanych z wywozem towarów i dla usług świadczonych przez podmioty pośredniczące w tych usługach transportu, jest uzależnione od przedstawienia przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku zgłoszenia celnego wywozowego danych towarów. W tym względzie do właściwych organów należy, do celu przyznania rzeczonych zwolnień, zbadać, czy spełnienie warunku dotyczące-**

go wywozu danych towarów można wywnioskować z dostatecznie wysokim stopniem prawdopodobieństwa ze wszystkich informacji, którymi dysponują te organy. W tym kontekście karnet TIR poświadczony przez organy celne państwa trzeciego przeznaczenia towarów przedstawiony przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku stanowi element, który co do zasady rzeczono organy powinny wziąć należycie pod uwagę, chyba że mają one konkretne podstawy, aby powątpiewać w autentyczność lub wiarygodność tego dokumentu.

W wyroku tym czytamy: „(...) *Do celów przeprowadzania weryfikacji, które obowiązują je, aby sprawdzić, czy spełnione zostały przesłanki materialnoprawne, od których jest uzależnione zwolnienie przewidziane w art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT w odniesieniu do operacji transportu, właściwe organy podatkowe powinny, jak zauważyła rzeczniczka generalna w pkt 39 opinii, zbadać wszystkie dowody, jakimi mogą dysponować w celu stwierdzenia, czy można z nich wywnioskować, z wystarczająco wysokim stopniem prawdopodobieństwa, że towary przewożone do państwa trzeciego zostały tam dostarczone. Natomiast organy te nie mogą wywnioskować, że nie miało to miejsca z samej tylko okoliczności, że przewoźnik lub pośrednik nie jest w stanie przedstawić zgłoszenia wywozowego dotyczącego tych towarów. (...)*

(...) wymóg dotyczący przedstawienia zgłoszenia celnego wywozowego nie wynika z treści przepisów krajowych spornych w postępowaniu głównym, które w tym względzie przewidują jedynie przedstawienie nieokreślonych w inny sposób dokumentów pozwalających stwierdzić, że przewożone towary zostały wywiezione.

(...) karnet TIR, należycie poświadczony w szczególności przez organy celne państwa trzeciego przeznaczenia, stanowi dokument oficjalny pozwalający zasadniczo potwierdzić, że rozpatrywane towary przy przekraczaniu granic zewnętrznych Unii podlegały fizycznemu przemieszczeniu do tego państwa trzeciego i że do niego dotarły. (...)”

W świetle wyjaśnień Trybunału, organy podatkowe powinny badać czy towary przewożone do państwa trzeciego zostały tam dostarczone, na podstawie wszystkich dostępnych dokumentów. Jeśli nie ma dowodów potwierdzających, że podatnik świadomie uczestniczył w oszustwie podatkowym, to nie powinno się odmawiać mu prawa do skorzystania z preferencji podatkowej.

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów

Zgodnie z art. 13 ustawy o VAT, przez opodatkowaną wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (WDT) rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju, w wykonaniu czynności określonych w art. 7, na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju.

WDT występuje, jeżeli dokonującym dostawy jest podatnik w rozumieniu art. 15 ustawy, do którego nie mają zastosowania zwolnienia z uwagi na wysokość osiągniętego obrotu. Transakcje te podlegają opodatkowaniu według stawki 0%, jednak przy zachowaniu szeregu warunków, które wymienione są w obszernym art. 42 ustawy o VAT.

Pierwszy z warunków dotyczy **właściwej identyfikacji podatkowej nabywcy i dostawcy**. Nabywca musi być podatnikiem posiadającym właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej (w szczególnych przypadkach wystarczy, że nabywcą jest osoba prawna niebędąca co prawda podatnikiem, ale zidentyfikowana dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych, a w sytuacji gdy przedmiotem dostawy są nowe środki transportu lub wyroby akcyzowe – status nabywcy jest obojętny).

Podatnik dokonujący dostawy również musi posiadać taki numer i podawać własny numer oraz numer nabywcy na fakturze stwierdzającej dostawę towarów. Wyjątkiem jest wewnątrzwspólnotowa dostawa nowych środków transportu, dla której bez względu na status dostawcy, tj. czy jest podatnikiem zarejestrowanym czy nie, obowiązek podatkowy powstanie na zasadach dotyczących tej procedury.

W myśl art. 42 ust. 1 ustawy wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów podlega opodatkowaniu według stawki podatku 0%, pod warunkiem że podatnik dokona dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej oraz **składając deklarację podatkową, w której wykazuje tę dostawę będzie zarejestrowany jako podatnik VAT UE**. Umożliwia to zastosowanie stawki 0%, jeśli podatnik rejestruje się najpóźniej w momencie składania deklaracji jako podatnik VAT UE.

Ponadto, aby daną dostawę opodatkować według stawki 0%, dostawca – polski podatnik VAT – przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy powinien posiadać w swojej dokumentacji **dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium Polski i dostarczone do nabywcy na terytorium innego państwa Wspólnoty**. Dowody, o których mowa, są wymienione w kolejnych ustępach omawianego art. 42 i są to:

- dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju, lub – w przypadku gdy wywóz dokonywany jest własnym środkiem transportu – dokument potwierdzający imię i nazwisko lub nazwę oraz adres siedziby działalności gospodarczej lub miejsca zamieszkania podatnika dokonującego wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, oraz nabywcy tych towarów, adres pod który są przewożone towary, w przypadku gdy jest inny niż adres siedziby działalności gospodarczej lub miejsca zamieszkania nabywcy, określenie towarów i ich ilości, potwierdzenie ich przyjęcia przez nabywcę, dane identyfikacyjne środka transportu;
- specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku;
- korespondencja handlowa z nabywcą, w tym jego zamówienie;
- dokumenty dotyczące ubezpieczenia lub kosztów frachtu;
- dokument potwierdzający zapłatę za towar, z wyjątkiem przypadków gdy dostawa ma charakter nieodpłatny lub zobowiązanie jest realizowane w innej formie, w takim przypadku inny dokument stwierdzający wygaśnięcie zobowiązania.

W sytuacji gdy wywóz towarów dokonywany jest przy pomocy środka transportu dostawcy lub nabywcy, a także w sytuacji gdy na podstawie innych posiadanych dokumentów dostawca nie może uwiarygodnić faktu dostarczenia towaru do nabywcy, podatnik powinien posiadać dokument potwierdzający przyjęcie przez nabywcę towaru na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju (art. 42 ust. 11 pkt 4).

W sumie, „ze względów bezpieczeństwa”, warto gromadzić całość dokumentacji związanej z daną transakcją, pamiętając przy tym, aby w dokumentach posługiwać się zawsze właściwymi numerami identyfikacyjnymi obydwu stron transakcji.

Warto przy tym zasignalizować, iż **w przypadku gdy przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy są nowe środki transportu**, a nabywca nie jest zidentyfikowanym podatnikiem podatku od wartości dodanej, bądź też wywóz środka transportu dokonywany jest bez użycia innego środka transportu, podatnik oprócz specyfikacji poszczególnych sztuk ładunku musi również wystawić dodatkowo tzw. „**dokument wywozu**”, zawierający dane umożliwiające prawidłową identyfikację podatnika dokonującego dostawy, nabywcy oraz dostarczanego nowego środka transportu a w szczególności:

- 1) dane dotyczące podatnika i nabywcy,
 - 2) dane pozwalające jednoznacznie zidentyfikować przedmiot dostawy jako nowy środek transportu,
 - 3) datę dostawy,
 - 4) podpisy podatnika i nabywcy,
-

- 5) oświadczenie nabywcy o wywozie nowego środka transportu poza terytorium kraju w terminie 14 dni od dnia dostawy,
- 6) pouczenie nabywcy o skutkach niewywiązania się z obowiązku, o którym mowa w pkt 5.

Jeżeli zatem podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji za dany okres rozliczeniowy będzie dysponował kompletem dokumentów potwierdzających fakt dokonania wewnątrzwspólnotowej dostawy towaru, może wykazać tę dostawę jako opodatkowaną według stawki 0%.

Dla zastosowania stawki 0% przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów wystarczającym jest, aby podatnik posiadał jedynie niektóre dowody, o jakich mowa w art. 42 ust. 3 ustawy, uzupełnione dokumentami, wskazanymi w art. 42 ust. 11 ustawy lub innymi dowodami w formie dokumentów, o których mowa w art. 180 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.), o ile łącznie potwierdzają fakt wywiezienia i dostarczenia towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

1.2. Usługi turystyki

Zgodnie z art. 119 ust. 7 usługi turystyki, których podstawą opodatkowania jest marża, podlegają opodatkowaniu stawką 0%, jeżeli usługi nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty są świadczone poza terytorium Unii Europejskiej.

Jeżeli usługi nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty są świadczone zarówno na terytorium UE, jak i poza nim, to usługi turystyki podlegają opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0% tylko w części, która dotyczy usług świadczonych poza terytorium UE.

Powyższa zasada nie dotyczy jednak nabywanych przez biuro turystyczne usług transportu lotniczego i morskiego. Zgodnie bowiem z § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2013 r. w sprawie miejsca świadczenia usług oraz zwrotu kwoty podatku naliczonego jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1686 ze zm.), w przypadku gdy nabywane usługi, o których mowa w art. 119 ust. 8 ustawy, są usługami transportu międzynarodowego, świadczonymi środkami transportu morskiego lub lotniczego, usługi te dla opodatkowania stawką podatku w wysokości 0% usług turystyki, uznaje się za świadczone poza terytorium UE.

Na mocy tego przepisu, stawka 0% przysługuje więc na sprzedawaną przez biuro usługę turystyki, jeśli nabywane na potrzeby tej usługi przewozy lotnicze lub morskie świadczone będą zarówno na terytorium UE, jak i poza nią.

Prawo do stosowania obniżonej do 0% stawki VAT zależy jednak od posiadania przez podatnika dokumentów potwierdzających świadczenie tych usług poza terytorium UE.

Przykład

Biuro podróży organizuje wycieczkę na Białoruś. Pobiera opłaty stanowiące zwrot kosztów zakupu usług transportowych nabytych u przewoźników oraz zaquaterowania, nabytych u hotelarzy białoruskich w wysokości łącznej 200 euro. Dodatkowo biuro pobiera 50 euro jako swoją marżę od ww. usług. Podstawą opodatkowania podatkiem VAT jest wyłącznie kwota marży wynosząca 50 euro. Poza tym, z uwagi na to, że usługa turystyki jest świadczona w kraju niebędącym państwem członkowskim Unii Europejskiej, stawka VAT od kwoty marży wynosi 0%.

1.3. Towary, od których dokonano zwrotu podatku podróźnemu

Osoby fizyczne niemające stałego miejsca zamieszkania na terytorium UE, zwane „podróżnymi”, mają prawo do otrzymania zwrotu podatku zapłaconego przy nabyciu towarów na terytorium kraju, które w stanie nienaruszonym zostały wywiezione przez nie poza terytorium UE w bagażu osobistym podróżnego.

W myśl art. 129 ustawy o VAT, do dostawy towarów, od których dokonano zwrotu podatku podróźnemu, sprzedawca ma prawo do stosowania 0% stawki VAT. Aby jednak mógł do dokonanej dostawy zastosować preferencyjną stawkę VAT, musi spełnić następujące warunki:

- powiadomić pisemnie naczelnika urzędu skarbowego, o fakcie że jest uprawnionym sprzedawcą i o miejscu, gdzie podróżny dokonujący zakupów towarów będzie mógł odebrać podatek, oraz z jakimi podmiotami ma zawarte umowy dotyczące dokonywania zwrotów i przedłożyć kopie tych umów,
- przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy musi otrzymać imienny dokument wystawiony przez sprzedawcę, z potwierdzeniem wywozu tych towarów poza terytorium UE.

Jeżeli zwrot podatku dokonany zostanie w formie polecenia przelewu, czeku rozrachunkowego lub karty płatniczej, dodatkowym warunkiem umożliwiającym zastosowanie 0% stawki VAT będzie posiadanie dokumentów, określonych odrębnymi przepisami, potwierdzających dokonanie zwrotu kwoty tego podatku.

Otrzymanie dokumentów potwierdzających wywóz towarów poza terytorium Wspólnoty po upływie terminu do złożenia deklaracji za dany okres rozliczeniowy, nie później jednak niż przed upływem 10 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy, upoważnia do dokonania korekty podatku należnego w deklaracji za okres, w którym podatnik otrzymał dokument.

W tym miejscu warto podkreślić, iż zdaniem organów podatkowych system zwrotu podatku podróżnym dotyczy jedynie obrotu detalicznego, tj. takiego, który pozbawiony jest aspektu handlowego, o czym przesądza nie tylko zastrzeżenie co do wywozu danego towaru w bagażu osobistym podróżnego, ale też możliwości zastosowania odformalizowanego zgłoszenia celnego w ramach procedury wywozu – zgłoszenia ustnego. W związku z tym, dostawa takiego rodzaju towaru albo takiej jego ilości, że ich następce wywiezienie poza terytorium Unii Europejskiej nie jest możliwe w bagażu osobistym podróżnego nie może korzystać z tej procedury szczególnej. Tego rodzaju transakcja – zdaniem organów podatkowych – nie ma charakteru turystycznego.

Problem polega na tym, że kwestionowanie takiej transakcji jako dokonanej w systemie zwrotu VAT podróżnych, uderza przede wszystkim w sprzedawców, którym odbiera się prawo do stosowania obniżonej stawki VAT w takim przypadku.

NSA w wyroku z dnia 29 czerwca 2017 r., sygn. akt I FSK 2030/15 (orzeczenie prawomocne) wskazał, że możliwość zastosowania stawki 0% przez sprzedawcę do dostawy towarów, od których dokonano zwrotu podatku podróźnemu w systemie Tax Free, nie jest uzależniona od weryfikacji przez niego przeznaczenia sprzedawanych podróźnemu towarów, do czego nie jest on obowiązany, ani na podstawie jakichkolwiek przepisów uprawniony.

Jak podkreślił Sąd, otrzymanie przez sprzedawcę dokumentu TAX FREE z urzędowym potwierdzeniem prawidłowości (pod względem formalnym i materialnym) wywozu sprzedanego towaru poza terytorium Unii Europejskiej, jest dla niego gwarancją legalności żądania zwrotu podatku VAT oraz zastosowania stawki 0% do dostawy towaru, od których dokonano zwrotu podatku podróźnemu.

1.4. Usługi transportu

Stawkę 0% stosuje się również do towarów i usług ściśle wymienionych w rozdziale 4 rozporządzenia w sprawie obniżonych stawek.

Zgodnie z § 6 ust. 1 obniżoną do 0% stawkę VAT stosuje się do między innymi do:

- 1) usług transportu towarów, jeżeli transport ten wykonywany jest w całości na terytorium kraju i stanowi część usługi transportu międzynarodowego;
- 2) wewnątrzwspólnotowych usług transportu towarów, jeżeli transport ten stanowi część usługi transportu międzynarodowego;
- 3) usług transportu towarów świadczonych na rzecz podatnika w rozumieniu art. 28a ustawy będącego usługobiorcą tych usług, posiadającego na terytorium kraju siedzibę działalności gospodarczej, stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, dla którego są świadczone te usługi, a w przypadku braku takiej siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej – posiadającego na terytorium kraju stałe miejsce zamieszkania albo zwykłe miejsce pobytu, jeżeli transport ten wykonywany jest w całości poza terytorium kraju:
 - a) z miejsca wyjazdu (nadania) na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju do miejsca przyjazdu (przeznaczenia) poza terytorium Unii Europejskiej lub
 - b) z miejsca wyjazdu (nadania) poza terytorium Unii Europejskiej do miejsca przyjazdu (przeznaczenia) na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju;
- 4) usług transportu towarów przewożonych przez osoby podróżujące, takich jak bagaż lub pojazdy samochodowe, jeżeli transport tych osób jest opodatkowany podatkiem według stawki w wysokości 0%;
- 5) usług świadczonych osobom w środkach transportu morskiego, lotniczego i kolejowego, jeżeli transport tych osób jest opodatkowany podatkiem według stawki w wysokości 0%;
- 6) usług świadczonych na obszarze polskich portów morskich, polegających na obsłudze pasażerów w tych portach;
- 7) usług świadczonych przez pośredników działających w imieniu i na rzecz osób trzecich, jeżeli pośredniczą oni w transakcjach dokonywanych poza terytorium Unii Europejskiej.

2. Towary opodatkowane stawką 5%

Obniżona do 5% stawka VAT obowiązuje na podstawie art. 41 ust. 2a ustawy o VAT. Lista towarów objęta tą stawką znajduje się w załączniku nr 10 ustawy.

Stawką 5% VAT opodatkowane są m.in.: rośliny inne niż wieloletnie, zwierzęta żywe, ryby, mięso, oleje, przyprawy, wyroby mleczarskie, owoce, soki z owoców i warzyw, pieczywo świeże, pieczywo chrupkie oraz tosty z chleba i podobne tosty, chleb praśny (maca) i bułka tarta, makarony, pierogi, kluski i podobne wyroby mączne, kuskus, gotowe posiłki i dania, z wyłączeniem produktów o zawartości alkoholu powyżej 1,2%.

Ponadto ma mocy § 4 rozporządzenia w sprawie obniżonych stawek, 5% stawka VAT przysługuje dla dostawy, wewnątrzwspólnotowego nabycia oraz importu nadających się do spożycia przez ludzi: tłuszczu złożonych z produktów roślinnych lub zwierzęcych (miksów) oraz wyrobów seropodobnych (analogów serów) – (PKWiU ex 10.89.19.0), (CN ex 2106) oraz napojów mlecznych z dodatkiem tłuszczu roślinnego – (PKWiU ex 11.07.19.0), (CN ex 2202).

Zrównanie stawek VAT na publikacje elektroniczne i papierowe

Obniżoną, 5% stawką VAT opodatkowane są „Książki drukowane – wyłącznie książki (oznaczone stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN), mapy – wytwarzane metodami poligraficznymi, z wyłączeniem ulotek; wydawnictwa w alfabecie Braille’a” – sklasyfikowane pod symbolem PKWiU ex 58.11.1. Stawką tą opodatkowane są także książki wydawane na dyskach, taśmach i innych nośnikach oznaczone stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN, a także czasopisma specjalistyczne. Wynika tak z art. 41 ust. 2a ustawy o VAT, w związku z poz. 32, 33 i 34 załącznika nr 10 do ustawy.

Z kolei opodatkowaniu VAT w wysokości 8% podlegają obecnie „Gazety drukowane lub na nośnikach (dyskach, taśmach i innych) – wyłącznie gazety drukowane – oznaczone stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISSN, wytwarzane metodami poligraficznymi, z wyłączeniem: wydawnictw, w których nie mniej niż 67% powierzchni jest przeznaczonych na nieodpłatne lub odpłatne ogłoszenia handlowe, reklamy lub teksty reklamowe”, jak również „Czasopisma i pozostałe periodyki drukowane lub na nośnikach (dyskach, taśmach i innych) – wyłącznie czasopisma i pozostałe periodyki oznaczone stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISSN, wytwarzane metodami poligraficznymi, z wyłączeniem: wydawnictw, w których nie mniej niż 67% powierzchni jest przeznaczonych na nieodpłatne lub odpłatne ogłoszenia handlowe, reklamy lub teksty reklamowe” (art. 41 ust. 2 ustawy o VAT, w związku z poz. 73 i 74 załącznika nr 3 do ustawy o VAT).

Odmienne opodatkowane są natomiast e-booki czyli książki w postaci elektronicznej, które obecnie stanowią popularną formę ich sprzedaży. Na gruncie przepisów ustawy o VAT taka sprzedaż uznawana jest za świadczenie usług elektronicznych, dla których nie przewidziano obniżonej stawki VAT. Oznacza to, że sprzedaż e-booków podlega opodatkowaniu 23% stawką VAT.

Ministerstwo Finansów na swojej stronie internetowej (www.mf.gov.pl) poinformowało, że Rada do Spraw Gospodarczych i Finansowych (ECOFIN) na posiedzeniu w dniu 2 października 2018 r. przyjęła m.in. dyrektywę o zrównaniu stawek VAT na publikacje elektroniczne i papierowe. Stawka podatku stosowana do książek, gazet i czasopism w wersji elektronicznej zostanie ujednoliconą ze stawkami stosowanymi do publikacji w formie tradycyjnej – papierowej.

Konsekwencją powyższego jest przygotowany projekt ustawy z dnia 8 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa, którego celem jest uproszczenie systemu stawek VAT. Więcej na temat planowanych zmian w tym zakresie znajdują Państwo w dalszej części niniejszego dodatku.

3. Obniżona do 8% stawka VAT

Na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy o VAT oraz art. 146aa ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, stawkę 8% stosuje się do towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 z zastrzeżeniem art. 41 ust. 12 i art. 114 ust. 1.

Załącznik nr 3 obejmuje obszerną listę artykułów spożywczych, nawozów, towarów związanych z ochroną zdrowia, opodatkowanych stawką VAT 8% (poz. 1–107a).

Usługi opodatkowane 8% stawką VAT wymienione są z kolei w pozycjach 135–187 załącznika nr 3 i są to m.in.: usługi związane z rolnictwem, leśnictwem, usuwanie odpadów, transport, zakwaterowanie, wstęp na imprezy sportowe, kulturalne.

W art. 41 ust. 12 ustawy o VAT określone są zasady stosowania 8% stawki VAT w przypadku dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiekt-

tów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

W § 3 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie obniżonych stawek oraz załączniku do tego rozporządzenia określono listę towarów i usług, do których stosuje się stawkę 8%.

W załączniku wymieniono m.in. trzmielę, entomofagi – wyłącznie stawonogi i nicienie oraz określone artykuły sanitarne, w przypadku gdy są one przedmiotem dostawy, wewnątrzwspólnotowego nabycia oraz importu oraz usługi m.in. związane z wyżywieniem (z wyłączeniem niektórych towarów spożywczych), usługi naprawy obuwia, odzieży, rowerów oraz usługi fryzjerskie.

Ponadto w § 3 ust. 1 pkt 2 i 3 rozporządzenia w sprawie obniżonych stawek określono 8% stawkę podatku na roboty konserwacyjne dotyczące budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, a także:

- obiektów budownictwa mieszkaniowego, o których mowa w art. 2 pkt 12 ustawy o VAT, lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych,
- lokali mieszkalnych w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12.

Na mocy § 3 ust. 4 ww. rozporządzenia, obniżona do 8% została stawka VAT w stosunku do nabywanych przez podatników podatku rolnego lub podatku dochodowego od dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej następujących nawozów i pasz: azotanu potasu (saletry potasowej), siarczanu magnezu, azotanu wapnia i azotanu magnezu oraz makuchów i innych stałych pozostałości z tłuszczów i olejów roślinnych, mąki i mączki z nasion lub owoców oleistych, z wyłączeniem gorczycy, chlorku potasu. Stawka ta dotyczy zarówno dostaw krajowych, nabycia wewnątrzwspólnotowego, jak i importu ww. towarów. Ponieważ obniżona stawka obowiązuje tylko w sytuacji gdy nabywcami są podatnicy podatku rolnego lub podatku dochodowego od dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej – warunkiem zastosowania tej stawki jest złożenie stosownego oświadczenia, z którego wynika, że nabywca jest podatnikiem jednego z tych podatków i że nabywane towary posłużą jako nawozy.

Na podstawie art. 120 ust. 2 i 3 ustawy o VAT stawkę 8% stosuje się także do importu dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich, antyków oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia dzieł sztuki oraz do ich dostawy dokonywanej przez podmioty określone w tym przepisie.

3.1. Dostawa okularów korekcyjnych

Na towary wymienione w poz. 105 załącznika nr 3 do ustawy o VAT, czyli wyroby medyczne, w rozumieniu ustawy z dnia 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 211 ze zm.), dopuszczone do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, inne niż wymienione w pozostałych pozycjach załącznika bez względu na symbol PKWiU, przysługuje obniżona do 8% stawka VAT.

Definicja wyrobu medycznego określona jest w art. 2 ust. 1 pkt 38 ustawy o wyrobach medycznych. W myśl tego przepisu przez wyrób medyczny należy rozumieć narzędzie, przyrząd, urządzenie, oprogramowanie, materiał lub inny artykuł, stosowany samodzielnie lub w połączeniu, w tym z oprogramowaniem przeznaczonym przez jego wytwórcę do używania specjalnie w celach diagnostycznych lub terapeutycznych i niezbędnym do jego właściwego stosowania, przeznaczony przez wytwórcę do stosowania u ludzi w celu:

- a) diagnozowania, zapobiegania, monitorowania, leczenia lub łagodzenia przebiegu choroby,
- b) diagnozowania, monitorowania, leczenia, łagodzenia lub kompensowania skutków urazu lub upośledzenia,

- c) badania, zastępowania lub modyfikowania budowy anatomicznej lub procesu fizjologicznego,
- d) regulacji poczęć

– który nie osiąga zasadniczego zamierzonego działania w ciele lub na ciele ludzkim środkami farmakologicznymi, immunologicznymi lub metabolicznymi, lecz którego działanie może być wspomagane takimi środkami.

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z dnia 6 lutego 2017 r., nr 1061-IPTPP1.4512.694.2016.2.ŻR stwierdził, iż: „(...) *okulary korekcyjne spełniające określone w ustawie o wyrobach medycznych kryteria, zarówno gotowe, jak i wykonywane na zamówienie – są wyrobem medycznym. Nie dotyczy to jednak okularów przeznaczonych do celów innych niż medyczne (np. okulary słoneczne). Przez okulary wykonane na zamówienie należy rozumieć te, które są wykonane według specjalnej pisemnej instrukcji sporządzonej przez lekarza okulistę lub inną uprawnioną osobę. (...)*”

Oznacza to, że sprzedaż okularów korekcyjnych, które mieszczą się w definicji wyrobu medycznego na podstawie ustawy o wyrobach medycznych i dopuszczone są do obrotu na terytorium Polski, opodatkowana jest 8% VAT.

3.2. Usługi związane z rekreacją

Pod pozycją 186 załącznika nr 3 znajdują się „Pozostałe usługi związane z rekreacją – wyłącznie w zakresie wstępu” bez względu na symbol PKWiU.

W związku z rozbieżnymi stanowiskami w zakresie opodatkowania podatkiem VAT czynności, o których mowa w poz. 186 załącznika nr 3 do ustawy o VAT, **Minister Finansów już w 2014 r. wydał interpretację ogólną nr PT1/033/32/354/LJU/14 (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 53), w której jednoznacznie stwierdził, że nie ma uzasadnienia dla stosowania stawki 8% wyłącznie do wejścia do danego obiektu bez możliwości korzystania z urządzeń tam się znajdujących, jeżeli korzystanie z tych urządzeń wiąże się z typowym użytkowaniem danego obiektu w ramach wstępu do tego obiektu.**

W konsekwencji, podzielając stanowisko zawarte w wyroku NSA z 30 stycznia 2014 r., sygn. akt I FSK 311/13 uznano, iż sprzedaż karnetów na siłownię opodatkowana jest 8% stawką VAT. Podkreślono przy tym, iż obniżona stawka podatku VAT nie będzie miała zastosowania do usług dodatkowych np. restauracyjnych świadczonych na terenie klubu.

Obecnie zatem organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych prezentują korzystne dla podatników stanowisko potwierdzające opodatkowanie biletów wstępu na typowe zajęcia fitness, siłownię, saunę, czy solarium stawką VAT 8% (*vide*: interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3 września 2018 r., nr 0114-KDIP4.4012.414.2018.2.AS).

3.3. Usługi restauracyjne

Na mocy art. 41 ust. 1 ustawy o VAT sprzedaż towarów i usług podlega opodatkowaniu stawką podstawową, która wynosi 23%. Obniżoną do 8% stawkę podatku stosuje się do dostawy towarów i usług wymienionych w załączniku do rozporządzenia w sprawie stawek. Pod poz. 7 tego załącznika wymienione zostały usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex 56), z wyłączeniem sprzedaży:

- 1) napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2%,
- 2) napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%,
- 3) napojów, przy przygotowaniu których jest wykorzystywany napar z kawy lub herbaty, niezależnie od udziału procentowego tego naparu w przygotowywanym napoju,

- 4) napojów bezalkoholowych gazowanych,
- 5) wód mineralnych,
- 6) innych towarów w stanie nieprzetworzonym opodatkowanych stawką 23%.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 19 kwietnia 2018 r., nr I FSK 1126/16 stwierdził, że sprzedaż usługi, w ramach której serwowane jest wyżywienie (np. obiad) oraz napoje wymienione w poz. 7 załącznika do rozporządzenia w sprawie stawek – podlega opodatkowaniu stawką VAT 8%, z wyłączeniem wartości usługi przygotowania i podania ww. napojów (obejmującej także wartość podawanego napoju), do której należy zastosować stawkę VAT 23%.

Rozpatrywana sprawa dotyczyła działalności restauracyjno-klubowej, w ramach której podatnik serwuje klientom różnego rodzaju produkty żywnościowe, przede wszystkim napoje. Zdaniem podatnika, wydanie produktu żywnościowego wymienionego w poz. 7 załącznika do rozporządzenia w sprawie stawek wraz z wykonaniem czynności dodatkowych (a więc świadczenie usługi związanej z wyżywieniem) podlega opodatkowaniu według 8% stawki VAT z wyłączeniem tej części, która odpowiada wartości sprzedaży produktu opodatkowanego według podstawowej stawki podatku VAT (w szczególności napojów np. kawa, napoje gazowane, woda mineralna czy alkohol).

Organ podatkowy w wydanej w tej sprawie interpretacji indywidualnej nie zgodził się ze stanowiskiem podatnika. Rozstrzygnięcie problemu przedstawione w interpretacji zostało zaskarżone do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, który skargę oddalił. Podobnie postąpił Naczelny Sąd Administracyjny oddalając wniesioną przez podatnika skargę kasacyjną.

W uzasadnieniu wyroku, NSA podkreślił, iż w świetle przepisów krajowych, jak i unijnych błędne jest stanowisko podatnika, w myśl którego podczas sprzedaży artykułów wymienionych w poz. 7 załącznika do rozporządzenia w sprawie stawek mamy do czynienia z dwiema fazami: sprzedażą towaru i sprzedażą usługi.

Z poz. 7 załącznika wynika bowiem jednoznacznie, że dla usług związanych z wyżywieniem (PKWiU ex 56), obniża się stawkę podatku do wysokości 8%, z wyłączeniem jednak tych usług, w ramach których dochodzi do sprzedaży wymienionych w tej pozycji towarów. Zapis ten nie daje żadnych podstaw ku temu, aby z usług związanych z wyżywieniem (PKWiU ex 56), obejmujących przygotowywanie i podawanie napojów (PKWiU 56.3) wydzielać „część usługową” oraz „część sprzedaży towaru (napoju)”. W tym przypadku mamy bowiem do czynienia z kompleksową usługą przygotowywania i podawania napojów, która podlega opodatkowaniu stawką 23% jeżeli jej przedmiotem są napoje wymienione w poz. 7 załącznika.

Zdaniem Sądu, rozdzielenie usługi restauracyjnej na część usługową oraz część sprzedażową związaną ze sprzedażą napojów i produktów określonych w pkt 1–6 poz. 7 załącznika, prowadziłoby do sztucznego podziału usługi restauracyjnej. Sąd stwierdził, iż: *„(...) Z istoty tego rodzaju usługi wynika bowiem, że świadczona jest ona w restauracji i jej celem nie jest tylko i wyłącznie zapewnienie komfortowego spożycia żywności czy wypicia napoju, ale również sprzedaż w tych właśnie warunkach tego produktu. Nie powinno przy tym być sporne, jak wskazuje się w art. 6 rozporządzenia Rady, że usługi restauracyjne polegają na dostarczaniu gotowej lub niegotowej żywności lub napojów albo żywności i napojów. W sytuacji zatem, gdy odpadnie z tej usługi element w postaci dostarczenia wskazanej żywności/napojów, nie możemy mówić o usłudze restauracyjnej, gdyż takowa wówczas nie zaistniałaby. Tym samym rozdzielenie kompleksowej usługi restauracyjnej na stricte usługi oraz dostawy tych produktów byłoby działaniem sztucznym oraz nieracjonalnym (...).”*

3.4. Stawka VAT dla dostawy sznurka do maszyn rolniczych

Minister Finansów w dniu 29 grudnia 2017 r. wydał interpretację ogólną, nr PT1.8101.6.2017, w której rozstrzygnął kwestię zastosowania właściwej stawki VAT dla dostawy sznurka do maszyn rolniczych.

„Sznurek do maszyn rolniczych” (bez względu na symbol PKWiU) wymieniony jest w załączniku nr 3 do ustawy o VAT, będącym wykazem towarów i usług opodatkowanych stawką VAT w wysokości 8% (poz. 78).

Minister Finansów w interpretacji tej uznał, iż **preferencyjną 8% stawką VAT będą objęte dostawy sznurka, który ze względu na jego cechy fizyczne i właściwości oferowany jest z przeznaczeniem do maszyn rolniczych.** Jego zdaniem późniejsze rzeczywiste wykorzystanie tego sznurka przez nabywcę pozostaje bez wpływu na zastosowanie przez sprzedawcę stawki VAT w wysokości 8%.

4. Zwolnienia z podatku VAT

Zwolnieniu z VAT podlegają czynności wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 2–41 wraz z warunkami i zastrzeżeniami określonymi w ust. 3–20 tego artykułu. Ponadto zwolnieniu z VAT podlegają m.in. towary oraz usługi wymienione w art. 44–82, art. 122, załączniku nr 7 do ustawy oraz w rozporządzeniu w sprawie zwolnień z VAT.

4.1. Zwolnienia wynikające z ustawy o VAT

Warunki korzystania ze zwolnień wymienionych w art. 43 ust. 1 określone są szczegółowo przez ustawodawcę (bez przytaczania symboli statystycznych) i dotyczą m.in.:

- dostawy: własnych produktów rolnych, znaczków pocztowych, ludzkich organów, krwi, złota dla NBP, budynków w ramach pierwszego zasiedlenia, produktów spożywczych dla organizacji pożytku publicznego,
- usług świadczonych przez spółdzielnie mieszkaniowe, techników dentystycznych,
- usług w zakresie ochrony zdrowia, usług edukacji, zakwaterowania w bursach i internatach, usług związanych ze sportem, usług kulturalnych, oraz dostawy towarów ściśle z tymi usługami związane,
- usług w zakresie wynajmu nieruchomości mieszkalnych, usług ubezpieczeniowych, udzielania kredytów, usług w zakresie depozytów środków pieniężnych, prowadzenia rachunków pieniężnych.

Od 1 stycznia 2019 r. zwolnieniu z VAT podlegają również usługi zarządzania pracowniczymi planami kapitałowymi, w rozumieniu ustawy z dnia 4 października 2018 r. o pracowniczych planach kapitałowych (Dz. U. poz. 2215).

Usługi ściśle związane z usługami medycznymi

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 18 i 18a ustawy o VAT, zwolnione z VAT są usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane:

- wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze;
- świadczone na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich zakładów leczniczych, w których wykonywana jest działalność lecznicza.

Stosownie zaś do art. 43 ust. 17a ustawy o VAT zwolnienie, o którym mowa m.in. w art. 43 ust. 1 pkt 18a, ma zastosowanie do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe.

Minister Finansów wydał w dniu 29 grudnia 2017 r. interpretację ogólną, nr PT1.8101.5.2017.PSG.622 dotyczącą zakresu zwolnienia z VAT czynności wykonywanych w związku ze świadczoną przez podmioty lecznicze usługą w zakresie opieki medycznej, które realizowane są najczęściej w ramach outsourcingu przez podmioty zewnętrzne na rzecz placówek leczniczych na ich terenie.

Minister Finansów powołując się na orzecznictwo TSUE uznał, iż aby daną czynność uznać za usługę ściśle związaną z usługami w zakresie opieki medycznej służącymi profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, konieczne jest, aby ta czynność mogła być uznana za usługę pomocniczą do danej usługi medycznej (usługi głównej).

Podkreślono, iż w kontekście kwalifikowania usług wykonywanych w ramach świadczenia opieki szpitalnej i medycznej, opieka taka stanowi pewien proces (na który składa się wiele różnych czynności wykonywanych na terenie danej placówki) rozpoczynający się od momentu przyjęcia pacjenta do placówki medycznej, a kończący się w momencie opuszczenia przez niego tej placówki.

Jak stwierdzono, w ramach tego procesu konieczne jest wykonanie wielu czynności, z których część może być również wykonywana przez podmioty zewnętrzne. Jedynie te czynności – zdaniem Ministra Finansów – które spełniają warunki do uznania ich za usługi ściśle związane z usługami w zakresie opieki medycznej, służącymi profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia (a mianowicie stanowią one nieodzowny element działalności placówek świadczących taką opiekę), podlegają zwolnieniu z VAT na podstawie art. 41 ust. 1 pkt 18a ustawy o VAT. Dla zastosowania tego zwolnienia nie ma w szczególności znaczenia, czy dana czynność jest fizycznie wykonywana w obecności konkretnego pacjenta (lecz jej nieodzowność z punktu widzenia zapewnienia należytej opieki pacjentom).

Do usług „ściśle związanych”, które mogą korzystać ze zwolnienia z opodatkowania – zdaniem resortu finansów – można zaliczyć: *„(...) wsparcie pielęgniarek lub salowych w opiece nad pacjentami przy wykonywaniu czynności higienicznych i pielęgnacyjnych – w tym związanych z potrzebami fizjologicznymi pacjentów (m.in. pomoc przy ubieraniu, karmienie, przewijanie, rozdawanie posiłków, transport pościeli i ścielenie łóżek szpitalnych, usuwanie pojemników z wydzielinami), monitorowanie stanu pacjentów, transport pacjentów na terenie placówki medycznej, pomoc w przygotowaniu do operacji lub zabiegu (zmiana odzieży i obuwia, oraz inne czynności niezbędne do przeprowadzenia procedur medycznych), przygotowanie pomieszczeń i przedmiotów niezbędnych do operacji i zabiegów medycznych (sprzątanie i dezynfekcja pomieszczeń, sterylizacja narzędzi, stołów operacyjnych, pojemników i innych przedmiotów, czynności związane z przygotowywaniem leków), asystowanie podczas operacji lub zabiegu (ubieranie zespołu medycznego, podawanie sterylnych pakietów), czynności związane z gospodarką bielizną i odzieżą szpitalną oraz pościelą (jej zmiana, transport wewnątrzszpitalny, pranie), zapewnienie odpowiedniego wyżywienia pacjentów, czynności związane z gospodarką odpadami szpitalnymi (ich usuwanie i transport wewnątrzszpitalny), transport wewnątrzszpitalny przedmiotów używanych w procesie opieki medycznej (narzędzi, materiałów i pojemników do badań, krwi i materiałów krwiopochodnych, wyników badań, łóżek, wózków, materacy), czynności administracyjne (przyjęcie do placówki medycznej, wywiad medyczny – w tym pomoc w wypełnianiu kwestionariuszy, wypisanie z placówki medycznej). (...)”*

Wymienione powyżej czynności będą zwolnione z VAT pod warunkiem, że będą wykonywane na rzecz podmiotu leczniczego na jego terenie przez odpowiednie podmioty, tj. pod-

mioty świadczące usługi w zakresie opieki medycznej służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia (art. 43 ust. 17a ustawy o VAT).

Przy czym jak czytamy: „(...) warunek świadczenia czynności na terenie podmiotu leczniczego sprowadza się w istocie do tego, że są one faktycznie wykorzystywane (w ramach świadczenia usług w zakresie opieki medycznej, służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia) na terenie tych podmiotów (np. dostawa żywienia dla pacjentów przebywających na terenie szpitala, nawet, gdy zostało ono przygotowane poza tym terenem, odbiór odzieży i pościeli szpitalnej wykorzystywanej przez pacjentów oraz dowóz czystej odzieży i pościeli szpitalnej dla pacjentów przebywających na terenie szpitala, nawet, gdy jej pranie zostało wykonane poza terenem szpitala). (...)”

Zwolnieniu z VAT nie będą natomiast podlegać czynności, jeśli będą one pozostawały w ścisłym związku z usługami medycznymi niesłużącymi profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia (dotyczy to np. operacji plastycznych wykonywanych wyłącznie z powodów kosmetycznych czy upiększających, testów genetycznych dla celów ustalenia ojcostwa, itp.), jak również gdy podmiot je wykonujący nie będzie podmiotem wykonującym usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia.

Usługi związane z edukacją

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 26–29 ustawy o VAT, zwolnione z VAT są obecnie następujące usługi w zakresie edukacji:

- 1) świadczone przez:
 - a) jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe, w zakresie kształcenia i wychowania,
 - b) uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz instytuty badawcze, w zakresie kształcenia
– oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane,
- 2) prywatnego nauczania na poziomie przedszkolnym, podstawowym, ponadpodstawowym i wyższym, świadczone przez nauczycieli,
- 3) nauczania języków obcych oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, inne niż wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 26, pkt 27 i pkt 29,
- 4) kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, inne niż wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 26:
 - a) prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, lub
 - b) świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe – wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, lub
 - c) finansowane w całości ze środków publicznych
– oraz świadczenie usług i dostawa towarów ściśle z tymi usługami związane.

Jak wynika z powołanego przepisu, to nie tylko kryterium przedmiotowe (czyli rodzaj wykonywanych czynności), ale także i podmiotowe (status podmiotu wykonującego te czynności) decydują o zwolnieniu z VAT danych usług edukacyjnych.

Należy również mieć na uwadze, że prywatne nauczanie powinno być realizowane według programu odpowiadającego edukacji prowadzonej przez dane placówki oświatowe.

Ponadto, prywatne nauczanie musi być wykonywane przez nauczycieli na ich własny rachunek i odpowiedzialność. Umowa o świadczenie tej usługi nie musi być zawarta bezpośrednio pomiędzy nauczycielem a uczniem. W przypadku bowiem nieletniego ucznia umowę taką zawierają jego rodzice.

Dostawa nieruchomości

W myśl art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT zwalnia się od podatku dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane. Z kolei tereny budowlane to grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (o czym stanowi art. 2 pkt 33 ustawy o VAT).

Natomiast jeżeli chodzi o nieruchomości zabudowane, to jednym ze zwolnień przewidzianych przez ustawodawcę jest zwolnienie określone w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT.

Zgodnie z treścią tego przepisu zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

- a) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
- b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Pierwsze zasiedlenie zostało zdefiniowane w art. 2 pkt 14 ustawy o VAT jako oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

- a) wybudowaniu lub
- b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

Warto w tym miejscu podkreślić, że **przepis art. 2 pkt 14 ustawy o VAT, definiując pierwsze zasiedlenie, stanowi o oddaniu budynku do użytkowania w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu (np. w wyniku sprzedaży, najmu czy dzierżawy). Z uwagi jednak na wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 16 listopada 2017 r. w sprawie C-308/16 pierwsze zasiedlenie danego budynku należy rozumieć szeroko jako jego pierwsze zajęcie, faktyczne używanie (w tym także na potrzeby własnej działalności gospodarczej).**

Wskutek ww. wyroku doszło więc do sytuacji, w której jednocześnie obowiązują dwie normy prawne dotyczące sposobu opodatkowania dostawy budynku. Z jednej strony regulacja krajowa (tj. art. 2 pkt 14 ustawy o VAT), która nakazuje naliczyć VAT przy sprzedaży nieruchomości użytkowanych wyłącznie na potrzeby własne, a z drugiej przepisy unijne pozwalające w tej sytuacji na zwolnienie takiej sprzedaży z podatku (w razie użytkowania nieruchomości przez okres nie krótszy niż 2 lata). Dlatego też podatnik do momentu zmiany treści art. 2 pkt 14 ustawy o VAT może zastosować obowiązujące w tym zakresie przepisy prawa krajowego albo też bezpośrednio przepisy dyrektywy w sprawie VAT z uwzględnieniem wykładni pojęcia pierwszego zasiedlenia dokonanej przez TSUE w przedmiotowym wyroku (*vide*: pismo Ministerstwa Finansów z dnia 21 grudnia 2017 r. będące odpowiedzią na zaпытanie naszej redakcji oraz interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 16 lutego 2018 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.708.2017.2.KO). Szerzej na ten temat pisaliśmy w „Poradniku VAT” nr 7 z dnia 10 kwietnia 2018 r.

Na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji został zamieszczony projekt ustawy z dnia 6 września 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw. W projekcie tym planuje się m.in. modyfikację definicji pierwszego zasiedlenia. Zmiana w tym zakresie ma na celu dostosowanie przepisów ustawy o VAT do przepisów dyrektywy w sprawie VAT interpretowanej w świetle ww. wyroku TSUE z dnia 16 listopada 2017 r. w sprawie C-308/16.

W ww. projekcie przy definiowaniu pierwszego zasiedlenia zrezygnowano z warunku, zgodnie z którym pierwsze zasiedlenie budynków, budowli lub ich części następuje w wykonaniu czynności podlegającej opodatkowaniu. Zatem pierwsze zasiedlenie, po wprowadzeniu w życie ww. zmian, poza oddaniem do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, będzie obejmowało również rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne tych budynków, budowli lub ich części, po ich wybudowaniu lub ulepszeniu, które spełnia warunki określone w art. 2 pkt 14 lit. b) ustawy.

Warto w tym miejscu zauważyć, że projektowana ustawa nowelizacyjna nie wprowadza zmian w art. 2 pkt 14 lit. b) ustawy o VAT ze względu na to, że w wyroku w sprawie C-308/16, Trybunał nie zakwestionował istniejącego w tym przepisie warunku wiążącego istnienie ulepszenia z poniesieniem wydatków stanowiących 30% wartości początkowej. Jak wskazał TSUE, w sytuacji gdy ulepszenie budynku będzie stanowiło synonim „przebudowy” z dyrektywy w sprawie VAT, to wtedy nie będzie niezgodności polskich przepisów z prawem unijnym. Ponadto, w uzasadnieniu do ww. projektu stwierdzono, że obecna definicja pierwszego zasiedlenia poprzez zawarcie odesłania do pojęcia ulepszenia w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym umożliwia w sposób jednoznaczny określenie, kiedy dochodzi do ulepszenia, a przez to zapewnia podatnikom pewność prawa.

Ze względu na przedłużający się proces legislacyjny w tej sprawie, trudno określić, kiedy znowelizowane przepisy wejdą w życie.

Kolejnym zwolnieniem przewidzianym dla dostawy nieruchomości zabudowanych jest zwolnienie na mocy art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT, które ma zastosowanie w razie niespełnienia przesłanek określonych w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT. Daje on prawo do zwolnienia od podatku dostawy budynków, budowli lub ich części pod warunkiem że:

- a) w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
- b) dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów.

Dodatkowo należy zauważyć, że warunku, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10a lit. b), nie stosuje się, jeżeli budynki, budowle lub ich części w stanie ulepszonym były wykorzystywane przez podatnika do czynności opodatkowanych przez co najmniej 5 lat, o czym stanowi art. 43 ust. 7a ustawy o VAT. Z tym, że w przypadku zmiany ustawowej definicji pierwszego zasiedlenia dojdzie do uchylenia ust. 7a. W sytuacji bowiem ulepszenia nieruchomości, pierwsze zasiedlenie nastąpi wcześniej (przed upływem 5 lat) na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT (*vide*: uzasadnienie do ww. projektu z dnia 6 września 2018 r.).

Usługi związane ze sportem

W myśl art. 43 ust. 1 pkt 32 ustawy o VAT, zwalnia się od podatku usługi ściśle związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym świadczone przez kluby sportowe, związki sportowe oraz związki stowarzyszeń i innych osób prawnych, których celem statutowym jest działalność na rzecz rozwoju i upowszechniania sportu, pod warunkiem że:

- a) są one konieczne do organizowania i uprawiania sportu lub organizowania wychowania fizycznego i uczestniczenia w nim,
 - b) świadczący te usługi nie są nastawieni na osiągnięcie zysków,
 - c) są one świadczone na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym
-

– z wyłączeniem usług związanych z działalnością marketingową oraz reklamowo-promocyjną, wstępu na imprezy sportowe, usług odpłatnego prowadzenia statków przeznaczonych do uprawiania sportu i rekreacji, usług odpłatnego zakwaterowania związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym oraz usług wynajmu sprzętu sportowego i obiektów sportowych za odpłatnością.

Jak wynika z powyższego jednym z warunków zastosowania zwolnienia z VAT na mocy ww. art. 43 ust. 1 pkt 32 ustawy jest spełnienie przesłanki o charakterze podmiotowym odnoszącej się do usługodawcy.

Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych wprost wskazują, że ze zwolnienia od podatku na podstawie ww. przepisu korzystać mogą jedynie usługi ściśle związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym świadczone przez kluby sportowe, związki sportowe, stowarzyszenia, związki samych stowarzyszeń i związki innych osób prawnych, których celem statutowym jest działalność na rzecz rozwoju i upowszechniania sportu.

Korzystne rozstrzygnięcie w przedmiotowej kwestii zaprezentował natomiast **Naczelny Sąd Administracyjny, który w prawomocnym wyroku z dnia 8 lutego 2018 r., sygn. akt I FSK 394/16 orzekł, iż zwolnieniu od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 32 ustawy o VAT podlegają nie tylko usługi ściśle związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym świadczone przez kluby sportowe, związki sportowe oraz związki stowarzyszeń i innych osób prawnych, których celem statutowym jest działalność na rzecz rozwoju i upowszechniania sportu, ale również tego typu usługi świadczone przez inne podmioty nienastawione na osiągnięcie zysku.**

Naczelny Sąd Administracyjny, który tę sprawę ostatecznie rozstrzygnął podkreślił, że zwolnienie, o którym mowa jest wynikiem implementacji do polskiego porządku prawnego art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy w sprawie VAT, zgodnie z którym państwa członkowskie zwalniają od podatku świadczenie niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym.

Podzielając stanowisko Sądu I instancji, NSA zarzucił organowi podatkowemu oparcie się wyłącznie na wykładni językowej omawianego przepisu, bez uwzględnienia jego celu. Taka wykładnia ogranicza zwolnienie od podatku VAT do usług świadczonych wyłącznie w formie klubu sportowego, związku sportowego lub związku stowarzyszeń i innych osób prawnych w rozumieniu art. 3 i art. 6 ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (Dz. U. z 2018 r. poz. 1263 ze zm.).

Podkreślono również, że z przepisów ustawy o sporcie wynika, że klub sportowy jest podstawową, ale nie jedyną formą prowadzenia działalności sportowej, a sama definicja legalna pojęcia sportu jest bardzo szeroka. Taka okoliczność – w opinii NSA – nie pozwala także uznać, że tylko działalność sportowa prowadzona w formach wskazanych w art. 3 i art. 6 tej ustawy zasługuje na wsparcie w postaci zwolnienia z podatku od towarów i usług.

Zwolnienia w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów

Na mocy art. 44 ustawy zwolnieniu z podatku VAT podlega także wewnątrzwspólnotowe nabycie:

- 1) towarów, do których miałyby zastosowanie przepisy art. 43 ust. 1 pkt 5–8;
- 2) towarów, których import na warunkach określonych w przepisach dotyczących importu towarów byłby zwolniony od podatku.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie to – w myśl art. 9 ust. 1 ustawy – nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub

transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.

Ze zwolnienia z VAT na mocy art. 44 korzysta zatem wewnątrzwspólnotowe nabycie:

- ludzkich organów i mleka kobiecego,
- krwi, osocza w pełnym składzie, komórek krwi lub preparatów krwiopochodnych pochodzenia ludzkiego, niebędących lekami,
- walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy, z wyłączeniem przedmiotów kolekcjonerskich, za które uważa się monety ze złota, srebra lub innego metalu oraz banknoty, które nie są zwykle używane jako prawny środek płatniczy lub które mają wartość numizmatyczną,
- złota dla Narodowego Banku Polskiego.

Zwolnienia z tytułu importu towarów

W art. 45–82 ustawy o VAT określone są szczegółowo zwolnienia z tytułu importu towarów, bez skrótowych odwołań do przepisów prawa celnego. Zwolnienia te określone są również w załączniku nr 7 do ustawy, który jest wykazem towarów produkowanych przez ONZ takich jak filmy edukacyjne, kroniki filmowe, zapisane nośniki dźwięku, wzory, modele, markiety itd.

Na mocy art. 45 ust. 1 pkt 10 zwolnieniu podlega import gazu w systemie gazowym lub gazu wprowadzanego do systemu gazowego lub sieci gazociągów kopalnianych ze statków przewożących gaz, a także energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, energii cieplnej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej.

4.2. Zwolnienia określone w rozporządzeniu wykonawczym

W 2019 r. zwolnienia z VAT przysługują m.in. na mocy § 3 ust. 1 pkt 1–19 rozporządzenia w sprawie zwolnień z VAT i dotyczą m.in.:

- dzierżawy gruntów rolniczych,
- usług zarządzania nieruchomościami mieszkalnymi, świadczonych na zlecenie, z wyłączeniem wyceny nieruchomości mieszkalnych (PKWiU ex 68.32.11.0 i PKWiU ex 68.32.12.0),
- czynności związanych z utrzymaniem lokali mieszkalnych, wykorzystywanych wyłącznie na cele mieszkaniowe, za które pobierane są opłaty, wykonywanych przez wspólnotę mieszkaniową na rzecz właścicieli tych lokali, tworzących w określonej nieruchomości tę wspólnotę,
- usługi obozów, kolonii lub usługi o podobnym charakterze, organizowane przez szkoły i inne jednostki objęte ustawą z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. z 2018 r. poz. 1457 ze zm.), świadczone wyłącznie na rzecz dzieci i młodzieży z tych szkół i jednostek,
- usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, finansowanych w co najmniej 70% ze środków publicznych oraz świadczenia usług i dostawy towarów ściśle z tymi usługami związane,
- usług w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane przez uczelnie medyczne.

Zwolnienia dotyczące importu towarów określone są dodatkowo w § 4 i § 5 ww. rozporządzenia. Przykładowo, w myśl § 4 ust. 1 tego rozporządzenia zwalnia się od podatku import towarów w przypadku, gdy miejscem przeznaczenia tych towarów jest terytorium państwa

członkowskiego inne niż terytorium kraju i wywóz z terytorium kraju tych towarów nastąpi w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Z kolei warunki zastosowania tego zwolnienia określone zostały w ust. 2 tego przepisu. Jednym z nich jest, aby importer, który dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy był podatnikiem zarejestrowanym jako podatnik VAT UE.

Stosownie do § 6 rozporządzenia, zwolnieniu z podatku podlega także wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów wprowadzanych do składu celnego. Warunkiem zastosowania zwolnienia jest m.in. przeznaczenie towarów do odprzedaży w składzie celnym podatnikowi VAT.

Na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz. U. z 2019 r. poz. 96) od 1 lutego 2019 r. zmianie uległy regulacje prawne zawarte m.in. w § 5 rozporządzenia. Nowe przepisy określają zwolnienia z VAT oraz warunki stosowania tych zwolnień, przysługujące Dowództwu Sojuszniczemu i uprawnionym członkom Dowództwa Sojuszniczego.

III. KOREKTA BŁĘDNIIE ZASTOSOWANEJ STAWKI VAT

Podatnik dokonujący sprzedaży towaru lub świadczenia usługi zobowiązany jest do naliczenia podatku VAT według stawki określonej w ustawie o VAT oraz rozporządzeniu w sprawie stawek. Jednak w praktyce zdarzają się sytuacje, w których podatnik wystawiający fakturę zastosuje niewłaściwą stawkę VAT. Sposób skorygowania tego błędu zależy od tego, czy stawka podatku została zawyżona czy też zaniżona.

1. Korygowanie zawyżonej stawki podatku

Podatnicy, którzy zawyżyli stawkę VAT na sprzedaż towaru (usługi) lub też opodatkowali transakcję, która podlegała zwolnieniu z VAT, powinni dokonać korekty podatku należnego w oparciu o art. 29a ust. 13 i 14 ustawy o VAT.

W myśl tego przepisu, w sytuacji gdy stwierdzono pomyłkę w kwocie podatku na fakturze pierwotnej, skutkującej zawyżeniem kwoty podatku należnego, 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 którego 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.

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.

Zwrócić należy uwagę, iż warunek posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę nie jest wymagany w przypadku:

- 1) eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów;
- 2) dostawy towarów i świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju;

- 3) sprzedaży: energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy;
- 4) gdy podatnik nie uzyskał potwierdzenia mimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej i z posiadanej dokumentacji wynika, że nabywca towaru lub usługobiorca wie, że transakcja została zrealizowana zgodnie z warunkami określonymi w fakturze korygującej.

Zatem w przypadku korekty *in minus* (w wyniku zmniejszenia stawki VAT lub zastosowania zwolnienia), nie koryguje się deklaracji VAT wstecz (tj. za okres, w którym wykazano tę transakcję w deklaracji VAT), lecz na bieżąco – w miesiącu (kwartale) otrzymania korekty przez nabywcę (pod warunkiem posiadania ww. potwierdzenia lub przy spełnieniu warunków określonych w art. 29a ust. 15 pkt 4 ustawy).

Przykład

W styczniu 2019 r. podatnik wystawił fakturę korygującą in minus do faktury z sierpnia 2018 r., w wyniku której zmniejszeniu uległa podstawa opodatkowania oraz kwota podatku należnego. Nabywca otrzymał fakturę korygującą w tym samym miesiącu, czyli w styczniu. Podatnik uzyskał potwierdzenie jej odbioru przez nabywcę 4 lutego 2019 r. W tej sytuacji sprzedawca mógł więc obniżyć VAT należny w deklaracji za styczeń 2019 r. Jeśli jednak potwierdzenie odbioru korekty podatnik otrzymałby po terminie złożenia deklaracji VAT za ten miesiąc (np. w dniu 26 lutego 2019 r.) korektę tę powinien rozliczyć w deklaracji za luty.

Spółka sprzedała nieruchomość w maju 2018 r. ze stawką 23%. Transakcja ta mogła jednak korzystać ze zwolnienia z VAT. W styczniu 2019 r. spółka wystawiła fakturę korygującą tę sprzedaż i w tym samym miesiącu otrzymała potwierdzenie odbioru jej przez nabywcę. W którym miesiącu należy rozliczyć korektę? Jak wypełnić deklarację VAT jeśli sprzedaż i podatek VAT będą kwotami ujemnymi?

Nabywca nieruchomości otrzymał fakturę korygującą w styczniu 2019 r. i w tym samym miesiącu potwierdzenie jej odbioru dotarło do spółki. W związku z tym obniżenie podatku należnego mogło być dokonane w deklaracji VAT za styczeń.

Jeżeli spółka uwzględniając w deklaracji VAT fakturę korygującą *in minus*, otrzymała w wyniku wyliczenia kwoty ujemne – to powinna je wykazać ze znakiem minus (–). Postępowanie takie wynika wprost z objaśnień do deklaracji, zgodnie z którymi „wszystkie wielkości ujemne poprzedza się znakiem minus (–)”. Kwotę zobowiązania podatkowego należy wówczas wyliczyć stosując ogólne zasady matematyczne.

2. Dostawa towaru z zaniżoną stawką VAT

W sierpniu 2018 r. podatnik dokonał sprzedaży towarów, stosując obniżoną do 8% stawkę VAT. Sprzedaż tę wykazał w deklaracji VAT za sierpień. Sprzedaż ta powinna być jednak opodatkowana stawką podstawową. W styczniu 2019 r. podatnik wystawił fakturę korygującą, stosując już właściwą – 23% stawkę VAT. Kiedy należy rozliczyć VAT z tego tytułu?

Przepisy ustawy o VAT nie precyzują zasad rozliczania korekt w sytuacji gdy podatnik jest zobowiązany do podwyższenia kwoty podatku VAT. W takiej sytuacji jednak skorygowanie

podatku w drodze korekty deklaracji VAT powinno nastąpić zasadniczo bez względu na fakt otrzymania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę towaru czy usługi.

Organy podatkowe akceptują termin rozliczania tego rodzaju korekt w zależności od przyczyny ich powstania. Jeżeli korekta faktury wynika ze zdarzeń zaistniałych już w chwili wystawienia faktury pierwotnej (np. z pomyłki w stawce podatku), to uznaje się, że powinna ona zostać rozliczona w deklaracji za okres, w którym została rozliczona faktura pierwotna.

Z taką sytuacją mamy do czynienia w przedstawionym w pytaniu stanie faktycznym. Błędna stawka VAT została zastosowana już w momencie dokonania dostawy towarów. W takim przypadku nie ma znaczenia termin otrzymania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę. **Podatnik powinien skorygować deklarację VAT za sierpień 2018 r. (miesiąc wystawienia faktury pierwotnej), wówczas bowiem zaniżone zostało zobowiązanie podatkowe, przez co powstała zaległość podatkowa. Powstałą zaległość należy uregulować wraz z odsetkami.**

Inaczej natomiast byłoby w sytuacji gdyby korekta spowodowana była przyczynami, które miały miejsce już po dokonaniu dostawy/świadczeniu usługi (np. podwyższeniem ceny). Wówczas obrót powinien zostać skorygowany w deklaracji za ten okres rozliczeniowy, w którym zaistniały przesłanki do wystawienia faktury korygującej (czyli w miesiącu/kwartał, w którym została wystawiona faktura korygująca). Wynika to stąd, iż w chwili ujęcia w deklaracji faktury pierwotnej podstawa opodatkowania i podatek należny zostały wykazane przez podatnika w prawidłowej wysokości, a przyczyna korekty powstała później i nie była możliwa do przewidzenia w momencie wystawienia faktury pierwotnej.

IV. NOWA MATRYCA STAWEK – PLANOWANE ZMIANY W USTAWIE O VAT

Na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji (<https://legislacja.rcl.gov.pl>) Minister Finansów przedstawił projekt z dnia 8 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa.

Celem tej nowelizacji jest uproszczenie systemu stawek VAT, który ma zapewnić prostotę i przejrzystość w ich stosowaniu.

1. Zmiana sposobu identyfikowania towarów i usług

Towary i usługi będące przedmiotem czynności opodatkowanych podatkiem VAT są obecnie identyfikowane za pomocą Polskiej Klasyfikacji WYROBÓW I USŁUG – PKWiU 2008 (którą należy stosować do 31 grudnia 2019 r.).

Z uwagi na czasowy charakter stosowania tej klasyfikacji do celów VAT oraz na to, iż obecny system nie zapewnia ochrony podatnikom w zakresie stosowania przez nich przepisów o VAT opartych na PKWiU 2008 (ze względu na brak wiążącej mocy opinii klasyfikacyjnych w zakresie PKWiU wydawanych przez Główny Urząd Statystyczny) konieczne jest dokonanie zmiany sposobu identyfikowania towarów i usług, w szczególności m.in. na potrzeby określania zakresu stawek obniżonych.

Dlatego też w ww. projekcie proponuje się zmianę sposobu identyfikowania towarów i usług poprzez odejście od stosowania PKWiU 2008 na rzecz:

- unijnej Nomenklatury Scalonej (CN) w zakresie towarów oraz
- Polskiej Klasyfikacji WYROBÓW I USŁUG PKWiU (2015) w zakresie usług.

2. Ujednolicenie matrycy stawek VAT

W związku z planowanymi zmianami zakłada się wprowadzenie nowej matrycy stawek VAT, która według założeń ma uprościć system stawek VAT.

W tym zakresie zaproponowano:

- objęcie jedną (taką samą) stawką VAT w jak największym stopniu całych działów CN, co spowoduje istotne zmniejszenie liczby pozycji w nowych załącznikach nr 3 i nr 10 do ustawy o VAT, zawierających wykazy towarów i usług opodatkowanych według stawek odpowiednio 8% i 5%;
- przyjęcie w przypadku konieczności zmiany stawki na dane towary – generalnej zasady obniżania stawek (tzw. „równanie w dół”);
- zrównoważenie wprowadzenia prostej matrycy podwyżkami stawek na wybrane – ale nieliczne – towary i usługi (dotyczy to np. homarów i ośmiornic, niektórych przypraw nieprzetworzonych, lodu używanego dla celów spożywczych i innych celów chłodniczych).

Przykładowo obniżona do 5% stawka podatku – według projektu – ma mieć zastosowanie m.in. do:

- podstawowych produktów żywnościowych (tj. owoców tropikalnych i cytrusów, każdego rodzaju pieczywa i ciastek, zup, bulionów, żywności homogenizowanej i dietetycznej, przypraw),
- produktów przeznaczonych dla niemowląt i dzieci (tj. żywności, smoczków, pieluszek, fotelików samochodowych),
- produktów dla kobiet (artykułów higienicznych),
- książek wszelkiego rodzaju (a więc wszystkich drukowanych, na dyskach, taśmach i na innych nośnikach, w tym e-booki).

Z kolei gazety, czasopisma i dzienniki wydawane w formie elektronicznej, drukowane i na innych nośnikach danych (z uwzględnieniem tych towarów nieoznaczonych symbolami ISSN) zostaną objęte 8% stawką VAT.

Przedmiotowy projekt zakłada również utrzymanie zasadniczo w niezmienionym zakresie stawki VAT w wysokości 8% m.in. na: drewno opałowe, towary i usługi zwykle wykorzystywane w produkcji rolniczej (zwierzęta gospodarskie, nasiona, nawozy i środki ochrony roślin, sznurek do maszyn rolniczych) oraz związane z ochroną zdrowia (wyroby medyczne, produkty lecznicze, środki odkażające).

Nowelizacja dotycząca zmiany stosowania PKWiU z 2008 na 2015 nie będzie skutkować również zmianą zakresu stosowania stawek podatku VAT w odniesieniu do usług (zmieniają się poszczególne pozycje w załącznikach do ustawy o VAT poprzez ujęcie usług zawartych w obecnie obowiązującym rozporządzeniu w sprawie stawek). Nadal obniżoną 8% stawką podatku objęte będą usługi związane np. z kulturą, sportem, rekreacją czy transportem osobowym.

Taka sama stawka będzie dotyczyła robót konserwacyjnych (zmieniony art. 41 ust. 12 oraz dodanie ust. 12d–12e w ustawie o VAT). Zgodnie z projektowanymi przepisami stawką w wysokości 8% objęte będą roboty konserwacyjne dotyczące m.in. obiektów budownictwa społecznego.

Obniżoną do 8% stawką VAT będą opodatkowane również usługi związane z wyżywieniem (PKWiU 56) z wyłączeniem określonym ściśle w nowo dodanym art. 42 ust. 12f ustawy.

Ponadto, z uwagi na planowane wprowadzenie do przepisów prawa krajowego w zakresie VAT mechanizmu podzielonej płatności o charakterze obligatoryjnym, modyfikacji ulegną zapisy w załączniku nr 11 oraz nr 13 do ustawy o VAT.

! Uwaga

Według założeń – stosowanie nowej matrycy stawek VAT nastąpi 1 stycznia 2020 r. (w odniesieniu do książek, nut, map i czasopism zaś od 1 kwietnia 2019 r.).

3. Zmiany dotyczące sprzedaży dokonywanej przez rolników ryczałtowych

Rolnik, który dokonuje dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczy usługi rolnicze, może korzystać ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT – jako tzw. „rolnik ryczałtowy”. Jednocześnie rolnikowi ryczałtowemu przysługuje od nabywcy produktów rolnych (podatnika VAT czynnego) zryczałtowany zwrot podatku (art. 115 ust. 1 ustawy o VAT). Obecnie przez produkty rolne rozumie się wyłącznie towary wymienione w załączniku nr 2 do ustawy oraz towary wytworzone z nich przez rolnika ryczałtowego z produktów pochodzących z jego własnej działalności rolniczej przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i rybackim (art. 2 pkt 20 ustawy o VAT).

W celu uproszczenia regulacji w tym zakresie zaproponowano objęcie definicją produktów rolnych wszystkich towarów pochodzących z działalności rolniczej rolnika ryczałtowego oraz towarów wytworzonych z nich przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i rybackim.

4. Wiążąca informacja stawkowa (WIS)

Aby zapewnić podatnikom ochronę i umożliwić prawidłowe przyporządkowanie stawki podatku do towaru lub usługi w ustawie o VAT zaproponowano dodanie w dziale VIII rozdziału 1a w brzmieniu pt.: „Wiążąca informacja stawkowa”.

WIS będzie decyzją wydawaną przez wyznaczonego do tego zadania (na podstawie rozporządzenia wykonawczego) dyrektora izby administracji skarbowej, na potrzeby opodatkowania VAT dostawy, importu, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów albo świadczenia usług.

Z wnioskiem o wydanie WIS będzie mógł wystąpić (art. 41b ust. 1 projektu):

- podatnik posiadający numer identyfikacji podatkowej (NIP) w tym podatnik zwolniony podmiotowo z VAT, który np. dokonuje (lub planuje dokonać) krajowej dostawy towarów, importu towarów lub wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, jak również zobowiązany do rozliczenia podatku podatnik nabywający towary od podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia tej działalności w Polsce,
- zamawiający w rozumieniu ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1986 ze zm.) w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia ceny w związku z udzielanym zamówieniem publicznym.

Wzór wniosku o wydanie WIS zostanie określony w wydanym, na podstawie upoważnienia ustawowego, rozporządzeniu wykonawczym.

Co do zasady, decyzja w sprawie WIS będzie wydawana bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w ciągu 3 miesięcy od dnia złożenia wniosku. Otrzymana przez podatnika WIS będzie zawierała: opis towaru albo usługi będących jej przedmiotem, klasyfikację tego towaru według CN lub usługi według PKWiU oraz właściwą dla tak sklasyfikowanego towaru albo usługi stawkę podatku VAT.

Wniosek o wydanie WIS będzie podlegał opłacie w wysokości 40 zł, którą będzie należało wpłacić nie później niż w dniu złożenia wniosku.

Zgodnie z projektowanym art. 41d ust. 1 ustawy o VAT, wiążąca informacja stawkowa stanowić będzie instrument o walorze ochronnym bowiem będzie ona wiążąca dla organów podatkowych względem podatnika będącego jej posiadaczem i w odniesieniu do konkretnego towaru albo usługi, których będzie dotyczyć.

WIS będą mogli posługiwać się również inni podatnicy, nie tylko ci, którzy ją otrzymają, pod warunkiem, że przedmiotem dokonywanych przez nich transakcji opodatkowanych VAT będą takie same towary/usługi.

Aby umożliwić wcześniejsze zapoznanie się przez podatników z nowym systemem i zmienionym opodatkowaniem towarów i usług z wnioskiem o wydanie WIS będzie można wystąpić już od 1 kwietnia 2019 r.

V. STAWKI VAT W PYTANIACH CZYTELNIKÓW

1. Dostawa gruntu zakupionego od rolnika

Prowadzę działalność gospodarczą w zakresie usług mechaniki pojazdowej i jestem czynnym podatnikiem VAT. W 2008 r. zakupiłem od rolnika ryczałtowego grunt rolniczy (nie odliczyłem z tego tytułu podatku naliczonego), a grunt ten na przestrzeni lat został przekształcony w działki budowlane. Grunt był zakupiony w celach handlowych i nie wprowadzałem go do ewidencji środków trwałych. Czy sprzedając działki budowlane (a nie grunt rolniczy) będę musiał naliczyć podatek VAT?

O opodatkowaniu danej czynności nie przesądza formalny status danego podmiotu jako zarejestrowanego podatnika VAT czynnego. Każdorazowo trzeba ustalić, czy w odniesieniu do konkretnej czynności dany podmiot występuje jako podatnik VAT, tj. czy jego działaniom można przypisać znamiona prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

W przypadku, gdy dana osoba, sprzedając grunt, podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców (w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT), to taka czynność podlega opodatkowaniu VAT (*vide*: wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 15 września 2011 r. w sprawach połączonych C-180/10 i C-181/10). O takiej aktywności świadczyć może fakt podjęcia czynności związanych z uzbrojeniem terenu, wydzieleniem dróg wewnętrznych oraz działaniem marketingowym w celu sprzedaży działek (wykraczającym poza zwykłe formy ogłoszenia). Stanowisko to potwierdził m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 17 marca 2016 r., nr IPPP3/4512-87/16-4/ISK).

Ze stanu faktycznego przedstawionego w pytaniu wynika, że Czytelnik zakupił grunt rolniczy w celach handlowych i dokonał jego przekształcenia na działki budowlane. Zatem zasadne wydaje się stwierdzenie, że dokonując sprzedaży ww. gruntów Czytelnik będzie działał w charakterze podatnika VAT. **Jeżeli działki te – na moment dokonywania sprzedaży – będą spełniały definicję terenów budowlanych określoną w art. 2 pkt 33 ustawy o VAT, tj. będą to działki przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, to Czytelnik przy ich sprzedaży będzie zobowiązany do odprowadzenia podatku należnego według pod-**

stawowej stawki podatku. W przeciwnym razie – Czytelnik będzie mógł zastosować zwolnienie od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT.

W razie braku podstaw do zastosowania zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT nie będzie można w tym przypadku również zastosować zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, zgodnie z którym zwalnia się od podatku dostawę towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

2. Odliczenie VAT z faktury z zawyżoną kwotą podatku

Otrzymaliśmy fakturę zakupu ze stawką 5%, dotyczącą zakupu produktów rolnych. Czy możemy odliczyć VAT naliczony z tej faktury, jeśli sprzedawca wpisał błędną (zawyżoną) kwotę podatku VAT?

Obowiązek określenia prawidłowej stawki VAT dla danego towaru bądź świadczonej usługi oraz właściwych kwot netto i wysokości podatku VAT spoczywa na sprzedawcy tego towaru (usługi). Jednak w praktyce zdarzają się sytuacje, w których podatnik wystawiający fakturę zastosuje niewłaściwą stawkę VAT lub wpisze błędną (zawyżoną lub zaniżoną) kwotę podatku. Wówczas powstaje wątpliwość, czy z faktury, w której zastosowano zawyżoną wartość podatku, podatnik ma prawo do odliczenia VAT naliczonego.

Przede wszystkim, prawo do odliczenia VAT naliczonego przysługuje, gdy zostaną spełnione określone warunki, a mianowicie odliczenia tego dokonuje podatnik VAT a towary i usługi, w związku z nabyciem których podatek został naliczony, są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Z kolei kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika (art. 86 ust. 1 i 2 ustawy o VAT). Jednocześnie realizacja tego prawa została obwarowana wieloma ograniczeniami ustawowymi określonymi w art. 88 ustawy o VAT. Otrzymanie faktury z zawyżoną kwotą podatku VAT nie zostało wyszczególnione w katalogu tych ograniczeń. **Niemniej jednak, naszym zdaniem, Czytelnik powinien odliczyć podatek VAT w prawidłowej wysokości. Pozwoli mu to uniknąć późniejszej korekty deklaracji.** Prawo bowiem do odliczenia podatku VAT jest rodzajem przywileju, z którego podatnik może, ale nie musi skorzystać. Podatnik sam musi określić, czy dokonany zakup uprawnia go do takiego odliczenia i ustalić czy przysługuje mu ono w całości czy tylko częściowo (np. zakupy związane z działalnością opodatkowaną i zwolnioną). **Dlatego częściowe odliczenie podatku VAT z otrzymanej faktury, do wysokości 5% kwoty netto, nie powinno być kwestionowane przez organy podatkowe.**

Przy czym, skoro sprzedawca wykazał błędną kwotę VAT dla danego towaru, powinien błąd ten skorygować poprzez wystawienie faktury korygującej, o której mowa w art. 106j ustawy o VAT.

3. Usługi pielęgnacji drzew

Czy zastosowanie środków ochrony roślin na drzewach na terenach miejskich należy traktować jako prace ogrodnicze sklasyfikowane pod PKWiU 81.30.10.0 i opodatkować stawką VAT 8%?

Wykaz towarów i usług, opodatkowanych stawką podatku w wysokości 8% zawiera załącznik nr 3 do ustawy o VAT. W załączniku tym pod pozycją 176 wymieniono „Usługi zwią-

zane z zagospodarowaniem terenów zieleni” (PKWiU 81.30.10.0). Według wyjaśnień Głównego Urzędu Statystycznego grupowanie PKWiU 81.30.10.0 obejmuje m.in.:

- usługi dokonywania zasadzeń, pielęgnację i utrzymanie parków i ogrodów;
- przy domach prywatnych i domach wielomieszkaniowych,
- przy budynkach użyteczności publicznej i częściowo publicznej (szkoły, szpitale, budynki administracyjne, kościoły itp.),
- na terenach miejskich (parki miejskie, strefy zieleni, cmentarze itp.), przy budynkach przemysłowych i handlowych;
- sadzenie i pielęgnację drzew i innych roślin, włączając przycinanie gałęzi i żywopłotów, przesadzanie wieloletnich drzew.

Z przedstawionego pytania wynika, iż Czytelnik świadczy usługi polegające na stosowaniu środków ochrony roślin na drzewach znajdujących się na terenach miejskich. Tak jak wyżej wspomniano grupowanie PKWiU 81.30.10.0 obejmuje m.in. pielęgnację drzew. Najczęściej stosowanym zabiegiem w pielęgnacji drzew jest ich cięcie. Jednakże do zabiegów pielęgnacyjnych drzew można zaliczyć również prowadzenie zabiegów profilaktycznych i ochronnych przed szkodnikami i chorobami grzybowymi – np. poprzez stosowanie w obrębie korzeni, pnia lub korony drzewa środków ochrony roślin. Warto dodać, iż Czytelnik powinien mieć na uwadze przepisy ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody (Dz. U. z 2018 r. poz. 1614 ze zm.), gdyż pielęgnacja drzew musi być zgodna z ww. ustawą. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 7–9 ustawy o ochronie przyrody ochrona przyrody polega na zachowaniu, zrównoważonym użytkowaniu oraz odnawianiu zasobów, tworów i składników przyrody krajobrazu, zieleni w miastach i wsiach oraz zadrzewień. Z kolei prace ziemne oraz inne prace wykonywane ręcznie, z wykorzystaniem sprzętu mechanicznego lub urządzeń technicznych, wykonywane w obrębie korzeni, pnia lub korony drzewa lub w obrębie korzeni lub pędów krzewu, przeprowadza się w sposób najmniej szkodzący drzewom lub krzewom (zgodnie z art. 87a ust. 1 ww. ustawy o ochronie przyrody).

Zdaniem redakcji Czytelnik świadcząc usługę pielęgnacji drzew na terenach miejskich przy wykorzystaniu środków ochrony roślin – w celach profilaktycznych lub ochronnych przed szkodnikami lub chorobami grzybowymi – świadczy usługi związane z zagospodarowaniem terenów zielonych (sklasyfikowane pod PKWiU 81.30.10.0 i opodatkowane 8% stawką VAT). Niemniej należy podkreślić, iż za prawidłową klasyfikację usługi do odpowiedniego grupowania PKWiU odpowiada podatnik, który w razie wątpliwości może zwrócić się do Ośrodka Klasyfikacji i Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi o wydanie stosownej opinii.

4. Stawka VAT dla usług montażu koszy do segregacji odpadów

Czy usługi montażu koszy do segregacji odpadów wraz z montażem instrukcji można sklasyfikować pod PKWiU 38.11.1 i zastosować 8% stawkę VAT?

Usługi, które są klasyfikowane w grupowaniu PKWiU 38.11.1 „Usługi związane ze zbieraniem odpadów innych niż niebezpieczne nadających się do recyklingu” zostały wymienione w poz. 143 załącznika nr 3 do ustawy, a tym samym korzystają z opodatkowania stawką podatku 8% na podstawie art. 41 ust. 2 w związku z art. 146aa ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT.

W myśl art. 3 pkt 4 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2018 r. poz. 1202 ze zm.), przez obiekty małej architektury należy rozumieć niewielkie obiekty, a w szczególności:

- a) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury,
- b) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej,

c) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki.

Z kolei pkt 9 ww. art. 3 ustawy Prawo budowlane stanowi, iż przez urządzenia budowlane należy rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki. Z ustawy Prawo budowlane wynika także, że budowa obiektów małej architektury nie wymaga pozwolenia na budowę.

Usługa montażu koszy do segregacji odpadów czy instrukcji nie została wprost wskazana w załączniku nr 3 do ustawy o VAT. Podkreślić należy, iż obniżona do 8% stawka podatku ma zastosowanie m.in. wyłącznie do czynności związanych ze zbieraniem odpadów innych niż niebezpieczne nadających się do recyklingu, natomiast pozostałe czynności związane z zakupem i montażem małej architektury wyłączone są z możliwości stosowania stawki obniżonej. Nie możemy tutaj również mówić o kompleksowości świadczonych usług, gdyż zakup i montaż tzw. małej architektury powinien być wyłączony z kompleksowej usługi i opodatkowany stawką podstawową. Powyższe potwierdza interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 24 października 2018 r., nr 0112-KDIL-1-1.4012.528.2018.1.RW, w której czytamy: „(...) *Kompleksowa usługa ogrodnicza polegająca na wykonaniu ogrodu (PKWiU 81.30.10.0 Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni) podlega opodatkowaniu obniżoną do 8% stawką podatku, zgodnie z art. 41 ust. 2 w związku z art. 146 pkt 2 ustawy w związku z poz. 176 załącznika nr 3 do ustawy, z **wyłączeniem czynności: zamontowania altany, ławek, małej architektury oraz całorocznej konserwacji i serwisowania nawodnienia, które to czynności podlegają opodatkowaniu podstawową stawką podatku w wysokości 23%, zgodnie z art. 41 ust. 1 w związku z art. 146 pkt 1 ustawy (podkreślenie redakcji). (...)***”

Zdaniem redakcji uwzględniając stanowisko organu podatkowego usługi montażu koszy (śmietników) do segregacji odpadów wraz z montażem instrukcji podlegają opodatkowaniu podstawową stawką podatku w wysokości 23%.

5. Refakturowanie usługi ubezpieczeniowej

Jako zarządca osiedla domów jednorodzinnych zawieramy umowę ubezpieczenia OC w imieniu właścicieli nieruchomości. Następnie obciążamy ich ww. kosztami. Czy w tej sytuacji znajdzie zastosowanie zwolnienie z VAT na mocy art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy o VAT? W jaki sposób należy udokumentować powyższą transakcję? Czy powinniśmy wystawić fakturę czy notę obciążeniową?

W myśl art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy o VAT 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.

Odnosząc się do zadanego przez Czytelnika pytania, należy przeanalizować kilka możliwych przypadków. Pierwszy z nich omówiony został w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 10 marca 2015 r., nr IPPP1/443-1473/14-2/AP. Spółka z o.o. dostarczała sprzęt komputerowy z oprogramowaniem i świadczyła usługi w zakresie serwisu gwarancyjnego. Zobowiązana była do ubezpieczenia dostarczanego urządzenia począwszy od dnia jego przekazania odbiorcy, do dnia zakończenia świadczenia usług serwisu gwarancyjnego. Zawierała umowę ubezpieczenia na cudzy rachunek na podsta-

wie art. 808 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm.). Jak wskazano w interpretacji jest to: „(...) konstrukcja prawna, w której ubezpieczający zawiera z ubezpieczycielem umowę w celu ochrony interesu osoby trzeciej – ubezpieczonego, przy czym ubezpieczyciel świadczy ochronę ubezpieczeniową bezpośrednio na rzecz ww. osoby trzeciej, na której rachunek została zawarta umowa. (...)”

Spółka pełniła rolę ubezpieczającego i otrzymywała od zamawiającego kwotę składki ubezpieczeniowej (uwzględniającą marżę lub bez niej). Organ uznał, iż przedmiotowe usługi korzystają ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 37 jako czynności wykonywane przez ubezpieczającego w zakresie zawieranych przez niego umów ubezpieczenia na cudzy rachunek.

Druga możliwa sytuacja została przedstawiona w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 września 2017 r., nr 0112-KDIL-1-2.4012.291.2017.1.PG. Spółka z o.o. sprzedawała sprzęt fotograficzny i akcesoria. Świadczyła również usługi pośrednictwa na rzecz towarzystwa ubezpieczeniowego, oferując swoim klientom pakiety ubezpieczeń do ww. sprzętu. Zawierała umowy ubezpieczenia (na podstawie udzielonego jej pełnomocnictwa) oraz dodatkowo inkasowała składki ubezpieczeniowe w imieniu i na rzecz ubezpieczyciela i przekazywała je na wskazany rachunek bankowy. Organ stanął na stanowisku, że otrzymywane przez spółkę składki nie stanowią wynagrodzenia za usługi wykonywane na rzecz ubezpieczonego. Zatem w opinii redakcji chcąc udokumentować obciążenie klienta kwotą składki, pośrednik powinien wystawić notę obciążeniową. Brak jest w tej sytuacji podstaw do wystawienia faktury (refaktury).

Istotny jest również wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing sp. z o.o. Podatnik oddawał w leasing przedmioty będące jego własnością. Leasingobiorca zobowiązany był do zapłaty czynszu oraz innych kosztów z tym związanych. Ponadto ponosił odpowiedzialność za ewentualne szkody dotyczące przedmiotu leasingu. Leasingodawca na podstawie zawartej umowy wymagał od swoich klientów ubezpieczenia przedmiotu leasingu, ale jednocześnie oferował im możliwość zapewnienia ubezpieczenia. W tej sytuacji leasingodawca zawierał umowę ubezpieczenia z ubezpieczycielem i następnie refakturował na klienta ww. koszt. Trybunał uznał, że co do zasady usługa leasingu i usługa ubezpieczeniowa stanowią odrębne świadczenia. Powołany został także art. 8 ust. 2a ustawy o VAT, w myśl którego w przypadku gdy podatnik działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się że sam otrzymał oraz wyświadczył te usługi. Zatem refaktura wystąpi, gdy umowa ubezpieczeniowa została zawarta we własnym imieniu, na rzecz osoby trzeciej, a nie wtedy, gdy leasingodawca zawarł ją we własnym imieniu i na własną rzecz. Ponadto organ doszedł do wniosku że: „(...) jeżeli leasingodawca ubezpiecza przedmiot leasingu obciążając dokładnym kosztem tego ubezpieczenia leasingobiorcę, (...) taka czynność stanowi transakcję ubezpieczeniową. (...)”

W przypadku świadczenia usług zwolnionych z podatku z VAT (tj. czynności określonych w art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy o VAT) podatnik nie jest zobowiązany do wystawienia faktury (art. 106b ust. 2 ustawy o VAT), z wyjątkiem sytuacji, gdy zostanie zgłoszone żądanie ze strony nabywcy w ciągu 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym wykonano usługę lub otrzymano całość lub część zapłaty (art. 106b ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT). Nie ma jednak przeciwwskazań, aby podatnik wystawił taką fakturę dobrowolnie.

W świetle przedstawionych wyżej rozstrzygnięć dotyczących sposobu dokumentowania usług ubezpieczeniowych, trudno jednoznacznie stwierdzić, czy w sytuacji przedstawionej w pytaniu Czytelnika możemy mówić o refakturowaniu usługi ubezpieczeniowej na właścicieli nieruchomości.

Sposób opodatkowania i udokumentowania wykonywanych przez podatnika czynności zależy od przyjętego modelu transakcji. Niezbędna jest więc analiza umów łączących strony i wskazanie:

- kto jest zobowiązany do zawarcia umowy ubezpieczenia,
- która ze stron jest jej beneficjentem,
- na kim spoczywa obowiązek zapłaty składki ubezpieczeniowej,
- czy kwota, którą obciążony jest właściciel nieruchomości odpowiada wartości składki czy została do niej doliczona marża.

Reasumując, zdaniem redakcji, w przypadku gdy podatnik w sytuacji przedstawionej w pytaniu pełni rolę ubezpieczającego (na podstawie zawartych umów), można uznać, że mamy do czynienia z usługą zwolnioną z VAT na mocy art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy o VAT. Natomiast gdy otrzymywane przez podatnika składki nie stanowią wynagrodzenia za wykonywane przez niego usługi (podatnik jest jedynie pośrednikiem pomiędzy klientem a firmą ubezpieczeniową), obciążenie klienta kwotą składki może nastąpić poprzez wystawienie noty obciążeniowej (brak podstaw do refakturowania).

6. Opodatkowanie opłat startowych

Jestem czynnym podatnikiem VAT. Zamierzam rozszerzyć działalność gospodarczą w zakresie organizowania imprez sportowych, m.in. rowerowych i biegowych. Warunkiem uczestnictwa w powyższych zawodach będzie zgłoszenie się poprzez stronę internetową oraz uiszczenie przed zawodami całości opłaty startowej. Czy w stosunku do pobieranych opłat startowych mogę zastosować obniżoną stawkę VAT 8%?

Zgodnie z art. 41 ust. 2 w powiązaniu z art. 146aa ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT ustawodawca objął obniżoną 8% stawką podatku towary i usługi wymienione w załączniku nr 3 do ustawy. W powyższym załączniku pod pozycją 185 został wymieniony „Wstęp na imprezy sportowe” – bez względu na symbol PKWiU, a pod poz. 186 wskazano „Pozostałe usługi związane z rekreacją – wyłącznie w zakresie wstępu” – bez względu na symbol PKWiU.

Należy przy tym zwrócić uwagę, iż ustawodawca nie określił przy tym ani form, ani kategorii „wstępu”, do których ma zastosowanie obniżona stawka podatku w wysokości 8%. Warto jednak zwrócić uwagę, iż Minister Finansów w interpretacji ogólnej z dnia 2 grudnia 2014 r., nr PT1/033/32/354/LJU/14 wyjaśnił, iż: „(...) *Słownik Języka Polskiego (...) definiuje pojęcie wstępu wskazując m.in., że jest to »możliwość wejścia gdzieś, prawo uczestniczenia w czymś«. Zatem pod pojęciem »wstępu« w rozumieniu poz. 182–186 załącznika nr 3 do ustawy o VAT należy rozumieć możliwość wejścia gdzieś, **prawo uczestniczenia w czymś, przy czym nie ma znaczenia forma biletu (lub opłaty)**, tzn. czy jest to jednorazowy bilet, czy też karnet upoważniający do kilku wejść. Dodatkowo należy zauważyć, że **wejścia (wstępu) nie można kojarzyć tylko z możliwością wejścia np. do określonego miejsca (pomieszczenia). Ze wstępem w rozumieniu tych przepisów związane jest określone świadczenie** (podkreślenie redakcji). (...)”*

Powyższe potwierdza również interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 października 2018 r., nr 0113-KDIP1-1.4012.662.2018.1.ŻR, w której stwierdził, że świadczona przez podatnika usługa polegająca na umożliwieniu udziału w maratonie rowerowym lub biegowym, za którą podatnik pobiera opłaty od uczestników, stanowi usługę wstępu na imprezy sportowe/rekreacyjne i w związku z tym jest opodatkowana 8% stawką VAT.

Z przedstawionego pytania wynika, iż Czytelnik ma zamiar pobierać opłaty startowe od osób deklarujących chęć udziału w zawodach sportowych, tj. rowerowych i biegowych.

Pobierana opłata startowa będzie miała charakter zapłaty za usługę (możliwość uczestniczenia w zawodach sportowych), zatem będzie wynagrodzeniem za uzyskane świadczenie i tym samym czynność ta będzie podlegała opodatkowaniu VAT (zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy).

Reasumując, świadczona przez Czytelnika usługa polegająca na umożliwieniu udziału w zawodach sportowych (rowerowych lub biegowych), za którą będą pobierane opłaty startowe od uczestników, stanowić będzie usługę wstępu na imprezy sportowe/rekreacyjne. W związku z tym podatnik będzie mógł zastosować obniżoną stawkę podatku VAT w wysokości 8%.

PORADNIK VAT. DODATEK

Redakcja: Redaktor Naczelna: Małgorzata Sinięcka
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

NAKŁAD 14 300



PRENUMERATA 2019 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

1	Numer kompletu	Komplety z nagrodami w PRENUMERACIE 2019	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

2	Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2019		
				cały rok	I półrocze	I 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, Serwis Budżetowy, 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 czasopismach nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.