



www.gofin.pl

PORADNIK VAT DODATEK

20.09.2019 r.

ISSN 2449-9196

Dodatek nr

13

ROZLICZANIE VAT W OBROcie KRAJOWYM W ORZECZNICTWIE I INTERPRETACJACH INDYWIDUALNYCH

I. ZASADY USTALANIA MOMENTU POWSTANIA

OBOWIĄZKU PODATKOWEGOstr. 2

1. Usługi budowlane str. 5
2. Wysyłka towarów za pośrednictwem kuriera..... str. 7
3. Opłata za usługi parkingowe str. 8
4. Sprzedaż kart podarunkowych str. 9
5. Świadczenie usług o charakterze ciągłym..... str. 9

II. OKREŚLANIE PODSTAWY OPODATKOWANIAstr. 11

1. Otrzymana dotacja jako element podstawy opodatkowania str. 15
2. Sprzedaż budynku magazynowego str. 16
3. Wypłacane środki pieniężne w postaci premii..... str. 17
4. Nieodpłatne przekazanie towarów str. 18
5. Aport aktywów do spółki kapitałowej..... str. 19

III. PRAWO DO ODLICZENIA VAT NALICZONEGOstr. 20

1. Usługi gastronomiczne i noclegowe nabyte w celu odsprzedaży..... str. 23
2. Nabycie towarów związanych z akcją promocyjną..... str. 24
3. Wykonanie usługi a termin odliczenia VAT str. 26
4. Nieprawidłowe dane na fakturze a prawo do odliczenia podatku..... str. 27
5. Odliczenie VAT z faktur wystawionych przed rejestracją..... str. 28

IV. PODZIELONA PŁATNOŚĆ PODATKU VAT.....str. 30

1. Zapłata całości/części należności na rachunek VAT a ulga na złe długi..... str. 32
2. Zmniejszenie kwoty zobowiązania podatkowego – skonto str. 34
3. Split payment zamiast mechanizmu odwrotnego obciążenia..... str. 35

I. ZASADY USTALANIA MOMENTU POWSTANIA OBOWIĄZKU PODATKOWEGO

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

➤ Moment dokonania dostawy towarów

Zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 19a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”, obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów powstaje z chwilą dokonania tej dostawy. Tym samym **dla ustalenia momentu**



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

powstania obowiązku podatkowego podstawowe znaczenie ma data dokonania dostawy towarów rozumianej jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel (art. 7 ust. 1 ustawy o VAT). Chodzi więc tutaj przede wszystkim o możliwość faktycznego dysponowania rzeczą, a nie rozporządzania nią w sensie prawnym.

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

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

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

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

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

➤ Data wykonania usługi

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

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

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

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

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

Uwaga

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

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

➤ Obowiązek podatkowy przy realizacji bonu

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania:

- transferu bonu (tj. emisji oraz każdego przekazania bonu po jego emisji) – w przypadku bonów jednego przeznaczenia,
- dostawy towarów lub wykonania usługi, których dotyczy bon – w przypadku bonów różnego przeznaczenia.

Uwaga

W przypadku małych podatników rozliczających się kasowo, transakcje z wykorzystaniem bonów jednego przeznaczenia są wyłączone z metody kasowej.

➤ Zaliczka a obowiązek podatkowy

Co do zasady, otrzymanie przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi całości lub części zapłaty (przedpłaty, zaliczki, zadatku lub raty) powoduje powstanie obowiąz-

ku podatkowego z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Reguła ta określona została w art. 19a ust. 8 ustawy o VAT.

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

- dostawa energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- usługi telekomunikacyjne,
- usługi wymienione w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy,
- usługi najmu, dzierżawy, leasingu lub usługi o podobnym charakterze,
- usługi ochrony osób oraz usługi ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
- usługi stałej obsługi prawnej i biurowej,
- usługi dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego.

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

➤ **Szczególne zasady powstania obowiązku podatkowego**

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

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

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

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

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

– dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług.

Natomiast w przypadku:

- świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych,
- dostawy książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1),
- czynności polegających na drukowaniu książek (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1), z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług,

obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, o której mowa w art. 106b ust. 1 ustawy o VAT – o ile fakturę wystawiono terminowo (dotyczy to faktur wystawianych dla innych podatników lub osób prawnych niebędących podatnikami, faktur dokumentujących sprzedaż wysyłkową z terytorium kraju i na terytorium kraju, WDT, lub otrzymanie załączki, które to zdarzenie powoduje obowiązek wystawienia faktury).

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

1. Usługi budowlane

(wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 2 maja 2019 r. w sprawie C-225/18)

„(...) Zgodnie z art. 63 (...) dyrektywy zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie wykonania usług.

(...) Zgodnie z art. 66 akapit pierwszy lit. c) tej dyrektywy państwa członkowskie mogą postanowić, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników w określonym terminie od daty zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, jeżeli faktura nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem.

(...) W niniejszej sprawie art. 19a ust. 5 i 7 w związku z art. 106i ust. 3 ustawy o VAT przewiduje, że wówczas, gdy faktura nie została wystawiona w terminie 30 dni od wykonania usługi, podatek staje się wymagalny.

(...) Strony postępowania głównego nie zgadzają się co do momentu, w którym zostały wykonane usługi (...), przy czym spółka (...) podniosła, że z uwagi na postanowienia znajdujące się w zawieranych przez nią umowach moment ten może nastąpić dopiero po odbiorze robót przez zamawiającego, niezależnie od okoliczności, że zostały one faktycznie wykonane wcześniej.

(...) O ile prawdą jest, że w odniesieniu do świadczenia usług budowlanych lub montażywych są one powszechnie uważane za wykonane w dacie materialnego zakończenia robót, to jednak dla zakwalifikowania transakcji jako „transakcji podlegającej opodatkowaniu” w rozumieniu dyrektywy VAT rzeczywistość gospodarcza i handlowa stanowi podstawowe kryterium dla stosowania wspólnego systemu VAT, które należy uwzględnić. (...)

W tym kontekście orzeczono, że właściwe postanowienia umowne stanowią czynnik, który należy wziąć pod uwagę przy określaniu usługodawcy i usługobiorcy w ramach transakcji „świadczenia usług” w rozumieniu dyrektywy VAT. (...)

Nie można zatem wykluczyć, że biorąc pod uwagę postanowienia umowne odzwierciedlające rzeczywistość gospodarczą i handlową w dziedzinie, w której usługa jest wykonywana, usługa ta może zostać uznana za wykonaną dopiero po dacie materialnego zakończenia usługi, w następstwie spełnienia pewnych warunków nierozdzielnie związanych z usługą i mających decydujące znaczenie dla zapewnienia jej kompletności.

(...) W tym względzie należy przypomnieć, że świadczenie usług jest opodatkowane jedynie wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż zapłata otrzymana przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości za wyodrębnioną usługę świadczoną usługobiorcy. (...)

W niniejszej sprawie z wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że postanowienia sformułowane w umowach zawartych przez skarżącą w postępowaniu głównym przewidują prawo zamawiającego do zweryfikowania zgodności wykonanych prac budowlanych lub budowlano-montażowych, zanim zostaną one zaakceptowane, i obowiązek usługodawcy polegający na dokonaniu koniecznych zmian, by rezultat rzeczywiście odpowiadał temu, co zostało uzgodnione. W tym względzie spółka (...) podniosła w swoich uwagach na piśmie, że często było dla niej niemożliwe określenie podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego przed odbiorem robót przez zamawiającego.

(...) Po pierwsze, w związku z tym, że warunek, jakim jest sporządzenie protokołu odbioru przez zamawiającego następuje dopiero po upływie terminu, który jest mu przyznany na zgłoszenie usługodawcy ewentualnych wad, które powinien on skorygować, by usługa budowlana lub budowlano-montażowa była zgodna z uzgodnieniami, nie można wykluczyć, że wspomniana usługa nie zostanie całkowicie wykonana przed owym odbiorem.

(...) Po drugie, należy przypomnieć, że podstawę opodatkowania odpłatnego świadczenia usług stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane z tego tytułu przez podatnika. (...)

W konsekwencji w zakresie, w jakim nie jest możliwe określenie wynagrodzenia należnego od usługobiorcy przed dokonaniem przez niego odbioru usług budowlanych lub budowlano-montażowych, podatek od tych usług nie może stać się wymagalny przed owym odbiorem.

(...) W tych okolicznościach i w zakresie, w jakim odbiór robót został uzgodniony w umowie o świadczenie usług – w sytuacji gdy tego rodzaju warunek odzwierciedla normy i standardy istniejące w dziedzinie, w której jest dokonywana usługa, co podlega zweryfikowaniu przez sąd odsyłający – należy uznać, że formalność ta jest jako taka objęta usługą i że w związku z tym jest ona decydująca dla uznania, że owa usługa została rzeczywiście wykonana.

(...) Należy dodać, że inne formalności, takie jak w szczególności sporządzenie formalnego rozliczenia poniesionych kosztów lub ostatecznego świadectwa płatności, wymienione we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, nie mogą mieć znaczenia dla określenia momentu, w którym usługa jest wykonywana, ponieważ nie są one jako takie objęte usługą i w związku z tym nie są decydujące dla stwierdzenia, że została ona rzeczywiście dokonana.

(...) W świetle całości powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 66 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, by w wypadku braku wystawienia faktury dotyczącej świadczonych usług lub wystawienia jej z opóźnieniem formalny odbiór tej usługi był uważany za moment, w którym usługa ta została wykonana, gdy – tak jak w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym – państwo członkowskie przewiduje,

że podatek staje się wymagalny z upływem terminu rozpoczynającego bieg w dniu, w którym została wykonana usługa, jeżeli, po pierwsze, formalność odbioru została uzgodniona przez strony w umowie wiążącej je postanowieniami umownymi odzwierciedlającymi rzeczywistość gospodarczą i handlową w dziedzinie, w której usługa jest wykonywana i, po drugie, formalność ta stanowi materialne zakończenie usługi i ustala ostatecznie wysokość należnego świadczenia wzajemnego, co podlega zwerfikowaniu przez sąd odsyłający (podkreślenie redakcji). (...)”

2. Wysyłka towarów za pośrednictwem kuriera

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 lipca 2019 r., nr 0115-KDIT1-1.4012.340.2019.1.DM)

„(...) Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca, czynny podatnik VAT, prowadzi działalność gospodarczą w zakresie produkcji wyrobów ze stali. Wnioskodawca dokonuje sprzedaży towarów, które dostarczane są do odbiorców za pośrednictwem firm spedycyjnych, z którymi ma podpisane umowy na świadczenie usług transportowych. Towar odbierany jest przez przewoźnika w miejscu prowadzenia działalności Spółki, następnie dostarczany do kupującego, który jest ostatecznym odbiorcą towaru. Ryzyko związane z towarem przechodzi na kupującego w momencie odbioru towaru. W przypadku utraty bądź uszkodzenia towaru w transporcie to sprzedający jest stroną w postępowaniu odszkodowawczym. W momencie, gdy towar wydawany jest z magazynu i przekazywany kurierowi celem dostarczenia do klienta wystawiana jest faktura, z terminem płatności od 14 do 30 dni. Datą wystawienia faktury jest data przekazania towaru przewoźnikowi. Wnioskodawca nie posiada regulacji wewnętrznych ani nie zawiera umów określających moment przeniesienia prawa do rozporządzenia towarami jak właściciel. Aspekt ten został poddany regulacjom ogólnym, czyli w momencie przekazania produktu klientowi.

Przy tak przedstawionym opisie sprawy wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą kwestii określenia momentu powstania obowiązku podatkowego dla dostawy towarów przesyłanych za pośrednictwem firmy kurierskiej.

Podkreślić w tym miejscu należy, że z okoliczności przedstawionych we wniosku nie wynika aby w ramach prowadzonej przez Wnioskodawcę działalności, były zawierane umowy regulujące dostawy towarów pomiędzy Wnioskodawcą a nabywcą, jak również Spółka nie ma regulaminu, który regulowałby kwestie dotyczące momentu przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Brak tego rodzaju zapisów w umowach handlowych lub regulaminie sprzedaży wskazuje, że strony transakcji świadomie poddały ten aspekt regulacjom ogólnym, czyli w tym przypadku regulacjom wynikającym z Kodeksu cywilnego. Powyższe znajduje potwierdzenie w opisie, w którym wskazano, że Spółka „kieruje się w tym zakresie zasadami ogólnymi, czyli w momencie przekazania produktu klientowi.” (...)

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

Przenosząc powyższe na grunt przedstawionego opisu sprawy stwierdzić należy, że w sytuacji, gdy towar jest wysyłany do nabywcy za pośrednictwem przewoźnika (spedytora, kuriera) wyłącznie za pobraniem, dokonanie dostawy towaru następuje z chwilą wydania to-

waru podmiotowi, który jest zobowiązany do jego dostarczenia, z tym bowiem momentem dostawca przenosi prawo do rozporządzania towarem jak właściciel.

Reasumując uznać należy, że **w sytuacji, gdy płatność następuje po dostawie (w przeciwnym bowiem przypadku mielibyśmy do czynienia z przedpłatą/zaliczką podlegającą opodatkowaniu na zasadach art. 19a ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług) obowiązek podatkowy, zgodnie z art. 19a ust. 1 ww. ustawy, powstaje w momencie dokonania dostawy, tj. w momencie przekazania towaru przewoźnikowi (kurierowi) (podkreślenie redakcji). (...)**

3. Opłata za usługi parkingowe

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 22 lipca 2019 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.232.2019.2.KP)

„(...) Wnioskodawca ma wątpliwości kiedy powstaje obowiązek podatkowy w zakresie podatku VAT od opłat za usługi parkingowe dokonywane za pośrednictwem wpłatomatów.

Dla ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego w powyższym przypadku, istotne jest określenie momentu wykonania przez Wnioskodawcę usługi. Zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 19a ust. 1 ustawy, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi (...).

Należy wskazać, że dla celów powstania obowiązku podatkowego wykonanie usługi następuje z chwilą jej faktycznego dokonania, z wyjątkiem przypadków, w których przepisy ustawy określają wprost ten moment. (...)

Z konstrukcji podatku od towarów i usług wynika, że podatnik, który wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, zobowiązany jest opodatkować daną czynność w momencie powstania obowiązku podatkowego. Powyższy przepis art. 19a ust. 1 formułuje zasadę ogólną, zgodnie z którą obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru bądź wykonania usługi co oznacza, że podatek staje się wymagalny w rozliczeniu za okres, w którym dokonana została dostawa towarów bądź świadczenie usług i powinien być rozliczony za ten okres. Jednakże, w sytuacji, gdy przed wykonaniem usługi podatnik otrzyma całość lub część zapłaty, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że moment powstania obowiązku podatkowego wymaga od wykonawcy danej usługi prawidłowego określenia momentu jej wykonania. Ustawa nie definiuje tego momentu, ani w żaden sposób nie precyzuje jakimi kryteriami należy posługiwać się dla jego określenia. Wskazać jednak należy, że o faktycznym wykonaniu usługi decyduje jej charakter.

Należy zauważyć, że w przedmiotowej sprawie zakupione przez Wnioskodawcę automaty jedynie skanują i odczytują bilet otrzymany przy wjeździe na parking oraz naliczają opłatę parkingową uprawniającą pacjentów, pracowników szpitala oraz osób współpracujących z podmiotem leczniczym do korzystania ze świadczonych przez Wnioskodawcę usług parkingowych. Po uiszczeniu odpowiedniej opłaty system z automatu wydaje resztę a następnie odblokowuje wyjazd z parkingu i umożliwia otwarcie szlabanu. Bilet jest dokumentem potwierdzającym uprawnienie do skorzystania z określonej usługi. Jest znakiem legitymacyjnym potwierdzającym, że okaziele posiadają uprawnienie (bilet) do skorzystania z usługi oferowanej przez Wnioskodawcę. Bilet jest dokumentem stwierdzającym istnienie określonego stosunku prawnego.

Przenosząc powyższe na grunt niniejszej sprawy trzeba stwierdzić, że sprzedaż biletu jest sprzedażą usługi (prawa skorzystania z usługi parkingowej).

Udostępnienie parkingu za opłatą stanowi umowę wzajemną, gdzie dwie strony zobowiązują się do wzajemnego świadczenia. W przedmiotowej sytuacji jedna ze stron zobowiązała się do spełnienia pewnej usługi (udostępnienie parkingu), a druga strona do uiszczenia zapłaty za tę usługę, która jest pobierana automatycznie.

W konsekwencji, analizując opis sprawy oraz brzmienie ww. przepisów stwierdzić należy, że **obowiązek podatkowy dla usługi parkingowej dokonanej za pośrednictwem automatów/wrzutomatów będzie powstawał z chwilą wykonania usługi – art. 19a ust. 1 ustawy. Ponieważ określenie dnia, w którym powstał obowiązek podatkowy, jest istotne dla ustalenia okresu rozliczeniowego, w którym dana czynność ma być rozliczona w przypadku automatów, które nie ewidencjonują dnia sprzedaży, wystarczające powinno być, jeśli pieniądze będą wyjmowane z automatu w ostatnim dniu miesiąca i do tego dnia zostanie przyporządkowana cała sprzedaż z automatu, jaka miała miejsce w trakcie całego miesiąca. Ewentualnie kilka razy w danym miesiącu, jeśli taka sytuacja jest konieczna (podkreślenie redakcji). (...)**

4. Sprzedaż kart podarunkowych

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 10 czerwca 2019 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.152.2019.3.ISK)

„(...) Zasady dotyczące opodatkowania transferu bonów SPV i MPV zostały przedstawione w dziale II rozdziale 2a ustawy „Opodatkowanie w przypadku stosowania bonów”. (...)

(...) przez bon jednego przeznaczenia (SPV) należy rozumieć taki bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których dany bon dotyczy oraz VAT należny z tytułu tych towarów lub usług są znane w chwili emisji tego bonu. Natomiast za bon różnego przeznaczenia (MPV) uznaje się bon inny niż bon jednego przeznaczenia.

Z powyższych okoliczności wynika, że już w momencie emisji kart podarunkowych na zakup towarów, Wnioskodawca będzie w posiadaniu informacji pozwalających na uznanie przedmiotowych kart za bony jednego przeznaczenia, o których mowa w art. 2 ust. 41 ustawy. Jak bowiem wynika z opisu sprawy, realizacja kart podarunkowych wyemitowanych po 31 grudnia 2018 r. będzie się odbywać jedynie w sklepach firmowych Spółki znajdujących się na terytorium kraju. Wnioskodawca będzie posiadał wiedzę o miejscu wydania i realizacji karty podarunkowej. Wszystkie towary Spółki są objęte stawką 23% VAT w momencie sprzedaży, tak więc Spółka będzie posiadała wiedzę co do wysokości stawki i kwoty podatku należnego w związku z realizacją karty podarunkowej.

Tym samym, **skoro w analizowanej sprawie karty podarunkowe będące przedmiotem zapytania stanowią bony jednego przeznaczenia, to ich opodatkowanie podatkiem VAT, powstanie na zasadach przewidzianych w art. 19a ust. 1a ustawy tj. z chwilą dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia, czyli emisji przedmiotowego bonu oraz każdego przekazania tego bonu po jego emisji (podkreślenie redakcji). (...)**

5. Świadczenie usług o charakterze ciągłym

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 16 sierpnia 2019 r., nr 0115-KDIT1-2.4012.322.2019.2.RS)

„(...) pojęcie świadczenia usług ma bardzo szeroki zakres. Przez świadczenie należy rozumieć każde zachowanie niebędące dostawą towarów i świadczone na rzecz innego podmiotu. Pod pojęciem odpłatności świadczenia usług rozumieć należy prawo podmiotu dokonującego dostawy towarów lub świadczącego usługę do żądania od nabywcy towaru, odbiorcy usługi lub osoby trzeciej zapłaty ceny lub ekwiwalentu (np. w postaci świadczenia

wzajemnego). W konsekwencji, usługa podlega opodatkowaniu podatkiem wówczas, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą, a otrzymanym świadczeniem wzajemnym, w ten sposób, że zapłacone kwoty stanowią wynagrodzenie za wyodrębnioną usługę świadczoną w ramach stosunku prawnego lub dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych.

Tak więc, aby uznać dane świadczenie za świadczenie odpłatne, musi istnieć stosunek prawny pomiędzy świadczącym usługę a beneficjentem i w zamian za wykonanie usługi powinno zostać wypłacone wynagrodzenie. Musi istnieć bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą i przekazaniem za nią wynagrodzeniem. Tym samym, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług będzie podlegało tylko to świadczenie (usługa), w przypadku którego istnieje konsument, tj. odbiorca świadczenia odnoszący z niego choćby potencjalną korzyść.

Stosownie do art. 19a ust. 1 ustawy, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 5 i 7–11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1.

W myśl ust. 2 cyt. artykułu, w odniesieniu do przyjmowanych częściowo usług, usługę uznaje się również za wykonaną, w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę.

Stosownie do art. 19a ust. 3 ustawy, usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. (...)

(...) w wyroku z dnia 22 lutego 2019 r., sygn. akt I FSK 150/17, NSA stwierdził, że pojęcie usług ciągłych, o których mowa w analizowanych regulacjach ustawy o podatku od towarów i usług należy definiować mając na względzie cel, w jakim wprowadzono art. 64 dyrektywy 2006/112/WE, co prowadzi do szerszego rozumienia tego pojęcia. Winno ono zatem obejmować świadczenia tradycyjnie definiowane jako okresowe/ciągłe, jak również dokonywane w ramach stałych umów o współpracę, w przypadku których w związku z ich świadczeniem ustalono następujące po sobie terminy płatności. Ustawodawca krajowy, wykonując kompetencje nadane mu w art. 64 ust. 2 zdanie trzecie dyrektywy 2006/112/WE jako kryterium charakteryzujące te usługi (ciągłe w rozumieniu dyrektywy) przyjął raczej ustalenie dla nich następujących po sobie terminów płatności, przy czym w zdaniu drugim wprowadził ograniczenie dla usług ciągłych trwających dłużej niż rok. Interpretacja taka nie pozostaje w sprzeczności z rezultatem wykładni językowej oraz uwzględnia cele wynikające z dyrektywy 2006/112/WE.

W związku z powyższym sformułować można wniosek, że jako sprzedaż ciągłą można uznać każdą usługę, która jest stale w fazie wykonywania, co oznacza, że wykonywana jest nieprzerwanie przez czas trwania umowy i w której jednoznacznie można określić jedynie moment rozpoczęcia jej świadczenia, natomiast moment jej zakończenia rozumianego jako definitywne wykonanie, nie jest z góry określony. Jest on wyznaczony przez datę obowiązywania umowy między kontrahentami. (...)

Analiza przedstawionego stanu faktycznego oraz powołanych regulacji prawnych prowadzi do stwierdzenia, że skoro w okresie obowiązywania umowy Spółka wykazuje ze swojej strony aktywność polegającą na śledzeniu zmian przepisów prawnych, monitorowaniu funkcjonowania programów pod kątem możliwych do wprowadzenia modyfikacji oraz opracowu-

je architekturę zmian, szczegółową listę modyfikacji, harmonogramy oraz budżet tych modyfikacji dla konkretnego programu komputerowego, którego modyfikacje następnie może zlecić klient, to mamy do czynienia po stronie Spółki ze świadczeniem usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy, w wyniku których klient otrzymuje konkretną korzyść polegającą na analizie używanego oprogramowania pod kątem jego ewentualnej modyfikacji oraz gotowość Spółki do dokonania tych modyfikacji. Z kolei otrzymane płatności stanowią wynagrodzenie za wyświadczoną usługę. Bez znaczenia jest fakt, że może nie dojść ze strony klienta do zlecenia tych modyfikacji, bowiem Spółka w całym okresie obowiązywania umowy wykonała szereg czynności związanych z potencjalną modyfikacją konkretnego programu, ale i również była gotowa do udostępnienia tych zmian klientowi. Ponadto, powyższe płatności wynikają z zawartej umowy, a Spółka – jak wynika z treści umowy – nie ma obowiązku obligatoryjnego dokonania realizacji modyfikacji w systemach zamawiającego, bowiem wystarczy, że dokonuje bieżącego śledzenia (monitorowania) używanych przez klienta systemów pod względem ewentualnych zmian.

Potwierdzeniem słuszności powyższego stanowiska jest m.in. zapis w umowie, zgodnie z którym Spółka będzie świadczyć dla zamawiającego usługi w zakresie „3) dostosowanie Systemu lub Systemu Zamawiającego do zmieniającego się środowiska systemów operacyjnych, baz danych, innych komponentów wykorzystywanych przez System lub System Zamawiającego oraz w zakresie współpracy z systemami zewnętrznymi, w tym z Oprogramowaniem standardowym, które może być użyte w ramach realizacji Modyfikacji Systemu lub Systemu Zamawiającego.”

Biorąc pod uwagę powyższe – w ocenie organu – **opisane we wniosku czynności ze względu na swoją specyfikę są usługami o charakterze ciągłym, polegającymi na pewnych stałych zachowaniach w czasie trwania umowy, zaspokajających interes odbiorcy tych usług poprzez ich trwały, pod względem czasowym i funkcjonalnym charakter w ustalonych przez strony okresach rozliczeniowych** (podkreślenie redakcji). Cechuje je brak możliwości precyzyjnego wyodrębnienia etapów, w jakich są realizowane, tzn. nie sposób dokładnie określić, kiedy część takiej usługi zostaje wykonana. Jak wynika z treści wniosku, w czasie trwania umowy klient dokonuje co miesiąc płatności w uzgodnionej wysokości – przez pierwszych sześć miesięcy w stałej kwocie, przez kolejnych sześć w wysokości obliczonej w oparciu o wartość przepracowanych przez klienta modyfikacji. Wobec powyższego należy stwierdzić, że **obowiązek podatkowy tytułu świadczenia przedmiotowych usług powstaje – stosownie do art. 19a ust. 3 ustawy – z upływem każdego okresu rozliczeniowego, do którego odnoszą się te płatności, do momentu zakończenia świadczenia tych usług. W konsekwencji, w związku z otrzymywanymi płatnościami Spółka powinna udokumentować opisane we wniosku czynności zgodnie z powołanymi przepisami regulującymi kwestię wystawiania faktur** (podkreślenie redakcji).

II. OKREŚLANIE PODSTAWY OPODATKOWANIA

➤ Ogólna zasada ustalania podstawy opodatkowania w VAT

Na mocy art. 29a ustawy o VAT – **podstawą opodatkowania jest generalnie wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mają-**

cymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

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

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

Podstawa opodatkowania nie obejmuje natomiast kwot:

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

➤ **Obniżenie podstawy opodatkowania**

Podstawę opodatkowania obniża się o:

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

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

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

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

W przypadku udzielenia opustów i obniżek cen po dokonaniu sprzedaży, zwrotu towarów i opakowań, z wyjątkiem opakowań zwrotnych, zwrócenia nabywcy całości lub części zapłaty przed dokonaniem sprzedaży (jeżeli do niej nie doszło), **obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazaniem 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.

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

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

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

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

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

➤ **Opodatkowanie bonów różnego przeznaczenia**

W myśl art. 29a ust. 1a ustawy o VAT, przy dostawie towarów lub świadczeniu usług, za które konsument zapłaci w całości za pomocą bonu różnego przeznaczenia, podstawą opodatkowania w odniesieniu do tego bonu jest wynagrodzenie płacone za ten bon przez konsumenta, przy czym wynagrodzenie to pomniejsza się o kwotę podatku VAT. Jeżeli przedsiębiorca nie posiada informacji o tym, ile konsument zapłacił za dany bon różnego przeznaczenia, wówczas podstawą opodatkowania towarów lub świadczonych w zamian za bon usług, jest równa wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie (lub w powiązanej z nim dokumentacji), pomniejszonej o kwotę VAT.

Jeśli jednak dostawa towarów lub świadczenie usług są dokonywane w zamian za bony MPV wydawane nieodpłatnie (np. emitent wyda konsumentom nieodpłatnie bony MPV, które może zrealizować u tego emitenta), podstawę opodatkowania dla ww. dostaw towarów/świadczenia usług określa się odpowiednio na podstawie art. 29a ust. 2 albo ust. 5 ustawy o VAT (czyli według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia określonych w momencie ich dostawy, bądź według kosztu świadczenia usług poniesionego przez podatnika).

➤ **Podstawa opodatkowania czynności nieodpłatnych**

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

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

➤ Sprzedaż gruntu zabudowanego i prawa wieczystego użytkowania gruntu

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

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

➤ Wartość rynkowa jako podstawa opodatkowania VAT

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

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

Dodatkowo, aby organ podatkowy mógł określić podstawę opodatkowania na poziomie wartości rynkowej, między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą muszą istnieć powiązania, o których mowa w art. 32 ust. 2 ustawy o VAT, tj. powiązania:

- w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm.) i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.), czyli relacje przez które rozumie się:
 - podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub
 - podmioty, na które wywiera znaczący wpływ ten sam inny podmiot lub małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
 - spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników, lub
 - podatnika i jego zagraniczny zakład,
- wynikające ze stosunku pracy,
- wynikające z tytułu przysposobienia.

Powyższe regulacje nie mają zastosowania w przypadku transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi, w odniesieniu do których właściwy organ podatkowy wydał decyzję w sprawie porozumienia (o której mowa w art. 20a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – Dz. U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.).

1. Otrzymana dotacja jako element podstawy opodatkowania

(wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 27 czerwca 2019 r., sygn. akt I SA/Kr 372/19, orzeczenie nieprawomocne)

„(...) Spór w niniejszej sprawie dotyczy kwestii opodatkowania podatkiem od wartości dodanej usług polegających na wybudowaniu przydomowych oczyszczalni śmieci sfinansowanych w części dotacją otrzymaną z Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014–2020. Ściśle rzecz ujmując przedmiotem sporu jest to, czy otrzymana przez Gminę dotacja na świadczenie powyższych usług zwiększa obrót stanowiący podstawę opodatkowania VAT, czy też nie.

W ocenie Skarżącej, w świetle art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, otrzymana dotacja nie zwiększy podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług, gdyż nie ma bezpośredniego wpływu na cenę świadczonej usługi na rzecz właścicieli prywatnych nieruchomości. Organ interpretacyjny nie podzielił tego stanowiska. (...)

Podzielić (...) należy stanowisko organu, że zasadniczą kwestią dla wykładni art. 29a ust. 1 ustawy o VAT jest wyjaśnienie pojęcia „dotacja mająca bezpośredni wpływ na cenę”. (...)

(...) dotacje mogą mieć różną formę i charakter. Zwykle przez dotacje (subwencje) rozumie się sumy wypłacane danemu podmiotowi z funduszy publicznych w interesie ogólnym. W praktyce dotacje mogą mieć postać dopłat ogólnych do działalności przedsiębiorstwa (i wówczas nie podlegają opodatkowaniu) albo też stanowić subsydia do konkretnych dostaw lub usług, umożliwiając nabycie ich ostatecznemu odbiorcy po niższej cenie (lub w ogóle bez odpłatności z jego strony). W tym ostatnim przypadku podlegają one VAT. Warunkiem opodatkowania jest to, aby istniał bezpośredni związek pomiędzy usługami podatnika a otrzymywanymi dotacjami. Jednym z kryteriów pozwalających na ustalenie bezpośredniego związku subwencji z ceną towaru lub usługi jest relacja ceny usługi do kosztów poniesionych na jej wykonanie. Z reguły cena usługi stanowi sumę wartości kosztów oraz określonego zysku osiąganego przez przedsiębiorcę. Gdyby zatem okazało się, że cena usługi jest niższa od ceny, która uwzględnia te dwie wartości, a podmiot świadczący usługi otrzymuje dotację, to wskazywałoby to na bezpośredni związek tego przysporzenia z ceną usługi (...) W przypadku gdy powyższy bezpośredni związek nie istnieje należy uznać, że otrzymane przez podatnika dofinansowanie prowadzonej przez niego działalności nie jest uwzględniane w podstawie opodatkowania dla celów VAT, nawet jeśli dzięki dofinansowaniu podatek jest w stanie obniżyć cenę oferowanych przez niego towarów i usług (...).

Przenosząc powyższe rozważania na grunt rozpatrywanej sprawy należy stwierdzić, że sporna dotacja ma bezpośredni wpływ na cenę usługi. W sprawie bezspornie chodzi o usługę adresowaną do konkretnego nabywcy – właściciela nieruchomości. Ponadto otrzymane środki finansowe nie zostaną przeznaczone na ogólną działalność Gminy tylko na realizację określonej inwestycji polegającej na budowie POŚ. Za prawidłowe Sąd uznaje stanowisko organu, że skoro wielkość otrzymanej pomocy skalkulowana jest w oparciu o koszt wybudowania wszystkich przydomowych oczyszczalni ścieków i ich eksploatacji to kalkulacja ta uwzględnia otrzymaną pomoc na ten cel. Tym samym otrzymana dotacja znajduje przełożenie na wysokość czynszu dzierżawnego płaconego przez finalnego odbiorcę usługi. Innymi słowy czynsz dzierżawny byłby wyższy gdyby takowej dotacji Gmina nie otrzymała. Powyższej okoliczności nie zmienia fakt, że wysokość czynszu jest taka sama dla każdego mieszkańca korzystającego z przydomowej oczyszczalni ścieków, jak również to, że dotacja kierowana jest na zapłatę podmiotom zewnętrznym wykonującym usługę projektowania i budowy POŚ.

W ocenie Sądu uzyskana przez Gminę dotacja ma bezpośredni wpływ na cenę usługi. Zachodzi bowiem wyraźna ekonomiczna zależność pomiędzy dotacją a ceną wykonanej usługi (podkreślenie redakcji). Niewątpliwie całokształt okoliczności wskazanych we wniosku dawał podstawę do przyjęcia, że wynagrodzenie to było kalkulowane z uwzględnieniem środków pochodzących z dotacji. Zauważyć też można, że we wniosku o wydanie interpretacji wskazano jednoznacznie, że w celu realizacji projektu zostaną zawarte w formie pisemnej umowy cywilnoprawne pomiędzy Gminą a zainteresowanymi uczestnictwem w projekcie mieszkańcami Gminy, dysponującymi stosownymi nieruchomościami. Tak więc świadczenie usług związanych z zakupem, dostawą i montażem będących przedmiotem wniosku instalacji przez skarżącą Gminę ma charakter cywilnoprawny, a nie publicznoprawny.

Reasumując tę część rozważań stwierdzić należy, że analiza wniosku o udzielenie pisemnej interpretacji pozwala stwierdzić, że **finansowanie w postaci dotacji w celu sfinansowania dostawy towarów (świadczenia usług), pokrywa część ceny należnej od każdego mieszkańca Gminy za świadczoną na rzecz poszczególnych mieszkańców usługę, a tego rodzaju dopłata stanowi element podstawy opodatkowania** (podkreślenie redakcji). Nie dopuszczono się zatem zarzuconego w skardze naruszenia przepisów prawa materialnego, bowiem organ dokonał właściwej interpretacji przepisu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT. (...)”

2. Sprzedaż budynku magazynowego

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 sierpnia 2019 r., nr 0113-KDIP11-1.4012.351.2019.2.WL)

„(...) ustawodawca daje podatnikom, dokonującym dostawy budynków, budowli lub ich części spełniających przesłanki do korzystania ze zwolnienia od podatku wskazanego w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy, po spełnieniu określonych warunków – możliwość rezygnacji ze zwolnienia i opodatkowania transakcji na zasadach ogólnych. Przy czym podkreślić należy, że niniejsze prawo zostało zawężone tylko do rezygnacji ze zwolnienia wynikającego z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy.

Jeżeli nie zostaną spełnione przesłanki zastosowania zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 i pkt 10a ustawy, należy przeanalizować możliwość skorzystania ze zwolnienia od podatku w oparciu o przepis art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy. (...)

Dodatkowo wskazać należy, że zgodnie z art. 29a ust. 8 ustawy, w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli, z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu.

Wobec powyższego, przy sprzedaży budynków, budowli lub ich części, dokonywanej wraz z dostawą gruntu, na którym są one posadowione, grunt dzieli byt prawny budynków w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Oznacza to, że do dostawy gruntu stosuje się analogiczną stawkę podatku jak przy dostawie budynków, budowli lub ich części trwale z gruntem związanych. Jeżeli dostawa budynków albo budowli lub ich części korzysta ze zwolnienia od podatku, ze zwolnienia takiego korzysta również dostawa gruntu, na którym obiekt jest posadowiony. Powyższy przepis obejmuje swoim zakresem także grunty będące w użytkowaniu wieczystym. (...)

Odnosząc się zatem do wątpliwości Wnioskodawcy należy wskazać, że w celu ustalenia czy w analizowanej sprawie znajdzie zastosowanie zwolnienie od podatku, należy w pierwszej kolejności rozstrzygnąć czy i kiedy w odniesieniu do wskazanego budynku magazynowego, miało miejsce pierwsze zasiedlenie.

Analizując informacje zawarte w opisie sprawy w kontekście definicji pierwszego zasiedlenia należy stwierdzić, że dostawa budynku magazynowego, będącego własnością Spółdzielni, nie zostanie dokonana w ramach pierwszego zasiedlenia. Jak wynika z treści wniosku pierwsze zasiedlenie ww. budynku miało miejsce w 1952 r. Budynek ten był wykorzystywany przez Wnioskodawcę do magazynowania artykułów różnych. Następnie ww. budynek został oddany w najem w dniu...1993 r. Wnioskodawca nie ponosił żadnych nakładów na ulepszenie ww. budynku.

Zatem, pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą ww. budynku upłynie okres dłuższy niż 2 lata.

W związku z powyższym do sprzedaży ww. budynku magazynowego zostaną spełnione przesłanki wynikające z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy, umożliwiające zastosowanie zwolnienia od podatku VAT, tym samym dostawa ww. budynku będzie korzystała ze zwolnienia na podstawie ww. przepisu.

W konsekwencji, **stosownie do regulacji art. 29a ust. 8 ustawy, zwolnieniem od podatku objęta będzie również dostawa gruntu, przyporządkowanego do ww. budynku magazynowego** (podkreślenie redakcji).

Mając na uwadze obowiązujące przepisy oraz opis sprawy należy stwierdzić, że sprzedaż budynku magazynowego będzie stanowić czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT, korzystającą ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy w zw. z art. 29a ust. 8 ustawy. (...)”

Uwaga



Od 1 września 2019 r. zmieniło się brzmienie art. 2 pkt 14 ustawy o VAT, określającego definicję pierwszego zasiedlenia. Zatem obecnie, pierwsze zasiedlenie to oddanie do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi lub rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne 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.**

Celem nowelizacji było dostosowanie przepisów ustawy o VAT do przepisów dyrektywy w sprawie VAT interpretowanej w świetle wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 16 listopada 2017 r. w sprawie C-308/16.

3. Wypłacane środki pieniężne w postaci premii

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 20 sierpnia 2019 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.246.2019.3.ISK)

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

Z przedstawionych okoliczności sprawy wynika, że Wnioskodawca zamierza w ramach prowadzonej działalności gospodarczej rozpocząć świadczenie usług, polegających na odpłatnym umożliwieniu Partnerom udziału w programie promocyjnym z wykorzystaniem udostępnianego przez Spółkę oprogramowania. Spółka będzie otrzymywać od Partnerów umówione wynagrodzenie za świadczone usługi, w tym w szczególności za udostępnienie

nie aplikacji oraz przygotowanie i realizację poszczególnych kampanii promocyjnych, których dotyczyć będzie oferta, jak również za organizację i obsługę systemu promocyjnego. Każdy użytkownik aplikacji, który skorzysta z oferty oraz spełni jej warunki uzyska prawo do otrzymania nagrody pieniężnej – premii wypłacanej przez Wnioskodawcę ze środków, które wcześniej Wnioskodawca otrzyma od Partnerów celem pokrycia wypłacanych premii.

Mając na uwadze przedstawione przepisy prawa (...), uznać należy, że **skoro środki pieniężne przekazane przez Partnera na rzecz Wnioskodawcy nie stanowią wynagrodzenia za dostarczone towary lub wykonane usługi przez Wnioskodawcę na rzecz Partnera, to podstawę opodatkowania będzie stanowiło wynagrodzenie otrzymane od Partnera za świadczone przez Wnioskodawcę usługi w postaci udostępnienia aplikacji oraz przygotowania i realizacji poszczególnych kampanii promocyjnych, których dotyczyć będzie oferta, jak również za organizację i obsługę systemu promocyjnego, bez doliczania wartości środków pieniężnych przekazanych przez partnera spółce na wypłatę premii dla użytkowników, którzy skorzystali z ofert tych Partnerów oraz spełnili ich warunki** (podkreślenie redakcji). (...)"

4. Nieodpłatne przekazanie towarów

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 13 maja 2019 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.145.2019.1.RR)

„(...) Z treści wniosku wynika, że Wnioskodawca zajmuje się sprzedażą produktów kosmetycznych oraz medycznych. Spółka dokonuje różnego rodzaju nieodpłatnych przekazów towarów do niej należących, w szczególności na rzecz klientów czy też na rzecz własnych pracowników. Towary będące przedmiotem nieodpłatnych wydań zasadniczo nabywane są odpłatnie od polskich i zagranicznych kontrahentów na podstawie faktur VAT.

W analizowanej sprawie wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą ustalenia podstawy opodatkowania dla nieodpłatnych przekazów w tym zużyć towarów.

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

W konsekwencji, podstawa opodatkowania w omawianej sytuacji ustalana jest na podstawie art. 29a ust. 2 ustawy, którą jest cena nabycia towarów rozumiana jako cena zaktualizowana na moment dokonania nieodpłatnego przekazania w tym zużycia towaru, czyli cena jaką Wnioskodawca zapłaciłby za nabycie lub wytworzenie tego towaru w dniu jego nieodpłatnego przekazania czy zużycia.

Zatem w omawianej sprawie, **przy nieodpłatnym przekazaniu lub zużyciu towarów za podstawę opodatkowania Wnioskodawca powinien przyjmować cenę za jaką nabyłby (wytworzył) towar stanowiący przedmiot przekazania/zużycia ustaloną w momencie wydania (przekazania/zużycia) towaru** (podkreślenie redakcji).

W świetle powołanych regulacji prawnych należy jednocześnie stwierdzić, że ustawa o VAT – przy określaniu podstawy opodatkowania stosownie do art. 29a ust. 2 ustawy o VAT – nie daje możliwości zastosowania przepisów ustawy o rachunkowości, która zezwala na stosowanie także cen ewidencyjnych, wykorzystywanych w celach księgowych. Sytuacja taka byłaby możliwa tylko wówczas, gdyby cena nabycia określona w momencie dostawy (przekazania/zużycia) tych towarów oraz cena ewidencyjna były zgodne co do wartości. (...)"

5. Aport aktywów do spółki kapitałowej

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 14 sierpnia 2019 r., nr 0114-KDIP4.4012.389.2019.1.KS)

„(...) Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca ma zamiar dokonać zbycia na rzecz spółki z ograniczoną odpowiedzialnością – Spółki Kapitałowej) aktywów (ręczy, praw majątkowych lub praw własności intelektualnej) niestanowiących zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Zbycie zostanie dokonane poprzez wniesienie przez Wnioskodawcę przedmiotowych aktywów w drodze wkładu niepieniężnego do Spółki Kapitałowej w zamian za jej udziały. Ustalona cena udziałów Spółki Kapitałowej nabywanych przez Wnioskodawcę może być wyższa od ich wartości nominalnej. W takiej sytuacji, przedmiotowa nadwyżka (agio) zostanie ujęta pod pozycją kapitału zapasowego w bilansie Spółki Kapitałowej. W stosunku do aportu aktywów nie będzie miało miejsca zastosowanie zwolnienia z opodatkowania VAT. Wnioskodawca dokonując zbycia aktywów na rzecz Spółki Kapitałowej w formie wkładu niepieniężnego (analogicznie sytuacja przedstawiałaby się w przypadku zbycia w drodze umowy sprzedaży), otrzyma aktywa o wartości odpowiadającej wartości brutto aktywów. Transakcja wniesienia aktywów do Spółki Kapitałowej będzie skonstruowana pod kątem prawnym w ten sposób, iż w zamian za wniesione aportem aktywa o ustalonej wartości, Wnioskodawca otrzyma udziały Spółki Kapitałowej, których cena odpowiadała wartości aktywów.

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą kwestii, czy Wnioskodawca, w związku z opisaną transakcją powinien określić podstawę opodatkowania na fakturze w oparciu o wartość nominalną udziałów wydanych w zamian za aport aktywów, pomniejszoną o kwotę VAT.

Wskazać należy, że z istoty aportu (wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki) wynika ekonomiczna wymiana świadczeń pomiędzy wnoszącym wkład niepieniężny i wydającą w jego zamian udziały/akcje (zapewniające udział w zyskach) spółką. Z jednej strony wnoszący wkład (aport) przenosi na spółkę, do której dokonuje wkładu, prawo do zarządzania określonymi składnikami majątku (materialnymi i niematerialnymi), w zamian za co otrzymuje pewne uprawnienia (udziały lub akcje), które posiadają określoną wartość. W przypadku wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki, nie powstanie kwota należna (cena) w zamian za przedmiot wkładu. Ekwiwalentem dla wnoszącego będzie w tym przypadku wartość udziałów/akcji otrzymanych w zamian za ten wkład. W takich przypadkach, przy określeniu podstawy opodatkowania zastosowanie znajdzie zasada ogólna – podstawą opodatkowania będzie wszystko, co stanowi zapłatę, którą podatnik ma otrzymać z tytułu transakcji. Przy czym, zgodnie z art. 29a ust. 6 ustawy, podstawa opodatkowania nie zawiera podatku VAT.

W świetle przedstawionych okoliczności i przywołanych przepisów należy stwierdzić, że podstawą opodatkowania dla czynności wniesienia przez Wnioskodawcę aktywów w drodze wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej – sp. z o.o. w zamian za objęcie udziałów jest – zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy w zw. z art. 29a ust. 6 pkt 1 ustawy – wszystko, co stanowi zapłatę, którą Wnioskodawca otrzyma od Sp. z o.o. z tytułu dokonania tej transakcji, pomniejszone o kwotę podatku VAT.

W analizowanej sytuacji, podstawę opodatkowania należy ustalić w oparciu o wartość nominalną udziałów. Oznacza to, że podstawą opodatkowania VAT z tytułu wniesienia do sp. z o.o. wkładu niepieniężnego w postaci aktywów jest wartość nominalna objętych udziałów sp. z o.o. w zamian za wniesiony wkład niepieniężny, pomniejszona o kwotę podatku VAT.

Wskazuje to, że suma wartości nominalnej udziałów stanowi kwotę brutto z tytułu wniesienia aportu, to znaczy kwotę zawierającą w sobie podatek. Na podstawie opodatkowania nie będzie składać się natomiast kwota przekazana na kapitał zapasowy, w zamian za to świadczenie, ponieważ Wnioskodawca nie otrzyma żadnego świadczenia zwrotnego/przysporzenia majątkowego.

Podsumowując, podstawą opodatkowania na fakturze dokumentującej aport aktywów do spółki kapitałowej będzie wartość nominalna udziałów wydanych w zamian za aport, pomniejszona o kwotę VAT (podkreślenie redakcji). (...)

III. PRAWO DO ODLICZENIA VAT NALICZONEGO

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

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

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

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

- świadczący usługi taksówek osobowych (PKWiU 49.32.11.0), którzy wybrali opodatkowanie tych usług w formie ryczaftu,
- świadczący usługi turystyki, gdzie podstawą opodatkowania jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku VAT,
- dokonujący dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków nabytych uprzednio dla celów prowadzonej działalności bądź też importowanych dla celów odprzedaży, dla których podstawą opodatkowania podatkiem jest marża stanowiąca różnicę między całkowitą kwotą, którą ma zapłacić nabywca towaru a kwotą nabycia pomniejszoną o kwotę podatku.

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

➤ Wyłączenia przedmiotowe z prawa do odliczenia

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

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

Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się także do wydatków, o których mowa w art. 29a ust. 7 pkt 3 (art. 88 ust. 1a ustawy o VAT). W przepisie tym wymieniono kwoty otrzymane od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydat-

ków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

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

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

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

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

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

Sankcja (choć w mniejszej wysokości, tj. 20%) dotyczy również sytuacji, w której po zakończeniu kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej w ww. przypadkach podatnik złożył korektę deklaracji uwzględniającą stwierdzone nieprawidłowości i najpóźniej w dniu złożenia tej korekty wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu.

Ponadto w wyniku nowelizacji ustawy o VAT, od 1 września br. sankcja w wysokości 15% kwoty uszczuplenia podatkowego dotyczy sytuacji, gdy po wszczęciu kontroli celno-skarbowej, a przed upływem 14-dniowego terminu, o którym mowa w art. 62 ust. 4 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 768

ze zm.), podatnik złoży korektę deklaracji i najpóźniej w dniu złożenia tej korekty deklaracji wpłaci kwotę zobowiązania podatkowego lub zwróci nienależną kwotę zwrotu.

W art. 112c ustawy o VAT wskazano, że w wymienionych sytuacjach, w zakresie, w jakim odpowiednio zaniżona kwota zobowiązania podatkowego, zawyżona kwota zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego, zawyżona kwota różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, lub wykazanie kwoty zwrotu różnicy podatku lub kwoty zwrotu podatku naliczonego, lub kwoty różnicy podatku do obniżenia za następne okresy rozliczeniowe, w miejsce wykazania kwoty zobowiązania podatkowego podlegającego wpłacie na rachunek urzędu skarbowego, wynikają w całości lub w części z obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego wynikające z faktur, które:

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

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

➤ Moment dokonywania odliczenia

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

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

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

Uwaga



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

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

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

1. Usługi gastronomiczne i noclegowe nabyte w celu odsprzedaży

(wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 2 maja 2019 r. w sprawie C-225/18)

„(...) W sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że w dniu przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT wyłączał prawo do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, z wyjątkiem m.in. nabycia usług tego rodzaju, wymienionych w tym przepisie w lit. a), czyli usług wykorzystanych na późniejszym etapie przez podatników świadczących usługi turystyki.

(...) wydaje się, iż sąd odsyłający jest zdania, że od dnia 1 grudnia 2008 r., a więc po przystąpieniu Rzeczypospolitej Polskiej do Unii, ustawodawca krajowy, uchylając przepis zawarty w art. 88 ust. 1 pkt 4 lit. a) ustawy o VAT, rozszerzył zakres sytuacji wyłączających prawo do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, włączając w zakres tego wyłączenia VAT naliczony od nabycia takich usług przez podatników świadczących na późniejszym etapie usługi turystyki.

(...) W świetle orzecznictwa (...) takie rozszerzenie zakresu wyłączenia prawa do odliczenia VAT po przystąpieniu Rzeczypospolitej Polskiej do Unii, stwierdzone przez sąd odsyłający, które oznacza, że od dnia 1 grudnia 2008 r. podatnik świadczący usługi turystyki jest pozbawiony prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, nie jest objęte klauzulą „standstill” przewidzianą w art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT. Takie rozszerzenie zakresu wyłączenia prawa do odliczenia VAT po przystąpieniu Rzeczypospolitej Polskiej do Unii jest zatem sprzeczne z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT. (...)

Komisja podnosi, że z genezy art. 176 dyrektywy VAT wynika, iż ma on zastosowanie do wydatków, w stosunku do których, nawet jeśli zostały one poniesione w ramach działalności gospodarczej, trudno jest rozdzielić część używaną w celach związanych z działalnością gospodarczą i część przeznaczoną do celów prywatnych. W konsekwencji Komisja uważa, że rozpatrywane w postępowaniu głównym wyłączenie prawa do odliczenia jest zbyt szerokie, ponieważ obejmuje ono sytuacje, w których przeznaczenie wydatków obciążonych naliczonym VAT jest wyłącznie związane z działalnością gospodarczą.

(...) Powyższą argumentację należy odrzucić.

(...) Z jednej strony bowiem art. 176 akapit pierwszy dyrektywy VAT stanowi jedynie, że Rada określa wydatki, które nie dają prawa do odliczenia VAT, oraz że w żadnym przypadku prawo do odliczenia VAT nie dotyczy wydatków, które nie są ściśle związane z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkę lub wydatki reprezentacyjne. Ten przepis nie uniemożliwia więc Radzie wyłączenia w stosownym momencie prawa do odliczenia wydatków związanych z działalnością gospodarczą.

(...) Z drugiej strony art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT ma na celu utrzymanie „wszystkich wyłączeń” sprzed dnia 1 stycznia 1979 r., lub, w odniesieniu do państw członkowskich, które przystąpiły do Unii po tym terminie, wyłączeń obowiązujących w dniu ich przystąpienia. Należy przypomnieć, że w wyroku z dnia 5 października 1999 r., Royscot i in. (C-305/97, EU:C:1999:481, pkt 20), Trybunał wyraźnie stwierdził w przedmiocie wyłączenia prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do nabycia pojazdów samochodowych, że zawarte w art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy wyrażenie „wszystkie wyłączenia” w świetle brzmienia i genezy tego artykułu obejmuje również wydatki ściśle związane z działalnością gospodarczą.

(...) W konsekwencji przewidziana w art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT klauzula „standstill” upoważnia państwa członkowskie do wyłączenia z zakresu prawa do odliczenia VAT

kategorii wydatków ściśle związanych z działalnością gospodarczą, o ile są one określone w sposób dostatecznie precyzyjny, w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 40 niniejszego wyroku. (...)

(...) W odniesieniu do sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym wynika z tego, że gdyby sąd odsyłający stwierdził, iż uchylenie przepisu zawartego w art. 88 ust. 1 pkt 4 lit. a) ustawy o VAT nie miało żadnego wpływu na sytuację Grupy Lotos, to wyłączenie prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, wprowadzone przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii i utrzymane po tym przystąpieniu, wchodziłoby w zakres klauzuli „standstill” przewidzianej w art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT, a zatem nie stałoby w sprzeczności z przepisami art. 168 lit. a) tej dyrektywy.

(...) W związku z powyższymi rozważaniami na zadane pytanie trzeba odpowiedzieć, iż **art. 168 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że:**

- **sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewiduje rozszerzenie zakresu wyłączenia prawa do odliczenia VAT po przystąpieniu danego państwa członkowskiego do Unii i oznacza, że od wejścia w życie tego rozszerzenia zakresu wyłączenia podatnik świadczący usługi turystyki jest pozbawiony prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, które podatnik ten refakturuje na rzecz innych podatników w ramach świadczenia usług turystyki, oraz**
- **nie sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewiduje wyłączenie prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, wprowadzone przed przystąpieniem danego państwa członkowskiego do Unii i utrzymane po tym przystąpieniu zgodnie z art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT, i oznacza, że podatnik nieświadczący usług turystyki jest pozbawiony prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia takich usług noclegowych i gastronomicznych, które podatnik ten refakturuje na rzecz innych podatników (podkreślenie redakcji). (...)**

2. Nabycie towarów związanych z akcją promocyjną

(wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wlkp. z dnia 31 stycznia 2019 r., sygn. akt I SA/Go 507/18, orzeczenie prawomocne)

„(...) Istotą sporu pomiędzy Stroną a Organem jest kwestia prawa do odliczenia podatku VAT z faktury dokumentującej wydanie posiłków obiadowych związanych z akcją promocyjną.

Zdaniem Strony, w przedstawionym zdarzeniu przyszłym, Spółka nabywa kompleksową usługę od Kontrahenta przeznaczoną do organizowania akcji promocyjnej „obiad gratis” dla klientów tankujących paliwo w odpowiedniej ilości. Spółka wskazuje, że jest uprawniona do odliczenia podatku VAT z tytułu nabytej kompleksowej usługi od Kontrahenta związanej z premiowaniem sprzedaży. Strona argumentuje, iż nie dokonywałaby nabycia obiadów od Kontrahenta, gdyby nie prowadzona przez Spółkę akcja promocyjna, z którą nabywanie posiłków pozostaje całkowicie nierozdzielnie związane. Celem nabycia kompleksowej usługi marketingowej jest zwiększenie sprzedaży na stacjach paliw Spółki, środkiem zaś służącym temu celowi pozostaje nabywanie obiadów jako przedmiotu akcji promocyjnej.

W konsekwencji, rozdzielenie elementów nabywanej przez Spółkę usługi kompleksowej ma w niniejszym stanie faktycznym charakter sztuczny i całkowicie nieuzasadniony.

Z kolei w ocenie Organu – z okoliczności przedstawionych w opisie sprawy wynika, że Spółka jest uprawniona – do odliczenia podatku w związku z nabyciem usługi o charakterze marketingowym (w tym pomoc w organizowaniu konkursu). Z kolei w zakresie przygotowania i wydania posiłku obiadowego uczestnikom akcji promocyjnej, Wnioskodawcy takie prawo nie przysługuje, ze względu na brak czynności opodatkowanych realizowanych na rzecz Skarżącej, bowiem są one świadczone na rzecz konsumentów, jakimi są osoby fizyczne (uczestnicy akcji promocyjnej).

Innymi słowy, zdaniem organu, Spółka nie nabyła usługi kompleksowej (złożonej). Kontrahent świadczył na rzecz Spółki usługę marketingową. Natomiast usługa w zakresie przygotowania i wydania posiłku (usługa gastronomiczna) świadczona była na rzecz konsumentów, jakimi są osoby fizyczne (uczestnicy akcji).

W ocenie Sądu (...) stanowisko organu jest prawidłowe. Spółka jest uprawniona – na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy – do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w związku z nabyciem usługi o charakterze marketingowym (w tym pomoc w organizowaniu konkursu). Z kolei w zakresie przygotowania i wydania posiłku obiadowego uczestnikom akcji promocyjnej, Skarżącej nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy, ze względu na brak czynności opodatkowanych realizowanych na rzecz Spółki, bowiem są one świadczone na rzecz konsumentów, jakimi są osoby fizyczne – uczestnicy akcji promocyjnej. (...)

W niniejszej sprawie prawo do odliczenia podatku od towarów i usług wiąże się z kwestią oceny nabywanej usługi, w szczególności jednolitości tejże usługi oraz jej kompleksowości.

Odnosząc się do kwestii „świadczeń złożonych” wskazać należy, że kwalifikowanie takie powinno dokonywać się przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności konkretnego przypadku. Nie zawsze bowiem czynności pozostające ze sobą w gospodarczym związku powinny być traktowane jako jedno świadczenie o charakterze złożonym. (...)

W ocenie Sądu, w niniejszej sprawie w przedstawionym przez Spółkę stanie faktycznym wyodrębnić można dwie odrębne czynności: świadczenie na rzecz Spółki usługi marketingowej oraz usługi gastronomicznej świadczonej na rzecz uczestnika akcji promocyjnej. (...)

W konsekwencji (...), uprawnione jest stwierdzenie, że na czynności realizowane przez Kontrahenta w ramach umowy składają się dwa odrębne świadczenia:

- pierwsze z nich obejmuje usługę o charakterze marketingowym polegającą na wspieraniu i promocji programu Wnioskodawcy. Kontrahent pomaga Wnioskodawcy w organizowaniu akcji (konkursu) m.in. poprzez rozpowszechnienie na terenie lokalu materiałów reklamowych swoich i Spółki, w których jest informacja o prowadzonej akcji promocyjnej, a także reklamowaniu na terenie lokalu banerów reklamowych o prowadzonej akcji, jak również informowaniu klientów lokalu o istniejącej akcji promocyjnej. Kontrahent współdziała również z kierownikiem stacji paliw w celu prawidłowego wykonania regulaminu;
- drugie z nich obejmuje wydanie posiłków obiadowych na rzecz uczestników akcji promocyjnej, tj. osób fizycznych.

Natomiast czynności polegające na ewidencjonowaniu bonów realizowane są przez Kontrahenta wyłącznie w celu prawidłowego rozliczenia usługi.

Zatem, w niniejszej sprawie nie mamy do czynienia z jedną kompleksową usługą, lecz w dwoma odpłatnymi świadczeniami. Są to dwie odrębne transakcje i każda z nich na gruncie podatku od towarów i usług podlega odrębnemu traktowaniu.

Z tego, że płatności zarówno za usługę marketingową oraz za wydanie posiłków klientom dokonuje Spółka, nie należy wnioskować, że jest to jedno świadczenie, gdyż beneficjentami są odrębne podmioty. W przedstawionej sprawie ta część wynagrodzenia, która dotyczy posiłków wydawanych kierowcom stanowi bowiem wynagrodzenie płacone przez osobę trzecią za usługi świadczone klientom (kierowcom) przez Kontrahenta. (...)

(...) wskazać należy, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wówczas, gdy zostaną spełnione określone warunki, tzn. odliczenia tego dokonuje podatnik podatku od towarów i usług oraz gdy towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony, są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Warunkiem umożliwiającym podatnikowi skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego jest związek zakupów z wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi. (...)

Taka argumentacja pozwala jednocześnie stwierdzić, że **Spółka jest uprawniona – na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy – do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w związku z nabyciem usługi o charakterze marketingowym (w tym pomoc w organizowaniu konkursu). Z kolei w zakresie przygotowania i wydania posiłku obiadowego uczestnikom akcji promocyjnej Wnioskodawcy nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy, ze względu na brak czynności opodatkowanych realizowanych na rzecz Wnioskodawcy, bowiem są one świadczone na rzecz konsumentów jakimi są osoby fizyczne (uczestnicy akcji promocyjnej)** (podkreślenie redakcji). (...)"

3. Wykonanie usługi a termin odliczenia VAT

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 maja 2019 r., nr 0112-KDIL1-2.4012.43.2019.2.TK)

„(...) Z opisu sprawy wynika, że Spółka Komandytowa w 2016 r. podpisała z kontrahentem protokół odbioru wykonanej usługi brukarskiej na budowanym przez siebie środku trwałym, jednak nie otrzymała na tę usługę faktury ani nie dokonała za nią zapłaty. Po upływie 2 lat kontrahent, który wykonał tę usługę odezwał się, że chciałby wystawić fakturę na usługę wykonaną w 2016 r. i otrzymać zapłatę.

Zainteresowany wskazał, że jest czynnym, zarejestrowanym podatnikiem podatku VAT.

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą tego czy może on odliczyć podatek naliczony w okresie zgodnym z datą otrzymania faktury, czy też musi się cofać do okresu z daty wykonania usługi. (...)

(...) warunkiem nabycia prawa do odliczenia jest (...) wykorzystywanie nabytych towarów i usług do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług.

Ponadto prawo to przysługuje pod warunkiem niezaistnienia przesłanek negatywnych, o których mowa w art. 88 ustawy.

Zgodnie z art. 86 ust. 10 ustawy, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy. Stosownie natomiast do art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa w ust. 2 pkt 1 oraz pkt 2 lit. a) – powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny.

Oznacza to, że z odliczenia podatku na podstawie art. 86 ust. 10 i 10b pkt 1 ustawy, można skorzystać dopiero w rozliczeniu za okres, w którym spełnione są łącznie trzy przesłanki:

- powstał obowiązek podatkowy w odniesieniu do nabywanych towarów i usług,

- doszło do faktycznego nabycia tych towarów i usług,
- podatnik jest w posiadaniu faktury dokumentującej tę transakcję.

Stosownie do art. 86 ust. 11 ustawy, jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego w terminach określonych w ust. 10, 10d i 10e, może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych.

Termin „dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych” do odliczenia podatku będzie liczony dopiero od okresu, w którym zostaną spełnione łącznie wskazane wyżej przesłanki do odliczenia.

Natomiast zgodnie z art. 86 ust. 13 ustawy, jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 10d, 10e i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego (tj. za pierwszy okres rozliczeniowy w którym spełnił wszystkie warunki do dokonania odliczenia), nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 13a.

Reasumując, **Wnioskodawca może odliczyć podatek naliczony, przy spełnieniu warunku wykorzystywania nabytych towarów i usług do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług, za okres, w którym otrzymał fakturę, i nie może się cofać do okresu z daty wykonania usługi** (podkreślenie redakcji).

Wobec powyższego, stanowisko Wnioskodawcy jest nieprawidłowe z uwagi na to, że w stanowisku wskazał on, iż może odliczyć podatek VAT naliczony z faktury ujmując go w okresie rozliczeniowym zgodnym z datą wystawienia faktury. (...)”

4. Nieprawidłowe dane na fakturze a prawo do odliczenia podatku

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 sierpnia 2019 r., nr 0112-KDIL1-3.4012.372.2019.1.AKS)

„(...) Z opisu sprawy wynika, że Spółka nabywa towary i usługi, które wykorzystuje do wykonywania czynności opodatkowanych. Dostawy towarów/świadczenie usług dokonywane na rzecz Spółki podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT w Polsce i nie są z tego podatku zwolnione, zaś do jego rozliczenia zobowiązani są dostawcy towarów/usługodawcy.

W związku z dokonywanymi na rzecz Spółki dostawami towarów/świadczeniem usług Dostawcy wystawiają na jej rzecz faktury. Zdarzają się sytuacje, w których kwota podatku VAT na fakturach otrzymanych przez Spółkę od Dostawców jest obliczona błędnie, tj.:

- według błędnej (zawyżonej bądź zaniżonej) stawki podatku, lub
- na podstawie błędnego (zawyżonego lub zaniżonego) kursu walutowego, stosowanego do przeliczania podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku VAT na PLN, w sytuacji, gdy są one wyrażone w walucie obcej.

Dostawcy oraz Spółka prowadzą działalność gospodarczą oraz są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni.

Analiza (...) art. 88 ustawy prowadzi do wniosku, że w dyspozycji tego przepisu, jako przesłanki wyłączającej prawo nabywcy (podatnika) do odliczenia podatku naliczonego, nie ujęto przypadku, gdy podatek naliczony wynika z faktur dokumentujących nabycie towarów i usług, które podlegają opodatkowaniu inną niż przyjęta przez sprzedawcę stawką podatku od towarów i usług, bądź ich wartość przeliczona została na podstawie błędnego kursu walutowego (w sytuacji, gdy są one wyrażone w walucie obcej).

Biorąc pod uwagę przedstawiony opis sprawy oraz (...) przepisy prawa stwierdzić należy, że **w sytuacji zastosowania przez wystawiającego fakturę VAT Dostawcy błędnej**

stawki podatku, bądź błędnego kursu walutowego stosowanego do przeliczenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku w sytuacji, gdy są one wyrażone w walucie obcej, Spółce przysługuje prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego, wynikającego z faktur dokumentujących dostawę towarów i świadczenie usług w kwocie jaka zostanie na nich wykazana (podkreślenie redakcji). Zastosowanie zawyżonej bądź zaniżonej stawki podatku, czy kursu walutowego przez Dostawcę nie pozbawia Spółki prawa do odliczenia podatku naliczonego, gdyż nie stanowi to negatywnej przesłanki, uniemożliwiającej odliczenie tego podatku, wymienionej w art. 88 ustawy. Powyższe wynika z tego, że dla istnienia prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktury (nawet w przypadkach wskazanych wyżej), obok fundamentalnych przesłanek takich jak status odliczającego jako czynnego, zarejestrowanego podatnika VAT i związek zakupionych towarów i usług z czynnościami opodatkowanymi (odliczającego), najistotniejsze jest to, by nabyta usługa lub towar podlegały opodatkowaniu i nie korzystały przy tym, ze zwolnienia od tego podatku.

Mając na uwadze przedstawiony opis sprawy należy stwierdzić, że spełnione są/będą przesłanki wynikające z art. 86 ust. 1 ustawy, w związku z czym Spółka jest/będzie uprawniona do odliczenia całości podatku VAT wynikającego z faktur wystawionych przez Dostawców, pomimo zastosowania przez nich nieprawidłowej stawki podatku lub nieprawidłowego kursu walutowego. (...)”

5. Odliczenie VAT z faktur wystawionych przed rejestracją

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 18 lipca 2019 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.177.2019.2.MK)

„(...) Zgodnie z art. 99 ust. 1 ustawy podatkowej, o których mowa w art. 15, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, z zastrzeżeniem ust. 2–10, art. 130c i art. 133.

Należy rozróżnić moment powstania prawa do odliczenia od momentu skorzystania z tego prawa. Jego realizacja następuje poprzez złożenie deklaracji podatkowej, wyrażającej wolę skorzystania przez podatnika z prawa do odliczenia i aby skutecznie zrealizować już powstałe uprawnienie, podatnik musi usunąć – najpóźniej przed skorzystaniem z tego prawa – wszelkie przesłanki negatywne, w tym brak rejestracji, który uniemożliwia identyfikowanie go jako podatnika. (...)

(...) stwierdzić należy, że ustawa o podatku od towarów i usług nie pozbawia podatnika prawa do dokonania odliczenia podatku VAT od zakupów poczynionych przed rejestracją, o ile występują przesłanki, że zakupione towary i usługi będą wykorzystywane do bieżących (lub przyszłych) czynności opodatkowanych (oraz ewentualnie spełniać inne warunki określone w przepisach ustawy). Niemniej ustawodawca narzucił podatnikom obowiązek rejestracji jako podatnik VAT czynny, a zatem podatnik nabywa prawo do odliczenia podatku naliczonego w momencie powstania obowiązku podatkowego i otrzymania faktury, lecz aby uprawnienie to zrealizować musi posiadać status podatnika VAT czynnego w momencie realizacji uprawnienia.

Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca zarejestrował swoją działalność gospodarczą 9 października 2018 r. Przeważająca działalność gospodarcza to 71.12.Z (Działalność w zakresie inżynierii i związane z nią doradztwo techniczne). Ze względu na rodzaj prowadzonej działalności, jak i planowany jej zasięg nie tylko krajowy, ale i globalny, zamiarem Wnioskodawcy było uzyskanie statusu czynnego płatnika VAT od pierwszego dnia działalności.

Jednak Wnioskodawca przez swoją niewiedzę i niedopatrzanie nie dokonał obowiązku rejestracji jako płatnik VAT na formularzu VAT-R. Wnioskodawca prowadząc swoją działalność postępował jak czynny płatnik VAT:

- dokonywał czynności eksportu usług wystawiając faktury VAT (wszystkie poza UE niepodlegające VAT),
- realizował zakupy związane z działalnością gospodarczą opodatkowane VAT,
- przekazywał do właściwego organu podatkowego comiesięczne deklaracje VAT-7 i pliki JPK_VAT.

W związku z tym, że Wnioskodawca nie realizował sprzedaży opodatkowanej VAT, comiesięczne deklaracje wykazywały nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym i nie ubiegał się o zwrot, brak rejestracji nie został wychwycony. Zostało to dopiero stwierdzone przy złożeniu deklaracji za miesiąc kwiecień 2019 r., gdzie Wnioskodawca ubiegał się o zwrot. Wnioskodawca chcąc niezwłocznie uzupełnić brak rejestracji, chciał złożyć formularz VAT-R z datą 9 października 2018 r. (data rozpoczęcia działalności) i wskazać październik 2018 r. jako pierwszy miesiąc złożenia deklaracji VAT-7.

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą kwestii, czy pomimo późniejszej rejestracji jako czynny podatnik VAT, Wnioskodawca ma prawo do odliczenia tego podatku na podstawie faktur otrzymanych w okresie poprzedzającym rejestrację.

Należy wskazać, że od momentu rozpoczęcia działalności gospodarczej Wnioskodawca zamierzał być czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Wnioskodawca będąc przekonany, że działa jako czynny podatnik VAT, świadczył usługi na rzecz podmiotów zagranicznych wystawiając faktury VAT (wszystkie poza UE niepodlegające VAT), realizował zakupy związane z działalnością gospodarczą opodatkowane VAT, przekazywał do właściwego organu podatkowego comiesięczne deklaracje VAT-7 i pliki JPK_VAT. Okoliczności te wskazują, że Wnioskodawca pomimo formalnego braku rejestracji do podatku VAT zachowywał się jak zarejestrowany czynny podatnik podatku VAT, tj. wystawiał faktury i rozliczał podatek VAT w zw. z wykonywanymi czynnościami. Takie zachowanie wskazuje, że Wnioskodawca od chwili rozpoczęcia działalności zamierzał być czynnym podatnikiem podatku VAT, jednakże nie dopełnił, wynikającego z art. 96 ust. 1 ustawy o VAT, formalnego obowiązku złożenia dokumentów rejestracyjnych.

Mając na uwadze przedstawiony opis sprawy oraz obowiązujące w tym zakresie przepisy prawa należy wskazać, że **jeżeli nabywane przez Wnioskodawcę, przed dniem rejestracji jako podatnika VAT czynnego, towary i usługi, dokonywane były w celu przyszłego osiągnięcia przychodów z działalności gospodarczej, która podlegałaby opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w kraju, to będzie Wnioskodawcy przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur je dokumentujących, stosownie do regulacji art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy. Prawo to przysługuje pod warunkiem niezastąpienia przesłanek negatywnych wskazanych w art. 88 ustawy oraz spełnienia warunków wskazanych w przepisie art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy (podkreślenie redakcji).**

Jak już wcześniej wskazano, realizacja prawa do odliczenia podatku naliczonego następuje poprzez złożenie deklaracji podatkowej, wyrażającej wolę skorzystania przez podatnika z prawa do odliczenia podatku, jednakże aby skutecznie zrealizować powstałe uprawnienie, podatnik musi usunąć, najpóźniej przed skorzystaniem z tego prawa wszelkie przesłanki negatywne, w tym brak rejestracji, który uniemożliwia identyfikowanie go jako czynnego podatnika.

Dopiero usunięcie negatywnej przesłanki, poprzez złożenie zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R (ze wskazaniem okresu rozliczeniowego, za który Wnioskodawca złożył pierwszą de-

klarację podatkową) spowoduje możliwość realizacji przez Wnioskodawcę przysługującego prawa do odliczenia kwoty podatku naliczonego. Dopełnienie ww. wymogów umożliwi Wnioskodawcy realizację prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego z czynnościami opodatkowanymi podatkiem VAT.

Zatem z uwagi na obowiązujące przepisy oraz opis sprawy należy stwierdzić, że Wnioskodawca dokonując po raz pierwszy zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R w poz. 38 tego zgłoszenia powinien wykazać faktyczną datę złożenia zgłoszenia do urzędu. Natomiast aby zachować prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących zakupy towarów i usług otrzymanych przez Wnioskodawcę w miesiącach poprzedzających rejestrację, Zainteresowany powinien w zgłoszeniu rejestracyjnym VAT-R wskazać faktyczną datę rozpoczęcia działalności, tj. 9 października 2018 r. i okres, za jaki będzie składana pierwsza deklaracja VAT, czyli październik 2018 r. (...) ”

IV. PODZIELONA PŁATNOŚĆ PODATKU VAT

➤ Podmioty uprawnione do zapłaty VAT w systemie podzielonej płatności

Przepisy regulujące funkcjonowanie systemu podzielonej płatności określone są w art. 108a–108d ustawy o VAT. Istotą tej metody jest rozdzielenie płatności za nabyte towary/usługi w ten sposób, że zapłata odpowiadająca wartości sprzedaży netto jest dokonywana na rachunek bankowy dostawcy, natomiast pozostała zapłata odpowiadająca kwocie podatku od towarów i usług jest przekazywana na specjalny rachunek, zwany rachunkiem VAT.

Zgodnie bowiem z art. 108a ust. 1 ustawy o VAT, podatnicy, którzy otrzymają fakturę z wykazaną kwotą podatku, przy dokonywaniu płatności kwoty należności wynikającej z tej faktury mogą zastosować mechanizm podzielonej płatności (split payment).

➤ Zasady stosowania mechanizmu podzielonej płatności

W myśl art. 108a ust. 2 ustawy o VAT, zastosowanie mechanizmu podzielonej płatności polega na tym, że:

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

Zapłaty z zastosowaniem tego mechanizmu należy dokonywać w złotych polskich przy użyciu komunikatu przelewu udostępnionego przez bank lub SKOK, przeznaczonego do dokonywania płatności w mechanizmie podzielonej płatności, w którym podatnik wskazuje:

- kwotę odpowiadającą całości albo części kwoty podatku wynikającej z faktury, która ma zostać zapłacona w mechanizmie podzielonej płatności,
- kwotę odpowiadającą całości albo części wartości sprzedaży brutto,
- numer faktury, której dotyczy płatność,
- numer, za pomocą którego dostawca towaru lub usługodawca jest zidentyfikowany na potrzeby podatku.

➤ Rachunek VAT dla przedsiębiorcy

Rachunek VAT otwierany jest przez bank lub SKOK dla każdego przedsiębiorcy posiadającego rachunek rozliczeniowy lub imienny rachunek członka spółdzielczej kasy oszczędno-

ściowo-kredytowej. Dotyczy to nie tylko podatników VAT czynnych ale również zwolnionych z tego podatku.

Otwarcie rachunku VAT nie wymaga zawarcia z bankiem lub SKOK-iem odrębnej umowy i jest wolne od dodatkowych prowizji i opłat dla banku. Ministerstwo Finansów potwierdziło, iż rachunki VAT nie są otwierane do rachunków oszczędnościowych posiadanych przez podatników.

Nie ma jednak przeszkód, aby podatnik będący osobą fizyczną prowadząc działalność gospodarczą używał do rozliczeń posiadany rachunek oszczędnościowy. Nie ma bowiem obowiązku zakładania konta firmowego w banku z powodu wykonywania takiej działalności.

Brak rachunku rozliczeniowego firmowego jednak skutkuje tym, że bank dla podatnika nieposiadającego takiego rachunku, nie otworzy rachunku VAT, w konsekwencji czego podatnicy ci nie mogą płacić, ani przyjmować płatności w systemie podzielonej płatności.

➤ **Dokonanie zapłaty kontrahentowi przy wykorzystaniu mechanizmu split payment**

Sposób dokonania płatności za nabywane towary czy usługi zależy wyłącznie od woli nabywcy. To on decyduje, czy płatność za nabywane towary i usługi będzie wykonana przelewem tradycyjnym, czy też przy użyciu komunikatu przelewu. Aby zrealizować zlecony przez nabywcę przelew (przy zastosowaniu split payment), bank w pierwszej kolejności obciąży kwotą podatku rachunek VAT nabywcy i uzna tą kwotą jego rachunek rozliczeniowy. Jeżeli natomiast podatnik nie będzie posiadać środków na rachunku VAT, bank obciąży wyłącznie jego rachunek rozliczeniowy i wówczas technicznie cały przelew zostanie dokonany z rachunku rozliczeniowego podatnika.

Dopiero wówczas, gdyby na rachunku rozliczeniowym podatnika nie było środków wystarczających na zapłatę kwoty odpowiadającej wartości sprzedaży brutto wskazanej w komunikacie przelewu, bank nie zrealizuje przelewu.

W komunikacie przelewu, jaki wypełniany jest przez podatnika, który zamierza uregulować należność przy zastosowaniu mechanizmu split payment wykazywana jest kwota odpowiadająca całości albo części kwoty podatku wynikającej z faktury, która ma zostać zapłaconą w mechanizmie podzielonej płatności. Oznacza to, że podstawą dokonania płatności w systemie split payment jest otrzymana przez podatnika faktura. Na jej podstawie dokonuje on wyboru sposobu płatności i decyduje o tym, że ma to być płatność podzielona.

➤ **Sposób dysponowania środkami zgromadzonymi na rachunku VAT**

Środki zgromadzone na rachunku VAT należą wyłącznie do podatnika i organy podatkowe nie mają do nich dostępu. Mimo to przepisy ustawy o VAT wskazują sposób dysponowania tymi środkami. Podatnicy mogą z takiego rachunku dokonywać:

- przelewu na inny rachunek VAT (co ma stanowić zachętę do stosowania wobec swoich kontrahentów mechanizmu podzielonej płatności) a także
- opłacać swoje zobowiązania podatkowe z tytułu rozliczeń podatku VAT.

W sytuacji wystąpienia kumulacji środków zgromadzonych na rachunku VAT podatnik ma prawo do wystąpienia z wnioskiem (pisemnym, uzasadnionym) o dokonanie przelewu środków zgromadzonych na rachunku VAT na jego rachunek bankowy prowadzony dla celów działalności gospodarczej. We wniosku podatnik określa wysokość środków zgromadzonych na rachunku VAT, jaka ma zostać przekazana. Taki wniosek podlega weryfikacji przez naczelnika urzędu skarbowego, który w terminie 60 dni od jego otrzymania, w drodze postanowienia, wyraża zgodę na inne przeznaczenie środków i wskazuje ostateczną wysokość tych środków, które będą mogły mieć inne przeznaczenie.

➤ Korzyści wynikające z stosowania mechanizmu podzielonej płatności

W ustawie o VAT przewidziano korzyści związane ze zastosowaniem przez nabywcę mechanizmu podzielonej płatności, tj.:

- dodatkową możliwość uzyskania zwrotu VAT w terminie 25 dni (bez spełniania żadnych innych warunków, poza złożeniem wniosku o zwrot na rachunek VAT),
- wyłączenie odpowiedzialności solidarnej nabywcy oraz niestosowanie dodatkowego zobowiązania podatkowego i podwyższonej stawki odsetek za zwłokę,
- możliwość obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego w VAT (tzw. skonto).

Uwaga



Od 1 listopada 2019 r. mocą ustawy z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (na dzień oddania do druku niniejszej publikacji ustawa oczekuje na ogłoszenie w Dzienniku Ustaw) zmianie ulegną przepisy dotyczące m.in. stosowania split payment.

W wyniku tych zmian obowiązkowym mechanizmem podzielonej płatności zostaną objęte faktury:

- których wartość brutto będzie przekraczać 15.000 zł (lub jej równowartość) oraz
- dokumentujące transakcje, których przedmiotem będą towary i usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT.

W założeniu mechanizm podzielonej płatności będzie obowiązkowy w branżach, do których stosuje się obecnie mechanizm odwrotnego obciążenia oraz odpowiedzialność podatkową (tzn. obejmujących towary i usługi wymienione w załącznikach nr 11, 13 i 14 do ustawy o VAT). Będzie on dotyczył także transakcji, których przedmiotem są: części i akcesoria do pojazdów silnikowych, węgiel i produkty węglowe, maszyny i urządzenia elektryczne, ich części i akcesoria.

W zakresie dokładnego katalogu czynności objętych obligatoryjnym mechanizmem podzielonej płatności, obowiązku umieszczania specjalnej adnotacji na fakturach, sankcji dla wystawcy i odbiorcy faktur (w przypadku braku specjalnego oznaczenia na wystawionych fakturach i braku płatności w systemie podzielonej płatności – do czego podatnik był zobowiązany) oraz nowych możliwości uregulowania płatności w systemie podzielonej płatności piszemy na bieżąco na łamach „Poradnika VAT”.

1. Zapłata całości/części należności na rachunek VAT a ulga na złe długi

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 września 2018 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.487.2018.2.JP)

„(...) Z przedstawionego we wniosku opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą w zakresie wykonywania między innymi tynków w budynkach mieszkalnych i niemieskalnych. Wnioskodawca jest podatnikiem czynnym VAT. Wnioskodawca nie ma zamiaru dobrowolnie dokonywać zapłaty zobowiązań, w tym podatku naliczonego, na rzecz kontrahentów po dniu 1 lipca 2018 r. w ramach podzielonej płatności na rachunek VAT. Wnioskodawca przewiduje, iż z powodu oczywistej omyłki całość lub część należności przekraczającej kwotę podatku naliczonego może zostać wpłacona na rachunek VAT Kontrahenta, a naczelnik urzędu skarbowego nie wyrazi zgody na podstawie wniosku strony na zwrot błędnie dokonanej wpłaty z rachunku VAT Spółki na rachunek płatniczy Spółki. Kontrahent nalega i sugeruje Spółce aby dokonywał całości należności (tj. należność netto oraz podatek należny) za nabywane ciepło do ogrzewania budynków na rachunek VAT Kontrahenta, a naczelnik urzędu skarbowego nie wyrazi zgody na podstawie wniosku strony na zwrot błędnie dokonanej wpłaty z rachunku VAT Spółki na rachunek płatniczy Spółki. Kontrahent nalega i sugeruje Spółce aby dokonywał całości należności (tj. należność netto oraz podatek należny) za nabywane ciepło do ogrzewania budynków na rachunek VAT Kontrahenta, a naczelnik urzędu skarbowego nie wyrazi zgody na podstawie wniosku strony na zwrot błędnie dokonanej wpłaty z rachunku VAT Spółki na rachunek płatniczy Spółki.

nek VAT Kontrahenta. Fakturę VAT wystawia Wnioskodawcy ww. Kontrahent, który (...) jest i będzie zarejestrowany jako podatnik VAT czynny. Ww. faktura Kontrahenta dokumentuje nabycie ciepła do ogrzewania budynków oraz dokumentuje stałą miesięczną opłatę za przesyłanie ww. ciepła, zwane dalej opłatami za dostarczone ciepło, należną za dany miesiąc kalendarzowy bez względu czy ciepło było czy też nie było przesyłane w danym miesiącu kalendarzowym do budynków Wnioskodawcy. Omyłkowa wpłata będzie dotyczyć sytuacji, gdy na żądanie Kontrahenta, Spółka należność dotyczącą opłat za dostarczone ciepło w całości lub też w części przekraczającej wyszczególniony w fakturze podatek od towarów i usług wpłaci na rachunek bankowy VAT ww. Kontrahenta.

W celu odniesienia się do kwestii objętej zakresem postawionego we wniosku pytania należy wskazać, że w przepisach art. 108a–108d ustawy ustawodawca reguluje szczególne kwestie związane ze stosowaniem mechanizmu podzielonej płatności. Jego istotą będzie rozdzielenie płatności za nabyty towar lub usługę w taki sposób, że część zapłaty odpowiadająca wartości sprzedaży netto lub jej części jest płacona przez nabywcę na „zwykły” rachunek bankowy lub w inny sposób, zaś pozostała część odpowiadająca kwocie podatku VAT bądź jego części – na specjalne konto tzw. rachunek VAT.

Jednocześnie podkreślić należy, że mechanizm podzielonej płatności jest dodatkowym sposobem dokonywania płatności kwoty należności wynikającej z faktury, z której mogą skorzystać podatnicy. Zgodnie z art. 108a ustawy mechanizm podzielonej płatności polega na zapłacie kwoty odpowiadającej całości albo części kwoty podatku wynikającej z otrzymanej faktury na rachunek VAT. Natomiast zapłata całości albo części kwoty odpowiadającej wartości sprzedaży netto wynikającej z otrzymanej faktury dokonywana jest na rachunek bankowy albo rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej dla których jest prowadzony rachunek VAT – albo jest rozliczana w inny sposób. Z kolei przepisy dotyczące ulgi za złe długi (art. 89a i 89b ustawy) odnoszą się do uregulowania całości lub części kwoty wierzytelności i uregulowania całości lub części należności.

Zauważyć należy, że w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z sytuacją, w której Spółka będzie wpłacać na rachunek VAT kontrahenta całość należności lub części należności w kwocie przekraczającej podatek od towarów i usług wyszczególniony w fakturze kontrahenta dokumentującej należne opłaty za dostarczone ciepło oraz opłaty za jego przesłanie.

Mając zatem na uwadze powołane wyżej przepisy prawa podatkowego oraz przedstawiony opis sprawy, w sytuacji wpłacenia przez Wnioskodawcę po dniu 1 lipca 2018 r. na rachunek VAT kontrahenta, używając tzw. komunikatu przelewu, całości należności przekraczającej wyszczególniony w fakturze podatek od towarów i usług uznać należy, że komunikat przelewu został przez Wnioskodawcę nieprawidłowo wypełniony. Jednak pomimo błędnie wypełnionego komunikatu przelewu i wpłacenia na rachunek VAT kontrahenta całej należności wynikającej z ww. faktury brak podstaw aby uznać, że ta należność nie została uregulowana. W konsekwencji przyjąć należy, że **Wnioskodawca będzie miał prawo do uznania, iż w przypadku wpłaty całej należności wynikającej z faktury na rachunek VAT nie ma w stosunku do ww. płatności zastosowania art. 89b ustawy o podatku od towarów i usług, skutkujący obowiązkiem korekty przez Zainteresowanego podatku naliczonego** (podkreślenie redakcji).

W konsekwencji, stanowisko Wnioskodawcy w zakresie braku obowiązku dokonania korekty z art. 89b ustawy o VAT w przypadku zapłaty całości należności przy wykorzystaniu metody podzielonej płatności, jest prawidłowe.

Natomiast w sytuacji wpłaty części należności, tj. wpłacenia na rachunek VAT kontrahenta części należności w kwocie przekraczającej podatek naliczony wyszczególniony na fakturze, przy braku uregulowania pozostałej części należności w inny spo-

sób, należy uznać, że nastąpiło uregulowanie części należności wynikającej z faktury i ta część, która zostanie zapłacona na rachunek VAT kontrahenta, podlega proporcjonalnemu rozliczeniu dla zastosowania praw i obowiązków wynikających z art. 89b ustawy o VAT (podkreślenie redakcji). Jeżeli zatem podatnik nie ureguluje na rzecz wystawcy faktury pozostałej należności do terminu, o którym mowa w art. 89b ust. 1 ustawy o VAT, to będzie zobowiązany do dokonania korekty podatku naliczonego w wysokości proporcjonalnej do powstałej zaległości. Bowiernieuregulowanie należności wynikającej z faktury, tj. w przedmiotowej sprawie wpłacenie przez Spółkę na rachunek VAT kontrahenta części należności, w terminie określonym w tym przepisie, spowoduje obowiązek korekty odliczonej kwoty podatku wynikającej z tej faktury. (...)”

2. Zmniejszenie kwoty zobowiązania podatkowego – skonto

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 października 2018 r., nr 0115-KDIT1-2.4012.553.2018.1.AW)

„(...) ustawodawca – na mocy przepisu art. 108d ustawy – przewidział możliwość obniżenia kwoty zobowiązania podatkowego (tzw. „skonto”), przy czym prawo do skorzystania z tej preferencji zostało jednak uzależnione od spełnienia m.in. warunków dotyczących sposobu regulowania zobowiązania podatkowego. W art. 108d ust. 1 ustawy wskazano, że podatnik może obniżyć kwotę zobowiązania podatkowego z tytułu podatku o kwotę wyliczoną według wzoru określonego w tym przepisie, jeżeli zapłata zobowiązania podatkowego z tytułu podatku następuje w całości z rachunku VAT w terminie wcześniejszym niż termin zapłaty podatku.

Ponadto należy nadmienić, że wprowadzenie mechanizmu podzielonej płatności spowodowało konieczność dostosowania do nowych przepisów obowiązujących druków deklaracji VAT. I tak, do wzorów VAT-7 i VAT-7K wprowadzone zostały m.in. następujące zmiany:

- dodano nową pozycję 58 w części E dotyczącej obliczenia wysokości zobowiązania podatkowego lub kwoty zwrotu,
- dodano w części F nową pozycję 67, którą podatnik wypełnia w przypadku, gdy w danym okresie rozliczeniowym będzie korzystał z obniżenia zobowiązania podatkowego, w przypadku dokonania zapłaty tego zobowiązania w całości z rachunku VAT (art. 108d ustawy o VAT).

W kontekście powyższego organ zgadza się ze Spółką, iż w sytuacji dokonania zapłaty zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług w całości z rachunku VAT w terminie wcześniejszym niż termin zapłaty tego podatku, będzie ona – co do zasady – uprawniona do obniżenia kwoty zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług o kwotę wyliczoną ze wzoru, określonego w art. 108d ust. 1 ustawy. Jednakże nie można zaaprobować stwierdzenia Spółki, iż bez wpływu na powyższe uprawnienie pozostaje okoliczność, że deklaracja dotycząca podatku od towarów i usług będzie składana w późniejszym terminie niż wpłata podatku, jak również fakt uiszczenia podatku w częściach albo w kwocie wyższej niż kwota zobowiązania.

Treść art. 108d wskazuje bowiem, że dla potrzeb ustalenia – na podstawie ww. wzoru – kwoty zmniejszającej wartość podatku podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego, należy uwzględnić m.in. „kwotę zobowiązania podatkowego z tytułu podatku wynikającą z deklaracji podatkowej przed obniżeniem tego zobowiązania”. Powyższe oznacza, że kwota zobowiązania podatkowego w „pierwotnej” wysokości (przed jej obniżeniem o skonto) musi wynikać z deklaracji (z wypełnioną poz. 67) złożonej za dany okres rozliczeniowy przed ustawowym terminem do jej złożenia (podkreślenie redakcji). Wbrew opinii Spółki, zapłacona w terminie wcześniejszym kwota zobowiązania nie może być „przybliżoną kwotą wynikającą z ksiąg podatkowych Spółki”. Jednocześnie re-

gulgacja zawarta w art. 108d ustawy wyklucza prawo do obnizenia kwoty zobowiazania przy czesciowej zaplacie podatku. (...)”

3. Split payment zamiast mechanizmu odwrotnego obciazenia

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 26 pazdziernika 2018 r., nr 0111-KDIB3-2.4012.527.2018.2.MN)

„(...) mechanizm odwroconego obciazenia ma zastosowanie przy rozliczaniu podatku z tytulu swiadczenia uslug budowlanych wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy (poz. 2-48), objetych wskazanymi w tym załączniku symbolami PKWiU, przez podwykonawce. Podwykonawca bedzie kazdy podmiot będuący uslugodawcą, który nie jest generalnym wykonawcą w ramach danej inwestycji budowlanej, przyjmującym zlecenie wykonania tej inwestycji bezposrednio od inwestora.

Fakt zgłoszenia, lub nie, glównemu inwestorowi powierzenia prac podwykonawcy, pozostaje bez wpływu na posiadanie statusu podwykonawcy w rozumieniu ustawy o VAT. Status podwykonawcy wynika bowiem bezposrednio z zawartych umów, a w przypadku ich braku – swiadczą o tym statusie okolicznosci i charakter wykonywanych uslug.

Zatem, rozliczanie podatku na zasadzie mechanizmu odwroconego obciazenia ma zastosowanie jesli spełnione są następujące warunki:

- uslugodawca i uslugobiorca są podatnikami VAT czynnymi,
- uslugodawca jest podwykonawcą uslugobiorcy,
- swiadczenie dotyczy uslug wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy (poz. 2–48), objetych wskazanymi tam symbolami PKWiU. (...)

W opisie sprawy wskazano, że Gmina bedzie realizować projekty „xxx” oraz „xxx”. (...) Faktury za realizację inwestycji będą wystawiane na Gminę. Wykonawcy robót będą zarejestrowanymi czynnymi podatnikami podatku od towarów i uslug i zgodnie z ustawą o podatku od towarów i uslug zobowiązani będą do wystawiania faktur za zrealizowane dostawy i roboty instalacyjne. Kompleksowa usługa wykonywana na rzecz mieszkańca będzie mieściła się w PKWiU 43.22.12.0 „Roboty związane z wykonywaniem instalacji cieplnych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych”. Gmina do zakupionych od wykonawców uslug budowlanych (dostawa i montaż instalacji solarnych oraz dostawa i montaż instalacji fotowoltaicznych), które zostaną przekazane na rzecz właścicieli nieruchomości będzie obowiązana do stosowania przepisu art. 17 ust. 1 pkt 8 w związku z ust. 1h, tj. do zasad odwrotnego obciazenia.

Przedmiotem pytania Wnioskodawcy w przedstawionej sprawie jest kwestia mozliwosci zastosowania w związku z realizacją projektu mechanizmu podzielonej płatności zamiast mechanizmu odwrotnego obciazenia.

Jak wynika z opisu sprawy, Wnioskodawca zakupi kompleksowe usługi budowlane PKWiU 43.22.12.0 „Roboty związane z wykonywaniem instalacji cieplnych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych”, które zostały wymienione w poz. 22 załącznika nr 14 do ustawy, zawierającego wykaz uslug, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 8, co do których mają zastosowanie zasady odwrotnego obciazenia.

W przedmiotowej sprawie jak wskazał Wnioskodawca zostały spełnione wszystkie warunki co do zastosowania ww. mechanizmu.

Obecnie obowiązujące przepisy prawa nie przewidują mozliwosci rezygnacji ze zastosowania odwrotnego obciazenia w przypadku wystąpienia przesłanek określonych w przepisie art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT. Podatnik nie ma mozliwosci wyboru pomiędzy obligatoryjnym mechanizmem odwrotnego obciazenia, a dobrowolnym mechanizmem podzielonej płatności (podkreślenie redakcji).

Zatem w konsekwencji Wnioskodawca nabywając usługi co do których zastosowanie znajduje mechanizm odwrotnego obciążenia, nie będzie mógł dokonując za nie zapłaty zastosować mechanizmu podzielonej płatności. Jak wskazano wyżej podmioty, które z tytułu nabycia usług stają się w myśl art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT podatnikami nie mają takiej możliwości z uwagi na fakt, że otrzymana przez nie faktura nie zawiera kwoty podatku VAT, której istnienie na fakturze warunkuje możliwość zastosowania mechanizmu podzielonej płatności. Istotą bowiem odwrotnego obciążenia jest fakt, że rozliczenia podatku VAT z tytułu dokonanej sprzedaży dokonuje nabywca. (...)

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

NAKLAD **14 150**



PRENUMERATA 2020 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

1	Numer kompletu	Komplety promocyjne w PRENUMERACIE 2020	Cena podstawowa	RABAT	Cena promocyjna
	KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	2441 zł	22%	1898 zł
	KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	2025 zł	16%	1698 zł
	KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	965 zł	7%	897 zł

2	Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA		
				2020		
				cały rok	I półrocze	IV kwartał
	1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy	co 10 dni	549,00 zł	274,50 zł	137,25 zł
	2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy	dwutygodnik	378,00 zł	189,00 zł	91,50 zł
	3.	Poradnik VAT	dwutygodnik	366,00 zł	183,00 zł	88,50 zł
	4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości	dwutygodnik	372,00 zł	186,00 zł	90,00 zł
	5.	Przegląd Podatku Dochodowego	dwutygodnik	360,00 zł	180,00 zł	87,00 zł
	6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5)	patrz poz. 1-5	1698,00 zł	1012,50 zł	494,25 zł
	7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy	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 czasopiśmie nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.