

ROZPOCZYNAMY DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄ – PRAWA I OBOWIĄZKI PODATNIKÓW VAT

I. PODATNIK PROWADZĄCY DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄstr. 3

1. Podatnik w rozumieniu ustawy o VAT..... str. 3
2. Pojęcie działalności gospodarczej str. 5

II. ZWOLNIENIA Z VAT PRZYSŁUGUJĄCE PRZEDSIĘBIORCOMstr. 5

1. Drobni przedsiębiorcy str. 5
 - 1.1. Podatnicy uprawnieni do zwolnienia ze względu na wysokość sprzedaży..... str. 5
 - 1.2. Rejestracja podatnika jako „podatnika VAT zwolnionego” str. 7
 - 1.3. Rozpoczęcie działalności gospodarczej w trakcie roku podatkowego..... str. 8
 - 1.4. Sprzedaż uwzględniana w limicie uprawniającym do zwolnienia z VAT str. 8
 - 1.5. Wyłączenia z prawa do korzystania ze zwolnienia z VAT str. 9
 - 1.6. Ewidencja prowadzona przez podatnika VAT zwolnionego..... str. 10
2. Podatnicy korzystający ze zwolnienia przedmiotowego z VAT str. 12
 - 2.1. Wykonywanie czynności zwolnionych z VAT str. 12
 - 2.2. Rolnicy ryczałtowi..... str. 13
3. Prowadzenie działalności nierejestrowej..... str. 14
4. Faktury dokumentujące czynności zwolnione z VAT..... str. 14

III. PRAWA I OBOWIĄZKI CZYNNYCH PODATNIKÓW VATstr. 15

1. Rejestracja podatników VAT dokonujących transakcji krajowych..... str. 15
 - 1.1. Obowiązkowe zgłoszenie rejestracyjne str. 15
 - 1.2. Złożenie formularza VAT-R przez pełnomocnika str. 16
 - 1.3. Weryfikacja danych podanych w zgłoszeniu rejestracyjnym..... str. 16

2. Biała lista – elektroniczny wykaz podatników VAT	str.	17
2.1. Dane ujęte w wykazie podatników VAT	str.	17
2.2. Weryfikacja formalna kontrahenta w wykazie a zachowanie należytej staranności	str.	19
2.3. Wykreślenie, usuwanie lub prostowanie danych w wykazie	str.	19
3. Dokumentowanie transakcji przez podatników	str.	20
3.1. Formy wystawiania faktur	str.	20
3.2. Zakres czynności dokumentowanych fakturą	str.	20
3.3. Terminy wystawiania faktur	str.	21
3.4. Dokumenty korygujące	str.	21
4. Ewidencje prowadzone przez podatników VAT	str.	22
5. Odliczanie podatku naliczonego	str.	23
5.1. Ogólna zasada odliczania VAT	str.	23
5.2. Odliczenie VAT od zakupów dokonanych przed rejestracją	str.	24
5.3. Proporcjonalne odliczanie VAT	str.	25
6. Deklaracja i ewidencja VAT w formie jednego pliku	str.	25
7. Zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym	str.	26
7.1. Prawo podatnika do otrzymania zwrotu	str.	26
7.2. Sposoby rozliczenia nadwyżki VAT	str.	27

IV. ROZPOCZĘCIE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

A KASA REJESTRUJĄCAstr. 27

1. Podmioty zobowiązane do ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kas rejestrujących	str.	27
2. Rodzaje zwolnień z obowiązku stosowania kas	str.	28
2.1. Zwolnienie ze względu na wartość sprzedaży	str.	28
2.2. Zwolnienie ze względu na strukturę sprzedaży podatników rozpoczynających sprzedaż po 31 grudnia 2021 r.	str.	30
2.3. Sprzedaż przedmiotowo zwolniona z obowiązku ewidencjonowania...	str.	31
2.4. Czynności wyłączone ze zwolnienia z ewidencjonowania	str.	31
3. Instalacja kasy rejestrującej	str.	32
3.1. Rozpoczęcie prowadzenia ewidencji sprzedaży przy użyciu kas on-line	str.	32
3.2. Ewidencjonowanie sprzedaży przy zastosowaniu kas z elektronicznym zapisem kopii	str.	33
3.3. Stosowanie kas wirtualnych	str.	33
3.4. Oświadczenie o zapoznaniu się z informacją o zasadach prowadzenia ewidencji sprzedaży przy użyciu kasy	str.	34
4. Odliczanie lub zwrot kwot wydatkowanych na zakup kasy	str.	34
4.1. Podmioty korzystające z ulgi na zakup kas on-line	str.	34
4.2. Warunki skorzystania z ulgi na zakup kasy	str.	35

I. PODATNIK PROWADZĄCY DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄ

1. Podatnik w rozumieniu ustawy o VAT

Pojęcia podatnika podatku VAT określone są w art. 15–17 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”. Zgodnie z tymi przepisami:

- podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności;
- w przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybne za podatnika uważa się osobę, która złoży zgłoszenie rejestracyjne;
- w przypadku organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy – są one podatnikami wyłącznie w zakresie czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Podatnikiem jest także – uznawana za podatnika kontynuującego prowadzenie działalności gospodarczej zmarłego podatnika – jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej stanowiąca przedsiębiorstwo w spadku w okresie od otwarcia spadku do dnia wygaśnięcia:

- zarządu sukcesyjnego albo
- uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony i dokonano zgłoszenia określonego w art. 12 ust. 1c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2022 r. poz. 166), tj. zgłoszenia o kontynuowaniu prowadzenia przedsiębiorstwa.

Stanowi o tym art. 15 ust. 1a i 1b oraz art. 17 ust. 1i i 1j ustawy o VAT.

Od 1 stycznia 2023 r. stosownie do art. 15a ust. 1 ustawy podatnikiem, o którym mowa w art. 15, będzie mogła być również grupa podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, które zawrą umowę o utworzeniu grupy VAT.

Podatnikami są także osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, niebędące podatnikami, o których mowa w art. 15, dokonujące okazjonalnie wewnątrzwspólnotowej dostawy nowych środków transportu. Wynika to z art. 16 ustawy o VAT.

Za zgodą naczelnika urzędu skarbowego podatnikami mogą być również organizacje pożytku publicznego prowadzące działalność gospodarczą, jeżeli samodzielnie sporządzają sprawozdanie finansowe.

Zgodnie z art. 17 ust. 1 ustawy za podatników uważa się także osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne:

- 1) na których ciąży obowiązek uiszczenia cła, również w przypadku gdy na podstawie odrębnych przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszone w części lub w całości albo zastosowano preferencyjną, obniżoną lub zerową stawkę celną;
- 2) uprawnione do korzystania z procedury uszlachetniania czynnego lub procedury odprawy czasowej, w tym również osoby, na które zgodnie z odrębnymi przepisami, zostały przeniesione prawa i obowiązki osoby uprawnionej do korzystania z procedury;
- 3) dokonujące wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów;
- 4) nabywające usługi, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- a) usługodawcą jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a w przypadku usług, do których stosuje się art. 28e, podatnik ten nie jest zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4,
- b) usługobiorcą jest:
- w przypadku usług, do których stosuje się art. 28b – podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4,
 - w przypadku transferu bonów jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem świadczenia usług, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju – podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15,
 - w pozostałych przypadkach – podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4;
- 5) nabywające towary, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:
- a) dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a w przypadku dostawy towarów:
- innych niż gaz w systemie gazowym, energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym, energia cieplna lub chłodnicza przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej,
 - innej niż transfer bonów jednego przeznaczenia
- podatnik ten nie jest zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4,
- b) nabywcą jest:
- w przypadku nabycia gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, energii cieplnej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej – podmiot zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4 lub art. 97 ust. 4,
 - w przypadku transferu bonów jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem dostawy towarów, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju – podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15,
 - w pozostałych przypadkach – podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana zgodnie z art. 97 ust. 4,
- c) dostawa towarów nie jest dokonywana w ramach wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość lub sprzedaży na odległość towarów importowanych rozliczanej w procedurze szczególnej, o której mowa w dziale XII w rozdziale 9, lub na zasadach odpowiadających tym regulacjom;
- 6) obowiązane do zapłaty podatku na podstawie art. 42 ust. 8 lub ust. 10.
-

2. Pojęcie działalności gospodarczej

Ustawodawca formułując definicję podatnika posługuje się pojęciem działalności gospodarczej. **Zgodnie z art. 15 ust. 2 ustawy o VAT działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.**

Za wykazywaną samodzielnie działalność gospodarczą nie uznaje się czynności wymienionych w art. 15 ust. 3 ustawy o VAT, tj.:

- 1) z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 12 ust. 1–6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.),
- 2) z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2–9 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.), jeżeli w związku z wykonaniem tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich – dotyczy to w szczególności umów zlecenia, o dzieło oraz kontraktów menedżerskich.

Oznacza to, że w przypadku łącznego spełnienia ww. warunków, czynności podejmowanych przez osobę fizyczną nie uznaje się za czynności wykonywane w ramach prowadzonej samodzielnie działalności gospodarczej. Osoba taka nie działa w tym przypadku w charakterze podatnika VAT, a zatem wykonywane czynności nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT.

II. ZWOLNIENIA Z VAT PRZYSŁUGUJĄCE PRZEDSIĘBIORCOM

1. Drobni przedsiębiorcy

1.1. Podatnicy uprawnieni do zwolnienia ze względu na wysokość sprzedaży

Podmiot rozpoczynający działalność gospodarczą co do zasady korzysta ze zwolnienia z VAT i to bez konieczności dopełniania jakichkolwiek obowiązków o charakterze formalnym.

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

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

Rozpoczynając działalność gospodarczą, podmiot któremu przysługuje prawo do zwolnienia z podatku VAT, powinien przeanalizować, czy z ekonomicznego punktu widzenia podmiotowe zwolnienie wynikające z art. 113 ustawy o VAT jest korzystne dla jego firmy.

Podstawowym kryterium przy tej ocenie powinien być sposób prowadzenia działalności gospodarczej, a dokładnie rodzaj odbiorców, do których firma zamierza kierować swoje usługi (towary).

Generalnie zwolnienie podmiotowe z podatku VAT jest korzystne dla podatników, którzy dokonują sprzedaży na rzecz:

- **osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej,**
- **podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, ale zwolnionych podmiotowo z VAT, z uwagi na wartość sprzedaży,**
- **podmiotów wykonujących wyłącznie czynności zwolnione przedmiotowo z VAT.**

Wynika to z faktu, iż podmiot zwolniony z podatku VAT do sprzedawanych usług i towarów nie dolicza podatku VAT, co powoduje, że mają one niższą cenę brutto. Cena brutto istotna jest jednak wyłącznie dla odbiorcy towaru, który nie jest czynnym podatnikiem VAT.

Wbrew pozorom jednak, podatnik korzystający ze zwolnienia podmiotowego nie uniknie w pewnym zakresie obciążenia sprzedawanych towarów lub świadczonych usług podatkiem VAT. Będzie on zawarty w cenach nabywanych przez tego podatnika materiałów, towarów, środków trwałych i – zwiększając koszty prowadzonej działalności – będzie wpływał na ostateczną cenę jaką zapłaci nabywca.

W sytuacji gdy kontrahentami podatnika są podmioty będące czynnymi podatnikami VAT, to zainteresowane są one poziomem cen netto (czyli możliwością odliczenia podatku naliczonego), a nie poziomem cen brutto, ponieważ taka transakcja (w kwotach brutto) zdecydowanie zwiększa cenę produktu finalnego.

Zwolnienie podmiotowe niekorzystne jest również w sytuacji, gdy podatnik rozpoczynający działalność gospodarczą zamierza dokonywać dużych zakupów inwestycyjnych. Jako niezarejestrowany podatnik VAT nie będzie miał prawa odliczać podatku naliczonego zawartego w tych zakupach, co również znacznie podwyższy koszty jego działalności.

Uwaga

Zwolnienie podmiotowe z podatku VAT nie jest korzystne w sytuacji gdy:

- **nabywcami towarów i usług oferowanych przez podatnika są podatnicy VAT niekorzystający ze zwolnienia,**
- **podatnik dokonuje sprzedaży towarów i usług opodatkowanych stawką niższą niż podstawowa, w wyniku czego w przypadku rezygnacji ze zwolnienia wystąpiłaby u niego nadwyżka podatku naliczonego nad należnym,**
- **podatnik dokonuje dużych zakupów inwestycyjnych.**

Poza względami ekonomicznymi należy oczywiście wziąć pod uwagę zaletę zwolnienia podmiotowego, którą jest znaczne ograniczenie obowiązków o charakterze formalnym związanych z prowadzeniem dokumentacji podatkowej.

Podatnicy, którzy korzystają ze zwolnienia z VAT nie mają obowiązku:

- dokonania rejestracji dla podatku od towarów i usług we właściwym urzędzie skarbowym na formularzu VAT-R,
- prowadzenia ewidencji dotyczących zarówno sprzedaży, jak i dokonywanych zakupów, o których mowa w art. 109 ust. 3 ustawy,
- przesyłania w formie elektronicznej deklaracji podatkowych wraz z ewidencją VAT w formie pliku JPK_V7M/V7K,
- rozliczenia podatku do zapłaty.

1.2. Rejestracja podatnika jako „podatnika VAT zwolnionego”

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

Przedsiębiorcy, którzy decydują się na zwolnienie podmiotowe nie muszą składać żadnych deklaracji informujących urząd skarbowy o wyborze zwolnienia. Ustawa o VAT nie odbiera im jednak prawa do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R, w którym zadeklarują korzystanie ze zwolnienia od podatku.

Wzór formularza VAT-R został określony w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 9 marca 2020 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 430 ze zm.).

Co jest istotne, wcześniejsze złożenie formularza VAT-R nie oznacza utraty prawa do zwolnienia podmiotowego. W takim przypadku, jeżeli zakreślono kwadrat 29 w części C.1. formularza, podmiot staje się zarejestrowanym „podatnikiem VAT zwolnionym”.

C. OBOWIĄZEK PODATKOWY W ZAKRESIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG	
C.1. OKOLICZNOŚCI OKREŚLAJĄCE OBOWIĄZEK PODATKOWY ³⁾	
Ogólne informacje (zaznaczyć właściwe kwadraty): ☐ 26. podatnik nie jest podatnikiem w rozumieniu art. 15 ustawy ☐ 27. podatnik posiada siedzibę działalności gospodarczej poza terytorium kraju ☐ 28. podatnik rozpoczynający działalność gospodarczą nie ma prawa do zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 lub 9 ustawy ☒ 29. podatnik będzie korzystał (korzysta) ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 lub 9 ustawy ☐ 30. podatnik będzie dokonywał (dokonuje) sprzedaży wyłącznie zwolnionej od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1, z wył. pkt 3, i art. 82 ustawy ☐ 31. podatnik będzie korzystał (korzysta) ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy ☐ 32. podatnik rezygnuje (rezygnował) ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 lub 9 ustawy ☐ 33. podatnik rezygnuje (rezygnował) ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy ☐ 34. podatnik traci (utracił) zwolnienie, o którym mowa w art. 113 ust. 1 lub 9 ustawy ☐ 35. podatnik wykonuje czynności, o których mowa w art. 113 ust. 13 ustawy ☐ 36. dostawca nieposiadający siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju będzie dokonywał (dokonuje) wewnątrzwspólnotowej sprzedaży na odległość towarów, które w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu znajdują się na terytorium kraju ☐ 37. podatnik będzie ułatwiał (ułatwia) dostawy, o których mowa w art. 7a ust. 1 i 2 ustawy ☐ 38. podatnik będzie ułatwiał (ułatwia) dostawy i świadczenia, o których mowa w art. 109b ust. 1 ustawy	39. Data (należy podać dzień-miesiąc-rok), od której podatnik będzie korzystał (korzysta) ze zwolnienia lub od której traci prawo do zwolnienia lub rezygnuje z tego prawa 0 1 . 0 6 . 2 0 2 2

Zgłoszenie rejestracyjne (na druku VAT-R) obowiązkowo składa tylko ten podatnik, który chce zrezygnować z przysługującego mu zwolnienia podmiotowego, lub który z tego zwolnienia korzystać nie może (ze względu na rodzaj prowadzonej działalności), a zgłoszenie to powinno być dokonane przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu.

Zgodnie z art. 96b ust. 1 ustawy o VAT Szef Krajowej Administracji Skarbowej prowadzi w postaci elektronicznej wykaz podatników VAT:

- w odniesieniu do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji albo których wykreślił z rejestru jako podatników VAT;

- zarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni lub zwolnieni,
- przywróconych jako podatnicy VAT.

Szczegółowe dane podmiotów jakie muszą być zawarte w ww. wykazie zostały wymienione w art. 96b ust. 3 ustawy o VAT.

1.3. Rozpoczęcie działalności gospodarczej w trakcie roku podatkowego

W myśl art. 113 ust. 9 i 10 ustawy o VAT, zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatnika rozpoczynającego w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu VAT, jeżeli przewidywana przez niego wartość sprzedaży nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym, kwoty określonej w art. 113 ust. 1. Jeżeli faktyczna wartość sprzedaży, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej, przekroczy w trakcie roku podatkowego powyższą wartość, zwolnienie traci moc począwszy od czynności, którą przekroczono tę kwotę.

Aby wyliczyć wartość kwoty, która powoduje utratę prawa do zwolnienia podmiotowego, w sytuacji gdy podatnik rozpocznie działalność w trakcie roku podatkowego, należy zastosować następujący wzór:

$$A = B \times C/D$$

gdzie:

- A – oznacza graniczną kwotę wartości sprzedaży w proporcji do okresu prowadzonej działalności, której przekroczenie powoduje utratę zwolnienia,
- B – oznacza limit określony w art. 113 ust. 1, czyli 200.000 zł,
- C – oznacza liczbę dni prowadzenia działalności, jaka pozostała do końca roku,
- D – oznacza liczbę dni w roku podatkowym.

Należy przy tym pamiętać, że w przypadku podatnika korzystającego ze zwolnienia z VAT, wartość sprzedaży netto jest równa wartości sprzedaży brutto (jego sprzedaż nie jest opodatkowana podatkiem VAT). Zatem do wyliczenia wartości sprzedaży uprawniającej do zwolnienia z VAT podatnik powinien przyjąć całą osiągniętą kwotę sprzedaży, z wyłączeniem sprzedaży wskazanej w art. 113 ust. 2 ustawy o VAT.

Przykład

Podatnik od 17 maja 2022 r. rozpoczął prowadzenie działalności gospodarczej. W związku z tym graniczna kwota sprzedaży w proporcji do okresu prowadzonej działalności, której przekroczenie powoduje utratę zwolnienia wynosi 125.479,45 zł.

Kalkulator limitu uprawniającego do zwolnienia z VAT	
Data rozpoczęcia działalności gospodarczej:	17.05.2022, wtorek
Liczba dni prowadzenia działalności do końca roku:	229
Limit uprawniający do zwolnienia z VAT w 2022 r.:	125 479,45 zł

1.4. Sprzedaż uwzględniana w limicie uprawniającym do zwolnienia z VAT

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

Z kolei sprzedaż na potrzeby ustawy o VAT definiowana jest w art. 2 pkt 22 i obejmuje następujące czynności: odpłatną dostawę towarów na terytorium kraju, odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów, wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

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

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

Warto także zwrócić uwagę, iż nie zawsze sprzedaż zwolniona z VAT powinna być pomijana przy wyliczaniu limitu, o którym mowa w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT. W przypadku np. usług w zakresie wynajmowania lub dzierżawienia nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części takich nieruchomości na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe (usługi zwolnione z VAT), usługi te nie są wliczane do ww. limitu jedynie wówczas, gdy będą miały charakter pomocniczy. Organy podatkowe w wydawanym interpretacjach indywidualnych przyjmują, że oceniając czy dana transakcja ma charakter pomocniczy nie powinien decydować jeden wskaźnik, punkt odniesienia czy też jedno tylko kryterium, ale ich całokształt wyznaczający miejsce, znaczenie i zakres danych transakcji w całokształcie działalności gospodarczej podatnika. Czynność może być uznana za pomocniczą wówczas, gdy stanowi ona uzupełnienie zasadniczej działalności podatnika.

Jak bowiem wskazał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 15 lutego 2021 r., nr 0113-KDIP1-1.4012.861.2020.2.MH: „(...) *Transakcje pomocnicze (...) to takie, które nie są związane z zasadniczą działalnością podatnika, a przychody z ich tytułu nie są bezpośrednim, stałym i koniecznym uzupełnieniem tej działalności. Tak więc, aby ocenić, czy dana czynność może być uznana za pomocniczą, należy wziąć pod uwagę przede wszystkim to, czy stanowi ona uzupełnienie zasadniczej działalności gospodarczej podatnika. Jeżeli dana działalność stanowi stały i niezbędny element wbudowany w funkcjonowanie przedsiębiorstwa podatnika, to transakcje takie nie mogą być uznane za pomocnicze. Aby więc ocenić, czy określona transakcja ma charakter »pomocniczy«, należy wziąć pod uwagę to, czy stanowi ona uzupełnienie zasadniczej działalności gospodarczej podatnika (...)*”.

1.5. Wyłączenia z prawa do korzystania ze zwolnienia z VAT

Podatnicy, którzy zamierzają skorzystać ze zwolnienia podmiotowego muszą mieć na uwadze, iż ustawodawca wyłączył z tego prawa podmioty dokonujące sprzedaży towarów i usług wymienionych szczegółowo w art. 113 ust. 13 ustawy. Zwolnień nie stosuje się do podatników:

1) dokonujących dostaw:

- a) towarów wymienionych w załączniku nr 12 do ustawy o VAT, tj. wyrobów (złomu) z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali,
- b) towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym, z wyjątkiem:
 - energii elektrycznej (CN 2716 00 00),
 - wyrobów tytoniowych,
 - samochodów osobowych, innych niż wymienione w lit. e), zaliczanych przez podatnika, na podstawie przepisów o podatku dochodowym, do środków trwałych podlegających amortyzacji,
- c) budynków, budowli lub ich części, w przypadkach, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 lit. a) i b),
- d) terenów budowlanych,
- e) nowych środków transportu,
- f) następujących towarów, w związku z zawarciem umowy w ramach zorganizowanego systemu zawierania umów na odległość, bez jednoczesnej fizycznej obecności stron, z wyłącznym wykorzystaniem jednego lub większej liczby środków porozumiewania się na odległość do chwili zawarcia umowy wyłącznie:
 - preparatów kosmetycznych i toaletowych (PKWiU 20.42.1),
 - komputerów, wyrobów elektronicznych i optycznych (PKWiU 26),
 - urządzeń elektrycznych (PKWiU 27),
 - maszyn i urządzeń, gdzie indziej niesklasyfikowanych (PKWiU 28),
- g) hurtowych i detalicznych części i akcesoriów do:
 - pojazdów samochodowych, z wyłączeniem motocykli (PKWiU 45.3),
 - motocykli (PKWiU ex 45.4);

2) świadczących usługi:

- a) prawnicze,
- b) w zakresie doradztwa, z wyjątkiem doradztwa rolniczego związanego z uprawą i hodowlą roślin oraz chowem i hodowlą zwierząt, a także związanego ze sporządzaniem planu zagospodarowania i modernizacji gospodarstwa rolnego,
- c) jubilerskie,
- d) ściągania długów, w tym factoringu;

3) nieposiadających siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju.

1.6. Ewidencja prowadzona przez podatnika VAT zwolnionego

➤ Ustalenie momentu przekroczenia kwoty uprawniającej do zwolnienia

Drobni przedsiębiorcy są zobowiązani do prowadzenia ewidencji sprzedaży za każdy dzień, nie później jednak niż przed dokonaniem sprzedaży w dniu następnym. Prowadzenie takiej ewidencji przez podatnika zwolnionego z VAT jest niezbędne w celu ustalenia momentu, w którym wartość sprzedaży przekroczy kwotę uprawniającą podatnika do korzystania ze zwolnienia od podatku.

Jeżeli podatnik, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT, nie prowadzi ewidencji sprzedaży zgodnie z nałożonym obowiązkiem, bądź też prowadzi ją w sposób nierzetelny, a na podstawie dokumentacji nie jest możliwe ustalenie wartości sprzedaży, organ podatko-

wy określi, w drodze oszacowania, wartość sprzedaży opodatkowanej i ustali od niej kwotę podatku należnego. Jeżeli nie można określić przedmiotu opodatkowania, kwotę podatku ustala się przy zastosowaniu stawki 23% (art. 109 ust. 2 ustawy o VAT).

W sytuacji gdy wartość sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy o VAT przekroczy określony w ustawie limit, zwolnienie traci moc począwszy od czynności, którą przekoczono tę kwotę. Podobna zasada dotyczy działalności rozpoczętej w trakcie roku podatkowego, dla której limit liczony jest proporcjonalnie.

Przykład

W uproszczonej ewidencji sprzedaży VAT w czerwcu 2022 r. podatnik dokonał następujących zapisów:

<i>Data</i>	<i>Sprzedaż (w zł)</i>	<i>Sprzedaż narastająco (w zł)</i>
<i>Z przeniesienia</i>	–	140.000,00
<i>3.06.2022 r.</i>	23.600,00	163.600,00
<i>6.06.2022 r.</i>	15.400,00	179.000,00
<i>10.06.2022 r.</i>	15.000,00	194.000,00
<i>13.06.2022 r.</i>	12.400,00	206.400,00

Z przedstawionej ewidencji wynika, iż w dniu 13 czerwca 2022 r. podatnik przekroczył wartość sprzedaży uprawniającą go do zwolnienia.

➤ Rozliczenie sprzedaży po przekroczeniu wartości sprzedaży

Jeżeli z uproszczonej ewidencji prowadzonej przez podatnika zwolnionego podmiotowo z VAT wynika, że wartości sprzedaży została przekoczona w danym dniu, to opodatkowaniu podlega cała kwota uzyskana w wyniku tej transakcji, którą przekoczono ten limit. Zatem wartość tej transakcji (jak i wszystkich dokonanych po niej) powinna być wykazana w ewidencji VAT prowadzonej zgodnie z art. 109 ust. 3 ustawy o VAT za miesiąc, w którym przekoczono limit. Wcześniejsze transakcje ewidencjonowane były w sposób uproszczony – zgodnie z art. 109 ust. 1 ustawy o VAT.

Przykład

Podatnik korzystający ze zwolnienia na mocy art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, w dniu 13 czerwca 2022 r. wykonał usługę remontową, której wartość wyniosła 12.400 zł. W wyniku tej sprzedaży przekoczony został limit uprawniający do zwolnienia z VAT. Od tego momentu podatnik utracił prawo do zwolnienia i musi naliczyć podatek VAT od sprzedaży tej usługi, czyli od kwoty 12.400 zł. Zgodnie z art. 109 ust. 3 ustawy o VAT podatnik zobowiązany jest wykazać w JPK_VAT z deklaracją za miesiąc, w którym przekoczono limit kwotę uzyskaną z tytułu sprzedaży powodującej jego przekroczenie limitu oraz z tytułu późniejszej sprzedaży dokonanej w tym miesiącu.

2. Podatnicy korzystający ze zwolnienia przedmiotowego z VAT

2.1. Wykonywanie czynności zwolnionych z VAT

Podatnicy rozpoczynający działalność gospodarczą mogą również korzystać ze zwolnienia przedmiotowego z VAT w przypadku wykonywania czynności zwolnionych przedmiotowo z VAT, tj. wymienionych w katalogu zwolnień wskazanych w art. 43 ust. 1 ustawy o VAT. Czynności wymienione w tym przepisie, bez względu na ich wartość, nie podlegają opodatkowaniu VAT.

W przepisie tym wymieniono m.in.:

- transakcje, łącznie z pośrednictwem, dotyczące walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy, z wyłączeniem banknotów i monet będących przedmiotami kolekcjonerskimi, za które uważa się monety ze złota, srebra lub innego metalu oraz banknoty, które nie są zwykle używane jako prawny środek płatniczy lub które mają wartość numizmatyczną;
- usługi ubezpieczeniowe, usługi reasekuracyjne i usługi pośrednictwa w świadczeniu usług ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych, a także usługi świadczone przez ubezpieczającego w zakresie zawieranych przez niego umów ubezpieczenia na cudzy rachunek, z wyłączeniem zbywania praw nabytych w związku z wykonywaniem umów ubezpieczenia i umów reasekuracji;
- usługi udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu usług udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych, a także zarządzanie kredytami lub pożyczkami pieniężnymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę;
- usługi w zakresie udzielania poręczeń, gwarancji i wszelkich innych zabezpieczeń transakcji finansowych i ubezpieczeniowych oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu tych usług, a także zarządzanie gwarancjami kredytowymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę;
- usługi w zakresie depozytów środków pieniężnych, prowadzenia rachunków pieniężnych, wszelkiego rodzaju transakcji płatniczych, przekazów i transferów pieniężnych, długów, czeków i weksli oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu tych usług;
- dostawę produktów rolnych dokonywaną przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego;
- usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze;
- usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, świadczone na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich zakładów leczniczych, w których wykonywana jest działalność lecznicza;
- usługi w zakresie wynajmowania lub wydzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe lub na rzecz społecznych agencji najmu, o których mowa w art. 22a ust. 1 ustawy z dnia 26 października 1995 r. o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego (Dz. U. z 2021 r. poz. 2224).

Wartości tych usług nie wlicza się również do limitu wartości sprzedaży uprawniającej do zwolnienia podmiotowego z VAT.

Warto także dodać, że przedsiębiorcy korzystający ze zwolnienia przedmiotowego, tak jak drobni przedsiębiorcy, nie muszą składać żadnych deklaracji informujących urząd skarbowy o wyborze zwolnienia. Ustawa o VAT nie odbiera im jednak prawa do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R, w którym zadeklarują korzystanie ze zwolnienia od podatku (wówczas zaznaczają w części C.1 kwadrat 30 i wypełniają pole 39).

2.2. Rolnicy ryczałtowi

Podmiot, który dokonuje dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczy usługi rolnicze może korzystać ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, posługując się statusem „rolnika ryczałtowego” – zgodnie z art. 2 pkt 19 tej ustawy.

Rolnik wybierając zwolnienie od podatku w części C.1 zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R zaznacza kwadrat 31 i wypełnia pole 39.

Rolnikami ryczałtowymi nie mogą być jednak podatnicy zobowiązani na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Procedura ta charakteryzuje się kilkoma cechami:

- 1) rolnik ryczałtowy korzystający ze zwolnienia od podatku VAT nabywa równocześnie prawo do zryczałtowanego zwrotu podatku naliczonego przy zakupach towarów i usług niezbędnych dla produkcji;
- 2) zwrot ten nie jest dokonywany przez urzędy skarbowe, lecz przez nabywców produktów rolnych będących czynnymi podatnikami VAT;
- 3) zwrot dokonywany jest w formie ryczału, proporcjonalnego do wielkości obrotu z tytułu sprzedaży produktów rolnych – stawka zryczałtowanego zwrotu w 2022 r. wynosi 7% kwoty należnej z tytułu dostawy produktów rolnych, pomniejszonej o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku;
- 4) zryczałtowany zwrot wykazywany jest w fakturach VAT RR wystawianych przez nabywców produktów rolnych – oryginał faktury otrzymuje dostawca (rolnik ryczałtowy), zaś jego kopia zatrzymywana jest przez nabywcę;
- 5) zryczałtowany zwrot stanowi dla nabywcy (pod pewnymi warunkami) podatek naliczony podlegający odliczeniu od podatku należnego.

Działalność rolnicza może być również rozliczana z podatku VAT na zasadach ogólnych.

Istnieje również możliwość stosowania wariantów „mieszanych” przy wyborze formy opodatkowania. Jeżeli więc podatnik poza działalnością rolniczą prowadzi jeszcze inną działalność gospodarczą, może:

- 1) korzystać ze zwolnienia jako rolnik ryczałtowy dokonujący dostawy towarów z własnej produkcji rolnej bez względu na wartość dostaw w zakresie produktów rolnych oraz korzystać ze zwolnienia od podatku z tytułu pozostałych dostaw i świadczenia usług, w przypadku gdy wartość tych pozostałych dostaw nie przekroczyła w poprzednim roku limitu określonego w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT,
- 2) korzystać ze zwolnienia jako rolnik ryczałtowy i równocześnie być opodatkowanym podatnikiem VAT z tytułu dostaw innych produktów niż własne produkty rolne oraz świadczenia usług innych niż usługi rolnicze; opodatkowanie to może być skutkiem wyboru podatnika – jeśli wartość sprzedaży z tego tytułu nie przekroczyła limitu określonego w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, lub też może być obligatoryjne, jeśli wartość sprzedaży przekroczyła ww. limit,

- 3) zrezygnować ze statusu rolnika ryczałtowego i zarejestrować się jako czynny podatnik VAT i wówczas cała prowadzona przez niego działalność zostanie objęta podatkiem VAT na ogólnych zasadach.

3. Prowadzenie działalności nierejestrowej

Na mocy art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.) osoba fizyczna może prowadzić tzw. działalność nierejestrowaną (nierejestrową) na niewielką skalę, która nie wymaga rejestracji w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEiDG), urzędzie skarbowym oraz Głównym Urzędzie Statystycznym.

Jak wynika bowiem z powyższej regulacji, nie stanowi działalności gospodarczej działalność wykonywana przez osobę fizyczną:

- której przychód należny z tej działalności nie przekracza w żadnym miesiącu 50% kwoty minimalnego wynagrodzenia – czyli w 2022 r. kwoty 1.505 zł i
- która w okresie ostatnich 60 miesięcy nie wykonywała działalności gospodarczej.

W sytuacji, gdy przychód należny z działalności nierejestrowanej przekroczy w danym miesiącu kwotę 1.505 zł, to prowadzona działalność staje się działalnością gospodarczą, począwszy od dnia, w którym nastąpiło przekroczenie tej kwoty. W związku z tym, prowadząca ją osoba ma obowiązek złożenia wniosku o wpis do CEiDG w terminie 7 dni od dnia, w którym nastąpiło przekroczenie ww. limitu (art. 5 ust. 3 i 4 ustawy Prawo przedsiębiorców). Przez przychód rozumie się kwoty należne, nawet jeśli nie zostały faktycznie otrzymane. Do przychodu nie zalicza się natomiast wartości towarów, które zostały zwrócone oraz udzielonych bonifikat i skont.

Należy w tym miejscu dodać, że możliwość prowadzenia działalności nierejestrowej nie dotyczy działalności wykonywanej w ramach umowy spółki cywilnej, a także działalności, której wykonywanie wymaga uzyskania koncesji, zezwolenia albo wpisu do rejestru działalności regulowanej.

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

4. Faktury dokumentujące czynności zwolnione z VAT

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

W przypadku zgłoszenia takiego żądania, podatnik nie ma możliwości wyboru sposobu dokumentowania sprzedaży – musi wystawić fakturę.

Przy czym nie można żądać wystawienia faktury przez rolnika ryczałtowego w odniesieniu do dostawy produktów rolnych i świadczenia usług rolniczych, które są zwolnione z VAT

na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT. Rolnicy ryczałtowi są bowiem zwolnieni z obowiązku wystawiania faktur na podstawie art. 117 pkt 1 i art. 118 ustawy o VAT.

Elementy, jakie powinna zawierać faktura określone zostały szczegółowo w art. 106e ustawy o VAT. W rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 29 października 2021 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz. U. poz. 1979) określono także przypadki, w których faktury mogą zawierać węższy zakres danych niż określony w ustawie o VAT.

W zależności od tego, z jakiego rodzaju zwolnieniem z VAT mamy do czynienia, faktura zawierać powinna nieco inne elementy.

III. PRAWA I OBOWIĄZKI CZYNNYCH PODATNIKÓW VAT

1. Rejestracja podatników VAT dokonujących transakcji krajowych

1.1. Obowiązkowe zgłoszenie rejestracyjne

Na podatniku, który utracił prawo do zwolnienia z VAT bądź z niego zrezygnował dobrowolnie ciąży ustawowe obowiązki, w tym przede wszystkim obowiązek:

- dokonania rejestracji dla podatku od towarów i usług we właściwym urzędzie skarbowym na formularzu VAT-R,
- prowadzenia ewidencji dotyczących zarówno sprzedaży, jak i dokonywanych zakupów, o których mowa w art. 109 ust. 3 ustawy,
- przesyłania w formie elektronicznej deklaracji podatkowych wraz z ewidencją VAT w formie pliku JPK_V7M/V7K,
- dokonywania zapłaty podatku należnego, jeśli z deklaracji podatkowej wynikać będzie kwota zobowiązania podatkowego.

W przypadku podatników, którzy rozpoczynają w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności opodatkowanych i chcą zrezygnować ze zwolnienia od pierwszej wykonanej czynności, zawiadomienie musi nastąpić przed dniem wykonania tej czynności podlegającej opodatkowaniu VAT.

Natomiast zgodnie z art. 96 ust. 5 ustawy o VAT podmioty korzystające ze zwolnienia podmiotowego lub wykonujące wyłącznie czynności zwolnione z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3, zarejestrowane jako podatnicy VAT zwolnieni, rozpoczynające dokonywanie sprzedaży opodatkowanej, są obowiązane do aktualizacji zgłoszenia VAT-R, w terminach:

- 1) przed dniem dokonania pierwszej sprzedaży towaru lub usługi, innych niż zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2, 2a i 4–41 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3, w przypadku rozpoczęcia dokonywania tej sprzedaży;
- 2) przed dniem, w którym podatek traci prawo do zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9, w przypadku utraty tego prawa;
- 3) przed początkiem miesiąca, w którym podatek rezygnuje ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 oraz art. 113 ust. 1 i 9, w przypadku rezygnacji z tego zwolnienia, z zastrzeżeniem pkt 4;
- 4) przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 5, w przypadku rezygnacji ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 9, od pierwszej wykonanej czynności.

W formularzu VAT-R podatnicy VAT podają m.in. informacje o tym, czy będą podatnikami zwolnionymi czy też czynnymi, czy jako mali podatnicy będą rozliczać VAT metodą kasową, czy będą rozliczali podatek VAT w okresach miesięcznych czy kwartalnych itd.

Wskazuje się w nim również okres (miesiąc lub kwartał), za który podatnik złoży pierwszą deklarację.

1.2. Złożenie formularza VAT-R przez pełnomocnika

W świetle ogólnej zasady wyrażonej w art. 138a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.), strona może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania.

W odniesieniu do składania zgłoszenia rejestracyjnego nie ma wymogu ustawowego osobistego działania podatnika, zatem w jego imieniu zgłoszenie takie może złożyć ustanowiony przez niego pełnomocnik. Pełnomocnikiem strony może być osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych.

Odpowiedzialność pełnomocnika, który w imieniu swego mocodawcy składa zgłoszenie rejestracyjne została określona w art. 96 ust. 4b ustawy o VAT. W świetle tego przepisu, w przypadku zarejestrowania podatnika, którego zgłoszenie rejestracyjne zostało złożone przez pełnomocnika, **pełnomocnik odpowiada solidarnie wraz z zarejestrowanym podatnikiem do kwoty 500.000 zł za zaległości podatkowe podatnika powstałe z tytułu czynności wykonanych w ciągu 6 miesięcy od dnia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego.**

Przepis ten nie ma zastosowania wówczas, gdy powstanie zaległości podatkowych nie wiązało się z uczestnictwem podatnika w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu osiągnięcia korzyści majątkowej.

1.3. Weryfikacja danych podanych w zgłoszeniu rejestracyjnym

Po złożeniu formularza VAT-R naczelnik urzędu skarbowego weryfikuje dane podatnika podane w zgłoszeniu i po tej weryfikacji rejestruje podatnika jako „podatnika VAT czynnego”, a w przypadku podatników zwolnionych z VAT – jako „podatnika VAT zwolnionego”. W przypadku gdy podatnik chce uzyskać potwierdzenie rejestracji na formularzu VAT-5, musi złożyć stosowny wniosek w tej sprawie i dopiero wówczas (po uiszczeniu opłaty skarbowej) otrzyma potwierdzenie zarejestrowania.



Uwaga

Podmiot zostanie zarejestrowany na potrzeby podatku VAT dopiero po weryfikacji danych podanych w zgłoszeniu rejestracyjnym.

Weryfikacja danych podanych w zgłoszeniu rejestracyjnym obejmuje nie tylko sprawdzenie danych podatnika i potwierdzenie, że są one prawdziwe. Organ podatkowy zanim dokona rejestracji sprawdza również, czy ma do czynienia z podmiotem istniejącym. Może też w celu weryfikacji wezwać podatnika albo jego pełnomocnika.

Na tym etapie konieczne jest reagowanie na próby kontaktu organu podatkowego z podmiotem, który złożył zgłoszenie rejestracyjne. Jeżeli bowiem organ podatkowy nie ma możliwości skontaktowania się z podmiotem, który złożył zgłoszenie rejestracyjne, albo z jego pełnomocnikiem (mimo udokumentowanych prób takiego kontaktu), bądź też gdy podmiot taki nie stawia się na wezwania organu, naczelnik urzędu skarbowego nie dokona rejestracji podmiotu jako podatnika VAT. W takich okolicznościach może uznać że podatnik nie istnieje. Należy również pamiętać, że podmiot nie zostanie zarejestrowany jako podatnik VAT w sytuacji gdy w zgłoszeniu rejestracyjnym poda dane niezgodne z prawdą.

Z odmową rejestracji mamy do czynienia również w przypadku gdy z posiadanych informacji wynika, że podatnik może prowadzić działania z zamiarem wykorzystania działalności banków w rozumieniu art. 119zg pkt 1 Ordynacji podatkowej lub spółdzielczych kas

oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi w rozumieniu art. 119z pkt 9 Ordynacji podatkowej.

Nie zostanie również zarejestrowany podmiot, wobec którego sąd orzekł na podstawie odrębnych przepisów zakaz prowadzenia działalności gospodarczej.

Uwaga



Podmiot, w stosunku do którego naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji będzie widniał w białej liście podatników VAT jako podmiot, który nie został zarejestrowany (wraz z datą i podstawą prawną odmowy rejestracji). Z wykazu tego będzie wykreślony dopiero po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym podmiot ten został w nim umieszczony.

2. Biała lista – elektroniczny wykaz podatników VAT

2.1. Dane ujęte w wykazie podatników VAT

Szef Krajowej Administracji Skarbowej na podstawie art. 96b ust. 1 ustawy o VAT prowadzi w postaci elektronicznej wykaz podatników VAT, którzy:

- zostali zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni lub zwolnieni,
- nie zostali zarejestrowani lub zostali wykreśleni z rejestru,
- zostali przywróceni jako podatnicy VAT.

Wykaz taki jest aktualizowany w dni robocze, raz na dobę. Z tym, że zgodnie z wyjaśnieniami znajdującymi się na stronie internetowej www.podatki.gov.pl w zakładce Wykaz podatników/Pytania i odpowiedzi: „(...) *Rachunki bankowe w wykazie są widoczne następnego dnia po aktualizacji danych podatnika w bazach danych KAS. Zgłoszenia aktualizacyjne tj. NIP-2, NIP-7, NIP-8 lub przez wnioski CEIDG-1 są obsługiwane niezwłocznie, nie później niż w ciągu 3 dni roboczych od dnia ich wpływu do urzędu skarbowego (...)*”.

Szczegółowe dane zawarte w elektronicznym wykazie podatników VAT
nazwa firmy lub imię i nazwisko
numer, za pomocą którego podmiot został zidentyfikowany na potrzeby podatku (jeżeli taki numer został przyznany), numer identyfikacyjny REGON (o ile został nadany), numer w Krajowym Rejestrze Sądowym (o ile został nadany)
status podmiotu: • w odniesieniu do którego nie dokonano rejestracji albo który wykreślono z rejestru jako podatnika VAT, • zarejestrowanego jako „podatnik VAT czynny” albo „podatnik VAT zwolniony” (w tym podmiotu, którego rejestracja została przywrócona)
adres siedziby – w przypadku podmiotu niebędącego osobą fizyczną
adres stałego miejsca prowadzenia działalności albo adres miejsca zamieszkania, w przypadku nieposiadania stałego miejsca prowadzenia działalności – w odniesieniu do osoby fizycznej
imiona i nazwiska osób wchodzących w skład organu uprawnionego do reprezentowania podmiotu oraz ich numery identyfikacji podatkowej
imiona i nazwiska prokurentów oraz ich numery identyfikacji podatkowej
imię i nazwisko lub firma (nazwa) wspólnika oraz jego numer identyfikacji podatkowej

data rejestracji, odmowy rejestracji albo wykreślenia z rejestru oraz przywrócenia zarejestrowania jako podatnika VAT
--

podstawa prawna odpowiednio odmowy rejestracji, wykreślenia z rejestru oraz przywrócenia zarejestrowania jako podatnika VAT
--

numery rachunków rozliczeniowych, o których mowa w art. 49 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2021 r. poz. 2439 ze zm.), lub imiennych rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której podmiot jest członkiem, otwartych w związku z prowadzoną przez członka działalnością gospodarczą:
--

- | |
|--|
| <p>1) wskazanych w zgłoszeniu identyfikacyjnym lub zgłoszeniu aktualizacyjnym oraz</p> <p>2) potwierdzonych przy wykorzystaniu STIR w rozumieniu art. 119zg pkt 6 Ordynacji podatkowej, z wyjątkiem rachunków prowadzonych przez Narodowy Bank Polski.</p> |
|--|

Ww. wykaz jest bardzo przydatny dla podatników VAT, gdyż w jednym miejscu mogą oni sprawdzić najważniejsze informacje o swoich kontrahentach. Powyższe informacje można pobrać bezpłatnie korzystając z wyszukiwarki podatników VAT znajdującej się na stronie internetowej BIP Ministerstwa Finansów (<https://www.podatki.gov.pl/wykaz-podatnikow-vat-wyszukiwarka/>) pod nazwą „Wykaz podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT, niezarejestrowanych oraz wykreślonych i przywróconych do rejestru VAT”. Ponadto, dostęp do tego wykazu jest możliwy także za pośrednictwem Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (<https://prod.ceidg.gov.pl/ceidg.cms.engine/>) w zakładce: „Wykaz podatników VAT” – Sprawdź kontrahenta na wykazie podatników VAT (biała lista). Aby znaleźć dane kontrahenta (lub swoje) należy wpisać: numer NIP albo numer REGON, nazwę firmy lub jej fragment, imię i nazwisko – w przypadku osób fizycznych lub numer rachunku.

Należy pamiętać, że podatnik może sprawdzić historię rejestracji kontrahenta dla celów VAT oraz jego dane zamieszczone w wykazie w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym podmiot jest sprawdzany. Dane takiego kontrahenta są udostępniane według stanu na wybrany dzień. Z tym, że w przypadku takich danych jak:

- 1) firma (nazwa) lub imię i nazwisko,
- 2) numer NIP jeżeli taki numer został przyznany,
- 3) status podmiotu:
 - w odniesieniu do którego nie dokonano rejestracji albo który wykreślono z rejestru jako podatnika VAT,
 - zarejestrowanego jako „podatnik VAT czynny” albo „podatnik VAT zwolniony”, w tym podmiotu, którego rejestracja została przywrócona oraz
- 4) numer REGON, o ile został nadany

– są one aktualne na dzień sprawdzenia.

Dodatkowo warto mieć na uwadze, że zgodnie z art. 96b ust. 4 ustawy wykaz podatników VAT nie obejmuje:

- numerów rachunków rozliczeniowych lub imiennych rachunków w SKOK – w przypadku podmiotów, w odniesieniu do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji albo które wykreślił z rejestru jako podatników VAT,
- imion i nazwisk osób wchodzących w skład organu uprawnionego do reprezentowania podmiotu oraz ich NIP, imion i nazwisk prokurentów oraz ich NIP, imion i nazwisk lub firmy (nazwy) wspólnika oraz jego NIP – w przypadku podatników zarejestrowanych jako podatnicy VAT, w tym podmiotów, których rejestracja jako podatników VAT została przywrócona, a także podatników wykreślonych z urzędu z rejestru jako podatnik VAT z uwagi na zawieszenie wykonywania działalności gospodarczej na okres co najmniej 6 kolejnych miesięcy.

2.2. Weryfikacja formalna kontrahenta w wykazie a zachowanie należytej staranności

W objaśnieniach podatkowych z dnia 20 grudnia 2019 r. w sprawie wykazu podatników VAT MF wyjaśnia, że: „(...) Wykaz umożliwi w prostszy sposób zachowanie należytej staranności. **Weryfikacja formalna kontrahenta jest jedną z podstawowych przesłanek branych pod uwagę przy ocenie dochowania należytej staranności przez podatników, którzy sami nie dokonali oszustwa, czy też nie wiedzieli lub nie mogli wiedzieć, że dana transakcja służy oszustwu. Obejmuje ona m.in. sprawdzenie, czy kontrahent jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny lub zwolniony oraz czy jest wpisany do wykazu jako podmiot, który został wykreślony z rejestru jako podatnik VAT lub podmiot któremu odmówiono rejestracji (podkreślenie redakcji) (...)**”.

Uwaga



Korzystanie z białej listy nie jest obowiązkowe, jednak brak weryfikacji kontrahenta może spowodować zarzut niedochowania należytej staranności w kontaktach z kontrahentem i skutkować jednocześnie brakiem prawa do odliczenia VAT od zakupu towaru/usługi.

2.3. Wykreślenie, usuwanie lub prostowanie danych w wykazie

Na podstawie art. 96b ust. 7 ustawy o VAT Szef KAS wykreśla podmiot z wykazu po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji podmiotu jako podatnika VAT albo wykreślił podmiot z rejestru jako podatnika VAT.

Ponadto naczelnik urzędu skarbowego z urzędu lub na wniosek, usuwa lub prostuje dane inne niż dane osobowe zawarte w wykazie niezgodne ze stanem rzeczywistym. Przy czym podmiot, którego dane zostały zawarte w wykazie, może złożyć do naczelnika urzędu skarbowego uzasadniający wniosek o usunięcie lub sprostowanie danych innych niż dane osobowe niezgodnych ze stanem rzeczywistym. Wówczas organ podatkowy może odmówić, w drodze decyzji, usunięcia lub sprostowania danych innych niż dane osobowe zawartych w wykazie wskazanych we wniosku podmiotu, jeżeli spowodowałoby to niezgodność ze stanem rzeczywistym.

Przykład

Podatnik w marcu 2022 r. zarejestrował indywidualną działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług transportowych. Jednocześnie zgodnie ze złożonym zgłoszeniem rejestracyjnym VAT-R (złożonym przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu VAT) podmiot jest czynnym podatnikiem VAT od 1 kwietnia 2022 r.

W czerwcu br. chcąc sprawdzić swoje dane skorzystał z wyszukiwarki podatników VAT za pośrednictwem Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (<https://prod.ceidg.gov.pl/ceidg.cms.engine/>).

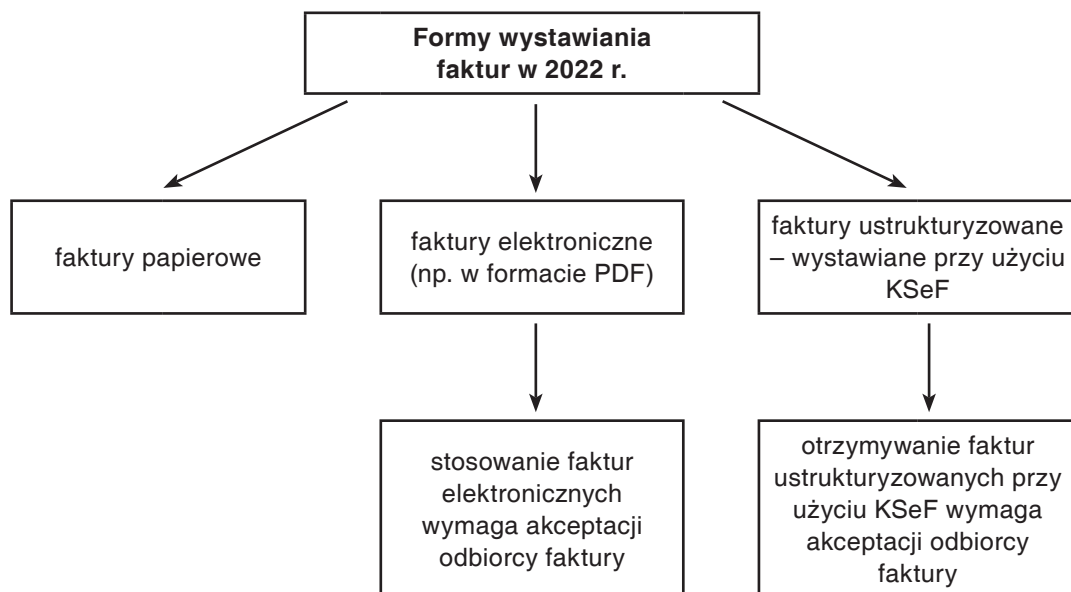
W wyniku weryfikacji danych uzyskał informację, że data jego rejestracji jako podatnika VAT to 1 maja 2022 r. (zgodnie ze stanem rzeczywistym powinna być wskazana data 1 kwietnia 2022 r.). W takiej sytuacji podatnik powinien złożyć do naczelnika urzędu skarbowego uzasadniony wniosek o sprostowanie danych w elektronicznym, bezpłatnym wykazie podatników VAT.

3. Dokumentowanie transakcji przez podatników

3.1. Formy wystawiania faktur

Obowiązujące przepisy ustawy o VAT dopuszczają posługiwanie się przez podatników fakturami zarówno w formie tradycyjnej, tj. papierowej, jak i elektronicznej. Przy czym od 1 stycznia 2022 r. podatnicy mają również możliwość wystawiania faktur ustrukturyzowanych.

Faktura elektroniczna to faktura w formie elektronicznej wystawiona i otrzymana w dowolnym formacie elektronicznym (np. w formacie PDF). Natomiast faktura ustrukturyzowana to faktura wystawiona przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur wraz z przydzielonym numerem identyfikującym fakturę w tym systemie.



3.2. Zakres czynności dokumentowanych fakturą

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

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

- 1) sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2 ustawy dokonywane na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;
- 2) wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów na odległość, chyba że podatnik korzysta z procedury szczególnej, o której mowa w dziale XII w rozdziale 6a;
- 3) wewnątrzwspólnotową dostawę towarów na rzecz podmiotu innego niż wskazany w pkt 1;
- 4) otrzymanie całości lub części zapłaty przed dokonaniem czynności, o których mowa w pkt 1 i 2, z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dotyczy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, czynności, dla których obowiązek podatkowy powstanie zgodnie

z art. 19a ust. 5 pkt 4, lub dostaw towarów, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 1b.

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

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

W przypadku sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej potwierdzonej paragonem fiskalnym faktury na rzecz podatnika podatku lub podatku od wartości dodanej nie wystawia się, jeżeli paragon potwierdzający dokonanie tej sprzedaży nie zawiera numeru, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej. Przepisu nie stosuje się do podatników świadczących usługi taksówek osobowych, z wyłączeniem wynajmu samochodów osobowych z kierowcą (PKWiU 49.32.11.0).

Katalog danych, które powinna zawierać faktura został określony w art. 106e ustawy o VAT.

3.3. Terminy wystawiania faktur

Zgodnie z generalną zasadą fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę i nie wcześniej niż 60. dnia przed:

- dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi;
- otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty.

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

Podatnik, który otrzymał zaliczkę (przedpłatę, zadatek) ma obowiązek wystawić fakturę zaliczkową (z zastrzeżeniem art. 106b ust. 1 ustawy o VAT). Faktura taka wystawiana jest nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy.

Powyższa zasada – zgodnie z art. 106i ust. 8 ustawy o VAT – nie dotyczy faktur dokumentujących czynności, o których mowa w art. 19a ust. 3, 4 i ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, jeżeli faktura zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy.

Uwaga



Podatnik jest zobowiązany do wystawienia faktury nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy lub wykonano usługę, lecz nie wcześniej niż 60. dnia przed dokonaniem tej dostawy lub wykonaniem usługi (z pewnymi wyjątkami wskazanymi w art. 106i ust. 8 ustawy o VAT).

3.4. Dokumenty korygujące

Dokumenty, które potwierdzają dokonywane przez podatników transakcje podlegające opodatkowaniu, muszą być nie tylko prawidłowe pod względem formalnym, ale też muszą

odzwierciedlać rzeczywisty przebieg transakcji. Korygowanie dokumentów odbywa się również w sposób określony ściśle w przepisach ustawy o VAT.

Dokumentami korygującymi stosowanymi przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą są faktury korygujące oraz noty korygujące. Oba te dokumenty służą do poprawiania błędów w wystawionej fakturze.

Jeśli wystawiona faktura zawiera błędy (przykładowo podatnik wystawiający fakturę zastosuje niewłaściwą stawkę VAT), to w takim przypadku podatnik ma obowiązek jej skorygowania i jednocześnie odpowiednio w ewidencji VAT i deklaracji (JPK_VAT z deklaracją). W przeciwnym wypadku narażony jest na sankcje z tytułu nierzetelnego rozliczenia podatku VAT.

Zgodnie z art. 106j ust. 1 ustawy o VAT **podatnik wystawia fakturę korygującą** w przypadku gdy po wystawieniu faktury:

- 1) podstawa opodatkowania lub kwota podatku wskazana w fakturze uległa zmianie,
- 2) dokonano zwrotu podatnikowi towarów i opakowań,
- 3) dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT,
- 4) stwierdzono pomyłkę w jakiegokolwiek pozycji faktury.

Notą korygującą poprawia się wszystkie drobne błędy, które **nie wpływają na wysokość zobowiązania podatkowego**. Notą korygującą nie można poprawić danych określonych w art. 106e ust. 1 pkt 8–15, dla których wystawia się faktury korygujące.

4. Ewidencje prowadzone przez podatników VAT

Ewidencje w systemie rozliczania podatku VAT pełnią bardzo ważną rolę. Właściwie prowadzone – pozwalają na prawidłowe rozliczenie podatku i sporządzenie informacji podsumowujących.

Ewidencja VAT – stosownie do art. 109 ust. 3 ustawy o VAT – powinna zawierać dane dotyczące:

- rodzaju sprzedaży i podstawy opodatkowania, wysokości kwoty podatku należnego, w tym korekty podatku należnego, z podziałem na stawki podatku;
- kwoty podatku naliczonego obniżającego kwotę podatku należnego, w tym korekty podatku naliczonego;
- kontrahentów;
- dowodów sprzedaży i zakupów.

Podatnik, który prowadzi działalność zarówno opodatkowaną, jak i zwolnioną z VAT lub też działalność opodatkowaną i pozostającą poza działalnością gospodarczą ma dodatkowe obowiązki ewidencyjne.

Już dokonując zakupu podatnik musi ocenić, czy jest to zakup:

- dający prawo do odliczenia podatku naliczonego,
- niedający prawa do odliczenia podatku naliczonego,
- dający częściowe prawo do odliczenia.

Klasyfikacja powyższa jest zasadniczym elementem dla prawidłowego rozliczania podatku naliczonego, a podatnik dokonując opodatkowanego zakupu musi ująć go w stosownej ewidencji zakupu.

Zdaniem redakcji podatnik prowadzący działalność mieszaną w celu prawidłowego rozliczania VAT prowadzi co najmniej kilka ewidencji zakupu, z uwagi na odmienne zasady rozliczania podatku od nabywanych:

- usług i towarów niestanowiących środków trwałych,
 - nieruchomości oraz
-

- **innych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji.**

W ewidencjach tych podatnik dokonuje wpisów dotyczących:

- zakupów towarów niestanowiących środków trwałych i usług związanych wyłącznie z czynnościami dającymi prawo do odliczenia podatku naliczonego,
- zakupów nieruchomości związanych wyłącznie z czynnościami dającymi prawo do odliczenia podatku naliczonego,
- zakupów innych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, związanych wyłącznie z czynnościami dającymi prawo do odliczenia podatku naliczonego,

– te trzy grupy zakupów (z pewnymi wyłączeniami wynikającymi z art. 88 ustawy o VAT) dają prawo do pełnego odliczania VAT naliczonego;

- zakupów towarów niestanowiących środków trwałych i usług związanych zarówno z czynnościami dającymi prawo do odliczenia podatku naliczonego, jak i niedającymi takiego prawa,
- zakupów nieruchomości związanych zarówno z czynnościami dającymi prawo do odliczenia podatku naliczonego, jak i niedającymi takiego prawa,
- zakupów innych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, związanych zarówno z czynnościami dającymi prawo do odliczenia podatku naliczonego, jak i niedającymi takiego prawa,

– te trzy grupy zakupów (z zastrzeżeniem analogicznym jak powyżej) uprawniają tylko do częściowego odliczania podatku naliczonego;

- zakupów towarów niestanowiących środków trwałych i usług związanych wyłącznie z czynnościami niedającymi prawa do odliczenia podatku naliczonego,
- zakupów nieruchomości związanych wyłącznie z czynnościami niedającymi prawa do odliczenia podatku naliczonego,
- zakupów innych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, związanych wyłącznie z czynnościami niedającymi prawa do odliczenia podatku naliczonego,

– te trzy grupy zakupów w ogóle nie uprawniają do odliczania VAT naliczonego.

Ostatnie trzy ewidencje nie są bezwzględnie konieczne, bowiem ustawa nie nakłada na podatników obowiązku ewidencjonowania danych niemających wpływu na rozliczenia w podatku VAT, jednak w praktyce ewidencje te mogą być przydatne, w szczególności w sytuacji gdy zakupione towary zmieniają swoje przeznaczenie.

W ustawie o VAT zawarto także przepisy szczególne w zakresie prowadzonych przez podatników ewidencji, dotyczące niektórych rodzajów wykonywanych czynności np. prowadzonych przez podatników stosujących szczególne procedury.

5. Odliczanie podatku naliczonego

5.1. Ogólna zasada odliczania VAT

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

Natomiast VAT od zakupów związanych z czynnościami zwolnionymi z VAT oraz z czynnościami pozostającymi poza zakresem działalności gospodarczej, nie podlega odliczeniu.

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.

Dla realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego niezbędne jest więc istnienie związku między dokonywanymi zakupami towarów i usług, a prowadzoną działalnością opodatkowaną. Ustawodawca nie sprecyzował jakiego rodzaju ma to być związek, natomiast organy podatkowe wskazują, że może on mieć charakter bezpośredni lub pośredni.

Związek bezpośredni z czynnościami opodatkowanymi występuje wówczas, gdy nabywane towary służą dalszej odsprzedaży (towary handlowe lub też nabywane towary i usługi są niezbędne do wytworzenia towarów lub usług będących przedmiotem dostawy), bezpośrednio zatem wiążą się z czynnościami opodatkowanymi wykonywanymi przez podatnika. Z kolei ze **związkiem pośrednim** z czynnościami opodatkowanymi mamy do czynienia, gdy ponoszone wydatki wiążą się z całokształtem funkcjonowania przedsiębiorstwa. Aby jednak można było wskazać, że określone zakupy mają chociażby pośredni związek z działalnością, istnieć musi związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy dokonanymi zakupami towarów i usług a powstaniem obrotu.

W stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, **podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których przysługuje mu prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.**

5.2. Odliczenie VAT od zakupów dokonanych przed rejestracją

Jeżeli podatnik ponosi wydatki związane z przyszłą opodatkowaną działalnością gospodarczą wiele miesięcy przed jej rozpoczęciem i dla danych faktur ustawowy termin odliczenia VAT już minął, aby móc skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego podatnik powinien złożyć „zaległe” deklaracje, w których wykaże podatek do odliczenia. Musi w takim przypadku zaznaczyć w zgłoszeniu VAT-R właściwy okres, za który złoży pierwszą deklarację. Powinien to być okres, w którym można skorzystać z odliczenia VAT z danych faktur.

Uwaga



Podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od zakupów dokonanych przed rejestracją, pod warunkiem, że w okresie, kiedy składana jest deklaracja podatkowa jest już zarejestrowany na potrzeby rozliczania tego podatku.

Przykład

W marcu 2022 r. podatnik dokonał zakupu towarów (i otrzymał faktury) w związku z planowaną od 1 czerwca 2022 r. działalnością opodatkowaną podatkiem VAT. Co do zasady mógłby odliczyć VAT w rozliczeniu za marzec, kwiecień, maj bądź czerwiec br. Aby odzyskać podatek VAT od ww. zakupów dokonanych na poczet przyszłej działalności opodatkowanej, podatnik powinien złożyć zgłoszenie rejestracyjne, wskazując w nim, że pierwszą deklarację złoży za czerwiec 2022 r., czyli za ostatni miesiąc, w którym może według ogólnych zasad odliczyć VAT naliczony od ww. zakupów.

5.3. Proporcjonalne odliczanie VAT

Zasady proporcjonalnego odliczania VAT określone są w przepisach art. 90–91 oraz art. 86 ust. 2a–2w.

Podatnicy prowadzący działalność mieszaną, czyli zwolnioną z VAT i opodatkowaną w stosunku do towarów i usług, których zakupu nie można przyporządkować do danego rodzaju wykonywanych czynności, odliczają podatek VAT proporcjonalnie, na podstawie art. 90 ustawy o VAT.

W przypadku podatników, którzy dokonują zakupu towarów i usług związanych zarówno z wykonywaną działalnością gospodarczą, jak i z czynnościami pozostającymi poza regulacjami ustawy o VAT na mocy art. 86 ust. 2a ustawy o VAT ustalają proporcję (prewspółczynnik), według której odliczają VAT naliczony.

Uwaga



Podatnik prowadzący działalność mieszaną (opodatkowaną i zwolnioną / opodatkowaną i niepodlegającą opodatkowaniu) może stosować pełne odliczenie VAT, jeżeli jest w stanie jednoznacznie przypisać dany wydatek do czynności opodatkowanych VAT. W przeciwnym wypadku, w ciągu roku odlicza VAT od dokonanych zakupów, za pomocą wstępnego wskaźnika proporcji.

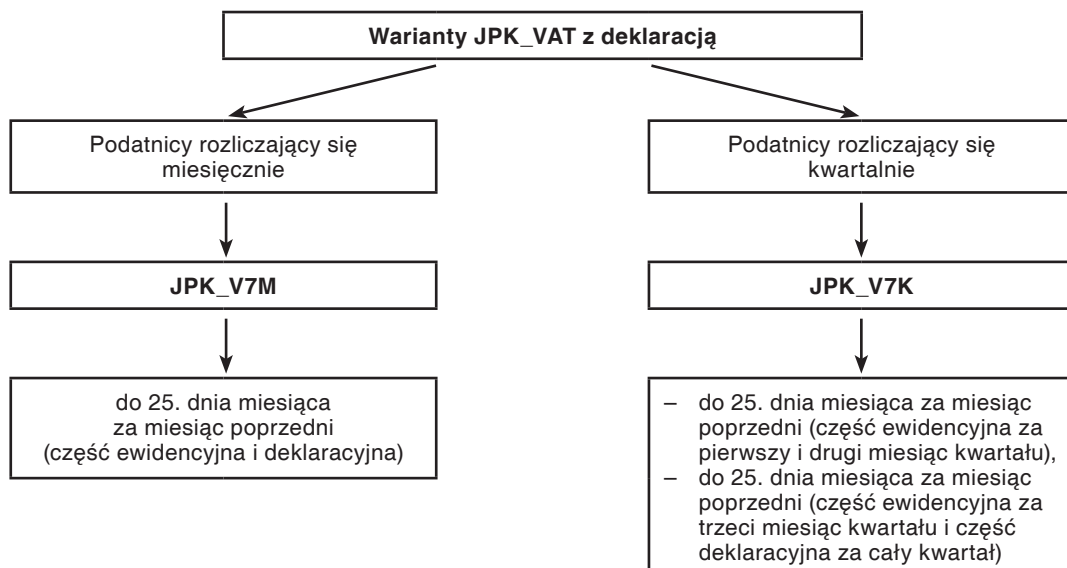
Podatnicy rozpoczynający w danym roku podatkowym wykonywanie działalności gospodarczej w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu przyjmują wskaźnik proporcji/prewspółczynnik wyliczony szacunkowo, według prognozy ustalonej w formie protokołu z naczelnikiem urzędu skarbowego.

6. Deklaracja i ewidencja VAT w formie jednego pliku

Rozliczając podatek VAT za okresy miesięczne bądź kwartalne wszyscy podatnicy VAT zobowiązani są do składania w formie elektronicznej pliku JPK_VAT obejmującego zarówno deklarację podatkową, jak i ewidencję VAT.

Plik JPK_VAT z deklaracją obejmuje:

- zestaw informacji o zakupach i sprzedaży, który wynika z ewidencji VAT za dany okres,
- dodatkowe dane, które są potrzebne do analizy poprawności rozliczenia.



**Uwaga**

Podatnik, który w danym miesiącu czy kwartale nie dokonał żadnej transakcji ma obowiązek złożenia tzw. „zerowego” JPK_V7M/V7K.

➤ **Zakres danych zawartych w deklaracji i ewidencji**

Elementy pliku JPK_VAT określa rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 1988 ze zm.).

Struktura pozycji szczegółowych deklaracji dla JPK_V7M i JPK_V7K zawiera dane niezbędne do obliczenia wysokości podatku należnego, obliczenia wysokości podatku naliczonego, obliczenia wysokości podatku podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego lub wskazania nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy oraz do zwrotu podatku wraz z oznaczeniem sposobu dokonania tego zwrotu.

W ewidencji podatnik wykazuje dane, które dotyczą realizowanych w danym okresie rozliczeniowym czynności podlegających opodatkowaniu, o których mowa w ww. rozporządzeniu, jak również dane pozwalające na rozliczenie podatku naliczonego tylko w takim zakresie, w jakim przysługuje mu prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego lub zwrot podatku naliczonego.

W strukturze ewidencji w zakresie podatku należnego/naliczonego dla JPK_V7M/JPK_V7K konieczne jest zamieszczenie oznaczeń dotyczących dostaw niektórych towarów i usług oraz procedur, o których mowa w § 10 ust. 3 i 4 ww. rozporządzenia, jak również dowodów sprzedaży/zakupu.

Oznaczenia dostaw towarów i świadczenia usług prezentowane są za pomocą symboli od GTU_01 do GTU_13.

7. Zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym

7.1. Prawo podatnika do otrzymania zwrotu

Skutkiem rozliczania podatku należnego od dokonywanych w danym okresie czynności podlegających opodatkowaniu i podatku naliczonego od nabytych w tym okresie towarów i usług, może być:

- nadwyżka podatku należnego nad naliczonym – i kwota ta podlega wpłacie do urzędu skarbowego w terminie, w którym należy złożyć deklarację za dany okres, bądź też
- nadwyżka podatku naliczonego nad należnym – i kwota ta podlega rozliczeniu w następnym okresie rozliczeniowym, albo zwrotowi na rachunek bankowy podatnika lub też na rachunek VAT.

Zgodnie z art. 87 ust. 1 ustawy o VAT, podatnik u którego w danym okresie rozliczeniowym wystąpiła nadwyżka podatku naliczonego nad należnym sam decyduje o tym, czy kwotę tej nadwyżki wykaże jako kwotę do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy (miesiąc bądź kwartał), czy też zażąda jej zwrotu z urzędu skarbowego na wskazany rachunek bankowy.

7.2. Sposoby rozliczenia nadwyżki VAT

Sposoby rozliczania nadwyżki VAT naliczonego nad należnym

- | | |
|---|--|
| <p>Zwrot bezpośredni:</p> <ul style="list-style-type: none"> • na rachunek bankowy • na rachunek VAT | <p>Inne sposoby rozliczenia nadwyżki:</p> <ul style="list-style-type: none"> • przeniesienie na następny okres rozliczeniowy • zaliczenie na poczet przyszłych zobowiązań • zabezpieczenie kredytu |
|---|--|

Deklarując nadwyżkę VAT naliczonego nad należnym lub kwotę podatku naliczonego do zwrotu bezpośredniego podatnik powinien wskazać termin zwrotu w części deklaracyjnej JPK_VAT.

Terminy zwrotu nadwyżki VAT naliczonego nad należnym/kwoty podatku naliczonego na rachunek bankowy/rachunek w SKOK

15 dni	– przyspieszony zwrot przysługuje podatnikom tzw. bezgotówkowym, tj. otrzymującym płatności z wykorzystaniem instrumentów płatniczych, w tym przy użyciu polecenia przelewu – w przypadku spełnienia warunków określonych w art. 87 ust. 6e
25 dni	– zwrot na rachunek VAT – brak konieczności spełnienia dodatkowych warunków (art. 87 ust. 6a); – zwrot na rachunek bankowy lub SKOK – w przypadku spełnienia warunków określonych w art. 87 ust. 6
40 dni	– zwrot przysługuje podatnikom wystawiającym faktury ustrukturyzowane – w przypadku spełnienia warunków określonych w art. 87 ust. 5b
60 dni	– podstawowy termin zwrotu na rachunek bankowy lub SKOK – brak konieczności spełnienia dodatkowych warunków (art. 87 ust. 2); – zwrot w przypadku gdy podatnik nie wykonał w danym okresie rozliczeniowym czynności opodatkowanych podatkiem VAT ale złożył pisemny wniosek w tej sprawie oraz złożył zabezpieczenie majątkowe (art. 87 ust. 5a)
180 dni	– zwrot w przypadku gdy podatnik nie wykonał w danym okresie rozliczeniowym czynności opodatkowanych podatkiem VAT (art. 87 ust. 5a)

Inne sposoby rozliczania nadwyżki VAT naliczonego nad należnym:

- zaliczenie kwoty zwrotu VAT na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych,
- przeniesienie nadwyżki podatku naliczonego na następne okresy rozliczeniowe,
- zwrot jako zabezpieczenie udzielonego przez bank lub SKOK kredytu.

IV. ROZPOCZĘCIE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ A KASA REJESTRUJĄCA

1. Podmioty zobowiązane do ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kas rejestrujących

Przepisy ustawy o VAT nakładają obowiązek stosowania kas fiskalnych na podatników dokonujących sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych (art. 111 ust. 1 ustawy o VAT).

Jedynym kryterium decydującym o obowiązku ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących jest więc rodzaj odbiorcy sprzedawanych przez podatnika usług lub towarów, natomiast nieistotny jest tu status prawny sprzedawcy (producent, hurtownik).

Zgodnie z § 6 ust. 1 pkt 1, 8 i 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. z 2021 r. poz. 1625), **podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są zobowiązani do wystawienia i wydania nabywcy, bez jego żądania, paragonu fiskalnego podczas dokonywania tej sprzedaży, nie później niż z chwilą przyjęcia należności** (bez względu na formę płatności) oraz do umieszczenia wyświetlacza kasy w miejscu umożliwiającym mu odczyt wyświetlanych na nim danych, jak również do zapewnienia stanu technicznego kasy gwarantującego czytelny wydruk paragonu fiskalnego lub faktury w postaci papierowej, a w przypadku paragonu fiskalnego lub faktury w postaci elektronicznej – ich czytelny widok, umożliwiający nabywcy sprawdzenie prawidłowości dokonanej sprzedaży.

Natomiast obowiązek wystawienia i wydania paragonu fiskalnego, bez żądania nabywcy, **w przypadku otrzymania przed dokonaniem sprzedaży całości lub części zapłaty:**

- **w gotówce – powstaje z chwilą jej otrzymania, zaś**
- **za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej**, odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem – **powstaje niezwłocznie po jej uznaniu na rachunku podatnika**, nie później niż z końcem miesiąca, w którym została uznana na rachunku podatnika, a jeżeli przed końcem tego miesiąca dokonano sprzedaży, nie później niż z chwilą jej dokonania.

Przy prowadzeniu ewidencji przy użyciu kas on-line można wystawić i wydać nabywcy, za jego zgodą i w sposób z nim uzgodniony, paragon fiskalny lub fakturę w postaci elektronicznej. Jeżeli rozpoczęta sprzedaż nie zostanie dokonana, podatnik może wystawić paragon fiskalny anulowany lub fakturę anulowaną w postaci elektronicznej.

2. Rodzaje zwolnień z obowiązku stosowania kas

Zwolnienia z obowiązku stosowania kas rejestrujących określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2021 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. poz. 2442 ze zm.), można generalnie podzielić na:

- zwolnienie podmiotowe (zwalniające podatnika z obowiązku ewidencjonowania w zakresie całej prowadzonej przez niego działalności),
- zwolnienie przedmiotowe (zwalniające z ewidencjonowania tylko ściśle określone czynności),
- zwolnienie podmiotowo-przedmiotowe (zwolnienie ze względu na udział określonych czynności zwolnionych z ewidencjonowania w sprzedaży ogółem dokonanej na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych).

Określone w tym rozporządzeniu zwolnienia obowiązują od 1 stycznia 2022 r. do 31 grudnia 2023 r.

2.1. Zwolnienie ze względu na wartość sprzedaży

Wartość sprzedaży z tytułu dokonywanej sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych dla podatników kontynuują-

czych działalność zwalniającą z obowiązku stosowania kasy wynosi 20.000 zł. W przypadku podatników rozpoczynających sprzedaż w poprzednim roku, limit należy określać w proporcji do okresu jej wykonywania (zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia).

Z kolei podatnicy rozpoczynający po dniu 31 grudnia 2021 r. dostawę towarów lub świadczenie usług na rzecz ww. osób zwolnieni są z ewidencjonowania w danym roku podatkowym, jeżeli przewidywana przez nich wartość sprzedaży z tego tytułu nie przekroczy w danym roku, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności, kwoty 20.000 zł (§ 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia).

Do wartości sprzedaży uprawniającej do zwolnienia z kas nie są wliczane czynności, o których mowa w poz. 35 i poz. 47 załącznika do rozporządzenia.

Obliczenie wartości sprzedaży uprawniającej do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kas polega na sumowaniu całej sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Przy obliczaniu wartości sprzedaży, o której mowa nie uwzględnia się należnego podatku VAT (§ 3 ust. 5 rozporządzenia).

W przypadku natomiast podatników korzystających ze zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego z VAT do wyliczenia ww. limitu należy wziąć całą wartość sprzedaży (tj. sprzedaż brutto) dokonaną na rzecz osób prywatnych, jak również rolników ryczałtowych.

Przykład

Podatnik rozpoczął działalność handlową 7 maja 2022 r. W dniu 10 maja br. dokonał pierwszej sprzedaży na rzecz osoby fizycznej. Limit wartości sprzedaży uprawniającej do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania powinien wyliczyć według następującego wzoru:

$$A = B \times C/D$$

gdzie:

A – oznacza graniczną wartość sprzedaży w proporcji do okresu prowadzonej działalności, której przekroczenie powoduje utratę zwolnienia,

B – oznacza limit określony w rozporządzeniu, czyli 20.000 zł,

C – oznacza liczbę dni prowadzenia sprzedaży, jaka pozostała do końca roku (w opisywanej sytuacji od dnia 10 maja 2022 r.),

D – oznacza liczbę dni w roku podatkowym.

Z wyliczenia wynika, iż limit wynosi 12.931,51 zł.

Kalkulator limitu wartości sprzedaży uprawniającej do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania w kasie fiskalnej

Data rozpoczęcia sprzedaży:	10.05.2022, wtorek
Liczba dni sprzedaży do końca roku:	236
Limit wartości sprzedaży uprawniający do zwolnienia:	12 931,51 zł

Przy wyliczaniu powyższej kwoty pamiętać należy aby uwzględnić również sprzedaż towarów i usług, które na mocy rozporządzenia w sprawie zwolnień jako wymienione w załączniku do rozporządzenia zostały przedmiotowo zwolnione z obowiązku ewidencjonowania.

Jeżeli w 2022 r. podatnik korzysta ze zwolnienia z ewidencjonowania, lecz w trakcie roku wartość sprzedaży dla osób prywatnych przekroczy kwotę 20.000 zł (lub limit liczony proporcjonalnie do okresu wykonywania sprzedaży w 2022 r. – jeżeli w tym roku podatnik

rozpocznie sprzedaż dla ww. podmiotów), zwolnienie straci moc po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym wartość sprzedaży przekroczyła ww. limit (§ 5 ust. 1 i 2 rozporządzenia).

Przykład

Podatnik rozpoczął działalność gospodarczą i dokonał pierwszej sprzedaży w dniu 10 stycznia 2022 r. wyliczając, że limit zwolnienia z kas wynosi 19.506,85 zł. W maju 2022 r. wartość sprzedaży dla osób prywatnych przekroczyła ten limit. Podatnik musi stosować kasę rejestrującą od 1 sierpnia 2022 r., tj. po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym limit został przekroczony (§ 5 ust. 2 rozporządzenia).

2.2. Zwolnienie ze względu na strukturę sprzedaży podatników rozpoczynających sprzedaż po 31 grudnia 2021 r.

Stosownie do § 3 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia, w przypadku podatników rozpoczynających sprzedaż po 31 grudnia 2021 r. zwolnienie podmiotowe przysługuje, jeżeli przewidywany przez podatnika udział procentowy sprzedaży:

- a) za okres pierwszych sześciu miesięcy wykonywania tej czynności,
- b) za okres do końca roku, w przypadku gdy okres wykonywania tej czynności w roku podatkowym jest krótszy niż sześć miesięcy

– będzie wyższy niż 80%.

Jak wynika jednak z § 5 ust. 5 ww. rozporządzenia podatnicy korzystający ze zwolnienia, o którym mowa w § 3 ust. 1 pkt 4 lit. a), tracą prawo do tego zwolnienia po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym upłynął okres pierwszych sześciu miesięcy sprzedaży, jeżeli udział procentowy sprzedaży w tym okresie jest równy albo niższy niż 80%.

Przykład

Podatnik w lutym 2022 r. rozpoczął działalność w zakresie usług ubezpieczeniowych oraz dodatkowo dokonuje sprzedaży towarów na rzecz osób prywatnych. Usługi ubezpieczeniowe wymienione są w poz. 24 załącznika do rozporządzenia („Usługi finansowe i ubezpieczeniowe”, PKWiU 64-66), jako czynność zwolniona z ewidencjonowania, natomiast sprzedaż towarów nie podlega temu zwolnieniu.

Podatnik przewiduje, iż wartość sprzedaży usług ubezpieczeniowych planowanych do zrealizowania do końca roku, będzie wyższa niż 80% całej sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. W związku z tym nie ma on obowiązku instalowania kasy rejestrującej. Jeśli rozliczenie pierwszych sześciu miesięcy wykonywania tych czynności, wykaże, że udział procentowy sprzedaży będzie równy lub niższy niż 80%, to podatnik będzie musiał rozpocząć ewidencjonowanie sprzedaży towarów od 1 października 2022 r.

Wskazać przy tym należy, że podatnik nie będzie musiał rejestrować w kasie sprzedaży usług ubezpieczeniowych, ponieważ na mocy rozporządzenia w sprawie zwolnień usługi te zwolnione są przedmiotowo z ewidencjonowania do końca 2023 r.

Natomiast w przypadku podatników korzystających ze zwolnienia na mocy § 3 ust. 1 pkt 4 lit. b), u których udział procentowy sprzedaży za okres do końca roku podatkowego jest równy albo niższy niż 80% zwolnienie straci moc po upływie dwóch miesięcy od zakończenia tego roku podatkowego (§ 5 ust. 5 rozporządzenia).

2.3. Sprzedaż przedmiotowo zwolniona z obowiązku ewidencjonowania

W myśl § 2 ust. 1 rozporządzenia w sprawie zwolnień, w danym roku podatkowym, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2023 r. bez względu na wysokość sprzedaży i bez względu na to, czy podatnik stosuje już kasy do ewidencjonowania innych czynności – zwolniona z rejestracji w kasie jest sprzedaż w zakresie czynności wymienionych w załączniku do rozporządzenia.

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

Usługi i towary wymienione w pozycjach od 1 do 33 załącznika, określone są według symboli Polskiej Klasyfikacji Wytrobów i Usług, a termin „ex” oznacza, iż zwolnienie dotyczy wyłącznie usługi/towaru z danego grupowania.

2.4. Czynności wyłączone ze zwolnienia z ewidencjonowania

W § 4 rozporządzenia w sprawie zwolnień zawarto katalog czynności, do których nie mają zastosowania zwolnienia z ewidencjonowania, o których mowa w § 2 i § 3.

Jeśli przedmiotem transakcji wymienionych w poz. 50 i 51 załącznika do rozporządzenia w sprawie zwolnień (tj. dostaw towarów i świadczenia usług rozliczanych w procedurze unijnej i nieunijnej oraz sprzedaży na odległość towarów importowanych, rozliczanej w procedurze importu) będą towary lub usługi wymienione w § 4 tego rozporządzenia, nie będzie miał zastosowania bezwzględny obowiązek prowadzenia ewidencji.

W 2022 r. wyłączenia zapisane w § 4 ust. 1 pkt 1 lit. b–k) rozporządzenia w sprawie zwolnień nie mają zastosowania jeśli sprzedaż jest dostawą towarów, o której mowa w poz. 34 załącznika do rozporządzenia, czyli jest dokonywana przez podatnika na rzecz jego pracowników oraz przez spółdzielnie mieszkaniowe na rzecz członków lub innych osób, którym przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub które są właścicielami lokali położonych w budynkach administrowanych przez spółdzielnie mieszkaniowe, jak również przez wspólnoty mieszkaniowe na rzecz właścicieli lokali.

Bezwzględnemu obowiązkowi ewidencyjnemu nie podlega także m.in. świadczenie usług (wymienionych w § 4 ust. 1 pkt 2), jeśli są one wykonywane na warunkach określonych w poz. 34 załącznika do rozporządzenia przez podatnika, o którym mowa w art. 8 ust. 2a ustawy o VAT (co oznacza w szczególności, że nabycie i odsprzedaż przez podatnika-pracodawcę przedmiotowych usług pracownikowi, w tym np. tzw. abonamentów medycznych, nie podlega bezwzględnemu obowiązkowi ewidencyjnemu) oraz świadczenie usług związanych z wyżywieniem wykonywanych na pokładach samolotów lub w sposób określony w poz. 44 załącznika do rozporządzenia (usługi stołówek dla uczniów, studentów i innych podopiecznych oraz nauczycieli i personelu).

Należy dodać, że wyłączenia zawarte w § 4 rozporządzenia nie dotyczą:

- usług lekarzy i lekarzy dentyistów w zakresie opieki medycznej świadczonych osobiście przez osoby niewidome, posiadające orzeczenie o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności, które prowadzą samodzielnie działalność gospodarczą lub zatrudniają wyłącznie jednego pracownika niewidomego posiadającego orzeczenie o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności,

- usług w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentystów, usług prawniczych oraz usług doradztwa podatkowego, świadczonych przy wykorzystaniu środków porozumiewania się na odległość lub których rezultat jest przekazywany wyłącznie przy wykorzystaniu tych środków, jeżeli świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną usługę za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie musi wynikać, jakiej konkretnie czynności dotyczyła.

3. Instalacja kasy rejestrującej

3.1. Rozpoczęcie prowadzenia ewidencji sprzedaży przy użyciu kas on-line

W myśl § 13 ust. 1 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących, przed rozpoczęciem prowadzenia ewidencji przy użyciu kas on-line podatnik, przy pomocy serwisanta, dokonuje fiskalizacji, zapewniając tym samym połączenie umożliwiające przesyłanie danych między kasą a Centralnym Repozytorium Kas.

W przypadku kas on-line przez fiskalizację należy rozumieć jednokrotny i niepowtarzalny proces inicjujący pracę pamięci fiskalnej i pamięci chronionej, zakończony wystawieniem raportu fiskalnego fiskalizacji. Odbywa się ona automatycznie i jest dokonywana przy pomocy serwisanta wyłącznie w trybie serwisowym.

Uwaga



W przypadku fiskalizacji kas on-line podatnik nie przekazuje żadnych dokumentów w postaci papierowej do naczelnika urzędu skarbowego; cały proces dokonywany jest elektronicznie.

Podatnik prowadzący ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących musi zapewnić połączenie umożliwiające przesyłanie danych pomiędzy kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas (CRK). Obowiązek ten został określony w art. 111a ust. 3 ustawy o VAT.

Z przepisu tego wynika m.in., że dane z używanych przez podatników kas rejestrujących są przesyłane do CRK za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej (za pomocą dowolnie wybranego przez podatnika połączenia; GSM, LAN, Wi-Fi) w sposób bezpośredni, ciągły, zautomatyzowany lub na żądanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.).

Automatycznemu przesyłaniu danych z kasy on-line do Centralnego Repozytorium Kas podlegają dokumenty fiskalne i niefiskalne oraz inne dane związane z używaniem kasy zapisane w pamięci chronionej od czasu poprzedniego automatycznego przesyłania danych (§ 17 ust. 2 rozporządzenia w sprawie kas).

W przypadku, gdy z przyczyn niezależnych od podatnika nie jest możliwe zapewnienie trwałego połączenia pomiędzy kasą a Centralnym Repozytorium Kas, podatnik jest obowiązany złożyć do naczelnika urzędu skarbowego wniosek o wyrażenie zgody na przesyłanie danych z kasy do Centralnego Repozytorium Kas w ustalonych odstępach czasowych, według wzoru stanowiącego załącznik nr 2 do rozporządzenia w sprawie kas.

3.2. Ewidencjonowanie sprzedaży przy zastosowaniu kas z elektronicznym zapisem kopii

Rozpoczęcie prowadzenia ewidencji przez podatnika z użyciem kas z elektronicznym zapisem kopii jest poprzedzone dokonaniem fiskalizacji przez serwisanta poprzez jednokrotne i niepowtarzalne uruchomienie trybu fiskalnego z równoczesnym wpisaniem numeru identyfikacji podatkowej podatnika (NIP) do pamięci fiskalnej. Fiskalizacja kasy jest potwierdzana wystawieniem raportu dobowego, którego wydruk dołączany jest do książki kasy.

Uwaga



Podatnik instalujący kasę z elektronicznym zapisem kopii musi złożyć do naczelnika urzędu skarbowego dokument „Zgłoszenie/aktualizacja zgłoszenia danych dotyczących kasy przez podatnika”. Jego wzór stanowi załącznik nr 3 do rozporządzenia w sprawie kas.

Z § 22 ust. 5 ww. rozporządzenia wynika, że zgłoszenie to powinno być dokonane w terminie 7 dni od dnia dokonania fiskalizacji.

W oparciu o to zgłoszenie naczelnik urzędu skarbowego nadaje kasie numer ewidencyjny, który podatnik powinien wpisać do książki kasy oraz nanieść na jej obudowę. Numer ewidencyjny kasy oraz książki kasy są identyczne i nie mogą być przypisane innym urządzeniom.

3.3. Stosowanie kas wirtualnych

W § 1 rozporządzenia w sprawie podatników używających kasy w postaci oprogramowania prawodawca wymienił czynności, w odniesieniu do których możliwe jest stosowanie kas wirtualnych.

Często zdarza się, że oprócz czynności wymienionych w rozporządzeniu, uprawniających do stosowania kas wirtualnych, podatnicy dokonują również innej sprzedaży nieobjętej przedmiotowym rozporządzeniem. W takiej sytuacji powstaje wątpliwość czy mogą oni ewidencjonować w kasie rejestrującej w postaci oprogramowania całą prowadzoną sprzedaż.

Rozstrzygnięciem powyższej kwestii zajął się Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, który w interpretacji indywidualnej z dnia 9 listopada 2020 r., nr 114-KDIP-1-3.4012.518.2020.1.ISK uznał, że podatnik nie ma prawa do ewidencjonowania w kasie rejestrującej mającej postać oprogramowania całej sprzedaży, w tym usług niewymienionych w rozporządzeniu.

Jak czytamy w tym zakresie: „(...) Wnioskodawca nie będzie mógł prowadzić ewidencji całej sprzedaży za pomocą kas mających postać oprogramowania. Wyłącznie w odniesieniu do świadczonych przez Wnioskodawcę usług hotelarskich sklasyfikowanych w PKWiU 55.10 oraz usług restauracji i pozostałych placówek gastronomicznych sklasyfikowanych w PKWiU 56.10, które są wskazane odpowiednio w § 1 pkt 18 i 22 rozporządzenia w sprawie grup podatników lub rodzajów czynności, w odniesieniu do których możliwe jest używanie kas rejestrujących mających postać oprogramowania, Wnioskodawca będzie mógł ewidencjonować ich sprzedaż za pomocą kasy wirtualnej. Natomiast pozostałe usługi świadczone przez Wnioskodawcę, które nie zostały wymienione w ww. rozporządzeniu, w tym wskazane w opisie sprawy usługi fryzjerskie i pozostałe usługi kosmetyczne (PKWiU 96.02), Wnioskodawca ma obowiązek ewidencjonować za pomocą kasy innego typu niż kasa rejestrująca mająca postać oprogramowania (...)”.

3.4. Oświadczenie o zapoznaniu się z informacją o zasadach prowadzenia ewidencji sprzedaży przy użyciu kasy

W myśl § 6 ust. 3–6 rozporządzenia w sprawie kas podatnik jest obowiązany zapoznać osobę prowadzącą u niego ewidencję, przed rozpoczęciem jej prowadzenia oraz bez względu na sposób i formę powierzenia tej osobie prowadzenia ewidencji, z informacją o zasadach ewidencji obejmującą podstawowe zasady prowadzenia ewidencji, wystawiania i wydawania paragonu fiskalnego oraz skutki ich nieprzestrzegania.

W związku z tym, osoba prowadząca ewidencję – przed rozpoczęciem jej prowadzenia – składa podatnikowi oświadczenie o zapoznaniu się z informacją o zasadach ewidencji według wzoru określonego w załączniku nr 1 do rozporządzenia. Informacja o zasadach ewidencji oraz ww. oświadczenie są sporządzane w dwóch jednobrzmiących egzemplarzach, po jednym dla podatnika i dla osoby je składającej.

Warto dodać, że analogiczny wzór został określony w rozporządzeniu w sprawie kas w postaci oprogramowania.

4. Odliczanie lub zwrot kwot wydatkowanych na zakup kasy

4.1. Podmioty korzystające z ulgi na zakup kas on-line

Przepis art. 111 ust. 4 ustawy o VAT pozwala na skorzystanie z prawa do odzyskania części kwoty wydatkowanej na zakup kasy rejestrującej. Przy czym prawo to dotyczy wyłącznie kwot wydatkowanych na zakup kas on-line (w tym kas wirtualnych).

Przy spełnieniu warunków wynikających z przepisów ustawy o VAT oraz wydanych na jej podstawie aktów wykonawczych – podatnikowi przysługuje prawo do skorzystania z ulgi również z tytułu zakupu drukarki fiskalnej on-line. W przypadku nabycia kas mających postać oprogramowania (tj. kas wirtualnych) ulga określona w art. 111 ust. 4 ustawy o VAT, przysługuje tylko w przypadku nabycia oprogramowania.

W objaśnieniach podatkowych z dnia 12 sierpnia 2021 r. w sprawie m.in. zasad odliczania (zwrotu) od podatku należnego kwoty wydanej na zakup kas rejestrujących mających postać oprogramowania czytamy: „(...) Kasa rejestrująca – on-line w tym wirtualna – musi zapewnić prawidłowe zaewidencjonowanie, przechowywanie i bezpieczne przesyłanie danych z kasy rejestrującej na zewnętrzne nośniki danych oraz umożliwiać połączenie i przesyłanie danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas (...)”.

Prawo do uzyskania ulgi na zakup kasy on-line w wysokości 90% jej ceny zakupu (bez podatku), nie więcej niż 700 zł przysługuje podmiotom, które:
--

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • rozpoczną prowadzenie ewidencji sprzedaży przy użyciu kas on-line, • dobrowolnie rozpoczną prowadzenie ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas on-line i wcześniej nie stosowały innych rodzajów kas do prowadzenia ewidencji sprzedaży, • są zobligowane do wymiany kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii na kasy on-line ze względu na działalność prowadzoną w określonych ustawą branżach |
|--|

Odliczenie to przysługuje tylko przy nabyciu kas on-line, które zostały zakupione nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia rozpoczęcia prowadzenia ewidencji sprzedaży.



Uwaga

Ulga na zakup kasy w wysokości 90% jej ceny zakupu (bez podatku), nie więcej jednak niż 700 zł przysługuje tylko w przypadku nabycia kas on-line.

Zatem jak wynika z powyższego, z odliczenia kwoty wydanej na zakup kas rejestrujących nie skorzystają podatnicy nabywający kasę „starego” typu oraz wymieniający tego rodzaju kasy na kasy on-line, poza podatnikami zobowiązanymi do ich wymiany ze względu na prowadzenie działalności w określonych branżach.

4.2. Warunki skorzystania z ulgi na zakup kasy

W myśl § 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie odliczania lub zwrotu kwot wydanych na zakup kas rejestrujących oraz zwrotu tych kwot przez podatnika (Dz. U. poz. 820), aby podmiot mógł skorzystać z możliwości odliczenia kwoty wydanej na zakup kasy on-line, o której mowa w art. 111 ust. 4 ustawy o VAT, zwanej dalej „kwotą wydaną na zakup” lub jej zwrotu, musi spełnić następujące warunki:

- rozpocząć prowadzenie ewidencji sprzedaży, przy użyciu zakupionych kas on-line, których nabycie nastąpiło w okresie obowiązywania potwierdzenia wydanego przez Prezesa Głównego Urzędu Miar, o którym mowa w art. 111 ust. 6b ustawy,
- posiadać fakturę na zakup kasy on-line oraz dowód zapłaty całej należności za tę kasę.

W przypadku podatników prowadzących ewidencję sprzedaży przy użyciu więcej niż jednej kasy rejestrującej odliczenie kwoty wydanej na zakup lub zwrot na zakup każdej z tych kas następuje dodatkowo pod warunkiem rozpoczęcia prowadzenia ewidencji przy użyciu każdej kasy rejestrującej w każdym punkcie sprzedaży nie później niż w okresie 6 miesięcy od dnia rozpoczęcia prowadzenia ewidencji sprzedaży przez podatnika.

W tym zakresie w objaśnieniach podatkowych z dnia 11 lipca 2019 r. pt. „Ulga na zakup kas on-line” Ministerstwo Finansów wskazało, że: *„(...) Podatnik może skorzystać z »ulgi« również w przypadku, gdy zapłata za zakup kasy rejestrującej dokonywana jest w ratach. Warunkiem skorzystania z »ulgi« będzie w tym przypadku zapłacenie wszystkich rat za kasę, ponieważ podstawą do uzyskania »ulgi« jest dowód zapłaty całej należności za jej zakup (...).”*

Kwotę ulgi przysługującej na zakup kas on-line **podatnicy mają prawo odliczyć od podatku należnego, a w przypadku gdy kwota ta będzie w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, mają oni prawo do zwrotu ich różnicy na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, lub do odliczenia od podatku należnego tej różnicy za następne okresy rozliczeniowe (art. 111 ust. 4 ustawy o VAT).**

Rozporządzenie w sprawie odliczania przewiduje uproszczenie systemu zwrotu kwot wydatkowanych na zakup wskazanie, że podatnicy podatku VAT mogą dokonać odliczenia lub zwrotu kwoty wydanej na zakup kas, co do zasady, w jednej deklaracji podatkowej.

Zgodnie bowiem z § 3 ust. 1 rozporządzenia, odliczenia kwoty wydanej na zakup kasy on-line dokonuje się deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym rozpoczęto prowadzenie ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy on-line, lub za okresy następujące po tym okresie rozliczeniowym.

Sposób rozliczenia ulgi przez podatników zwolnionych podmiotowo lub przedmiotowo z VAT reguluje art. 111 ust. 5 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem, w przypadku podatników, którzy wykonują wyłącznie czynności zwolnione od podatku lub są podatnikami, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9, urząd skarbowy dokonuje zwrotu kwoty określonej w art. 111 ust. 4 na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, w terminie do 25. dnia od dnia złożenia wniosku przez podatnika.

Stosownie do § 4 ust. 1 ww. rozporządzenia wnioski takie mogą zostać złożone w miesiącu następującym po miesiącu, w którym rozpoczęto prowadzenie ewidencji sprzedaży.

PORADNIK VAT. DODATEK

Redakcja: Redaktor Naczelna: Małgorzata Sinięcka
Dodatek opracowała: Aneta Krzeska
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: poradnik@gofin.pl

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

NAKŁAD **12 500**



PRENUMERATA 2022 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na IV-XII 2022 r.	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	1896,75 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	1543,50 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	771,75 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2022		
			IV-XII	II półrocze	III kwartał
1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	418,50 zł	279,00 zł	139,50 zł
2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line	dwutygodnik	288,00 zł	192,00 zł	96,00 zł
3.	Poradnik VAT + on-line	dwutygodnik	279,00 zł	186,00 zł	93,00 zł
4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line	dwutygodnik	283,50 zł	189,00 zł	94,50 zł
5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line	dwutygodnik	274,50 zł	183,00 zł	91,50 zł
6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego	patrz poz. 1-5	1543,50 zł	1029,00 zł	514,50 zł
7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	351,00 zł	234,00 zł	117,00 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.