



# Najczęściej popełniane błędy w VAT

Iwona Biernat-Baran

Prawnik, doradca podatkowy nr  
wpisu 12273

# STATYSTYKI VAT

Wprowadzone w ostatnich latach przez Ministra Finansów rozwiązania prawne i informatyczne w zakresie rozliczeń podatkowych usprawniają dokonywanie tych rozliczeń przez podatników oraz ułatwiają prowadzenie procesów ich weryfikacji przez organy podatkowe.

Obecny postęp technologiczny w rozliczaniu podatków oraz wprowadzenie narzędzi analitycznych i zabezpieczających przed nadużyciami w VAT, w tym takich jak JPK\_VAT, STIR, SENT, MPP (mechanizm podzielonej płatności), system kas on-line, tzw. white lista, umożliwiających Szefowi KAS sprawną weryfikację rozliczeń podatników, przyczynił się do uszczelnienia rozliczeń i poboru podatku od towarów i usług.

## NARZĘDZIA I INFORMACJE WYKORZYSTYWANE PRZEZ ORGANY PODATKOWE

**KAS tworzy nowe struktury organów podatkowych i narzędzia mające poprawić stopień przestrzegania przepisów podatkowych.**

Stworzenie w ramach „KAS” wyspecjalizowanej administracji rządowej ma zapewnić wykonanie zadań z zakresu **realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych** należności budżetowych, ochronić interesy Skarbu Państwa oraz obszar celny Unii Europejskiej, a także zapewnić **obsługę i wsparcie podatnika, płatnika i przedsiębiorcy** w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych i celnych.

**INFORMACJE I DANE  
POZYSKIWANE PRZEZ  
ORGANY PODATKOWE W  
CELU WYKRYWANIA  
NIEPRAWIDŁOWOŚCI W  
PODATKU VAT**

## JPK

Rozporządzenia z dnia 19 kwietnia 2021 r. w sprawie wystawiania faktur – **(zmiana w § 4 pkt 3)** wskazuje, że bilet jednorazowy dokumentujący **przejazd na dowolną odległość** na odległość nie mniejszą niż 50 km, wystawiany przez podatników uprawnionych do świadczenia usług polegających na przewozie osób: **kolejami normalnotorowymi, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, środkami transportu żeglugi śródlądowej i przybrzeżnej, promami, samolotami i śmigłowcami** będzie fakturą.

## JPK

Transakcje dokumentujące wysokość podstawy opodatkowania i wysokość podatku należnego na podstawie faktur dokumentujących przejazd autostradą płatną lub faktur dokumentujących **przejazd na dowolną odległość**, wystawianych w formie biletu jednorazowego przez podatników uprawnionych do świadczenia usług polegających na przewozie osób: kolejami normalnotorowymi, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, środkami transportu żeglugi śródlądowej i przybrzeżnej, promami, samolotami i śmigłowcami, pod warunkiem że nie zostały ujęte w ewidencji kas rejestrujących, **będą wykazywane zbiorczo na podstawie dokumentów wewnętrznych – „WEW”**.

# ZMIANY - JPK

Faktury do 450 zł

Wprowadzenie (na stałe) możliwości zbiorczego wykazywania w ewidencji sprzedaży:

1. Paragonów z NIP (uznawanych za faktury „tzw. uproszczone”) do kwoty 450 zł wystawionych zgodnie z art. 106 e ust. 5 pkt. 3 ustawy o VAT)
2. Faktur dokumentujących przejazd autostradą płatną lub przejazd na dowolną odległość, wystawionych w formie biletu jednorazowego przez podatników usprawniionych do świadczenia usług polegających na przewozie osób; kolejami normalnotorowymi, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, środkami transportu żeglugi śródlądowej i przybrzeżnej, promami, samolotami i śmigłowcami.

# ZMIANY - JPK

## KODY GTU

Dokumenty (zapisy w JPK\_V7) z kodami „RO” i „WEW” nie są już oznaczane kodami GTU

Dla zapisów „RO” nie ma już także stosowanie kodów procedur



## ZMIANY - JPK

Dokumentów „**RO**” nie będzie się oznaczać symbolami GTU ani oznaczeniami procedur

Dokumentów „**WEW**” nie będzie się oznaczać symbolami GTU. Natomiast dokumenty „**WEW**” trzeba będzie oznaczać oznaczeniami procedur.

## ZMIANY - JPK

### KODY GTU i kody procedur

Miały być zmiany dotyczące stosowania oznaczenia „TP” powyżej 15 000 zł

Brak oznaczenia ”TP” w przypadku dostaw towarów ora świadczenia usług, gdy powiązania między nabywcą a dokonującym dostaw towarów lub usługobiorcą wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub j.s.t. lub ich związkami.

## JPK

*„W przypadku transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązаныmi jedynie poprzez udziały jednostki samorządu terytorialnego, nie powstaje konieczność stosowania oznaczenia „TP” w nowym JPK\_VAT z deklaracją. (...). W przypadku transakcji, w których podmioty będące jej stronami, jako dostawca i nabywca, są powiązane wyłącznie poprzez jednostkę samorządu terytorialnego, trudno zakładać istnienie obszarów narażonych na nadużycia podatkowe, szczególnie w zakresie cen transferowych (rynkowych).”*

*Oznaczenia „TP” nie dotyczą transakcji, w których: „powiązania odnoszą się jedynie do udziałów jednostek samorządu terytorialnego lub Skarbu Państwa”.*

**Pismo Ministra Finansów z dnia 27 października 2020 r. nr DPAT1.054.1.2020 (odpowiedź na interpelację poselską)**

## JPK

### MPP

Po stronie sprzedaży oraz zakupów nastąpiło odejście od kodu procedury „MPP”.

**Nie ma już takiego kodu.**

Niezależnie od tego, czy jest obowiązek zapłaty za pomocą MPP, czy też nie ma takiego obowiązku – ale dokonano dobrowolnej zapłaty w tej formie – nie stosuje się w ogóle oznaczenia ”MPP”.

## JPK

Dostawy towarów:

a) napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2% oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%, oznaczonych kodami CN 2203-2208 – oznaczenie „**GTU\_01**”,

**Doprecyzowanie, że oznaczenie „GTU\_01” dotyczy napojów alkoholowych o zawartości powyżej 1.25% oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%, oznaczonych kodami CN 2208-2208. Nie ma już odniesienia do przepisów akcyzowych.**

# JPK

Dostawy towarów:

b) towarów, o których mowa w art. 103 ust. 5aa ustawy – oznaczenie „**GTU\_02**”,

c) olejów opałowych niewymienionych w lit. b oraz olejów smarowych i pozostałych olejów oznaczonych kodami CN od 2710 19 71 do 2710 19 83 i CN od 2710 19 87 do 2710 19 99, z wyłączeniem smarów plastycznych zaliczonych do kodu CN 2710 19 99; olejów smarowych oznaczonych kodem CN 2710 20 90; preparatów smarowych objętych pozycją CN 3403, z wyłączeniem smarów plastycznych objętych tą pozycją – oznaczenie „**GTU\_03**”,

**Doprecyzowanie, że oznaczenia „GTU\_03” nie obejmuje swoim zakresem olejów opałowych wymienionych w lit. b par. 10 w ust. 3 pkt. 1, tzn. tych, o których mowa w art. 103 ust. 5 aa ustawy i podlegającym oznaczeniu „GTU\_02”.**

# JPK

Dostawy towarów:

d) wyrobów tytoniowych, suszu tytoniowego, płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym – oznaczenie „**GTU\_04**”,

e) odpadów – wyłącznie określonych w poz. 79–91 załącznika nr 15 do ustawy – oznaczenie „**GTU\_05**”,

f) urządzeń elektronicznych oraz części i materiałów do nich, wyłącznie określonych w poz. 7, 8, 59–63, 65, 66, 69 i 94–96 załącznika nr 15 do ustawy, a także folii typu stretch określonej w poz. 9 tego załącznika – oznaczenie „**GTU\_06**”,

g) pojazdów oraz części o kodach wyłącznie CN 8701–8708 – oraz CN 8708 10 oznaczenie „**GTU\_07**”,

**Doprecyzowanie, że oznaczenia „GTU\_07” dotyczy wszystkich pojazdów, a nie tylko samochodowych, oraz części do tych pojazdów, które zostały wymienione w CN wyłącznie o kodach CN 8701-8708.**

## JPK

Dostawy towarów:

h) metali szlachetnych oraz nieszlachetnych – wyłącznie określonych w poz. 1 załącznika nr 12 do ustawy oraz w poz. 12–25, 33–40, 45, 46, 56 i 78 załącznika nr 15 do ustawy – oznaczenie „**GTU\_08**”,

i) produktów leczniczych, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych, wyłącznie objętych obowiązkiem zgłoszenia, o którym mowa w art. 37av ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne (Dz. U. z 2020 r. poz. 944, 1493 i 2112 oraz z 2021 r. poz. 97) – oznaczenie „**GTU\_09**”,

j) budynków, budowli i gruntów oraz ich części i udziałów w prawie własności, a także odnoszących się do nich czynności, o których mowa w art. 7 ust. 1 ustawy – oznaczenie „**GTU\_10**”;



**JPK**

## **GTU\_10**

**Dookreślono, że oznaczenie „GTU\_10” dotyczy nie tylko budynków, budowli i gruntów, ale również ich części i udziałów w prawie własności, a także odnoszących się do ich czynności, o których mowa w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT.**

Doprecyzowanie brzmienia zapisu poprzez dopisanie, że do wymienionych usług o charakterze niematerialnym objętych oznaczeniem „GTU\_12”, symboli PKWiU wg klasyfikacji PKWiU 2015.

# JPK

Świadczenia usług:

a) w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, o których mowa w ustawie o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz. U. z 2021 r. poz. 332) – oznaczenie „**GTU\_11**”

b) o charakterze niematerialnym, wyłącznie doradcze, w tym doradztwo prawne i podatkowe, doradztwo związane z zarządzaniem (PKWiU 62.02.1, 62.02.2, 66.19.91, 69.20.3, 70.22.11, 70.22.12, 70.22.13, 70.22.14, 70.22.15, 70.22.16, 70.22.3, 71.11.24, 71.11.42, 71.12.11, 71.12.31, 74.90.13, 74.90.15, 74.90.19), księgowe (PKWiU 69.20.1, 69.20.2), prawne (PKWiU 69.1), zarządcze (PKWiU 62.03, 63.11.12, 66.11.19, 66.30, 68.32, 69.20.4, 70.22.17, 70.22.2, 90.02.19.1), firm centralnych (PKWiU 70.1), marketingowe lub reklamowe (PKWiU 73.1), badania rynku i opinii publicznej (PKWiU 73.2), badań naukowych i prac rozwojowych (PKWiU 72), usług szkoleniowych (PKWiU 85.5) – oznaczenie „**GTU\_12**”,

## JPK

Świadczenia usług:

c) transportowych i gospodarki magazynowej  
(PKWiU 49.4, 52.1) – oznaczenie „**GTU\_13**”.

# JPK

Od 1 stycznia 2022 nowe kody procedur:

WSTO\_EE” – Oznaczenie obowiązywać będzie począwszy od stycznia 2022 r. Za okres lipiec - grudzień 2021 r. stosowane jest oznaczenie EE.

Oznaczenie WSTO\_EE stosowane będzie do wewnątrzspółnotowej sprzedaży na odległość towarów, które w momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu znajdują się na terytorium kraju, oraz świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, o których mowa w art. 28k ustawy, na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce pobytu na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju – oznaczenie „WSTO\_EE

# JPK

## **Procedura IED w pliku JPK\_V7**

Oznaczenie stosowane będzie do części ewidencyjnej JPK\_V7 przygotowywanej przez podatników ułatwiających za pomocą interfejsu elektronicznego (np. sklepu online) dokonanie na terytorium UE przez podmiot trzeci - podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE następujących transakcji:

- wewnątrzspółnotowej sprzedaży towarów na odległość (WSTO), lub
- (innej niż WSTO) dostawy towarów na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem (w praktyce będzie to najczęściej dostawa na terytorium państwa członkowskiego, w tym odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju).

Oznaczenie to zastosują jedynie tacy podatnicy - operatorzy interfejsów elektronicznych (np. sklepów online) którzy jednocześnie nie są zarejestrowani dla celów procedur szczególnych IOSS lub OSS w Polsce lub innym państwie członkowskim lub odpowiadających im regulacjach innych państw członkowskich Unii Europejskiej, dla których miejscem dostawy jest terytorium kraju.

W przypadku tego rodzaju podmiotów uznaje się, że operator sam dokonał nabycia i sprzedaży towarów na terytorium Polski i stąd dla celów kontroli oznaczenie IED.

# STIR - SYSTEM TELEINFORMATYCZNY IZBY ROZLICZENIOWEJ

STIR to System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej, który wykorzystuje niejawne algorytmy do analizy danych pochodzących m.in. z JPK\_VAT, CEIDG, KRS oraz danych o zakładanych rachunkach bankowych.

Raz dziennie system automatycznie ustala wskaźnik ryzyka dla podmiotu kwalifikowanego (osoby fizycznej będącej przedsiębiorcą lub prowadzącej działalność zarobkową na własny rachunek, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej, której ustawa przyznaje zdolność prawną).

Informacje o konkretnych podatnikach o podwyższonym wskaźniku ryzyka trafiają do szefa Krajowej Administracji Skarbowej, a także banków i SKOK-ów prowadzących rachunki dla wytypowanych podmiotów. Takiej informacji nie otrzymuje właściciel konta bankowego. Powyższe operacje nie dotyczą mikroprzedsiębiorców, którzy do prowadzenia transakcji firmowych używają wyłącznie rachunków osobistych.

Organy skarbowe mają możliwość blokowania kont firmowych na 72 godziny z opcją przedłużenia blokady nawet do trzech miesięcy.

# STIR - SYSTEM TELEINFORMATYCZNY IZBY ROZLICZENIOWEJ

Jeżeli organy podatkowe dostrzegą podejrzaną działalność podmiotu, mogą wszcząć kontrolę skarbową lub zablokować rachunek firmy. Przedłużenie blokady konta ponad trzy doby przewidziane jest dla przypadków, w których pojawią się uzasadnione obawy, że podmiot nie wykona zobowiązania podatkowego, którego wartość przekracza 10 tys. euro. W takiej sytuacji podmiotowi przysługuje możliwość złożenia zażalenia.

Według danych z okresu pierwszego kwartału działania STIR, zablokowano jedynie 20 rachunków bankowych, z czego 17 na czas dłuższy niż 72 godziny. Jednak w całym drugim półroczu 2018 r. system wskazał już 28,5 tysiąca podmiotów podwyższonego ryzyka.

STIR jest oparty na uczeniu maszynowym, co oznacza, że w miarę działania i pozyskiwania większej ilości danych jego skuteczność będzie systematycznie wzrastać.

## KASY FISKALNE ON LINE

Ustawa z dnia 15 marca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach (Dz. U. z 2019 r. poz. 675).

Przedewszystkim wprowadza „kasy elektroniczne”

Wejście w życie – 1 maja 2019 r. Ale to nie jest termin wprowadzenia kas on-line.



## KASY FISKALNE ON LINE

Kasy fiskalne online są wyposażone w funkcjonalność połączenia z **systemem** teleinformatycznym Centralnego Repozytorium Kas, dalej: „CRK” prowadzonego przez Szefa KAS, do którego będą na bieżąco przesyłane dane z tych kas.

**Kasa online jest fiskalizowana w momencie jej pierwszego połączenia z Centralnym Repozytorium Kas i następnie będzie wysyłała, z określoną częstotliwością, informacje o dokonanych transakcjach**

# KASY FISKALNE ON LINE

Nowe kasy rejestrujące mają wbudowaną funkcjonalność, która umożliwi zautomatyzowany i bezpośredni przesył informacji z kasy rejestrującej do Centralnego Repozytorium Kas.

Przesyłane będą informacje o każdej transakcji zaewidencjonowanej na kasie rejestrującej, ze szczegółami pozwalającymi na ustalenie wysokości obrotu i kwot podatku należnego, stawki VAT, rodzaju towaru/usługi, a także czasu i miejsca instalacji kasy.

Przesyłane informacje będą w pełni zanonimizowane, jeżeli chodzi o dane nabywcy. Informacje z kas rejestrujących będą stanowiły w praktyce elektroniczny obraz paragonów, na których nie podaje się żadnych informacji dotyczących konsumenta, oprócz numeru identyfikacji podatkowej (NIP) nabywcy, w przypadku gdy nabywca poda ten numer w trakcie dokonywania transakcji.

## KASY FISKALNE ON LINE

Gromadzone są informacje o sprzedaży dokonywanej przy użyciu kas rejestrujących przez danego podatnika, natomiast nie są gromadzone informacje na temat konsumentów, nabywających dane towary lub usługi.

Przesyłanie informacji z kas rejestrujących ma odbywać się w sposób ciągły i zautomatyzowany. Kasa rejestrująca ma być fiskalizowana w momencie jej połączenia z Centralnym Repozytorium Kas i następnie ma wysyłać z określoną częstotliwością, informacje o dokonanych transakcjach.

Przesył informacji będzie dokonywany za pośrednictwem sieci teleinformatycznej.

# KASY FISKALNE ON LINE

Ustawodawca dopuszcza stosowanie do prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego kasy rejestrujące dotychczas używane przez podatników tj.: kasy z kopią papierową oraz kasy z elektronicznym zapisem kopii.

Przy czym kasy rejestrujące z kopią papierową i z elektronicznym zapisem kopii, będą stopniowo wycofywane z rynku, jako rozwiązania, które nie spełniają wymogów nowego systemu kas. Wycofywanie to będzie odbywało się w sposób ewolucyjny, zróżnicowany w zależności od rodzaju kasy.

Kasy z kopią papierową nie będą mogły mieć wymienianej pamięci fiskalnej, po jej wypełnieniu. Zatem podatnik stosujący kasę rejestrującą z kopią papierową, po wypełnieniu pamięci fiskalnej, będzie musiał nabyć nową kasę, z zapisem elektronicznym lub kasę nowego rodzaju.

Nie ma generalnego obowiązku wymiany kas rejestrujących na nowy rodzaj kas, poza wyjątkami dotyczącymi określonych branż.

# KASY FISKALNE ON LINE

**Od stycznia 2020 roku kasę fiskalną online są zobowiązani posiadać:**

- a) świadczący usługi naprawy pojazdów silnikowych oraz motorowerów, w tym naprawy opon, ich zakładania, bieżnikowania i regenerowania, oraz w zakresie wymiany opon lub kół dla pojazdów silnikowych oraz motorowerów;
- b) sprzedający benzynę silnikową, olej napędowy, gaz przeznaczony do napędu silników spalinowych.

**Od stycznia 2021 r. zobowiązane do rejestracji na kasach fiskalnych online są działalności:**

- a) świadczące stale lub sezonowo usługi, związane z wyżywieniem – stacjonarne placówki gastronomiczne oraz usługi w zakresie krótkotrwałego zakwaterowania;
- b) zajmujące się sprzedażą węgla, brykietu i podobnych paliw stałych wytwarzanych z węgla, węgla brunatnego, koksu i półkoksu przeznaczonych do celów opałowych.

# KASY FISKALNE ON LINE

**Lipiec 2021 r – fryzjerzy, kosmetyczki, lekarze, prawnicy, budowlańcy, fitnessy i siłownie**

Do grupy firm z obowiązkową kasą online, trafią również świadczący usługi:

- a) fryzjerskie;
- b) kosmetyczne i kosmetologiczne;
- c) budowlane;
- d) w zakresie opieki medycznej świadczone przez lekarzy i lekarzy dentystów;
- e) prawnicze;
- f) związane z działalnością obiektów służących poprawie kondycji fizycznej – wyłącznie w zakresie wstępu.

# KASY FISKALNE ON LINE

Zgodnie ze zmienioną regulacją podatnicy będą mogli odliczyć od podatku VAT kwotę wydatkowaną na zakup każdej z kas nabytych w związku z powstaniem obowiązku i rozpoczęciem ewidencjonowania w wysokości 90% jej ceny zakupu (bez podatku), nie więcej jednak niż 700 zł.

Ulga na kasy będzie przysługiwać, jeśli kasy zostały zakupione na dzień powstania obowiązku ewidencjonowania oraz jeżeli zakup nastąpił w ciągu 6 miesięcy od dnia rozpoczęcia ewidencjonowania.

Podatnicy, aby skorzystać z ulgi na zakup kasy będą mieć zatem pół roku od dnia rozpoczęcia ewidencjonowania na zakup pozostałych kas rejestrujących do prowadzenia ewidencjonowania, na które będzie przysługiwała ulga.

Z nowych przepisów wynika także, że ulga będzie miała zastosowanie wyłącznie w przypadku zakupu kas elektronicznych.

Ulga nie będzie miała zastosowania do podatników rozpoczynających ewidencjonowanie przy zastosowaniu innych rodzajów kas rejestrujących, tj. nie umożliwiających połączenia z Centralnym Repozytorium Kas i nie przesyłających w sposób ciągły, zautomatyzowany i bezpośredni informacji z kas rejestrujących do tego systemu.

# KASY FISKALNE ON LINE

Art. 111 ust. 6 j VAT

6j. W przypadku gdy do obrotu wprowadzono kasę rejestrującą, która wbrew deklaracji, o której mowa w ust. 6g pkt 2 (przez producentów kas fiskalnych), nie spełnia funkcji wymienionych w ust. 6a lub wymagań technicznych dla kas rejestrujących, lub do której nie dołączono takiej deklaracji, naczelnik urzędu skarbowego nakłada, w drodze decyzji, na producenta krajowego, podmiot dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia lub importu kasy rejestrującej albo inny podmiot wprowadzający do obrotu tę kasę karę pieniężną w wysokości 5000 zł.



## KONTROLE KRZYŻOWE

Organ podatkowy dokonujący kontroli skarbowej lub postępowania podatkowego ma prawo do krzyżowego sprawdzenia dokumentów podatnika. Działanie takie ma na celu zweryfikowanie prawidłowości i rzetelności danych posiadanych przez każdą ze stron danej transakcji. Chodzi o sprawdzenie, czy to, co wynika z dokumentacji kontrolowanego podatnika, ma odbicie w dokumentach, którymi dysponują jego kontrahenci. W ten sposób kontroluje się istnienie nadużyć w obrocie gospodarczym.

Kontrola krzyżowa to działanie jak najbardziej zgodne z prawem - zezwala na nią art. 274c par. 1 Ordynacji podatkowej:

# KONTROLE KRZYŻOWE

Art. 274c. par. 1.

“Organ podatkowy, w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową, może zażądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów, w zakresie objętym kontrolą u podatnika, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności. Z czynności tych sporządza się protokół.”

Kontrola krzyżowa może mieć miejsce wyłącznie w czasie kontroli lub postępowania podatkowego. Nie jest dozwolona w czasie czynności sprawdzających dotyczących np. weryfikacji zasadności zwrotu podatku od towarów i usług.

## KONTROLE KRZYŻOWE

Urzednicy w ramach kontroli krzyzowej maja prawo do wgladu we wszystkie dokumenty zwiazane z zakresem dzialan prowadzonych u podatnika. Co wazne, w rozumieniu prawa podatkowego dokument to akt wyrazajacy pewne tresci za pomoca pisma, urzedowy lub prywatny, utrwalony na okreslonym materiale lub elektronicznym nośniku danych (zgodnie z wyrokiem NSA z 28 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2151/09).

To, jakie dokumenty beda przedmiotem kontroli krzyzowej, zalezy od opinii urzednikow zajmujacych sie sprawa. Ich zakres jest ustalany indywidualnie, z uwzglednieniem przedmiotu kontroli lub postepowania podatkowego prowadzonego wobec podatnika.

# KONTROLE W VAT

Stosowania systemu STIR umożliwia porównywanie danych o przepływach finansowych z innymi danymi, znajdującymi się w dyspozycji KAS, np. danymi raportowanymi w formie JPK tj. plikami zawierającymi dane o fakturach.

Te informacje pozwalają na przeprowadzenie bardzo rzetelnych analiz, dzięki którym można efektywnie zapobiegać dokonywaniu nienależnego zwrotu podatku VAT oraz przerywać karuzele VAT.

Korzystając z możliwości blokady rachunku bankowego, którą również umożliwia STIR, w okresie od 1 stycznia 2019 r. do 13 czerwca 2019 r. zostały zablokowane 192 rachunki bankowe, należące do 39 podmiotów na łączną kwotę 24 mln 776 tys. 842 zł, a szacowana wartość uszczupień to 344 mln 210 tys. 506 zł.

W 2018r. zablokowano rachunki bankowe 39 podmiotów na łączną kwotę 10 mln 230 tys. 947 zł - poinformowało ministerstwo w odpowiedzi na interpelację.

# KONTROLE W VAT

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (**sygnatura akt: III SA/Wa 2057/18**), poparł fiskusa w sporze o przedłużenie blokady konta firmowego na trzy miesiące.

Sąd uznał jednak, że przedłużenie blokady rachunku nie wymaga prowadzenia postępowania dowodowego. Wystarczającą przesłanką do podjęcia takiej sankcji wobec przedsiębiorcy jest analiza przepływów pieniężnych.

Jeśli budzi ona podejrzenie o wykorzystywanie rachunku bankowego do wyłudzenia podatku lub niewykonania zobowiązań na kwotę przekraczającą 10 tys. euro, blokada rachunku na okres dłuższy niż 72 godziny jest uzasadniona.

DOKUMENTOWANIE  
TRANSKACJI –  
najczęściej popełniane  
błędy

## SPÓJNE KURSY WALUT

Od 1 stycznia 2021 r. podatnik VAT może wybrać do przeliczania kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania określonych w walucie obcej zasady stosowane do rozliczenia przychodu uzyskanego w walucie obcej w podatku dochodowym obowiązujące tego podatnika na potrzeby rozliczania danej transakcji.

Przyjęcie w VAT zasad obowiązujących dla tego podatnika w podatkach dochodowych oznacza stosowanie spójnych kursów walut do przeliczenia podstawy opodatkowania w podatku VAT i do przeliczenia przychodu w podatkach dochodowych.

## SPÓJNE KURSY WALUT

Przyjęcie przez podatnika nowych zasad oznacza, że podstawa opodatkowania w VAT określona w walucie obcej będzie przeliczana na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu.

Podstawa prawna: art. 31a ust. 1, 2 i 2a, 2d ustawy o VAT, art. 11a ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.) oraz art. 12 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, z późn. zm.).



# SPÓJNE KURSY WALUT

## Przykład 1.

Podatnik X świadczy usługę budowlaną dla podatnika Y. Podatnicy umówili się na rozliczenie transakcji w walucie obcej – euro. Wykonanie usługi następuje 10 marca 2021 r.

Podatnik X wystawia fakturę na kwotę 1000 euro 15 marca 2021 r. (powstaje obowiązek podatkowy w podatku VAT zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt. 3 lit. a ustawy o VAT) i otrzymuje zapłatę za wykonaną usługę w dniu 20 marca 2021 r. Podatnik X od lutego 2021 r. stosuje do przeliczenia kursów walut w VAT zasady stosowane przez tego podatnika do przeliczenia przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych. Gdyby podatnik nie wybrał opcji przeliczenia kursów walut według zasad stosowanych przez niego w podatku dochodowym musiałby dokonać przeliczenia umówionej kwoty według dwóch różnych kursów przeliczenia. Na potrzeby VAT stosowałby kurs z 14 marca 2021 r.

## SPÓJNE KURSY WALUT

Natomiast dla podatku dochodowego podatnik X zastosowałby do przeliczenia kurs z 9 marca 2021 r., przy założeniu, że dla tego dnia ustalono odpowiedni kurs przeliczenia (przychody w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu). Mając na uwadze wybór dokonany przez podatnika X w opisanym przypadku w podatku VAT zastosowanie znajdzie kurs stosowany przez podatnika X na potrzeby przeliczenia przychodu w podatku dochodowym tj. kurs z dnia 9 marca 2021 r.

# SPÓJNE KURSY WALUT

## Przykład 2.

Podatnik X, stosujący kasową metodę rozliczenia w VAT dokonał dostawy towarów na rzecz podatnika Y 10 marca 2021 r. (wydano towar). W dniu 25 marca 2021 r. podatnik X wystawił fakturę dokumentującą transakcję i tego samego dnia otrzymał zapłatę z tytułu dokonanej dostawy (powstaje obowiązek podatkowy w podatku VAT zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy o VAT). Podatnik X od lutego 2021 r. stosuje do przeliczenia kursów walut w VAT zasady stosowane przez tego podatnika do przeliczenia przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych. Gdyby podatnik nie wybrał opcji przeliczenia kursów walut według zasad stosowanych przez niego w podatku dochodowym musiałby dokonać przeliczenia umówionej kwoty według dwóch różnych kursów przeliczenia. Na potrzeby VAT stosowałby kurs z 24 marca 2021 r.

## SPÓJNE KURSY WALUT

Natomiast dla podatku dochodowego podatnik X zastosowałby do przeliczenia kurs z 9 marca 2021 r. Mając na uwadze wybór dokonany przez podatnika X w opisanym przypadku w podatku VAT zastosowanie znajdzie kurs stosowany przez podatnika X na potrzeby przeliczenia przychodu w podatku dochodowym, tj. kurs z 9 marca 2021 r.

Uwaga! W przykładach nr 1 i 2 przyjęto założenie, że dla wskazanych dat według których dokonuje się przeliczenia kursu ustalono odpowiedni kurs przeliczenia (tj. w podatku VAT kurs średni danej waluty obcej ogłoszony przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego lub ostatni kurs wymiany opublikowany przez EBC na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego, a w podatkach dochodowych kurs średni ogłaszany przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu).

## SPÓJNE KURSY WALUT

Wybór w podatku VAT zasad przeliczania kwot wyrażonych w walucie obcej na złote stosowanych przez podatnika w podatkach dochodowych nie wymaga złożenia zawiadomienia o ich wyborze do właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Wybór tych zasad wiąże podatnika na okres co najmniej 12 miesięcy od miesiąca, w którym podatnik wybrał ten sposób przeliczania.

Podstawa prawna: art. 31a ust. 2b ustawy o VAT.

## Wydłużenie terminu do odliczenia VAT naliczonego „na bieżąco”

Od 1 stycznia 2021 r. wydłużeniu uległ termin na odliczenie podatku naliczonego „na bieżąco” dla podatników rozliczających się w VAT w miesięcznych okresach rozliczeniowych. Po zmianach efektywnie u podatników rozliczających się miesięcznie czas na dokonanie odliczenia wynosi łącznie do 4 miesięcy (okres w którym podatnik nabył prawo do odliczenia oraz trzy kolejne okresy rozliczeniowe). W stosunku do podatników rozliczających się kwartalnie termin dokonania odliczenia pozostał bez zmian w stosunku do poprzedniego stanu prawnego. Podatnicy rozliczający się kwartalnie nadal mogą dokonać odliczenia łącznie w 3 okresach rozliczeniowych (okres w którym podatnik nabył prawo do odliczenia oraz dwa kolejne okresy rozliczeniowe).

Podstawa prawna: art. 86 ust. 11 ustawy o VAT

## Wydłużenie terminu do odliczenia VAT naliczonego „na bieżąco”

Nie uległy zmianie dotychczasowe rozwiązania, które przewidują, że w przypadku gdy podatnik nie skorzysta z prawa do odliczenia „na bieżąco”, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 13 i 13a ustawy o VAT.

## Wydłużenie terminu do odliczenia VAT naliczonego „na bieżąco”

Przykład:

Podatnik D rozliczający się w VAT w okresach miesięcznych, w lutym 2021 r. nabył do prowadzonej działalności gospodarczej nową maszynę biurową i otrzymał fakturę za dokonany zakup. W tym samym miesiącu u sprzedawcy powstał obowiązek podatkowy (tj. w dacie dokonania dostawy towaru). Podatnik D nie skorzystał z przysługującego mu prawa do odliczenia w miesiącu lutym (w rozliczeniu do 25 marca 2021 r.). Podatnik D może dokonać odliczenia w trzech kolejnych miesiącach następujących po miesiącu, w którym nabył prawo do odliczenia VAT, tj. w rozliczeniu za marzec, kwiecień lub maj.



## Wydłużenie terminu do odliczenia VAT naliczonego „na bieżąco”

Po upływie tych trzech kolejnych okresów rozliczeniowych możliwe jest obniżenie kwoty podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do odliczenia – nie może to jednak nastąpić później niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało to prawo.

## Odliczanie podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących nabycie usług noclegowych w celu ich odsprzedaży

Od 1 stycznia 2021 r. możliwe jest odliczanie podatku VAT naliczonego od usług noclegowych nabytych przez podatników – wyłącznie w celu ich odsprzedaży, tj. po nabyciu usługi w celu przeniesienia jej na kolejnego nabywcę (w związku z tzw. refakturą usługi). Pozostałe sytuacje, w których dochodzi do nabycia usług noclegowych, tj. w przypadku nabycia przez podatnika do celów jego działalności i „wykorzystywanych” w tej działalności, nadal nie dają prawa do odliczenia podatku VAT.

Podstawa prawna: art. 88 ust. 1 pkt 4 lit. c ustawy o VAT

## Odliczanie podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących nabycie usług noclegowych w celu ich odsprzedaży

Wprowadzone rozwiązanie nie dotyczy usług nabywanych przez podatników dla bezpośredniej korzyści turysty (rozliczanych obligatoryjnie w systemie VAT-marża, w tym także zakupu i odsprzedaży pakietów turystycznych). W takich przypadkach podatnikom nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia usługi noclegowej.

Podstawa prawna: art. 119 ust. 4 ustawy o VAT

# Odliczanie podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących nabycie usług noclegowych w celu ich odsprzedaży

## Przykład 1.

Podatnik T jest w trakcie wdrażania nowych rozwiązań dotyczących linii produkcyjnej w swoim przedsiębiorstwie. Jako że nowa linia produkcyjna wymaga zapewnienia skomplikowanych szkoleń dla pracowników, podatnik T zawarł umowę z innym podmiotem prowadzącym szkolenia z zakresu obsługi nowej linii produkcyjnej. W ramach zawartej umowy podatnik T ma zapewnić noclegi dla pracownika podmiotu szkolącego po czym zafakturować wartość nabytej wcześniej usługi noclegowej na podmiot szkolący. Podatnik T nabywa usługę noclegową od lokalnego hotelu a następnie odsprzedaje ją na rzecz podmiotu prowadzącego szkolenie (tzw. refakturowanie usług)

## Odliczanie podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących nabycie usług noclegowych w celu ich odsprzedaży

Mając na uwadze, że podatnik T nabywa usługi noclegowe wyłącznie w celu ich odsprzedaży, tj. w celu przeniesienia ich na kolejnego nabywcę, podatnik T będzie miał prawo do odliczenia podatku VAT zawartego w cenie nabywanej usługi.

Prawo do odliczenia przysługuje w zakresie w jakim nabywane usługi są związane z prowadzoną działalnością opodatkowaną podatnika T

## Rodzaje faktur VAT, zasady wystawiania

Umocowanie do wystawiania faktur, elementy, jakie dokument ten powinien zawierać, oraz sposób postępowania w sytuacji, gdy pierwotny dokument zawiera błędy czy też nie odzwierciedla w pełni dokonanej transakcji gospodarczej, ustawodawca umiejscowił w samej ustawie o VAT.

# Przepisy dotyczące fakturowania

Zgodnie z art. 2 pkt 31 ustawy o VAT przez **fakturę rozumie** się dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie.

Art. 2 pkt. 31 fakturze elektronicznej – rozumie się przez to fakturę w formie elektronicznej wystawioną i otrzymaną w dowolnym formacie elektronicznym.

**Art. 2 pkt. 32 - fakturze ustrukturyzowanej – rozumie się przez to fakturę wystawioną przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur wraz z przydzielonym numerem identyfikującym tę fakturę w tym systemie**

Przepisy poświęcone fakturze znajdują się w dziale XI ustawy „Dokumentacja”, w jego rozdziale I „Faktury”. Są to art. 106a–106q ustawy o VAT.

## Przepisy dotyczące fakturowania

- 1) w art. 106a podano, do jakiego rodzaju czynności w ogóle ma zastosowanie instytucja faktury;
- 2) art. 106b reguluje kwestię dotyczącą tego, kiedy obligatoryjnie (np. sprzedaż na rzecz przedsiębiorcy), a kiedy fakultatywnie (np. sprzedaż zwolniona od podatku) fakturę należy/można wystawić;
- 3) art. 106c odnosi się do dostawy towarów dokonywanych w trybie egzekucji (sprzedaż dokonywana przez komorników sądowych lub organy egzekucyjne w imieniu i na rzecz podatnika, który jest dłużnikiem);
- 4) art. 106d reguluje instytucję samofakturowania;



## Przepisy dotyczące fakturowania

5) w art. 106e podano, jakie obowiązkowe elementy powinna zawierać faktura, zarówno w zakresie wszystkich transakcji (elementy wspólne dla każdego rodzaju faktury), jak i przy różnego rodzaju transakcjach szczególnych (obligatoryjnie elementy dodatkowe); w przepisie tym ustawodawca określił także, w jakich rodzajach transakcji części elementów obligatoryjnych nie należy wykazywać; w artykule są także poruszone kwestie zaokrąglania kwot wykazanych na fakturze oraz waluty, w jakiej należy podać kwotę VAT;

6) art. 106f jest poświęcony fakturom dokumentującym otrzymanie przez przyszłego sprzedawcę towaru/usługi zaliczek/zadatków na poczet transakcji, a także tzw. fakturom rozliczeniowym (gdy zaliczka nie opiewa na całość należności);

7) art. 106g odnosi się do liczby egzemplarzy, w jakich analizowany dokument należy wystawić, oraz do kwestii wydania jednego z nich nabywcy (w tym faktur przesyłanych w formie elektronicznej)

## Przepisy dotyczące fakturowania

- 8) art. 106h odnosi się do relacji faktura – paragon fiskalny w transakcjach, w których faktura dotyczy sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej (określa, jak sprzedawca powinien postąpić, jaki dokument pozostawić w swojej dokumentacji, a jaki wydać nabywcy towaru/usługi);
- 9) art. 106i reguluje kwestie prawidłowych terminów wystawiania faktur;
- 10) art. 106j wprowadza instytucję faktury korygującej – określa, kiedy się ją wystawia oraz jakie elementy obligatoryjne dokument ten musi zawierać;
- 11) art. 106k daje uprawnienie do wystawienia noty korygującej – określa, kto ją może wystawić, w jakiej sytuacji oraz jakie elementy powinna zawierać;
- 12) art. 106l jest poświęcony duplikatom faktur (czyli ponownie wystawionym fakturom) – również wskazuje to, w jakich sytuacjach się je wystawia, a także podmiot uprawniony do ich wystawienia oraz informacje dodatkowe, jakie dokument ten musi posiadać;
- 13) art. 106m odnosi się do kwestii obowiązku zapewnienia przez podatnika autentyczności pochodzenia, integralności treści i czytelności faktury;

## Przepisy dotyczące fakturowania

14) art. 106n reguluje stosowanie w obrocie gospodarczym faktur elektronicznych;

15) natomiast art. 106o–106q stanowią delegację dla ministra do spraw finansów publicznych do określania w drodze rozporządzenia przypadków, w których faktury mogą zawierać zakres danych węższy niż określony w ustawie o VAT, przypadków przeliczania wykazywanych na fakturach kwot w walutach obcych w sposób inny niż standardowy czy też terminów wystawiania faktur późniejszych niż określone w art. 106i.

## Przepisy dotyczące fakturowania

Faktura zatem, choć często jest traktowana jako dokument rozliczeniowy lub handlowy, nie może być w sposób dowolny wykorzystywana w obrocie gospodarczym. Jej wygląd i upoważnienie do wystawienia (bądź obowiązek) ściśle regulują przepisy ustawy o VAT. Dokładnie wskazują, w jakich sytuacjach jest wystawiana, co dokumentuje oraz jakie elementy powinna zawierać (obligatoryjnie lub opcjonalnie). Jest to dokument wystawiany w dwóch (lub więcej) identycznych egzemplarzach – jeden dla sprzedawcy, drugi dla nabywcy (w szczególnych przypadkach jeszcze dla innych podmiotów).

Sprzedawca ma obowiązek wystawić fakturę niezależnie od zgłoszenia żądania ze strony nabywcy towaru/usługi będącego przedsiębiorcą lub instytucją. Wyjątek dotyczy jedynie sprzedaży dokonywanej na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej czy też sprzedaży zwolnionej od podatku.

## Przepisy dotyczące fakturowania

Co ważne, faktura jest dokumentem w rozumieniu art. 115 § 14 ustawy z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2017 r. poz. 2204 ze zm.) oraz art. 53 § 20 ustawy z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2017 r. poz. 2226 ze zm.), podających, że dokumentem jest każdy przedmiot lub inny zapisany nośnik informacji, z którym jest związane określone prawo albo który ze względu na zawartą na nim treść stanowi dowód prawa, stosunku prawnego lub okoliczności mającej znaczenie prawne.

Faktura nie może zatem poświadczać nieprawdy; nie może być również wystawiana w „oderwaniu” od realiów danej transakcji gospodarczej (nie może być „pustym” dokumentem, niepoświadczającym żadnego zdarzenia). Jest to dokument o szczególnej mocy dowodowej. Jej wystawienie w sposób wadliwy (czyli niezgodny z przepisami prawa) lub nierzetelny (czyli niezgodny ze stanem rzeczywistym) jest penalizowane na mocy zarówno Kodeksu karnego skarbowego, jak i Kodeksu karnego (najczęściej tzw. Mandatem karnym skarbowym).

# OBOWIĄZKOWE DANE NA FAKTURZE

**Wymagania w zakresie podstawowych danych, jakie powinny znaleźć się na fakturze, zawiera art. 106e ust. 1 pkt 1–15 ustawy o VAT.**

- 1) datę wystawienia;
- 2) kolejny numer nadany w ramach jednej serii lub większej ich liczby, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;
- 3) imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy;
- 4) numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku (w przypadku dostaw wewnątrzwspólnotowych oraz wewnątrzwspólnotowego świadczenia usług numer ten musi być poprzedzony kodem PL);
- 5) numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej i pod którym otrzymał on towary lub usługi (w przypadku dostaw wewnątrzwspólnotowych oraz wewnątrzwspólnotowego świadczenia usług numer ten musi być poprzedzony kodem właściwego państwa członkowskiego);
- 6) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 41, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;

# OBOWIĄZKOWE DANE NA FAKTURZE

**Wymagania w zakresie podstawowych danych, jakie powinny znaleźć się na fakturze, zawiera art. 106e ust. 1 pkt 1–15 ustawy o VAT.**

- 7) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi;
- 8) miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług;
- 9) cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto);
- 10) kwoty wszelkich opustów lub obniżek cen, w tym w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej netto;
- 11) wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto);

## OBOWIĄZKOWE DANE NA FAKTURZE

**Wymagania w zakresie podstawowych danych, jakie powinny znaleźć się na fakturze, zawiera art. 106e ust. 1 pkt 1–15 ustawy o VAT.**

12) stawkę podatku;

13) sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku;

14) kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku;

15) kwotę należności ogółem.



## OBOWIĄZKOWE DANE NA FAKTURZE

Wymienione powyżej elementy to obligatoryjne dane, jakie z założenia powinna zawierać faktura dokumentująca sprzedaż. Brak któregoś z nich naraża wystawcę faktury na konsekwencje karne skarbowe związane z jej wadliwością.

Zgodnie bowiem z art. **62 § 1 i 5 k.k.s.** ten, kto **wystawia faktury w sposób wadliwy albo odmawia ich wydania, podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych.**

W wypadku mniejszej wagi czynu zabronionego jego sprawca podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Postępowanie wadliwe to postępowanie niezgodne z przepisami prawa.

## DATA WYSTAWIENIA FAKTURY

W myśl **art. 106e ust. 1 pkt 1** ustawy o VAT faktura powinna zawierać **datę jej wystawienia**. Data wystawienia to nic innego jak data fizycznego sporządzenia dokumentu, jakim jest faktura.

## DATA SPRZEDAŻY NA FAKTURZE

Faktura powinna zawierać datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zaliczki, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury.

Data sprzedaży to nic innego jak data dokonania odpłatnej dostawy towarów, odpłatnego świadczenia usług na terytorium Polski, eksportu towarów czy też wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Jest to również data otrzymania zaliczki na poczet ww. transakcji.

W przypadku zaliczki odpowiedź jest oczywista – datą sprzedaży jest data jej **otrzymania (uiszczenie do kasy, wpływ na rachunek bankowy itp.)**.

## DATA SPRZEDAŻY NA FAKTURZE

W przypadku transakcji krajowych (dokonanych na terytorium Polski) obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej dokonania (tj. z chwilą dokonania dostawy towarów rozumianej jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel).

Jednocześnie faktura powinna być wystawiona:

W art. 106i zaproponowano zmianę, która pozwoli podatnikom na wystawianie faktur nie wcześniej niż 60. dnia przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, jak i 60. dnia przed otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty. Do końca 2021 r. faktury nie mogły być wystawione wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem tych czynności.

# DATA SPRZEDAŻY NA FAKTURZE

**Art. 106i.** 1. Fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę, z zastrzeżeniem ust. 2–9.  
2. Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4, fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy.

### **3. Fakturę wystawia się nie później niż:**

- 1) 30. dnia od dnia wykonania usług – w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a;
- 2) 60. dnia od dnia wydania towarów – w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. b, z zastrzeżeniem ust. 4;
- 3) 90. dnia od dnia wykonania czynności – w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. c;
- 4) z upływem terminu płatności – w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4.

## DATA WYKONANIA USŁUGI

W myśl art. 106e ust. 1 pkt 6 ustawy o VAT faktura powinna zawierać datę wykonania usługi, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury.

Przepisy ustawy o VAT i wydanych do niej rozporządzeń wykonawczych nie wskazują, co należy rozumieć przez pojęcie wykonania usługi. **Aby określić, kiedy świadczenie zostało spełnione, należy wziąć pod uwagę wszystkie postanowienia umowy, w której strony określają czynności do zrealizowania.**

Za moment wykonania usługi należy uznać chwilę, w której następuje realizacja efektu danej usługi. Przy świadczeniu usług datą sprzedaży jest data wykonania usługi (czyli data zakończenia **wszystkich czynności składających się na zamówioną/ wykonywaną usługę**). Wykonanie usługi następuje w momencie faktycznego zakończenia wszystkich czynności, do których zobowiązany był świadczący określoną usługę.

## DATA WYKONANIA USŁUGI

Ustawa o VAT nie definiuje tego momentu, ani w żaden sposób nie precyzuje, jakimi kryteriami należy posługiwać się dla jego określenia.

O faktycznym wykonaniu usługi przesądza jej charakter. Natomiast o charakterze i o dacie wykonania tej usługi decydują strony umowy cywilnoprawnej, chyba że moment ten jest określany przez obowiązujący przepis prawa regulujący zasady wykonywania danego rodzaju usług. Strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego.

## Transakcje, które nie rodzą obowiązku bezwzględne wystawienia faktury

Podatnik nie ma obowiązku wystawiania faktury przy **sprzedży dokonanej na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.**



# PODMIOT OBOWIĄZANY DO WYSTAWIENIA FAKTURY

Jak wynika z art. 106b ust. 1 ustawy o VAT, **fakturę jest zobowiązany wystawić podatnik, który:**

- 1) dokonał sprzedaży (przez sprzedaż rozumie się: odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Polski, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów);
- 2) dokonał dostawy towarów i świadczenia usług, których krajem opodatkowania jest kraj inny niż Polska (tzw. sprzedaż VAT NP), jeżeli czynności te (wymienione w pkt 1 i 2) są dokonywane na rzecz innego podatnika podatku, podatnika podatku od wartości dodanej lub podatnika podatku o podobnym charakterze (czyli w uproszczeniu na rzecz podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą) lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;

# PODMIOT OBOWIĄZANY DO WYSTAWIENIA FAKTURY

Jak wynika z art. 106b ust. 1 ustawy o VAT, **fakturę jest zobowiązany wystawić podatnik, który:**

- 3) wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów na odległość, chyba że podatnik korzysta z procedury szczególnej, o której mowa w dziale XII w rozdziale 6a;
- 4) otrzymał zaliczkę na poczet ww. czynności (wyjątek dotyczy zaliczek na poczet wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz dostawy mediów, usług najmu, leasingu, dzierżawy, usług stałej obsługi prawnej, ochrony osób i mienia oraz dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego).

## PODMIOT OBOWIĄZANY DO WYSTAWIENIA FAKTURY

Fakturę jest zatem **obowiązany wystawić z zasady każdy podatnik**, czyli podmiot prowadzący działalność gospodarczą (a nie tylko podmiot zarejestrowany jako podatnik VAT czynny).

Jednocześnie żaden podatnik, co do zasady, **nie ma obowiązku wystawiania** faktur w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej od podatku czy też w przypadku sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.

## SAMOFAKTUROWANIE

**Samofakturowanie jest instytucją, która pozwala, aby faktury wystawiał nie sprzedawca towaru/usługi, ale ich nabywca.** Po wprowadzeniu ww. instytucji między sprzedawcą a nabywcą to ten ostatni (nabywca) jest podmiotem zobowiązany do ich wystawienia.

Przy czym wskazanych czynności nabywca dokonuje w imieniu i na rzecz sprzedawcy (transakcja nadal stanowi sprzedaż sprzedawcy; skutki związane z rozliczeniem tej sprzedaży ciążą na sprzedawcy).

# SAMOFAKTUROWANIE - kto wystawia faktury

Faktury za polskiego podatnika (czyli polskiego przedsiębiorcę prowadzącego na terytorium Polski działalność gospodarczą) może wystawiać nabywca towaru/usługi, który jest:

- 1) podatnikiem (a więc polskim przedsiębiorcą – podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą),
- 2) podatnikiem podatku od wartości dodanej (czyli przedsiębiorcą, który prowadzi działalność gospodarczą na terytorium Unii Europejskiej),
- 3) podatnikiem podatku o podobnym charakterze (przedsiębiorcą, który prowadzi działalność gospodarczą poza terytorium Unii Europejskiej – w kraju, w którym jest odpowiednik VAT) oraz
- 4) osobą prawną niebędącą takim podatnikiem.

**Faktury takie są wystawiane w imieniu i na rzecz sprzedawcy (czyli za sprzedawcę, ze skutkami dla sprzedawcy).**

# SAMOFAKTUROWANIE - jakie transakcje

Instytucja samofakturowania może być wprowadzona na udokumentowanie:

- 1) sprzedaży (przez sprzedaż rozumie się: odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Polski, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów);
- 2) otrzymania zaliczki na poczet ww. czynności (wyjątek dotyczy zaliczek na poczet wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz dostawy mediów, usług najmu, leasingu, dzierżawy, usług stałej obsługi prawnej, ochrony osób i mienia oraz dystrybucji energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego – te zaliczki nie rodzą obowiązku podatkowego) oraz
- 3) dostawy towarów i świadczenia usług, których krajem opodatkowania jest kraj leżący poza Unią Europejską (tzw. sprzedaż VAT NP).

## SAMOFAKTUROWANIE - warunki niezbędne

Do zastosowania samofakturowania niezbędne jest, aby:

- 1) pomiędzy stronami transakcji (sprzedawcą i nabywcą towaru lub usługi) istniało w tym zakresie wcześniejsze **porozumienie (umowa)**,
- 2) została określona w tej umowie **procedura zatwierdzania poszczególnych faktur** przez podatnika dokonującego dostawy towarów lub świadczącego usługi.

Obie czynności powinny zostać dokonane przed przystąpieniem do realizacji instytucji samofakturowania.

W przypadku samofakturowania faktura wystawiona w ten sposób powinna zawierać oznaczenie „samofakturowanie” (art. 106e ust. 1 pkt 17 ustawy o VAT).

# DOKUMENTACJA SPRZEDAŻY NA RZECZ OSÓB FIZYCZNYCH NIEPROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

Obowiązek ten pojawia się jednakże, jeżeli nabywca towaru/usług (tutaj – osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej):

- zgłosi żądanie otrzymania faktury oraz
- żądanie to zostanie złożone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Wówczas podatnik (każdy przedsiębiorca – i zarejestrowany, i niezarejestrowany jako podatnik VAT czynny) jest obowiązany wystawić fakturę.

Po ww. terminie, czyli w sytuacji, gdy żądanie wystawienia faktury zostanie złożone po terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę (bądź otrzymano całość lub część zapłaty), rzeczony obowiązek już nie ma (podatnik może taką fakturę wystawić, jednakże nie jest to jego obowiązek).



# Do jakich transakcji istnieje obowiązek wystawienia faktury

## ŚWIADCZENIA VAT NP

Fakturę jest zobowiązany wystawić również podatnik dokonujący dostawy towarów i świadczenia usług, których krajem opodatkowania jest kraj inny niż Polska (tzw. sprzedaż VAT NP), na rzecz:

- a) innego podatnika podatku (w uproszczeniu przedsiębiorcy),
- b) innego podatnika podatku od wartości dodanej (podmiotu posiadającego status przedsiębiorcy w innym niż Polska kraju Unii Europejskiej),
- c) innego podatnika podatku o podobnym charakterze (czyli podmiotu posiadającego status przedsiębiorcy w kraju spoza Unii Europejskiej, w którym istnieje odpowiednik VAT), (można stwierdzić, że litery a, b i c dotyczą podmiotów prowadzących działalność gospodarczą) lub
- d) osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

## Do jakich transakcji istnieje obowiązek wystawienia faktury

Np.

Spółka TRANS wykonała usługę transportową (przewóz 100 szt. Palet wyrobów mlecznych z Francji do Polski) na rzecz kontrahenta z Francji (przedsiębiorcy). Usługę tę spółka TRANS ma obowiązek udokumentować fakturą (tzw. fakturą VAT NP – bez stawki i kwoty podatku) – nabywcą świadczenia jest bowiem inny przedsiębiorca (podatnik podatku od wartości dodanej).

## ZALICZKI

Fakturę musi także wystawić podatnik, który otrzymał zaliczkę (wyjątek dotyczy zaliczek otrzymanych na poczet wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz dostawy mediów, usług najmu, leasingu, dzierżawy, usług stałej obsługi prawnej, ochrony osób i mienia oraz dystrybucji energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego).

## FAKTURA DOKUMENTUJĄCA ZALICZKĘ

Zaliczka to kwota wpłacona na poczet przyszłych należności. Stanowi część ceny wpłaconej przez kupującego przed dokonaniem na jego rzecz dostawy towarów czy też przed wykonaniem usługi. Może być wpłacona przed przystąpieniem stron do realizacji transakcji lub w czasie jej trwania (ale przed zakończeniem).

Z zaliczką mamy do czynienia, gdy wszelkie okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia zdarzenia podatkowego, a więc przyszłej dostawy lub świadczenia usług, są określone.

Jeżeli otrzymano od kontrahenta wpłatę, której nie można powiązać pod względem ilości i ceny z określoną dostawą towarów lub wykonaną usługą, nie może ona rodzić konsekwencji podatkowych (jako że nie odnosi się do odpowiednio sprecyzowanej transakcji).

## FAKTURA DOKUMENTUJĄCA ZALICZKĘ

**Fakturę zaliczkową musi wystawić każdy podatnik, który otrzymał zaliczkę na poczet sprzedaży na rzecz:**

- a) innego podatnika podatku,
- b) innego podatnika podatku od wartości dodanej,
- c) innego podatnika podatku o podobnym charakterze (czyli w uproszczeniu litery a, b i c dotyczą podmiotów prowadzących działalność gospodarczą) lub
- d) osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

## ZALICZKA NA POCZET WDT

W przypadku WDT podmioty powinni wystawiać fakturę dokumentującą sprzedaż. **Podmioty te nie powinny dokumentować fakturą zaliczki otrzymanej na poczet WDT.**

Przykład:

Polska spółka A zawarła umowę na dostawę towarów z niemiecką spółką B (transakcja będzie stanowiła dla spółki A wewnątrzwspólnotową dostawę towarów). Z postanowień podpisanej umowy wynikało, że spółka B przed otrzymaniem zamówionych towarów uiszcza na rzecz dostawcy (spółki A) zaliczkę w wysokości 30% należności. Spółka B wywiązała się z tego obowiązku i wpłaciła zaliczkę na konto spółki A. Spółka A po otrzymaniu zaliczki nie powinna wystawiać faktury. Fakturę taką należy wystawić dopiero po dokonaniu sprzedaży towaru.

# ZALICZKA NA POCZET MEDIÓW

Jak wynika z art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT, podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą otrzymanie przez niego całości lub części zapłaty przed dokonaniem sprzedaży **z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dotyczy:**

- a) wewnątrzspółnotowej dostawy towarów,
- b) czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4,
- c) dostaw towarów, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 1b.
  - 1) dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego;
  - 2) świadczenia usług:
    - telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych,
    - wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy o VAT (dostarczania wody, odprowadzania ścieków, nieczystości, odpadów i podobnych),
    - najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
    - ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
    - stałej obsługi prawnej i biurowej,
    - dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego.

## ZALICZKA NA POCZET MEDIÓW

W przypadku ww. czynności przedsiębiorcy powinni zatem wystawiać fakturę potwierdzającą dokonanie samej sprzedaży towaru czy usługi. Podmioty te nie powinny dokumentować fakturą zaliczki otrzymanej na poczet tegoż świadczenia.

Przykład:

Spółka A zawarła ze spółką B umowę na świadczenie usług telekomunikacyjnych. Umowa obowiązuje od 1.04.2018 r. Strony ustaliły miesięczne okresy rozliczeniowe. Termin płatności za wykonane usługi przypada każdorazowo na 15. dzień miesiąca następującego po miesięcznym okresie rozliczeniowym. Spółka B wpłaciła 28.02.2018 r. zaliczkę na poczet usług, które będą świadczone w kwietniu 2018 r. Otrzymana zaliczka nie generuje obowiązku wystawienia faktury (zaliczkowej). Fakturę spółka A będzie obowiązana wystawić według ogólnych reguł obowiązujących przy mediach (udokumentowana fakturą zostanie dopiero sama usługa, a nie zaliczka otrzymana na jej poczet).



## PRO FORMA

Ani w ustawie o VAT, ani w żadnym wydanym do niej akcie wykonawczym (czy też w innym akcie prawnym regulującym gałęzie życia inne niż podatki) nie uregulowano kwestii związanych z dokumentem, jakim jest pro forma (faktura pro forma).

Wyjaśnienia znaczenia tego rodzaju dokumentu należy więc poszukiwać w sferze obrotu gospodarczego, w której znajduje on zastosowanie. W stosunkach handlowych pro forma odgrywa przede wszystkim rolę informacyjną.

Na jej podstawie nabywca towaru/usługi uzyskuje informację o wysokości i sposobie, w jakim nastąpi rozliczenie należności (wartość netto i brutto, VAT) za wykonanie usługi lub wydanie towaru. Dokumenty te bywają również wystawiane jako podstawa do wpłat zaliczek. Jak wynika z internetowej wersji *Słownika wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych Władysława Kopalińskiego*<sup>1</sup>, „pro forma” oznacza „dla formy, dla pozor, przyzwoitości; (rachunek p.f.) prowizoryczny, tymczasowy”.

## PRO FORMA

Oceniając fakturę pro forma w aspekcie podatkowym, należy stwierdzić, że istnieją mocne argumenty za stwierdzeniem, że nie jest to dokument księgowy i nie wywołuje on żadnych skutków podatkowych ani u jego wystawcy, ani u jego odbiorcy. Dokument ten nie podlega zaewidencjonowaniu w księgach podatkowych ani w ewidencji (sprzedaży/zakupu) VAT.

W sytuacji gdy dokument ten przedsiębiorca otrzymuje po dostawie towaru lub po wykonaniu na jego rzecz usługi, należy go potraktować jako wezwanie do zapłaty za dostarczony towar czy też wykonaną usługę (ewentualnie informację o wysokości należnej zapłaty). Jednocześnie obowiązkiem sprzedawcy jest wystawienie na rzecz nabywcy normalnej faktury dokumentującej ww. świadczenie.

## ANULOWANIE FAKTURY

Anulowanie faktury jest dopuszczalne przy zachowaniu łącznie dwóch warunków:

- 1) można anulować jedynie fakturę wystawioną w związku z transakcją, która faktycznie nie miała miejsca
- 2) można anulować tylko taką fakturę, której nie wprowadzono do obrotu, czyli nie wręczono jej skutecznie nabywcy

# FAKTURA ELEKTRONICZNA

Jak wynika z definicji słownikowej ujętej w samej ustawie o VAT, przez fakturę elektroniczną rozumie się fakturę w formie elektronicznej wystawioną i otrzymaną w dowolnym formacie elektronicznym. Inaczej rzecz ujmując, można stwierdzić, że faktura elektroniczna to dokument, który od samego początku wystawienia aż do momentu otrzymania przez kontrahenta (nabywcę) przyjmuje postać zdematerializowaną (elektroniczną).

Przy czym format (postać) tej faktury jest dowolny, może to być plik w różnych formatach komputerowych, jak np. PDF czy DOC.

Podstawa prawna: art. 2 pkt 32 ustawy o VAT.

## FAKTURY KORYGUJĄCE

Podatnik będzie mógł dokonać obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego już w momencie wystawienia faktury korygującej przy łącznym spełnieniu warunków:

- 1) z posiadanej przez niego dokumentacji wynika, że uzgodnił z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług, tj. z dokumentacji wynika, że nabywca wie, że doszło (lub wie w jakich sytuacjach będzie dochodzić) do zmiany warunków transakcji skutkujących zmniejszeniem wysokości wynagrodzenia,
- 2) z posiadanej dokumentacji wynika również, że warunki te zostały spełnione na moment dokonywania przez podatnika korekty podatku należnego, tj. doszło do zrealizowania przesłanek warunkujących pomniejszenie kwoty podatku należnego oraz

## FAKTURY KORYGUJĄCE

3) faktura korygująca jest zgodna z posiadaną dokumentacją w zakresie uzgodnienia z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunku obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług oraz w zakresie spełnienia tych uzgodnionych warunków.

## FAKTURY KORYGUJĄCE

**Zasady dotyczące ujmowania korekt zmniejszających podstawę opodatkowania od 1 stycznia 2021 r. – obowiązek pomniejszenia podatku naliczonego**

Nowe rozwiązania wprowadzane w zakresie warunków dokonania korekty podstawy opodatkowania i podatku należnego u sprzedawcy są skorelowane z rozwiązaniami w zakresie obowiązku pomniejszenia podatku naliczonego przez nabywcę.

## FAKTURY KORYGUJĄCE

Od 1 stycznia 2021 r. nabywca towaru lub usługi, w przypadku wystąpienia przesłanek do zmniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego przez kontrahenta jest obowiązany do obniżenia kwoty podatku naliczonego.

Obniżenie to następuje w rozliczeniu za okres, w którym warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług zostały uzgodnione, jeżeli dodatkowo przed upływem tego okresu rozliczeniowego warunki te zostały spełnione, tj. doszło do zrealizowania przesłanek warunkujących pomniejszenie podstawy opodatkowania.



## FAKTURY KORYGUJĄCE

W przypadku, gdy warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług zostały spełnione po upływie okresu rozliczeniowego, w którym warunki te zostały uzgodnione – nabywca towaru lub usługi jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego dopiero w rozliczeniu za okres, w którym warunki te zostały spełnione.

## FAKTURY KORYGUJĄCE

Wprowadzenie zastrzeżenia „spełnienia warunków” związane jest z występującymi powszechnie w obrocie gospodarczym sytuacjami, w których strony ustalają ramowe warunki współpracy, w tym np. zasady udzielania rabatów uzależnionych od wystąpienia zdarzeń przyszłych. Uzależnienie obowiązku korygowania podatku naliczonego wyłącznie od uzgodnienia warunków (w oderwaniu od ich spełnienia) mogłoby prowadzić do sytuacji, w której obniżenie kwoty podlegającej odliczeniu następowaloby zbyt wcześnie. Taka sytuacja byłaby dolegliwa dla nabywców i stanowiłaby naruszenie zasady neutralności podatku VAT. Moment uzgodnienia warunków na przyszłość nie powinien być zatem okresem, w którym wystąpi obowiązek dokonania korekty podatku naliczonego (wyjątek stanowi sytuacja gdy uzgodnione warunki zostaną spełnione w tym samym okresie rozliczeniowym)

## FAKTURY KORYGUJĄCE

Relacja między prawem do dokonania korekty przez sprzedawcę i odpowiednim obowiązkiem po stronie nabywcy jest zbliżona. Przesłanki uzasadniające prawo do dokonania korekty przez sprzedawcę zawierają w sobie warunki dla obowiązku dokonania korekty przez nabywcę i wprowadzają dodatkowe wymogi. W odniesieniu do przepisów obowiązujących do 31 grudnia 2020 r. elementem wspólnym dla obu stron było otrzymanie faktury korygującej przez nabywcę, a dodatkowym dla sprzedawcy – posiadanie potwierdzenia tego zdarzenia.

Natomiast w odniesieniu do przepisów będących w mocy od 1 stycznia 2021 r. element wspólny dla sprzedawcy i nabywcy stanowi uzgodnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego oraz spełnienie tych uzgodnionych warunków, a element dodatkowy u sprzedawcy – to posiadanie stosownej dokumentacji i wystawienie zgodnej z tą dokumentacją faktury korygującej.

## FAKTURY KORYGUJĄCE

W efekcie sformalizowany obowiązek posiadania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej został zastąpiony wymogiem, w kształtowaniu którego strony mają znaczną swobodę - może to być np. zwyczajowo posiadana przez podatnika dokumentacja.

Oznacza to, że strony transakcji mogą samodzielnie kreować sposób dokumentowania warunków obniżenia podstawy opodatkowania oraz podatku należnego, który będzie najprostszy do realizacji w określonych warunkach biznesowych, w tym na podstawie już posiadanej lub tworzonej w działalności gospodarczej dokumentacji.

## FAKTURY KORYGUJĄCE

Do **uzgodnienia warunków** umowy może dojść ponadto w trakcie trwania współpracy między stronami. Przedsiębiorcy mogą zawierać różnego rodzaju aneksy do umów, porozumienia lub tworzyć inne dokumenty stosowane powszechnie w obrocie handlowym (w tym stanowiące wyraz przenikania do krajowego systemu prawnego instytucji mających źródło w obcych porządkach, np. letters of understanding), skutkiem których jest obniżenie wynagrodzenia wykazanego na fakturze pierwotnej.

Tego typu przykłady dokumentów wskazujących na wolę modyfikacji podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego stanowią uzgodnienie, o którym mowa w art. 29a ust. 13 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. Uzgodnienia mogą wynikać m.in. z niesatysfakcjonującej jakości realizacji świadczenia, strategii handlowej realizowanej przez sprzedawcę lub zwrotu części nabytych produktów przez nabywcę

# FAKTURY KORYGUJĄCE

## Przykład 1.

Podatnik A (dostawca) i podatnik B (nabywca) w umowie ramowej określają wspólnie warunki udzielenia rabatu po zrealizowaniu dostaw na kwotę przekraczającą 500 000 zł w danym półroczu. W sytuacji spełnienia tego warunku podatnik B uzyska od podatnika A rabat na 5% wartości do każdej z dokonanych w półroczu dostaw. Podatnik B zgadza się na takie warunki – obie strony podpisują umowę ramową o współpracy.

Umowa przewiduje, że rabat zostanie udzielony po zakończeniu danego półrocza w odniesieniu do wszystkich dokonanych w nim dostaw. W trakcie pierwszego półrocza warunki do udzielenia rabatu są spełnione – łączna wartość dostaw zrealizowanych między tymi stronami przekracza 500 000 zł. Podatnik A siódmego dnia po zakończeniu półrocza wystawia faktury korygujące do zrealizowanych dostaw i od razu w tym dniu zwraca kwotę udzielonego rabatu na rachunek bankowy nabywcy.

## FAKTURY KORYGUJĄCE

**Wyjaśnienie:** Podatnik A ma prawo dokonania korekty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym doszło do spełnienia warunków wynikających z uzgodnienia zawartego w umowie ramowej (przekroczenie obrotu sprzedaży i zakończenie półrocza) – oraz pod warunkiem, że została wystawiona faktura korygująca zgodna z podjętym uzgodnieniem.

**Uzgodnienie warunków:** Za moment uzgodnienia należałoby uznać moment zawarcia umowy ramowej, w której wskazano warunki udzielenia rabatu.

**Spełnienie uzgodnionych warunków:** Podjęte uzgodnienie przewidywało, że są dwa warunki pomniejszenia podstawy opodatkowania, które miałyby zostać spełnione w przyszłości: 1) przekroczenie wartości sprzedaży 500 000 zł w danym półroczu oraz 2) upływ półrocza, którego dotyczy udzielany rabat. W związku z tym spełnienie warunku do udzielenia rabatu należy uznać za dokonane wraz z upływem ostatniego dnia półrocza, w którym nabywca osiągnął obrót w wysokości przekraczającej 500 000 zł.

## FAKTURY KORYGUJĄCE

W przypadku gdyby w analizowanym przykładzie określono tylko jeden warunek do pomniejszenia podstawy opodatkowania, który miałyby zostać spełniony w przyszłości, tj. przekroczenie obrotu sprzedaży 500 000 zł w danym półroczu (a zarazem strony nie zastrzegłyby, że realizacja rabatu może nastąpić dopiero po zakończeniu danego półroczu) – za spełnienie uzgodnionych warunków należałoby uznać samo przekroczenie ustalonego wolumenu transakcji.

**Dokumentacja:** Dokumentacją potwierdzającą dokonane uzgodnienia warunków oraz następnie spełnienie warunków wynikających z uzgodnienia będą umowa ramowa zawarta pomiędzy podatnikami oraz dowolne dokumenty potwierdzające osiągnięcie obrotu przekraczającego wartość 500 000 zł (może to wynikać m.in. z zestawienia dokonanych zamówień/dostaw)



## FAKTURY KORYGUJĄCE

Ponieważ – na gruncie przepisów obowiązujących od 1 stycznia 2021 r. – jedną z przesłanek dokonania obniżenia podstawy opodatkowania przez sprzedawcę pozostaje wystawienie faktury korygującej, a w przykładzie podatnik wystawił taką fakturę siódmego dnia po upływie półrocza, prawo do obniżenia podstawy opodatkowania przysługuje w rozliczeniu za okres w którym wystawiono tę fakturę korygującą.

Korekta podatku naliczonego: Podatnik B będzie obowiązany dokonać korekty podatku naliczonego (odliczonego w związku z wykonywaniem działalności opodatkowanej) w okresie rozliczeniowym, w którym spełnione zostały warunki na dokonanie obniżenia podstawy opodatkowania – w tym przypadku będzie to okres rozliczeniowy przypadający bezpośrednio po upływie ostatniego dnia półrocza, w którym zrealizowano obrót przekraczający 500 000 zł. Otrzymanie faktury korygującej po upływie tego okresu nie wpływa na moment korekty podatku naliczonego.

## FAKTURY KORYGUJĄCE

### Przykład 2.

Podatnik F dokonuje zwrotu partii napojów nabytych od podatnika G. Zgodnie z regulaminem zwrotów towarów obowiązującym nabywców, zwroty powinny być dokonywane do jednego z zakładów produkcyjnych podatnika F – za moment dokonania zwrotu uznaje się dzień przekazania towarów podatnikowi G.

Podatnik F przekazuje zwracany towar firmie kurierskiej 30 stycznia 2021 r. – towar dociera do podatnika G 1 lutego 2021 r. Podatnik G tego samego dnia sporządza protokół zwrotu towarów oraz zwraca nabywcy kwotę wartości przekazanych towarów. 10 lutego 2021 r. podatnik wystawia fakturę korygującą dla podatnika F i przesyła ją nabywcy

# FAKTURY KORYGUJĄCE

**Wyjaśnienie:** Podatnik G obniża podstawę opodatkowania za dokonaną dostawę napojów w rozliczeniu składanym za luty 2021 r. (w tym okresie zostały spełnione warunki uzgodnienia oraz podatnik jest w posiadaniu dokumentacji potwierdzającej uzgodnienie i spełnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania). Korekta jest dokonywana pod warunkiem wystawienia w tym okresie faktury korygującej zgodnej z ustalonymi warunkami.

**Uzgodnienie warunków:** Za moment uzgodnienia warunków należy uznać moment zaakceptowania regulaminu zwrotów towarów przez nabywcę (tj. przy nawiązaniu współpracy ze sprzedawcą lub w momencie akceptacji obowiązującej wersji regulaminu, jeżeli zmiana w tym zakresie została dokonana w trakcie trwającej współpracy). Spełnienie uzgodnionych warunków: Zgodnie z zaakceptowanym regulaminem zwrotów za moment dokonania zwrotu towarów będzie uważane doręczenie zwracanego towaru do jednego z zakładów produkcyjnych podatnika G. Ten moment należy uznawać za spełnienie warunków do obniżenia podstawy opodatkowania.

**Dokumentacja:** Podatnik G powinien posiadać dokumenty potwierdzające dokonanie zwrotu towarów np. protokół dokonania zwrotu towarów lub inne dokumenty potwierdzające ten zwrot.

## FAKTURY KORYGUJĄCE

Korekta podatku naliczonego:

Podatnik F pomniejszyła kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu składanym za miesiąc luty 2021 r. (w tym okresie doszło do spełnienia uzgodnionych warunków obniżenia podstawy opodatkowania, tj. warunków wynikających z regulaminu zwrotu dostępnym dla nabywców i polegających na dokonaniu zwrotu partii w ustalone miejsce).

## FAKTURY KORYGUJĄCE IN PLUS

### **Zasady dotyczące ujmowania korekt zwiększających podstawę opodatkowania**

W zależności od przyczyny korekty, tj. momentu, w którym zaistniała przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania, podatnik jest zobowiązany do korekty podstawy opodatkowania w rozliczeniu za okres, w którym ta przyczyna zaistniała. Generalnie, zaistnienie przesłanek do dokonania korekty zwiększającej podstawę opodatkowania powoduje obowiązek wykazania zwiększenia podstawy opodatkowania w rozliczeniu bieżącym (tj. tym, w którym zaistniały wspomniane przesłanki). Takie okoliczności wystąpią w przypadku, gdy przyczyna korekty zwiększającej podstawę opodatkowania jest spowodowana przyczynami zaistniałymi po dokonaniu sprzedaży

# FAKTURY KORYGUJĄCE

## **Korekta na bieżąco:**

W momencie wystawienia faktury pierwotnej, podatek należny z tytułu danego zdarzenia wykazany jest w prawidłowej wysokości (biorąc pod uwagę okoliczności aktualne na ten moment), a dopiero zdarzenie, które następuje po sprzedaży stanowi podstawę do podwyższenia ceny, a w konsekwencji – dokonania korekty poprzez podwyższenie podatku.

W tym zatem przypadku dopiero zdarzenie skutkujące podwyższeniem ceny zwiększa wysokość prawidłowo wcześniej wykazanej podstawy opodatkowania i podatku należnego z tytułu dokonanej sprzedaży. Korekta podstawy opodatkowania jest zatem ujmowana w momencie zaistnienia zdarzenia skutującego podwyższeniem ceny.

# FAKTURY KORYGUJĄCE

## **Korekta wsteczna:**

Odnosząc się do rozliczenia dokonywanego wstecz (poprzez korektę) dokonywana korekta ma na celu wykazanie prawidłowej wysokości podatku należnego z tytułu danego zdarzenia, który w rozliczeniu za dany okres powstania obowiązku podatkowego z tego tytułu został wykazany w wadliwej (zaniżonej) wysokości.

Istotne jest zatem, że korekta wsteczna dotyczy przypadku gdy wspomniane zniżenie podstawy opodatkowania nastąpiło w świetle okoliczności aktualnych już w momencie „pierwotnego” rozpoznania obowiązku podatkowego. W takiej sytuacji faktura korygująca dokumentuje jedynie prawidłową wysokość podatku należnego z tytułu danej sprzedaży, odnośnie do której obowiązek podatkowy powstał w momencie jej realizacji i wystawienia faktury pierwotnej. Wobec tego – w świetle ogólnej zasady określającej moment powstania obowiązku podatkowego – sam fakt wystawienia faktury korygującej nie ma wpływu na obiektywną wysokość ukonstytuowanego już zobowiązania (podatku należnego) w miesiącu powstania obowiązku podatkowego, w przypadku którego doszło jedynie do wadliwego jego udokumentowania i wykazania w rozliczeniu za ten okres. Stąd wystawiana faktura korygująca musi zostać ujęta w rozliczeniu za ten okres.

## FAKTURY KORYGUJĄCE

Jeżeli korekta spowodowana jest przyczynami istniejącymi już w momencie wystawienia faktury pierwotnej, to powinna ona zostać rozliczona w deklaracji podatkowej za okres, w którym została wykazana faktura pierwotna.

Późniejsze wykrycie błędu w fakturze pierwotnej stanowi przyczynę zwiększenia podstawy opodatkowania rozliczanej w deklaracji podatkowej za okres, w którym została wykazana faktura pierwotna. Analogiczne skutki wywołuje stwierdzenie, że przesłanki uzasadniające zwiększenie wynagrodzenia (nie stanowiące błędu) wystąpiły już we wspomnianym okresie



# FAKTURY KORYGUJĄCE

## Przykład 1.

Podatnik A wystawił w dniu 30 stycznia 2021 r. fakturę dokumentującą dostawę 500 sztuk słuchawek na rzecz podatnika B. Tego samego dnia towar został odebrany przez podatnika B. W wyniku błędu pracownika na fakturze została naliczona błędna cena jednostkowa za zestaw słuchawek. W efekcie na fakturze zaniżono wartość podstawy opodatkowania oraz podatku należnego dla całej dostawy.

Podatnik A zorientował się o zaistniałym błędzie dopiero maju 2021 r. i wystawił podatnikowi B fakturę korygującą zwiększającą wartość dokonanej dostawy. Mając na uwadze, że przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania istniała już w momencie wystawienia pierwotnej faktury dokumentującej dokonaną dostawę (wtedy popełniono błąd w wystawionej fakturze) podatnik A będzie obowiązany do dokonania korekty podstawy opodatkowania w rozliczeniu za okres rozliczeniowy w którym została wykazana ta dostawa (rozliczenie składane za styczeń 2021 r.).

## FAKTURY KORYGUJĄCE

W sytuacji gdy korekta jest spowodowana przyczynami zaistniałymi po dokonaniu sprzedaży (przykładowo zaistniały nowe okoliczności transakcji skutkujące zwiększeniem podstawy opodatkowania), korekta powinna być dokonana w deklaracji podatkowej za miesiąc, w którym przesłanki te zaistniały.

Taki przypadek będzie miał miejsce, gdy w fakturze pierwotnej podatek należny został wykazany w prawidłowej wysokości, natomiast przyczyna korekty powstała później i nie była możliwa do przewidzenia w momencie wystawienia faktury pierwotnej

## FAKTURY KORYGUJĄCE

Przykład 2.

Podatnik C wystawia na rzecz podatnika D fakturę dokumentującą świadczenie usług marketingowych za luty 2021 r. W rozliczeniu składanym za luty 2021 r. podatnik wykaże obowiązek podatkowy dla świadczonej usługi marketingowej.

Po trzech miesiącach podatnik C oraz podatnik D na nowo ustalili, że w związku z doskonałą współpracą skutkującą znacznym wzrostem sprzedaży u podatnika D wartość świadczonych usług marketingowych od lutego zostanie zwiększona o 10% (zawarto aneks do umowy).

Podatnik C w związku z podjętymi ustaleniami w maju 2021 r. wystawił fakturę korygującą zwiększającą wartość sprzedaży.

## FAKTURY KORYGUJĄCE

Mając na uwadze, że korekta jest spowodowana przyczyną "następczą" (przyczyną będą nowe ustalenia stron dokonane w maju 2021 r.) – obowiązek rozliczenia wystawionej faktury korygującej powstaje w rozliczeniu za okres, w którym powstała przyczyna korekty.

W konsekwencji, podatnik C w takiej sytuacji nie będzie miał obowiązku rozliczać faktury korygującej w miesiącu, w którym wykazał pierwotny obowiązek podatkowy. Podatnik C będzie zobowiązany rozliczyć wystawioną fakturę korygującą do faktury pierwotnej in plus w deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym powstała przyczyna korekty (rozliczenie za maj 2021 r.).

## FAKTURY KORYGUJĄCE

W analogiczny sposób należy traktować sytuację, w której strony uzależniały możliwość przyznania dodatkowego wynagrodzenia od spełnienia się warunku (przyszłego, ale niepewnego zdarzenia). Również w takim przypadku korekta powinna być dokonana w deklaracji podatkowej za miesiąc, w którym warunek został spełniony – wówczas zaistniała bowiem przesłanka zwiększająca wynagrodzenie.

Przykładowo przesłankami, których zaistnienie będzie powodowało zwiększenie podstawy opodatkowania i podatku należnego w okresie ich wystąpienia (tj. na bieżąco) będzie np. wzrost wskaźnika inflacji w przypadku jeżeli od niego uzależniono cenę oraz wzrost kursu waluty obcej, na podstawie której kalkuluje się ostateczną kwotę zapłaty za świadczenie.

## REFAKTURA

**Refaktura to pojęcie wykształcone na tle praktyki gospodarczej, używane do potocznego określenia instytucji odsprzedaży usług.**

Ani ustawa o VAT, ani akty wykonawcze do niej wydane nie zawierają żadnych regulacji dotyczących instytucji refakturowania. Pojawienie się konstrukcji refaktury było spowodowane potrzebą dokonywania odsprzedaży usług przez ich nabywców na rzecz kolejnych podmiotów, które faktycznie z tych usług korzystały.

## REFAKTURA

Mianem refakturowania usług nazywa się sytuację, **gdy podmiot będący bezpośrednim nabywcą usługi w rzeczywistości z niej nie korzysta, lecz zakupuje ją na potrzeby podmiotu trzeciego (nabywa usługę w imieniu własnym, ale na rzecz podmiotu trzeciego).** W takiej sytuacji podatnik otrzymujący fakturę pierwotną wystawia następnie kolejną fakturę na rzecz finalnego nabywcy. Przesłanką występowania analizowanej instytucji jest fakt istnienia co najmniej trzech podmiotów: faktycznego usługodawcy, prawnego nabywcy usługi oraz osoby trzeciej, która bezpośrednio lub pośrednio, w całości lub w części, korzysta z tej usługi. Refakturowanie to zatem nic innego jak odsprzedaż usług, a refaktura to zwykła faktura dokumentująca sprzedaż usługi, którą przedsiębiorca nabył we własnym imieniu, ale na rzecz innego podmiotu.

## REFAKTURA

Przykład:

Spółka A omyłkowo otrzymała towar od spółki B (towaru tego nie zamówiła i nie nabyła; towar był przeznaczony dla całkiem innego podmiotu – spółki C). Po porozumieniu się z podmiotem, który wysłał omyłkowo towar (ze spółką B), spółka A zobowiązała się, że zorganizuje we własnym imieniu (ale na rzecz tegoż podmiotu B) transport towaru do rzeczywistego nabywcy towarów od podmiotu B (czyli zorganizuje za spółkę B transport towarów do spółki C – rzeczywistego nabywcy omyłkowo otrzymanych towarów). Następnie poniesionymi kosztami obciąży spółkę B.



## REFAKTURA

W opisanej powyżej sytuacji mamy do czynienia właśnie z instytucją odsprzedaży usług (potocznie nazywaną refakturą). Najprościej rzecz ujmując, można stwierdzić, że z instytucją refakturowania mamy do czynienia przy spełnieniu następujących dwóch przesłanek:

- 1) przedmiotem refakturowania są usługi,
- 2) z usługi nie korzysta podmiot (albo korzysta tylko w części), na którego jest wystawiana pierwotna faktura, z usługi w rzeczywistości korzysta podmiot trzeci (odbiorca finalny).

## REFAKTURA

Analizowana instytucja znajduje odzwierciedlenie wprost w przepisach ustawy o VAT. Zgodnie bowiem z brzmieniem art. 8 ust. 2a wskazanego aktu prawnego, w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

Identycznie uregulował to ustawodawca unijny. W myśl art. 28 dyrektywy 2006/112, w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

Wynika z tego, że podatnik, który dokonuje zakupu usługi, a następnie odsprzedaje ją (refakturuje) na rzecz osoby trzeciej, powinien zostać uznany za podmiot samodzielnie świadczący usługi. Odsprzedaż usługi stanowi odrębną czynność podlegającą opodatkowaniu.

Dlatego też należy ją udokumentować, jak każdą inną sprzedaż, fakturą (o ile występuje taki obowiązek – przykładowo sprzedaż dokonywana jest na rzecz przedsiębiorcy, a usługa nie korzysta ze zwolnienia od VAT).

## REFAKTURA

Jaka powinna być data wystawienia refaktury?

### **RZECZYWISTA**

Podatnik otrzymujący fakturę pierwotną wystawia następnie kolejną fakturę na rzecz finalnego nabywcy. Refakturowanie to nic innego jak odsprzedaż usług, a refaktura to zwykła faktura dokumentująca sprzedaż usługi, którą przedsiębiorca nabył we własnym imieniu, ale na rzecz innego podmiotu.

Zgodnie z art. 106e ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT faktura (a więc również refaktura czy – inaczej – faktura dokumentująca odsprzedaż usługi/usług) powinna zawierać m.in. datę wystawienia. Data wystawienia to nic innego jak data fizycznej czynności sporządzenia dokumentu sprzedaży (tutaj – faktury) przez sprzedawcę (tutaj – podmiot odsprzedający usługę).

# REFAKTURA

Jaka powinna być data sprzedaży na fakturze?

## **RZECZYWISTA**

Podatnik otrzymujący fakturę pierwotną wystawia następnie kolejną fakturę na rzecz finalnego nabywcy. Podatnik, który dokonuje zakupu usługi, a następnie odsprzedaje ją (refakturuje) na rzecz osoby trzeciej, uznawany jest za podmiot samodzielnie świadczący usługi. Odsprzedaż usługi stanowi odrębną czynność podlegającą opodatkowaniu. Dlatego też odsprzedaż usług należy udokumentować, jak każdą inną sprzedaż, fakturą (oczywiście jeżeli występuje obowiązek wystawienia faktury;

Faktura dokumentująca odsprzedaż musi zawierać wszystkie elementy faktury określone przepisami prawa, które dotyczą odsprzedawanej usług

## REFAKTURA

Fakt, że mamy do czynienia z odsprzedają usług, nie wpływa w żaden sposób na moment rozliczenia samej refakturowanej usługi (np. moment powstania obowiązku podatkowego, stawkę podatku, kwotę należności itp.).

Jednocześnie data sprzedaży powinna być wskazana taka, w jakiej dokonano świadczenia. „Fizycznie” bowiem świadczenie zostało wykonane w konkretnym czasie. Często będzie to data, która już minęła (refakturowanie zazwyczaj bowiem odbywa się pewnym czasie).

## REFAKTURA

Np.

Podatnik będący spółką logistyczną 21.12.2017 r. gościł na spotkaniu biznesowym przedstawicieli spółek z nią powiązanych. Podatnik nabył we własnym imieniu, ale na rzecz ww. kontrahentów usługę transportową (taxi). Transport dotyczył gości ze spółek powiązanych. Faktura została wystawiona na podatnika.

W lutym 2018 r., podatnik zamierza obciążyć kosztem usługi (refakturować) spółki powiązane. Jaką datę sprzedaży powinien wskazać na wystawianej refakturze?

Otóż powinna to być data 21.12.2017 r. W tym bowiem dniu usługa została wykonana.

Nie ma tutaj znaczenia przyjęcie fikcji prawnej odsprzedaży. Samo świadczenie miało konkretnie określony dzień.

## REFAKTURA

**Czy na refakturze można stosować marżę?**

**Tak.**

Refaktura to potoczna nazwa faktury dokumentującej odsprzedaż usług. W konsekwencji ujmuje się w niej należność/kwotę uzgodnioną przez strony transakcji. Podstawę opodatkowania stanowi wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży. W przypadku refaktur jest to uzgodniona kwota z tytułu odsprzedaży.

## REFAKTURA

Nie istnieje żaden prawny zakaz doliczania kwoty prowizji czy marży do ceny odsprzedawanych usług. Jednocześnie przytoczona powyżej regulacja nie określa sposobu kalkulacji odsprzedawanych usług. Tym samym nie ma znaczenia, czy podatnik:

- dokona odsprzedaży po cenie, po jakiej nabył usługę,
- doliczy w tym zakresie dodatkową marżę,
- odsprzeda usługę po cenie niższej niż cena, po której ją sam nabył.

Cena sprzedaży powinna wynikać z warunków umownych zawartych pomiędzy stronami transakcji. Zgodnie bowiem z art. 3531 k.c. strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego.

Umowa może zostać zawarta zarówno w formie pisemnej, jak i ustnej.



## REFAKTURA

**Czy na refakturze należy zawsze stosować tę samą stawkę podatku, która była na fakturze pierwotnej? NIE**

Stawka podatku (oraz sposób rozliczenia transakcji) jest uzależniona od rodzaju odsprzedawanej usługi. Faktura dokumentująca odsprzedaż musi zawierać wszystkie elementy faktury określone przepisami prawa, które dotyczą odsprzedawanej usługi. Jednocześnie sam fakt, że mamy do czynienia z odsprzedażą usług, nie wpływa w żaden sposób na moment rozliczenia samej refakturowanej usługi (np. moment powstania obowiązku podatkowego, stawkę podatku, kwotę należności itp).

# REFAKTURA

**Czy na refakturze należy zawsze stosować tę samą stawkę podatku, która była na fakturze pierwotnej? NIE**

Refakturowanie (odsprzedaż usług) stanowi odrębną czynność podlegającą opodatkowaniu, a nie jest jedynie technicznym przeniesieniem kosztów usługi.

Stawka podatku zastosowana przy odsprzedaży może być zatem odmienna od stawki zastosowanej przy pierwotnej sprzedaży usługi. Dzieje się tak w szczególności wówczas, gdy wysokość np. preferencyjnego opodatkowania została uzależniona od kwestii podmiotowej transakcji (czyli statusu sprzedawcy). Wówczas w sytuacji gdy odsprzedawca usługi nie spełnia tej przesłanki podmiotowej, nie może skorzystać z preferencji (jaką miał np. pierwotny sprzedawca).

## REFAKTURA

Np.

Spółka X nabyła we własnym imieniu, lecz na rzecz kontrahenta (spółki Y) bilety lotnicze dotyczące transportu międzynarodowego pracowników spółki Y z Polski do Szanghaju.

Od przewoźnika (linii lotniczej) spółka X otrzymała fakturę z preferencyjną 0-procentową stawką VAT. Czy refakturując ww. usługę, spółka X również może skorzystać ze stawki 0%?

Spółka X nie posiada przy tym imiennych biletów lotniczych wystawionych na poszczególnych pasażerów.

## REFAKTURA

**Nie, spółka nie może skorzystać z ww. preferencji.**

Wprawdzie ustawodawca od powyższej zasady przewidział kilka wyjątków w zakresie preferencyjnego (niższego) opodatkowania, wyjątki te są jednak często obwarowane dodatkowymi warunkami. Brak ich spełnienia niweluje ww. preferencję. Zgodnie z art. 83 ust. 1 pkt 23 ustawy o VAT stawka podatku w wysokości 0% ma zastosowanie do usług transportu międzynarodowego.

Natomiast przez usługi transportu międzynarodowego rozumie się przewóz lub inny sposób przemieszczania osób środkami transportu morskiego, lotniczego i kolejowego z miejsca wyjazdu:

- 1) na terytorium kraju do miejsca przyjazdu poza terytorium kraju,
- 2) poza terytorium kraju do miejsca przyjazdu na terytorium kraju,
- 3) poza terytorium kraju do miejsca przyjazdu poza terytorium kraju, jeżeli trasa przebiega na pewnym odcinku przez terytorium kraju (tranzyt).

## REFAKTURA

**Nie, spółka nie może skorzystać z ww. preferencji.**

Jak czytamy w ust. 5 pkt 4 powołanego przepisu, prawo do zastosowania 0-procentowej stawki VAT do usług transportu międzynarodowego jest możliwe pod warunkiem posiadania przez podatnika odpowiednich dokumentów.

I tak w przypadku transportu międzynarodowego osób powinien to być międzynarodowy bilet lotniczy, promowy, okrętowy lub kolejowy, wystawiony przez przewoźnika na określoną trasę przewozu dla konkretnego pasażera. W konsekwencji, skoro spółka nie posiada ww. dokumentu (nawet w postaci kserokopii), nie jest uprawniona do opodatkowania przedmiotowej transakcji według preferencyjnej stawki VAT.

## REFAKTURA

Np.

Spółka planuje refakturować na kontrahentów koszty poniesionych we własnym imieniu, ale na ich rzecz powszechnych usług pocztowych (koszty, jakimi jest obciążana przez pocztę państwową).

Czy przy refakturowaniu ww. kosztów wysyłki spółka będzie mogła korzystać ze zwolnienia z opodatkowania?

# REFAKTURA

**Nie.**

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 17 ustawy o VAT zwalnia się od podatku powszechne usługi pocztowe świadczone przez operatora obowiązującego do świadczenia takich usług oraz dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną. Zwolnienie to dotyczy zatem powszechnych usług pocztowych świadczonych tylko przez Poczta Polska, gdyż to właśnie na tym podmiocie zgodnie z ustawą z 23.11.2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. z 2017 r. poz. 1481 ze zm.) ciąży obowiązek świadczenia powszechnych usług pocztowych. Zwolnienie to ma charakter przedmiotowo- podmiotowy. Odnosi się do powszechnych usług pocztowych, ale świadczonych wyłącznie przez pocztę państwową. Oznacza to zatem, że podmiot niebędący pocztą państwową nie może korzystać ze zwolnienia przy świadczeniu bądź dalszej odsprzedaży tych usług. Usługi poczty państwowej w sytuacji, gdy są odsprzedawane/refakturowane, nie mogą korzystać ze zwolnienia od podatku. W takiej sytuacji stawką właściwą będzie stawka 23%.

## REFAKTURA

Np.

Spółka A zawarła z centrum medycznym umowę dotyczącą zapewnienia opieki medycznej pracownikom spółki. Opieką medyczną świadczoną przez centrum medyczne spółka zamierza objąć również dyrektora innej spółki wchodzącej w skład grupy.

W związku z tego typu transakcją Spółka A zawarła z centrum medycznym umowę dotyczącą zapewnienia opieki medycznej pracownikom spółki. spółka zamierza wystawiać na rzecz innej spółki z grupy faktury dokumentujące odsprzedaż usług opieki medycznej, którą zostanie objęty dyrektor ww. spółki. Czy dokonując odsprzedaży ww. usług, spółka jest uprawniona do zastosowania zwolnienia na gruncie VAT?



## REFAKTURA

Tak. W odniesieniu do odsprzedaży usług medycznych, jakiej dokonuje spółka, zasadnicze znaczenie ma art. 43 ust. 1 pkt 18–19a ustawy o VAT.

Zgodnie ze wskazanym wyżej przepisem VAT nie są obciążone usługi z zakresu opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, świadczone przez wymienione w przepisach podmioty, w szczególności zakłady opieki medycznej, lekarzy, pielęgniarzy, psychologów. Zwolnienie usług medycznych z opodatkowania VAT ma zasadniczo charakter przedmiotowo-podmiotowy.

Do zwolnienia mają bowiem prawo podmioty wskazane w ustawie o VAT w zakresie prowadzonych przez nie usług o charakterze medycznym.

## REFAKTURA

Rygor podmiotowości zwolnień dotyczących usług medycznych łagodzi jednak **art. 43 ust. 1 pkt 19a ustawy o VAT, zgodnie z którym zwolnione z VAT jest również świadczenie usług medycznych, jeżeli usługi te zostały nabyte przez podatnika we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej od podmiotów świadczących usługi medyczne zwolnione z VAT.** Przytoczony wyżej przepis dotyczy przede wszystkim przypadków odsprzedaży usług medycznych.

W sytuacji tego typu podatnik dokonujący odsprzedaży, jako podmiot uprawniony na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 19a, stosuje zwolnienie od VAT. Objęcie zatem dyrektora innej spółki z grupy świadczoną na rzecz spółki przez centrum medyczne opieką medyczną, której koszty zostaną przeniesione na tę spółkę, będzie stanowić odsprzedaż usług medycznych. Usługa tego typu podlega zwolnieniu z opodatkowania VAT. W konsekwencji, wystawiając fakturę dokumentującą odsprzedaż usług medycznych, spółka powinna zastosować zwolnienie od VAT

## FAKTURA UPROSZCZONA

OBJAŚNIENIA PODATKOWE Z DNIA 16  
PAŹDZIERNIKA 2020 R. 1 PARAGONY  
FISKALNE UZNANE ZA FAKTURY  
UPROSZCZONE

Objaśnienia dotyczą uznawania paragonów fiskalnych z numerem NIP nabywcy do wartości 450 zł (100 euro) za faktury uproszczone oraz zasad ewidencjonowania faktur uproszczonych w nowym JPK\_VAT (deklaracja + ewidencja).

## FAKTURA UPROSZCZONA

W przypadku dokumentowania sprzedaży na kwotę nieprzekraczającą 450 zł (lub 100 euro) paragonem fiskalnym zawierającym numer NIP nabywcy, który stanowi w istocie fakturę uproszczoną, nie wystawia się z tytułu tej sprzedaży dla nabywcy kolejnej faktury.

W takim przypadku sprzedawca musi odmówić kupującemu wystawienia faktury standardowej. Jedna sprzedaż nie może bowiem być dokumentowana dwoma fakturami (fakturą uproszczoną – paragonem z NIP, oraz fakturą standardową).

ROZLICZENIE  
PODATKU VAT–  
najczęściej popełniane  
błędy

# Moment powstania obowiązku podatkowego w VAT - czynności krajowe

Ogólny obowiązek podatkowy w przypadku VAT ustala się na dość prostych zasadach. Cała trudność w polega na tym, że przepisy są wprost najeżone wyjątkami, czyli tzw. szczególnymi momentami powstania obowiązku podatkowego. Właściwe ich zastosowanie uchroni przed odpowiedzialnością karną.

Zgodnie z zasadą ogólną uregulowaną w art. 19a ust. 1 ustawy o VAT obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi.

# Moment powstania obowiązku podatkowego w VAT - czynności krajowe

Obowiązek podatkowy VAT jest ważny zarówno dla sprzedawcy, jak i nabywcy. Sprzedawcy zależy bowiem na uniknięciu zaległości podatkowych i wykazaniu podatku należnego w prawidłowym okresie, klientowi natomiast na odliczeniu VAT od dokonanych zakupów. Prawidłowe ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego VAT w znacznej mierze będzie zależało od terminów wykonywanych transakcji, które z kolei będą miały wpływ na datę wystawienia faktury.

# Moment powstania obowiązku podatkowego w VAT - czynności krajowe

W odniesieniu do przyjmowanych częściowo usług, usługę uznaje się również za wykonaną w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę. Natomiast, gdy usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi.

Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi.



## Moment powstania obowiązku podatkowego w VAT - czynności krajowe

Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, obowiązek podatkowy w VAT powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

# Moment powstania obowiązku podatkowego w VAT - czynności krajowe

Ustawa o podatku od towarów i usług wprowadziła również liczne szczególne przypadki powstania obowiązku podatkowego w VAT, które są uzależnione m.in. od momentu otrzymania płatności czy wystawienia faktury.

Wśród pierwszej grupy znajdują się czynności, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty.

Dotyczy to takich transakcji jak:

- wydania towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisji, przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie,
- dokonywanej w trybie egzekucji dostawy towarów, o której mowa w art. 18,
- świadczenia, na podstawie odrębnych przepisów, na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury usług związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym, z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług,
- świadczenia usług zwolnionych od podatku zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 37-41.

## Moment wystawienia faktury a obowiązek podatkowy

W zakresie terminu wystawienia faktury, zgodnie z art. 106i ust. 7 ustawy o VAT fakturę można wystawić nie wcześniej niż na 60 dni przed faktycznym dokonaniem dostawy towarów, wykonaniem usługi, także przed otrzymaniem całości lub części zapłaty. W przypadku wystawienia faktury na 30 dni przed planowaną dostawą, jeśli transakcja nie zostanie faktycznie dokonana, wystawiona faktura może zostać uznana za pustą fakturę, co skutkuje sankcjami karno-skarbowymi po stronie sprzedawcy. Aby uchronić się przed konsekwencjami, warto anulować fakturę (jeśli nie trafiła do obiegu prawnego) lub dokonać jej korekty do „zera”.

# Moment wystawienia faktury a obowiązek podatkowy

## Przykład 1.

Pan Wiesław będzie wykonywał meble do biura na zamówienie. Przewidywany termin zakończenia zlecenia, tj. wykonania mebli, jest szacowany na 3 grudnia. Pan Wiesław zdecydował się wystawić fakturę dla klienta 25 listopada. W jakiej dacie powstaje obowiązek podatkowy VAT?

Obowiązek podatkowy w tym przypadku powstanie 3 grudnia, w dacie wykonania usługi.

Obowiązek podatkowy VAT powstaje także w dacie uregulowania całości lub części zapłaty, jeśli miała miejsce przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi.

# Moment wystawienia faktury a obowiązek podatkowy

Przykład 2.

8 listopada 2020 r. komitent przekazał samochód komisantowi celem dalszej odsprzedaży. 6 grudnia samochód został sprzedany. Zapłata za samochód została dokonana 7 grudnia. Gotówkę otrzymaną komisant przekazał komitentowi 10 grudnia. W jakiej dacie powstaje obowiązek podatkowy VAT u komitenta i komisanta?

Obowiązek podatkowy powstaje u komitenta 10 grudnia, czyli w dniu otrzymania płatności, natomiast u komisanta obowiązek podatkowy powstanie na zasadach ogólnych, czyli w dniu wydania samochodu, tj. 6 grudnia.

# Odpłatna dostawa towarów jako czynność podlegająca opodatkowaniu VAT

Dostawa towarów i usług podlegają obowiązkowi opodatkowania podatkiem VAT. Rozumiana jest ona jako sprzedaż towarów, jednak za tym pojęciem kryją się także inne transakcje.

Dostawa towarów definiowana jest jako przeniesienie prawa do rozporządzania danymi przedmiotami jak właściciel. Dany przepis został dostosowany do prawa unijnego (VI Dyrektywa VAT art. 5 ust.1).

# Odpłatna dostawa towarów jako czynność podlegająca opodatkowaniu VAT

Wprowadzenie odrębnej definicji dostawy wynika z rozróżnienia prawa podatkowego od cywilnoprawnego. Zatem nie należy jej interpretować jako pojęcia z kodeksu cywilnego (art. 605 KC) ani utożsamiać wyłącznie ze sprzedażą lub z przeniesieniem własności rzeczy. Ustalenie, czy nastąpiło przejście prawa własności nie jest wystarczające do zakwalifikowania jako dostawa.

Przykład:

Sprzedaż w rozumieniu ustawy o VAT jest definiowana jako dostawa towarów, jednak nie z powodu przeniesienia prawa własności, ale ze względu na spełnienie kryterium przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

# Odpłatna dostawa towarów jako czynność podlegająca opodatkowaniu VAT

Dostawa towarów w rozumieniu ustawy o VAT oznacza faktyczne dysponowanie danym towarem, przy czym nie jest wymagane przeniesienie prawa własności, a więc bycie właścicielem. Z praktycznego punktu widzenia, w definicji dostawy mieszczą się pojęcia, które nie zakładają przeniesienia prawa własności, a rzecz jest własnością sprzedawcy do momentu spełnienia warunków określonych w umowie, np. sprzedaż na próbę, sprzedaż na raty, sprzedaż z zastrzeżeniem prawa własności.



## Odpłatna dostawa towarów jako czynność podlegająca opodatkowaniu VAT - bony

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług obowiązującymi do dnia 31 grudnia 2018 r., odpłatne wydanie bonu co do zasady nie podlegało opodatkowaniu podatkiem VAT.

Bony traktowane były zasadniczo jako znaki legitymacyjne uprawniające ich nabywcę do odbioru określonego świadczenia (nabycia towaru lub skorzystania z usługi).

W momencie odpłatnego wydania bonu nie powstawał obowiązek podatkowy w podatku VAT, ponieważ sprzedaż bonów nie mieściła się w katalogu czynności opodatkowanych (samo wydanie bonu nie spełniało przesłanek definicji dostawy towarów ani świadczenia usług). Opodatkowaniu podatkiem VAT podlegała natomiast dostawa towarów lub świadczenie usług w zamian za kwotę wynikającą z realizacji bonu.

## Nowe regulacje dotyczące zasad opodatkowania bonów, voucherów, kart podarunkowych

Przykładem bonu jednego przeznaczenia może być bon, który uprawnia konsumenta do „otrzymania” określonej usługi (np. usługi fryzjerskiej) w konkretnym państwie członkowskim.

Nie będziemy mieli natomiast do czynienia z bonem jednego przeznaczenia, w przypadku gdy międzynarodowa sieć fryzjerska promuje swoje usługi poprzez wydawanie bonów na usługi fryzjerskie, które można zrealizować w salonie fryzjerskim znajdującym się w jednym z kilku państw członkowskich, w których sieć prowadzi swoją działalność. W chwili emisji tych bonów nie jest spełniona definicja bonu SPV, gdyż nie wiadomo, w jakim kraju usługa zostanie wykonana (nieznane miejsce świadczenia), co z kolei powoduje, że w chwili emisji nie można określić kwoty podatku należnego.

## Nowe regulacje dotyczące zasad opodatkowania bonów, voucherów, kart podarunkowych

Oznacza to, że emitent bonu jednego przeznaczenia ma obowiązek odprowadzenia podatku VAT od pierwszego wprowadzenia bonu do obrotu, tak jakby towary objęte bonem zostały dostarczone lub usługi objęte bonem zostały wykonane.

To samo dotyczy dystrybutorów, którzy w imieniu własnym i na rachunek własny sprzedają (odsprzedają) bony jednego przeznaczenia. Tacy dystrybutorzy mają obowiązek odprowadzenia podatku VAT od sprzedaży tych bonów, tak jakby otrzymane przez nich wynagrodzenie za te bony było wynagrodzeniem za towary lub usługi objęte bonem.

## Nowe regulacje dotyczące zasad opodatkowania bonów, voucherów, kart podarunkowych

Z kolei **boni różnego przeznaczenia (MPV) i ich sprzedaż nie będą podlegały VAT**, a obowiązek podatkowy w podatku VAT nastąpi dopiero z momentem realizacji bonu w zamian za towary lub usługi.

W przypadku bonów różnego przeznaczenia konieczne jest doprecyzowanie, że VAT powinien zostać pobrany, gdy zostaną dostarczone towary lub wykonane usługi, których dany bon dotyczy. W tym kontekście ewentualny wcześniejszy transfer bonów różnego przeznaczenia nie powinien podlegać VAT

## Nowe regulacje dotyczące zasad opodatkowania bonów, voucherów, kart podarunkowych

Przy emisji lub sprzedaży bonów MPV nie wiadomo jeszcze, jakie będzie opodatkowanie podatkiem VAT dostawy towarów lub świadczenia usługi, na które bon zostanie wykorzystany. Może tak być, ponieważ miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług nie jest jeszcze znane lub ponieważ nie wiadomo jeszcze, jaka jest wysokość podatku VAT należnego od dostarczonych towarów lub usług.

Opodatkowana VAT-em będzie dopiero dostawa towarów lub świadczenie usług w zamian za ten bon. Przykładem takiego bonu może być bon wyemitowany przez międzynarodową sieć hoteli uprawniający do skorzystania z zakwaterowania w pokoju w hotelach znajdujących się w kilku państwach członkowskich, w których sieć prowadzi działalność.

# Nowe regulacje dotyczące zasad opodatkowania bonów, voucherów, kart podarunkowych

Jak wskazuje uzasadnienie do projektu ww. ustawy zasadom tym (dotyczącym opodatkowania bonów) nie powinny podlegać instrumenty uprawniające posiadacza do zniżki przy zakupie towarów lub usług, ale nieuprawniające do otrzymania takich towarów lub usług. **A zatem definicja ta nie obejmuje kuponów zniżkowych czy rabatowych, które uprawniają do np. 10% zniżki przy zakupie towarów lub usług, jednakże same w sobie nie dają prawa do uzyskania towarów lub usług.** Innym przykładem może być karta rabatowa, którą można zakupić za określoną kwotę (np. 100 zł) i która przez określony czas daje prawo do zniżki od ceny zakupu określonych towarów lub usług. Takie zniżki nie stanowią części świadczenia wzajemnego za określone towary lub usługi, dają jedynie prawo do wykonania świadczenia w niższej kwocie.

Zmiana zasad opodatkowania bonów nastąpiła od 1 stycznia 2019 r. Bony jednego przeznaczenia będą mogły być opodatkowane jedynie wówczas, gdy ich emisja nastąpiła od dnia 1 stycznia 2019 r. Bony wyemitowane do końca 2018 r. nie będą podlegały opodatkowaniu VAT.

Ustawa weszła w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.

## Odpłatne świadczenie usług

Przez dostawę towarów należy rozumieć przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Natomiast **świadczenie usług** oznacza każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które jednocześnie nie jest dostawą towarów. Tak szeroka definicja usług oznacza, iż prawie wszystkie usługi są objęte VAT co do zasady – która doznaje wyjątków tylko w postaci zwolnień przedmiotowych określonych również w ustawie o VAT.

## Odpłatne świadczenie usług

Ustawodawca nie zdefiniował w ustawie o VAT pojęcia usługi ciągłej, jednakże orzecznictwo wypracowało wiele definicji.

Możemy tutaj przywołać np. **wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 marca 2015 r. (sygn. akt: I FSK 215/14)**: "Z wyżej przedstawionego przeglądu orzecznictwa należy wyciągnąć następujące wnioski. Po pierwsze, ocena w zakresie charakteru danej usługi musi się odnosić do konkretnego stanu faktycznego. Po drugie, z analizy wyżej wskazanych stanów faktycznych oraz tych typowych usług ciągłych takich jak najem, czy dostawa energii elektrycznej można wysnuć kilka tez charakteryzujących tego typu usługi. Przede wszystkim o usługach ciągłych można mówić tylko wtedy, gdy poszczególne czynności usługodawcy nie sposób wyodrębnić. Nie można określić, kiedy kończą się pewne świadczenia, a kiedy następne się rozpoczynają".



## Odpłatne świadczenie usług

Warto zwrócić uwagę także na **wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 kwietnia 2012 roku (sygn. akt: I FSK 935/11)**

"(...) sprzedaż o charakterze ciągłym (...) polega na świadczeniach ciągłych podatnika, obejmujących pewne stałe zachowania w czasie trwania stosunku obligacyjnego, zaspokajające interes odbiorcy tych świadczeń, poprzez ich trwałość - pod względem czasowym i funkcjonalnym - charakter oraz cechujące się niemożliwością wyodrębnienia powtarzających się czynności podatnika, co jest charakterystyczne dla świadczeń ciągłych (okresowych)".

## Odpłatne świadczenie usług

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

- Zaznaczyć należy, iż zgodnie z art. 19a ust 1 ustawy o VAT obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi

## Odpłatne świadczenie usług

W zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku usług ciągłych niejednokrotnie wypowiadały się organy podatkowe, przykładowo Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 29 czerwca 2017 roku (sygn. akt: 0114-KDIP4.4012.152.2017.1.IGO):

## Świadczenia kompleksowe

Jednym z istotnych problemów występującym się na gruncie podatku od towarów i usług jest zagadnienie opodatkowania tzw. świadczeń złożonych.

Wspomniana ustawa w żadnym ze swoich przepisów nie odnosi się do przedstawionej kwestii, podczas gdy w obrocie gospodarczym podatnicy bardzo często mają do czynienia z czynnościami kompleksowymi. Po stronie przedsiębiorców pojawiają się wątpliwości, w jaki sposób kwalifikować świadczenie złożone i jak prawidłowo ustalić podstawę opodatkowania.

## Świadczenia kompleksowe

Zastanawiając się nad istotą problemu, wskazać należy, że potraktowanie danej czynności jako kompleksowej rodzi określone skutki podatkowe, bowiem na gruncie podatku VAT może być w takim przypadku zastosowana różna stawka podatkowa.

Z uwagi na brak jakichkolwiek regulacji krajowych i unijnych w zakresie definicji świadczeń złożonych, rodzi się niebezpieczeństwo wejścia w spór z urzędem skarbowym. Kluczowym w tym wypadku staje się orzecznictwo TSUE oraz polskich sądów administracyjnych, które wypracowały pewną koncepcję świadczeń kompleksowych.

## Świadczenia kompleksowe

W pierwszej kolejności wskazać należy, że każda czynność opodatkowana powinna być traktowana jako odrębna i samodzielna. W przypadku gdy występuje pewien zbiór świadczeń, skutki podatkowe należy odnosić do każdej czynności. Występują jednak w obrocie gospodarczym takie transakcje, gdzie dwie lub więcej czynności dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne zdarzenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Na podstawie orzecznictwa wyróżnia się pewne elementy, które muszą występować, aby dane świadczenie uznać za kompleksowe.

## Świadczenia kompleksowe

Po pierwsze, zawsze nabywcy muszą być dostarczone co najmniej dwa świadczenia składowe. Co do zasady jest to dostawa pewnego towaru połączona ze świadczeniem usługi dotyczącej tegoż towaru. Jednocześnie jedno ze świadczeń musi stanowić świadczenie podstawowe. Wówczas pozostałe z nich określane są mianem pomocniczych, uzupełniających.

Przykład 1.

Podatnik zakupił w warsztacie nowy silnik samochodowy wraz z montażem. Mamy tu zatem do czynienia z dostawą towaru w postaci nowego silnika oraz świadczeniem usługi w postaci jego montażu.

## Świadczenia kompleksowe

Po drugie, elementy składowe świadczenia złożonego muszą być ze sobą na tyle ściśle powiązane, aby były nierozrwalne i tworzyły jedną całość pod względem gospodarczym. Natomiast rozdzielenie elementów składowych tego świadczenia dla celów faktycznych miałoby charakter sztuczny.

Przykład 2. Podatnik zamówił u firmy budowlanej usługę budowy garażu. W ramach tego świadczenia występuje dostawa materiałów budowlanych, ich transport oraz wykonanie. Każdą z tych czynności można potraktować jako odrębne świadczenie jednak ich rozdzielenie miałoby charakter sztuczny, ponieważ ekonomiczną istotą danej transakcji jest wybudowanie garażu. Oznacza to, że takie świadczenie można potraktować jako kompleksowe.



## Świadczenia kompleksowe

Po trzecie podkreśla się, że cel świadczenia musi być rozpatrywany z perspektywy jego nabywcy. Jak już wspomniano świadczenie złożone posiada spójny charakter dla określonego podmiotu, który nabywa je jako całość. Jak zostało podniesione, nabywcę interesuje konkretnie określony cel ekonomiczny.

### Przykład 3.

Biorąc pod uwagę wskazany powyżej przykład, z punktu widzenia nabywcy kluczowa jest usługa wybudowania garażu, natomiast pozostałe czynności takie jak nabycie i transport materiałów mają charakter pomocniczy i dodatkowy.

## Świadczenia kompleksowe

W świetle powyższego można zatem stwierdzić, że decydujące znaczenia na gruncie rozpoznania świadczenia złożonego ma gospodarczy cel danej transakcji. Nie może tego przesądzać natomiast subiektywne przekonanie sprzedawcy czy też treść umowy zawartej pomiędzy kontrahentami.

Przykład 4.

Kontrahenci umówieni na świadczenie wybudowania garażu postanowili, że transakcja ta zostanie zakwalifikowana jako dostawa towarów. Tak też zostało wpisane w umowie pomiędzy stronami oraz na fakturze. Działanie stron jest błędne, ponieważ dana transakcja powinna być rozpatrywana pod względem jej sensu ekonomicznego, a nie subiektywnego przeświadczenia stron.

# Nieodpłatna dostawa towarów

Opodatkowaniu podatkiem VAT, co do zasady, podlega odpłatna dostawa towaru na terytorium kraju. Przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Ustawodawca przewidział jednak pewne wyjątki od tej reguły.

## Nieodpłatna dostawa towarów

Jak wynika z [art. 7 ust. 2](#) ustawy o VAT, nieodpłatne przekazanie towarów podlega opodatkowaniu VAT, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu lub wytworzeniu tych towarów lub ich części składowych. Ustawodawca dodatkowo sprecyzował, że w szczególności chodzi tu o przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste m.in. podatnika lub jego pracowników oraz wszelkie inne darowizny.

Oznacza to, że nieodpłatne przekazanie towarów podlega opodatkowaniu podatkiem VAT tylko wówczas, gdy podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy ich nabyciu.

# SLIM VAT

Podwyższenie wartości limitu na tzw. nieewidencjonowane prezenty o małej wartości.

Od 1 stycznia 2021 r. podwyższeniu uległ limit dla tzw. nieewidencjonowanych prezentów o małej wartości. Limit który do 31 grudnia wynosił 10 zł (bez podatku VAT) został podwyższony do 20 zł (bez podatku VAT). W przypadku tzw. prezentów nieewidencjonowanych (dla których podatnik nie prowadzi ewidencji) określono, że są to towary, dla których jednostkowa wartość przekazywanego towaru nie przekracza równowartości – dla prezentów przekazywanych od 1 stycznia 2021 r. – 20 zł (bez podatku VAT) ceny nabycia (kosztu wytworzenia), określonej w momencie przekazywania towaru. W wyniku podwyższenia od 1 stycznia 2021 r. wartości limitu dla tzw. nieewidencjonowanych prezentów o małej wartości do 20 zł poszerzeniu ulegnie możliwy katalog towarów, które będą mogły być przekazywane przez przedsiębiorców na cele związane z działalnością gospodarczą, z wyłączeniem z opodatkowania podatkiem VAT i bez obowiązku prowadzenia dodatkowej ewidencji.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT.

# SLIM VAT

## Przykład:

Podatnik Z będący czynnym podatnikiem VAT przekazuje swoim kontrahentom lub potencjalnym kontrahentom długopis. Podatnik Z dokonał odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktury dokumentującej nabycie długopisu w związku z zamiarem wykorzystania do działalności opodatkowanej VAT. Przekazanie długopisu jest dokonywane na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika Z. Jednostkowa cena nabycia każdego długopisu (bez podatku VAT) to 19,40 zł. Podatnik Z nie prowadzi ewidencji podmiotów, którym przekazano upominki. Do końca grudnia 2020 r. nieodpłatne przekazanie takiego upominku oznaczało obowiązek opodatkowania przekazania w związku z przekroczeniem limitu przewidzianego dla tzw. nieewidencjonowanych prezentów o małej wartości (10 zł bez podatku VAT). Od 1 stycznia 2021 r. nieodpłatne przekazywanie upominku będzie wyłączone z opodatkowania VAT jako przekazanie prezentów o małej wartości (nie przekracza wartości 20 zł bez podatku VAT).

## SLIM VAT

Przekazanie od 1 stycznia 2021 r. upominku o wartości przekraczającej 20 zł może nadal korzystać z wyłączenia z opodatkowania VAT pod warunkiem że:

- podatnik przekazuje upominek na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika,
- podatnik ujmuje przekazywane upominki w ewidencji prezentów (w ramach limitu 100 zł bez podatku VAT, na osobę).

Podstawa prawna: art. 7 ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT.

# SLIM VAT

W zakresie wartości przekazywanych w trakcie roku jednej osobie tzw. prezentów ewidencjonowanych doprecyzowano obowiązującą regulację, aby wynikało z niej w sposób nie budzący wątpliwości, że kwota przyjmowana dla ustalenia łącznej wartości przekazywanych w trakcie roku prezentów o małej wartości jest kwotą netto (bez podatku VAT). Takie doprecyzowanie kwoty netto w stosunku do pojedynczego prezentu (bez podatku) funkcjonuje już w odniesieniu do tzw. prezentów nieewidencjonowanych. Dokonana zmiana zapewnia podatnikom pewność stosowania prawa i potwierdza dotychczasową praktykę.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT.

## Nieodpłatna dostawa towarów

Zasady tej nie stosuje się jednak do przekazywanych prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli przekazanie to nastąpi na cele związane z prowadzoną działalnością gospodarczą (art. 7 ust. 3 ustawy).

Przez prezenty o małej wartości rozumie się przekazywane przez podatnika jednej osobie towary:

- 1) o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób;
- 2) których przekazania nie ujęto w powyższej ewidencji, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 20 zł.

Wynika to z art. 7 ust. 4 ustawy o VAT.

Przy czym przez osobę, o której mowa w powołanym przepisie, należy rozumieć dowolny podmiot, któremu przekazywany jest prezent o małej wartości. Obdarowanym może być więc zarówno osoba fizyczna, jak i spółka itd.

Natomiast limit 100 zł oznacza wartość netto.



## Nieodpłatna dostawa towarów

Przez **próbkę** rozumie się identyfikowalny jako próbka egzemplarz towaru lub jego niewielką ilość, które pozwalają na ocenę cech i właściwości towaru w jego końcowej postaci, przy czym ich przekazanie (wręczenie) przez podatnika:

- 1) ma na celu promocję tego towaru oraz
- 2) nie służy zasadniczo zaspokojeniu potrzeb odbiorcy końcowego w zakresie danego towaru, chyba że zaspokojenie potrzeb tego odbiorcy jest nieodłącznym elementem promocji tego towaru i ma skłaniać tego odbiorcę do zakupu promowanego towaru (art. 7 ust. 7).

## Nieodpłatna dostawa towarów

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 30 września 2010 r., sygn. akt [C-581/08](#), zdefiniował próbkę jako egzemplarz okazowy produktu, mający na celu promocję jego sprzedaży i pozwalający na ocenę jego cech i właściwości bez wykorzystania końcowego innego niż nieodłącznie powiązane z takimi działaniami promocyjnymi.

Prawo krajowe nie może ograniczyć tego pojęcia w sposób ogólny jedynie do egzemplarzy okazowych mających postać inną niż przeznaczona do sprzedaży lub jedynie do pierwszego z serii jednakowych egzemplarzy okazowych przekazywanych przez podatnika na rzecz tego samego odbiorcy bez uwzględnienia charakteru przedstawianego produktu oraz okoliczności gospodarczych właściwych dla każdej czynności przekazania egzemplarzy okazowych.

## Nieodpłatna dostawa towarów

W interpretacji indywidualnej z dnia 31 października 2017 r., nr [0114-KDIP1-3.4012.321.2017.2.MT](#), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wyjaśnił, że nieodpłatne przekazanie w celach promocyjno-reklamowych próbek, umożliwiającym klientom (potencjalnym klientom) poznanie właściwości i efektów działania towarów oferowanych przez podatnika, a dzięki temu wychwycenie ich zalet lub wad oraz różnic w porównaniu z innymi produktami dostępnymi na rynku, stanowi przekazanie próbek i nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Organ podatkowy zauważył, że o uznaniu towaru za próbkę, obok innych przesłanek, decyduje brak charakteru handlowego przekazania, oceniany ze względu na ilość lub wartość przekazywanych przez podatnika próbek. Kryteria te należy przy tym odnieść do próbek towarów przekazywanych przez podatnika danemu odbiorcy w danym okresie.

## Nieodpłatna dostawa towarów

Ustawa o podatku od towarów i usług nie przewiduje w swojej treści żadnych szczególnych regulacji, jeżeli chodzi o moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku nieodpłatnego świadczenia usług na potrzeby własne. Oznacza to, że należy w tym zakresie **stosować zasady ogólne**.

W konsekwencji podlegające opodatkowaniu nieodpłatne usługi na potrzeby własne wykazywać w odpowiedniej deklaracji za okresy rozliczeniowe, w których wykonana została usługa.

**Przykład:** Podatnik prowadzący warsztat samochodowy dokonał wymiany opon letnich na zimowe, 27 października. Obowiązek podatkowy z tytułu nieodpłatnego świadczenia powstał 27 października, co oznacza, że podatek należny od tej czynności powinien zostać wykazany w deklaracji podatkowej za październik.

## Nieodpłatne świadczenie usług

Zgodnie z generalną zasadą VAT, określoną w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu tym podatnikiem podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport i import oraz wewnątrzwspólnotowe nabycie i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Zgodnie z art. 8 ust. 2 pkt 2 ww. ustawy za odpłatne świadczenie usług uznaje się również **nieodpłatne świadczenie** usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

## Nieodpłatne świadczenie usług

Przepisy ustawy o VAT nie definiują pojęcia „**potrzeby osobiste**”. Bez wątpienia jest ono bardzo pojemne i należy je dostosować do każdej konkretnej sytuacji. Można się jednak w tym zakresie posłużyć wyjaśnieniami zawartymi w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z **25 stycznia 2016 r., nr ILPP1/4512-1-808/15-4/HW**.

## Nieodpłatne świadczenie usług

Organ podatkowy uznał w niej, że potrzebami osobistymi są takie, które dotyczą danej osoby i są jej prywatnymi potrzebami, a więc niezwiązanymi z prowadzoną przez tę osobę działalnością gospodarczą, statusem pracownika czy pełnioną funkcją. Dyrektor uznał, że można przyjąć, że potrzebami osobistymi są takie, których realizacja nie wiąże się w żaden sposób ze stosunkiem pracy, ich zaspokojenie zaś wynika wyłącznie z dobrej woli pracodawcy, który nie ma przecież obowiązku zaspokajania potrzeb osobistych pracownika. Przeciwnie są im potrzeby pracownicze, których realizacja nie wynika z woli stron stosunku pracy, lecz których zaspokojenie jest obowiązkiem pracodawcy. Mają one źródło w przepisach prawa takich jak Kodeks pracy, regulacje innych ustaw dotyczących praw pracowniczych, przepisy bhp, układy zbiorowe pracy.

Organ podatkowy stanął na stanowisku, że jeżeli nieodpłatne świadczenie będzie – jak twierdzi – wpisywało się w cel prowadzonej działalności gospodarczej, wówczas przesłanka uznania takiej czynności nieodpłatnej za odpłatne świadczenie usług nie zostanie wypełniona. Jest to jednak uzależnione od konkretnych okoliczności występujących w danej sprawie.

## Nieodpłatne świadczenie usług

### **Pranie odzieży roboczej pracowników**

Zgodnie z art. 2379 § 2 ustawy z 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 108, z późn. zm.) pracodawca ma obowiązek zapewnić pracownikom pranie, konserwację, naprawę, odpylanie i odkazywanie odzieży roboczej. W takim przypadku z uwagi na istnienie wyraźnej normy prawnej nakładającej na pracodawcę obowiązek takich świadczeń związanych z odzieżą roboczą nie można się tu dopatrzeć jakiegokolwiek zaspokajania osobistych potrzeb pracownika. Jest to świadczenie pracodawcy, do którego jest on zobowiązany.



# Nieodpłatne świadczenie usług

## Bezpłatny dowóz do pracy

- Jeżeli miejsce zamieszkania pracowników znajduje się w innej miejscowości niż miejsce pracy, pracodawcy często zapewniają swoim pracownikom bezpłatny dowóz. Z reguły korzystają przy tym z usług innych podmiotów – wyspecjalizowanych przewoźników. Tego rodzaju nieodpłatne świadczenie na rzecz pracownika nie będzie podlegało VAT, ponieważ podatnik, realizując je, nie zaspokaja żadnych osobistych celów pracownika. Dowóz pracowników do pracy służy zapewnieniu prawidłowego funkcjonowania przedsiębiorstwa, jest więc związany z jego prowadzeniem. W związku z tym, jeżeli podatnik odlicza VAT naliczony przy nabyciu usługi przewozu, nieodpłatny przewóz pracowników do pracy i do miejsca zamieszkania nie podlega opodatkowaniu tym podatkiem. Takie zdanie wyraził Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 31 grudnia 2014 r., nr ILPP1/443-932/14-2/MK.
- Ponadto NSA w wyroku z 8 października 2014 r., sygn. akt I FSK 1513-1514/13 uznał, że dowóz na teren zakładu pracowników firm współpracujących z podatnikiem, np. logistycznych, ochroniarskich, ma związek z jego działalnością gospodarczą. Pracownicy ci bowiem są niezbędni dla zapewnienia normalnego funkcjonowania przedsiębiorstwa podatnika. Odległość i brak możliwości dojazdu świadczą o tym, że jest to wymóg związany z działaniami gospodarczymi podatnika.

# Nieodpłatne świadczenie usług

## Bilety okresowe

- Podatnik nabywa bilety, następnie zaś umożliwia swoim pracownikom skorzystanie z usługi przewozu na podstawie zakupionych przez siebie biletów okresowych, np. miesięcznych. Bilet okresowy komunikacji zbiorowej jest znakiem legitymacyjnym potwierdzającym, że osoba imiennie wskazana posiada uprawnienie do skorzystania z usługi przewozu u przedsiębiorcy posługującego się takim biletem.
- Organy skarbowe uznają za prawidłowe zwolnienie z VAT bezpłatnego przekazania biletów ze względu na brak możliwości odliczenia podatku naliczonego od takiego zakupu. Przyczyną takiego stanu jest uznanie, że przekazanie biletów nie stanowi czynności związanej z prowadzonym przedsiębiorstwem. Osoba wskazana na bilecie może wykorzystywać go nie tylko w celu dojazdów do pracy. Jest to w związku z tym nieodpłatne świadczenie na cele osobiste pracownika.
- Jeżeli sam podatnik dokonujący zakupu biletów uzna, że będą one w dalszej kolejności przedmiotem nieodpłatnego przekazania pracownikowi, nie będzie ono podlegać VAT. Tak uznał Naczelnik Urzędu Skarbowego Wrocław-Śródmieście w interpretacji nr PP 443/1/107/06 z 31 stycznia 2007 r.

# Nieodpłatne świadczenie usług

## **Przekazanie pakietów medycznych**

Czynność taka będzie podlegała opodatkowaniu VAT, gdyż świadczenie takie nie ma podstawy w zobowiązaniach pracodawcy wobec pracownika, a jest przejawem jego woli uczynienia pracy na stanowisku przez siebie stworzonym bardziej atrakcyjną. Podstawę opodatkowania stanowić będzie zgodnie z art. 29a ust. 5 ustawy o VAT koszt świadczenia usługi poniesiony przez podatnika. Jeżeli więc pracownik otrzyma taki pakiet nieodpłatnie, podstawa opodatkowania VAT wyniesie 0 zł i pracownik podatku nie zapłaci.

W przypadku gdy pracownik płaci za pakiet jedynie część jego wartości, zdaniem organów podatkowych jest to czynność odpłatna. Nie ma tu znaczenia, że należność pokrywa jedynie część wartości świadczenia. Zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu wyrażonym w interpretacji indywidualnej nr ILPP2/443-1033/14-3/EN z 29 grudnia 2014 r. nie można uznać, że czynności wykonane za wynagrodzeniem niższym od kosztów ich świadczenia są częściowo nieodpłatne. Dla opodatkowania VAT czynności nie ma znaczenia, czy świadczący usługę odniósł korzyść finansową. W rezultacie obciążenie pracownika określoną kwotą do zapłaty powoduje na gruncie VAT odpłatność czynności. Oznacza to, że do podstawy opodatkowania włącza się wyłącznie kwotę faktycznie otrzymaną od pracownika. Częściowo odpłatne uzyskanie przez podatnika pakietu medycznego podlega więc opodatkowaniu do wysokości odpłatności uiszczanej przez podatnika.

INSTYTUCJE  
WSPOMAGAJĄCE  
PODATNIKA –  
najczęściej popełniane  
błędy

## Metodyka należytej staranności

Podatnicy podatku VAT mieli dotychczas wiele problemów z udowodnieniem, iż dokonując transakcji z kontrahentami, dochowali należytej staranności.

Zdaniem organów podatkowych metody, jakimi podatnicy sprawdzali rzetelność kontrahentów, były często niewystarczające.

Skutkowało to pozbawieniem podatników prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur otrzymanych od kontrahentów. W celu wyeliminowania powyższych problemów Ministerstwo Finansów opracowało wytyczne, w jaki sposób oceniać czy podatnik dochował należytej staranności przy wyborze kontrahenta. Co należy zrobić, aby została zachowana metodyka oceny należytej staranności?

## Metodyka należytej staranności

Zgodnie z art. 86 ust 1 ustawy o VAT w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124. Stosownie do art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a tej ustawy w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2014 roku kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług.

Ponadto ustawodawca stworzył podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego pod warunkiem spełnienia przez niego zarówno tzw. przesłanek pozytywnych (m.in. tego, że zakupy będą wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych), jak i niezrealizowania przesłanek negatywnych określonych w art. 88 ustawy o VAT. Przepis ten określa listę wyjątków, które pozbawiają podatnika prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

## Metodyka należytej staranności

Na zakres prawa do odliczeń w sposób bezpośredni wpływa również pojmowanie statusu danego podmiotu jako podatnika podatku od towarów i usług wykonującego czynności opodatkowane. Tylko podatnik w rozumieniu art. 15 wyżej wymienionej ustawy ma prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Co do zasady status podatnika związany jest z prowadzeniem przez dany podmiot działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy.

## Metodyka należytej staranności

Dla dochowania należytej staranności podatnik powinien sprawdzić zarówno swojego kontrahenta, jak i okoliczności, w jakich zawarto transakcję. Ministerstwo Finansów 25 kwietnia 2018 roku opublikowało dokument pod tytułem Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych (Metodyka), który skierowany jest do Krajowej Administracji Skarbowej.

Zawarty w nim zbiór wskazówek stanowi informację dla podatników, czym w ocenie należytej staranności kierują się urzędnicy skarbowi.



## Biała lista podatników VAT

Od 1 stycznia 2020 roku w przypadku dokonywania transakcji powyżej 15 tys. zł podatnicy, którzy chcą uniknąć negatywnych konsekwencji podatkowych, w przypadku gdy dokonują płatności przelewem na rzecz dostawcy towarów lub usługodawcy będącego czynnym podatnikiem VAT, a zakupy potwierdzone są fakturą, powinni oni dokonać tej płatności na rachunek rozliczeniowy prowadzony przez banki lub imienne rachunki w SKOK zamieszczone w wykazie podatników VAT.

## Biała lista podatników VAT

Konsekwencje te dotyczą transakcji powyżej 15 tys. złotych, w każdym przypadku gdy:

- 1) stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca oraz gdy
- 2) jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza 15 000 zł lub równowartość tej kwoty, przy czym transakcje w walutach obcych przelicza się na złote według średniego kursu walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji.

## Biała lista podatników VAT

Powyższe konsekwencje mają zastosowanie także wtedy, gdy podatnik realizuje płatność w częściach i tylko jedna z nich będzie wpłacana na rachunek zamieszczony w wykazie, a pozostałe płatności odbędą się na rachunki inne, które nie widnieją w wykazie. W tym przypadku podatnik nie będzie mógł zaliczyć tych kwot (dokonanych na rachunek spoza wykazu, nawet gdy jedna z nich była na rachunek z wykazu) do kosztów uzyskania przychodów.

Jeżeli wartość transakcji wynosi powyżej 15 000 zł, to cała kwota powinna być zapłacona przelewem na rachunek zamieszczony w Wykazie. W przeciwnym razie przedsiębiorca nie będzie mógł zaliczyć kwoty zapłaconej gotówką lub na rachunek spoza Wykazu do kosztów uzyskania przychodów.

Utrata prawa uwzględnienia kosztu podatkowego powstaje dokładnie w dniu zlecenia przelewu do banku.

## Biała lista podatników VAT

Zgodnie z ustawą z dnia 5 czerwca 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, od 1 lipca 2020 r. podatnicy mogą się zabezpieczyć przed negatywnymi sankcjami, w przypadku zapłaty na rachunek bankowy spoza wykazu gdy:

- zapłata została dokonana z zastosowaniem split payment lub
- dotyczy należności z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu towarów, importu usług lub innej dostawy towarów rozliczanej przez nabywcę lub
- została dokonana na rachunek banku lub rachunek spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej:

## Biała lista podatników VAT

a) służący do dokonywania rozliczeń z tytułu nabywanych przez ten bank lub tę kasę wierzytelności pieniężnych lub

b) wykorzystywany przez ten bank lub tę kasę do pobrania należności od nabywcy towarów lub usługobiorcy za dostawę towarów lub świadczenie usług, potwierdzone fakturą, i przekazania jej w całości albo części dostawcy towarów lub usługodawcy, lub

c) prowadzony przez ten bank lub tę kasę w ramach gospodarki własnej, niebędący rachunkiem rozliczeniowym

– jeżeli odpowiednio bank, spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa lub podmiot będący wystawcą faktury, wraz z informacją o numerze rachunku do zapłaty, przekazali podatnikowi informację, że rachunek wskazany do zapłaty jest rachunkiem, o którym mowa w lit. a, b lub c,

## Nowa matryca VAT

1 listopada 2019 r. weszły w życie przepisy ustawy wprowadzającej m.in. nową matrycę stawek VAT oraz wiążącą informację stawkową (WIS) (ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw - Dz. U. poz. 1751 z późn. zm.).

**Nowa matryca stawek VAT miała być stosowana od 1 kwietnia 2020 r., jednakże termin ten został przesunięty na 1 lipca 2020 r.**

## Nowa matryca VAT

Już od 1 listopada 2019 r. są stosowane nowe przepisy dotyczące stawek podatku VAT dla wydawnictw książkowych, nut, map i wydawnictw prasowych.

**Co obejmuje ustawa wprowadzająca tzw. matrycę stawek VAT:**

- zmianę klasyfikacji towarów i usług na potrzeby VAT
- uproszczenie systemu stawek VAT
- wprowadzenie wiążącej informacji stawkowej (WIS)
- zmiany w systemie ryczałtowym dla rolników

## Nowa matryca VAT

Nowa matryca to zmiana sposobu identyfikowania towarów i usług na potrzeby VAT i odejście od stosowania Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU 2008) na rzecz:

- **Nomenklatury scalonej (CN) albo Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) w zakresie towarów oraz**
- **aktualnej Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU 2015) w zakresie usług.**



## Stosowanie nowych regulacji w zakresie Wiażących Informacji Stawkowych

Instytucja WIS została wprowadzona do przepisów ustawy o VAT przepisami ustawy z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw .

WIS wskazuje sposób zaklasyfikowania towaru albo usługi według stosownej klasyfikacji używanej na potrzeby VAT w Polsce oraz określa właściwą stawkę podatku dla tego towaru albo usługi. WIS są wydawane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej od 1 listopada 2019 r.

# Stosowanie nowych regulacji w zakresie Wiażących Informacji Stawkowych

Obowiązujące do 31 grudnia 2020 r. przepisy w zakresie WIS nie określały terminu jej ważności - wydane WIS były bezterminowe, mogły jednak:

-wygasnąć z mocy prawa w przypadku zmiany przepisów dotyczących VAT (art. 42h ust. 1 ustawy o VAT), lub □ zostać uchylone bądź zmienione w określonych przypadkach, np. w związku ze zmianami przepisów dotyczących Nomenklatury scalonej (CN) lub ich interpretacji, czy też w sytuacji stwierdzenia ich nieprawidłowości (art. 42h ust. 2 i 3 ustawy o VAT).

**Od 1 stycznia 2021 r. wydawane WIS będą ważne przez okres 5 lat od dnia ich wydania.**

Podstawa prawna: art. 42ha ustawy o VAT

# Stosowanie nowych regulacji w zakresie Wiążących Informacji Stawkowych

## Przykład 1.

Podatnik X posiada WIS, która została wydana 10 lutego 2021 r. Przy założeniu że w okresie 5 kolejnych lat nie nastąpi mająca wpływ na wysokość stawki VAT zmiana przepisów w zakresie VAT lub klasyfikacji towaru/usługi będących przedmiotem WIS, posiadana przez podatnika WIS jest ważna do 10 lutego 2026 r. W przypadku braku zmiany przepisów prawa w tym zakresie także po tej dacie podatnik nie będzie musiał występować o nową WIS, aktualna bowiem pozostanie klasyfikacja towaru/usługi i stawka VAT wskazana w ważnej do 10 lutego 2026 r. WIS. Od 11 lutego 2026 r. podatnik nie będzie natomiast formalnie korzystał z mocy ochronnej WIS (wynikającej ze związania nią organów podatkowych).

## Interpretacje i objaśnienia podatkowe

Powoływanie się na treść interpretacji ogólnych lub indywidualnych jest częstym zjawiskiem w praktyce stosowania prawa. Warto jednak zauważyć, że od 2017 roku w obrocie prawnym funkcjonują również objaśnienia podatkowe wydawane przez ministra finansów. Czym są i jaką pełnią funkcję?

## Interpretacje i objaśnienia podatkowe

Pierwszym przepisem odnoszącym się do objaśnień podatkowych jest art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej, którym minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności:

dokonując ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek (interpretacje ogólne),

wydając z urzędu ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe)

przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

# Interpretacje i objaśnienia podatkowe

Dodatkowo ten sam organ może z urzędu zmienić wydaną interpretację ogólną lub objaśnienia podatkowe, jeżeli stwierdzi ich nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (art. 14da Ordynacji podatkowej).

W świetle powyższego należy wskazać, że objaśnienia podatkowe, obok interpretacji ogólnej, mają na celu zapewnienie jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe. W konsekwencji przedmiotem objaśnień są przepisy prawa podatkowego, a ich adresatem – organy podatkowe. Nie zmienia to jednak faktu, że również podatnicy mogą opierać się na treści wydawanych objaśnień.

Warto także wskazać, że w przeciwieństwie do interpretacji ogólnych, które mogą być wydawane z urzędu lub na wniosek, objaśnienia podatkowe wydawane są wyłącznie z urzędu przez ministra finansów. Zgodnie z założeniem ustawodawcy objaśnienia mają służyć przede wszystkim wytlumaczeniu aspektów praktycznych związanych ze stosowaniem przepisów prawa.

Co równie ważne, minister finansów przy wydawaniu objaśnień podatkowych ma obowiązek uwzględnienia orzecznictwa sądowego, zarówno krajowego, jak i unijnego. W konsekwencji nie mogą to być objaśnienia sprzeczne z treścią wyroków sądowych.

## Interpretacje i objaśnienia podatkowe

Jak stanowi art. 14i § 1a Ordynacji podatkowej, objaśnienia podatkowe są zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych pod nazwą „Objaśnienia podatkowe”, wraz z oznaczeniem daty ich zamieszczenia. Minister finansów wydał do tej pory objaśnienia podatkowe dotyczące m.in.:

- stosowania przepisów o STIR;
- raportowania schematów podatkowych;
- stosowania ulgi termomodernizacyjnej;
- rozliczenia ulgi na zakup kas online.

# SANKCJE PODATKOWE I KARNE – najczęściej popelniane błędy



## Dodatkowe zobowiązania podatkowe w VAT

W braku harmonizacji przepisów Unii w dziedzinie sankcji z tytułu niedochowania warunków przewidzianych w ramach systemu wprowadzonego przez te przepisy, państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie.

Państwa członkowskie są jednak zobowiązane do wykonywania tej kompetencji z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a w konsekwencji z poszanowaniem zasady proporcjonalności” (wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 59).

Przepisy te nie powinny zatem wykraczać poza zakres konieczny do osiągnięcia zamierzonych celów i nie mogą być więc wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność VAT, stanowiącą fundamentalną zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego w przepisach prawa Unii w tej dziedzinie (wyrok z dnia 11 kwietnia 2013 r., Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 28 i 29).

## WYROK TRYBUNAŁU (DZIEWIĄTA IZBA) Z DNIA 15 KWIETNIA 2021 R. GRUPA WARZYWNA C-935/19

Artykuł 273 dyrektywy 2006/112/WE i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które nakładają na podatnika, który błędnie zakwalifikował transakcję zwolnioną z podatku od wartości dodanej (VAT) jako transakcję podlegającą temu podatkowi, sankcję wynoszącą 20% kwoty zawyżenia zwrotu VAT nienależnie żądanej, w zakresie, w jakim sankcja ta ma zastosowanie bez rozróżnienia zarówno w sytuacji, w której nieprawidłowość wynika z błędu w ocenie popełnionego przez strony transakcji co do podlegania przez dostawę opodatkowaniu, który to błąd cechuje brak przesłanek wskazujących na oszustwo i uszczuplenia wpływów do skarbu państwa, jak i w sytuacji, w której nie występują takie szczególne okoliczności.

## WYROK TRYBUNAŁU (DZIEWIĄTA IZBA) Z DNIA 15 KWIETNIA 2021 R. GRUPA WARZYWNA C-935/19

W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że sankcja administracyjna mająca na celu skłonienie podatników, by jak najszybciej dokonali korekty w przypadku niedopłaty podatku, i w związku z tym zmierzająca do zapewnienia prawidłowego poboru podatku, której wymiar standardowo jest ustalony na 50% kwoty VAT, jaką podatnik jest zobowiązany zapłacić organom podatkowym, lecz której stawkę można obniżyć stosownie do okoliczności danej sprawy, co do zasady pozwala na zapewnienie, aby sankcja ta nie wykraczała poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celu polegającego, zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT, na zapewnieniu prawidłowego poboru podatku

(zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 62–64).

WYROK TRYBUNAŁU (DZIEWIĄTA IZBA) Z DNIA 15 KWIETNIA  
2021 R. GRUPA WARZYWNA C-935/19

Jednakże, co się tyczy sposobu ustalania kwoty sankcji rozpatrywanej w postępowaniu głównym, należy zauważyć, że w przypadku gdy kwota ta zostanie ustalona na 20% kwoty zawyżenia nadwyżki VAT, nie może ona zostać obniżona stosownie do konkretnych okoliczności danego przypadku, z zastrzeżeniem przypadków, w których nieprawidłowość wynika z drobnych błędów.

# WYROK TRYBUNAŁU (DZIEWIĄTA IZBA) Z DNIA 15 KWIETNIA 2021 R. GRUPA WARZYWNA C-935/19

SLIM VAT 3 SANKCJA

<https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12362752/katalog/12901115#12901115>

25) w art. 112b:

a) w ust. 1 w części wspólnej wyrazy „odpowiadającej 30%” zastępuje się wyrazami

„do 30%”,

b) w ust. 2 w części wspólnej wyrazy „wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego wynosi 20%” zastępuje się wyrazami „naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości do 20%”

## WYROK TRYBUNAŁU (DZIEWIĄTA IZBA) Z DNIA 15 KWIETNIA 2021 R. GRUPA WARZYWNA C-935/19

2b. Ustalając dodatkowe zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w ust. 1 2a, naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego bierze pod uwagę:

- 1) okoliczności powstania nieprawidłowości;
- 2) rodzaj i stopień naruszenia ciążącego na podatniku obowiązku, które skutkowało powstaniem nieprawidłowości;
- 3) wagę i częstotliwość stwierdzanych dotychczas nieprawidłowości;
- 4) kwotę stwierdzonych nieprawidłowości;
- 5) działania podjęte przez podatnika po stwierdzeniu nieprawidłowości w celu usunięcia skutków nieprawidłowości.

WYROK TRYBUNAŁU (DZIEWIĄTA IZBA) Z DNIA 15 KWIETNIA  
2021 R. GRUPA WARZYWNA C-935/19

2c. W przypadku stwierdzenia, że nieprawidłowość była skutkiem świadomego uczestnictwa podatnika w oszustwie dotyczącym podatku dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustala się w maksymalnej wysokości określonej odpowiednio w ust. 1–2a.”;

WYROK TRYBUNAŁU (DZIEWIĄTA IZBA) Z DNIA 15 KWIETNIA  
2021 R. GRUPA WARZYWNA C-935/19

w art. 112c w ust. 1 wprowadzenie do wyliczenia  
otrzymuje brzmienie:

„W zakresie, w jakim w przypadkach, o których mowa  
w art. 112b ust. 1 pkt 1, ust. 2 pkt 1 oraz ust. 2a,  
nieprawidłowość była skutkiem świadomego  
uczestnictwa podatnika w oszustwie dotyczącym  
podatku i wynika w całości lub w części z obniżenia  
kwoty podatku należnego o kwotę podatku  
naliczonego wynikającą z faktury, która:”;



## SANKCJE PODATKOWE I KARNE

Jednym z podstawowych obowiązków obciążających podatników podatku VAT jest konieczność sporządzania i przesyłania w ustawowym terminie deklaracji JPK V7. W przypadku uchybienia tym obowiązkowi pojawia się pytanie o ewentualne konsekwencje podatkowe. W dalszej części artykułu poddamy analizie przepisy stanowiące o nierzetelnym lub wadliwie sporządzonym JPK V7.

## SANKCJE PODATKOWE I KARNE

W pierwszej kolejności warto odnieść się do regulacji ustawy o VAT, ponieważ akt ten oprócz ustanowienia obowiązku przesyłania deklaracji VAT przewiduje także sankcje finansowe związane z nieprawidłowym wypełnieniem tej powinności.

Zgodnie z art. 109 ust. 3e ustawy o VAT w terminie 14 dni od dnia:

stwierdzenia przez podatnika, że przesłana ewidencja zawiera błędy lub dane niezgodne ze stanem faktycznym, lub zmiany danych zawartych w przesłanej ewidencji  
– podatnik jest obowiązany przesłać korektę ewidencji.

# SANKCJE PODATKOWE I KARNE

W przypadku stwierdzenia przez naczelnika urzędu skarbowego w przesłanej ewidencji błędów, które uniemożliwiają przeprowadzenie weryfikacji prawidłowości transakcji, naczelnik wzywa podatnika do ich skorygowania, wskazując te błędy (art. 109 ust. 3f ustawy).

Na podstawie art. 109 ust. 3g ustawy podatnik w terminie 14 dni od dnia doręczenia wezwania, o którym mowa w ust. 3f, przesyła do naczelnika urzędu skarbowego ewidencję skorygowaną w zakresie błędów wskazanych w wezwaniu lub składa wyjaśnienia wskazujące, że ewidencja nie zawiera błędów, o których mowa w wezwaniu.

W myśl art. 109 ust. 3h ustawy, jeżeli podatnik wbrew obowiązkowi określonymu w ust. 3g:

nie prześle ewidencji skorygowanej w zakresie błędów wskazanych w wezwaniu lub nie złoży wyjaśnień, albo zrobi to po terminie;

w złożonych wyjaśnieniach nie wykaże, że ewidencja nie zawiera błędów, o których mowa w wezwaniu

– naczelnik urzędu skarbowego może nałożyć, w drodze decyzji, na tego podatnika karę pieniężną w wysokości 500 zł za każdy błąd.

## SANKCJE PODATKOWE I KARNE

Istotne jest to, że powyższy przepis posługuje się wyrażeniem „może nałożyć”, co oznacza, że decyzja ma charakter uznaniowy, a nie obligatoryjny. W konsekwencji nawet w sytuacji wystąpienia naruszenia organ może odstąpić od ukarania.

## Mechanizm podzielonej płatności (split payment)

Zgodnie z art. 108e ustawy o VAT podatnicy, którzy dokonują dostawy towarów lub świadczą usługi, o których mowa w załączniku nr 15 do ustawy, oraz podatnicy nabywający te towary lub usługi są obowiązani posiadać rachunek rozliczeniowy, o którym mowa w art. 49 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, lub imienny rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej otwarty w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, prowadzone w walucie polskiej.

Wynika z powyższego, że ustawodawca od 1 listopada 2019 r. nakłada na podatników VAT obowiązek posiadania rachunków rozliczeniowych lub rachunków SKOK w celu realizacji obowiązków wynikających ze zmienionych przepisów.

# Mechanizm podzielonej płatności (split payment)

## Sankcje za naruszenie obowiązku split paymentu

Jeśli podatnik mający obowiązek dokonać podzielonej płatności, naruszy ten obowiązek – wówczas organ podatkowy (naczelnik US albo naczelnik UCS) nałoży na niego decyzją sankcję VAT (dodatkowe zobowiązanie podatkowe).

Wysokość sankcji – 30% kwoty podatku przypadającej na towary lub usługi objęte obowiązkowym split paymentem.

Nie ma sankcji, jeśli wprowadzie naruszono obowiązek zapłaty podzieloną płatnością, ale dostawca lub usługodawca rozliczył całą kwotę podatku wynikającą z wadliwie opłaconej faktury.

Nie ma sankcji W stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

## Mechanizm podzielonej płatności (split payment)

Nowy przepis w KKS (art. 57c)

Podatnik, który wbrew obowiązkowi dokonuje płatności kwoty należności wynikającej z faktury z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

W wypadku mniejszej wagi, sprawca takiego czynu zabronionego podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Nie ma wykluczenia karalności w przypadku, gdy dostawca lub usługodawca rozliczył całą kwotę podatku wynikającą z wadliwie opłaconej faktury.

## Mechanizm podzielonej płatności (split payment)

Nowe przepisy nakazują dodatkowo oznaczać faktury, które powinny być – zgodnie z przepisami ustawy – opłacane przy zastosowaniu mechanizmu podzielonej płatności.

Stanowią mianowicie, że w przypadku faktur, w których kwota należności ogółem stanowi kwotę, o której mowa w art. 19 pkt 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, obejmujących dokonaną na rzecz podatnika dostawę towarów lub świadczenie usług, o których mowa w załączniku nr 15 do ustawy – **na fakturze powinny być wyrazy „mechanizm podzielonej płatności”**.



## Mechanizm podzielonej płatności (split payment)

W przypadku stwierdzenia, że podatnik wystawił fakturę – mimo takiego obowiązku – bez słów „mechanizm podzielonej płatności”, organ podatkowy (naczelnik US albo naczelnik UCS) ustala sankcje VAT (dodatkowe zobowiązanie podatkowe).

Wysokość sankcji – 30% kwoty podatku przypadającej na transakcje objęte obowiązkowym MPP.

Nie ma sankcji - w stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

Nie ma sankcji - jeżeli zapłata kwoty odpowiadającej kwocie podatku przypadającej na dostawę towarów lub świadczenie usług objętych obowiązkowym MPP została dokonana z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności.

## Mechanizm podzielonej płatności (split payment)

Wystawienie faktury bez słów „mechanizm podzielonej płatności” (albo z innymi słowami – np. „split payment”) jest wadliwym (niezgodnym z przepisami) wystawieniem faktury.

Wadliwe wystawienie faktury to przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe (w przypadku mniejszej wagi).

Zachowanie, o którym mowa, może więc podlegać karze na podstawie przepisów KKS.