



Praca zbiorowa

PRAKTYCZNY LEKSYKON VAT 2017

Nowe zasady rozliczeń
po zmianach

REKOMENDUJE

BIULETYN VAT

Cena 129 zł
(w tym 23% VAT)

ISBN 978-83-65789-40-2



Praca zbiorowa

PRAKTYCZNY LEKSYKON VAT 2017

Nowe zasady rozliczeń
po zmianach

REKOMENDUJE

BIULETYN VAT



Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

Dyrektor Centrum Wydawniczego
Marzena Nikiel

Zespół redakcyjny:
Joanna Dmowska – redaktor prowadzący
Joanna Pastuszka – sekretarz redakcji
Edyta Wojtecka – redaktor graficzny
Barbara Redzyńska – korekta

Publikację polecają eksperci



© Copyright by INFOR PL S.A.
Warszawa 2017

INFOR PL S.A.
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
www.infor.pl

Biuro Opiekunów Klienta
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 761 30 30, e-mail: bok@infor.pl
Infolinia: 0 801 626 666
Księgarnia internetowa: www.sklep.infor.pl

Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii bądź powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody Wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

ISBN: 978-83-65789-40-2

Spis treści

Rozdział I. Odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług (art. 5, 6, 7, 8 ustawy o VAT)	9
1. Aporty	10
1.1. Aport zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP)	11
1.2. Rozliczenie aportu	15
1.3. Pokrycie udziałów wkładem pieniężnym	19
1.4. Rozliczenie umorzenia udziałów lub akcji	19
1.5. Sprzedaż udziałów lub akcji	21
2. Kara umowna za wcześniejsze rozwiązanie umowy	22
3. Obciążanie klienta kosztami	24
3.1. Refakturowanie nabytych usług	25
3.2. Refakturowanie kosztów dostawy towarów	27
3.3. Zwrot kosztów bez doliczania VAT	28
4. Umowy barterowe	32
4.1. Ustalenie podstawy opodatkowania dla świadczeń barterowych	33
4.2. Ustalenie daty powstania obowiązku podatkowego	35
4.3. Dokumentowanie	37
4.4. Odliczanie VAT z faktur dokumentujących transakcje barterowe	39
5. Kaucja za sprzedaż w opakowaniu zwrotnym	39
5.1. Termin zwrotu został umownie ustalony	40
5.2. Termin zwrotu nie został umownie ustalony	41
5.3. Dokumentowanie rozliczenia opakowań zwrotnych	41
Rozdział II. Nieodpłatne świadczenia (art. 7 i 8 ustawy o VAT)	43
1. Świadczenia na rzecz klientów	44
1.1. Przekazanie materiałów reklamowych, kalendarzy	44
1.2. Oznaczanie próbek	45
1.3. Ustalanie limitów dla prezentów o małej wartości	46
1.4. Rozliczenie poczęstunku dla klientów	47
2. Świadczenia na rzecz pracowników	48
2.1. Karty multisport	48
2.2. Bilety do kina, teatru, na imprezy	50
2.3. Przekazanie artykułów spożywczych	51
2.4. Upominki okolicznościowe	53
2.5. Wydatki związane z pogrzebem pracowników lub byłych pracowników	54
2.6. Telefony służbowe	54
2.7. Opieka medyczna	55
2.8. Samochody służbowe	56
Rozdział III. Podatnik VAT (art. 15 ustawy o VAT)	58
1. Zlecenia wykonywane osobiście	58
1.1. Umowa zlecenia lub o dzieło z pracodawcą	59
1.2. Kontrakt menedżerski	60

2. Jednostki samorządu terytorialnego.....	62
2.1. Instytucje kultury.....	63
2.2. Administracja zespolona.....	63
Rozdział IV. Obowiązek podatkowy (art. 19a ustawy o VAT)	65
1. Powstawanie obowiązku podatkowego na zasadach ogólnych	65
1.1. Dokonanie dostawy towarów	66
1.2. Wykonanie usługi.....	66
1.3. Szczególne momenty uznawania usług za wykonane oraz dostaw towarów za dokonane	67
1.4. Otrzymanie części lub całości zapłaty przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi	73
2. Szczególne sposoby powstawania obowiązku podatkowego	74
3. Powstanie obowiązku podatkowego z tytułu czynności nieodpłatnych	77
Rozdział V. Podstawa opodatkowania (art. 29a ustawy o VAT)	78
1. Ustalanie podstawy opodatkowania	78
2. Obniżenie podstawy opodatkowania	79
2.1. Rozliczenie faktur korygujących, gdy sprzedawca uzyskał potwierdzenie ich odbioru	80
2.2. Forma potwierdzenia odbioru faktury korygującej	81
2.3. Rozliczenie faktur korygujących, gdy sprzedawca nie uzyskał potwierdzenia ich odbioru.....	82
2.4. Udokumentowanie prawa do korekty mimo braku potwierdzenia odbioru faktury korygującej	83
3. Podwyższenie podstawy opodatkowania	85
4. Transakcje w całości lub w części finansowane dotacją	86
5. Podstawa opodatkowania w walucie obcej	87
6. Dodatkowe koszty, które pokrywa nabywca	88
Rozdział VI. Podatek naliczony (art. 86 ustawy o VAT)	89
1. Odliczenia częściowe	89
2. Wyłączenia prawa do odliczenia	89
3. Ograniczenia kwoty podatku naliczonego	90
4. Ustalenie terminu odliczenia VAT	91
4.1. Odliczenie VAT z faktur zaliczkowych	92
4.2. Przesunięcie terminu odliczenia podatku naliczonego	92
Rozdział VII. Proporcja, preproporcja i korekta roczna (art. 86 ust. 2a–2h, art. 90 i 91 ustawy o VAT)	94
1. Podatnicy zobowiązani do stosowania preproporcji	94
2. Podatnicy zobowiązani do stosowania proporcji.....	103
2.1. Ustalanie proporcji wstępnej do odliczania VAT w trakcie roku podatkowego	103
2.2. Obrót uwzględniany przy obliczaniu proporcji	104
2.3. Ustalanie szacunkowej proporcji z naczelnikiem urzędu skarbowego	106
3. Korekta roczna w deklaracji VAT	107
4. Korekta od ulepszeń w obcym środku trwałym	111
Rozdział VIII. Samochody (art. 86a ustawy o VAT)	114
1. Pełne odliczenie VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi	116
1.1. Pojazdy uważane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika ze względu na sposób wykorzystywania.....	116
1.2. Pojazdy uważane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika ze względu na konstrukcję	124
2. Odliczenie VAT od pozostałych wydatków związanych z samochodami.....	127
2.1. Oklejanie samochodu	128
2.2. Najem powierzchni parkingowej.....	128
2.3. Opłaty parkingowe i za przejazd autostradą	129
2.4. Przeglądy okresowe, wymiana opon, mycie i inne	130
3. Odliczenie VAT od leasingowanego samochodu.....	130
4. Odliczenie VAT od wydatków na paliwo	131

5. Korekta podatku odliczonego związana ze zmianą sposobu wykorzystywania pojazdu samochodowego	132
5.1. Sprzedaż pojazdu samochodowego w okresie korekty	134
5.2. Korekta VAT odliczonego, gdy pojazdy samochodowe zostały nabyte do końca marca 2014 r.	134
6. Nieodpłatne używanie samochodów na cele niezwiązane z prowadzoną działalnością gospodarczą	135

Rozdział IX. Zwrot VAT (art. 87 ustawy o VAT)

1. Przyspieszony zwrot VAT w terminie 25 dni	137
1.1. Ustalenie terminu zwrotu VAT	138
1.2. Zapłata za faktury zakupowe	138
1.3. Sposób i termin płatności	140
1.4. Udokumentowanie sposobu zapłaty	141
1.5. Status podatnika	142
1.6. Wniosek o zwrot VAT	142
2. Zwrot VAT w terminie 60 dni	144
3. Zwrot VAT w terminie 180 dni	145
4. Sprawdzenie zasadności zwrotu	147

Rozdział X. Faktury (art. 106a–106q ustawy o VAT)

1. Faktury dokumentujące sprzedaż opodatkowaną w kraju	150
1.1. Oznaczenie faktury	152
1.2. Data sprzedaży na fakturze	152
1.3. Faktury za paliwo bez numeru rejestracyjnego pojazdu	152
1.4. NIP nabywcy na fakturze	152
1.5. Podstawa prawna zwolnienia na fakturze	153
1.6. Liczba egzemplarzy, waluta VAT oraz sposób zaokrąglania	153
1.7. Nazwa nabywcy i adres siedziby	154
1.8. Sposób obliczenia VAT	154
2. Faktury zaliczkowe	156
2.1. Zaliczki na WDT	159
2.2. Zaliczki eksportowe	159
3. Faktury i rachunki u podatników zwolnionych z VAT	159
3.1. Kiedy faktura, a kiedy rachunek	160
3.2. Faktury wystawiane przez podatników zwolnionych z VAT	161
3.3. Rachunki	164
4. Faktury potwierdzające sprzedaż dla osób prywatnych (niepodatników)	165
5. Faktury dokumentujące dostawy opodatkowane na zasadzie odwrotnego obciążenia	166
6. Faktury uproszczone	167
6.1. Korekta faktur uproszczonych	171
6.2. Odliczenie VAT z faktury uproszczonej	171
7. Faktury wystawiane przez komornika	172
8. Faktury w procedurach szczególnych	173
8.1. Faktury wystawiane przez podatników rozliczających VAT metodą kasową	173
8.2. Faktury wystawiane przez nabywcę – samofakturowanie	174
8.3. Faktury wystawiane w procedurze VAT marża	176
8.4. Faktury w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej (procedura uproszczona)	177
8.5. Faktury VAT RR wystawiane przez nabywcę produktów rolnych	179
9. Dokumenty wewnętrzne	179
10. Duplikat faktury	179
11. Korygowanie faktur	181
11.1. Zasady wystawiania faktur korygujących	181
11.2. Zbiorcze faktury korygujące	183
11.3. Noty korygujące	185
11.4. Anulowanie faktury	187
12. Faktury w formie elektronicznej	187
12.1. Akceptacja odbiorcy	188

12.2. Obowiązek zapewnienia autentyczności pochodzenia, integralności treści oraz czytelności faktury	188
13. Dokumenty, które można uznać za faktury	190
14. Terminy fakturowania	191
14.1. Terminy wystawiania faktur potwierdzających WDT i świadczenie usług opodatkowanych w kraju usługobiorcy (podatnika)	191
14.2. Termin udokumentowania otrzymanej zaliczki	191
14.3. Szczególne terminy wystawiania faktur	192

Rozdział XI. Kasa rejestrująca (art. 111 ustawy o VAT)..... 195

1. Zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej	195
2. Ewidencjonowanie sprzedaży na kasie rejestrującej	200
3. Korekta sprzedaży zaewidencjonowanej na kasie rejestrującej	201
3.1. Ewidencjonowanie zwrotu towarów i uznanych reklamacji	201
3.2. Ewidencjonowanie pomyłek	204
3.3. Ewidencjonowanie udzielonych rabatów	206
4. Sprzedaż internetowa	207
4.1. Dokumentacja sprzedaży internetowej	207
4.2. Korekta sprzedaży internetowej	208
5. Ewidencja sprzedaży dokonanej na rzecz konsumenta, gdy sprzedawca nie ma obowiązku posiadania kasy fiskalnej, a nabywca nie żąda faktury	210
6. Obowiązki informacyjne związane z używaniem kas rejestrujących	211
6.1. Zgłaszanie kas rejestrujących w celu rozpoczęcia ewidencjonowania sprzedaży przy ich użyciu	212
6.2. Obowiązki informacyjne związane ze zmianą danych	216
6.3. Zakończenie pracy kasy w trybie fiskalnym	218
6.4. Wymiana pamięci fiskalnej kasy	220
6.5. Zgłoszenie kasy rejestrującej do obowiązkowego przeglądu technicznego	221
7. Ulga na zakup kasy rejestrującej	223
7.1. Wysokość ulgi	224
7.2. Korzystanie z ulgi na zakup kas przez czynnych podatników VAT	224
7.3. Korzystanie z ulgi na zakup kas przez podatników niebędących czynnymi podatnikami VAT	227
7.4. Zwrot ulgi na zakup kas	228

Rozdział XII. Deklaracje, wnioski, informacje, ewidencje, rejestracja

(art. 96, 99, 100, 109 ustawy o VAT) 230

1. Ewidencje VAT	230
2. Ewidencja w formie JPK_VAT	232
3. Deklaracje VAT	234
4. Informacje podsumowujące VAT UE	240
4.1. Podatnicy, którzy muszą składać informacje podsumowujące	240
4.2. Termin złożenia informacji podsumowującej	242
4.3. Najczęściej spotykane problemy z wypełnianiem informacji podsumowującej	242
5. Krajowe informacje podsumowujące VAT-27	247
6. Rejestracja VAT	248
6.1. Podatnicy niemający obowiązku składania VAT-R	249
6.2. Przypadki, gdy urząd skarbowy może odmówić rejestracji do celów VAT	250
6.3. Odpowiedzialność pełnomocnika, który dokonał rejestracji w imieniu podatnika VAT	252
6.4. Przypadki, gdy organ podatkowy wykreśla podatnika z rejestru podatników VAT	252

Rozdział XIII. Rozliczenie kwartalne

(art. 2 pkt 25, art. 21, art. 99 ust. 2–6, art. 103 ust. 1a–2 ustawy o VAT)..... 256

1. Kwartalne rozliczanie VAT przez podatników stosujących metodę kasową	258
1.1. Dokumentowanie dostaw objętych metodą kasową	260
1.2. Zawiadomienie o wyborze metody kasowej	262
1.3. Rezygnacja z metody kasowej	262
1.4. Utrata prawa do stosowania metody kasowej	262
2. Rozliczanie VAT za okresy kwartalne bez wyboru metody kasowej	262

Rozdział XIV. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT) (art. 13, 20 i 42 ustawy o VAT)	264
1. Rejestracja VAT UE	266
2. Wystawienie faktury dokumentującej WDT	267
3. Dokumentacja uprawniająca do zastosowania stawki 0%	267
4. Rozliczenie usług transportowych związanych z WDT	269
5. Rozliczenie WDT w deklaracji	269
6. Rozliczenie w informacji podsumowującej	273
7. Korekta dostaw wewnątrzwspólnotowych	273
8. Sprzedaż towarów na rzecz kontrahenta z UE, gdy przed ich wywiezieniem z Polski są na nich wykonywane usługi	274
Rozdział XV. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT) (art. 9, 10, 11 i 20 ustawy o VAT)	276
1. Przypadki, gdy należy rozliczyć WNT	276
1.1. Towary nabywa podatnik VAT czynny	276
1.2. Towary nabywa podatnik VAT zwolniony	277
1.3. Przemieszczenie własnych towarów	278
2. Rozliczenie WNT przez podatników czynnych	279
2.1. Rejestracja VAT UE	279
2.2. Dokumentowanie WNT	280
2.3. Ustalanie podstawy opodatkowania i jej korekta	280
2.4. Rozliczenie WNT w deklaracji	281
3. Rozliczenie WNT przez podatnika zwolnionego z VAT	284
4. Rozliczenie WNT od nabycia środków transportu	285
4.1. Rozliczenie WNT od zakupu samochodu	286
Rozdział XVI. Towary – miejsce dostawy, transakcje łańcuchowe (art. 17 ust. 1 pkt 5, art. 22 ustawy o VAT)	289
1. Transakcje łańcuchowe	289
2. Sprzedaż za granicę towaru montowanego	292
3. Rozliczenie przez polskiego podatnika dostawy, która nie podlega VAT w Polsce	293
4. Dostawa, dla której podatnikiem jest polski nabywca	294
5. Obowiązki podatnika zobowiązanego do rozliczenia VAT od dostawy za sprzedawcę	295
5.1. Dokumentowanie	295
5.2. Ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego	296
5.3. Ustalenie kursu waluty	296
5.4. Rozliczenie dostawy w deklaracji	296
Rozdział XVII. Eksport i import towarów (art. 2 pkt 7 i 8, art. 19a ust. 1, 8–11, art. 33–40, art. 41 ust. 4–9b ustawy o VAT)	297
1. Eksport towarów	297
1.1. Rozliczenie eksportu w deklaracji	298
1.2. Dokumenty przy eksporcie pośrednim uprawniające do stosowania stawki 0%	300
1.3. Rozliczanie zaliczek eksportowych	300
2. Import towarów	302
2.1. Miejsce rozliczenia importu	302
2.2. Procedura uproszczona	303
2.3. Odliczenie VAT od importu towarów	304
Rozdział XVIII. Procedury szczególne (art. 115–120 ustawy o VAT)	306
1. Turystyka	306
1.1. Ustalanie podstawy opodatkowania	307
1.2. Ewidencja usług turystycznych	308
1.3. Prawo do odliczenia VAT przez podatników świadczących usługi turystyki	308
1.4. Obowiązek podatkowy dla usług turystyki	309
1.5. Stawka podatku dla usług turystycznych	310
1.6. Miejsce świadczenia usług turystycznych	311
1.7. Zakup usług za granicą	312

1.8. Fakturowanie usług turystycznych	313
1.9. Marża ujemna	314
2. Towary używane	314
3. Rolnictwo	316
3.1. Dokumentowanie sprzedaży rolnika przez nabywcę	316
3.2. Rozliczenie VAT określonego na fakturze VAT RR	317
3.3. Rozliczenie zaliczki przekazanej rolnikowi ryczałtowemu	321
3.4. Potrącenie z należności dla rolnika	321

Rozdział XIX. Odwrotne obciążenie w dostawach i usługach krajowych

(art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8 ustawy)	323
1. Dostawy towarów objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia	323
1.1. Towary objęte odwrotnym obciążeniem	324
1.2. Odpowiedzialność za niewłaściwe rozliczenie	327
2. Usługi budowlane objęte odwrotnym obciążeniem	327
2.1. Warunki stosowania odwrotnego obciążenia w budownictwie	328
2.2. Rozliczenie usług budowlanych, gdy stosowane jest odwrotne obciążenie	332

Rozdział XX. Zwolnienie podmiotowe (art. 113 ustawy o VAT)

1. Warunki korzystania ze zwolnienia	336
1.1. Ustalanie limitu zwolnienia	337
1.2. Podatnicy, którzy nie mogą korzystać ze zwolnienia z VAT	338
2. Rezygnacja ze zwolnienia	341
3. Wybór zwolnienia	342
4. Negatywne konsekwencje wyboru zwolnienia	344
5. Plusy wyboru zwolnienia	345

Rozdział XXI. Ulga na złe długi (art. 89a i 89b ustawy o VAT)

1. Rozliczenie ulgi na złe długi u sprzedawcy	347
1.1. Termin płatności	348
1.2. Zbyte wierzytelności a prawo do korekty	349
1.3. Status dłużnika	350
1.4. Ustalenie zasad korekty	350
2. Korekta VAT naliczonego przez dłużnika	351

Rozdział XXII. Sankcje dla podatników VAT (art. 5, art. 112b–112c ustawy o VAT

i art. 56b Ordynacji podatkowej)	354
1. Klauzula nadużycia prawa	354
1.1. Udzielanie rabatów	356
1.2. Sprzedaż za złotówkę	356
1.3. Świadczenia kompleksowe	356
2. Podwyższone odsetki	357
3. Dodatkowe zobowiązanie	358
3.1. Przypadki, gdy dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie będzie ustalane	359
3.2. Wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego	361
3.3. Decyzja w sprawie dodatkowego zobowiązania podatkowego	362

Rozdział XXIII. Ustalenie stawki VAT i numeru PKWiU (art. 5a, 41, 43 ustawy o VAT)

Rozdział I

Odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług

(art. 5, 6, 7, 8 ustawy o VAT)

Opodatkowaniu VAT podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju dokonane przez osobę działającą w charakterze podatnika. Czynności te podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały dokonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.

Natomiast nie podlegają VAT:

- 1) transakcje zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa,
- 2) czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.

W art. 7 ust. 1 ustawy o VAT została zdefiniowana dostawa towarów. Przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również:

- 1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie;
- 2) wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, zawartej na czas określony, lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione;
- 3) wydanie towarów na podstawie umowy komisu między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej;
- 4) wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisu, jeżeli komisant był zobowiązany do nabycia rzeczy na rachunek komitenta;
- 5) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego w spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni miesz-

kaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego;

- 6) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste;
- 7) zbycie praw, o których mowa w pkt 5 i 6.

Natomiast w art. 8 ustawy o VAT zostało zdefiniowane odpłatne świadczenie usług podlegające VAT.

Przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

- 1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
- 2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
- 3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu albo nakazem wynikającym z mocy prawa.

Za odpłatne świadczenie usług i odpłatną dostawę towarów podlegające VAT uznaje się niektóre czynności nieodpłatne (patrz: rozdział II).

W praktyce często trudno ustalić, czy daną czynność można uznać za odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług, a tym samym naliczyć VAT. Przedstawiamy najczęściej pojawiające się problemy z ustaleniem, czy została dokonana dostawa towarów lub świadczenie usług podlegające VAT.

1. Aporty

Aport wnoszony do spółek prawa handlowego lub spółek cywilnych stanowi czynność opodatkowaną VAT. Transakcja taka spełnia bowiem definicję odpłatnej dostawy towarów (jeżeli przedmiotem aportu są towary, a więc np. budynki, budowle, grunty, maszyny) lub odpłatnego świadczenia usług (w przypadku wniesienia aportem znaków towarowych, licencji, patentów itp.). Podlega opodatkowaniu na takiej samej zasadzie jak sprzedaż.

Niemniej jednak należy pamiętać, że w art. 6 ustawy o VAT przewidziano katalog czynności (transakcji) wyłączonych z zakresu tej ustawy. Wymieniono w nim również transakcję zbycia przedsiębiorstwa oraz zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP).

Wprawdzie pojęcie „zbycie” nie zostało zdefiniowane w ustawie o VAT, niewątpliwie jednak należy je rozumieć podobnie jak pojęcie „sprzedaż” (aczkolwiek nieco szerzej). Innymi słowy, przez pojęcie „zbycie” należy rozumieć oprócz typowej transakcji sprzedaży również transakcję aportu.

W konsekwencji określone w art. 6 ustawy o VAT wyłączenie z zakresu VAT dotyczy również aportu przedsiębiorstwa lub ZCP.

1.1. Aport zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP)

W zależności od oceny, czy przedmiotem aportu jest ZCP czy zbiór poszczególnych składników majątkowych, odmiennie będą się kształtować skutki rozliczenia VAT. W pierwszym przypadku transakcja nie będzie podlegać opodatkowaniu, w drugim – będzie to zwykła dostawa poszczególnych towarów lub świadczenie usług. Dla każdego towaru i usługi należy wtedy odrębnie ustalić podstawę opodatkowania, stawkę VAT, moment powstania obowiązku podatkowego. Mając to na uwadze, należy stwierdzić, że szczególnie istotna jest definicja ZCP określona w art. 2 pkt 27e ustawy o VAT. Identycznie zdefiniowano ZCP dla celów rozliczeń podatku dochodowego.

Zorganizowana część przedsiębiorstwa (ZCP) to organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych (w tym zobowiązania) przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

Niestety, przytoczona definicja jest niezwykle ogólnikowa. Posługuje się nieostrymi określeniami typu „organizacyjnie i finansowo wyodrębniony” czy „przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych”, przez co jest mało precyzyjna.

W konkretnych stanach faktycznych, tj. oceniając określone zbiory składników majątkowych, podatnicy często nie są w stanie ustalić, czy przesłanki definicji ZCP rzeczywiście wystąpiły i czy organy podatkowe nie zajmą odmiennego stanowiska.

W związku z licznymi wątpliwościami, w celu analizy definicji ZCP, każdorazowo należy sięgnąć do licznych interpretacji indywidualnych, orzeczeń, a także opinii prezentowanych w doktrynie.

Wynika z nich, że aby można było mówić o ZCP, łącznie muszą być spełnione następujące przesłanki:

1) istnieje zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania;

Zorganizowana część przedsiębiorstwa musi stanowić pewien zespół składników majątkowych obejmujący zarówno składniki materialne (np. budynki, maszyny, wyposażenie biura), jak i składniki niematerialne (np. zawarte umowy, licencje i koncesje, patenty). Nie ma oczywiście reguły, jakiego rodzaju składniki powinny stanowić ZCP. Decydujący jest rodzaj działalności gospodarczej właściwej dla danej ZCP. Jeżeli ZCP posiada profil produkcyjny, będą to z pewnością przede wszystkim hale produkcyjne, maszyny, narzędzia. W przypadku działalności usługowej mogą to być z kolei: powierzchnia biurowa, komputery, bazy danych itp.

Literalna wykładnia przepisu wskazuje również, iż zespół ten powinien składać się co najmniej z jednego składnika materialnego i co najmniej z jednego składnika niematerialnego.

Ponadto dla stwierdzenia istnienia ZCP wskazany jest przez ustawodawcę wymóg, by w skład ZCP wchodziły również odpowiednie zobowiązania związane z prowadzo-

na działalnością. Co ciekawe, zobowiązania są jedynym, bezpośrednio wymienionym w definicji legalnej składnikiem ZCP, w związku z czym należy uznać, że stanowią one fundamentalny element tego pojęcia. Dlatego nie możemy mówić o ZCP, gdy na nabywcę nie przechodzą zobowiązania zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

2) zespół składników jest organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie;

Aby można było stwierdzić, że majątek będący przedmiotem transakcji stanowi ZCP, musi być wyodrębniony organizacyjnie i finansowo z istniejącego przedsiębiorstwa.

O wyodrębnieniu organizacyjnym przesądza fakt, że ZCP ma swoje odrębne miejsce w strukturze całego przedsiębiorstwa. ZCP nie może natomiast być po prostu jedną ze zwykłych, bezwzględnie podległych całemu przedsiębiorstwu komórek, które na co dzień niejako automatycznie wykonują nałożone na nie zadania (np. lakiernia, magazyn, warsztat). Funkcjonowanie ZCP musi mieć charakter do pewnego stopnia autonomiczny, oparty na regułach i aktywach dla niego właściwych oraz jemu przydzielonych. Organy podatkowe oraz sądy podkreślają również, że wyodrębnienie organizacyjne powinno wynikać z wewnętrznych aktów przedsiębiorstwa, np. ze statutu, spisanej struktury (tak stwierdził np. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 11 maja 2016 r., sygn. ILPP3/4512-1-41/16-4/AW, oraz WSA w Rzeszowie w wyroku z 23 lutego 2016 r., sygn. akt I SA/Rz 19/16).

Innymi słowy, definicji ZCP nie będzie spełniać jakiegokolwiek wydzielony zespół składników majątkowych, ale niejako „mniejsza organizacja” rzeczywiście funkcjonująca już przez pewien czas w ramach większej organizacji, jaką jest całe przedsiębiorstwo (co najlepiej dodatkowo potwierdzić w wewnętrznych dokumentach przedsiębiorstwa).

Wyodrębnienie finansowe nie musi natomiast oznaczać samodzielności finansowej, w szczególności nie oznacza ono konieczności prowadzenia odrębnych ksiąg, sporządzania bilansów, rozliczeń podatkowych itp. Jak podkreślają organy podatkowe, o wydzieleniu finansowym mówimy wtedy, gdy poprzez odpowiednią ewidencję zdarzeń gospodarczych możliwe jest przyporządkowanie przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do ZCP. Nie ma przeszkód, aby taką ewidencję prowadzić np. w ramach ogólnej/scentralizowanej księgowości przedsiębiorstwa.

3) składniki te przeznaczone są do realizacji określonych zadań gospodarczych oraz mogłyby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące zadania gospodarcze (tzw. wyodrębnienie funkcjonalne).

Zorganizowaną część przedsiębiorstwa tworzą składniki będące we wzajemnych relacjach, takich, by można było mówić o nich jako o zespole, a nie o zbiorze przypadkowych elementów, których jedyną cechą wspólną jest własność jednego podmiotu gospodarczego. Kompleks majątkowy stanowiący ZCP sam w sobie musi być w stanie realizować określone zadania gospodarcze, tj. prowadzić działalność w określonym obszarze (zob. wyroki NSA: z 6 listopada 2014 r., sygn. akt I FSK 1668/13; z 29 maja 2014 r., sygn. akt I FSK 1028/13; z 1 marca 2013 r., sygn. akt I FSK 375/12). Powszechnie przyjmuje się, iż chodzi tutaj o rzeczywistą, a nie tylko potencjalną zdol-

ność do wykonywania działalności gospodarczej. Kryterium wyodrębnienia funkcjonalnego ZCP sprowadza się do ustalenia, czy jako pewna odrębna całość jest ona w stanie samodzielnie funkcjonować na rynku już od momentu jej wyodrębnienia. Nie musi to być jednak taka sama działalność, jak była prowadzona przez zbywcę przedsiębiorstwa (zob. wyrok WSA w Gliwicach z 10 października 2016 r., sygn. akt III SA/GI 3/16).

Przykład

Spółka X posiada na terytorium kraju sieć restauracji. Jedną z nich postanowiła wydzielić i wnieść aportem do spółki Y. Przedmiotem aportu będzie budynek, wiatła, parking, kompletne wyposażenie restauracji (w tym kuchni) i jej biura, kasy fiskalne, sejf. Spółka X prowadzi dla wszystkich restauracji księgowość oraz czynności zarządcze w sposób scentralizowany. Poza codziennymi, bieżącymi sprawami żadne istotne decyzje nie są podejmowane na poziomie restauracji.

W analizowanym przykładzie restauracja nie będzie stanowić ZCP. Intuicyjnie wydawałoby się, że przedmiotem aportu jest kompletna, zdolna do funkcjonowania restauracja. Niemniej jednak głębsza analiza definicji ZCP wskazuje, że nie została ona spełniona. Brakuje przede wszystkim niematerialnych składników majątkowych. Spółka X z pewnością posiada logo, receptury, zawarte z dostawcami żywności umowy, wewnętrzny regulamin, know-how itp. Składniki te nie zostaną jednak wniesione do spółki Y. Trudno mówić również o odrębności organizacyjnej. Restauracja jest po prostu punktem sprzedaży, nie jest natomiast organizacyjnie wydzielona, nie ma też autonomii działania. Takie wydzielenie nie wynika z żadnych wewnętrznych dokumentów spółki Y.

Najprawdopodobniej nowy inwestor (spółka Y) zainwestuje w restaurację, tj. nada jej nazwę, zatrudni personel, ustali menu, zawrze odpowiednie umowy z kontrahentami itp. Z perspektywy analizy transakcji aportu zamiary te nie mają jednak znaczenia. Decydujące w sprawie jest to, że definicja ZCP musi być spełniona już w chwili aportu, tj. ZCP musi być rzeczywiście zdolna do natychmiastowego podjęcia działalności, a nie mieć jedynie taką teoretyczną możliwość, pod warunkiem dodatkowych zmian/nakładów.

Przykład

Spółka X posiada trzy zakłady produkcyjne. Postanowiła wydzielić jeden z nich ze swoich struktur i wnieść go aportem do nowo utworzonej spółki Y. Każdy z zakładów składa się z kompleksu nieruchomości (hala produkcyjna, magazyny, biuro, parking, ogrodzenie itp.) oraz prowadzi działalność za pomocą znajdujących się tam maszyn, urządzeń, patentów, know-how.

W zakładach, oprócz pracowników produkcyjnych, pracuje również kadra średniego szczebla, zajmująca się m.in. kontrolą produkcji, zaopatrzeniem, sprzedażą, marketingiem. Ponieważ każdy zakład produkuje inne wyroby, spółka X zawiera część umów (np. z klientami, dostawcami surowców, agencjami reklamowymi) niejako z przeznaczeniem dla poszczególnych zakładów.

W związku z tym oprócz należności do każdego zakładu przyporządkowane są również określone zobowiązania. Spółka prowadzi księgowość w sposób centralny w swojej siedzibie, przy czym w celu monitorowania bieżącej kondycji finansowej zakładów niektóre operacje ewidencjonuje również dla każdego zakładu z osobna.

Wydzielony zakład spełnia definicję ZCP. Jego przedmiotem będą składniki materialne, niematerialne (patenty, know-how, prawa i obowiązki wynikające z umów itp.), w tym przyporządkowane zobowiązania. Zakład jest także wyodrębniony organizacyjnie (zatrudnieni w nim pracownicy działają w pewnym stopniu autonomicznie, na podstawie przekazanych im uprawnień i aktywów, w celu realizacji powierzonych im zadań) i finansowo (prowadzona centralnie ewidencja pozwala na przyporządkowanie do zakładu określonych przychodów i kosztów, a także należności i zobowiązań). Dlatego uznać należy, że zakład cechuje się również odrębnością funkcjonalną, tzn. jest w stanie samodzielnie prowadzić działalność, *de facto* jako całkowicie odrębne przedsiębiorstwo.

Wprawdzie aport ZCP nie podlega VAT, jednak nie oznacza to, że podmiot wnoszący aportem ZCP traci prawo do odliczenia VAT naliczonego. Zbycie (w tym aport) przedsiębiorstwa lub ZCP jest bowiem traktowane w sposób szczególny w VAT. Ze względu na kontynuację działalności gospodarczej przez spółkę otrzymującą aportem ZCP ustawodawca nie postrzega tego typu transakcji jak zwykłej czynności, która nie uprawnia do odliczenia VAT naliczonego, ale postrzega ją jako zdarzenie całkowicie neutralne podatkowo.

W takim przypadku zastosowanie znajduje szczególne uregulowanie zawarte w art. 91 ust. 9 ustawy o VAT. Zgodnie z jego brzmieniem w przypadku transakcji zbycia (czyli także aportu) przedsiębiorstwa lub ZCP korekta określona w art. 91 ust. 1–8 ustawy o VAT dokonywana jest przez nabywcę.

Jak z tego przepisu wynika, spółka, do której wnoszona jest aportem ZCP, powinna stosować wobec otrzymanych towarów i usług zasady ewentualnej korekty odliczonego podatku w taki sam sposób, jak gdyby to ona (a nie podmiot wnoszący aport) je nabyła i wykorzystywała przed aportem.

I choć nie wynika to wprost z art. 91 ust. 9 ustawy o VAT, samo wniesienie aportem ZCP nie powoduje konieczności jakiegokolwiek korekty VAT naliczonego po stronie podmiotu wnoszącego aportem ZCP.

Z przedstawionymi wnioskami w pełni zgadzają się również organy podatkowe. Potwierdził je np. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 2 maja 2016 r. (sygn. ILPP5/4512-1-29/16-4/AG).

Przykład

Spółka A prowadząca działalność w różnych branżach postanowiła w 2010 r. wydzielić dział zajmujący się produkcją armatury i wnieść go aportem do spółki B. Po analizie okazało się, że dział ten powinien być dla celów podatkowych traktowany jak ZCP. Wśród wniesionych aportem składników znajdował się także budynek biurowy (nabyty przez spółkę A w 2009 r. za kwotę 1 mln zł netto plus 220 000 VAT), od którego spółka A w całości odliczyła VAT naliczony. Po otrzymaniu aportu spółka B kontynuowała działalność w zakresie produkcji armatury w niezmienionej formie. Niemniej jednak w 2017 r. postanowiła zmienić przeznaczenie budynku biurowego i wykorzystywać go w całości do działalności finansowej, która korzysta ze zwolnienia z VAT. Sam fakt wniesienia aportem ZCP w żaden sposób nie wpłynął na odliczenie VAT naliczonego po stronie spółki A lub spółki B. Niemniej jednak spółka B jest zobowiązana

monitorować okres korekty VAT naliczonego otrzymanych towarów i usług, w tym budynku biurowego. Na skutek przeznaczenia budynku biurowego do wykonywania wyłącznie czynności nieuprawniających do odliczenia konieczna będzie korekta podatku. Ponieważ w przypadku nieruchomości okres korekty wynosi 10 lat, a zmiana przeznaczenia miała miejsce po upływie ośmiu lat użytkowania, spółka B będzie zobowiązana do skorygowania w sumie 2/10 VAT odliczonego jeszcze przez spółkę A, jeżeli przez pozostałe dwa lata będzie wykorzystywać budynek tylko do działalności zwolnionej.

1.2. Rozliczenie aportu

Przedmiotem aportu może być towar albo usługa. W zależności od tego, co jest jego przedmiotem, mamy do czynienia z dostawą towarów lub świadczeniem usług.

Potwierdzają to organy podatkowe. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 22 września 2014 r. (sygn. ILPP2/443-698/14-5/AKr) czytamy:

MF *Czynność wniesienia aportu, w zależności od jego przedmiotu, może zatem spełniać przesłanki uznania jej za dostawę towarów w myśl art. 7 (przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel) lub za świadczenie usług w świetle art. 8 (każde świadczenie, które nie jest dostawą towarów, w szczególności przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych).*

Dlatego należy uznać, że podatnik VAT wnoszący aport do spółki, którego przedmiotem są towary, dokonuje dostawy towarów podlegającej opodatkowaniu. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy przedmiotem aportu jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część. Wtedy taki aport nie podlega opodatkowaniu VAT, a co za tym idzie – nie jest rozliczany w deklaracji VAT ani dokumentowany fakturą. W pozostałych przypadkach wnoszący aport rozlicza go jak normalną dostawę towarów. Gdy przedmiotem aportu są prawa majątkowe, np. znaki towarowe, licencje, dochodzi do świadczenia usług podlegającego VAT (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 17 czerwca 2014 r., sygn. ILPP1/443-218/14-4/AI).

Należy pamiętać, że aport nie podlega VAT, gdy dokonuje go podmiot, który nie jest podatnikiem lub jest podatnikiem VAT, ale nie działa w takim charakterze, np. wnosi aportem nieruchomość należącą do prywatnego majątku. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w piśmie z 29 lipca 2015 r. (sygn. ILPP1/4512-1-335/15-4/AS) wyjaśnił ten problem w następujący sposób:

MF *Biorąc pod uwagę powyższe, nie zawsze wniesienie aportu rzeczowego stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu VAT. Wnoszenie aportów nie stanowi takiej czynności przede wszystkim wówczas, gdy są one wnoszone przez podmioty niebędące podatnikami VAT lub przez podmioty będące, co prawda takimi podatnikami, lecz niedziałające jako podatnicy w odniesieniu do tej czynności.*

1.2.1. Ustalenie podstawy opodatkowania

Gdy aport podlega opodatkowaniu, pierwszym krokiem jest ustalenie podstawy opodatkowania. W tym przypadku stosujemy zasadę ogólną wynikającą z art. 29a ust. 1 ustawy. Dlatego podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z ty-

tułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej. Oznacza to, że podstawą opodatkowania dla czynności wniesienia wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki kapitałowej w zamian za udziały lub akcje będzie wszystko, co stanowi zapłatę, którą wnoszący otrzyma od spółki, pomniejszone o kwotę VAT. W praktyce wnoszący aport powinien określić podstawę opodatkowania w oparciu o wartość nominalną otrzymanych udziałów czy akcji.

UWAGA

Wartość nominalna udziałów czy akcji pomniejszona o VAT to podstawa opodatkowania wnoszonego aportu.

Przykład

Spółka A wniosła aportem do spółki B maszynę o wartości rynkowej 50 000 zł. W zamian otrzymała udziały o wartości 50 000 zł. Podstawa opodatkowania dla spółki A będzie wynosić 40 650,41 zł, a VAT – 9349,59 zł.

Taki sam sposób ustalania podstawy opodatkowania wnoszący aport powinien przyjąć, gdy obejmie udziały lub akcje poniżej wartości rynkowej wkładu (agio). W tym przypadku podstawą opodatkowania będzie również wartość nominalna udziałów czy akcji, pomniejszona o VAT.

Stanowisko to potwierdzają organy podatkowe. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 14 lutego 2017 r. (sygn. 3063-ILPP1-2.4512.250.2016.1.AW) czytamy:

MF *Zatem Wnioskodawca postąpił prawidłowo, określając podstawę opodatkowania w oparciu o wartość nominalną udziałów, wydanych w zamian za aport nieruchomości, pomniejszoną o kwotę VAT.*

Przykład

Spółka A wniosła aportem do spółki B maszynę, której wartość rynkowa wynosi 80 000 zł. W zamian otrzymała udziały o wartości 50 000 zł. Mimo to podstawa opodatkowania dla spółki A będzie wynosić 40 650,41 zł, a VAT – 9349,59 zł.

Strony umowy umawiają się często, że spółka, do której wniesiono aport, zapłaci wnoszącemu należny VAT. W takiej sytuacji wnoszący wkład otrzymuje udziały czy akcje i kwotę należnego VAT. Suma tych należności, pomniejszona o VAT, stanowi podstawę opodatkowania.

Przykład

Spółka A wniosła aportem do spółki B maszynę. W zamian otrzymała udziały o wartości 50 000 zł i przelano na jej konto kwotę 11 500 zł jako równowartość należnego VAT. Podstawa opodatkowania dla spółki A będzie wynosić 50 000 zł, a VAT – 11 500 zł.

Również organy podatkowe uznają taki sposób rozliczeń za prawidłowy. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 13 sierpnia 2014 r. (sygn. ILPP2/443-543/14-2/MN) czytamy:

MF (...) podstawę opodatkowania należy ustalić w oparciu o wartość nominalną udziałów oraz kwotę dopłaty w gotówce (w wysokości odpowiadającej kwocie podatku VAT należnego z tytułu transakcji wniesienia aportu).

1.2.2. Ustalenie stawki VAT dla przedmiotu aportu

W przypadku wnoszenia aportu do spółki należy zastosować taką stawkę VAT, jak gdyby była to normalna dostawa czy świadczenie usług. Zazwyczaj będzie to stawka 23%. Jeżeli jednak przedmiotem aportu będą towary i usługi, których dostawa lub wykonanie są opodatkowane stawką obniżoną (5% lub 8%), to należy ją zastosować również do aportu.

Gdy przedmiotem aportu są nieruchomości, można stosować zwolnienie wskazane w art. 43 ust. 1 pkt 9, 10, 10a ustawy, jeśli są spełnione warunki wskazane w tych przepisach. Są to:

- zwolnienie dla nieruchomości, gdy dostawa ma miejsce po pierwszym zasiedleniu; z tego zwolnienia strony umowy mogą zrezygnować;
- zwolnienie dla nieruchomości, od nabycia których nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT;
- zwolnienie dla terenów niezabudowanych, innych niż budowlane.

W art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy przewidziane jest zwolnienie dla dostawy towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Zdaniem organów podatkowych warunek ten jest spełniony, gdy środek trwały był wykorzystywany zarówno do działalności zwolnionej, jak i niepodlegającej VAT lub tylko niepodlegającej VAT (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 12 stycznia 2016 r., sygn. IPPP2/443-339/14/15-5/S/AO).

Przykład

Gmina wnosi do utworzonej spółki towary, które nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Do tej pory były wykorzystywane do wykonywania czynności niepodlegających VAT. Od ich nabycia gmina nie odliczyła VAT. Aport ten może korzystać ze zwolnienia wskazanego w art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy.

1.2.3. Fakturowanie aportu

Aport jako dostawa towarów lub usług podlega obowiązkowi fakturowania na normalnych zasadach. Oznacza to, że fakturę należy wystawić najpóźniej 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy lub wykonano usługę, ale nie wcześniej niż 30 dni przed dostawą lub wykonaniem usługi. Nie ma obowiązku wystawienia faktury, gdy wniesienie aportu korzysta ze zwolnienia z VAT. W takim przypadku fakturę wystawiamy obowiązkowo na żądanie spółki zgłoszone w terminie trzech miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy lub wykonano usługę.

Należy pamiętać, że jeśli przedmiotem aportu jest kilka różnych towarów lub usług, to każdy przedmiot aportu powinien być wymieniony na fakturze odrębnie. Nie można w rubryce „Nazwa towaru lub usługi” wpisać np. „aport do spółki z o.o.”. Należy wpisać konkretną nazwę, np. „samochód osobowy marki Opel Astra”.

Oczywiście można wpisać, z jakiej umowy wynika ten aport, ale jest to informacją dodatkową, nieobowiązkową.

Gdy aport korzysta ze zwolnienia, należy wpisać jego podstawę prawną.

1.2.4. Ustalanie obowiązku podatkowego dla aportu

Obowiązek podatkowy, również gdy towar lub usługa są wnoszone aportem, powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi (art. 19a ust. 1 ustawy). Przepisy nie przewidują szczególnych regulacji w tym przypadku.

Dostawa towarów rozumiana jest przez ustawodawcę jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. W określeniu „jak właściciel” zawiera się możliwość uznania za dostawę faktycznego przeniesienia władztwa nad rzeczą. W rozumieniu ustawy „dostawa” oznacza wszelkiego rodzaju rozporządzanie towarem (sprzedaż, zamianę, darowiznę oraz każdą inną transakcję, która w aspekcie ekonomicznym będzie prowadziła do podobnego rezultatu). TSUE w wyroku w sprawie C-320/88 stwierdził, że dla uznania danej czynności za opodatkowaną dostawę towarów nie ma znaczenia to, czy dochodzi do przeniesienia własności według prawa właściwego dla danego kraju. Dostawa ma miejsce, gdy dochodzi do przeniesienia własności w sensie ekonomicznym. Oznacza to więc, że kluczowym elementem jest przeniesienie praktycznej kontroli nad rzeczą i możliwości dysponowania nią.

Gdy przedmiotem aportu są nieruchomości, ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego sprawia wiele problemów. Nie zawsze będzie to data podpisania aktu notarialnego. Jeśli spółce, do której wnoszony jest aport, zostanie wcześniej wydana nieruchomość, to data ta wyznacza moment powstania obowiązku podatkowego. Tylko wtedy, gdy faktyczne wydanie nieruchomości następuje w dniu podpisania aktu notarialnego, datę powstania obowiązku podatkowego wyznacza dzień podpisania aktu notarialnego.

W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 29 kwietnia 2015 r. (sygn. IPPP1/4512-101/15-2/AP) czytamy:

MF *Z uwagi na fakt, że Sieć Kanalizacyjna stanowi dla celów VAT towar, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą dokonania dostawy towarów, tj. – zgodnie z art. 7 ust. 1 – z chwilą przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Skoro zatem pełne przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel zbiega się z datą podpisania aktu notarialnego, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą podpisania aktu notarialnego.*

W związku z powyższym, obowiązek podatkowy powstanie w dacie podpisania aktu notarialnego między Gminą a Spółką.

W przypadku usług wnoszonych aportem zasadniczo o terminie powstania obowiązku podatkowego decyduje moment ich faktycznego wykonania.

Jeśli przedmiotem aportu są znaki towarowe, to zdaniem organów podatkowych obowiązek podatkowy powstaje z chwilą podpisania umowy aportowej, gdyż z tą chwilą przechodzą prawa do znaków i usługa zostaje faktycznie wykonana. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 8 października 2014 r. (sygn. ILPP1/443-579/14-3/AW) czytamy:

MF *Podsumowując, obowiązek podatkowy z tytułu wniesienia aportem praw ochronnych do znaków towarowych będzie powstawał w momencie wykonania usługi, tj. w momencie zawarcia umowy aportowej, na podstawie której do SPH zostaną przeniesione ww. prawa albo wskazanej w tej umowie daty przekazania (wydania) przedmiotu aportu.*

1.2.5. Odliczenie VAT z faktury dokumentującej aport

Spółka, która otrzyma fakturę od swojego udziałowca czy akcjonariusza, odlicza z niej VAT na ogólnych zasadach. Oznacza to, że odliczy VAT pod warunkiem, że wniesione towary i usługi będą wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Spółka będzie mogła odliczyć VAT w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy u wnoszącego aport, nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym otrzyma fakturę, lub za dwa następne okresy.

1.3. Pokrycie udziałów wkładem pieniężnym

Gdy przedmiotem aportu jest wkład pieniężny, czynność ta nie podlega opodatkowaniu VAT, gdyż pieniądze nie są towarem. Dlatego wniesienia wkładu pieniężnego do spółki nie rozliczamy w VAT.

1.4. Rozliczenie umorzenia udziałów lub akcji

Umorzenie udziałów jest czynnością zmierzającą do likwidacji pewnej partii lub wszystkich udziałów. Umorzenie udziałów powoduje w konsekwencji likwidację określonej części kapitału zakładowego albo samych udziałów, gdy umorzenie nie jest połączone z obniżeniem kapitału zakładowego (odbywa się z zysku). Może odbyć się bez wynagrodzenia. Udziałowiec, darując lub sprzedając swoje udziały, nie dokonuje dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ustawy, ani świadczenia usługi, o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy, na rzecz spółki. Ma to miejsce zarówno wtedy, gdy otrzymuje w zamian wynagrodzenie, jak i wtedy, gdy odbywa się to bez wynagrodzenia. Czynność ta nie podlega opodatkowaniu VAT.

Taki sam charakter ma umorzenie akcji, które także jest czynnością zmierzającą do unicestwienia pewnej partii lub wszystkich akcji i sprowadza się do pozbawienia praw akcjonariusza ucieleśnionych w tych akcjach. Dlatego czynność ta również nie podlega opodatkowaniu VAT.

Zarówno udziałowiec, jak i akcjonariusz, który przekazuje swoje udziały albo akcje na rzecz spółki w celu ich umorzenia, w ogóle nie rozlicza tej transakcji w VAT.

Stanowisko to potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w piśmie z 4 lutego 2016 r. (sygn. IBPP2/4512-904/15/WN).

Problem z rozliczeniem umorzenia powstaje w spółce, gdy przekazuje ona wynagrodzenie udziałowcowi lub akcjonariuszowi. Nie rozlicza VAT, gdy wynagrodzenie ma formę pieniężną. Inaczej wygląda sytuacja, gdy przekazuje towary lub prawa majątkowe na rzecz udziałowca czy akcjonariusza, którego udziały lub akcje umorzono. Nie ma jednolitego stanowiska, jak takie przekazanie powinno zostać rozliczone w VAT. Zdaniem organów podatkowych spółka, przekazując towary lub prawa majątkowe, dokonuje dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz udziałowca czy akcjonariusza.

W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 19 października 2015 r. (sygn. IBPP2/4512-686/125/KO) czytamy:

MF *Zatem stanowisko Wnioskodawcy w zakresie uznania, że przekazanie Nieruchomości, tytułem wynagrodzenia za umorzenie udziałów w Spółce nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu w rozumieniu przepisów ustawy o VAT jest nieprawidłowe.*

Pojawiają się interpretacje, w których organy podatkowe uznają, że czynność ta nie podlega VAT, ale są one wynikiem korzystnego orzeczenia, które podatnik uzyskał, zaskarżając wcześniej wydaną interpretację. Przykładem jest interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 15 października 2015 r. (sygn. ILPP1/443-871/12/15-S/MD), który uznał, że:

MF *Wynagrodzenie wypłacane przez Spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością za dobrowolnie umorzone udziały w części, w której płatność nastąpiła w formie niepieniężnej, tj. poprzez wydanie określonych składników majątku Wnioskodawcy (ruchy ruchomych oraz nieruchomości), nie stanowi obrotu w rozumieniu ustawy o VAT.*

Niestety, zaskarżenie otrzymanej interpretacji do sądu nie gwarantuje korzystnego rozstrzygnięcia, gdyż linia orzecznicza sądów dotycząca wynagrodzenia za umorzone udziały czy akcje nie jest jednolita.

W części orzeczeń sądy uznają, że umorzenie udziałów czy akcji oraz przekazane w zamian wynagrodzenie w naturze należy traktować jako całość i bez względu na formę wynagrodzenia nie trzeba naliczać VAT. Takie stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 9 grudnia 2014 r. (sygn. akt I FSK 1853/13), w którym stwierdził, że:

NSA *(...) przepisy nie przesądzają tego w jakiej formie powinno być wypłacone wynagrodzenie wspólnikowi za nabyty przez spółkę, a następnie umorzony udział. Skoro zatem nie budzi wątpliwości, że gdyby wynagrodzenie to było świadczeniem pieniężnym, nie mogło być uznane za dostawę towarów, to analogicznie, przekazując wynagrodzenie w formie świadczenia niepieniężnego, nie powinno się kwalifikować również i takiej czynności jako dostawę towarów.*
(...) Podsumowując, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, wypłata wynagrodzenia w postaci rzeczowej (niepieniężnej), dokonywana w ramach instytucji prawa handlowego, jaką jest dobrowolne umorzenie udziałów, nie stanowi dostawy towarów i pozostaje poza zakresem zastosowania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług.

Natomiast w wyroku z 15 grudnia 2015 r. (sygn. akt I FSK 1652/14) NSA poparł stanowisko organów podatkowych:

NSA (...) W sytuacji zatem, gdy przekazane towary zostały nabyte przez spółkę do celów jej działalności gospodarczej, to transakcja przekazania tych towarów udziałowcowi, odbywająca się także w ramach instytucji umorzenia udziałów, stanowi dostawę towarów zgodnie z art. 7 ust. 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT.

Takie samo stanowisko zajął NSA w wyroku z 27 października 2016 r. (sygn. akt I FSK 436/15).

Jeśli spółka zamierza stosować się do stanowiska organów podatkowych i większości sądów, powstaje pytanie, jak rozliczyć takie przekazanie, a w szczególności co stanowi podstawę opodatkowania. Tak jak w przypadku wnoszenia udziałów niepieniężnych, także tu podstawę opodatkowania należy ustalić według zasad wskazanych w art. 29a ust. 1 ustawy. Według tych regulacji na podstawę opodatkowania składa się wszystko, co stanowi zapłatę. W tej sytuacji należy przyjąć, że będzie to wartość nominalna umorzonych udziałów czy akcji pomniejszona o VAT.

Przykład

Spółka Alfa nabyła od swojego udziałowca udziały w celu ich umorzenia. Wartość nominalna udziałów wyniosła 150 000 zł. Jako wynagrodzenie spółka przekazała udziałowcowi lokal użytkowy. Jeśli spółka zastosuje się do stanowiska organów podatkowych, podstawa opodatkowania wyniesie 121 951,22 zł (150 000 zł x 100/123), a VAT 28 048,78 zł. Tak jak w przypadku wnoszenia udziałów, również w tej sytuacji dostawa powinna zostać udokumentowana fakturą na ogólnych zasadach.

1.5. Sprzedaż udziałów lub akcji

Gdy udziałowiec czy akcjonariusz sprzedaje swoje akcje albo udziały innemu podmiotowi, również nie rozlicza w VAT tej transakcji, gdyż takiej czynności w większości przypadków nie możemy uznać za działalność gospodarczą podlegającą VAT. Od tej zasady istnieje kilka wyjątków, gdy sprzedaż ta podlega VAT.

Kwestia, czy za działalność gospodarczą można uznać działalność polegającą na posiadaniu i zbywaniu własnych akcji oraz udziałów, była rozpatrywana przez TSUE. W wyrokach w sprawach C-60/90 i C-155/94 oraz w sprawie C-80/95 TSUE podkreślał, że samo posiadanie czy emisja udziałów i innych papierów wartościowych co do zasady nie stanowi działalności gospodarczej. Podobnie transakcje finansowe polegające jedynie na sprzedaży udziałów i innych papierów wartościowych, np. jednostek w funduszach inwestycyjnych, w ogóle nie stanowią działalności gospodarczej.

Od tej zasady Trybunał przewiduje pewne wyjątki, gdy sprzedaż udziałów czy akcji to działalność gospodarcza podlegająca VAT. Ma to miejsce, gdy:

- posiadacz papierów wartościowych uczestniczy w zarządzaniu spółką, której akcje posiada,
- sprzedaż akcji, udziałów jest prowadzona w ramach działalności maklerskiej i brokerskiej,

- posiadanie udziałów jest bezpośrednim, stałym i koniecznym rozszerzeniem działalności gospodarczej.

W sytuacji gdy w zakres prowadzonej przez sprzedającego działalności gospodarczej nie wchodzi obrót papierami wartościowymi, to czynność samej sprzedaży udziałów innych spółek nie jest traktowana jako działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Są to czynności polegające na zarządzaniu własnym portfelem w celu maksymalizacji zwrotu z inwestycji. Nie można również samego nabycia czy sprzedaży udziałów finansowych w innych przedsiębiorstwach traktować jako wykorzystywanie majątku do uzyskiwania z niego dochodów w sposób ciągły.

Obrót ten podlega VAT, gdy jest wykonywany przez podatnika VAT w ramach jego profesjonalnej aktywności. Za działalność rodzącą obowiązki w VAT należy uznać tylko tę działalność, którą można zidentyfikować i zaliczyć do zawodowej płaszczyzny sprzedającego udziały/akcje, np. działalność maklerską czy brokerską.

Również nie każde uczestnictwo w zarządzie przedsiębiorstwa pozwala na uznanie zarządzania za działalność gospodarczą. Ma ona miejsce, gdy udział w zarządzaniu pociąga za sobą przeprowadzenie na rzecz spółki transakcji podlegających opodatkowaniu, takich jak świadczenie usług.

Potwierdził to m.in. WSA w Opolu w wyroku z 25 czerwca 2010 r. (sygn. akt I SA/Op 176/10).

Stanowisko Trybunału uwzględniają również organy podatkowe. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 18 marca 2016 r. (sygn. IPPP2/4512-93/16-2/BH) czytamy:

MF *W ocenie Wnioskodawcy, czynność odpłatnego zbycia przez Bank ogółu praw i obowiązków wynikających z uczestnictwa w Spółce Komandytowej nie będzie opodatkowana podatkiem VAT, gdyż Bank – w zaistniałym zdarzeniu przyszłym – nie będzie występować w charakterze podatnika podatku od towarów i usług. Jak bowiem wynika z przedstawionego zdarzenia przyszłego, Bank nie będzie uczestniczył w zarządzaniu Spółką Komandytową. Ponadto, zbycie Spółki Komandytowej nie będzie realizowane w ramach działalności maklerskiej/brokerskiej. A zatem – w ocenie Wnioskodawcy – odpłatne zbycie praw i obowiązków w Spółce Komandytowej przez Bank będzie czynnością mieszczącą się w zakresie zwykłego wykonywania jego uprawnień właścicielskich, a zatem pozostającą poza zakresem opodatkowania VAT.*

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

2. Kara umowna za wcześniejsze rozwiązanie umowy

Usługą jest każde świadczenie wykonane przez podatnika w ramach działalności, które nie jest dostawą towarów, w tym m.in. zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji (art. 8 ust. 1 ustawy

o VAT). Zatem na zachowanie to składać się może zarówno działanie (uczynienie, wykonanie czegoś na rzecz innej osoby), jak i zaniechanie (nieczynienie bądź tolerowanie, znoszenie określonych stanów rzeczy). W przypadku uznania danego świadczenia za usługę w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT powinien istnieć bezpośredni konsument, beneficjent świadczenia, odnoszący z tego tytułu wymierną korzyść.

Odszkodowanie można uznać za zapłatę za wykonaną usługę podlegającą opodatkowaniu VAT, jeśli:

- zaniechanie pewnych czynności za odszkodowaniem przynosi wymierną korzyść konkretnemu podmiotowi, co do której istnieje zgoda stron,
- jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności,
- związek między otrzymywaną płatnością a świadczeniem na rzecz dokonującego płatności musi mieć charakter bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można stwierdzić, że płatność następuje w zamian za to świadczenie.

Odszkodowania nie podlegają opodatkowaniu VAT, gdy nie są związane z wykonaniem żadnej czynności, która miałaby charakter świadczenia ze strony kontrahenta zobowiązanego do takiego odszkodowania. W związku z tym otrzymanie odszkodowania lub kary umownej za niewykonanie bądź nienależyte wykonanie umowy nie mieści się w ustawowym pojęciu dostawy towarów ani świadczenia usług.

Aby ustalić zasady opodatkowania danej czynności, dokonanej w zamian za odszkodowanie, niezbędne jest więc rozstrzygnięcie, czy te czynności skutkują uzyskaniem bezpośrednich korzyści przez wypłacającego.

Kwestię opodatkowania otrzymanej rekompensaty za wcześniejsze rozwiązanie umowy o świadczenie usług zajmował się m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 13 lutego 2014 r. (sygn. IPPP1/443-29/14-2/AW). Organ podatkowy, odpowiadając na pytanie o opodatkowanie VAT otrzymanej rekompensaty w zamian za zgodę na wcześniejsze rozwiązanie umowy o świadczenie usług, uznał, że w tym przypadku ma miejsce świadczenie usługi, ponieważ można wskazać konkretnego beneficjenta tej usługi.

Organ podatkowy podkreślił dodatkowo, że:

MF *Opisane we wniosku wynagrodzenie (odszkodowanie) nie może być również uznane za zadośćuczynienie. Stanowi ono formę wynagrodzenia za działanie kontrahenta – wyrażenie zgody na odstąpienie od umowy. Stanowi ono zabezpieczenie interesów kontrahenta poprzez zagwarantowanie wypłaty dodatkowego wynagrodzenia w przypadku rozwiązania umowy o zarządzanie hotelem. Natomiast korzyścią dla wnioskodawcy jest przedterminowe rozwiązanie umowy. Spełniona zatem zostanie przesłanka istnienia związku pomiędzy wypłatą wskazanych należności, a otrzymaniem świadczenia wzajemnego, co jest warunkiem koniecznym do uznania, że wypłata tej kwoty podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W konsekwencji uznać należy, że świadczenie pieniężne płacone z tytułu wcześniejszego rozwiązania umowy o zarządzanie hotelem stanowi wynagrodzenie za świadczenie usługi wynikającej z łączącej strony umowy oraz przewidziane wprost w postanowieniach porozumienia. Zgodę na wcześniejsze rozwiązanie umowy należy trakto-*

wać jako odpłatne świadczenie usług, spełniające przesłanki określone w art. 8 ust. 1 ustawy i podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Potwierdził to również Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w piśmie z 11 czerwca 2015 r. (sygn. ILPP5/4512-1-77/15-2/PG).

Z kolei w wyroku z 7 lutego 2014 r. (sygn. akt I FSK 1664/12) NSA uznał, że jeśli czynność wynikająca z kontraktu jest opodatkowana VAT, to rekompensata pieniężna za wcześniejsze rozwiązanie umowy również podlega temu podatkowi. W wyroku sąd powołał się na uchwałę SN z 18 lipca 2012 r. (sygn. akt III CZP 39/12), cytując:

NSA (...) kara umowna jest związana z odpowiedzialnością odszkodowawczą za szkodę spowodowaną niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem zobowiązania niepieniężnego (poszczególnymi przejawami nienależytego wykonania zobowiązania). Odstąpienie od umowy nie jest ani nienależytym wykonaniem zobowiązania, ani niewykonaniem zobowiązania, lecz wykonaniem przez jedną ze stron stosunku obligacyjnego uprawnienia prawnokształtującego, realizowanego na podstawie postanowienia zawartego w umowie wzajemnej (art. 395 § 1 i art. 492 k.c.) albo wynikającego z przepisów ustawy.

Przykład

Umowa najmu lokalu użytkowego została zawarta na czas nieokreślony z trzymiesięcznym okresem wypowiedzenia. Ze względu na malejącą liczbę klientów najemca postanowił przenieść siedzibę firmy bliżej centrum miasta. Udało mu się znaleźć inny lokal położony w lepszej lokalizacji, z atrakcyjnym czynszem. Porozumiał się więc z wynajmującym, który wyraził zgodę na przedterminowe rozwiązanie umowy najmu i zrezygnował z przewidzianego w umowie trzymiesięcznego okresu wypowiedzenia w zamian za rekompensatę pieniężną ze strony najemcy.

Kwota wypłacona przez najemcę, aczkolwiek niewątpliwie ma z punktu widzenia wynajmującego charakter kompensacyjny, jednak nie może zostać uznana za karę umowną. Tym samym wynagrodzenie kompensujące wynajmującemu utracony czynsz podlega opodatkowaniu VAT, gdyż wyrażenie przez niego zgody na skrócenie okresu obowiązywania umowy najmu za wynagrodzeniem wypełnia definicję odpłatnego świadczenia usług w szerokim rozumieniu tego pojęcia.

3. Obciążanie klienta kosztami

W obrocie gospodarczym często spotykaną praktyką jest „przerzucanie kosztów” na ich faktycznego odbiorcę. Wcale nie jest to takie proste. W praktyce sprawia trudności wielu podatnikom. Trzeba bowiem podjąć decyzję, czy obciążenie kontrahenta kosztami powinno nastąpić poprzez ich refakturowanie, które podlega opodatkowaniu VAT i należy je udokumentować fakturą, czy też stanowi ono jedynie zwrot poniesionych kosztów, który pozostaje poza zakresem VAT i wymaga potwierdzenia dokumentem innym niż faktura (z reguły notą księgową). Zasadnicza różnica między refakturowaniem a zwrotem kosztów sprowadza się do tego, że w pierwszym przypadku następuje świadczenie usługi przez podmiot refakturowujący, natomiast w drugim – nie występuje

je świadczenie usługi ze względu na brak stosunku zobowiązaniowego, a obciążenie kosztami ma prowadzić w uproszczeniu jedynie do odzyskania pieniędzy.

3.1. Refakturowanie nabytych usług

Jeśli 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 (art. 8 ust. 2a ustawy o VAT). Czynność tę uznaje się więc za świadczenie usługi, która podlega opodatkowaniu, a podstawą jej opodatkowania jest wówczas wszystko, co stanowi zapłatę, którą usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od usługobiorcy lub osoby trzeciej, z wyjątkiem kwoty VAT (art. 29a ust. 1 i ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT).

Zasady refakturowania zostały wypracowane przede wszystkim przez doktrynę i orzecznictwo. Obecnie organy podatkowe oraz sądy, określając, czy można refakturować, ustalają, czy refakturowane świadczenie jest świadczeniem odrębnym od świadczenia głównego. Tylko wtedy można dokonać refakturowania.

Po spełnieniu tych warunków usługa może być przedmiotem odsprzedaży w drodze refakturowania. Czynność ta jest wówczas dokumentowana tzw. refakturą, czyli zwykłą fakturą wystawioną przez podmiot pośredniczący między usługodawcą a rzeczywistym nabywcą usługi. Z treści faktury może wynikać, że sprzedaż dotyczy refakturowania usług. W tym celu podatnik, podając nazwę usługi, może np. wskazać, że jest to „refakturowanie kosztów usługi zakwaterowania”, „refakturowania kosztów usługi transportowej” itd.

3.1.1. Rozliczenie dodatkowych opłat na najemcę lub dzierżawcę nieruchomości

Szczególnie w przypadku najmu powstaje problem, kiedy i jakie koszty dodatkowe mogą być refakturowane, a jakie należy wliczyć do podstawy opodatkowania. Za podstawę opodatkowania VAT uznaje się wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej (art. 29a ust. 1 ustawy o VAT). Podstawa opodatkowania obejmuje jednocześnie koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Zatem podstawę opodatkowania usług najmu stanowi nie tylko czynsz najmu, ale również wszelkie inne kwoty, którymi wynajmujący obciąża nabywcę. Istnieje jednak możliwość odrębnej odsprzedaży mediów najemcom, a w konsekwencji refakturowania kosztów mediów na najemców. Możliwość tę potwierdził Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z 16 kwietnia 2015 r. w sprawie C-42/14.

Z wyroku tego wynika, że sposób rozliczenia VAT od mediów zależy od umowy łączącej strony. Jeżeli najemca ma możliwość wyboru dostawcy mediów czy sposobu korzystania z mediów, a kosztami mediów obciążany jest według faktycznego ich zużycia – usługę najmu i dostawę mediów można traktować jak odrębne świadczenia. Jeśli jednak elementy transakcji są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno nie-

podzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, świadczenie to – jako kompleksowe – należy opodatkować łącznie jedną stawką VAT.

TSUE dopuszcza więc możliwość odrębnej odsprzedaży mediów najemcom, a w konsekwencji refakturowania kosztów mediów na najemców, ale tylko:

TSUE (...) jeżeli najemca ma możliwość wyboru świadczeniodawców lub sposobów korzystania z danych towarów lub usług (...).

Na takim samym stanowisku stanął Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 7 kwietnia 2016 r. (sygn. IBPP2/4512-30/16/MG). Stwierdził w niej, że najem nieruchomości i związane z nim tzw. media należy uważać za odrębne i niezależne świadczenia, gdy najemca ma możliwość wyboru świadczeniodawców lub sposobów korzystania z danych towarów lub usług (tzw. mediów). Możliwość wyboru korzystania z danych towarów oznacza, że najemca może decydować o ich zużyciu. Może to być stwierdzone poprzez założenie indywidualnych liczników i rozliczanie się w oparciu o ich odczyty lub według innych kryteriów uwzględniających zużycie tych towarów przez najemcę, np. liczby lokatorów korzystających z najmowanej nieruchomości lub jej powierzchni.

Wyjątkiem są obecnie opłaty za wywóz nieczystości, gdyż nie ma możliwości wyboru świadczeniodawcy. Dlatego te opłaty, jak również opłaty za użytkowanie wieczyste czy podatek od nieruchomości należy wliczyć do podstawy opodatkowania.

Na brak możliwości refakturowania kosztów wywozu śmieci najemcom zwrócił uwagę NSA. Jak czytamy w wyroku z 10 lipca 2015 r. (sygn. akt I FSK 944/15):

NSA (...) w świetle obecnie obowiązujących przepisów ustawy o utrzymaniu czystości zarówno wynajmujący jak i najemca nie mają możliwości dokonania wyboru świadczeniodawcy tych usług. Opłata za wywóz nieczystości stanowi zatem nieodłączny element usługi najmu i powinna być traktowana jako jedna usługa z najmem (o ile wynajmujący decyduje się na „przeniesienie” jej kosztu na najemcę).

Podobnie stwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z 22 września 2015 r. (sygn. IPTPP3/4512-207/15-4/OS).

Przykład

Umowa najmu lokalu użytkowego przewiduje miesięczny czynsz w wysokości 2000 zł netto oraz że najemca jest obowiązany do zwracania wynajmującemu kosztów wywozu śmieci w kwocie 140 zł miesięcznie, a także przypadającej na wynajmowany lokal części opłaty za wieczyste użytkowanie w kwocie 30 zł miesięcznie. W tej sytuacji kosztami wywozu śmieci oraz wieczystego użytkowania wynajmujący powinien obciążać najemcę poprzez doliczenie tych kwot do podstawy opodatkowania usług najmu, a więc wystawianie faktur za najem na kwotę 2170 zł netto + 499,10 zł VAT.

3.1.2. Refakturowanie na leasingobiorcę kosztów ubezpieczenia przedmiotu leasingu

Usługa ubezpieczenia i usługa leasingu to odrębne świadczenia. Dlatego ubezpieczenie może być refakturowane ze zwolnieniem. Kwestię tę ostatecznie rozstrzyg-

nał TSUE w wyroku z 17 stycznia 2013 r. w sprawie BGŻ Leasing sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie (sygn. C-224/11). TSUE uznał, że:

TSUE *Usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu i usługa leasingu co do zasady stanowią usługi odrębne i niezależne od celów podatku od wartości dodanej. Do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy w świetle szczególnych okoliczności postępowania głównego dane czynności są w takim stopniu powiązane ze sobą, że należy je traktować jako stanowiące jedną usługę, czy też przeciwnie – stanowią one usługi odrębne.*

Poza tym Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że: (...) jeżeli leasingodawca ubezpiecza przedmiot leasingu, obciążając dokładnym kosztem tego ubezpieczenia leasingobiorcę, w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym taka czynność stanowi transakcję ubezpieczeniową w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Oznacza to, że refakturowana na leasingobiorcę usługa ubezpieczeniowa może zostać objęta zwolnieniem z VAT.

Również organy podatkowe pod wpływem tego wyroku uznają, że usługa ubezpieczenia i leasingu to odrębne świadczenia. Dlatego ubezpieczenie może być refakturowane ze zwolnieniem (patrz: pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 2 lutego 2016 r., sygn. IPPP1/4512-1132/15-4/AŻ).

3.1.3. Obciążenie klienta kosztami usługi noclegowej

Z art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT wynika, że podatnik nabywający usługę noclegową nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego, który wynika z otrzymanej faktury. Brak prawa do tego odliczenia nie wpływa jednak na sposób rozliczenia podatku należnego przy odsprzedaży tego rodzaju usług.

Usługa noclegowa najczęściej bywa odsprzedawana jako świadczenie dodatkowe, tj. towarzyszące usłudze głównej. W takim przypadku koszty noclegu powinny być wliczone do podstawy opodatkowania.

Przykład

Firma zorganizowała szkolenie, którego sprzedaż nie korzysta ze zwolnienia z VAT i jest opodatkowana według stawki podstawowej 23%. Dla pracowników innych firm, którzy biorą udział w szkoleniu, podatnik kupił usługi noclegowe opodatkowane stawką 8%. Przy nabyciu tych usług firma nie odliczyła VAT. Chcąc obciążyć poszczególnych klientów, których pracownicy korzystali z noclegu, kosztami usług noclegowych, firma powinna uznać usługę noclegową za usługę pomocniczą do usługi głównej i opodatkować ją wraz z usługą szkoleniową według jednolitej stawki 23%.

Stanowisko takie zajmują również organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora IS w Bydgoszczy z 23 listopada 2012 r., sygn. ITPP1/443-1083/12/AT).

3.2. Refakturowanie kosztów dostawy towarów

Choć pojęcie „refakturowanie” odnosi się zasadniczo do odsprzedaży usługi, jednak nie ma przeszkód, by „przerzucić” na kontrahenta także koszty dostawy towarów.

Z art. 7 ust. 8 ustawy o VAT wynika bowiem, że jeśli kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach. Taki rodzaj transakcji zawieranych między kilkoma kontrahentami jest określany mianem transakcji łańcuchowych. Mimo że towar faktycznie został wydany między pierwszym i ostatnim podmiotem, każdy z uczestników transakcji łańcuchowej rozpoznaje u siebie dostawę towaru.

Przykład

Właściciel sklepu zoologicznego w Radomiu zamówił towar u miejscowego hurtownika. Niestety, danego towaru nie było w hurtowni, wobec czego hurtownik złożył zamówienie u producenta w Warszawie. Producent dostarczył towar bezpośrednio do sklepu zoologicznego w Radomiu.

Fizyczne wydanie towaru nastąpiło między producentem z Warszawy a sklepem zoologicznym w Radomiu. Mimo że w rzeczywistości doszło do jednego wydania towaru, wystąpią dwie dostawy, z których każda zostanie udokumentowana fakturą. Fakturę wystawi:

- producent z Warszawy dla hurtowni w Radomiu,
- hurtownia w Radomiu dla sklepu zoologicznego w Radomiu (refaktura).

W tym przypadku odsprzedaż towaru następuje zwykle bez doliczania marży. Co prawda podstawowym założeniem każdego przedsiębiorcy jest osiąganie zysku, ale odsprzedaż towaru bez doliczania marży nie jest sprzeczna z prawem. Nie ma bowiem przepisów, które zabraniałyby odsprzedaży towaru po cenie jego zakupu. Podstawą opodatkowania towaru odsprzedanego bez doliczania marży jest wszystko to, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy lub osoby trzeciej, z wyłączeniem kwoty VAT.

3.3. Zwrot kosztów bez doliczania VAT

Obciążenie kontrahenta kosztami nie w każdym przypadku powoduje konieczność ich opodatkowania i udokumentowania fakturą. Pojęcie „usługa” obejmuje świadczenia wzajemne, wobec czego tylko świadczenia oparte na stosunku zobowiązaniowym powinny być opodatkowane VAT.

Natomiast świadczenie pieniężne, które nie stanowi wynagrodzenia za wykonaną usługę, pozostaje poza zakresem VAT i powinno zostać udokumentowane dokumentem innym niż faktura (np. notą księgową). Przykładem takiej sytuacji może być zwrot kosztów o charakterze sankcyjno-odszkodowawczym, a także zwrot opłat za czynności urzędowe.

3.3.1. Obciążanie klienta opłatą skarbową, opłatą sądową i innymi opłatami za czynności urzędowe

Przedsiębiorcy świadczący usługi prawne na rzecz innych podmiotów (jak np. radcowie prawni, adwokaci, doradcy podatkowi), a także inni usługodawcy świadczący

usługi związane z postępowaniami administracyjnymi często mają wątpliwości, w jaki sposób obciążać klientów za różnego rodzaju opłaty urzędowe, które są związane z prowadzonymi przez nich postępowaniami.

Problem sprowadza się do ustalenia, czy te dodatkowe opłaty urzędowe uznać za:

- element uzupełniający świadczenia głównego (np. usługi prawnej) podwyższający podstawę opodatkowania z tytułu sprzedaży usługi zasadniczej, opodatkowany według stawki właściwej dla tej usługi,
- samodzielną usługę zwolnioną z VAT,
- czynność pozostającą poza zakresem przepisów o VAT.

Dla rozstrzygnięcia tej kwestii niezbędne jest ustalenie, co wchodzi w skład podstawy opodatkowania VAT. Z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT wynika, że podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej. Natomiast z art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT wynika, że podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, a ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku. Regulacja ta jest odpowiednikiem art. 79 lit. c) dyrektywy 2006/112/WE. Warto w tym miejscu podkreślić, że o ile regulacja krajowa zawiera ogólnie sformułowany warunek udokumentowania zwrotu wydatków dokonanych w imieniu i na rzecz klienta, o tyle wskazana regulacja unijna precyzuje, że podatnik musi przedstawić dowód na rzeczywistą kwotę tych kosztów.

Jeżeli więc:

- umowa zawarta z klientem uprawnia podatnika do poniesienia opłaty urzędowej w imieniu klienta (najlepiej na podstawie udzielonego pełnomocnictwa),
 - opłata urzędowa zostałaaby co prawda uregulowana przez podatnika, ale poniesienie tego wydatku byłoby działaniem na rzecz klienta,
 - umowa zawarta między stronami nie przewiduje wynagrodzenia z tytułu uregulowania opłaty urzędowej w imieniu i na rzecz klienta,
 - podatnik posiada dowód na poniesienie rzeczywistej kwoty kosztów opłaty urzędowej
- wówczas zwrot faktycznie poniesionych przez podatnika kosztów opłat urzędowych pozostanie poza zakresem VAT.

Podatnik, ponosząc te wydatki w imieniu i na rzecz klienta, występuje jako swego rodzaju pośrednik, a otrzymany przez niego zwrot wydatków:

- nie stanowi świadczenia usługi, o której mowa w art. 8 ust. 2a ustawy o VAT (podatnik w tym przypadku nie działa we własnym imieniu, ale w imieniu klienta),
- jest elementem wyłączonym z podstawy opodatkowania VAT zgodnie z art. 29 ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT.

Po spełnieniu wymienionych warunków zwrot wydatków z tytułu opłat urzędowych nie stanowi elementu wynagrodzenia za świadczoną usługę. Wartość nominalna

opłat urzędowych nie jest wówczas uwzględniana w cenie usługi zasadniczej świadczonej na rzecz klienta.

Potwierdzają to organy podatkowe. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 5 maja 2014 r. (sygn. IBPP1/443-73/14/AW) czytamy:

MF *Mając na względzie przywołane zdarzenie przyszłe oraz obowiązujące w tym zakresie powołane przepisy prawa podatkowego stwierdzić należy, iż w sytuacji gdy czynności opisane przez Wnioskodawcę (ponoszone przez Wnioskodawcę opłaty skarbowe i sądowe) wykonywane są przez niego w imieniu i na rzecz klienta oraz jeśli dokumenty świadczące o poniesieniu tych wydatków są wystawione na Wnioskodawcę działającego w imieniu i na rzecz klienta (na podstawie zawartej umowy), to stosownie do treści art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT nie stanowią podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług.*

Wnioskodawca w przedmiotowym przypadku występuje w roli pośrednika i otrzymany zwrot wydatków poniesionych na rzecz klienta nie stanowi podstawy opodatkowania podatkiem VAT, gdyż nie jest on w istocie wynagrodzeniem Wnioskodawcy za świadczenie usług (nie jest kwotą należną z tytułu sprzedaży).

Ze względu na fakt, że zwrot wydatków poniesionych z tytułu wymienionych opłat urzędowych pozostaje poza zakresem ustawy o VAT, obciążenie nimi klienta nie może zostać udokumentowane fakturą, która służy do potwierdzania czynności podlegających VAT. Brak opodatkowania czynności zwalnia również podatnika z obowiązku zewidencjonowania przy użyciu kasy fiskalnej i wydania paragonu fiskalnego. Wobec tego do rozliczeń z klientami w zakresie zwrotu wydatków z tytułu wymienionych opłat trzeba stosować inne dokumenty, np. noty księgowe.

UWAGA!

Zwrot wydatków z tytułu opłat urzędowych nie stanowi elementu wynagrodzenia za świadczoną usługę. Wartość nominalna opłat urzędowych nie jest wówczas uwzględniana w cenie usługi zasadniczej świadczonej na rzecz klienta.

3.3.2. Obciążenie opłatą pocztową pobraną za wysłanie towaru do klienta

Jeżeli dostawca wysyła towar do klienta za pośrednictwem publicznego operatora pocztowego, wówczas jest obciążany opłatą pocztową, która jest zwolniona z VAT. Nie może jej jednak refakturować ze zwolnieniem. Po pierwsze, objęcie usług pocztowych tym zwolnieniem ma charakter podmiotowo-przedmiotowy. Jak wynika z art. 43 ust. 1 pkt 17 ustawy o VAT, zwolnieniem z VAT objęte są powszechne usługi pocztowe oraz dostawa towarów ściśle z tymi usługami związana – realizowane przez operatora obowiązanego do świadczenia takich usług. Zwolnienie to ma więc zastosowanie wyłącznie do usług pocztowych świadczonych przez Poczta Polska SA, która jest wyznaczona do świadczenia usług powszechnych. Charakter tego zwolnienia wyklucza jego stosowanie przez inne podmioty, tj. niebędące pocztą państwową. Z tego powodu podatnik, który wysyła towar klientowi za pośrednictwem Poczty Polskiej, nie może zastosować

zwolnienia z VAT dla usługi pocztowej. Po drugie, usługa wysyłki stanowi świadczenie pomocnicze do świadczenia głównego. Dlatego nie może być refakturowana.

W takim przypadku opłatę pocztową należy opodatkować według stawki VAT przynależnej dostawie towarów, w związku z którą opłata ta została poniesiona. Dostawa towarów (świadczenie główne) stanowi wraz z opłatą pocztową (świadczenie dodatkowe) świadczenie kompleksowe opodatkowane jedną stawką VAT właściwą dla świadczenia głównego (dostawy towarów).

UWAGA!

Sprzedawca, który wysłał towar klientowi za pośrednictwem Poczty Polskiej, nie może zastosować zwolnienia z VAT do usługi pocztowej, której kosztami obciąża klienta. W takim przypadku opłatę pocztową należy opodatkować według stawki VAT przynależnej dostawie towarów, w związku z którą opłata ta została poniesiona.

W tej sytuacji możliwe jest jeszcze przyjęcie innego rozwiązania, na podstawie którego obciążenie klienta opłatą pocztową będzie pozostawało całkowicie poza zakresem VAT. Obciążenie opłatą pocztową nie będzie podlegało VAT wówczas, gdy usługa zostanie nabyta przez firmę wysyłkową w imieniu i na rzecz klienta. Taka sytuacja wystąpi wtedy, gdy klient dokonujący zakupu towarów udzieli firmie wysyłkowej pełnomocnictwa do zawarcia w jego imieniu i na jego rachunek umowy o świadczenie usług z operatorem pocztowym. Rozwiązanie to znajduje obecnie podstawę w art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT, z którego wynika, że do podstawy opodatkowania nie wlicza się kwot otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy, które stanowią zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku. Jeżeli więc:

- umowa zawarta z klientem uprawniałaby firmę wysyłkową do poniesienia opłaty pocztowej w imieniu klienta (najlepiej na podstawie udzielonego pełnomocnictwa),
 - wydatek na tę opłatę zostałby uregulowany przez tę firmę, ale jego poniesienie byłoby działaniem na rzecz klienta,
 - umowa między stronami nie przewidywałaby wynagrodzenia z tytułu uregulowania opłaty pocztowej w imieniu i na rzecz klienta,
 - firma wysyłkowa posiadałaby dowód na poniesienie rzeczywistej kwoty kosztów opłaty pocztowej
- wówczas zwrot faktycznie poniesionych przez firmę wysyłkową kosztów opłaty pocztowej pozostanie poza zakresem VAT.

Potwierdzają to również organy podatkowe. W piśmie z 22 października 2015 r. (sygn. ITPP1/4512-795/15/IK) Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy uznał, że w przypadku gdy podatnik będzie posiadał upoważnienie (pełnomocnictwo) do zawarcia umowy o świadczenie usługi w imieniu i na rachunek kupującego, to:

MF (...) *otrzymane z tego tytułu kwoty od nabywcy należy uznać jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy, o których mowa w art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy.*

Wobec powyższego, środki pieniężne przekazywane Pani na pokrycie zobowiązań kupującego względem operatora pocztowego, nie będą zwiększać podstawy opodatkowania przy dostawie towarów, a tym samym nie rodzą obowiązku podatkowego dla Pani. Zatem stanowisko przedstawione we wniosku należało uznać za prawidłowe.

3.3.3. Obciążenie klienta opłatą pocztową pobraną za wysłanie wezwania do zapłaty

Jeśli obciążenie klienta opłatą pocztową następuje na skutek wezwania go do zapłaty należności, to obciążenie rzeczywistymi kosztami opłaty pocztowej nie podlega VAT. W takim przypadku wierzyciel nie świadczy usługi na rzecz dłużnika, a otrzymany zwrot wydatków nie jest obrotem podlegającym opodatkowaniu.

Tak samo uznał Dyrektor IS w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 7 maja 2013 r. (sygn. ITPP1/443-143/13/AP), w której wyjaśnił, że:

MF (...) obciążanie kosztami ryczałtowymi za wysłanie listem poleconym wezwania do zapłaty – w przypadku, gdy klient spóźnia się z płatnościami – nie stanowi ani dostawy towarów, w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy, ani świadczenia usług, w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy. A zatem zwrot kosztów nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu, określonej w art. 5 ust. 1 ustawy, którą należałoby udokumentować fakturą VAT. W związku z tym Spółka może wystawić w przedmiotowej sprawie notę obciążeniową.

4. Umowy barterowe

Transakcja barterowa w najprostszym ujęciu polega na tym, że jeden podmiot otrzymuje od drugiego podmiotu określone dobro (towar lub usługę), w zamian za co przekazuje temu drugiemu podmiotowi inne dobro (towar lub usługę) o takiej samej lub zbliżonej wartości. Istota transakcji barterowej sprowadza się do wymiany dóbr między podmiotami bez udziału pieniędzy, przy czym dobra będące przedmiotem tej wymiany mają dla stron porównywalną wartość. Obie strony transakcji barterowej występują jednocześnie w roli sprzedawcy i nabywcy. Obie strony są także wobec siebie jednocześnie wierzycielem i dłużnikiem.

W przypadku transakcji barterowej odpłatność nie ma charakteru pieniężnego. Zapłata za dostawę towaru (wykonaną usługę) następuje w formie ekwiwalentnego świadczenia w naturze. Odpłatność za dostarczone dobra polega na otrzymaniu wynagrodzenia w postaci towaru lub usługi.

Tym samym transakcje wynikające z umowy barterowej, mimo że zapłata za nie następuje bez udziału pieniądza, są czynnościami odpłatnymi, które podlegają opodatkowaniu VAT. Brak zapłaty w pieniądzu nie powoduje, że czynność tę należy kwalifikować jako nieodpłatne przekazanie towarów czy nieodpłatne świadczenie usług, o których mowa w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT. W transakcji barterowej przedmiotem opodatkowania jest odpłatna dostawa towaru lub odpłatne świadczenie usługi. Dla uznania czynności za odpłatną wystarczające jest bowiem, by istniała moż-

liwość określenia ceny wyrażonej w pieniądzu w stosunku do świadczenia wzajemnego stanowiącego wynagrodzenie za tę czynność.

Potwierdzają to również organy podatkowe w udzielanych na ten temat interpretacjach, czego przykładem jest pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 3 marca 2016 r. (sygn. IPTPP1/4512-621/15-3/RG), w którym czytamy:

MF *Barter jest więc pojęciem szerszym, obejmującym swoim zakresem zamianę usług, zamianę towaru na usługę i usługi na towar. Z punktu widzenia polskiego prawa cywilnego barter jest rodzajem umowy zamiany, polegającej na równoważącej się wartościowo wymianie towaru na towar lub usługi na usługę (ewentualnie usługi na towar lub towaru na usługę), gdzie nie wchodzi w grę dodatkowe rozliczenia pieniężne między kontrahentami.*

Mając na uwadze opis sprawy oraz powołane przepisy prawa należy stwierdzić, że udostępnienie przez Gminę Stadionu w zamian za utrzymanie porządku i czystości obiektu oraz ponoszenia wszelkich związanych z tym kosztów, stanowi odpłatne świadczenie usług, w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT na podstawie art. 5 ust. 1 tej ustawy. Forma odpłatności w przedmiotowej sprawie (usługa za usługę) wskazuje, że mamy tu do czynienia z transakcjami barterowymi.

4.1. Ustalenie podstawy opodatkowania dla świadczeń barterowych

Podstawa opodatkowania transakcji barterowych jest ustalana na zasadach ogólnych określonych przez art. 29a ust. 1 i ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT. Za podstawę tę należy uznać wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze, mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika (z wyjątkiem kwoty VAT). Oznacza to, że w przypadku sprzedaży barterowej podstawą opodatkowania nie jest już wartość rynkowa towarów lub usług, będących przedmiotem sprzedaży, ale faktyczna wartość otrzymanej lub należnej z tego tytułu zapłaty. Dzieje się tak nawet wówczas, gdy wartość rzeczowej zapłaty otrzymanej w ramach barteru nie odpowiada wartości rynkowej dostarczonych towarów lub wykonanych usług, a między stronami transakcji nie występują powiązania o charakterze rodzinnym albo z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy, o których mowa w art. 32 ustawy o VAT.

Przykład

Firma A kupiła towar o wartości 2000 zł (plus VAT według stawki 23%). Towar ten, na podstawie umowy barteru, wydała firmie B. Z kolei firma B wykonała na rzecz firmy A świadczenie wzajemne w postaci usługi o wartości 1000 zł (plus VAT według stawki 23%). Strony uznały, że wzajemne świadczenia mają taką samą wartość, tj. odpowia-

dają kwocie 1000 zł (bez VAT). Pomiędzy stronami nie zachodzą powiązania, o których mowa w art. 32 ustawy o VAT.

Firma A wydała towar firmie B za wartość niższą niż cena zakupu tego towaru. Mimo że wartość rynkowa towaru dostarczonego firmie B jest wyższa od faktycznej zapłaty otrzymanej przez firmę A w formie rzeczowej, jednak podstawę opodatkowania z tytułu dostawy towaru stanowi faktyczna zapłata w postaci otrzymanej usługi o wartości netto 1000 zł.

4.1.1. Ustalenie podstawy opodatkowania, gdy bilans jest zerowy

W przypadku transakcji barterowej, w której uczestniczą dwie strony, obrót występuje u każdej z nich w wysokości całej należnej kwoty (zapłaty) z tytułu dostawy towaru czy świadczenia usługi. Fakt, że świadczenia te są sobie równe i ekonomiczny bilans transakcji wychodzi na zero, nie powoduje, że transakcji w ogóle nie trzeba opodatkować, wychodząc np. z założenia, że fiskus na niej ani nie straci, ani nie zarobi. Podstawę opodatkowania stanowi cała zapłata otrzymana lub należna za wydany towar czy wykonaną usługę, pomniejszona o kwotę VAT.

Przykład

Hurtownia artykułów instalacyjno-sanitarnych w ramach transakcji barterowej dokonała dostawy rur kanalizacyjnych dla swojego kontrahenta. Z kolei kontrahent wykonał na rzecz hurtowni usługę budowlaną (przekazane przez hurtownię rury kanalizacyjne nie były wykorzystywane do usług budowlanych będących przedmiotem umowy barterowej). Wartość kosztorysowa robót budowlanych wykonanych przez kontrahenta stanowiła kwotę 200 000 zł (bez VAT). Natomiast wartość rur kanalizacyjnych, według cen sprzedaży stosowanych przez hurtownika wobec pozostałych klientów, wynosiła 220 000 zł. Właściciel hurtowni udzielił kontrahentowi 10% rabatu z tytułu sprzedaży rur kanalizacyjnych ze względu na wysokość obrotów zrealizowanych w roku kalendarzowym. Podstawą udzielenia rabatu był regulamin promocji stosowany wobec klientów hurtowni.

Przedsiębiorca dokonujący dostawy rur kanalizacyjnych na podstawie umowy barterowej ustalił podstawę opodatkowania po udzieleniu rabatu w kwocie 200 000 zł (bez VAT). Kontrahent przedsiębiorcy ustalił podstawę opodatkowania z tytułu wykonania robót budowlanych w tej samej wysokości. Dla każdej ze stron transakcji kwota 200 000 zł stanowi podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

4.1.2. Ustalenie podstawy opodatkowania, jeżeli bilans transakcji nie jest zerowy

Na ogół transakcja barterowa polega na wymianie dóbr o takiej samej wartości. Jednak nie ma też przeszkód, aby świadczenia te nie były sobie równe. Jeżeli w wyniku wymiany dóbr między stronami umowy barterowej dojdzie do sytuacji, w której kontrahenci dokonają wymiany towarów lub usług o nierównej wartości, w efekcie czego jeden z kontrahentów zostanie zobowiązany do dopłaty różnicy w formie pieniężnej, błędem będzie określenie przez jedną ze stron transakcji (której świadczenie

miało wyższą wartość) podstawy opodatkowania jako różnicy między wzajemnymi świadczeniami.

Przykład

W ramach wymiany barterowej dwie strony zobowiązały się do wymiany towarów o nierównej wartości. Firma A wydała firmie B towary o wartości netto 6000 zł (plus VAT według stawki 23%). Z kolei firma B w tym samym dniu wydała firmie A towary o wartości netto 7000 zł (plus VAT według stawki 23%). Zgodnie z umownymi postanowieniami firma A z tytułu tej wymiany była zobowiązana dopłacić firmie B kwotę 1230 zł (1000 zł plus VAT według stawki 23%).

Dopłata miała nastąpić w formie pieniężnej. Dla firmy A podstawę opodatkowania stanowi kwota 6000 zł, natomiast dla firmy B podstawę opodatkowania stanowi kwota 7000 zł. Błędem byłoby przyjęcie przez firmę B za podstawę opodatkowania różnicy między świadczeniami wzajemnymi w wysokości 1000 zł (7000 zł – 6000 zł) i uznanie przez firmę A, że jej dostawa towarów (o niższej wartości) w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

4.2. Ustalenie daty powstania obowiązku podatkowego

Obowiązek podatkowy powstaje:

- w dniu otrzymania zapłaty (w odniesieniu do otrzymanej kwoty) – gdy przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT), lub
- w dniu dokonania dostawy towarów albo wykonania usługi (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT).

Od tych zasad przewidziano wyjątki w art. 19a ust. 5 ustawy o VAT, które w przypadku umów barterowych nie będą często stosowane, ale nie można ich wykluczyć w ogóle, gdyż transakcje barterowe rozliczamy jak zwykle transakcje, a przepisy nie wskazują, co nie może być przedmiotem barteru. Wśród tych wyjątków są np. usługi budowlane świadczone na rzecz podatnika.

Przykład

Hurtownia artykułów instalacyjno-sanitarnych w ramach transakcji barterowej dokonała dostawy rur kanalizacyjnych dla swojego kontrahenta. Z kolei kontrahent – spółka ALFA – wykonał na rzecz hurtowni usługę budowlaną (przekazane przez hurtownię rury kanalizacyjne nie były wykorzystywane do usług budowlanych będących przedmiotem umowy barterowej). Spółka wykonała usługę 25 kwietnia, a fakturę wystawiła 6 maja. Natomiast hurtownia wydała rury 12 maja. W tym przypadku dla:

- spółki – obowiązek podatkowy powstał w dniu wystawienia faktury, tj. 6 maja (art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) ustawy o VAT),
- hurtowni – obowiązek podatkowy powstał w dniu wykonania usługi na jej rzecz, gdyż traktujemy ją jako zaliczkę, tj. 25 kwietnia (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).