

PRAKTYCZNY LEKSYKON VAT 2019

Wszystko o zmianach
w rozliczeniach VAT

120
praktycznych
przykładów


INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

PUBLIKACJĘ POLECA


INFORLEX

PODATKI, RACHUNKOWOŚĆ, KADRY I PŁACE
Profesjonalnie ludzkim językiem
inforlex.pl

PRAKTYCZNY LEKSYKON VAT 2019

**Wszystko o zmianach
w rozliczeniach VAT**

PRAKTYCZNY LEKSYKON VAT 2019

**Wszystko o zmianach
w rozliczeniach VAT**



INFOR
Zał. R. Pierńkowski w 1987 r.



Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

Dyrektor Centrum Wydawniczego
Marzena Nikiel

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

Publikację polecają eksperci



© Copyright by INFOR PL S.A.
Warszawa 2019

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

Biuro Obsługi 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
Profesjonalne księgarnie stacjonarne w kraju oraz księgarnie internetowe

Druk: INTERDRUK

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: 978-83-8137-515-3

Spis treści

Wykaz skrótów	15
Rozdział I. Odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług	17
1. Aporty	18
1.1. Aport zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP)	19
1.2. Rozliczenie aportu	23
1.2.1. Ustalenie podstawy opodatkowania	24
1.2.2. Ustalenie stawki VAT dla przedmiotu aportu	25
1.2.3. Fakturowanie aportu	25
1.2.4. Ustalanie obowiązku podatkowego dla aportu	26
1.2.5. Odliczenie VAT z faktury dokumentującej aport	27
1.3. Pokrycie udziałów wkładem pieniężnym	27
1.4. Rozliczenie umorzenia udziałów lub akcji	27
1.5. Sprzedaż udziałów lub akcji	29
2. Kara umowna za wcześniejsze rozwiązanie umowy	30
3. Obciążanie klienta kosztami	30
3.1. Refakturowanie nabytych usług	31
3.1.1. Rozliczenie dodatkowych opłat na najemcę lub dzierżawcę nieruchomości	31
3.1.2. Refakturowanie na leasingobiorcę kosztów ubezpieczenia przedmiotu leasingu	33
3.1.3. Obciążenie klienta kosztami usługi noclegowej	33
3.2. Refakturowanie kosztów dostawy towarów	33
3.3. Zwrot kosztów bez doliczania VAT	34
3.3.1. Obciążanie klienta opłatą skarbową, opłatą sądową i innymi opłatami za czynności urzędowe	34
3.3.2. Obciążenie opłatą pocztową pobraną za wysłanie towaru do klienta	36
4. Umowy barterowe	37
4.1. Ustalenie podstawy opodatkowania dla świadczeń barterowych	38
4.1.1. Ustalenie podstawy opodatkowania, gdy bilans jest zerowy	39

4.1.2. Ustalenie podstawy opodatkowania, jeżeli bilans transakcji nie jest zerowy	39
4.2. Ustalenie daty powstania obowiązku podatkowego	40
4.2.1. Rozliczenie VAT przez stronę umowy, która wcześniej otrzyma świadczenie	41
4.3. Dokumentowanie transakcji barterowych	42
4.4. Odliczanie VAT z faktur dokumentujących transakcje barterowe	43
5. Kaucja za sprzedaż w opakowaniu zwrotnym	43
5.1. Termin zwrotu został umownie ustalony	44
5.2. Termin zwrotu nie został umownie ustalony	45
5.3. Dokumentowanie rozliczenia opakowań zwrotnych	45
6. Opodatkowanie sprzedaży bonów	47
6.1. Bony jednego przeznaczenia (SPV)	48
6.2. Bony różnego przeznaczenia (PPV)	48
Rozdział II. Nieodpłatne świadczenia	50
1. Świadczenia na rzecz klientów	51
1.1. Przekazanie materiałów reklamowych, kalendarzy	51
1.2. Oznaczanie próbek	52
1.3. Ustalanie limitów dla prezentów o małej wartości	53
1.4. Rozliczenie poczęstunku dla klientów	55
2. Świadczenia na rzecz pracowników	55
2.1. Zakup finansowany częściowo lub całościowo z ZFŚS	56
2.2. Zakup finansowany częściowo lub w całości ze środków obrotowych podatnika	56
2.3. Zakup dla dzieci lub osób towarzyszących finansowany w całości przez pracowników	57
2.4. Zakup świadczeń dla osób współpracujących finansowany w całości przez te osoby	57
2.5. Przekazanie artykułów spożywczych pracownikom	58
2.6. Upominki okolicznościowe	59
2.7. Wydatki związane z pogrzebem pracowników lub byłych pracowników	60
2.8. Telefony służbowe	60
2.9. Opieka medyczna	61
2.10. Samochody służbowe	62
Rozdział III. Podatnik VAT	64
1. Zlecenia wykonywane osobiście	64
1.1. Umowa zlecenia lub o dzieło z pracodawcą	65
1.2. Kontrakt menedżerski	66
1.2.1. Biegli	69

1.2.2. Syndyk	69
1.2.3. Adwokat z urzędu	70
1.2.4. Komornicy	70
2. Jednostki samorządu terytorialnego	71
2.1. Instytucje kultury	71
2.2. Administracja zespolona	72
Rozdział IV. Obowiązek podatkowy	73
1. Powstawanie obowiązku podatkowego na zasadach ogólnych	73
1.1. Dokonanie dostawy towarów	74
1.2. Wykonanie usługi	74
1.3. Szczególne momenty uznawania usług za wykonane oraz dostaw towarów za dokonane	75
1.4. Otrzymanie części lub całości zapłaty przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi	79
2. Szczególne sposoby powstawania obowiązku podatkowego	80
3. Powstanie obowiązku podatkowego z tytułu czynności nieodpłatnych	83
Rozdział V. Podstawa opodatkowania	84
1. Ustalanie podstawy opodatkowania	84
2. Obniżenie podstawy opodatkowania	86
2.1. Rozliczenie faktur korygujących, gdy sprzedawca uzyskał potwierdzenie ich odbioru	86
2.2. Forma potwierdzenia odbioru faktury korygującej	87
2.3. Rozliczenie faktur korygujących, gdy sprzedawca nie uzyskał potwierdzenia ich odbioru	88
2.4. Udokumentowanie prawa do korekty mimo braku potwierdzenia odbioru faktury korygującej	89
2.4.1. Udowodnienie próby doręczenia faktury korygującej	89
2.4.2. Udowodnienie, że nabywca zna przebieg transakcji	89
3. Podwyższenie podstawy opodatkowania	91
4. Transakcje w całości lub w części finansowane dotacją	92
4.1. Dotacje w jednostkach samorządu terytorialnego	92
5. Podstawa opodatkowania w walucie obcej	93
6. Podstawa opodatkowania przy sprzedaży dokonanej w zamian za bon	94
Rozdział VI. Podatek naliczony	95
1. Odliczenia częściowe	95
2. Wyłączenia prawa do odliczenia	95
3. Ograniczenia kwoty podatku naliczonego	96
4. Ustalenie terminu odliczenia VAT	97
4.1. Odliczenie VAT z faktur zaliczkowych	98
4.2. Przesunięcie terminu odliczenia podatku naliczonego	98

Rozdział VII. Proporcja, preproporcja i korekta roczna	100
1. Zasady ustalania preproporcji	100
1.1. Podatnicy zobowiązani do stosowania preproporcji	100
1.2. Metody ustalania preproporcji	104
2. Zasady ustalania proporcji	110
2.1. Ustalanie proporcji wstępnej do odliczania VAT w trakcie roku podatkowego	111
2.2. Obrót uwzględniany przy obliczaniu proporcji	112
2.3. Ustalanie szacunkowej proporcji z naczelnikiem urzędu skarbowego	113
3. Korekta roczna w deklaracji VAT	114
4. Korekta od ulepszeń w obcym środku trwałym	119
4.1. Pozostawienie nakładów	119
4.2. Sprzedaż nakładów inwestycyjnych	121
4.3. Przywrócenie stanu pierwotnego	121
Rozdział VIII. Samochody	122
1. Pełne odliczenie VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi	124
1.1. Pojazdy uważane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika ze względu na sposób wykorzystywania	124
1.1.1. Wykorzystywanie pojazdu w sposób wykluczający jego użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą	124
1.1.2. Prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu	127
1.1.3. Złożenie VAT-26	130
1.1.4. Sankcje za odliczanie pełnego VAT, gdy podatnik nie spełnia warunków	131
1.2. Pojazdy uważane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika ze względu na konstrukcję	132
2. Odliczenie VAT od pozostałych wydatków związanych z samochodami	135
2.1. Oklejanie samochodu	136
2.2. Najem powierzchni parkingowej	137
2.3. Opłaty parkingowe i za przejazd autostradą	137
2.4. Przeglądy okresowe, wymiana opon, mycie i inne	138
3. Odliczenie VAT od leasingowanego samochodu	139
4. Odliczenie VAT od wydatków na paliwo	139
5. Korekta podatku odliczonego związana ze zmianą sposobu wykorzystywania pojazdu samochodowego	140
5.1. Sprzedaż pojazdu samochodowego w okresie korekty	142
5.2. Korekta VAT odliczonego, gdy pojazdy samochodowe zostały nabyte do końca marca 2014 r.	142

6. Nieodpłatne używanie samochodów na cele niezwiązane z prowadzoną działalnością gospodarczą	143
---	-----

Rozdział IX. Zwrot VAT

1. Przyspieszony zwrot VAT w terminie 25 dni	145
1.1. Ustalenie terminu zwrotu VAT	146
1.2. Zapłata za faktury zakupowe	147
1.3. Sposób i termin płatności	148
1.4. Udokumentowanie sposobu zapłaty	149
1.5. Status podatnika	149
2. Zwrot VAT w terminie 60 dni	150
3. Zwrot VAT w terminie 180 dni	150
4. Sprawdzenie zasadności zwrotu	151

Rozdział X. Faktury

1. Faktury dokumentujące sprzedaż opodatkowaną w kraju	156
1.1. Oznaczenie faktury	157
1.2. Data sprzedaży na fakturze	158
1.3. Faktury za paliwo bez numeru rejestracyjnego pojazdu	158
1.4. NIP nabywcy na fakturze	158
1.5. Podstawa prawna zwolnienia na fakturze	159
1.6. Liczba egzemplarzy, waluta VAT oraz sposób zaokrąglania	159
1.7. Nazwa nabywcy i adres siedziby	160
1.8. Sposób obliczenia VAT	161
2. Faktury zaliczkowe	161
2.1. Zaliczki na WDT	164
2.2. Zaliczki eksportowe	164
3. Faktury i rachunki u podatników zwolnionych z VAT	164
3.1. Zasady wystawiania faktur dokumentujących usługi zwolnione	166
3.2. Zasady wystawiania rachunków	167
4. Faktury potwierdzające sprzedaż dla osób prywatnych (niepodatników) ...	168
5. Faktury dokumentujące dostawy opodatkowane na zasadzie odwrotnego obciążenia	169
6. Faktury uproszczone	170
6.1. Korekta faktur uproszczonych	173
6.2. Odliczenie VAT z faktury uproszczonej	174
7. Faktury wystawiane przez komornika w imieniu dłużnika	175
8. Faktury w procedurach szczególnych	175
8.1. Faktury wystawiane przez podatników rozliczających VAT metodą kasową	175
8.2. Faktury wystawiane przez nabywcę – samofakturowanie	176

8.3.	Faktury wystawiane w procedurze VAT marża	177
8.4.	Faktury w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej (procedura uproszczona)	178
8.5.	Faktury VAT RR wystawiane przez nabywcę produktów rolnych	179
9.	Dokumenty wewnętrzne	179
10.	Duplikat faktury	180
11.	Korygowanie faktur	181
11.1.	Zasady wystawiania faktur korygujących	181
11.2.	Zbiorcze faktury korygujące	183
11.3.	Noty korygujące	184
11.4.	Anulowanie faktury	186
12.	Faktury w formie elektronicznej	186
12.1.	Zasady wystawiania faktur elektronicznych	187
12.1.1.	Akceptacja odbiorcy	188
12.1.2.	Obowiązek zapewnienia autentyczności pochodzenia, integralności treści oraz czytelności faktury	188
12.1.3.	Zasady przysyłania faktur elektronicznych	190
13.	Przechowywanie faktur	191
14.	Fakturowanie zamówień publicznych	193
15.	Dokumenty, które można uznać za faktury	194
16.	Terminy fakturowania	195
16.1.	Terminy wystawiania faktur potwierdzających WDT i świadczenie usług opodatkowanych w kraju usługobiorcy (podatnika)	195
16.2.	Termin udokumentowania otrzymanej zaliczki	196
16.3.	Szczególne terminy wystawiania faktur	196
Rozdział XI. Kasa rejestrująca		199
1.	Zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej	199
1.1.	Sprzedaż środka trwałego a prawo do stosowania zwolnień	204
2.	Ewidencjonowanie sprzedaży na kasie rejestrującej	205
3.	Korekta sprzedaży zaewidencjonowanej na kasie rejestrującej	207
3.1.	Ewidencjonowanie zwrotu towarów i uznanych reklamacji	207
3.2.	Zwrot zaliczki, której otrzymanie zaewidencjonowano przy użyciu kasy rejestrującej	210
3.3.	Zapis korekty sprzedaży paragonowej w ewidencji JPK_VAT	212
3.4.	Ewidencjonowanie pomyłek	212
3.5.	Ewidencjonowanie udzielonych rabatów	214
4.	Sprzedaż internetowa	215
4.1.	Dokumentacja sprzedaży internetowej	216
4.2.	Korekta sprzedaży internetowej	217

5.	Ewidencja sprzedaży dokonanej na rzecz konsumenta, gdy sprzedawca nie ma obowiązku posiadania kasy fiskalnej, a nabywca nie żąda faktury	219
6.	Obowiązki podatników użytkujących kasy online	220
6.1.	Zapewnienie dostępu do Internetu	220
6.2.	Wydawanie paragonów i przechowywanie dokumentów	221
6.3.	Przeglądy techniczne	222
6.4.	Zgłoszenia kas rejestrujących	223
7.	Zasady korzystania z kas online	223
8.	Ulga na zakup kasy rejestrującej	224
8.1.	Podatnicy uprawnieni do ulgi	224
8.2.	Wysokość przysługującej ulgi	225
8.3.	Zwrot ulgi na zakup kasy	227
9.	Wystawianie faktur do paragonów	228

Rozdział XII. Deklaracje, wnioski, informacje, ewidencje, rejestracja 230

1.	Ewidencje VAT	230
2.	Ewidencja w formacie JPK_VAT	232
2.1.	Zapisywanie sprzedaży i zakupów w ewidencji	234
2.2.	Ewidencjonowanie sprzedaży paragonowej	235
2.3.	Ewidencjonowanie sprzedaży objętej odwrotnym obciążeniem	236
2.4.	Korekta JPK_VAT	237
3.	Deklaracje VAT	238
4.	Informacje podsumowujące VAT UE	244
4.1.	Podatnicy, którzy muszą składać informacje podsumowujące	245
4.2.	Termin złożenia informacji podsumowującej	246
4.3.	Zasady składania informacji podsumowującej	247
4.3.1.	Rozliczenie WDT uznanej za dostawę krajową	247
4.3.2.	Rozliczenie nietransakcyjnego przemieszczenia towarów w ramach WNT	249
4.3.3.	Rozliczenie świadczenia usług wewnątrzwspólnotowych	251
5.	Krajowe informacje podsumowujące VAT-27	252
6.	Rejestracja VAT	253
6.1.	Podatnicy niemający obowiązku składania VAT-R	254
6.2.	Przypadki, gdy urząd skarbowy może odmówić rejestracji do celów VAT	255
6.3.	Odpowiedzialność pełnomocnika, który dokonał rejestracji w imieniu podatnika VAT	256
6.4.	Przypadki, gdy organ podatkowy wykreśla podatnika z rejestru podatników VAT	257
6.4.1.	Wykreślenie podatnika spowodowane zawieszeniem działalności	258

6.4.2. Wykreślenie podatnika spowodowane składaniem „zerowych” deklaracji lub brakiem deklaracji	260
6.4.3. Wykreślenie podatnika spowodowane udziałem w oszustwie podatkowym	260
Rozdział XIII. Rozliczenie kwartalne	262
1. Kwartalne rozliczanie VAT przez podatników stosujących metodę kasową ..	264
1.1. Dokumentowanie dostaw objętych metodą kasową	266
1.2. Zawiadomienie o wyborze metody kasowej	267
1.3. Rezygnacja z metody kasowej	268
1.4. Utrata prawa do stosowania metody kasowej	268
2. Rozliczanie VAT za okresy kwartalne bez wyboru metody kasowej	268
Rozdział XIV. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT)	270
1. Rejestracja VAT UE	272
2. Wystawienie faktury dokumentującej WDT	273
3. Dokumentacja uprawniająca do zastosowania stawki 0%	274
4. Rozliczenie usług transportowych związanych z WDT	275
5. Rozliczenie WDT w deklaracji	275
6. Rozliczenie w informacji podsumowującej	278
7. Korekta dostaw wewnątrzwspólnotowych	278
8. Sprzedaż towarów na rzecz kontrahenta z UE, gdy przed ich wywiezieniem z Polski są na nich wykonywane usługi	279
Rozdział XV. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT)	281
1. Przypadki, gdy należy rozliczyć WNT	281
1.1. Towary nabywa podatnik VAT czynny	281
1.2. Towary nabywa podatnik VAT zwolniony	282
1.3. Przemieszczenie własnych towarów	283
2. Rozliczenie WNT przez podatników czynnych	284
2.1. Rejestracja VAT UE	284
2.2. Dokumentowanie WNT	285
2.3. Ustalanie podstawy opodatkowania i jej korekta	285
2.4. Rozliczenie WNT w deklaracji	287
3. Rozliczenie WNT przez podatnika zwolnionego z VAT	290
Rozdział XVI. Towary – miejsce dostawy, transakcje łańcuchowe	291
1. Transakcje łańcuchowe	291
2. Sprzedaż za granicę towaru montowanego	295
3. Rozliczenie przez polskiego podatnika dostawy, która nie podlega VAT w Polsce	295
4. Dostawa, dla której podatnikiem jest polski nabywca	296

5. Obowiązki podatnika zobowiązanego do rozliczenia VAT od dostawy za sprzedawcę	297
5.1. Dokumentowanie	297
5.2. Ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego	298
5.3. Ustalenie kursu waluty	298
5.4. Rozliczenie dostawy w deklaracji	298
Rozdział XVII. Eksport i import towarów i usług	299
1. Eksport towarów	299
1.1. Rozliczenie eksportu w deklaracji	300
1.2. Dokumenty przy eksporcie pośrednim uprawniające do stosowania stawki 0%	302
1.3. Rozliczanie zaliczek eksportowych	302
2. Import towarów	304
2.1. Miejsce rozliczenia importu	304
2.2. Procedura uproszczona	305
2.3. Odliczenie VAT od importu towarów	307
2.3.1. Moment odliczenia VAT w przypadku przedstawicielstwa bezpośredniego	308
2.3.2. Moment odliczenia VAT w przypadku przedstawicielstwa pośredniego	308
3. Import usług	309
3.1. Przypadki, gdy zakup zagranicznej usługi stanowi import usług	309
3.2. Wyznaczenie daty powstania obowiązku podatkowego	310
3.3. Ustalenie podstawy opodatkowania, kursu waluty i stawki podatku	311
3.4. Termin odliczenia podatku naliczonego z tytułu importu usługi	313
Rozdział XVIII. Procedury szczególne	315
1. Turystyka	315
1.1. Ustalenie podstawy opodatkowania	315
1.1.1. Usługi dla bezpośredniej korzyści turysty	315
1.1.2. Usługi własne	316
1.2. Ewidencja usług turystycznych	317
1.3. Prawo do odliczenia VAT przez podatników świadczących usługi turystyki	317
1.4. Obowiązek podatkowy dla usług turystyki	317
1.5. Stawka podatku dla usług turystycznych	319
1.5.1. Stawka podatku 0% dla usługi turystyki świadczonej poza terytorium UE	320
1.6. Miejsce świadczenia usług turystycznych	320
1.7. Zakup usług za granicą	321
1.8. Fakturowanie usług turystycznych	322
1.9. Marża ujemna	322

2.	Towary używane	323
3.	Rolnictwo	324
3.1.	Dokumentowanie sprzedaży rolnika przez nabywcę	325
3.2.	Rozliczenie VAT określonego na fakturze VAT RR	325
3.2.1.	Pomyłki w dokumencie zapłaty	327
3.2.2.	Rozliczenie podatku naliczonego, gdy zapłata następuje w ratach ..	327
3.2.3.	Zapłata dokonana przez nabywcę z opóźnieniem	328
3.2.4.	Przekazanie należności na rachunek podmiotu, z którym rolnik zawarł umowę o przelew wierzytelności	329
3.3.	Rozliczenie zaliczki przekazanej rolnikowi ryczałtowemu	330
3.4.	Potrącenie z należności dla rolnika	331
Rozdział XIX. Odwrotne obciążenie w dostawach i usługach krajowych		332
1.	Dostawy towarów objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia	332
1.1.	Towary objęte odwrotnym obciążeniem	333
1.2.	Odpowiedzialność za niewłaściwe rozliczenie	335
2.	Usługi budowlane objęte odwrotnym obciążeniem	336
2.1.	Warunki stosowania odwrotnego obciążenia w budownictwie	336
2.2.	Rozliczenie usług budowlanych, gdy stosowane jest odwrotne obciążenie	338
2.2.1.	Obowiązki ciężące na podatnikach świadczących usługi stanowiące roboty budowlane	339
2.2.2.	Obowiązki ciężące na podatnikach nabywających usługi stanowiące roboty budowlane	339
Rozdział XX. Zwolnienie podmiotowe		341
1.	Warunki korzystania ze zwolnienia	341
1.1.	Ustalanie limitu zwolnienia	342
1.2.	Podatnicy, którzy nie mogą korzystać ze zwolnienia z VAT	343
1.2.1.	Sprzedaż samochodu osobowego	344
1.2.2.	Biuro rachunkowe jako podatnik zwolniony z VAT	344
2.	Rezygnacja ze zwolnienia	344
3.	Wybór zwolnienia	345
Rozdział XXI. Ulga na złe długi		348
1.	Rozliczenie ulgi na złe długi u sprzedawcy	348
1.1.	Termin płatności	349
1.2.	Zbyte wierzytelności a prawo do korekty	350
1.3.	Status dłużnika	350
1.4.	Ustalenie zasad korekty	351
2.	Korekta VAT naliczonego przez dłużnika	352
Rozdział XXII. Ustalenie stawki VAT i numeru PKWiU		354
Rozdział XXIII. Split payment		362

Wykaz skrótów

CRK – Centralne Repozytorium Kas

dyrektywa 2006/112/WE – dyrektywa Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – Dz.Urz. UE L z 2006 r. Nr 347/1; ost.zm. Dz.Urz. UE L z 2019 r. Nr 83 poz. 42

JPk_FA – faktura w formacie Jednolitego Pliku Kontrolnego

JPk_VAT – ewidencja VAT w formacie Jednolitego Pliku Kontrolnego

Kodeks karny skarbowy – ustawa z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1958; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 2354

Ordynacja podatkowa – ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 800; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 492

PEF – Platforma Elektronicznego Fakturowania

rozporządzenie w sprawie faktur – rozporządzenie Ministra Finansów z 3 grudnia 2013 r. w sprawie faktur – Dz.U. z 2013 r. poz. 1485

rozporządzenie w sprawie kas – rozporządzenie Ministra Finansów z 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących – Dz.U. z 2019 r. poz. 816

rozporządzenie w sprawie preporcji – rozporządzenie Ministra Finansów z 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników – Dz.U. z 2015 r. poz. 2193

rozporządzenie w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych – rozporządzenie Ministra Finansów z 23 grudnia 2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2350;

rozporządzenie w sprawie odliczania lub zwrotu kwot wydanych na zakup kas – rozporządzenie Ministra Finansów z 29 kwietnia 2019 r. w sprawie odliczania lub zwrotu kwot wydanych na zakup kas rejestrujących oraz zwrotu tych kwot przez podatnika (Dz.U. z 2019 r. poz. 820)

rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień – rozporządzenie Ministra Finansów z 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 701; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 96

TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

ustawa o centralizacji – ustawa z 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 280

ustawa o VAT – ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 675

VAT-26 – Informacja o pojazdach samochodowych wykorzystywanych do działalności gospodarczej

VAT-27 – Informacja podsumowująca/korekta informacji podsumowującej w obrocie krajowym

VAT-UE – Informacja podsumowująca o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach

Rozdział I

Odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług

(art. 5, 6, 7, 8, 8a, 8b 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 (ZCP),
- 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 mieszkaniowej 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.

Wprowadzie 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. Identyfikacyjnie 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 nieostryimi 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 prowadzoną 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 jakikolwiek 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 rzeczywistość, a nie tylko potencjalną zdolność 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. wyroki WSA w Gliwicach z 10 października 2016 r., sygn. akt III SA/Gl 3/16, i NSA z 21 marca 2019 r., sygn. akt I FSK 283/17).

Przykład 1

Spółka X posiada na terytorium kraju sieć restauracji. Jedną z nich postanowiła wydzielić i wnieść aportem do spółki Y. Przedmiotem aportu będzie budynek, wiata, 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 X.

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 2

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 3

Spółka A prowadząca działalność w różnych branżach postanowiła w 2011 r. wydzieleć 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 2010 r. za kwotę 1 mln zł netto plus 220 000 zł 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 2019 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 wyłączone czynności nieuprawniających do odliczenia konieczna będzie korekta podatku. Ponieważ w przypadku nieruchomości okres korekty wynosi 10 lat, a zmiana przeznaczenia miała miejsce po upływie dziewięciu lat użytkowania, spółka B będzie zobowiązana do skorygowania w sumie 1/10 VAT odliczonego jeszcze przez spółkę A.

1.2. Rozliczenie aportu

Gdy przedmiotem aportu nie jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, należy rozliczyć VAT. W zależności od tego, co jest przedmiotem aportu, mamy do czynienia z dostawą towarów lub świadczeniem usług.

Potwierdzają to organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 22 września 2014 r., sygn. ILPP2/443-698/14-5/AKr).

Dlatego należy uznać, że podatnik VAT wnoszący do spółki aport, 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 tytułu 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.

Przykład 4

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 (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 listopada 2018 r., sygn. 0115-KDIT1-2.4012.702.2018.1.KK).

Przykład 5

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 6

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 (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9 października 2018 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.548.2018.1.AO).

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 7

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 informacja dodatkowa, nieobowiązkowa.

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 o VAT). 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 towarami (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 przypadku usług wnoszonych aportem zasadniczo o terminie powstania obowiązku podatkowego decyduje moment ich faktycznego wykonania. W przypadku wniesienia znaku towarowego momentem wykonania usługi będzie dzień podpisania umowy

aportowej (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 kwietnia 2018 r., sygn. 0112-KDIL1-1.4012.106.2018.1.MJ).

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 (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach 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 (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28 grudnia 2018 r., sygn. 0113-KD IPT1-3.4012.814.2018.1.MWJ).

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

Niestety, zaskarżenie otrzymanej interpretacji do sądu obecnie nie gwarantuje korzystnego rozstrzygnięcia.

Po uchwale NSA z 16 listopada 2015 r. w składzie siedmiu sędziów (sygn. akt I FPS 6/15), w której sąd zawarł następującą tezę:

NSA *Przekazanie nieruchomości współnikowi w zamian za nabycie przez spółkę jego udziałów w celu ich umorzenia podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.*

większość sądów zgadza się z tym stanowiskiem (zob. wyrok NSA z 26 stycznia 2017 r., sygn. akt I FSK 951/15, oraz wyrok NSA z 28 lutego 2018 r., sygn. akt I FSK 1690/15).

Wprawdzie pojawiają się korzystne orzeczenia, ale NSA w wyroku z 26 stycznia 2018 r. (sygn. akt I FSK 609/16) uznał, że nie może przyjąć tez z uchwały NSA, gdyż dotyczyła spółki kapitałowej, a przedmiotem sporu była spółka komandytowa.

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 8

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 podkreślono, 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 (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 18 marca 2016 r., sygn. IPPP2/4512-93/16-2/BH).

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. Dlatego uznają, że podatnik, który otrzymuje zapłatę za wcześniejsze rozwiązanie umowy, świadczy usługę podlegającą VAT.

Takie stanowisko zajmują również organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 marca 2019 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.43.2019.4.AM). Potwierdzenie tego stanowiska znajdziemy również w orzecznictwie sądów. 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.

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 koszta-

mi 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 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”, „refakturowanie 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 moż-

liwość 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 niepodzielne 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 stoją obecnie organy podatkowe. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 16 marca 2018 r. (sygn. 0113-KD IPT1-3.4012.12.2018.2.MWJ) stwierdził, 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.

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

Przykład 9

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 rozstrzygnął 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 do 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.*

Również organy podatkowe pod wpływem tego wyroku uznają, że usługa ubezpieczenia i leasingu to odrębne świadczenia. Dlatego ubezpieczenie może być refakturowane ze zwolnieniem (zob. 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 10

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 11

Właściciel sklepu zoologicznego w Radomiu zamówił towar u miejscowego hurtownika. Niestety, danego towaru nie było w hurtowni, wobec czego hurtownik złożył zamówienie u producenta z Warszawy. 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 zostałaby co prawda uregulowana przez podatnika, ale poniesienie tego wydatku było 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 (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 maja 2018 r., sygn. 0112-KDIL1-1.4012.174.2018.1.AK).

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 zaewidencjonowania 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.

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 obowiązującego do świadczenia takich usług. Zwolnienie to ma więc zastosowanie wyłącznie do usług pocztowych świadczonych przez Poczta Polską 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 do 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).

WAŻNE! Sprzedawca, który wysyła 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, np. poprzez akceptację regulaminu sklepu),
- 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.

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 wy-