

PROBLEMATYKA FAKTUR I KAS FISKALNYCH W 2019 ROKU

Anna Kędzierska-Adamczyk

akedzierskaskolenie@gmail.com

I. FAKTUROWANIE W 2019 ROKU.

1. Definicje:

- **definicja pojęć - faktura, faktura elektroniczna, wystawienie faktury, egzemplarz faktury**
- **czytelność faktury, integralność treści oraz autentyczność pochodzenia faktury papierowej i elektronicznej - jako pojęcia nowo zdefiniowane i rodzące wątpliwości w procesie fakturowania.**

2. Kto wystawia fakturę?

3. Kto i komu nie musi faktury wystawiać?

4. Jakie czynności podlegają fakturowaniu:

- **faktura dokumentująca sprzedaż na terenie kraju**
- **faktura dokumentująca czynności podlegające opodatkowaniu poza terytorium kraju**
- **dokumentowanie transakcji, w których podatnik zobowiązany jest do samo obliczenia podatku.**

5. Termin wystawiania faktur:

- **podstawowy i szczególne terminy wystawiania faktur**
- **obowiązek podatkowy a terminowe wystawianie faktur (skutki przedwczesnego wystawienia faktury oraz rodzaje odpowiedzialności za wystawianie faktur z opóźnieniem).**

6. Co faktura zawierać powinna:

- **elementy obowiązkowe faktury**
- **elementy dodatkowe dla niektórych transakcji: metoda kasowa, marża, transakcje trójstronne, sprzedaż zwolniona, samofakturowanie, transakcje, dla których podatnikiem jest nabywca**
- **przypadki, kiedy na fakturze niektórych danych nie podajemy:**
 - **faktury uproszczone (warunki stosowania i ograniczenia)**
 - **faktury dokumentujące sprzedaż z zastosowaniem marży**
 - **faktury, dla których podatnikiem jest nabywca.**

7. "Prawie" faktury: bilety za przejazd autostradą, bilety kolejowe.

8. Sposoby doręczania oraz przechowywania faktur:

- **przechowywanie faktur i ewidencji podatkowych**
- **zasady ewidencjonowania faktur i ich udostępniania dla celów kontroli**
- **przechowywanie e-faktur w kraju i poza jego granicami.**

9. Faktura elektroniczna:

- **nowa definicja faktury elektronicznej**
- **rozporządzenie w sprawie faktur elektronicznych**
- **stosowanie faktury elektronicznych w praktyce**
- **jak zapewnić "autentyczność pochodzenia i integralność treść" faktury**

- bezpieczny/kwalifikowany podpis elektroniczny
- EDI (electronic data interchange) - opis działania.

10. Faktury szczególne: zaliczkowa, korygująca, noty korygujące (kto wystawia i czemu służą?), duplikat faktury.

11. Odliczanie podatku naliczonego z otrzymanej faktury:

- faktura jako podstawa nabycia prawa do odliczenia podatku VAT
- kiedy podatek VAT z faktury nie podlega odliczeniu
- "pusta faktura" - konsekwencje podatkowe.

12. Refaktury:

- kto i kiedy może wystawić refakturę?
- jakie są warunki uznania refaktury za prawidłową.

13. Skutki nieprawidłowego wystawiania faktur - odpowiedzialność karnoskarbowa, konsekwencje, sankcje, możliwość obrony. Faktura nierzetelna a faktura wadliwa.

14. Planowane zmiany w ujmowaniu faktur w JPK od lipca 2019 r.

II. KASY FISKLANE W 2019 ROKU.

1. Zasady stosowanie kas fiskalnych:

- jaką sprzedaż ewidencjonujemy przy użyciu kasy fiskalnej?
- kto może a kto musi ewidencjonować sprzedaż za pomocą kasy fiskalnej?
- jakie towary i usługi bezwzględnie wymagają kasy fiskalnej?
- kasa fiskalna a drukarka fiskalna.

2. System zwolnień z obowiązku stosowania kas fiskalnych:

- zwolnienie ze względu na obrót 20 000 PLN
- zwolnienie ze względu na rodzaj prowadzonej działalności.

3. Stawki VAT oraz nazwa towaru na kasie fiskalnej.

4. Ulga z tytułu zakupu kasy fiskalnej:

- komu przysługuje?
- w jakiej wysokości?
- kiedy trzeba zwrócić?

5. Dokumentacja związana z obowiązkiem instalacji kasy fiskalnej, sankcje.

6. Nowe regulacje, projekt zmian (29.03.2018 r.), problemy praktyczne:

- uchwalone zmiany w ustawie o VAT i rozporządzeniu w sprawie kas fiskalnych, warunków technicznych i zwolnień z obowiązku stosowania
- rodzaje kas fiskalnych na rynku i dopuszczalne terminy ich stosowania
- nowe zasady ewidencjonowania obrotu w 2019 roku - ciągle projekt

- **czy i od kiedy obowiązek instalowania nowych urządzeń? (nowy projekt)**
- **grupy podatników zobligowane do wymiany kas i konsekwencje w uldze z tytułu ponownej instalacji nowej kasy - od kiedy?**
- **system e-paragonów - od kiedy i jak będzie działać?**
- **ulga z tytułu zakupu i wymiany urządzeń fiskalnych, zasady zwrotu ulgi.**

PROBLEMATYKA FAKTUR

FAKTURA

Ordynacja podatkowa:

Rachunki

Art. 87. [Wystawianie rachunków przez podatników]

§ 1. Jeżeli z odrębnych przepisów nie wynika obowiązek wystawienia faktury, podatnicy prowadzący działalność gospodarczą są obowiązani, na żądanie kupującego lub usługobiorcy, wystawić rachunek potwierdzający dokonanie sprzedaży lub wykonanie usługi.

§ 2. Obowiązek wystawienia rachunku, o którym mowa w § 1, nie dotyczy rolników sprzedających produkty roślinne i zwierzęce pochodzące z własnej uprawy, hodowli lub chowu, nieprzerobione lub nieprzetworzone sposobem przemysłowym, chyba że sprzedaż jest dokonywana w ich odrębnych, stałych miejscach sprzedaży poza obrębem uprawy, hodowli lub chowu, z wyjątkiem sprzedaży na targowiskach, o których mowa w [art. 20 ust. 1c pkt 3 lit. b](#) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

§ 3. Podatnicy wymienieni w § 1, od których zażądano rachunku przed wykonaniem usługi lub wydaniem towaru, wystawiają rachunek nie później niż w terminie 7 dni od dnia wykonania usługi lub wydania towaru. Jeżeli jednak żądanie wystawienia rachunku zostało zgłoszone po wykonaniu usługi lub wydaniu towaru, wystawienie rachunku następuje w terminie 7 dni od dnia zgłoszenia żądania.

§ 4. Podatnik nie ma obowiązku wystawienia rachunku, jeżeli żądanie zostało zgłoszone po upływie 3 miesięcy od dnia wydania towaru lub wykonania usługi.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, zakres informacji, które muszą być zawarte w rachunkach, uwzględniając w szczególności dane identyfikujące sprzedawcę i kupującego, wykonawcę i odbiorcę usług oraz oznaczenie wartości i rodzaju transakcji.

Art. 88. [Przechowywanie rachunków przez podatników]

§ 1. Podatnicy wystawiający rachunki są obowiązani kolejno je numerować i przechowywać kopie tych rachunków, w kolejności ich wystawienia, do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do podatników obowiązanych do żądania rachunków.

Ustawa o podatku od towarów i usług

Art. 2. [Słowniczek]

Ilekoć w dalszych przepisach jest mowa o:

31) **fakturze** - rozumie się przez to dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie;

32) **fakturze elektronicznej** - rozumie się przez to fakturę w formie elektronicznej wystawioną i otrzymaną w dowolnym formacie elektronicznym;

Art. 106a. [Faktura]

Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się do:

1) sprzedaży, z wyjątkiem przypadków, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5 oraz ust. 1a, w których usługodawca lub dokonujący dostawy towarów nie rozlicza podatku należnego i faktura dokumentująca te transakcje nie jest wystawiana przez usługobiorcę lub nabywcę towarów w imieniu i na rzecz usługodawcy

lub dokonującego dostawy towarów;

2) dostawy towarów i świadczenia usług dokonywanych przez podatnika posiadającego na terytorium kraju siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywane są te czynności, a w przypadku braku na terytorium kraju siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej - posiadającego na terytorium kraju stałe miejsce zamieszkania albo zwykłe miejsce pobytu, z którego dokonywane są te czynności, w przypadku gdy miejscem świadczenia jest terytorium:

a) państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, a osobą zobowiązaną do zapłaty podatku od wartości dodanej jest nabywca towaru lub usługobiorca i faktura dokumentująca te czynności nie jest wystawiana przez tego nabywcę lub usługobiorcę w imieniu i na rzecz podatnika,

b) państwa trzeciego.

Art. 106b. [Obowiązek wystawienia faktury]

1. Podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą:

1) sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;

2) sprzedaż wysyłkową z terytorium kraju i sprzedaż wysyłkową na terytorium kraju na rzecz podmiotu innego niż wskazany w pkt 1;

3) wewnątrzwspólnotową dostawę towarów na rzecz podmiotu innego niż wskazany w pkt 1;

4) otrzymanie przez niego całości lub części zapłaty przed dokonaniem czynności, o których mowa w pkt 1 i 2, z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dotyczy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4.

2. Podatnik nie jest obowiązany do wystawienia faktury w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3.

3. Na żądanie nabywcy towaru lub usługi podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą:

1) czynności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, z wyjątkiem czynności, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4, oraz otrzymanie całości lub części zapłaty przed wykonaniem tych czynności, z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dotyczy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów - jeżeli obowiązek wystawienia faktury nie wynika z ust. 1,

2) sprzedaż zwolnioną, o której mowa w ust. 2, z zastrzeżeniem art. 117 pkt 1 i art. 118

- jeżeli żądanie jej wystawienia zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Z projektu:

4. W przypadku sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej, fakturę na rzecz nabywcy posługującego się numerem identyfikacji podatkowej, o którym mowa w art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników lub numerem, za pomocą którego jest on zidentyfikowany na potrzeby podatku od wartości dodanej, wystawia się wyłącznie, jeżeli paragon potwierdzający dokonanie tej sprzedaży zawiera ten numer. 5. W przypadku stwierdzenia, że podatnik wystawił fakturę z naruszeniem ust. 4, organ podatkowy ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 100% kwoty podatku wykazanego na tej fakturze. W stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe, dodatkowego zobowiązania podatkowego nie ustala się

Art. 106c. [Faktura dokumentująca dostawę towarów, dokonywaną w trybie egzekucji]

Faktury dokumentujące dostawę towarów, o której mowa w art. 18, z tytułu której na dłużnika ciąży obowiązek podatkowy, wystawiają w imieniu i na rzecz dłużnika:

- 1)organy egzekucyjne określone w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji;
- 2)komornicy sądowi wykonujący czynności egzekucyjne w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania cywilnego.

Art. 106d. [Umowa w sprawie wystawiania faktur]

1. Podmiot, o którym mowa w art. 106b ust. 1 pkt 1, nabywający towary lub usługi od podatnika może wystawiać w imieniu i na rzecz tego podatnika faktury:

- 1)dokumentujące dokonanie przez podatnika sprzedaży na rzecz tego podmiotu,
- 2)o których mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4,
- 3)dokumentujące dostawę towarów lub świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2 lit. b

- jeżeli ten podmiot i ten podatnik wcześniej zawarli umowę w sprawie wystawiania faktur w imieniu i na rzecz tego podatnika, w której została określona procedura zatwierdzania poszczególnych faktur przez podatnika dokonującego tych czynności.

2. Faktury może wystawiać w imieniu i na rzecz podatnika również upoważniona przez niego osoba trzecia, w szczególności jego przedstawiciel podatkowy, o którym mowa w art. 18a.

Art. 106e. [Elementy składowe faktury]

1. Faktura powinna zawierać:

- 1)datę wystawienia;
- 2)kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;
- 3)imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy;
- 4)numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, z zastrzeżeniem pkt 24 lit. a;
- 5)numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi, z zastrzeżeniem pkt 24 lit. b;
- 6)datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;
- 7)nazwę (rodzaj) towaru lub usługi;
- 8)miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług;
- 9)cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto);
- 10)kwoty wszelkich opustów lub obniżek cen, w tym w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej netto;
- 11)wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto);
- 12)stawkę podatku;

- 13) sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku;
- 14) kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku;
- 15) kwotę należności ogółem;
- 16) w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług, w odniesieniu do których:
- a) obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 1 lub art. 21 ust. 1, lub
- b) w przepisach wydanych na podstawie art. 19a ust. 12 określono termin powstania obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty
- wyrazy "metoda kasowa";
- 17) w przypadku faktur, o których mowa w art. 106d ust. 1 - wyraz "samofakturowanie";
- 18) w przypadku dostawy towarów lub wykonania usługi, dla których obowiązującym do rozliczenia podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze jest nabywca towaru lub usługi - wyrazy "odwrotne obciążenie";
- 19) w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9 albo przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 - wskazanie:
- a) przepisu ustawy albo aktu wydanego na podstawie ustawy, na podstawie którego podatnik stosuje zwolnienie od podatku,
- b) przepisu [dyrektywy](#) 2006/112/WE, który zwalnia od podatku taką dostawę towarów lub takie świadczenie usług, lub
- c) innej podstawy prawnej wskazującej na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia;
- 20) w przypadku, o którym mowa w art. 106c - nazwę i adres organu egzekucyjnego lub imię i nazwisko komornika sądowego oraz jego adres, a w miejscu określonym dla podatnika - imię i nazwisko lub nazwę dłużnika oraz jego adres;
- 21) w przypadku faktur wystawianych w imieniu i na rzecz podatnika przez jego przedstawiciela podatkowego - nazwę lub imię i nazwisko przedstawiciela podatkowego, jego adres oraz numer, za pomocą którego jest on zidentyfikowany na potrzeby podatku;
- 22) w przypadku gdy przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy są nowe środki transportu - datę dopuszczenia nowego środka transportu do użytku oraz:
- a) przebieg pojazdu - w przypadku pojazdów lądowych, o których mowa w art. 2 pkt 10 lit. a,
- b) liczbę godzin roboczych używania nowego środka transportu - w przypadku jednostek pływających, o których mowa w art. 2 pkt 10 lit. b, oraz statków powietrznych, o których mowa w art. 2 pkt 10 lit. c;
- 23) w przypadku faktur wystawianych przez drugiego w kolejności podatnika, o którym mowa w art. 135 ust. 1 pkt 4 lit. b i c, w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej (procedurze uproszczonej) - dane określone w art. 136;
- 24) w przypadkach, o których mowa w art. 97 ust. 10 pkt 2 i 3:
- a) numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, poprzedzony kodem PL,
- b) numer, za pomocą którego nabywca towaru lub usługi jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od wartości dodanej w danym państwie członkowskim, zawierający dwuliterowy kod stosowany na potrzeby podatku od wartości dodanej właściwy dla tego państwa członkowskiego.

2. W przypadku świadczenia usług turystyki, dla których podstawę opodatkowania stanowi zgodnie z art. 119 ust. 1 kwota marży, faktura - w zakresie danych określonych w ust. 1 pkt 1-17 - powinna zawierać wyłącznie dane określone w ust. 1 pkt 1-8 i 15-17, a także wyrazy "procedura marży dla biur podróży".

3. W przypadku dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, dla których podstawę opodatkowania stanowi zgodnie z art. 120 ust. 4 i 5 marża, faktura - w zakresie danych określonych w ust. 1 pkt 1-17 - powinna zawierać wyłącznie dane określone w ust. 1 pkt 1-8 i 15-17, a także odpowiednio wyrazy "procedura marży - towary używane", "procedura marży - dzieła sztuki" lub "procedura marży - przedmioty kolekcjonerskie i antyki".

4. Faktura nie zawiera:

1)w przypadku dostawy towarów lub wykonania usługi, dla których obowiązującym do rozliczenia podatku, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8, jest nabywca towaru lub usługobiorca - danych określonych w ust. 1 pkt 12-14;

2)w przypadku, o którym mowa w art. 16 - danych określonych w ust. 1 pkt 4;

3)w przypadku, o którym mowa w art. 106b ust. 3 pkt 2 - danych określonych w ust. 1 pkt 12-14.

5. Faktura może nie zawierać:

1)w przypadku, o którym mowa w art. 106a pkt 2 lit. a - danych określonych w ust. 1 pkt 10 i 12-14;

2)w przypadku, o którym mowa w art. 106a pkt 2 lit. b - danych określonych w ust. 1 pkt 5 i 12-14;

3)w przypadku gdy kwota należności ogółem nie przekracza kwoty 450 zł albo kwoty 100 euro, jeżeli kwota ta określona jest w euro - danych określonych w ust. 1 pkt 3 dotyczących nabywcy i danych określonych w ust. 1 pkt 8, 9 i 11-14, pod warunkiem że zawiera dane pozwalające określić dla poszczególnych stawek podatku kwotę podatku.

6. Przepisu ust. 5 pkt 3 nie stosuje się w przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju i sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju, sprzedaży, dla której nie jest na fakturze podawany numer, o którym mowa w ust. 1 pkt 5, wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz w przypadku, o którym mowa w art. 106a pkt 2 lit. a.

7. Kwotę podatku w odniesieniu do dostarczanych towarów lub świadczonych usług objętych daną stawką podatku podatnik może obliczyć według następującego wzoru:

$$KP = \frac{WB \times SP}{100 + SP}$$

gdzie:

KP - oznacza kwotę podatku,

WB - oznacza wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług objętych stawką podatku, uwzględniającą kwotę podatku (wartość sprzedaży brutto),

SP - oznacza stawkę podatku.

8. W przypadku gdy podatnik oblicza kwotę podatku zgodnie z ust. 7, zamiast ceny jednostkowej netto podatnik może wykazywać na fakturze cenę wraz z kwotą podatku (cenę jednostkową brutto), a zamiast wartości sprzedaży netto - wartość sprzedaży brutto.

9. W przypadku, o którym mowa w ust. 8, sumę wartości sprzedaży netto stanowi różnica między wartością sprzedaży brutto a kwotą podatku, z podziałem na poszczególne stawki podatku.

10. Podatnik może określić w fakturze również kwoty podatku dotyczące wartości poszczególnych

dostarczonych towarów i wykonanych usług wykazanych w tej fakturze; w tym przypadku łączna kwota podatku może być ustalona w wyniku podsumowania jednostkowych kwot podatku.

11. Kwoty podatku wykazuje się w złotych. Kwoty podatku wyrażone w walucie obcej wykazuje się w złotych przy zastosowaniu zasad przeliczania na złote przyjętych dla przeliczania kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania. Kwoty wykazywane w fakturze zaokrągla się do pełnych groszy, przy czym końcówki poniżej 0,5 grosza pomija się, a końcówki od 0,5 grosza zaokrągla się do 1 grosza.

Art. 106f. [Faktura dokumentująca otrzymanie zapłaty lub jej części przed dokonaniem czynności]

1. Faktura, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4, powinna zawierać:

1) dane, o których mowa w art. 106e ust. 1 pkt 1-6;

2) otrzymaną kwotę zapłaty;

3) kwotę podatku wyliczoną według wzoru:

$$KP = \frac{ZB \times SP}{100 + SP}$$

gdzie:

KP - oznacza kwotę podatku,

ZB - oznacza kwotę otrzymanej całości lub części zapłaty,

SP - oznacza stawkę podatku;

4) dane dotyczące zamówienia lub umowy, a w szczególności: nazwę (rodzaj) towaru lub usługi, cenę jednostkową netto, ilość zamówionych towarów, wartość zamówionych towarów lub usług bez kwoty podatku, stawki podatku, kwoty podatku oraz wartość zamówienia lub umowy z uwzględnieniem kwoty podatku.

2. Przepisy art. 106e ust. 1 pkt 16-21 i 24 oraz ust. 2-6, 10 i 11 stosuje się odpowiednio.

3. Jeżeli faktura, o której mowa w ust. 1, nie obejmuje całej zapłaty, w fakturze wystawianej po wydaniu towaru lub wykonaniu usługi sumą wartości towarów lub usług pomniejsza się o wartość otrzymanych części zapłaty, a kwotę podatku pomniejsza się o sumę kwot podatku wykazanego w fakturach dokumentujących otrzymanie części zapłaty. Faktura, o której mowa w zdaniu pierwszym, powinna również zawierać numery faktur wystawionych przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi.

4. W przypadku gdy wystawiono więcej niż jedną fakturę dokumentującą otrzymanie części zapłaty, a faktury te obejmują łącznie całą zapłatę, ostatnia z tych faktur powinna zawierać również numery poprzednich faktur.

Art. 106g. [Sposób wystawiania faktury]

1. Faktury wystawia się co najmniej w dwóch egzemplarzach, z których jeden otrzymuje nabywca, a drugi zachowuje w swojej dokumentacji podatnik dokonujący sprzedaży.

2. W przypadku, o którym mowa w art. 106c, faktura jest wystawiana w trzech egzemplarzach, z których jeden jest wydawany nabywcy, drugi - podmiot ją wystawiający pozostawia w swojej dokumentacji, a trzeci - przekazuje dłużnikowi.

3. W przypadku faktur przesyłanych w formie elektronicznej:

1) podatnik dokonujący sprzedaży lub upoważniona przez niego do wystawiania faktur osoba trzecia przesyła je lub udostępnia nabywcy,

2)nabywca, o którym mowa w art. 106d ust. 1, przesyła je lub udostępnia podatnikowi, który upoważnił go do wystawiania faktur, z uwzględnieniem zasad wynikających z procedury zatwierdzania faktur przez podatnika dokonującego sprzedaży,

3)nabywca, o którym mowa w art. 106k ust. 1, przesyła je lub udostępnia wystawcy faktury,

4)podmiot, o którym mowa w art. 106c, przesyła je lub udostępnia nabywcy i dłużnikowi

- zachowując je jednocześnie w swojej dokumentacji.

4. W przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy nowych środków transportu na rzecz nabywcy, o którym mowa w art. 13 ust. 2 pkt 4, podatnik, w terminie 14 dni od dnia dokonania dostawy, przesyła kopię wystawionej faktury lub dane w niej zawarte do wyznaczonej jednostki, o której mowa w art. 97 ust. 17.

Art. 106h. [Obowiązek dołączenia paragonu do faktury]

1. W przypadku gdy faktura dotyczy sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej, do egzemplarza faktury pozostającego u podatnika dołącza się paragon dokumentujący tę sprzedaż.

2. Przepis ust. 1 nie dotyczy sprzedaży dokumentowanej fakturą emitowaną przy zastosowaniu kasy rejestrującej, w przypadkach gdy wartość sprzedaży i kwota podatku są zarejestrowane w raporcie fiskalnym dobowym kasy.

3. W przypadku gdy faktura w formie elektronicznej dotyczy sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej, podatnik zostawia w dokumentacji paragon dotyczący tej sprzedaży z danymi identyfikującymi tę fakturę.

4. Przepisu ust. 1 nie stosuje się w przypadku, gdy paragon został uznany za fakturę wystawioną zgodnie z art. 106e ust. 5 pkt 3.

Art. 106i. [Termin wystawienia faktury]

1. Fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę, z zastrzeżeniem ust. 2-8.

2. Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4, fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy.

3. Fakturę wystawia się nie później niż:

1)30. dnia od dnia wykonania usług - w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a;

2)60. dnia od dnia wydania towarów - w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. b, z zastrzeżeniem ust. 4;

3)90. dnia od dnia wykonania czynności - w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. c;

4)z upływem terminu płatności - w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4.

4. W przypadku dostawy towarów, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. b, gdy umowa przewiduje rozliczenie zwrotów wydawnictw, fakturę wystawia się nie później niż 120. dnia od pierwszego dnia wydania towarów.

5. W przypadku, o którym mowa w art. 29a ust. 12, fakturę wystawia się nie później niż:

1)7. dnia od określonego w umowie dnia zwrotu opakowania;

2)60. dnia od dnia wydania opakowania, jeżeli w umowie nie określono terminu zwrotu opakowania.

6. W przypadkach, o których mowa w art. 106b ust. 3, fakturę wystawia się:

1)zgodnie z ust. 1 i 2 - jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone do końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty;

2)nie później niż 15. dnia od dnia zgłoszenia żądania - jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone po upływie miesiąca, o którym mowa w pkt 1.

7. Faktury nie mogą być wystawione wcześniej niż 30. dnia przed:

1)dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi;

2)otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty.

8. Przepis ust. 7 pkt 1 nie dotyczy wystawiania faktur w zakresie dostawy i świadczenia usług, o których mowa w art. 19a ust. 3, 4 i ust. 5 pkt 4, jeżeli faktura zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy.

Art. 106j. [Faktura korygująca]

1. W przypadku gdy po wystawieniu faktury:

1)udzielono obniżki ceny w formie rabatu, o której mowa w art. 29a ust. 7 pkt 1,

2)udzielono opustów i obniżek cen, o których mowa w art. 29a ust. 10 pkt 1,

3)dokonano zwrotu podatnikowi towarów i opakowań,

4)dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4,

5)podwyższono cenę lub stwierdzono pomyłkę w cenie, stawce, kwocie podatku lub w jakiejkolwiek innej pozycji faktury

- podatnik wystawia fakturę korygującą.

2. Faktura korygująca powinna zawierać:

1)wyrazy "FAKTURA KORYGUJĄCA" albo wyraz "KOREKTA";

2)numer kolejny oraz datę jej wystawienia;

3)dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca:

a)określone w art. 106e ust. 1 pkt 1-6,

b)nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych korektą;

4)przyczynę korekty;

5)jeżeli korekta wpływa na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego - odpowiednio kwotę korekty podstawy opodatkowania lub kwotę korekty podatku należnego z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku i sprzedaży zwolnionej;

6)w przypadkach innych niż wskazane w pkt 5 - prawidłową treść korygowanych pozycji.

3. W przypadku gdy podatnik udziela opustu lub obniżki ceny w odniesieniu do wszystkich dostaw towarów lub usług dokonanych lub świadczonych na rzecz jednego odbiorcy w danym okresie, faktura korygująca, o której mowa w ust. 2:

1)powinna zawierać dodatkowo wskazanie okresu, do którego odnosi się udzielany opust lub obniżka;

2)może nie zawierać danych określonych w art. 106e ust. 1 pkt 5 i 6 oraz nazwy (rodzaju) towaru lub usługi objętych korektą.

Art. 106k. [Nota korygująca]

1. Nabywca towaru lub usługi, który otrzymał fakturę zawierającą pomyłki, z wyjątkiem pomyłek w zakresie danych określonych w art. 106e ust. 1 pkt 8-15, może wystawić fakturę nazywaną notą korygującą.

2. Faktura, o której mowa w ust. 1, wymaga akceptacji wystawcy faktury.

3. Faktura, o której mowa w ust. 1, powinna zawierać:

1) wyrazy "NOTA KORYGUJĄCA";

2) numer kolejny i datę jej wystawienia;

3) imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy i numer za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, a także numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej;

4) dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura, o której mowa w ust. 1, określone w art. 106e ust. 1 pkt 1-6;

5) wskazanie treści korygowanej informacji oraz treści prawidłowej.

4. Przepisy ust. 1-3 nie naruszają przepisów dotyczących wystawiania faktur korygujących.

Art. 106l. [Postępowanie w przypadku zniszczenia albo zaginięcia faktury]

1. W przypadku gdy faktura ulegnie zniszczeniu albo zaginie:

1) podatnik lub upoważniona przez niego do wystawiania faktur osoba trzecia, wystawia ponownie fakturę:

a) na wniosek nabywcy - zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu podatnika,

b) zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu nabywcy;

2) nabywca, o którym mowa w art. 106d ust. 1 lub art. 106k ust. 1, wystawia ponownie fakturę:

a) na wniosek podatnika - zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu nabywcy,

b) zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu podatnika;

3) podmiot, o którym mowa w art. 106c, wystawia ponownie fakturę:

a) na wniosek nabywcy lub dłużnika - zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu tego podmiotu,

b) zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu nabywcy lub dłużnika.

2. Faktura wystawiona ponownie powinna zawierać wyraz "DUPLIKAT" oraz datę jej wystawienia.

3. Do faktur wystawionych ponownie przepisu art. 106g ust. 4 nie stosuje się.

Art. 106m. [Autentyczność pochodzenia, integralność treści, czytelność faktury]

1. Podatnik określa sposób zapewnienia autentyczności pochodzenia, integralności treści i czytelności faktury.

2. Przez autentyczność pochodzenia faktury rozumie się pewność co do tożsamości dokonującego dostawy towarów lub usługodawcy albo wystawcy faktury.

3. Przez integralność treści faktury rozumie się, że w fakturze nie zmieniono danych, które powinna zawierać faktura.

4. Autentyczność pochodzenia, integralność treści oraz czytelność faktury można zapewnić za pomocą dowolnych kontroli biznesowych, które ustalają wiarygodną ścieżkę audytu między fakturą a dostawą towarów lub świadczeniem usług.

5. Poza wykorzystaniem kontroli biznesowych, określonych w ust. 4, autentyczność pochodzenia i integralność treści faktury elektronicznej są zachowane, w szczególności, w przypadku wykorzystania:

1) kwalifikowanego podpisu elektronicznego lub

2) elektronicznej wymiany danych (EDI) zgodnie z umową w sprawie europejskiego modelu wymiany danych elektronicznych, jeżeli zawarta umowa dotycząca tej wymiany przewiduje stosowanie procedur gwarantujących autentyczność pochodzenia faktury i integralność jej danych.

Art. 106n. [Faktura elektroniczna]

1. Stosowanie faktur elektronicznych wymaga akceptacji odbiorcy faktury.

2. W przypadku przesyłania lub udostępniania temu samemu odbiorcy jednocześnie więcej niż jednej faktury elektronicznej dane wspólne dla poszczególnych faktur mogą zostać podane tylko raz, o ile dla każdej faktury są dostępne wszystkie te dane.

Art. 106o. [Delegacja ustawowa]

Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, przypadki, w których faktury mogą zawierać zakres danych węższy niż określony w art. 106e, oraz zakres tych danych, uwzględniając:

1) konieczność zapewnienia odpowiedniego dokumentowania dostawy towarów lub świadczenia usług i identyfikacji czynności dokonanych przez niektóre kategorie podatników;

2) niską wartość transakcji lub specyfikę niektórych rodzajów działalności związaną z liczbą lub rodzajem wykonywanych czynności.

Art. 106p. [Delegacja ustawowa]

Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, w odniesieniu do niektórych rodzajów towarów lub usług, inny niż określony w art. 31a ust. 1 sposób przeliczania wykazywanych na fakturach kwot w walutach obcych, stosowanych do określenia podstawy opodatkowania, z uwzględnieniem specyfiki rozliczania należności z tytułu dostaw tych towarów lub świadczenia tych usług.

Art. 106q. [Delegacja ustawowa]

Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, późniejsze niż określone w art. 106i terminy wystawiania faktur, uwzględniając specyfikę niektórych rodzajów działalności związaną z liczbą lub rodzajem wykonywanych czynności.

Art. 108. [Zasada podatku wykazanego w fakturze]

1. W przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty.

2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy podatnik wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku wyższą od kwoty podatku należnego.

3. W przypadku, o którym mowa w art. 43 ust. 12a, do zapłaty podatku jest obowiązana organizacja pożytku publicznego.

4. W przypadku, o którym mowa w art. 17 ust. 2a, do zapłaty podatku jest obowiązany podmiot, który nabył towary.

Wystawianie faktur.

Dz.U.2013.1485 z dnia 2013.12.09

Status: Akt obowiązujący

Wersja od: 9 grudnia 2013 r.

Wejście w życie:

1 stycznia 2014 r.

ROZPORZĄDZENIE

MINISTRA FINANSÓW ¹

z dnia 3 grudnia 2013 r.

w sprawie wystawiania faktur

Na podstawie art. 106o-106q ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.) zarządza się, co następuje:

Rozdział 1

Przepisy ogólne

§ 1. Rozporządzenie określa:

- 1) przypadki, w których faktury mogą zawierać zakres danych węższy niż określony w art. 106e ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, zwanej dalej "ustawą", oraz zakres tych danych;
- 2) inny niż określony w art. 31a ust. 1 ustawy sposób przeliczania wykazywanych na fakturach kwot w walutach obcych, stosowanych do określenia podstawy opodatkowania;
- 3) późniejsze niż określone w art. 106i ustawy terminy wystawiania faktur.

§ 2. Ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o:

- 1) podatku - rozumie się przez to podatek od towarów i usług;
- 2) podatniku - rozumie się przez to podatnika podatku od towarów i usług.

Rozdział 2

Przypadki, w których faktury mogą zawierać zakres danych węższy niż określony w art. 106e ustawy, oraz zakres tych danych

§ 3. Faktura dokumentująca:

1) dostawę towarów lub świadczenie usług zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2-6, 8-36 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy powinna zawierać:

- a) datę wystawienia,
- b) numer kolejny,

- c) imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy,
 - d) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi,
 - e) miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług,
 - f) cenę jednostkową towaru lub usługi,
 - g) kwotę należności ogółem,
 - h) wskazanie przepisu ustawy, aktu wydanego na podstawie ustawy, przepisu dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.) lub innej podstawy prawnej, zgodnie z którą podatnik stosuje zwolnienie od podatku;
- 2) świadczenie usług zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 7, 37-41 ustawy powinna zawierać:
- a) dane, o których mowa w pkt 1 lit. a i b,
 - b) imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług,
 - c) nazwę usługi,
 - d) kwotę, której dotyczy dokument;
- 3) dostawę towarów lub świadczenie usług zwolnionych od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy powinna zawierać dane, o których mowa w pkt 1 lit. a-g;
- 4) przejazd autostradą płatną lub przejazd na odległość nie mniejszą niż 50 km, wystawiana w formie biletu jednorazowego przez podatników uprawnionych do świadczenia usług polegających na przewozie osób: kolejami normalnotorowymi, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, środkami transportu żegluga śródlądowej i przybrzeżnej, promami, samolotami i śmigłowcami, powinna zawierać:
- a) numer i datę wystawienia,
 - b) imię i nazwisko lub nazwę podatnika,
 - c) numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku,
 - d) informacje pozwalające na identyfikację rodzaju usługi,
 - e) kwotę podatku,
 - f) kwotę należności ogółem;
- 5) świadczenie usług w zakresie kontroli i nadzoru ruchu lotniczego, za które pobierane są opłaty trasowe, z wyjątkiem usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 0%, wystawiana za okresy miesięczne przez Centralne Biuro Opłat Trasowych (CRCO) Europejskiej Organizacji do Spraw Bezpieczeństwa Żegluga Powietrznej (EUROCONTROL) w imieniu Polskiej Agencji Żegluga Powietrznej, powinna zawierać:
- a) dane, o których mowa w pkt 4,
 - b) określenie nabywcy usług,
 - c) informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy.

Rozdział 3

Inny niż określony w art. 31a ust. 1 ustawy sposób przeliczania wykazywanych na fakturach kwot w walutach obcych, stosowanych do określenia podstawy opodatkowania

§ 4. Kwoty wyrażone w euro wykazywane na fakturze dokumentującej świadczenie usług w zakresie kontroli i nadzoru ruchu lotniczego, za które pobierane są opłaty trasowe, wystawianej przez Centralne Biuro Opłat Trasowych (CRCO) Europejskiej Organizacji do Spraw Bezpieczeństwa Żeglugi Powietrznej (EUROCONTROL) w imieniu Polskiej Agencji Żeglugi Powietrznej, przelicza się na złote według średniego miesięcznego krzyżowego kursu zamknięcia obliczonego przez Grupę Reutera na podstawie dziennego kursu kupna euro z miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym wykonano usługę.

§ 5. Kwoty wykazywane na fakturach dokumentujących usługi wstępu na imprezy masowe w rozumieniu ustawy z dnia 20 marca 2009 r. o bezpieczeństwie imprez masowych (Dz. U. z 2013 r. poz. 611, 628 i 829) wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote zgodnie z przepisami celnymi stosowanymi na potrzeby obliczania wartości celnej importowanych towarów.

Rozdział 4

Późniejsze niż określone w art. 106i ustawy terminy wystawiania faktur

§ 6. W przypadku usług w zakresie kontroli i nadzoru ruchu lotniczego, za które pobierane są opłaty trasowe, fakturę, o której mowa w § 3 pkt 5, wystawia się nie później niż 28. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano tę usługę.

Rozdział 5

Przepis końcowy

§ 7. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2014 r. ²

¹ Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej - finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 listopada 2011 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. Nr 248, poz. 1481).

² Niniejsze rozporządzenie było poprzedzone rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 68, poz. 360 oraz z 2012 r. poz. 1428), które w zakresie dotyczącym szczegółowych zasad wystawiania faktur traci moc z dniem wejścia w życie niniejszego rozporządzenia, oraz rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2013 r. poz. 247 i 362), które w zakresie dotyczącym innego niż określony w art. 31a ust. 1 ustawy sposobu przeliczania wykazywanych na fakturach kwot w walutach obcych, stosowanych do określenia podstawy opodatkowania, traci moc z dniem wejścia w życie niniejszego rozporządzenia na podstawie art. 13 ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r. poz. 35 i 1027).

PUSTE FAKTURY - SANKCJE I PRZEPISY KARNE

kodeks karny skarbowy

Art. 62. [Naruszenie procedury rachunkowej]

§ 1. Kto wbrew obowiązкови nie wystawia faktury lub rachunku, wystawia je w sposób wadliwy albo odmawia ich wydania,

podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych.

§ 2. Kto fakturę lub rachunek wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem się posługuje, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od roku, albo obu tym karom łącznie.

§ 2a. Kto fakturę lub rachunek wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem się posługuje, a kwota podatku wynikająca z faktury albo suma kwot podatku wynikających z faktur jest małej wartości, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.

§ 3. Karze określonej w § 1 podlega także ten, kto wbrew obowiązкови nie przechowuje wystawionej lub otrzymanej faktury lub rachunku, bądź dowodu zakupu towarów.

§ 4. Karze określonej w § 1 podlega także ten, kto wbrew przepisom ustawy dokona sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej albo nie wyda dokumentu z kasy rejestrującej, stwierdzającego dokonanie sprzedaży.

§ 5. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1-4 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

⇒ **Kodeks karny**

Rozdział XXXIV

Przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów

Art. 270. [Falszerstwo materialne]

§ 1. Kto, w celu użycia za autentyczny, podrabia lub przerabia dokument lub takiego dokumentu jako autentycznego używa,

podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5.

§ 2. Tej samej karze podlega, kto wypełnia blankiet, opatrzony cudzym podpisem, niezgodnie z wolą podpisanego i na jego szkodę albo takiego dokumentu używa.

§ 2a. W wypadku mniejszej wagi, sprawca

podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2.

§ 3. Kto czyni przygotowania do przestępstwa określonego w § 1,

podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2.

Art. 270a. 42 [Fałszowanie dokumentów faktur]

§ 1. Kto, w celu użycia za autentyczną, podrabia lub przerabia fakturę w zakresie okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym lub takiej faktury jako autentycznej używa,

podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8.

§ 2. Jeżeli sprawca dopuszcza się czynu określonego w § 1 wobec faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości, albo z popełnienia przestępstwa uczynił sobie stałe źródło dochodu,

podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 3.

§ 3. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu określonego w § 1 lub 2

podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2.

Art. 271. [Fałszerstwo intelektualne]

§ 1. 43 Funkcjonariusz publiczny lub inna osoba uprawniona do wystawienia dokumentu, która poświadcza w nim nieprawdę co do okoliczności mającej znaczenie prawne,

podlega karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5.

§ 2. W wypadku mniejszej wagi, sprawca

podlega grzywnie albo karze ograniczenia wolności.

§ 3. Jeżeli sprawca dopuszcza się czynu określonego w § 1 w celu osiągnięcia korzyści majątkowej lub osobistej,

podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8.

Art. 271a. 44 [Podanie w fakturze nieprawdy]

§ 1. Kto wystawia fakturę lub faktury, zawierające kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest znaczna, poświadczając nieprawdę co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym lub takiej faktury lub faktur używa,

podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8.

§ 2. Jeżeli sprawca dopuszcza się czynu określonego w § 1 wobec faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości, albo z popełnienia przestępstwa uczynił sobie stałe źródło dochodu,

podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 3.

§ 3. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu określonego w § 1 lub 2 podlega karze pozbawienia wolności do lat 3.

Art. 272. [Wyłudzenie podstępem poświadczenia nieprawdy]

Kto wyłudza poświadczenie nieprawdy przez podstępne wprowadzenie w błąd funkcjonariusza publicznego lub innej osoby upoważnionej do wystawienia dokumentu,

podlega karze pozbawienia wolności do lat 3.

Art. 273. [Używanie dokumentów poświadczających nieprawdę – zawierających fałszerstwo intelektualne]

Kto używa dokumentu określonego w art. 271 lub 272,

podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2.

Art. 274. [Zbycie dokumentu tożsamości]

Kto zbywa własny lub cudzy dokument stwierdzający tożsamość,

podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2.

Art. 275. [Posługiwanie się cudzym dokumentem. Wywóz za granicę]

§ 1. Kto posługuje się dokumentem stwierdzającym tożsamość innej osoby albo jej prawa majątkowe lub dokument taki kradnie lub go przywłaszcza, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo

pozbawienia wolności do lat 2.

§ 2. Tej samej karze podlega, kto bezprawnie przewozi, przenosi lub przesyła za granicę dokument stwierdzający tożsamość innej osoby albo jej prawa majątkowe.

Art. 276. [Niwelowanie dokumentu]

Kto niszczy, uszkadza, czyni bezużytecznym, ukrywa lub usuwa dokument, którym nie ma prawa wyłącznie rozporządza, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2.

Art. 277. [Usuwanie znaków granicznych]

Kto znaki graniczne niszczy, uszkadza, usuwa, przesuwa lub czyni niewidocznymi albo fałszywie wystawia, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2.

Art. 277a. 45 [Fałszowanie faktur ze znaczną kwotą należności]

§ 1. Kto dopuszcza się przestępstwa określonego w art. 270a § 1 albo art. 271a § 1 wobec faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż dziesięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości,

podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 5 albo karze 25 lat pozbawienia wolności.

§ 2. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu określonego w § 1 podlega karze pozbawienia wolności do lat 5.

Art. 277b. 46 [Wysokość grzywny w razie skazania za fałszowanie faktur]

W razie skazania za przestępstwo określone w art. 270a § 1 lub 2, art. 271a § 1 lub 2 albo art. 277a § 1, grzywnę orzeczoną obok kary pozbawienia wolności można wymierzyć w wysokości do 3000 stawek dziennych.

Art. 277c. 47 [Nadzwyczajne złagodzenie kary lub odstąpienie od wymierzenia kary wobec sprawcy przestępstwa fałszowania faktur]

§ 1. Sąd na wniosek prokuratora stosuje nadzwyczajne złagodzenie kary wobec sprawcy przestępstwa określonego w art. 270a § 1 lub 2 lub art. 271a § 1 lub 2, który zawiadomił o nim organ powołany do ścigania przestępstw i ujawnił wszystkie istotne okoliczności przestępstwa, a także wskazał czyny pozostające w związku z popełnionym przez niego przestępstwem i ich sprawców, zanim organ ten o nich się dowiedział.

§ 2. Sąd na wniosek prokuratora może odstąpić od wymierzenia kary wobec sprawcy przestępstwa określonego w art. 270a § 1, 2 lub 3, art. 271a § 1, 2 lub 3 lub art. 277a § 2, który, oprócz spełnienia

warunków określonych w § 1, zwrócił korzyść majątkową osiągniętą z popełnienia tego przestępstwa w całości albo w istotnej części.

§ 3. Sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary wobec sprawcy przestępstwa określonego w art. 277a § 1, który, oprócz spełnienia warunków określonych w § 1, zwrócił korzyść majątkową osiągniętą z popełnienia tego przestępstwa w całości albo w istotnej części.

Art. 277d. 48 [Nadzwyczajne złagodzenie kary wobec sprawcy przestępstwa fałszowania faktur]

Przepisy art. 277c § 1 i 3 stosuje się odpowiednio do sprawcy, który po wszczęciu postępowania ujawnił wobec organu powołanego do ścigania przestępstw wszystkie jemu znane, a nieznanne dotychczas temu organowi istotne okoliczności przestępstwa, a także wskazał czyny pozostające w związku z popełnionym przez niego przestępstwem i ich sprawców, ury lub rachunku, bądź dowodu zakupu towarów.

§ 4. Karze określonej w § 1 podlega także ten, kto wbrew przepisom ustawy dokona sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej albo nie wyda dokumentu z kasy rejestrującej, stwierdzającego dokonanie sprzedaży.

§ 5. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1-4 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Art. 14. [Wejście w życie]

Ustawa wchodzi w życie z dniem 18 kwietnia 2019 r., z wyjątkiem art. 9 ust. 3 i art. 13, które wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.

USTAWA

z dnia 9 listopada 2018 r.

o elektronicznym fakturowaniu w zamówieniach publicznych, koncesjach na roboty budowlane lub usługi oraz partnerstwie publiczno-prywatnym ¹

Art. 1. [Przedmiot regulacji]

Ustawa określa:

1) zasady przesyłania drogą elektroniczną ustrukturyzowanych faktur elektronicznych oraz innych ustrukturyzowanych dokumentów elektronicznych związanych z realizacją zamówień publicznych, koncesji na roboty budowlane lub usługi oraz partnerstwa publiczno-prywatnego za pośrednictwem systemu teleinformatycznego, zwanego dalej "platformą";

2) zadania ministra właściwego do spraw gospodarki związane z funkcjonowaniem platformy i warunki powierzania tych zadań innym podmiotom.

Art. 2. [Definicje legalne]

Ilekość w niniejszej ustawie jest mowa o:

- 1) normie europejskiej - należy przez to rozumieć normę lub normy europejskie dotyczące fakturowania elektronicznego oraz syntaktyki, do których odniesienia zostały opublikowane w decyzji wykonawczej Komisji (UE) 2017/1870 z dnia 16 października 2017 r. w sprawie publikacji odniesienia do normy europejskiej dotyczącej fakturowania elektronicznego i wykazu syntaktyk zgodnie z dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/55/UE (Tekst mający znaczenie dla EOG) (Dz. Urz. UE L 266 z 17.10.2017, str. 19);
- 2) OpenPEPPOL - należy przez to rozumieć stowarzyszenie międzynarodowe z siedzibą w Brukseli, którego podstawowym celem jest zapewnienie europejskim przedsiębiorcom komunikacji elektronicznej z europejskimi podmiotami sektora publicznego w procesach związanych z udzielaniem i realizacją zamówień publicznych, koncesji na roboty budowlane lub usługi oraz partnerstwa publiczno-prywatnego;
- 3) innym ustrukturyzowanym dokumencie elektronicznym - należy przez to rozumieć dokument elektroniczny inny niż ustrukturyzowana faktura elektroniczna, o którym mowa w art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz. U. z 2017 r. poz. 570 oraz z 2018 r. poz. 1000, 1544 i 1669), spełniający wymagania umożliwiające przesyłanie za pośrednictwem platformy, związany z realizacją zamówień publicznych, koncesji na roboty budowlane lub usługi oraz partnerstwa publiczno-prywatnego;
- 4) ustrukturyzowanej fakturze elektronicznej - należy przez to rozumieć spełniającą wymagania umożliwiające przesyłanie za pośrednictwem platformy fakturę elektroniczną, o której mowa w art. 2 pkt 3z ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174);
- 5) wykonawcy - należy przez to rozumieć:
 - a) wykonawcę w rozumieniu art. 2 pkt 11 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1986), zwanej dalej "ustawą - Prawo zamówień publicznych",
 - b) wykonawcę w rozumieniu art. 2 pkt 10 ustawy z dnia 21 października 2016 r. o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi (Dz. U. poz. 1920 oraz z 2018 r. poz. 1669 i 1693), zwanej dalej "ustawą o umowie koncesji",
 - c) partnera prywatnego w rozumieniu art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno - prywatnym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1834 oraz z 2018 r. poz. 1693), zwanej dalej "ustawą o partnerstwie publiczno - prywatnym",
 - d) podwykonawcę w rozumieniu ustawy - Prawo zamówień publicznych, jeżeli zgodnie z ustawą, decyzją właściwego organu, orzeczeniem sądu lub umową jest uprawniony do domagania się zapłaty od zamawiającego;
- 6) zamawiającym - należy przez to rozumieć:
 - a) zamawiającego w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy - Prawo zamówień publicznych,
 - b) zamawiającego w rozumieniu art. 2 pkt 11 ustawy o umowie koncesji,
 - c) podmiot publiczny w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym;
- 7) zamówieniach publicznych - należy przez to rozumieć:
 - a) zamówienia publiczne w rozumieniu art. 2 pkt 13 ustawy - Prawo zamówień publicznych,
 - b) umowę koncesji w rozumieniu art. 3 ust. 1 ustawy o umowie koncesji,
 - c) umowę o partnerstwie publiczno-prywatnym w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o partnerstwie publiczno - prywatnym.

Art. 3. [Zakres stosowania przepisów ustawy]

1. Przepisy ustawy stosuje się do przesyłania między wykonawcami a zamawiającymi ustrukturyzowanych faktur elektronicznych oraz innych ustrukturyzowanych dokumentów elektronicznych związanych z realizacją zamówień publicznych.

2. Przepisów ustawy nie stosuje się do:

1) zamówień publicznych, o których mowa w art. 4 pkt 5 i 5b oraz art. 4b ust. 1 pkt 1-3, 5 i 6 ustawy - Prawo zamówień publicznych;

2) umów koncesji, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o umowie koncesji.

Art. 4. [Obowiązkowe i fakultatywne stosowanie ustrukturyzowanych faktur elektronicznych oraz innych ustrukturyzowanych dokumentów elektronicznych]

1. Zamawiający jest obowiązany do odbierania od wykonawcy ustrukturyzowanych faktur elektronicznych przesłanych za pośrednictwem platformy. Przepisu art. 106n ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług nie stosuje się.

2. Wykonawca nie jest obowiązany do wysyłania ustrukturyzowanych faktur elektronicznych do zamawiającego za pośrednictwem platformy.

3. W przypadku zamówień publicznych, do których nie stosuje się przepisów ustawy - Prawo zamówień publicznych, ustawy o umowie koncesji albo ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym, zamawiający może w umowie, w ogłoszeniu o zamówieniu, w specyfikacji istotnych warunków zamówienia albo w innym dokumencie rozpoczynającym postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego, postępowanie o zawarcie umowy koncesji albo postępowanie w sprawie wyboru partnera prywatnego wyłączyć stosowanie ustrukturyzowanych faktur elektronicznych.

4. Zamawiający i wykonawca mogą wysłać i odbierać inne ustrukturyzowane dokumenty elektroniczne za pośrednictwem platformy, jeżeli druga strona wyrazi na to zgodę.

5. Zamawiający może upoważnić do odbioru ustrukturyzowanej faktury elektronicznej oraz innych ustrukturyzowanych dokumentów elektronicznych przesłanych za pośrednictwem platformy inne osoby lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej.

Art. 5. [Konto na platformie]

1. Zamawiający jest obowiązany do posiadania konta na platformie.

2. Zamawiający zakłada konto na platformie przed przewidywanym terminem otrzymania pierwszej ustrukturyzowanej faktury elektronicznej.

3. W przypadku gdy wykonawca wysła ustrukturyzowane faktury elektroniczne oraz inne ustrukturyzowane dokumenty elektroniczne, wykorzystuje własne konto na platformie, chyba że upoważnił do ich wysyłania inną osobę lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej. Jeżeli ustrukturyzowaną fakturę elektroniczną lub inne ustrukturyzowane dokumenty elektroniczne wysłała upoważniona osoba lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, w ich treści zamieszcza się stosowną adnotację o wykonawcy.

4. Korzystanie z platformy jest bezpłatne.

5. Uwierzytelnienie użytkownika platformy następuje w sposób określony w art. 20a ust. 1 albo 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.

Art. 6. [Elementy ustrukturyzowanych faktur elektronicznych oraz innych ustrukturyzowanych dokumentów elektronicznych]

1. Ustrukturyzowana faktura elektroniczna składa się z danych wymaganych przepisami o podatku od towarów i usług oraz danych zawierających:

- 1) informacje dotyczące odbiorcy płatności;
- 2) wskazanie umowy zamówienia publicznego.

2. W ustrukturyzowanej fakturze elektronicznej, poza danymi określonymi w ust. 1, mogą być zamieszczone także inne dane, jeżeli są niezbędne ze względu na specyfikę zamówień publicznych.

3. Inny ustrukturyzowany dokument elektroniczny zawiera wskazanie umowy zamówienia publicznego lub ustrukturyzowanej faktury elektronicznej, których dotyczy.

Art. 7. [Zapewnienie funkcjonowania platformy; funkcjonalności platformy]

1. Minister właściwy do spraw gospodarki zapewnia funkcjonowanie platformy.
2. Platforma umożliwia przesyłanie ustrukturyzowanych faktur elektronicznych oraz innych ustrukturyzowanych dokumentów elektronicznych za swoim pośrednictwem, a także przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego obsługiwane przez OpenPEPPOL.

Art. 8. [Członkostwo w OpenPEPPOL]

1. Minister właściwy do spraw gospodarki jest członkiem OpenPEPPOL i pełni rolę krajowej jednostki zarządzającej w ramach OpenPEPPOL.
2. Minister właściwy do spraw gospodarki może, w drodze porozumienia, powierzyć instytutowi badawczemu w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2018 r. poz. 736 i 1669) realizację niektórych zadań wynikających z pełnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej roli krajowej jednostki zarządzającej w ramach OpenPEPPOL, mając na uwadze zakres działalności tego instytutu i zapewnienie efektywnego fakturowania elektronicznego w zamówieniach publicznych, zapewniając niezbędne finansowanie.
3. Zadania, o których mowa w ust. 2, są finansowane z budżetu państwa z części, której dysponentem jest minister właściwy do spraw gospodarki w formie dotacji celowej.
4. Minister właściwy do spraw gospodarki, w zakresie zadań, o których mowa w ust. 2, współdziała z ministrem nadzorującym instytut badawczy.

Art. 9. [Konieczność spełniania wymagań określonych w normie europejskiej dotyczącej fakturowania elektronicznego; delegacja ustawowa - lista innych ustrukturyzowanych dokumentów elektronicznych, które mogą być przesyłane za pośrednictwem platformy; dokumentacja organizacyjno-techniczna platformy]

1. Ustrukturyzowana faktura elektroniczna oraz inny ustrukturyzowany dokument elektroniczny spełniają wymagania określone w normie europejskiej.
2. Minister właściwy do spraw gospodarki określi, w drodze rozporządzenia, listę innych ustrukturyzowanych dokumentów elektronicznych, które mogą być przesyłane za pośrednictwem platformy, uwzględniając rodzaje dokumentów stosowanych przez zamawiających i wykonawców w związku z realizacją zamówień publicznych.
3. Minister właściwy do spraw gospodarki zamieszcza na platformie dokumentację organizacyjno-techniczną platformy, zawierającą w szczególności:

- 1) opis funkcjonowania oraz korzystania z platformy;
- 2) opisy, schematy, instrukcje i inne materiały dotyczące ustrukturyzowanej faktury elektronicznej oraz innych ustrukturyzowanych dokumentów elektronicznych;
- 3) wymagania techniczne i organizacyjne konta na platformie.

Art. 10. [Przetwarzanie danych osobowych zgromadzonych na platformie]

1. Minister właściwy do spraw gospodarki jest administratorem przetwarzanych na platformie danych osobowych w rozumieniu przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. Urz. UE L 119 z 04.05.2016, str. 1, z późn. zm.).
2. Dane osobowe zgromadzone na platformie są przetwarzane w celu zapewnienia sprawności i rzetelności elektronicznego fakturowania w zamówieniach publicznych.
3. Administrator może publikować w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw gospodarki, w przypadkach określonych w art. 8 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/55/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie fakturowania elektronicznego w zamówieniach publicznych (Tekst mający znaczenie dla EOG) (Dz. Urz. UE L 133 z 06.05.2014, str. 1), dane osobowe zgromadzone w związku z fakturowaniem elektronicznym w zamówieniach publicznych, w zakresie niezbędnym do zapewnienia przejrzystości i rozliczalności oraz z poszanowaniem zasady ochrony prywatności.

Art. 11. [Maksymalny limit wydatków z budżetu państwa na wykonywanie zadań wynikających z ustawy]

1. W latach 2019-2028 maksymalny limit wydatków z budżetu państwa przeznaczonych na wykonywanie zadań wynikających z niniejszej ustawy wynosi 27 380 000 zł, w tym w:

- 1) 2019 r. - 1 730 000 zł;
- 2) 2020 r. - 2 850 000 zł;
- 3) 2021 r. - 2 850 000 zł;
- 4) 2022 r. - 2 850 000 zł;
- 5) 2023 r. - 2 850 000 zł;
- 6) 2024 r. - 2 850 000 zł;
- 7) 2025 r. - 2 850 000 zł;
- 8) 2026 r. - 2 850 000 zł;
- 9) 2027 r. - 2 850 000 zł;
- 10) 2028 r. - 2 850 000 zł.

2. Minister właściwy do spraw gospodarki monitoruje wykorzystanie limitu wydatków, o którym mowa w ust. 1, i przynajmniej cztery razy w roku dokonuje, według stanu na koniec każdego kwartału, oceny wykorzystania limitu wydatków na dany rok.

3. W przypadku zagrożenia przekroczeniem lub przekroczenia przyjętego na dany rok budżetowy maksymalnego limitu wydatków, o którym mowa w ust. 1, minister właściwy do spraw gospodarki wdraża

mechanizm korygujący polegający na ograniczeniu kosztów rzeczowych związanych z realizacją zadań bieżących.

Art. 12. [Przepis przejściowy]

1. Do zamówień publicznych, o których mowa w art. 4 pkt 8 ustawy - Prawo zamówień publicznych, umów koncesji, o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o umowie koncesji, oraz umów o partnerstwie publiczno-prywatnym, o których mowa w art. 4 ust. 3 ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym, przepisy niniejszej ustawy stosuje się od dnia 1 sierpnia 2019 r.

2. Przepisów niniejszej ustawy nie stosuje się do postępowań o udzielenie zamówienia publicznego, postępowań o zawarcie umowy koncesji oraz postępowań w sprawie wyboru partnera prywatnego, wszczętych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, i umów zawartych w wyniku takich postępowań.

Art. 13. [Utworzenie platformy]

Tworzy się platformę.

Art. 14. [Wejście w życie]

Ustawa wchodzi w życie z dniem 18 kwietnia 2019 r., z wyjątkiem art. 9 ust. 3 i art. 13, które wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.

¹ Niniejsza ustawa wdraża dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/55/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie fakturowania elektronicznego w zamówieniach publicznych (Tekst mający znaczenie dla EOG) (Dz. Urz. UE L 133 z 06.05.2014, str. 1).

Kasy fiskalne 2019 – nowe regulacje, problemy praktyczne

- projektowane zmiany w ustawie o VAT w sprawie kas fiskalnych – warunków technicznych i zwolnień z obowiązku stosowania,
- nowe zasady ewidencjonowania obrotu w 2018 roku,
- czy i od kiedy obowiązek instalowania nowych urządzeń?
- system e-paragonów – od kiedy i jak będzie działać?
- ulga z tytułu zakupu i wymiany urządzeń fiskalnych.

Kasy rejestrujące

Art. 111. [Kasy rejestrujące]

1. Podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

~~1a. Do obrotu wykazywanego w ewidencji, o której mowa w ust. 1, nie wlicza się kwoty podatku należnego.~~

1b W ewidencji, o której mowa w ust. 1, wykazuje się dane o sprzedaży, zawarte w dokumentach wystawianych przy zastosowaniu kas rejestrujących, w tym określające przedmiot opodatkowania, wysokość podstawy opodatkowania i podatku należnego oraz dane służące identyfikacji poszczególnych sprzedaży, w tym numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku albo podatku od wartości dodanej.

2. W przypadku stwierdzenia, że podatnik narusza obowiązek określony w ust. 1, naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego ustala za okres do momentu rozpoczęcia prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. W stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe, dodatkowe zobowiązania podatkowego nie ustala się.

3. Jeżeli z przyczyn niezależnych od podatnika nie może być prowadzona ewidencja obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, podatnik jest obowiązany ewidencjonować obroty i kwoty podatku należnego przy zastosowaniu rezerwowej kasy rejestrującej. W przypadku gdy ewidencjonowanie obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu rezerwowej kasy rejestrującej jest niemożliwe, podatnik nie może dokonywać sprzedaży.

3a. Podatnicy prowadzący ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących są obowiązani:

- 1) dokonywać wydruku paragonu fiskalnego lub faktury z każdej sprzedaży oraz wydawać wydrukowany dokument nabywcy;
- 2) dokonywać niezwłocznego zgłoszenia właściwemu podmiotowi prowadzącemu serwis kas rejestrujących każdej nieprawidłowości w pracy kasy;
- 3) udostępniać kasy rejestrujące do kontroli stanu ich nienaruszalności i prawidłowości pracy na każde żądanie właściwych organów;

~~4) zgłaszać kasy rejestrujące do obowiązkowego przeglądu technicznego właściwemu podmiotowi prowadzącemu serwis kas rejestrujących;~~

4) poddawać kasy rejestrujące w terminach określonych w przepisach wydanych na podstawie ust. 7a pkt 4 obowiązkowemu przeglądowi technicznemu przez właściwy podmiot prowadzący serwis kas rejestrujących;

~~5) używać kas rejestrujących zgodnie z warunkami określonymi w przepisach wydanych na podstawie ust. 7a pkt 1;~~

6) przechowywać kopie dokumentów kasowych przez okres wymagany w art. 112, zgodnie z warunkami określonymi w [ustawie](#) z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2018 r. poz. 395, 398, 650 i 1629);

7) stosować kasy rejestrujące wyłącznie do prowadzenia ewidencji własnej sprzedaży, z zastrzeżeniem ust. 3b;

~~8) dokonywać wydruku emitowanych przez kasę rejestrującą dokumentów i ich kopii;~~

8) dokonywać wydruku dokumentów wystawianych przy zastosowaniu kasy rejestrującej;

9) prowadzić i przechowywać dokumentację o przebiegu eksploatacji kasy rejestrującej, z uwzględnieniem przepisów wydanych na podstawie ust. 7a i ust. 9 pkt 1;

~~10) dokonać zgłoszenia kasy rejestrującej do naczelnika urzędu skarbowego w celu otrzymania numeru ewidencyjnego kasy;~~

11) poddać obowiązkowemu przeglądowi technicznemu kasy rejestrujące, które zostały przez podatnika utracone, a następnie odzyskane, przed ich ponownym zastosowaniem do prowadzenia ewidencji;

12) zapewnić połączenie umożliwiające przesyłanie danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas, określone w art. 111a ust. 3;

13) zakończyć używanie kas rejestrujących w przypadku zakończenia działalności gospodarczej lub pracy kas rejestrujących, zapewniając zabezpieczenie danych z kasy rejestrującej.

3aa. Wykonanie obowiązku, o którym mowa w ust. 3a pkt 4, stwierdza się na podstawie wpisu wyniku przeglądu technicznego w książce kasy rejestrującej i zapisu daty dokonania tego przeglądu w Centralnym Repozytorium Kas.

3ab. W przypadku gdy z przyczyn niezależnych od podatnika nie jest możliwe zapewnienie połączenia, o którym mowa w art. 111 ust. 3:

1) czasowo - podatnik jest obowiązany prowadzić ewidencję sprzedaży i zapewnić to połączenie niezwłocznie po ustaniu tych przyczyn;

2) trwale - podatnik jest obowiązany prowadzić ewidencję sprzedaży i za zgodą naczelnika urzędu skarbowego zapewnić to połączenie w ustalonych z naczelnikiem urzędu skarbowego odstępach czasowych.

~~3b. Podatnicy prowadzący ewidencję przy zastosowaniu kas rejestrujących, u których podstawą opodatkowania jest kwota prowizji lub inna postać wynagrodzenia za wykonywane usługi w ramach umowy agencyjnej, zlecenia, pośrednictwa lub innych umów o podobnym charakterze albo marża, ewidencjonują na potrzeby obliczenia osiąganego przez nich obrotu oraz kwot podatku należnego całą wartość sprzedaży własnej oraz prowadzonej na rzecz lub w imieniu innych podatników.~~

~~3c. Podatnicy mogą stosować do ewidencji obrotu i kwot podatku należnego wyłącznie kasy rejestrujące, które nabyli w okresie, kiedy kasy te były objęte potwierdzeniem Prezesa Głównego Urzędu Miar, o którym mowa w ust. 6b, z uwzględnieniem ust. 3d.~~

3b. Podatnicy prowadzący ewidencję sprzedaży, u których podstawą opodatkowania jest kwota prowizji lub inna postać wynagrodzenia za wykonywane usługi w ramach umowy agencyjnej, zlecenia, pośrednictwa lub innej umowy o podobnym charakterze albo marża, ewidencjonują na potrzeby obliczenia osiągniętej przez nich wysokości podstawy opodatkowania i podatku należnego całą wartość sprzedaży własnej oraz prowadzonej na rzecz lub w imieniu innych podatników.

3c. Do prowadzenia ewidencji sprzedaży mogą być stosowane wyłącznie kasy rejestrujące, które zostały nabyte w okresie obowiązywania potwierdzenia, o którym mowa w ust. 6b, z uwzględnieniem ust. 3d.

3ca. Podatnicy mogą używać kas rejestrujących, o których mowa w ust. 6a, do prowadzenia ewidencji sprzedaży, na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, gdy zostały one nabyte odpowiednio przez wynajmującego, wdzierżawiającego, leasingodawcę lub drugą stronę innej umowy o podobnym charakterze, w okresie obowiązywania potwierdzenia, o którym mowa w ust. 6b, z uwzględnieniem ust. 3d.

3d. W przypadku gdy dla danego rodzaju czynności, zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie ust. 7a pkt 1, są przewidziane kasy rejestrujące o zastosowaniu specjalnym - podatnik jest obowiązany stosować te kasy.

4. Podatnicy, którzy rozpoczną ewidencjonowanie obrotu i kwot podatku należnego w obowiązujących terminach, mogą odliczyć od tego podatku kwotę wydatkowaną na zakup każdej z kas rejestrujących zgłoszonych na dzień rozpoczęcia (powstania obowiązku) ewidencjonowania w wysokości 90% jej ceny zakupu (bez podatku), nie więcej jednak niż 700 zł.

5. W przypadku gdy podatnik rozpoczął ewidencjonowanie obrotu w obowiązujących terminach i wykonuje wyłącznie czynności zwolnione od podatku lub jest podatnikiem, u którego sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9, urząd skarbowy dokonuje zwrotu kwoty określonej w ust. 4 na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, w terminie do 25. dnia od dnia złożenia wniosku przez podatnika.

6. Podatnicy są obowiązani do zwrotu odliczonych lub zwróconych im kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących, w przypadku gdy w okresie 3 lat od dnia rozpoczęcia ewidencjonowania zaprzestaną ich używania lub nie dokonują w obowiązującym terminie zgłoszenia kasy do obowiązkowego przeglądu technicznego przez właściwy serwis, a także w przypadku naruszenia warunków związanych z odliczeniem tych kwot, określonych w przepisach wydanych na podstawie ust. 7 pkt 1 i 2.

6a. Kasa rejestrująca służąca do prowadzenia ewidencji, o której mowa w ust. 1, musi zapewniać prawidłowe zaewidencjonowanie podstawowych danych dotyczących zawieranych transakcji, w tym wysokości uzyskiwanego przez podatnika obrotu i kwot podatku należnego, oraz musi przechowywać te dane lub też zapewniać bezpieczny ich przekaz na zewnętrzne nośniki danych. Pamięć fiskalna kasy rejestrującej powinna posiadać numer unikatowy, nadawany w ramach czynności materialno-technicznych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

6b. Producenci krajowi i podmioty dokonujące wewnątrzwspólnotowego nabycia lub importu kas rejestrujących w celu wprowadzenia ich na terytorium kraju do obrotu są obowiązani do uzyskania dla danego typu kas rejestrujących, służących do prowadzenia ewidencji, o której mowa w ust. 1, potwierdzenia Prezesa Głównego Urzędu Miar, że kasy te spełniają funkcje wymienione w ust. 6a oraz kryteria i warunki techniczne, którym muszą odpowiadać.

6c. Potwierdzenie, o którym mowa w ust. 6b, wydaje się na czas określony i może być ono cofnięte w przypadku wprowadzenia do obrotu kas rejestrujących niespełniających funkcji, kryteriów i warunków technicznych, które muszą spełniać kasy rejestrujące, lub niezgodnych z egzemplarzem wzorcowym kasy lub dokumentami dołączanymi do wniosku o wydanie tego potwierdzenia.

4. Podatnicy, u których:

- 1) powstał obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży i którzy w obowiązujących terminach rozpoczęli prowadzenie ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących, o których mowa w ust. 6a,**
- 2) nie powstał obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży i którzy rozpoczęli prowadzenie ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących, o których mowa w ust. 6a, oraz dotychczas nie używali kas rejestrujących lub kas, o których mowa w art. 145a ust. 1, do prowadzenia ewidencji sprzedaży**
 - mają prawo do odliczenia od podatku należnego kwoty wydanej na zakup każdej z kas rejestrujących, w wysokości 90% jej ceny zakupu (bez podatku), nie więcej jednak niż 700 zł, a w przypadku gdy kwota ta jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, mają prawo do zwrotu ich różnicy na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, lub do odliczenia od podatku należnego tej różnicy za następne okresy rozliczeniowe, pod warunkiem że zakup kas rejestrujących nastąpił nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia rozpoczęcia prowadzenia tej ewidencji.**

5. W przypadku gdy podatnicy, o których mowa w ust. 4, wykonują wyłącznie czynności zwolnione od podatku lub są podatnikami, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9, urząd skarbowy dokonuje zwrotu kwoty określonej w ust. 4 na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, w terminie do 25. dnia od dnia złożenia wniosku przez podatnika.

6. Podatnicy są obowiązani do zwrotu odliczonych lub zwróconych im kwot wydanych na zakup kas rejestrujących, w przypadku gdy w okresie 3 lat od dnia rozpoczęcia prowadzenia ewidencji sprzedaży zakończą działalność gospodarczą lub nie poddadzą kas rejestrujących w terminach określonych w przepisach wydanych na podstawie ust. 7a pkt 4 obowiązkowemu przeglądowi technicznemu przez właściwy podmiot prowadzący serwis, a także w innych przypadkach określonych w przepisach wydanych na podstawie ust. 7 pkt 2.

6a. Kasa rejestrująca musi zapewniać prawidłowe zaewidencjonowanie, przechowywanie i bezpieczne przesyłanie danych z kasy rejestrującej na zewnętrzne nośniki danych oraz umożliwiać połączenie i przesyłanie danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas, określone w art. 111a ust. 3. Pamięć fiskalna kasy rejestrującej musi posiadać numer unikatowy nadawany w drodze czynności materialno-technicznych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

6b. Producenci krajowi i podmioty dokonujące wewnątrzwspólnotowego nabycia lub importu kas rejestrujących w celu wprowadzenia ich na terytorium kraju do obrotu są obowiązani do uzyskania dla danego typu kas rejestrujących potwierdzenia Prezesa Głównego Urzędu Miar, że kasy te spełniają funkcje wymienione w ust. 6a i wymagania techniczne dla kas rejestrujących.

6c. Potwierdzenie, o którym mowa w ust. 6b, wydaje się na czas określony. Potwierdzenie to może być cofnięte w przypadku wprowadzenia do obrotu kas rejestrujących:

- 1) niespełniających funkcji wymienionych w ust. 6a lub wymagań technicznych dla kas rejestrujących, lub**
- 2) niezgodnych z egzemplarzem wzorcowym kasy rejestrującej lub dokumentami dołączanymi do wniosku o wydanie tego potwierdzenia.**

6d. Prezes Głównego Urzędu Miar:

1) w drodze decyzji wydaje, odmawia wydania lub cofa potwierdzenie, o którym mowa w ust. 6b;

2) ogłasza w Dzienniku Urzędowym Głównego Urzędu Miar wykaz typów kas rejestrujących:

a) które otrzymały potwierdzenie, o którym mowa w ust. 6b, wraz z określeniem numeru i daty potwierdzenia, terminu jego obowiązywania oraz nazwy producenta krajowego, podmiotu dokonującego wewnątrzwspólnotowego nabycia lub importu kas rejestrujących,

b) na które cofnięto potwierdzenie, o którym mowa w ust. 6b, wraz z określeniem numeru i daty potwierdzenia, daty jego cofnięcia oraz nazwy producenta krajowego, podmiotu, który dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia lub importu kas rejestrujących.

~~6e. Spełnienie funkcji oraz kryteriów i warunków technicznych przez kasy rejestrujące stwierdza się na podstawie wyników badań wykonywanych przez Prezesa Głównego Urzędu Miar, potwierdzonych sprawozdaniem.~~

~~6f. W przypadku stwierdzenia na podstawie badań, że dany typ kas rejestrujących nie spełnia określonych funkcji, kryteriów i warunków technicznych, Prezes Głównego Urzędu Miar odmawia wydania potwierdzenia, o którym mowa w ust. 6b.~~

6e. Spełnienie funkcji wymienionych w ust. 6a i wymagań technicznych dla kas rejestrujących stwierdza się na podstawie wyników badań wykonywanych przez Prezesa Głównego Urzędu Miar, potwierdzonych sprawozdaniem.

6f. W przypadku stwierdzenia na podstawie badań, że dany typ kas rejestrujących nie spełnia określonych funkcji wymienionych w ust. 6a lub wymagań technicznych dla kas rejestrujących, Prezes Głównego Urzędu Miar odmawia wydania potwierdzenia, o którym mowa w ust. 6b.

6fa. W przypadku zmiany programu pracy kasy rejestrującej Prezes Głównego Urzędu Miar zmienia, w drodze decyzji, potwierdzenie, o którym mowa w ust. 6b. Przepisy ust. 6b, ust. 6d pkt 2, ust. 6e i 6f stosuje się odpowiednio.

6g. Producenci krajowi i podmioty dokonujące wewnątrzwspólnotowego nabycia lub importu kas rejestrujących, którzy uzyskali potwierdzenie, o którym mowa w ust. 6b, są obowiązani do:

1) zorganizowania serwisu kas rejestrujących dokonującego przeglądów technicznych kas;

~~2) zamieszczania w dokumentach obowiązkowo dołączanych do kasy przy wprowadzaniu jej do obrotu deklaracji, według wzoru określonego w przepisach wydanych na podstawie ust. 9 pkt 1, o spełnieniu przez dostarczaną kasę wymaganych funkcji, kryteriów i warunków technicznych oraz zgodności z egzemplarzem wzorcowym kasy, która była podstawą do wydania potwierdzenia, o którym mowa w ust. 6b.~~

2) zamieszczania w dokumentach obowiązkowo dołączanych do kasy rejestrującej przy wprowadzaniu jej do obrotu deklaracji, według wzoru określonego w przepisach wydanych na podstawie ust. 9 pkt 6, o spełnieniu przez dostarczaną kasę funkcji wymienionych w ust. 6a i wymagań technicznych dla kas rejestrujących oraz zgodności z egzemplarzem wzorcowym kasy, która była podstawą do wydania potwierdzenia, o którym mowa w ust. 6b.

6h. Podmiot dokonujący sprzedaży kasy rejestrującej jej użytkownikowi jest obowiązany przekazać aktualny wykaz uprawnionych podmiotów, które prowadzą serwis, o którym mowa w ust. 6g pkt 1, wraz z adresami punktów, w których są wykonywane usługi serwisowe (w tym przeglądy techniczne kas) w zakresie danego typu kasy.

6i. Podmioty, które występowały z wnioskiem o wydanie potwierdzenia, o którym mowa w ust. 6b, są obowiązane przed likwidacją działalności do przekazania w drodze umowy obowiązków i uprawnień w zakresie prowadzenia serwisu, o którym mowa w ust. 6g pkt 1, innemu podmiotowi będącemu producentem krajowym, podmiotem dokonującym wewnątrzwspólnotowego nabycia lub importu kas rejestrujących,

wprowadzającym do obrotu kasy rejestrujące lub innym podmiotom prowadzącym serwis kas rejestrujących. O zawarciu umowy podmioty przekazujące serwis kas rejestrujących są obowiązane powiadomić właściwego dla nich naczelnika urzędu skarbowego.

6j. W przypadku gdy do obrotu wprowadzono kasy rejestrujące, które wbrew deklaracji, o której mowa w ust. 6g pkt 2, nie spełniają wymaganych funkcji, kryteriów i warunków technicznych, lub nie załączono do kasy takiej deklaracji, naczelnik urzędu skarbowego nakłada w drodze decyzji na producenta krajowego, podmiot dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia lub importu kas rejestrujących albo inny podmiot wprowadzający do obrotu te kasy, karę pieniężną w wysokości 5000 zł.

6k. Podstawą do wydania decyzji, o której mowa w ust. 6j, w zakresie wymaganych funkcji, kryteriów i warunków technicznych jest opinia Prezesa Głównego Urzędu Miar, która zawiera opis braków w zakresie spełnienia tych funkcji, kryteriów i warunków.

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

6k. Podstawą do wydania decyzji, o której mowa w ust. 6j, w zakresie wymaganych funkcji wymienionych w ust. 6a i wymagań technicznych dla kas rejestrujących jest opinia Prezesa Głównego Urzędu Miar, która zawiera opis braków w zakresie spełnienia tych funkcji lub wymagań technicznych.

6ka. W przypadku gdy podatnik nie podda kasy rejestrującej w terminach określonych w przepisach wydanych na podstawie ust. 7a pkt 4 obowiązkowemu przeglądowi technicznemu przez właściwy podmiot prowadzący serwis, naczelnik urzędu skarbowego nakłada, w drodze decyzji, na podatnika karę pieniężną w wysokości 300 zł

6l. Wpływy z kar pieniężnych, o których mowa w ust. 6j, stanowią dochód budżetu państwa. Kwota wynikająca z kary pieniężnej powinna być wniesiona, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, na rachunek bankowy właściwego urzędu skarbowego w terminie 14 dni od dnia otrzymania decyzji, o której mowa w ust. 6j.

6l. Wpływy z kar pieniężnych, o których mowa w ust. 6j i 6ka, stanowią dochód budżetu państwa. Karę pieniężną uiszcza się, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, na rachunek bankowy właściwego urzędu skarbowego w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji, o której mowa w ust. 6j i 6ka.

7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia:

1) określi sposób, warunki i tryb odliczania od kwoty podatku należnego (zwrotu) kwoty, o której mowa w ust. 4 i 5, uwzględniając obowiązki podatników związane ze składaniem deklaracji podatkowej oraz przeciwdziałanie nadużyciom związanym z wypłatą (zwrotem) tych kwot;

2) określi przypadki, warunki i tryb zwrotu przez podatnika kwot, o których mowa w ust. 6, oraz inne przypadki naruszenia warunków związanych z ich odliczeniem (zwrotem), powodujące konieczność dokonania przez podatnika zwrotu, mając na uwadze okres wykorzystywania kas rejestrujących, przestrzeganie przez podatników warunków technicznych związanych z wykorzystywaniem tych kas oraz konieczność zapewnienia kontroli realizacji nałożonego na podatników obowiązku zwrotu odliczonych lub zwróconych im kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących w przypadku naruszenia warunków związanych z odliczeniem (zwrotem) tych kwot;

3) może określić inny, niż wymieniony w ust. 4, limit odliczeń dla kas o zastosowaniu specjalnym, które programowo, funkcjonalnie i konstrukcyjnie są zintegrowane z innymi urządzeniami, mając na uwadze koszty związane z ich nabyciem.

7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia:

- 1) określi warunki, sposób i tryb odliczania od podatku należnego lub zwrotu kwot, o których mowa w ust. 4 i 5, uwzględniając obowiązki podatników związane ze składaniem deklaracji podatkowej oraz przeciwdziałanie nadużyciom związanym z odliczeniem albo zwrotem tych kwot;**
- 2) określi warunki i tryb zwrotu przez podatnika kwot, o których mowa w ust. 6, oraz inne przypadki naruszenia warunków związanych z ich odliczeniem albo zwrotem, powodujące konieczność dokonania przez podatnika zwrotu, uwzględniając okres używania kas rejestrujących, przestrzeganie przez podatników obowiązków związanych z używaniem tych kas oraz konieczność zapewnienia kontroli realizacji nałożonego na podatników obowiązku zwrotu odliczonych albo zwróconych im kwot wydanych na zakup kas rejestrujących w przypadku naruszenia warunków związanych z odliczeniem albo zwrotem tych kwot;**
- 3) może podwyższyć wysokość odliczenia lub zwrotu kwoty wydanej na zakup kas rejestrujących, uwzględniając wydatki związane z ich zakupem .**

7a. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

~~1) sposób prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, w tym o zastosowaniu specjalnym dla specyficznego rodzaju działalności, oraz warunki używania kas przez podatników, uwzględniając potrzebę właściwego ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących przez podatników, o których mowa w ust. 1, oraz potrzebę przeciwdziałania nieewidencjonowaniu obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas przez tych podatników, jak również zapewnienia kontroli prawidłowości rozliczania podatku;~~

1) sposób prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących, w tym kas o zastosowaniu specjalnym dla danego rodzaju czynności, oraz warunki i sposób używania kas rejestrujących, w tym sposób zakończenia używania kas w przypadku zakończenia działalności gospodarczej lub pracy tych kas, szczególne przypadki i sposób wystawiania dokumentów w postaci innej niż wydruk przy zastosowaniu kas rejestrujących oraz rodzaje dokumentów składanych w związku z używaniem kas rejestrujących, sposób ich składania oraz wzory tych dokumentów, uwzględniając potrzebę właściwego prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących przez podatników, o których mowa w ust. 1, oraz potrzebę przeciwdziałania nieewidencjonowaniu sprzedaży przy zastosowaniu tych kas przez podatników, jak również zapewnienia kontroli prawidłowości rozliczania podatku i prawidłowości końcowego rozliczenia pracy kas rejestrujących;

~~2) termin zgłoszenia kasy do naczelnika urzędu skarbowego w celu otrzymania numeru ewidencyjnego; rodzaje dokumentów, które są prowadzone lub składane w związku z używaniem kasy rejestrującej, oraz wzory tych dokumentów, uwzględniając potrzebę zapewnienia prawidłowego ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących przez podatników, o których mowa w ust. 1;~~

3) warunki zorganizowania i prowadzenia serwisu kas rejestrujących mające znaczenie dla ewidencjonowania, w tym warunki, które powinny spełniać podmioty prowadzące serwis kas rejestrujących, uwzględniając potrzebę prawidłowego ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu tych kas przez podatników, o których mowa w ust. 1, oraz dostępność serwisu kas;

4) terminy oraz zakres obowiązkowych przeglądów technicznych, o których mowa w ust. 3a pkt 4 i 11, uwzględniając potrzebę sprawdzenia poprawnego działania kasy rejestrującej w zakresie prawidłowego ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego, przechowywania zarejestrowanych w niej danych, wydawania konsumentowi dowodów nabycia towarów i usług i wydawania innych dokumentów fiskalnych.

8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może zwolnić, w drodze rozporządzenia, na czas określony, niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z obowiązku, o którym mowa w ust. 1, oraz określić warunki korzystania ze zwolnienia, mając na uwadze interes publiczny, w szczególności sytuację budżetu państwa. Przy wydawaniu rozporządzenia minister właściwy do spraw finansów publicznych uwzględni:

1) wielkość i proporcje sprzedaży zwolnionej od podatku w danej grupie podatników;

2) stosowane przez podatników zasady dokumentowania obrotu **-sprzedaży**;

3) możliwości techniczno-organizacyjne prowadzenia przez podatników ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących;

4) konieczność zapewnienia realizacji obowiązku, o którym mowa w ust. 1, przy uwzględnieniu korzyści wynikających z ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących oraz faktu zwrotu podatnikom przez budżet państwa części wydatków na zakup tych kas;

5) konieczność zapewnienia prawidłowości rozliczania podatku, w tym właściwego ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego;

6) konieczność zapewnienia kontroli prawidłowości rozliczania podatku;

7) konieczność przeciwdziałania nadużyciom związanym z nieewidencjonowaniem obrotu **sprzedaży** przez podatników.

9. Minister właściwy do spraw gospodarki w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

1) szczególne kryteria i warunki techniczne, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące, oraz sposób oznaczania pamięci fiskalnej kas rejestrujących numerami unikatowymi, warunki ich przydzielania oraz dokumenty, które powinny być dołączone do kasy rejestrującej przy wprowadzaniu jej do obrotu,

2) dane, które powinien zawierać wniosek producenta krajowego albo podmiotu dokonującego wewnątrzwspólnotowego nabycia lub importu kas rejestrujących o wydanie potwierdzenia wymienionego w ust. 6b, jak również rodzaje dokumentów, w tym oświadczeń, oraz kas rejestrujących wzorcowych do badań i innych urządzeń, które mają być przedstawione lub dostarczone wraz z wnioskiem,

3) okres, na który jest wydawane potwierdzenie, o którym mowa w ust. 6b,

4) zakres badań kas rejestrujących oraz rodzaje danych zawartych w sprawozdaniu, o którym mowa w ust. 6e

—uwzględniając potrzebę przeciwdziałania nieewidencjonowaniu lub nieprawidłowemu ewidencjonowaniu obrotu i kwot podatku należnego przez podatników, zabezpieczenia zaewidencjonowanych danych, konieczność zapewnienia konsumentowi prawa do otrzymania dowodu nabycia towarów i usług z uwidocznioną kwotą podatku oraz możliwość sprawdzenia przez niego prawidłowego zaewidencjonowania transakcji i wystawiania dowodu potwierdzającego jej wykonanie oraz optymalne dla danego typu obrotu rozwiązania techniczne dotyczące konstrukcji kas rejestrujących, jak również celowość systematycznej aktualizacji i weryfikacji wydanych potwierdzeń, o których mowa w ust. 6b.

9. Minister właściwy do spraw gospodarki w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

1) wymagania techniczne dla kas rejestrujących dotyczące:

a) rodzajów kas rejestrujących,

b) konstrukcji kas rejestrujących,

c) zapisu i przechowywania danych w pamięciach kas rejestrujących,

d) dokumentów wystawianych przy zastosowaniu kas rejestrujących,

e) pracy kas rejestrujących, w tym połączenia i przesyłania danych między kasami rejestrującymi a Centralnym Repozytorium Kas, określonych w art. 111a ust. 3, oraz fiskalizacji kas rejestrujących,

f) kas rejestrujących o zastosowaniu specjalnym,

2) rodzaje danych zawartych we wniosku o wydanie potwierdzenia, o którym mowa w ust. 6b, oraz rodzaje dokumentów, w tym oświadczeń, i urządzeń, w tym kas rejestrujących wzorcowych do badań, niezbędnych do wydania potwierdzenia, w tym dołączanych do wniosku o wydanie potwierdzenia,

3) okres, na który jest wydawane potwierdzenie, o którym mowa w ust. 6b,

4) zakres badań kasy rejestrującej oraz rodzaje danych zawartych w sprawozdaniu z badań kasy rejestrującej,

- 5) sposób oznaczania pamięci fiskalnej kas rejestrujących numerami unikatowymi oraz warunki ich przydzielania,
- 6) rodzaje dokumentów dołączanych do kasy rejestrującej przy wprowadzaniu jej do obrotu oraz wzór deklaracji, o której mowa w ust. 6g pkt 2 – uwzględniając potrzebę przeciwdziałania nieewidencjonowaniu lub nieprawidłowemu prowadzeniu ewidencji sprzedaży przez podatników oraz zabezpieczenia zaewidencjonowanych danych, a także bezpiecznego przesyłania tych danych między kasą a Centralnym Repozytorium Kas, konieczność zapewnienia nabywcy prawa do otrzymania dowodu nabycia towarów i usług z uwidocznioną kwotą podatku oraz możliwość sprawdzenia przez niego prawidłowości zaewidencjonowania sprzedaży i wystawiania dowodu potwierdzającego jej dokonanie oraz optymalne dla danego rodzaju sprzedaży rozwiązania techniczne dotyczące konstrukcji kas rejestrujących, jak również celowość systematycznej aktualizacji i weryfikacji wydanych potwierdzeń, o których mowa w ust. 6b.

Art. 111a. 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej prowadzi Centralne Repozytorium Kas, formułuje polecenia do kas rejestrujących i jest administratorem danych w nim zawartych.

2. Centralne Repozytorium Kas jest systemem teleinformatycznym służącym do:

1) odbierania i gromadzenia danych z kas rejestrujących, które obejmują:

a) dane o sprzedaży wykazane w prowadzonej ewidencji, o której mowa w art. 111 ust. 1,

b) dane o zdarzeniach zapisywanych w pamięciach kas rejestrujących, mających znaczenie dla pracy kas rejestrujących, które wystąpiły podczas używania tych kas, w tym o fiskalizacji kasy, zmianach stawek podatku, zmianach adresu punktu sprzedaży i datach dokonania przeglądów technicznych;

2) analizy i kontroli danych z kas rejestrujących;

3) przesyłania poleceń do kas rejestrujących, dotyczących pracy kas.

3. Kasy rejestrujące łączą się z Centralnym Repozytorium Kas za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej w sposób, który zapewnia:

1) przesyłanie danych z kas rejestrujących do Centralnego Repozytorium Kas w sposób bezpośredni, ciągły, zautomatyzowany lub na żądanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 Ordynacji podatkowej;

2) przesyłanie poleceń z Centralnego Repozytorium Kas do kas rejestrujących, dotyczących pracy kas, i ich odbiór przez te kasy:

a) związanych z fiskalizacją kasy rejestrującej,

b) obejmujących określenie:

– sposobu i zakresu przesyłania danych z tej kasy,

– sposobu pracy kasy rejestrującej,

c) zapewniających prawidłowość pracy kasy rejestrującej.

4. Szef Krajowej Administracji Skarbowej udostępnia dane z kas rejestrujących zgromadzone w Centralnym Repozytorium Kas ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, dyrektorom izb administracji skarbowej, naczelnikom urzędów skarbowych i naczelnikom urzędów celno-skarbowych, w zakresie niezbędnym do wykonywania obowiązków ustawowych.

Art. 111b. 1. Ewidencja sprzedaży, o której mowa w art. 111 ust. 1, w odniesieniu do niektórych grup podatników lub rodzajów czynności może być prowadzona przy użyciu kas rejestrujących mających postać oprogramowania, spełniających wymagania, o których mowa w przepisach wydanych na podstawie ust. 3 pkt 2.

2. Do kas rejestrujących, o których mowa w ust. 1, przepisy art. 111 i art. 111a stosuje się odpowiednio.

3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia:

1) grupy podatników lub rodzaje czynności, w odniesieniu do których możliwe jest używanie kas rejestrujących, o których mowa w ust. 1,

2) wymagania techniczne dla kas rejestrujących, o których mowa w ust. 1, oraz sposób ich używania, w tym sposób prowadzenia ewidencji sprzedaży przy ich użyciu, sposób zakończenia ich używania w przypadku zakończenia działalności gospodarczej lub pracy tych kas oraz szczególne przypadki i sposób wystawiania dokumentów w postaci innej niż wydruk przy zastosowaniu tych kas

-uwzględniając potrzebę przeciwdziałania nieewidencjonowaniu lub nieprawidłowemu prowadzeniu ewidencji sprzedaży przez podatników oraz zabezpieczenia zaewidencjonowanych danych, a także bezpiecznego przesyłania tych danych między kasą a Centralnym Repozytorium Kas, konieczność zapewnienia nabywcy prawa do otrzymania dowodu nabycia towarów i usług z uwidocznioną kwotą podatku oraz możliwość sprawdzenia przez niego prawidłowości zaewidencjonowania sprzedaży i wystawiania dowodu potwierdzającego jej dokonanie oraz optymalne dla danego rodzaju sprzedaży rozwiązania techniczne dla tych kas.";

5) w art. 128 w ust. 2 wyrazy "wystawiony przez sprzedawcę paragon z kasy rejestrującej, o której mowa w art. 111 ust. 1" zastępuje się wyrazami "wystawiony przez sprzedawcę paragon z kasy rejestrującej";

6) tytuł działu XIII otrzymuje brzmienie:

"Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy epizodyczne, przepisy przejściowe i końcowe";

7) w dziale XIII po rozdziale 1 dodaje się rozdział 1a w brzmieniu:

"Rozdział 1a

Przepisy epizodyczne dotyczące kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii

Art. 145a. 1. Z zastrzeżeniem art. 145b, podatnicy mogą prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii, które nie umożliwiają połączenia i przesyłania danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas, określonych w art. 111a ust. 3.

2. Kasa rejestrująca z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii musi zapewniać prawidłowe zaewidencjonowanie podstawowych danych dotyczących dokonywanych sprzedaży, w tym wysokości podstawy opodatkowania i podatku należnego, oraz musi przechowywać te dane, a w przypadku kasy z elektronicznym zapisem kopii - dodatkowo zapewniać bezpieczne ich przesyłanie na zewnętrzne nośniki danych.

3. Podatnicy prowadzący ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii są obowiązani dokonać zgłoszenia kasy rejestrującej do naczelnika urzędu skarbowego w celu otrzymania numeru ewidencyjnego kasy.

4. Podatnicy prowadzący ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z papierowym zapisem kopii są obowiązani dokonywać wydruku kopii dokumentów wystawianych przy zastosowaniu tych kas.

5. W kasach rejestrujących z papierowym zapisem kopii pamięć fiskalna nie podlega wymianie.

6. Producenci krajowi i podmioty dokonujące wewnątrzwspólnotowego nabycia lub importu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii w celu wprowadzenia ich na terytorium kraju do obrotu są obowiązani do uzyskania dla danego typu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii potwierdzenia Prezesa Głównego Urzędu Miar, że kasy te spełniają funkcje wymienione w ust. 2 oraz kryteria i warunki techniczne dla tych kas. Potwierdzenie to jest wydawane nie później niż do dnia upływu okresów wskazanych odpowiednio w ust. 7 pkt 1 i 2.

7. Potwierdzenia o spełnieniu funkcji, kryteriów i warunków technicznych dla kas rejestrujących przez:

1) kasy rejestrujące z elektronicznym zapisem kopii - są wydawane na okres do dnia 31 grudnia 2022 r.;

2) kasy rejestrujące z papierowym zapisem kopii - są wydawane na okres do dnia 31 sierpnia 2019 r.

8. W przypadku gdy do obrotu wprowadzono kasę rejestrującą z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii, która wbrew deklaracji, o której mowa w art. 111 ust. 6g

pkt 2, nie spełnia funkcji, kryteriów lub warunków technicznych dla tych kas, lub do której nie dołączono takiej deklaracji, naczelnik urzędu skarbowego nakłada, w drodze decyzji, na producenta krajowego, podmiot dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia lub importu tej kasy albo inny podmiot wprowadzający do obrotu tę kasę karę pieniężną w wysokości 5000 zł.

9. Podstawą do wydania decyzji, o której mowa w ust. 8, w zakresie wymaganych funkcji, kryteriów lub warunków technicznych jest opinia Prezesa Głównego Urzędu Miar, która zawiera opis braków w zakresie spełnienia tych funkcji, kryteriów lub warunków technicznych.

10. W przypadku gdy podatnik nie podda kasy rejestrującej w terminach określonych w przepisach wydanych na podstawie ust. 15 pkt 4 obowiązkowemu przeglądowi technicznemu przez właściwy podmiot prowadzący serwis, naczelnik urzędu skarbowego nakłada na podatnika, w drodze decyzji, karę pieniężną w wysokości 300 zł. Wykonanie obowiązku, o którym mowa w art. 111 ust. 3a pkt 4, stwierdza się na podstawie wpisu wyniku przeglądu technicznego w książce kasy.

11. Wpływy z kar pieniężnych, o których mowa w ust. 8 i 10, stanowią dochód budżetu państwa. Karę pieniężną uiszcza się, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, na rachunek bankowy właściwego urzędu skarbowego w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji o jej wymierzeniu.

12. Przepisy art. 111 ust. 1, 1b-3, ust. 3a pkt 1-4, 6-9, 11 i 13, ust. 3b, 3c, 3d, ust. 6a zdanie drugie, ust. 6c-6f i 6g-6i stosuje się odpowiednio.

13. Podmioty prowadzące serwis kas rejestrujących z elektronicznym i papierowym zapisem kopii są obowiązane składać do właściwego dla podatnika naczelnika urzędu skarbowego wykazy obowiązkowych przeglądów technicznych tych kas w terminie do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym został dokonany przegląd. Wykaz ten zawiera imię i nazwisko lub nazwę i numer identyfikacji podatkowej podmiotu prowadzącego serwis i podatnika, numer ewidencyjny i numer unikatowy kasy rejestrującej oraz datę dokonania przeglądu.

14. Do serwisu kas rejestrujących z papierowym zapisem kopii oraz kontroli takich kas w zakresie spełniania przez nie funkcji, kryteriów i warunków technicznych stosuje się przepisy określające funkcje, kryteria i warunki techniczne dla takich kas obowiązujące na dzień uzyskania odpowiednio decyzji albo potwierdzenia właściwych organów, że kasy te spełniają odpowiednie funkcje oraz kryteria i warunki techniczne, którym muszą odpowiadać.

15. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

1) sposób prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii, w tym kas o zastosowaniu specjalnym dla specyficznego rodzaju działalności, oraz warunki i sposób używania przez podatników kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii, w tym sposób zakończenia używania tych kas w przypadku zakończenia działalności gospodarczej lub pracy tych kas, oraz szczególne przypadki i sposób wystawiania dokumentów w postaci innej niż wydruk przy zastosowaniu tych kas, uwzględniając potrzebę właściwego prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu tych kas przez podatników oraz potrzebę przeciwdziałania nieewidencjonowaniu sprzedaży przy ich zastosowaniu, jak również zapewnienia kontroli prawidłowości rozliczania podatku i prawidłowości końcowego rozliczenia pracy tych kas;

2) termin zgłoszenia kasy rejestrującej z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii do naczelnika urzędu skarbowego w celu otrzymania numeru ewidencyjnego, rodzaje dokumentów, które są składane w związku z używaniem takiej kasy, sposób ich składania oraz wzory tych dokumentów, uwzględniając potrzebę zapewnienia prawidłowego prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu takich kas oraz zapewnienia kontroli prawidłowości rozliczania podatku;

3) warunki zorganizowania i prowadzenia serwisu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii mające znaczenie dla prowadzenia ewidencji sprzedaży, w tym warunki, które powinny spełniać podmioty prowadzące serwis tych kas, uwzględniając potrzebę prawidłowego prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu tych kas oraz dostępność ich serwisu;

4) terminy oraz zakres obowiązkowych przeglądów technicznych, o których mowa w art. 111 ust. 3a pkt 4 i 11, uwzględniając potrzebę sprawdzenia poprawnego działania kasy rejestrującej z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii w zakresie prawidłowego prowadzenia ewidencji sprzedaży, przechowywania zarejestrowanych w niej danych, wydawania konsumentowi dowodów nabycia towarów i usług oraz wydawania innych dokumentów fiskalnych.

16. Minister właściwy do spraw gospodarki w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

1) szczegółowe kryteria i warunki techniczne, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące z elektronicznym zapisem kopii, oraz sposób oznaczania pamięci fiskalnej takich kas numerami unikatowymi, warunki ich przydzielania oraz dokumenty, które powinny być dołączone do takiej kasy przy wprowadzaniu jej do obrotu,

2) rodzaje danych zawartych we wniosku producenta krajowego albo podmiotu dokonującego wewnątrzwspólnotowego nabycia lub importu kas rejestrujących z elektronicznym zapisem kopii o wydanie potwierdzenia, o którym mowa w ust. 6, oraz rodzaje dokumentów, w tym oświadczeń, i urzędzeń, w tym kas rejestrujących z elektronicznym zapisem kopii wzorcowych do badań, niezbędnych do wydania potwierdzenia, w tym dołączanych do wniosku o wydanie potwierdzenia,

3) okres, na który jest wydawane potwierdzenie, o którym mowa w ust. 6,

4) zakres badań kasy rejestrującej z elektronicznym zapisem kopii oraz rodzaje danych zawartych w sprawozdaniu z badań tej kasy

-uwzględniając potrzebę przeciwdziałania nieewidencjonowaniu lub nieprawidłowemu prowadzeniu ewidencji sprzedaży przez podatników, zabezpieczenia zaewidencjonowanych danych, konieczność zapewnienia konsumentowi prawa do otrzymania dowodu nabycia towarów i usług z uwidocznioną kwotą podatku oraz możliwość sprawdzenia przez niego prawidłowego zaewidencjonowania sprzedaży i wystawiania dowodu potwierdzającego jej dokonanie oraz optymalne dla danego rodzaju sprzedaży rozwiązania techniczne dotyczące konstrukcji kas rejestrujących z elektronicznym zapisem kopii, jak również celowość systematycznej aktualizacji i weryfikacji wydanych potwierdzeń, o których mowa w ust. 6.

17. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może zwolnić, w drodze rozporządzenia, na czas określony, niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii oraz określić warunki korzystania ze zwolnienia, mając na uwadze interes publiczny, w szczególności sytuację budżetu państwa. Przy wydawaniu rozporządzenia minister właściwy do spraw finansów publicznych uwzględnia:

1) wielkość i proporcje sprzedaży zwolnionej od podatku w danej grupie podatników;

2) stosowane przez podatników zasady dokumentowania sprzedaży;

3) możliwości techniczno-organizacyjne prowadzenia przez podatników ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii;

4) konieczność zapewnienia realizacji obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii przy uwzględnieniu korzyści wynikających z prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii oraz zwrotu podatnikom z budżetu państwa części wydatków na zakup tych kas;

5) konieczność zapewnienia prawidłowości rozliczania podatku, w tym właściwego prowadzenia ewidencji sprzedaży;

6) konieczność zapewnienia kontroli prawidłowości rozliczania podatku;

7) konieczność przeciwdziałania nadużyciom związanym z nieewidencjonowaniem sprzedaży przez podatników.

Art. 145b. 1. Podatnicy mogą prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii w terminie:

1) do dnia 31 grudnia 2019 r. - do:

- a) świadczenia usług naprawy pojazdów silnikowych oraz motorowerów, w tym naprawy opon, ich zakładania, bieżnikowania i regenerowania, oraz w zakresie wymiany opon lub kół dla pojazdów silnikowych oraz motorowerów,**
- b) sprzedaży benzyny silnikowej, oleju napędowego, gazu przeznaczonego do napędu silników spalinowych;**

2) do dnia 30 czerwca 2020 r. - do:

- a) świadczenia usług związanych z wyżywieniem wyłącznie świadczonych przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo, oraz usług w zakresie krótkotrwałego zakwaterowania,**
- b) sprzedaży węgla, brykietu i podobnych paliw stałych wytwarzanych z węgla, węgla brunatnego, koksu i półkoksu przeznaczonych do celów opałowych;**

3) do dnia 31 grudnia 2020 r. - do świadczenia usług:

- a) fryzjerskich,**
- b) kosmetycznych i kosmetycznych,**
- c) budowlanych,**
- d) w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentyków,**
- e) prawniczych,**
- f) związanych z działalnością obiektów służących poprawie kondycji fizycznej - wyłącznie w zakresie wstępu.**

2. Przepis ust. 1 stosuje się tylko do kas rejestrujących, przy zastosowaniu których jest prowadzona ewidencja sprzedaży w zakresie sprzedaży towarów lub świadczenia usług wymienionych w ust. 1.

3. Podatnicy, o których mowa w ust. 1, mogą dokonać odliczenia lub otrzymać zwrot, o których mowa w art. 111 ust. 4 i 5, na zakup kas rejestrujących, o których mowa w art. 111 ust. 6a, przy czym za dzień rozpoczęcia prowadzenia ewidencji przyjmuje się dzień:

- 1) 1 stycznia 2020 r. - dla podatników, o których mowa w ust. 1 pkt 1;**
- 2) 1 lipca 2020 r. - dla podatników, o których mowa w ust. 1 pkt 2;**
- 3) 1 stycznia 2021 r. - dla podatników, o których mowa w ust. 1 pkt 3.**

4. Terminy określone w ust. 1 i 3 mogą zostać przedłużone w przypadku niewystarczających możliwości techniczno-organizacyjnych przesyłania danych między kasami rejestrującymi a Centralnym Repozytorium Kas.

5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, przedłużyć terminy określone w ust. 1 i 3, określając rodzaje czynności, dla których termin został przedłużony, oraz dzień upływu przedłużonego terminu, uwzględniając specyfikę prowadzonej działalności gospodarczej oraz możliwości prowadzenia kontroli celno-skarbowej.

Zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Dz.U.2018.2519 z dnia 2018.12.31

Status: Akt obowiązujący

Wersja od: 31 grudnia 2018 r.

Wejście w życie:

1 stycznia 2019 r.

ROZPORZĄDZENIE

MINISTRA FINANSÓW ¹

z dnia 28 grudnia 2018 r.

w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących

Na podstawie art. 111 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, z późn. zm.) zarządza się, co następuje:

§ 1. Rozporządzenie określa zwolnienia na czas określony niektórych grup podatników i niektórych czynności z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, zwanego dalej "ewidencjonowaniem", oraz warunki korzystania ze zwolnienia.

§ 2.

1. Zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania w danym roku podatkowym, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2021 r., czynności wymienione w załączniku do rozporządzenia.
2. W odniesieniu do niektórych czynności wymienionych w załączniku do rozporządzenia zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, stosuje się zgodnie z warunkami określonymi w tym załączniku.

§ 3.

1. Zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania w danym roku podatkowym, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2021 r.:

1) podatników, u których obrót zrealizowany na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych nie przekroczył w poprzednim roku podatkowym kwoty 20 000 zł, a w przypadku podatników rozpoczynających w poprzednim roku podatkowym dostawę towarów lub świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli obrót z tego tytułu nie przekroczył, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności w poprzednim roku podatkowym, kwoty 20 000 zł;

2) podatników rozpoczynających po dniu 31 grudnia 2018 r. dostawę towarów lub świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli przewidywany przez podatnika obrót z tego tytułu nie przekroczy, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności w danym roku podatkowym, kwoty 20 000 zł;

3) podatników, którzy dokonują dostawy towarów lub świadczą usługi zwolnione z obowiązku ewidencjonowania, wymienione w części I załącznika do rozporządzenia, w przypadku gdy udział obrotu z tytułu czynności zwolnionych z obowiązku ewidencjonowania, wymienionych w części I załącznika do rozporządzenia, w całkowitym obrocie podatnika realizowanym na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, zwany dalej "udziałem procentowym obrotu", był w poprzednim roku podatkowym wyższy niż 80%;

4) podatników rozpoczynających po dniu 31 grudnia 2018 r. dostawę towarów lub świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli przewidywany przez podatnika udział procentowy obrotu:

a) za okres pierwszych sześciu miesięcy wykonywania tych czynności,

b) za okres do końca roku, w przypadku gdy okres wykonywania tych czynności w roku podatkowym jest krótszy niż sześć miesięcy

- będzie wyższy niż 80%;

5) jednostki samorządu terytorialnego w zakresie czynności wykonywanych przez ich jednostki organizacyjne, o których mowa w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 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 (Dz. U. z 2018 r. poz. 280):

a) które na dzień 31 grudnia 2016 r. korzystały ze zwolnienia, o którym mowa w art. 8 ust. 2 tej ustawy, albo

b) jeżeli ich jednostki organizacyjne na dzień 31 grudnia 2016 r. korzystały ze zwolnienia z takiego obowiązku.

2. Zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, nie stosuje się do podatników, którzy w poprzednim roku podatkowym byli obowiązani do ewidencjonowania lub przestali spełniać warunki do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania.

3. Zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania, o którym mowa w ust. 1 pkt 3, nie stosuje się do podatników, którzy w pierwszym lub drugim półroczu poprzedniego roku podatkowego osiągnęli udział procentowy obrotu równy 80% albo niższy niż 80%.

4. Na potrzeby stosowania zwolnienia, o którym mowa w ust. 1, nie uwzględnia się zrealizowanego lub przewidywanego obrotu z tytułu czynności, o których mowa w poz. 35 i 47 załącznika do rozporządzenia.

§ 4.

1. Zwolnień z obowiązku ewidencjonowania, o których mowa w § 2 i § 3, nie stosuje się w przypadku:

1) dostawy:

a) gazu płynnego,

b) części do silników (PKWiU 28.11.4),

c) silników spalinowych wewnętrznego spalania w rodzaju stosowanych do napędu pojazdów (PKWiU 29.10.1),

d) nadwozi do pojazdów silnikowych (PKWiU 29.20.1),

e) przyczep i naczep; kontenerów (PKWiU 29.20.2),

f) części przyczep, naczep i pozostałych pojazdów bez napędu mechanicznego (PKWiU 29.20.30.0),

g) części i akcesoriów do pojazdów silnikowych (z wyłączeniem motocykli), gdzie indziej niesklasyfikowanych (PKWiU 29.32.30.0),

h) silników spalinowych tłokowych wewnętrznego spalania w rodzaju stosowanych w motocyklach (PKWiU 30.91.3),

i) sprzętu radiowego, telewizyjnego i telekomunikacyjnego, z wyłączeniem lamp elektronowych i innych elementów elektronicznych oraz części do aparatów i urządzeń do operowania dźwiękiem i obrazem, anten (PKWiU ex 26 i ex 27.90),

j) sprzętu fotograficznego, z wyłączeniem części i akcesoriów do sprzętu i wyposażenia fotograficznego (PKWiU ex 26.70.1),

k) wyrobów z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali, których dostawa nie może korzystać ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, zwanej dalej "ustawą",

l) zapisanych i niezapisanych nośników danych cyfrowych i analogowych,

m) wyrobów przeznaczonych do użycia, oferowanych na sprzedaż lub używanych jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych, bez względu na symbol PKWiU,

n) wyrobów tytoniowych (PKWiU 12.00), napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2% oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%, bez względu na symbol PKWiU, z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów,

o) perfum i wód toaletowych (PKWiU 20.42.11.0), z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów;

2) świadczenia usług:

a) przewozów pasażerskich w samochodowej komunikacji, z wyłączeniem przewozów wymienionych w poz. 15 i 16 załącznika do rozporządzenia,

b) przewozu osób oraz ich bagażu podręcznego taksówkami,

c) naprawy pojazdów silnikowych oraz motorowerów (w tym naprawy opon, ich zakładania, bieżnikowania i regenerowania),

d) w zakresie wymiany opon lub kół dla pojazdów silnikowych oraz motorowerów,

e) w zakresie badań i przeglądów technicznych pojazdów,

f) w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentyistów, z wyłączeniem usług świadczonych przez osoby wymienione w poz. 48 załącznika do rozporządzenia,

g) prawniczych, z wyłączeniem usług określonych w poz. 27 załącznika do rozporządzenia,

h) doradztwa podatkowego,

i) związanych z wyżywieniem (PKWiU 56), wyłącznie:

– świadczonych przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo, oraz

– usług przygotowywania żywności dla odbiorców zewnętrznych (catering),

j) fryzjerskich, kosmetycznych i kosmetologicznych,

k) kulturalnych i rozrywkowych - wyłącznie w zakresie wstępu na przedstawienia cyrkowe,

l) związanych z rozrywką i rekreacją - wyłącznie w zakresie wstępu do wesołych miasteczek, parków rozrywki, na dyskoteki, sale taneczne.

2. Przepisu ust. 1 pkt 1 nie stosuje się do dostawy towarów, o których mowa w ust. 1 pkt 1 lit. b-1, będącej dostawą towarów, o której mowa w poz. 34 załącznika do rozporządzenia.

3. Przepisu ust. 1 pkt 2 nie stosuje się do świadczenia usług:

1) zgodnie z warunkami określonymi w poz. 34 załącznika do rozporządzenia przez podatnika, o którym mowa w art. 8 ust. 2a ustawy;

2) o których mowa w ust. 1 pkt 2 lit. f-h, jeżeli świadczenie tych usług zgodnie z warunkami określonymi w poz. 37 załącznika do rozporządzenia ma miejsce wyłącznie przy wykorzystaniu środków porozumiewania

się na odległość, lub których rezultat jest przekazywany wyłącznie przy wykorzystaniu tych środków;

3) o których mowa w ust. 1 pkt 2 lit. f, zgodnie z warunkami określonymi w poz. 48 załącznika do rozporządzenia;

4) o których mowa w ust. 1 pkt 2 lit. i, na pokładach samolotów lub w sposób określony w poz. 44 załącznika do rozporządzenia.

§ 5.

1. W przypadku podatników korzystających ze zwolnienia, o którym mowa w § 3 ust. 1 pkt 1, zwolnienie to traci moc po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym podatnik przekroczył obrót realizowany na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych w kwocie 20 000 zł.

2. W przypadku podatników korzystających ze zwolnienia, o którym mowa w § 3 ust. 1 pkt 2, zwolnienie to traci moc po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym podatnik przekroczył obrót z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności, w kwocie 20 000 zł.

3. W przypadku podatników korzystających ze zwolnienia, o którym mowa w § 3 ust. 1 pkt 3, zwolnienie to traci moc po upływie dwóch miesięcy, licząc od końca półrocza danego roku podatkowego, w którym podatnik korzysta z tego zwolnienia, jeżeli w okresie tego półrocza udział procentowy obrotu był równy 80% albo niższy niż 80%, z zastrzeżeniem ust. 4.

4. W przypadku podatników korzystających ze zwolnienia, o którym mowa w § 3 ust. 1 pkt 3, którzy na skutek utraty zwolnienia byliby obowiązani do rozpoczęcia ewidencjonowania przy zastosowaniu więcej niż 5000 kas, zwolnienie to traci moc po upływie roku, licząc od końca półrocza danego roku podatkowego, w którym podatnik korzysta z tego zwolnienia, jeżeli w okresie tego półrocza udział procentowy obrotu był równy 80% albo niższy niż 80%.

5. W przypadku podatników korzystających ze zwolnienia, o którym mowa w § 3 ust. 1 pkt 4 lit. a, u których udział procentowy obrotu w okresie pierwszych sześciu miesięcy jest równy 80% albo niższy niż 80%, zwolnienie to traci moc po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym upłynął ten okres.

6. W przypadku podatników korzystających ze zwolnienia, o którym mowa w § 3 ust. 1 pkt 4 lit. b, u których udział procentowy obrotu jest za okres do końca roku podatkowego równy 80% albo niższy niż 80%, zwolnienie to traci moc po upływie dwóch miesięcy od zakończenia tego roku podatkowego.

7. W przypadku podatników korzystających ze zwolnienia, o którym mowa w § 3 ust. 1 pkt 1 i 2, zwolnienie to traci moc z chwilą wykonania czynności, o której mowa w § 4.

8. W przypadku gdy przepisy ust. 1 - 7 przewidują różne terminy utraty mocy zwolnień, o których mowa w § 3 ust. 1 pkt 1 i 2, zwolnienia te tracą moc w terminie najwcześniejszym.

§ 6.

1. Podatnicy są obowiązani do rozpoczęcia ewidencjonowania w terminach określonych w § 5 przy zastosowaniu co najmniej $\frac{1}{5}$ (w zaokrągleniu w górę do liczb całkowitych) liczby kas rejestrujących, zgłoszonych przez podatnika do naczelnika urzędu skarbowego, zgodnie z art. 111 ust. 4 ustawy. Od pierwszego dnia każdego następnego miesiąca podatnicy są obowiązani zastosować do ewidencjonowania kolejne kasy rejestrujące, w liczbie nie mniejszej niż liczba kas rejestrujących przypadająca do ewidencjonowania w pierwszym miesiącu ewidencjonowania, wynikająca ze zgłoszenia, o którym mowa w art. 111 ust. 4 ustawy.

2. Rozpoczęcie ewidencjonowania na zasadach określonych w ust. 1 przedłuża odpowiednio okres zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania w części dotyczącej obrotów realizowanych na stanowiskach kasowych, na których ewidencjonowanie powinno być prowadzone w kolejnych miesiącach.

§ 7. Przepisu § 6 nie stosuje się do obrotu wynikającego z czynności, o których mowa w § 4.

§ 8.

1. W przypadku podatników, którzy przestali spełniać warunki do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przed dniem wejścia w życie niniejszego rozporządzenia, stosuje się terminy rozpoczęcia ewidencjonowania określone w przepisach rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. poz. 2454 oraz z 2018 r. poz. 635).

2. W przypadku podatników, którzy:

1) nie przestali spełniać warunków do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przed dniem wejścia w życie niniejszego rozporządzenia oraz

2) nie zostali zwolnieni z obowiązku ewidencjonowania na podstawie § 2 i § 3

- zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania traci moc z dniem 1 czerwca 2019 r.

3. W przypadku podatników, którzy przed dniem 1 stycznia 2019 r. rozpoczęli ewidencjonowanie czynności wymienionych w poz. 39 lub 40 załącznika do niniejszego rozporządzenia, zwolnienia, o którym mowa w § 2, w zakresie tych czynności ewidencjonowanych nie stosuje się.

4. Zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania, o którym mowa w § 3 ust. 1 pkt 3, nie stosuje się w przypadku podatników, którzy przed dniem 1 stycznia 2019 r. przestali spełniać warunki do zwolnień, o których mowa w § 3 ust. 1 pkt 3 i 4 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

§ 9.

1. W przypadku podatników korzystających ze zwolnienia, o którym mowa w § 3, którzy po dniu 31 grudnia 2018 r. do dnia 31 maja 2019 r. kontynuują świadczenie usług, które do dnia 31 grudnia 2018 r. były zwolnione z obowiązku ewidencjonowania na podstawie § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, świadczenie tych usług jest zwolnione z obowiązku ewidencjonowania do dnia 31 maja 2019 r.

2. W przypadku podatników rozpoczynających w okresie od dnia 1 stycznia 2019 r. do dnia 31 maja 2019 r. świadczenie usług, które do dnia 31 grudnia 2018 r. były zwolnione z obowiązku ewidencjonowania na podstawie § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, świadczenie tych usług jest zwolnione z obowiązku ewidencjonowania do dnia 31 maja 2019 r.

§ 10. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. ²

ZAŁĄCZNIK

CZYNNOŚCI ZWOLNIONE Z OBOWIĄZKU EWIDENCJONOWANIA

Poz.	Symbol PKWiU ³	Czynności zwolnione z obowiązku ewidencjonowania
I. Dostawa towarów lub świadczenie usług, których przedmiotem są następujące towary lub usługi:		
1	ex 01.6	Usługi związane z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt, z wyłączeniem usług weterynaryjnych - z wyjątkiem usług podkuwania koni (PKWiU ex 01.62.10.0)
2	35	Energia elektryczna, paliwa gazowe, para wodna, gorąca woda i powietrze do układów klimatyzacyjnych
3	36	Woda w postaci naturalnej; usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody
4	37	Usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków; osady ze ścieków kanalizacyjnych
5	38.11.1	Usługi związane ze zbieraniem odpadów innych niż niebezpieczne nadających się do recyklingu
6	38.11.2	Usługi związane ze zbieraniem odpadów innych niż niebezpieczne nienadających się do recyklingu
7	38.11.6	Usługi związane z infrastrukturą przeznaczoną do przemieszczania odpadów innych niż niebezpieczne
8	38.12.1	Usługi związane ze zbieraniem odpadów niebezpiecznych
9	38.12.30.0	Usługi związane z infrastrukturą przeznaczoną do przemieszczania odpadów niebezpiecznych nadających się do recyklingu
10	38.21.10.0	Usługi związane z obróbką odpadów innych niż niebezpieczne w celu ich ostatecznego usunięcia
11	38.22.19.0	Usługi związane z przetwarzaniem pozostałych odpadów niebezpiecznych
12	ex 38.22.2	Usługi związane z unieszkodliwianiem odpadów promieniotwórczych i pozostałych odpadów niebezpiecznych z wyłączeniem: - usług zagospodarowania odpadów promieniotwórczych (ponownego przetwarzania paliw i odpadów) (PKWiU ex

			38.22.21.0)
13		39	Usługi związane z rekultywacją i pozostałe usługi związane z gospodarką odpadami
14	ex	49.31.10.0	Transport kolejowy pasażerski, miejski i podmiejski - dotyczy wyłącznie przewozów metrem rozkładowych pasażerskich, za które są pobierane ceny ustalone przez gminę (Radę m.st. Warszawy) lub związek komunalny
15	ex	49.31.2	Pozostały transport lądowy pasażerski, miejski i podmiejski - dotyczy wyłącznie przewozów miejskich rozkładowych pasażerskich, innych niż kolejowe, za które są pobierane ceny ustalone przez gminę (Radę m.st. Warszawy) lub związek komunalny
16	ex	49.39.1	Transport lądowy pasażerski, rozkładowy: międzymiastowy i specjalizowany - dotyczy wyłącznie przewozów miejskich rozkładowych pasażerskich, innych niż kolejowe, za które są pobierane ceny ustalone przez gminę (Radę m.st. Warszawy) lub związek komunalny
17	ex	53	Usługi pocztowe i kurierskie - z wyłączeniem usług w zakresie przygotowania oraz dostawy towarów na zamówienie
18	ex	55.10.10.0	Usługi w zakresie noclegów i usługi towarzyszące świadczone przez hotele, motele, pensjonaty i inne obiekty hotelowe - dotyczy wyłącznie usług świadczonych przez obozowiska dla dzieci
19	ex	55.20.19.0	Pozostałe usługi obiektów noclegowych turystycznych i miejsc krótkotrwałego zakwaterowania bez obsługi - dotyczy wyłącznie usług świadczonych przez obozowiska dla dzieci
20	ex	55.90.1	Pozostałe usługi związane z zakwaterowaniem z wyłączeniem PKWiU 55.90.13.0 - dotyczy wyłącznie: usług krótkotrwałego zakwaterowania pozostałych, gdzie indziej niesklasyfikowanych (z wyłączeniem usług hotelarskich i turystycznych), jeżeli świadczenie tych usług w całości zostało udokumentowane fakturą
21		bez względu na symbol PKWiU	Usługi telekomunikacyjne, o których mowa w art. 2 pkt 25a ustawy

22		bez względu na symbol PKWiU	Usługi nadawcze, o których mowa w art. 2 pkt 25b ustawy, pod warunkiem że podatnik świadczy usługi, o których mowa w poz. 21
23		bez względu na symbol PKWiU	Usługi elektroniczne, o których mowa w art. 2 pkt 26 ustawy, pod warunkiem że podatnik świadczy usługi, o których mowa w poz. 21
24	ex	64-66	Usługi finansowe i ubezpieczeniowe
25	ex	68.20.1	Wynajem i usługi zarządzania nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi, jeżeli świadczenie tych usług w całości zostało udokumentowane fakturą lub świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła
26	ex	68.3	Usługi związane z obsługą rynku nieruchomości, jeżeli świadczenie tych usług w całości zostało udokumentowane fakturą
27		bez względu na symbol PKWiU	Czynności notarialne
28		bez względu na symbol PKWiU	Usługi wykonywane przez komornika sądowego w ramach czynności egzekucyjnych lub innych czynności przekazanych do kompetencji komornika sądowego na podstawie odrębnych przepisów
29		84	Usługi administracji publicznej i obrony narodowej; usługi w zakresie obowiązkowych zabezpieczeń społecznych
30	ex	85	Usługi w zakresie edukacji - z wyłączeniem: - usług w zakresie pozaszkolnych form edukacji sportowej oraz zajęć sportowych i rekreacyjnych (PKWiU 85.51.10.0), - usług świadczonych przez szkoły tańca i instruktorów tańca (PKWiU 85.52.11.0), - usług świadczonych przez szkoły nauki jazdy (PKWiU 85.53.11)

31	ex	91.01.12.0	Usługi archiwów, wyłącznie usługi administracji publicznej pomocnicze ogólne
32		94	Usługi świadczone przez organizacje członkowskie
33		99	Usługi świadczone przez organizacje i zespoły eksterytorialne
II. Sprzedaż dotycząca szczególnych czynności			
34	Dostawa towarów i świadczenie usług przez podatnika na rzecz jego pracowników oraz przez spółdzielnie mieszkaniowe na rzecz członków lub innych osób, którym przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub które są właścicielami lokali położonych w budynkach administrowanych przez spółdzielnie mieszkaniowe, jak również przez wspólnoty mieszkaniowe na rzecz właścicieli lokali		
35	Dostawa nieruchomości		
36	Dostawa towarów w systemie wysyłkowym (pocztą lub przesyłkami kurierskimi), jeżeli dostawca towaru otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła i na czyją rzecz została dokonana (dane nabywcy, w tym jego adres)		
37	Świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła		
38	Dzierżawa gruntów oraz oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste		
39	Dostawa produktów (rzeczy) - dokonywana przy użyciu urządzeń służących do automatycznej sprzedaży, które w systemie bezobsługowym przyjmują należność i wydają towar		
40	Usługi świadczone przy użyciu urządzeń, w tym wydających bilety, obsługiwanych przez klienta, które również w systemie bezobsługowym przyjmują należność w: 1) bilonie lub banknotach, lub 2) innej formie (bezgotówkowej), jeżeli z ewidencji i dowodów dokumentujących transakcję jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie transakcji zapłata dotyczyła		
41	Przyjmowanie przez rewizorów, w przypadku braku odpowiedniego dokumentu przewozu albo dokumentu uprawniającego do przejazdu bezpłatnego lub ulgowego, należności związanych z wykonywaniem usług przewozu osób oraz przewożonych przez nie rzeczy i zwierząt, a w przypadkach tego wymagających - również opłat dodatkowych (w transporcie kolejowym		

	dotyczy to również należności pobieranych na pokładzie pociągu przez osoby uprawnione do ich poboru na rzecz przewoźnika kolejowego, a w szczególności przez drużyny konduktorskie)
42	Sprzedaż biletów komunikacji lotniczej oraz posiłków i towarów na pokładach samolotów
43	Czynności wymienione w art. 7 ust. 1 pkt 5 i ust. 2 oraz w art. 8 ust. 2 ustawy
44	Usługi stołówek w placówkach wymienionych w art. 43 ust. 9 ustawy, prowadzonych przez te placówki, udostępnianych wyłącznie dla uczniów, studentów i innych podopiecznych oraz nauczycieli i personelu
45	Dostawa towarów i świadczenie usług, do których ma zastosowanie zwolnienie od podatku wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 15 ustawy
46	Dokonywane przez rolników ryczałtowych dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczących usługi rolnicze, korzystających ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy
47	Dostawa towarów i świadczenie usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, jeżeli czynności te w całości zostały udokumentowane fakturą
48	Usługi świadczone osobiście przez osoby niewidome, posiadające orzeczenie o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności, które prowadzą samodzielnie działalność gospodarczą lub zatrudniają wyłącznie jednego pracownika niewidomego posiadającego orzeczenie o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności
49	Dostawa towarów i świadczenie usług przez koła gospodyń wiejskich w rozumieniu ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o kołach gospodyń wiejskich (Dz. U. poz. 2212), w przypadku gdy koło gospodyń wiejskich prowadzi uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów na podstawie art. 24 ustawy o kołach gospodyń wiejskich

Objaśnienie:

ex - dotyczy wyłącznie danej usługi z danego grupowania.

¹ Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej - finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 92).

² Niniejsze rozporządzenie było poprzedzone rozporządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. poz. 2454 oraz z 2018 r. poz. 635).

³ Zastosowane symbole grupowań odpowiadają Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług, o której mowa w § 33 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. poz. 1676, z 2017 r. poz. 2453 oraz z 2018 r. poz. 2440).

Ustawa o VAT - cd

Rozdział 4

Terminy przechowywania dokumentów

Art. 112. [Okres przechowywania dokumentów]

Podatnicy są obowiązani przechowywać ewidencje prowadzone dla celów rozliczania podatku oraz wszystkie dokumenty, w szczególności faktury, związane z tym rozliczaniem do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, z zastrzeżeniem art. 130d ust. 3 i art. 134 ust. 3.

Art. 112a. [Obowiązek przechowywania faktur]

1. Podatnicy przechowują:

1) wystawione przez siebie lub w swoim imieniu faktury, w tym faktury wystawione ponownie,

2) otrzymane faktury, w tym faktury wystawione ponownie

- w podziale na okresy rozliczeniowe, w sposób zapewniający łatwe ich odszukanie oraz autentyczność pochodzenia, integralność treści i czytelność tych faktur od momentu ich wystawienia lub otrzymania do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

2. Podatnicy posiadający siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju są obowiązani do przechowywania faktur na terytorium kraju.

3. Przepisu ust. 2 nie stosuje się, jeżeli faktury są przechowywane poza terytorium kraju w formie elektronicznej w sposób umożliwiający naczelnikowi urzędu skarbowego, naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, dyrektorowi izby administracji skarbowej lub Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, za pomocą środków elektronicznych, dostęp on-line do tych faktur.

4. Podatnicy zapewniają naczelnikowi urzędu skarbowego, naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, dyrektorowi izby administracji skarbowej lub Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej na żądanie, zgodnie z odrębnymi przepisami, bezzwłoczny dostęp do faktur, o których mowa w ust. 1, a w przypadku faktur przechowywanych w formie elektronicznej - również bezzwłoczny ich pobór i przetwarzanie danych w nich zawartych.

USTAWA O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG (wyciąg)

OBOWIĄZEK PODATKOWY

Art. 19a. [Obowiązek podatkowy]

1. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1.

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

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

4. Przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio do dostawy towarów, z wyjątkiem dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2.

5. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą:

1) otrzymania całości lub części zapłaty z tytułu:

a) wydania towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisji,

b) przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie,

c) dokonywanej w trybie egzekucji dostawy towarów, o której mowa w art. 18,

d) świadczenia, na podstawie odrębnych przepisów, na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury usług związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym, z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług,

e) świadczenia usług zwolnionych od podatku zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 37-41;

2) otrzymania całości lub części dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1;

3) wystawienia faktury w przypadkach, o których mowa w art. 106b ust. 1, z tytułu:

a) świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych,

b) dostawy książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) - z wyłączeniem map i ulotek - oraz gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1),

c) czynności polegających na drukowaniu książek (PKWiU ex 58.11.1) - z wyłączeniem map i ulotek - oraz gazet, czasopism i magazynów (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1), z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług;

4) wystawienia faktury z tytułu:

a) dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,

b) świadczenia usług:

-telekomunikacyjnych,

-wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy,

-najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,

-ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,

-stałej obsługi prawnej i biurowej,

-dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego

- z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług.

6. W przypadkach, o których mowa w ust. 5 pkt 1 i 2, obowiązek podatkowy powstaje w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

7. W przypadkach, o których mowa w ust. 5 pkt 3 i 4, gdy podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury określonych w art. 106i ust. 3 i 4, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu - z chwilą upływu terminu płatności.

8. Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy

powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 4.

9. Obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą powstania długu celnego, z zastrzeżeniem ust. 10a i 11.

10a. W przypadku objęcia towarów procedurą uszlachetniania czynnego obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą zamknięcia procedury uszlachetniania czynnego zgodnie z [art. 324](#) rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 343 z 29.12.2015, str. 558, z późn. zm.), zwanego dalej "rozporządzeniem 2015/2447".

11. W przypadku objęcia towarów procedurą: składowania celnego, odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem z należności celnych przywozowych, uszlachetniania czynnego, tranzytu, wolnego obszaru celnego, jeżeli od towarów tych pobierane są opłaty wyrównawcze lub opłaty o podobnym charakterze, obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą wymagalności tych opłat.

12. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, późniejsze niż wymienione w ust. 1, 5 oraz 7-11 terminy powstania obowiązku podatkowego, uwzględniając specyfikę wykonywania niektórych czynności, uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami oraz przepisy Unii Europejskiej.

Rozdział 2

Obowiązek podatkowy w wewnątrzspółnotowej dostawie towarów i w wewnątrzspółnotowym nabyciu towarów

Art. 20. [Obowiązek podatkowy w wewnątrzspółnotowej dostawie i nabyciu towarów]

1. W wewnątrzspółnotowej dostawie towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tej dostawy, z zastrzeżeniem ust. 4 oraz art. 20a.

1a. W przypadku wewnątrzspółnotowej dostawy towarów wykonywanej w sposób ciągły przez okres dłuższy niż miesiąc uważa się ją za dokonaną z upływem każdego miesiąca do czasu zakończenia dostawy tych towarów.

4. W przypadku, o którym mowa w art. 13 ust. 5, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą ustania okoliczności, o których mowa w art. 13 ust. 4.

5. W wewnątrzspółnotowym nabyciu towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzspółnotowego nabycia, z zastrzeżeniem ust. 8 i 9 oraz art. 20b. Przepis ust. 1a stosuje się odpowiednio.

8. W przypadku, o którym mowa w art. 12 ust. 2, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą ustania okoliczności, o których mowa w art. 12 ust. 1.

9. W przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia nowych środków transportu obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tych towarów, nie później jednak niż z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej.

Art. 20a. [Obowiązek podatkowy przy przemieszczeniu towarów]

1. W przypadku przemieszczenia towarów, o którym mowa w art. 13 ust. 3, do miejsca odpowiadającego magazynowi konsygnacyjnemu w celu ich późniejszej dostawy podatnikowi podatku od wartości dodanej, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dostawy towarów, nie później jednak niż z chwilą wystawienia faktury potwierdzającej tę dostawę podatnikowi podatku od wartości dodanej, pod warunkiem że podatnik podatku od wartości dodanej jest obowiązany wykazać dokonane przemieszczenie towarów w państwie

członkowskim zakończenia transportu lub wysyłki oraz dostawę towarów jako wewnątrzspółnotowe nabycie towarów w miesiącu, w którym u podatnika powstał obowiązek podatkowy z tytułu tej dostawy.

2. Przepis ust. 1 stosuje się, jeżeli:

1)przemieszczenia towarów dokonuje podatnik, który nie jest zarejestrowany jako podatnik podatku od wartości dodanej w państwie członkowskim zakończenia transportu lub wysyłki;

2)podatnik, który przemieszcza towary do miejsca odpowiadającego magazynowi konsygnacyjnemu, prowadzi ewidencję towarów przemieszczanych do tego miejsca zawierającą datę ich przemieszczenia, datę dostawy towarów podatnikowi podatku od wartości dodanej, dane pozwalające na identyfikację towarów, a w przypadku, o którym mowa w ust. 3 - także dane dotyczące powrotnego przemieszczenia towarów; przepis art. 109 ust. 3 stosuje się odpowiednio.

3. W przypadku powrotnego przemieszczenia towarów przez podatnika, który pierwotnie dokonał ich przemieszczenia, lub na jego rzecz, które nie były przedmiotem dostawy zgodnie z ust. 1, nie powstaje obowiązek podatkowy w wewnątrzspółnotowej dostawie towarów i wewnątrzspółnotowym nabyciu towarów w odniesieniu do tych towarów.

Art. 20b. [Obowiązek podatkowy w wewnątrzspółnotowym nabyciu towarów]

1. W wewnątrzspółnotowym nabyciu towarów, o którym mowa w art. 12a ust. 1, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą pobrania towarów z magazynu konsygnacyjnego, nie później jednak niż z dniem wystawienia faktury.

2. Z chwilą, gdy warunki określone w art. 12a ust. 1 przestają być spełnione, u podatnika, który przemieścił towary do magazynu konsygnacyjnego, powstaje obowiązek podatkowy w odniesieniu do towarów pozostałych w tym magazynie.

3. W przypadku gdy w okresie 24 miesięcy od dnia wprowadzenia towarów do magazynu konsygnacyjnego nastąpi powrotne przemieszczenie przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz towarów, które zostały przez niego wprowadzone do magazynu konsygnacyjnego i nie zostały pobrane, nie powstaje obowiązek podatkowy w wewnątrzspółnotowym nabyciu towarów i w wewnątrzspółnotowej dostawie towarów w odniesieniu do tych towarów.

Rozdział 3

Obowiązek podatkowy u małych podatników

Art. 21. [Obowiązek podatkowy u małych podatników]

1. Mały podatnik może wybrać metodę rozliczeń polegającą na tym, że obowiązek podatkowy w odniesieniu do dokonywanych przez niego dostaw towarów i świadczenia usług powstaje:

1)z dniem otrzymania całości lub części zapłaty - w przypadku dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz podatnika, o którym mowa w art. 15, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny,

2)z dniem otrzymania całości lub części zapłaty, nie później niż 180. dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi - w przypadku dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz podmiotu innego niż wymieniony w pkt 1

- po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca miesiąca poprzedzającego okres, za który będzie stosował tę metodę, zwaną dalej "metodą kasową"; otrzymanie zapłaty w części powoduje powstanie obowiązku podatkowego w tej części.

2. Przepis ust. 1 stosuje się do czynności wykonanych w okresie, w którym podatnik stosuje metodę kasową.

3. Mały podatnik może zrezygnować z metody kasowej, nie wcześniej jednak niż po upływie 12 miesięcy, w trakcie których rozliczał się tą metodą, po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu

skarbowego, w terminie do końca kwartału, w którym stosował tę metodę.

4. Mały podatnik traci prawo do rozliczania podatku metodą kasową, począwszy od rozliczenia za miesiąc następujący po kwartale, w którym przekroczył kwotę określoną w art. 2 pkt 25.

6. Przepis ust. 1:

1) nie narusza przepisów art. 19a ust. 5 pkt 1 i 2;

2) nie ma zastosowania do dostawy towarów, o której mowa w art. 20 ust. 1-4 i art. 20a.

DZIAŁ IX

Odliczenie i zwrot podatku. Odliczanie częściowe

Rozdział 1

Odliczenie i zwrot podatku

Art. 86. [Odliczenie podatku]

1. W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

2. Kwotę podatku naliczonego stanowi:

1) suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu:

a) nabycia towarów i usług,

b) dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi;

2) w przypadku importu towarów - kwota podatku:

a) wynikająca z otrzymanego dokumentu celnego,

b) należnego, w przypadku, o którym mowa w art. 33a,

c) wynikająca z deklaracji importowej, w przypadku, o którym mowa w art. 33b;

3) zryczałtowany zwrot podatku, o którym mowa w art. 116 ust. 6;

4) kwota podatku należnego z tytułu:

a) świadczenia usług, dla którego zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 lub 8 podatnikiem jest ich usługobiorca,

b) dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 lub 7 podatnikiem jest ich nabywca,

c) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9,

d) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 11;

6) różnica podatku, o której mowa w art. 30c ust. 2 i art. 37;

7) u podatnika, o którym mowa w art. 16, kwota stanowiąca równowartość 22%¹³ kwoty należnej z tytułu dostawy nowego środka transportu, nie wyższa jednak niż kwota podatku zawartego w fakturze stwierdzającej nabycie tego środka lub dokumentem celnym, albo podatku zapłaconego przez tego podatnika od wewnątrzwspólnotowego nabycia tego środka.

2a. W przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5

- w przypadku, o którym mowa w tym przepisie, gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, zwanym dalej "sposobem określenia proporcji". Sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć.

2b. Sposób określenia proporcji najbardziej odpowiada specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć, jeżeli:

- 1) zapewnia dokonanie obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wyłącznie w odniesieniu do części kwoty podatku naliczonego proporcjonalnie przypadającej na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowane oraz
- 2) obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 - w przypadku, o którym mowa w tym przepisie, gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

2c. Przy wyborze sposobu określenia proporcji można wykorzystać w szczególności następujące dane:

- 1) średnioroczną liczbę osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie osób wykonujących prace w ramach działalności gospodarczej i poza tą działalnością;
- 2) średnioroczną liczbę godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza tą działalnością;
- 3) roczny obrót z działalności gospodarczej w rocznym obrocie podatnika z działalności gospodarczej powiększonym o otrzymane przychody z innej działalności, w tym wartość dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, otrzymanych na sfinansowanie wykonywanej przez tego podatnika działalności innej niż gospodarcza;
- 4) średnioroczną powierzchnię wykorzystywaną do działalności gospodarczej w ogólnej średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej i poza tą działalnością.

2d. W celu obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadku, o którym mowa w ust. 2a, przyjmuje się dane za poprzedni rok podatkowy.

2e. Podatnik rozpoczynający w danym roku podatkowym wykonywanie działalności gospodarczej i działalności innej niż działalność gospodarcza, w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadku, o którym mowa w ust. 2a, przyjmuje dane wyliczone szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu.

2f. Przepis ust. 2e stosuje się również, gdy podatnik uzna, że w odniesieniu do wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć dane za poprzedni rok podatkowy byłyby niereprezentatywne.

2g. Proporcję określa się procentowo w stosunku rocznym. Proporcję tę zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej. Przepisy art. 90 ust. 5, 6, 9a i 10 stosuje się odpowiednio.

2h. W przypadku gdy podatnik, dla którego sposób określenia proporcji wskazują przepisy wydane na podstawie ust. 22, uzna, że wskazany zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie ust. 22 sposób określenia proporcji nie będzie najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć, może zastosować inny bardziej reprezentatywny sposób określenia proporcji.

7b. W przypadku nakładów ponoszonych na nabycie, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, oraz wytworzenie nieruchomości, stanowiącej majątek przedsiębiorstwa danego podatnika, wykorzystywanej zarówno do celów wykonywanej przez tego podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów osobistych, o których mowa w art. 8 ust. 2, gdy przypisanie tych nakładów w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego oblicza się według udziału

procentowego, w jakim dana nieruchomość jest wykorzystywana do celów działalności gospodarczej.

8. Podatnik ma również prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą:

1) dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika poza terytorium kraju, jeżeli kwoty te mogłyby być odliczone, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju, a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami;

3) dostawy towarów, o której mowa w art. 43 ust. 1 pkt 16.

9. Podatnik ma również prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą czynności zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 7 oraz pkt 37-41, wykonywanych na terytorium kraju, w przypadku gdy miejscem świadczenia tych usług zgodnie z art. 28b lub art. 28l jest terytorium państwa trzeciego lub gdy usługi dotyczą bezpośrednio towarów eksportowanych, pod warunkiem że podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami.

10. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy.

10b. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa w:

1) ust. 2 pkt 1 oraz pkt 2 lit. a - powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny;

2) ust. 2 pkt 4 lit. c - powstaje zgodnie z ust. 10, pod warunkiem że podatnik:

a) otrzyma fakturę dokumentującą dostawę towarów, stanowiącą u niego wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy,

b) uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek, nie później niż w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy;

3) ust. 2 pkt 4 lit. a, b i d - powstaje zgodnie z ust. 10, pod warunkiem że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu tych transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek, nie później niż w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów lub usług powstał obowiązek podatkowy.

10c. Przepis ust. 10 stosuje się odpowiednio do całości lub części zapłaty uiszczanej przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi.

10d. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje:

1) w przypadku stosowania w imporcie towarów uproszczenia, o którym mowa w [art. 182](#) unijnego kodeksu celnego - za okres rozliczeniowy, w którym podatnik dokonał wpisu do rejestru zgłaszającego; obniżenie kwoty podatku należnego następuje pod warunkiem dokonania przez podatnika zapłaty podatku wykazanego w dokumencie celnym stanowiącym zgłoszenie uzupełniające dotyczące tego okresu rozliczeniowego, z zastrzeżeniem art. 33a;

2) w przypadku decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz art. 34 - w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał decyzję; obniżenie kwoty podatku należnego następuje pod warunkiem dokonania przez podatnika zapłaty podatku wynikającego z decyzji.

10e. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w odniesieniu do nabytych przez małego podatnika towarów i usług, w okresie stosowania przez niego metody kasowej, powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonał zapłaty za te towary i usługi.

10f. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadku podatnika, o którym mowa w art. 16, powstaje w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu dokonanej przez niego wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

10g. W przypadku nieotrzymania w terminie, o którym mowa w ust. 10b pkt 2 lit. a, faktury dokumentującej dostawę towarów, stanowiącą u podatnika wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, podatnik jest obowiązany do odpowiedniego pomniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym upłynął ten termin.

10h. Otrzymanie przez podatnika faktury dokumentującej dostawę towarów, stanowiącą u podatnika wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, w terminie późniejszym niż określony w ust. 10b pkt 2 lit. a, upoważnia podatnika do odpowiedniego powiększenia podatku naliczonego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik otrzymał tę fakturę.

10i. W przypadku uwzględnienia przez podatnika kwoty podatku należnego w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek, w terminie późniejszym niż określony w ust. 10b pkt 2 lit. b i pkt 3, podatnik może odpowiednio zwiększyć kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w odniesieniu do którego nie upłynął jeszcze termin do złożenia deklaracji podatkowej.

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

13. Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 10d, 10e i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 13a.

13a. Jeżeli podatnik w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dostawy towarów oraz świadczenia usług, dla których zgodnie z art. 17 podatnikiem jest nabywca towarów lub usług, nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10 i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od końca roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

14. W przypadku podatników obowiązanych do dokonywania korekt kwot podatku naliczonego, o których mowa w art. 91 ust. 1 i 2, część kwoty podatku naliczonego obniżającą kwotę podatku należnego oblicza się w oparciu o proporcję właściwą dla roku podatkowego, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego niezależnie od terminu obniżenia kwoty podatku.

15. Do uprawnienia, o którym mowa w ust. 13, stosuje się odpowiednio [art. 81b](#) Ordynacji podatkowej.

19. Jeżeli w okresie rozliczeniowym podatnik nie wykonywał czynności opodatkowanych na terytorium kraju oraz nie wykonywał czynności poza terytorium kraju kwotę podatku naliczonego może przenieść do rozliczenia na następny okres rozliczeniowy.

19a. W przypadku gdy nabywca towaru lub usługi otrzymał fakturę korygującą, o której mowa w art. 29a ust. 13 i 14, jest on obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym tę fakturę korygującą otrzymał. Jeżeli podatnik nie obniżył kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego określonego w fakturze, której korekta dotyczy, a prawo do takiego obniżenia mu przysługuje, zmniejszenie kwoty podatku naliczonego uwzględnia się w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonuje tego obniżenia.

19b. W przypadku, o którym mowa w art. 29a ust. 15 pkt 4, nabywca towaru lub usługi jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym dowiedział się o warunkach, na jakich transakcja została zrealizowana.

22. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, określić w przypadku niektórych podatników sposób określenia proporcji uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć oraz wskazać dane, na

podstawie których jest obliczana kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem tego sposobu określenia proporcji, uwzględniając specyfikę prowadzenia działalności przez niektórych podatników i uwarunkowania obrotu gospodarczego.

Art. 86a. [Podatek naliczony przy nabyciu pojazdów samochodowych]

1. W przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, stanowi 50% kwoty podatku:

1) wynikającej z faktury otrzymanej przez podatnika;

2) należnego z tytułu:

a) świadczenia usług, dla którego zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 podatnikiem jest ich usługobiorca,

b) dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest ich nabywca,

c) wewnątrzspółnotowego nabycia towarów;

3) należnego, w przypadku, o którym mowa w art. 33a;

4) wynikającej z otrzymanego dokumentu celnego, deklaracji importowej w przypadku, o którym mowa w art. 33b, oraz z decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz art. 34.

2. Do wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, o których mowa w ust. 1, zalicza się wydatki dotyczące:

1) nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów oraz nabycia lub importu ich części składowych;

2) używania tych pojazdów na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, związane z tą umową, inne niż wymienione w pkt 3;

3) nabycia lub importu paliw silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu tych pojazdów, usług naprawy lub konserwacji tych pojazdów oraz innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub używaniem tych pojazdów.

3. Przepis ust. 1 nie ma zastosowania:

1) w przypadku gdy pojazdy samochodowe są:

a) wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika lub

b) konstrukcyjnie przeznaczone do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą, jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie;

2) do towarów montowanych w pojazdach samochodowych i do związanych z tymi towarami usług montażu, naprawy i konserwacji, jeżeli przeznaczenie tych towarów wskazuje obiektywnie na możliwość ich wykorzystywania wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika.

4. Pojazdy samochodowe są uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, jeżeli:

1) sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub

2) konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne.

5. Warunku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu nie stosuje się w przypadku pojazdów samochodowych:

1) przeznaczonych wyłącznie do:

a) odprzedaży,

b) sprzedaży, w przypadku pojazdów wytworzonych przez podatnika,

c) oddania w odpłatne używanie na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze

- jeżeli odprzedaż, sprzedaż lub oddanie w odpłatne używanie tych pojazdów stanowi przedmiot działalności podatnika;

2) w odniesieniu do których:

a) kwotę podatku naliczonego od wydatków z nimi związanych podatnik oblicza zgodnie z ust. 1 lub

b) podatnikowi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od wydatków z nimi związanych.

6. Ewidencja przebiegu pojazdu jest prowadzona od dnia rozpoczęcia wykorzystywania pojazdu samochodowego wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika do dnia zakończenia wykorzystywania tego pojazdu wyłącznie do tej działalności.

7. Ewidencja przebiegu pojazdu powinna zawierać:

1) numer rejestracyjny pojazdu samochodowego;

2) dzień rozpoczęcia i zakończenia prowadzenia ewidencji;

3) stan licznika przebiegu pojazdu samochodowego na dzień rozpoczęcia prowadzenia ewidencji, na koniec każdego okresu rozliczeniowego oraz na dzień zakończenia prowadzenia ewidencji;

4) wpis osoby kierującej pojazdem samochodowym dotyczący każdego wykorzystania tego pojazdu, obejmujący:

a) kolejny numer wpisu,

b) datę i cel wyjazdu,

c) opis trasy (skąd - dokąd),

d) liczbę przejechanych kilometrów,

e) imię i nazwisko osoby kierującej pojazdem

- potwierdzony przez podatnika na koniec każdego okresu rozliczeniowego w zakresie autentyczności wpisu osoby kierującej pojazdem, jeżeli nie jest ona podatnikiem;

5) liczbę przejechanych kilometrów na koniec każdego okresu rozliczeniowego oraz na dzień zakończenia prowadzenia ewidencji.

8. W przypadku gdy pojazd samochodowy jest udostępniany osobie niebędącej pracownikiem podatnika, wpis, o którym mowa w ust. 7 pkt 4:

1) jest dokonywany przez osobę, która udostępnia pojazd;

2) obejmuje:

a) kolejny numer wpisu,

b) datę i cel udostępnienia pojazdu,

c) stan licznika na dzień udostępnienia pojazdu,

d) liczbę przejechanych kilometrów,

e) stan licznika na dzień zwrotu pojazdu,

f) imię i nazwisko osoby, której udostępniony został pojazd.

9. Do pojazdów samochodowych, o których mowa w ust. 4 pkt 2, należą:

1) pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, mające jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą:

a) klasyfikowane na podstawie [przepisów](#) o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van lub

b) z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków;

2) pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, które posiadają kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu;

3) pojazdy specjalne, które spełniają również warunki zawarte w odrębnych przepisach, określone dla następujących przeznaczeń:

a) agregat elektryczny/spawalniczy,

b) do prac wiertniczych,

c) koparka, koparko-spycharka,

d) ładowarka,

e) podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych,

f) żuraw samochodowy

- jeżeli z dokumentów wydanych zgodnie z [przepisami](#) o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd jest pojazdem specjalnym.

10. Spełnienie wymagań dla pojazdów samochodowych określonych w ust. 9:

1) pkt 1 i 2 stwierdza się na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację, oraz dowodu rejestracyjnego pojazdu zawierającego odpowiednią adnotację o spełnieniu tych wymagań;

2) pkt 3 stwierdza się na podstawie dokumentów wydanych zgodnie z [przepisami](#) o ruchu drogowym.

11. W przypadku gdy w pojeździe samochodowym, dla którego wydano zaświadczenie, o którym mowa w ust. 10 pkt 1, zostały wprowadzone zmiany, w wyniku których pojazd nie spełnia wymagań, o których mowa w ust. 9 pkt 1 lub 2, uznaje się, że pojazd nie jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej:

1) od dnia wprowadzenia zmian,

2) jeżeli nie można określić dnia wprowadzenia zmian:

a) od okresu rozliczeniowego, w którym podatnik po raz pierwszy odliczył podatek naliczony od wydatków związanych z tym pojazdem samochodowym, z zastrzeżeniem lit. b,

b) od okresu rozliczeniowego następującego po okresie rozliczeniowym, dla którego podatnik wykaże, że pojazd samochodowy spełniał wymagania, o których mowa w ust. 9 pkt 1 lub 2

- chyba że zachodzi przypadek, o którym mowa w ust. 4 pkt 1.

12. Podatnicy wykorzystujący wyłącznie do działalności gospodarczej pojazdy samochodowe, dla których są obowiązani prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu, mają obowiązek złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego informację o tych pojazdach w terminie 7 dni od dnia, w którym poniosą pierwszy wydatek związany z tymi pojazdami.

13. W przypadku niezłożenia w terminie informacji, o której mowa w ust. 12, uznaje się, że pojazd

samochodowy jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika dopiero od dnia jej złożenia.

14. W przypadku zmiany wykorzystywania pojazdu samochodowego podatnik jest obowiązany do aktualizacji informacji, o której mowa w ust. 12, najpóźniej przed dniem, w którym dokonuje tej zmiany.

15. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór informacji, o której mowa w ust. 12, uwzględniając potrzebę zawarcia w niej danych pozwalających na identyfikację pojazdu samochodowego, w szczególności marki, modelu pojazdu i jego numeru rejestracyjnego, jak również daty poniesienia pierwszego wydatku związanego z danym pojazdem, oraz uwzględniając potrzebę umożliwienia prawidłowej aktualizacji złożonej informacji.

16. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, inne niż określone w ust. 9 pojazdy samochodowe, o których mowa w ust. 4 pkt 2, uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, wymagania dla tych pojazdów samochodowych oraz dokumenty potwierdzające spełnienie wymagań, uwzględniając specyfikę ich konstrukcji oraz ich zastosowanie, a w przypadku pojazdów mających więcej niż jeden rząd siedzeń - również wymóg, aby dopuszczalna masa całkowita była większa niż 3 tony.

17. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, inne niż wskazane w ust. 5 przypadki, w których nie stosuje się warunku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu, uwzględniając specyfikę prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej oraz konieczność przeciwdziałania nadużyciom wynikającym z wykorzystywania pojazdów do celów innych niż związane z działalnością gospodarczą.

Art. 88. [Wyłączenia od odliczenia lub zwrotu podatku]

1. Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika:

4) usług noclegowych i gastronomicznych, z wyjątkiem:

b) nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób;

1a. Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do wydatków, o których mowa w art. 29a ust. 7 pkt 3.

3a. Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy:

1) sprzedaż została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi:

a) wystawionymi przez podmiot nieistniejący,

2) transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku;

4) wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne:

a) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane - w części dotyczącej tych czynności,

b) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością - w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością,

c) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy [art. 58](#) i [83](#) Kodeksu cywilnego - w części dotyczącej tych czynności;

5) faktury, faktury korygujące wystawione przez nabywcę zgodnie z odrębnymi przepisami nie zostały zaakceptowane przez sprzedającego;

7) wystawiono faktury, w których została wykazana kwota podatku w stosunku do czynności opodatkowanych, dla których nie wykazuje się kwoty podatku na fakturze - w części dotyczącej tych czynności.

3b. Przepis ust. 3a stosuje się odpowiednio do duplikatów faktur.

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

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

MARŻA

Szczególne procedury w zakresie dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków

Art. 120. [Szczególne procedury opodatkowania]

1. Na potrzeby stosowania niniejszego rozdziału:

1) przez dzieła sztuki rozumie się:

a) obrazy, kolaże i podobne płyty dekoracyjne, rysunki i pastele, wykonane w całości przez artystę, z wyłączeniem planów i rysunków do celów architektonicznych, inżynierskich, przemysłowych, komercyjnych, topograficznych lub podobnych, ręcznie zdobionych produktów rzemiosła artystycznego, tkanin malowanych dla scenografii teatralnej, do wystroju pracowni artystycznych lub im podobnych zastosowań (CN 9701), (PKWiU ex 90.03.13.0),

b) oryginalne sztychy, druki i litografie, sporządzone w ograniczonej liczbie egzemplarzy, czarno-białe lub kolorowe, złożone z jednego lub kilku arkuszy, w całości wykonane przez artystę, niezależnie od zastosowanego przez niego procesu lub materiału, z wyłączeniem wszelkich procesów mechanicznych lub fotomechanicznych (CN 9702 00 00), (PKWiU ex 90.03.13.0),

c) oryginalne rzeźby oraz posągi z dowolnego materiału, pod warunkiem że zostały one wykonane w całości przez artystę; odlewy rzeźby, których liczba jest ograniczona do 8 egzemplarzy, a wykonanie było nadzorowane przez artystę lub jego spadkobierców (CN 9703 00 00), (PKWiU ex 90.03.13.0),

d) gobeliny (CN 5805 00 00), (PKWiU ex 13.92.16.0) oraz tkaniny ścienne (CN 6304), (PKWiU ex 13.92.16.0) wykonane ręcznie na podstawie oryginalnych wzorów dostarczonych przez artystę, pod warunkiem że ich liczba jest ograniczona do 8 egzemplarzy,

e) fotografie wykonane przez artystę, opublikowane przez niego lub pod jego nadzorem, podpisane i ponumerowane, ograniczone do 30 egzemplarzy we wszystkich rozmiarach oraz oprawach;

2) przez przedmioty kolekcjonerskie rozumie się:

a) znaczki pocztowe lub skarbowe, stemple pocztowe, koperty pierwszego obiegu, ostemplowane materiały piśmienne i im podobne, ofrankowane, a jeżeli nieofrankowane, to uznane za nieważne i nieprzeznaczone do użytku jako ważne środki płatnicze (CN 9704 00 00),

b) kolekcje oraz przedmioty kolekcjonerskie o wartości zoologicznej, botanicznej, mineralogicznej, anatomicznej, historycznej, archeologicznej, paleontologicznej, etnograficznej lub numizmatycznej (CN 9705 00 00), a także przedmioty kolekcjonerskie, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 7;

3) przez antyki rozumie się przedmioty, inne niż wymienione w pkt 1 i 2, których wiek przekracza 100 lat (CN 9706 00 00);

4) przez towary używane rozumie się ruchome dobra materialne nadające się do dalszego użytku w ich aktualnym stanie lub po naprawie, inne niż określone w pkt 1-3 oraz inne niż metale szlachetne lub kamienie szlachetne (CN 7102, 7103, 7106, 7108, 7110, 7112), (PKWiU 24.41.10.0, 24.41.20.0, ex 24.41.30.0, ex 32.12.11.0, ex 32.12.12.0 i 38.11.58.0);

5) przez kwotę sprzedaży rozumie się całkowitą kwotę, którą podatnik otrzymał lub ma otrzymać z tytułu dostawy towarów od nabywcy lub osoby trzeciej, wliczając w to otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty bezpośrednio związane z tą dostawą, podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze oraz koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, którymi podatnik obciąża nabywcę, z wyłączeniem kwot, o których mowa w art. 29a ust. 7;

6) przez kwotę nabycia rozumie się wszystkie składniki wynagrodzenia, o których mowa w pkt 5, które dostawca towarów otrzymał lub ma otrzymać od podatnika;

7) przez łączną wartość dostaw rozumie się sumę poszczególnych kwot sprzedaży;

8) przez łączną wartość nabycia rozumie się sumę poszczególnych kwot nabycia.

2. Stawkę podatku 7% ²⁸ stosuje się do importu dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich oraz antyków.

3. Stawkę podatku 7% ²⁹ stosuje się również do:

1) dostawy dzieł sztuki dokonywanej:

a) przez ich twórcę lub spadkobiercę twórcy,

b) okazjonalnie przez podatnika innego niż podatnik, o którym mowa w ust. 4 i 5, którego działalność jest opodatkowana, w przypadku gdy dzieła sztuki zostały osobiście przywiezione przez podatnika lub zostały przez niego nabyte od ich twórcy lub spadkobiercy twórcy, lub też w przypadku gdy uprawniają go one do pełnego odliczenia podatku;

2) wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, jeżeli dokonującym dostawy, w wyniku której ma miejsce wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, jest podatnik podatku od wartości dodanej, do którego miałyby zastosowanie przepisy pkt 1.

4. W przypadku podatnika dokonującego dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków nabytych uprzednio przez tego podatnika w ramach prowadzonej działalności, w celu odprzedaży, podstawą opodatkowania podatkiem jest marża stanowiąca różnicę między kwotą sprzedaży a kwotą nabycia, pomniejszona o kwotę podatku.

5. Jeżeli rodzaj poszczególnych przedmiotów kolekcjonerskich lub specyfika ich dostaw czyni skomplikowanym lub niemożliwym określenie marży zgodnie z ust. 4, podatnik może, za zgodą naczelnika urzędu skarbowego, obliczać marżę jako różnicę pomiędzy łączną wartością dostaw a łączną wartością nabycia określonego rodzaju przedmiotów kolekcjonerskich w okresie rozliczeniowym.

6. (uchylony).

7. Jeżeli w przypadkach, o których mowa w ust. 5, łączna wartość nabycia określonego rodzaju przedmiotów kolekcjonerskich jest w okresie rozliczeniowym wyższa od łącznej wartości dostaw takich przedmiotów, różnica ta podwyższa łączną wartość nabycia przedmiotów kolekcjonerskich w następnym okresie rozliczeniowym.

8. Jeżeli podatnik oblicza marżę zgodnie z ust. 5, obowiązany jest on do stosowania takiego sposobu obliczania marży od określonych przedmiotów kolekcjonerskich do końca okresu, o którym mowa w ust. 13.

9. Jeżeli różnica, o której mowa w ust. 7, utrzymuje się przez okres 12 miesięcy, to podatnik traci prawo do obliczania marży zgodnie z ust. 5. Podatnik może ubiegać się ponownie o skorzystanie z obliczania marży zgodnie z ust. 5 po upływie roku od utraty tego prawa, licząc od końca miesiąca, w którym utracił prawo do rozliczania tą metodą.

10. Przepisy ust. 4 i 5 dotyczą dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, które podatnik nabył od:

1) osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, niebędącej podatnikiem, o którym mowa w art. 15, lub niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej;

2) podatników, o których mowa w art. 15, jeżeli dostawa tych towarów była zwolniona od

podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 113;

3) podatników, jeżeli dostawa tych towarów była opodatkowana zgodnie z ust. 4 i 5;

4) podatników podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawa tych towarów była zwolniona od podatku na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 113;

5) podatników podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawa tych towarów była opodatkowana podatkiem od wartości dodanej na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w ust. 4 i 5, a nabywca posiada dokumenty jednoznacznie potwierdzające nabycie towarów na tych zasadach.

11. Przepisy ust. 4 i 5 mogą mieć również zastosowanie do dostawy:

1) dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków uprzednio importowanych przez podatnika, o którym mowa w ust. 4 i 5;

2) dzieł sztuki nabytych od ich twórców lub spadkobierców twórców;

3) dzieł sztuki nabytych od podatnika, o którym mowa w art. 15, innego niż wymieniony w ust. 4 i 5, które podlegały opodatkowaniu podatkiem według stawki 7%.

12. W przypadku dostawy towarów, o których mowa w ust. 11 pkt 1, kwotę nabycia, którą należy uwzględnić przy obliczaniu marży, o której mowa w ust. 4 i 5, przyjmuje się w wysokości równej kwocie podstawy opodatkowania zastosowanej przy imporcie towarów powiększonej o należny podatek z tytułu tego importu.

13. Przepis ust. 11 stosuje się w przypadku, gdy podatnik zawiadomił na piśmie naczelnika urzędu skarbowego o przyjętym sposobie opodatkowania zgodnie z ust. 4 i 5 przed dokonaniem dostawy. Zawiadomienie jest ważne przez okres 2 lat, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik zawiadomił naczelnika urzędu skarbowego. Po tym okresie, jeżeli podatnik chce stosować procedurę polegającą na opodatkowaniu marży, musi ponownie złożyć to zawiadomienie.

14. Podatnik może stosować ogólne zasady opodatkowania do dostaw, do których stosuje się przepisy ust. 10 i 11. W przypadku zastosowania ogólnych zasad podatnik ma prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego od towarów, o których mowa w ust. 11, w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy u tego podatnika z tytułu dostawy tych towarów.

15. Jeżeli podatnik oprócz zasad, o których mowa w ust. 4 i 5, stosuje również ogólne zasady opodatkowania, to jest on obowiązany prowadzić ewidencję zgodnie z art. 109 ust. 3, z uwzględnieniem podziału w zależności od sposobu opodatkowania; w odniesieniu do dostawy, o której mowa w ust. 4 i 5, ewidencja musi zawierać w szczególności kwoty nabycia towarów niezbędne do określenia kwoty marży, o której mowa w tych przepisach.

16. (uchylony).

17. W zakresie, w jakim podatnik dokonuje dostaw towarów opodatkowanych zgodnie z ust. 4 i 5, obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez tego podatnika:

1) dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków przez niego importowanych;

2) dzieł sztuki nabytych od ich twórców lub spadkobierców twórców;

3) dzieł sztuki nabytych od podatnika niebędącego podatnikiem, o którym mowa w ust. 4 i 5.

18. Przepisu ust. 17 nie stosuje się w sytuacji, gdy dostawa towarów podlega opodatkowaniu podatkiem na zasadach innych niż określone w ust. 4 i 5.

19. Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, jeżeli podlegały opodatkowaniu zgodnie z ust. 4 i 5.

20. W przypadku eksportu towarów dokonywanego przez podatnika, o którym mowa w ust. 4 i 5, do którego

mają zastosowanie zasady opodatkowania zgodne z ust. 4 i 5, marża podlega opodatkowaniu stawką 0%.

21. Przepisów ust. 1-20 nie stosuje się do nowych środków transportu będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

JPK DLA MIKROPRZEDSIĘBIORCÓW I DLA WSZYSTKICH od 01.01.2018

⇒ **.JEDNOLITY PLIK KONTROLNY – PRZEPISY**

Ordynacja podatkowa

Art. 193a.

[Przekazanie ksiąg podatkowych i dowodów księgowych w formie elektronicznej]

§ 1. W przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych, organ podatkowy może żądać przekazania całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w § 2, wskazując rodzaj ksiąg podatkowych oraz okres, którego dotyczą.

§ 2. Struktura logiczna postaci elektronicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, z uwzględnieniem możliwości wytworzenia jej z programów informatycznych używanych powszechnie przez przedsiębiorców oraz automatycznej analizy danych, jest dostępna w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych, części tych ksiąg oraz dowodów księgowych w postaci elektronicznej oraz wymagania techniczne dla informatycznych nośników danych, na których księgi, części tych ksiąg oraz dowody księgowe mogą być zapisane i przekazywane, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w księgach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.

Art. 82. [Obowiązek udzielania informacji podatkowej]

§ 1. Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą są obowiązane do sporządzania i przekazywania informacji:

- 1) na pisemne żądanie organu podatkowego - o zdarzeniach wynikających ze stosunków cywilnoprawnych albo z prawa pracy, mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego osób lub jednostek, z którymi zawarto umowę;
- 2) bez wezwania przez organ podatkowy - o umowach zawartych z nierezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego;
- 3) w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych ustawach.

§ 1b. 180 Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, prowadzące księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych, są obowiązane, bez wezwania organu podatkowego, do przekazywania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych informacji o prowadzonej ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2, na zasadach dotyczących przesyłania ksiąg podatkowych lub ich części określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 193a § 3, za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, wskazując miesiąc, którego ta informacja dotyczy.

⇒ **EWIDENCJA VAT OD 01.01.2017 - PRZEPISY**

DZIENNIK USTAW RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ Warszawa, dnia 14 Czerwca 2016 r.

Poz. 846

USTAWA z dnia 13 maja 2016 r.

o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (wyciąg)

„§ 1b. Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, prowadzące

księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych, są obowiązane, bez wezwania organu podatkowego, do przekazywania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych informacji o prowadzonej ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2, na zasadach dotyczących przesyłania ksiąg podatkowych lub ich części określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 193a § 3, za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, wskazując miesiąc, którego ta informacja dotyczy.

(...)

Art. 3. W ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 5 dodaje się ust. 4 i 5 w brzmieniu:

„4. W przypadku wystąpienia nadużycia prawa dokonane czynności, o których mowa w ust. 1, wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa.

5. Przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności, o których mowa w ust. 1, w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.”;

2) w art. 109:

a) ust. 3 otrzymuje brzmienie:

„3. Podatnicy, z wyjątkiem podatników wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 oraz podatników, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 lub 9, są obowiązani prowadzić ewidencję zawierającą dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej. Ewidencja powinna zawierać w szczególności dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokości kwoty podatku należnego, korekt podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżającej kwotę podatku należnego, korekt podatku naliczonego, kwoty podatku podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu, a także inne dane służące identyfikacji poszczególnych transakcji, w tym numer, za

pomocą którego kontrahent jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej.”,

b) dodaje się ust. 8a w brzmieniu:

„8a. Ewidencja, o której mowa w ust. 3, prowadzona jest w formie elektronicznej przy użyciu programów komputerowych.”.

JPK – najważniejsze pytania i odpowiedzi → w kontekście faktur

FAKTURY

15) Czy w JPK_VAT powinny być wykazywane wszystkie wystawione faktury, czy też jedna kwota zbiorcza, obejmująca sumę wystawionych faktur?

W JPK_VAT muszą być ujęte wszystkie wystawione faktury (faktura po fakturze).

16) Jak wykazać w JPK_VAT fakturę do paragonu?

W przypadku faktur wystawionych do sprzedaży paragonowej dla podatników VAT należy wykazać fakturę w JPK_VAT. Jeżeli faktura jest wystawiona na podatnika VAT po zaksięgowaniu sprzedaży paragonowej, należy wykسیęgować zafakturowaną wartość ze sprzedaży paragonowej i wykazać sprzedaż na podstawie faktury.

W przypadku wystawienia faktury po wysłaniu JPK_VAT za dany okres należy przesłać skorygowany plik ze wykazaną fakturą.

Nie trzeba dokonywać zmian w zapisach ewidencji VAT, w sytuacji wystawienia faktury do sprzedaży paragonowej dla osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej. Taka sprzedaż może być udokumentowana wyłącznie paragonami i wpisana zbiorczo – wówczas w poszczególnych pozycjach obowiązkowych należy wpisać „sprzedaż paragonowa”. Jeżeli więc faktura została wystawiona na rzecz konsumenta, wówczas takiej nie trzeba wykazywać odrębnie w JPK_VAT.

17) Czy w JPK_VAT dokumenty muszą być ułożone wg daty ujęcia w ewidencji VAT?

Nie, kolejność zapisu faktur w JPK_VAT nie ma znaczenia. Istotne jest, aby zawartość ewidencji odpowiadała deklaracji lub jej korekcie. Kwestia numeracji należy do decyzji podatnika.

18) Jak ująć zmianę JPK_VAT w sytuacji, gdy wartość korekt ujemnych powoduje, że wartości deklaracji są ujemne? Czy kwoty powinny być prezentowane z minusem?

Jeżeli wielkości korekt przyjmują wartości ujemne, tak też (tj. ze znakiem minus) należy je wykazać w JPK_VAT.

19) Czy w polach od K_10 do K_38 w JPK_VAT wprowadzamy zbiorcze dane z faktury w podziale według stawek VAT, czy każdą pozycję faktury oddzielnie?

Wykazujemy zbiorcze dane, w podziale według stawek VAT

20) Czy pole „K_44” dla „Ewidencji zakupu VAT” opisane jako „Wartość faktury netto” ma dotyczyć tylko tej części faktury, w której dokumentuje ona transakcje z kwotą podatku różną od zera (tj. innych niż zwolnione z VAT, opodatkowane stawką VAT 0%), czy całości faktury?

Biorąc pod uwagę, że odpowiednie pola JPK_VAT mają uzgadniać się z deklaracją VAT w przypadku wypełniania pola K_44 należy przyjąć identyczną metodę, to znaczy uwzględnić tylko część faktury, która dokumentuje transakcje zawierające kwotę podatku do odliczenia. Jeżeli więc podatnik odlicza np. 50% kwoty podatku naliczonego z tytułu zakupu paliwa, to wykazuje tylko 50% kwoty netto z takiej faktury. Podatnik nie powinien wykazywać w ogóle faktur ze zwolnieniem, stawką 0% VAT.

21) Jak ma postąpić podatnik w sytuacji, gdy otrzyma od dostawcy fakturę VAT na dwie pozycje. Jedna pozycja faktury jest zasadna, a druga nie. Otrzymał fakturę korygującą od ww. dostawcy, która koryguje pozycję drugą faktury podstawowej. Zgodnie z przepisami ustawy o VAT nie ma prawa do odliczenia VAT z pozycji drugiej faktury. Czy w takim przypadku ująć pozycję drugą faktury podstawowej netto/VAT w rejestrze oraz analogicznie korektę do niej -netto/-VAT, czy tylko pierwszą (zasadną) pozycję faktury, a pominać pozycję drugą faktury i korektę do niej?

JPK_VAT ma być odzwierciedleniem ewidencji w podatku VAT. Zatem nabywca wykazuje tylko podatek VAT z faktur, który podlega odliczeniu zgodnie z przepisami. W tym przypadku należy ująć w JPK_VAT pierwszą zasadną pozycję z faktury.

22) Czy pozycja „podatek należny” może zawierać znak minus w przypadku ujęcia większej ilości faktur

korygujących w stosunku do faktur sprzedażowych ?

Jeżeli kwoty podatku należnego przyjmują wartości ujemne, to należy je tak wykazać w JPK_VAT.

PARAGONY

23) Czy jeżeli podatnik posiada kilka kas rejestrujących, może dokonać jednego zapisu zbiorczego na podstawie kilku raportów okresowych, czy każdy raport okresowy z każdej kasy powinien być wprowadzony odrębnie?

Podatnik może dokonać jednego zapisu zbiorczego dla wszystkich posiadanych kas rejestrujących.

24) Czy w strukturze JPK_VAT należy uwzględniać także paragony fiskalne do momentu utworzenia oddzielnej struktury dla paragonów fiskalnych?

Tak, zbiorczo na podstawie dowodu „Raport fiskalny okresowy”.

Gdy fakturę wystawi podatnik wykreślony z rejestru

Urzędy skarbowe uzyskały potężną broń w walce z – ich zdaniem – nieuczciwymi podatnikami VAT. Jest to instytucja wykreślenia podmiotu z rejestru podatników VAT. Zgodnie z art. 96 ust. 9 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. poz. 1221, z późn.zm.) jest ono dokonywane m.in. gdy okaże się, że podatnik nie istnieje, niemożliwe jest skontaktowanie się z nim lub jego pełnomocnikiem, zawiesił wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej na minimum 6 miesięcy, nie składał deklaracji vatowskich za 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały, w składanych deklaracjach nie wykazał sprzedaży lub nabycia z VAT do odliczenia.

Urzędy skarbowe nie wahają się używać tego narzędzia zwłaszcza, że jego zastosowanie nie wymaga wydania decyzji. Obowiązek przesyłania JPK_VAT obejmuje coraz szersze kręgi podatników VAT a informacje czerpane z nich są dla organów podatkowych podstawą, na której opierać mogą wykreślenie podatników z rejestru.

Zgodnie z ww. przepisem urząd skarbowy nie ma obowiązku o wykreśleniu informować wykreślanego z rejestru podatnika. Ponieważ wykreślenia urzędy mogą dokonać szybko i niezauważalnie dla podatnika sytuacje gdy ten nie zdając sobie sprawy z tego faktu w dalszym ciągu wystawia faktury VAT nie są odosobnione. O tym, że w rejestrze czynnych podatników przestał figurować dowiaduje się niespodziewanie od swego kontrahenta, który sprawdził czy dostawca, jest zarejestrowanym podatnikiem, aby potwierdzić swoje prawo do odliczenia VAT. Ryzyko przy rozliczaniu VAT przez nabywcę jest więc duże, zwłaszcza że nie ma on obowiązku ustalenia czy kontrahent nie został z rejestru wykreślony. Na pewno takiej – aż nazbyt daleko posuniętej – przezorności trudno wymagać w sytuacji gdy sprzedawcą jest stały partner gospodarczy znany od długiego czasu nabywcy.

Podmiot nieistniejący to również podmiot wykreślony z rejestru

Prawo do odliczenia uzależnione zostało od niewystąpienia przesłanek negatywnych określonych w art. 88 ust. 3a ustawy o VAT. Nabywca nie ma prawa do odliczenia VAT z faktur:

- wystawionych przez podmiot nieistniejący,
- udokumentowana fakturą transakcja nie podlegała opodatkowaniu lub jest z VAT zwolniona,
- faktura stwierdza czynności, które nie zostały dokonane,
- na fakturze figurują wartości niezgodne z rzeczywistością,
- faktura nie została zaakceptowana przez sprzedającego.

Wśród nich nie figuruje wykreślenie z rejestru podatników VAT czynnych i brak jest w przepisach ustawy o VAT podstawy do utożsamiania podmiotu nieistniejącego z wykreślonym z rejestru. Należy tu jednak mieć na uwadze treść wyroku NSA z 30 stycznia 2015 r., sygn. akt I FSK 1963/13. Sąd wskazał w nim, że pod pojęciem "podmiot nieistniejący" należy rozumieć nie tylko podmiot nieistniejący faktycznie, ale również podmiot stwarzający formalne pozory istnienia, który jednak rzeczywiście nie uczestniczy w obrocie prawnym. Za podmiot wykluczony z obrotu prawnego uznać należy w tym świetle podatnika, który w chwili wystawiania faktury nie jest zarejestrowany jako czynny podatnik VAT, również na skutek wykreślenia przez organ podatkowy. Stanowisko takie zajął też Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 14 kwietnia 2017 r., sygn. 3063-ILPP1-2.4512.2.2017.2.AW.

TS UE o prawie do odliczenia VAT

Takiemu podejściu przeciwstawić należy wyrok TS UE z 22 października 2015 r. w sprawie C-277/14 PPUH Stehcemp sp.j. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi. Trybunał stwierdził w nim, że polskie regulacje VAT odmawiające podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku jedynie dlatego, że fakturę wystawił podmiot, który w świetle kryteriów określonych przez te przepisy, uznać należy za nieistniejący i brak jest możliwości ustalenia tożsamości rzeczywistego dostawcy towaru sprzeciwiają się przepisom unijnej dyrektywy w sprawie VAT. Wyjątek stanowi sytuacja gdy wykazane zostanie, w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od podatnika, aby dokonywał ustaleń, do których nie jest zobowiązany, że wiedział lub powinien był wiedzieć, iż dostawa wiązała się z przestępstwem w zakresie VAT. Zbadanie tej okoliczności należy jednak do sądu. Wyrok zapadł w oparciu o przepisy nieobowiązującej już VI Dyrektywy Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej 77/388/EWG (Dz.Urz.UE 145/1), pozostając jednak w dalszym ciągu aktualny.

Podobnie wyrok TS UE z 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-438/09 Bogusław Dankowski v. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi. Trybunał uznał w nim, że sam fakt braku rejestracji kontrahenta dla potrzeb VAT w sytuacji gdy nie ma wątpliwości co do faktycznego wykonania usługi lub dostawy towaru, nie może być podstawą do ograniczenia prawa do odliczenia VAT.

Po raz ostatni – jak do tej pory – TS UE w kwestii odebrania prawa do odliczenia VAT z uwagi na brak rejestracji zabrał głos w wyroku z 19 października 2017 r. w sprawie C-101/16. Trybunał podkreślił naczelną zasadę VAT – zasadę neutralności. Jej realizację umożliwi system odliczeń mający uwolnić przedsiębiorcę od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego całej działalności gospodarczej. Dla realizacji tej reguły spełnione muszą zostać warunki materialne i formalne. Wymogi materialne określa art. 168a Dyrektywy 2006/112/WE /RADY z 28 listopada 2006 r. w sprawie podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. L 347/1). Są nimi:

- bycie podatnikiem przez dany podmiot, w rozumieniu dyrektywy,
- wykorzystanie zakupionych dóbr do własnych opodatkowanych transakcji,
- dostarczenie ich przez innego podatnika będącego na wcześniejszym etapie obrotu.

Wymóg formalny jest tylko jeden – posiadanie faktury.

Trybunał uznał w związku z tym, że uregulowania wewnętrzne państwa unijnego odmawiające podatnikowi prawa do odliczenia VAT ponieważ podmiot, który wykonał na jego rzecz świadczenie co udokumentował fakturą został przez organ podatkowy uznany za nieaktywny za sprzeczne z postanowieniami dyrektywy 112. Sprzeczność jest tym większa, gdy podatnik nie ma możliwości – jak w ustawie o VAT – przedstawienia dowodów na niepopelnienie przestępstwa podatkowego.

Zanim odliczysz VAT sprawdź kontrahenta

Powyższe wyroki Trybunału Sprawiedliwości jednoznacznie wskazują, że w przypadku gdy transakcja faktycznie miała miejsce a podmiot który dokonał dostawy lub wykonał usługę można zidentyfikować jako istniejący, brak jego zarejestrowania jako podatnika VAT nie odbiera nabywcy prawa do odliczenia VAT. Nie mogłoby ono przysługiwać tylko wówczas gdyby podatek naliczony wynikał z faktury nie dokumentującej rzeczywistego zdarzenia gospodarczego skutkującego powstaniem obowiązku podatkowego u wystawcy dokumentu.

Z drugiej strony rozstrzygnięcia te uzmysławiają, że droga vatowców do sprawiedliwości nie jest łatwa i krótka. Aby nie mieli oni potrzeby jej pokonywania warto by sprawdzali status swego kontrahenta co pozwoli uniknąć ewentualnych problemów z odliczeniem VAT z otrzymanej od niego faktury. Najlepiej skorzystać w tym celu z portalu podatkowego Ministerstwa Finansów:

- [Sprawdzenie statusu podmiotu w VAT](#) - usługa MF umożliwiająca sprawdzenie czy podmiot jest czynnym, zwolnionym czy też niezarejestrowanym podatnikiem w VAT.

Adam Okonkwo

Powstanie obowiązku podatkowego przy refakturowaniu mediów

Wynajmowi nieruchomości często towarzyszą dodatkowe usługi, z reguły jest to dostawa elektryczności, wody, gazu, potocznie nazywanych mediami. Najemca może ich koszty ponosić osobiście, uprzednio przepisując na siebie liczniki, lub też regulować należności za nie na podstawie faktur od dystrybutorów, przedłożonych mu przez wynajmującego. Może też czynić to na podstawie faktur wystawianych przez wynajmującego, który ma w tym zakresie dwie możliwości. Może należność za media wkalkulować do opłat czynszowych bądź też dokonywać ich refakturowania.

Refakturowanie

Zasadę stanowi, że wszystkie czynności towarzyszące świadczeniu głównemu – w tym przypadku najmowi – powinny zostać do niego wliczone. Możliwe jest jednak inne podejście do zagadnienia: właśnie refakturowanie. Refakturowanie polega na wystawieniu przez wynajmującego odrębnej faktury za media, którą opłaca najemca. Fizycznie może to być faktura za czynsz uzupełniona o kwoty za poszczególne media, ujęte w pozycji odrębnej niż rozliczenie czynszu. Źródłem kosztów mediów jest indywidualne ich zużycie wynikające z opomiarowania według liczników bądź na podstawie liczby osób u najemcy korzystających z nieruchomości.

Kwota do refakturowania powinna wynikać z faktury wystawionej najemcy przez dostawcę mediów.

Orzecznictwo wskazuje, że refakturowanie możliwe jest, o ile zostaną spełnione następujące przesłanki:

- dotyczy ono usług,
- z usług tych nie korzysta podmiot refakturowujący lub korzysta z nich tylko w części,
- zostało przewidziane w zawartej pomiędzy stronami umowie,
- następuje bez doliczania marży,
- refaktura wystawiana jest z tą samą stawką VAT co faktura pierwotna, nawet gdy podmiot refakturowujący nie posiada uprawnień do samodzielnego świadczenia danych czynności bądź nie są one przedmiotem jego działalności.

Media przy najmie rozliczamy odrębnie

W zakresie rozliczania mediów 16 kwietnia 2015 r. zapadł ważny wyrok Trybunału Sprawiedliwości C-42/14 uznający – w pewnych sytuacjach – dopuszczalność osobnego rozliczania mediów od samej ceny usługi najmu na gruncie ustawy o VAT. Rozstrzygnięcie to stało się postawą aktualnych i mocno już utrwalonych poglądów organów podatkowych i sądownictwa administracyjnego, zgodnie z którymi towarzyszące najmowi nieruchomości dostawy mediów powinny być uznawane za odrębne świadczenia, jeżeli najemca ma możliwość wyboru sposobu korzystania z nich poprzez decydowanie o wielkości ich zużycia. Taka sytuacja ma miejsce w przypadku odrębnego rozliczania zużycia w oparciu o wskazania podliczników, jak również gdy umowa pomiędzy wynajmującym a najemcą przewiduje odrębne rozliczanie mediów.

Przykładem takiego podejścia do refakturowania na polskim gruncie mogą być: wyrok NSA z 1 września 2015 r., sygn. akt I FSK 1414/13, czy interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25 września 2017 r., nr 0115-KDIT1-1.4012.365.2017.3.AJ.

Samo pojęcie „refaktury” nie zostało w ustawie o VAT zdefiniowane. Wskazuje ona jednak podstawę do dokonywania czynności refakturowania. Jest to artykuł 8 ust. 2a ustawy z 11 września 2004 r. o podatku od towarów u i usług. Zgodnie z nim w razie gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten sam podatnik otrzymał i wyświadczył te usługi. Tego rodzaju działanie stanowi więc podlegające VAT świadczenie usługi. Przepis ten stanowi

implementację na polski grunt art. 28 dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347/1).

Moment powstania obowiązku podatkowego przy refakturowaniu

W kwestii powstania obowiązku podatkowego przy refakturowaniu w pełni aktualny jest wyrok NSA z 25 października 2012 r., sygn. akt I FSK 65/12. Sąd stwierdził w nim, że z punktu widzenia konsekwencji w VAT refakturowanie ma skutki tożsame ze świadczeniem usługi. W efekcie podmiot refakturowujący powinien zastosować do refakturowanego świadczenia zasady opodatkowania przewidziane dla usług refakturowanych zarówno w zakresie stawki VAT, jak i terminu wystawienia faktury. Dlatego za moment wykonania refakturowanej usługi przyjąć należy co do zasady moment wykonania wszystkich działań i czynności, które składają się na refakturowaną usługę, nie zaś moment wystawienia refaktury.

Obowiązek podatkowy w VAT w przypadku odsprzedaży usług będzie powstawał na zasadach określonych w art. 19 ustawy o VAT. Wyjątek stanowi sytuacja, gdy ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego z wystawieniem faktury. Obowiązek podatkowy w razie wystawienia refaktury będzie powstawał z chwilą wystawienia takiego dokumentu, gdyż jest on z zasady zwykłą fakturą z tą różnicą, że wystawcą jest podmiot refakturowujący, zgodnie z fikcją prawną, o której mowa w art. 8 ust. 2a ustawy o VAT. Wyświadczenie usługi przez refakturowującego następuje na podstawie refaktury, która stanowi dokument, dzięki któremu możliwe będzie odliczenie podatku naliczonego przez podatnika na rzecz, którego zostanie on wystawiony.

Natomiast jeżeli dla danej usługi obowiązek podatkowy powstaje w inny sposób niż określony w art. 19 ust. 1 ustawy o VAT, również w przypadku refakturowania będzie powstawał na innych zasadach. Zatem dla usług, dla których obowiązek podatkowy powstaje z upływem terminu płatności bądź z chwilą wystawienia faktury, które zostaną refakturowane, powstanie też w takim momencie.

W myśl art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT w razie dostawy wody, prądu, gazu itp. obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, pod warunkiem że została ona wystawiona terminowo, czyli nie później niż z upływem terminu płatności. Jeżeli jednak podatnik nie wystawi faktury (refaktury) lub wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z upływem terminu płatności. Uregulowanie to wskazuje, że zasadą jest powstanie obowiązku podatkowego z tytułu refakturowania (odsprzedaży) mediów faktycznemu odbiorcy z datą wystawienia refaktury. W związku z tym podatnik wystawiający refaktury za media nie musi stosować terminu płatności określonego przez ich faktycznego dostawcę na fakturze pierwotnej.

Jednak w wyjątkowych sytuacjach powstanie obowiązku podatkowego określa termin płatności faktury. Ten z reguły ustalają strony w łączącej je umowie i stanowi on bardzo ważne postanowienie, szczególnie biorąc pod uwagę wynikające z takiego lub innego jego określenia konsekwencje podatkowe.

Jaki termin zapłaty za refakturę należałoby przyjąć, gdyby strony transakcji podlegającej refakturowaniu nie przewidziały w umowie terminu zapłaty? Moim zdaniem należałoby sięgnąć do ustawy z 8 marca 2013 r. o terminach zapłaty w transakcjach handlowych. Wynika z niej, że termin zapłaty nie może przekraczać 60 dni, liczonych od dnia doręczenia dłużnikowi faktury (refaktury) potwierdzającej wykonanie usługi. Gdy do zapłaty zobowiązany jest podmiot publiczny, termin ten nie może przekraczać 30 dni.

Adam Okonkwo (Podatki BIZ)

Refakturowanie mediów przy najmie. Jaka stawka VAT?

Pytanie: Czy koszty dostawy wody ponoszone przez najemcę na podstawie odczytów licznika w związku z zawartą umową najmu winny być refakturowane wg stawki podatku VAT 8% właściwej dla dostarczanej wody, czy 23% uznając, że czynsz wraz z innymi mediami, w tym dostawą wody, stanowi jedno świadczenie?

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 21 sierpnia 2018 r. (data wpływu 29 sierpnia 2018 r.), uzupełnionym pismem z dnia 2 października 2018 r. (data wpływu 9 października 2017 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie ustalenia, czy koszty dostawy wody ponoszone przez najemcę na podstawie odczytów liczników w związku z zawartą umową najmu winny być refakturowane wg stawki podatku VAT 8% właściwej dla dostarczanej wody, czy 23% uznając, że czynsz wraz z innymi mediami, w tym z dostawą wody, stanowi jedno świadczenie – **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 29 sierpnia 2018 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie ustalenia, czy koszty dostawy wody ponoszone przez najemcę na podstawie odczytów liczników w związku z zawartą umową najmu winny być refakturowane wg stawki podatku VAT 8% właściwej dla dostarczanej wody, czy 23% uznając, że czynsz wraz z innymi mediami, w tym z dostawą wody, stanowi jedno świadczenie. Wniosek uzupełniono w dniu 9 października 2018 r. poprzez doprecyzowanie opisu sprawy.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.

Wnioskodawca działa jako Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej (zwany dalej Szpitalem), jest także czynnym podatnikiem podatku VAT. Przedmiotem działalności jest świadczenie usług medycznych i niemedyycznych, takich jak wynajmowanie pomieszczeń, dzierżawy i inne.

W związku z wynajmowaniem pomieszczeń na podstawie zawartych umów, Wnioskodawca obciąża wynajmujących opłatami za czynsz stosując 23% stawkę podatku VAT. Niezależnie od czynszu najemca zobowiązany jest do comiesięcznego ponoszenia kosztów za dostarczone media, w tym opłat za wodę. Opłaty za wodę zimną naliczane są za ilość pobranej wody obliczonej jako sumę wskazań liczników wody zimnej i ciepłej zainstalowanych na instalacji zasilającej w wodę wynajmowane pomieszczenia.

W związku z powyższym, Szpital refakturowuje wszystkie media, w tym też dostawę wody, stosując stawkę podatku VAT 23%.

W ocenie Szpitala, najem, dostawa mediów oraz wywóz nieczystości stanowią jedno świadczenie, dla którego należy zastosować jednolitą stawkę podatku VAT, właściwą dla usługi najmu (23%). Same dostawy mediów nie mają bowiem dla najemcy znaczenia, a są jedynie usługą pomocniczą dla najmu i nieodłącznie z nią związaną. Wnioskodawca zaznacza, iż w umowie została zawarta informacja, że do kosztów wynikających ze zużycia mediów zostanie doliczony podatek VAT wg stawki jak dla czynszu najmu.

Ponadto zawarto informację, iż najemca zobowiązany jest do opomiarowania we własnym zakresie i na własny koszt instalacji wody zimnej i ciepłej wynajmowanych pomieszczeń (montaż wodomierzy) oraz do niezwłocznej legalizacji, bądź wymiany na nowe układów pomiarowych.

W piśmie z dnia 2 października 2018 r., stanowiącym uzupełnienie do wniosku, Wnioskodawca – w odpowiedzi na pytania sformułowane przez tut. Organ – doprecyzował opisany stan faktyczny o następujące informacje:

1. Czy media (należy wskazać jakie), w tym opłaty za zimną wodę, są dostarczane najemcom na podstawie odrębnych umów niż umowa najmu (tzn. czy umowy najmu przewidują odrębne od czynszu obliczanie i rozliczanie opłat za media), czy też Wnioskodawca wystawia jedną fakturę, obejmującą czynsz za najem oraz opłaty za media dla najemców?

Odp.

Łącząca Wnioskodawcę z najemcą umowa jest umową o udzielenie świadczeń zdrowotnych zawartą w wyniku rozstrzygnięcia konkursu ofert przeprowadzonego na podstawie art. 26 i 27 ustawy o działalności leczniczej. W celu umożliwienia wykonania świadczeń zdrowotnych ww. umowa zawiera w swej treści regulacje dotyczące zasad użytkowania pomieszczeń – najem pomieszczeń w siedzibie Wnioskodawcy, jak również regulacje dotyczące zasad ponoszenia kosztów za dostarczone media, w tym opłat za wodę. Zapisy umowy dotyczące tych opłat skonstruowane zostały w następujący sposób:

„Niezależnie od czynszu określonego w § 13 Przyjmujący zamówienie zobowiązany jest do comiesięcznego ponoszenia kosztów za dostarczone media w terminie 14 dni od daty wystawienia faktury VAT za miesiąc poprzedni wg niżej opisanych zasad: (...)

II. Opłata za wodę i ścieki. (...)

4.1) woda zimna – opłata miesięczna za ilość pobranej wody obliczonej jako sumę wskazań liczników wody zimnej i ciepłej zainstalowanych na instalacji zasilającej w wodę wynajmowane pomieszczenia. Do rozliczeń będzie stosowana cena za 1 m³ wody zimnej według stawek stosowanych przez Dostawcę wody dla Udzielającego zamówienia. (...)

VI. Do kosztów wynikających z zużycia mediów zostanie doliczony podatek VAT wg stawki jak dla czynszu najmu”.

Wnioskodawca podkreśla, że w opisanej sytuacji nie ma wartości samo dostarczanie mediów, a nawet sama umowa najmu, bowiem najem pomieszczeń i związana z tym dostawa mediów wynika wyłącznie z faktu konieczności zapewnienia możliwości wykonywania świadczeń zdrowotnych, które to świadczenia są przedmiotem zawartej umowy.

2. Czy najemcy wynajmowanych pomieszczeń mają możliwość wyboru świadczeniodawców dostawy mediów?

Odp.

Nie. Najemcy nie mają prawa wyboru dostawców mediów, gdyż korzystają z usług świadczeniodawców, z którymi Wnioskodawca ma zawarte umowy. Szpital nie posiada technicznych możliwości przyłączeniowych pozwalających na odrębne przyłączenie podmiotów trzecich do sieci, a tym samym na zawarcie odrębnej umowy bezpośrednio z dostawcą określonych mediów.

3. Czy najemcy mają możliwość wyboru sposobu korzystania z mediów poprzez decydowanie o wielkości ich zużycia? Jeśli tak, to w jaki sposób?

Odp.

Najemcy korzystają z mediów według własnych potrzeb. Szpital nie decyduje o wielkości zużycia mediów przez najemcę, za wyjątkiem sytuacji opisanych w § 14 pkt VII i VIII umowy.

„VII. Przyjmujący zamówienie zobowiązany jest na własny koszt do niezwłocznej legalizacji, bądź wymiany na nowe układów pomiarowych, zainstalowanych na zasilaniu w media wynajmowanych pomieszczeń, w przypadku:

- a. upływu ważności terminu legalizacji,
- b. uszkodzenia,
- c. na każde wezwanie Udzielającego zamówienia w przypadku wykazania nieprawidłowego działania na podstawie przeprowadzonych przez niego udokumentowanych prób.

VIII. W przypadku wystąpienia którejkolwiek z powyższych okoliczności, do czasu jej usunięcia, odczyt z danego układu pomiarowego będzie stanowił średnią arytmetyczną z ostatnich pełnych 3 miesięcy, gdy układ pomiarowy był sprawny. Gdy niemożliwe będzie wyliczenie średniego zużycia mediów z okresu 3 ostatnich pełnych miesięcy, średnia zostanie wyliczona za najbliższy, możliwie najdłuższy okres”.

4. Czy umowy z dostawcami kosztów ponoszonych mediów zawarte są przez Zainteresowanego w imieniu i na rzecz najemców? Jeśli stroną umów na dostawę mediów jest Wnioskodawca, to czy ponosi on jedynie

koszty tych świadczeń na rzecz najemców (nie nalicza dodatkowej marży)?

Odp.

Umowy z dostawcami kosztów ponoszonych mediów są zawarte przez Wnioskodawcę. Na podstawie zawartych umów z mediów tych na takich samych zasadach korzysta zarówno Wnioskodawca, jak i najemcy Wnioskodawcy na podstawie podpisanych z Wnioskodawcą umów. Szpital refakturuje koszty mediów nie nalicza dodatkowej marży. Wyjątek stanowi energia elektryczna zasilająca wynajmowane pomieszczenia, która uwzględnia dodatkową opłatę w wysokości 3% strat na transformatorze.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.

Czy koszty dostawy wody ponoszone przez najemcę na podstawie odczytów licznika w związku z zawartą umową najmu winny być refakturowane wg stawki podatku VAT 8% właściwej dla dostarczanej wody, czy 23% uznając, że czynsz wraz z innymi mediami, w tym dostawą wody, stanowi jedno świadczenie?

Zdaniem Wnioskodawcy, Szpital refakturuje koszty mediów, w tym wypadku wody zużywanej na podstawie odrębnych liczników wg stawki podatku VAT stosowanej dla usługi najmu (23%). Mając na względzie zawarte z najemcami umowy oraz orzecznictwa i przepisy prawne Zainteresowany uznaje, że najem oraz dostawa wody stanowią jedno świadczenie, dla którego należy zastosować jednolitą stawkę podatku VAT, właściwą dla usługi najmu.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest nieprawidłowe.

Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą, opodatkowaniu ww. podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Na mocy art. 7 ust. 1 ustawy, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Przez towary – w oparciu o art. 2 pkt 6 ustawy – rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Natomiast przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 – na podstawie art. 8 ust. 1 ustawy – 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 (...).

Z tak szeroko sformułowanej definicji wynika, że przez świadczenie usług należy przede wszystkim rozumieć określone zachowanie podatnika na rzecz odrębnego podmiotu, które zasadniczo wynika z dwustronnego stosunku zobowiązaniowego, zakładającego istnienie podmiotu będącego odbiorcą (nabywcą usługi), jak również podmiotu świadczącego usługę. Przy czym, o ile dane zachowanie podatnika mieści się w ustawowej definicji świadczenia usług, to – co do zasady – niezbędnym elementem do uznania tego zachowania za czynność podlegającą opodatkowaniu jest spełnienie przesłanki odpłatności (wynagrodzenie za usługę).

W świetle art. 8 ust. 2a ustawy, w przypadku, gdy podatnik działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

Zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy, podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Z powyższego wynika, że art. 29a ust. 1 ustawy odnosi się do wszystkiego, co stanowi zapłatę obejmując swym zakresem każdą formę zapłaty otrzymaną przez sprzedawcę z tytułu dostawy towarów lub wykonania usługi.

Stosownie do art. 29a ust. 6 ustawy, podstawa opodatkowania obejmuje:

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

W myśl art. 29a ust. 7 ustawy, podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot:

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

Podkreślenia wymaga, że aby dana czynność – stanowiąca dostawę towarów lub świadczenie usług w rozumieniu ustawy – podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług musi być wykonywana przez podmiot działający w charakterze podatnika.

Na mocy art. 15 ust. 1 ustawy, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Działalność gospodarcza – według ust. 2 powołanego artykułu – obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Należy zauważyć, że w świetle art. 15 ust. 6 ustawy, nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Należy wskazać, że umowa najmu jest cywilnoprawną umową nakładającą na strony – zarówno wynajmującego, jak i najemcę – określone przepisy obowiązki.

Jak wynika z art. 659 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2018 r., poz. 1025, z późn. zm.), przez umowę najmu wynajmujący zobowiązuje się oddać najemcy rzecz do używania przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a najemca zobowiązuje się płacić wynajmującemu umówiony czynsz.

Najem jest więc umową dwustronnie zobowiązującą i wzajemną; odpowiednikiem świadczenia wynajmującego, polegającego na oddaniu rzeczy do używania, jest świadczenie najemcy polegające na płaceniu umówionego czynszu, a więc wynagrodzenia za możliwość korzystania z cudzej rzeczy i stanowi świadczenie wzajemne należne za używanie lokalu przez jego najemcę.

W konsekwencji umowa najmu co do zasady stanowi odpłatne świadczenie usług, o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy i podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na mocy art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy, stawka podatku wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1.

Jednakże zarówno w treści ustawy, jak i w przepisach wykonawczych do niej, ustawodawca przewiduje dla niektórych czynności obniżone stawki podatku albo zwolnienie od podatku.

W świetle art. 41 ust. 2 ustawy, dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem ust. 12 i art. 114 ust. 1.

Natomiast zgodnie z art. 146a pkt 1 i pkt 2 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., z zastrzeżeniem art. 146f:

1. stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%,

2. stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8%.

W załączniku nr 3 do ustawy, zawierającym wykaz towarów i usług opodatkowanych – w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r. – stawką podatku w wysokości 8%, ustawodawca wymienił:

- w poz. 140 „usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody za pośrednictwem sieci wodociągowych” – PKWiU 36.00.20.0,
- w poz. 141 „usługi związane z handlem wodą dostarczaną za pośrednictwem sieci wodociągowych” – PKWiU 36.00.30.0.

Z kolei, zakres i zasady zwolnienia od podatku od towarów i usług dostawy towarów lub świadczenia usług zostały określone m.in. w art. 43 ustawy.

Stosownie do treści art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy, zwalnia się od podatku usługi w zakresie wynajmowania lub wdzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe.

W art. 43 ust. 20 ustawy postanowiono, że zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 36, nie ma zastosowania do usług wymienionych w poz. 163 załącznika nr 3 do ustawy.

Zatem, z ww. przepisów wynika, że zwolnieniu od podatku od towarów i usług podlega wyłącznie świadczona na własny rachunek usługa wynajmu lub dzierżawy nieruchomości o charakterze mieszkalnym, co istotne, na cele mieszkaniowe.

Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca działa jako Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej, jest także czynnym podatnikiem podatku VAT. Przedmiotem działalności jest świadczenie usług medycznych i niemedykalnych, takich jak wynajmowanie pomieszczeń, dzierżawy i inne. W związku z wynajmowaniem pomieszczeń na podstawie zawartych umów Wnioskodawca obciąża wynajmujących opłatami za czynsz stosując 23% stawkę podatku VAT. Niezależnie od czynszu najemca zobowiązany jest do comiesięcznego ponoszenia kosztów za dostarczone media, w tym opłat za wodę. Opłaty za wodę zimną naliczane są za ilość pobranej wody obliczonej jako sumę wskazań liczników wody zimnej i ciepłej zainstalowanych na instalacji zasilającej w wodę wynajmowane pomieszczenia. W związku z powyższym, Szpital refakturuje wszystkie media, w tym też dostawę wody, stosując stawkę podatku VAT 23%. W ocenie Szpitala, najem, dostawa mediów oraz wywóz nieczystości stanowią jedno świadczenie, dla którego należy zastosować jednolitą stawkę podatku VAT, właściwą dla usługi najmu (23%). Same dostawy mediów nie mają bowiem dla najemcy znaczenia, a są jedynie usługą pomocniczą dla najmu i nieodłącznie z nią związaną. Wnioskodawca zaznacza, iż w umowie została zawarta informacja, że do kosztów wynikających z zużycia mediów zostanie doliczony podatek VAT wg stawki jak dla czynszu najmu. Ponadto zawarto informację, iż najemca zobowiązany jest do opomiarowania we własnym zakresie i na własny koszt instalacji wody zimnej i ciepłej wynajmowanych pomieszczeń (montaż wodomierzy) oraz do niezwłocznej legalizacji, bądź wymiany na nowe układów pomiarowych. Łącząca Wnioskodawcę z najemcą umowa jest umową o udzielenie świadczeń zdrowotnych zawartą w wyniku rozstrzygnięcia konkursu ofert przeprowadzonego na podstawie art. 26 i 27 ustawy o działalności leczniczej. W celu umożliwienia wykonania świadczeń zdrowotnych ww. umowa zawiera w swej treści regulacje dotyczące zasad użytkowania pomieszczeń – najem pomieszczeń w siedzibie Wnioskodawcy, jak również regulacje dotyczące zasad ponoszenia kosztów za dostarczone media, w tym opłat za wodę. Zapisy umowy dotyczące tych opłat skonstruowane zostały w następujący sposób:

„Niezależnie od czynszu określonego w § 13 Przyjmujący zamówienie zobowiązany jest do comiesięcznego ponoszenia kosztów za dostarczone media w terminie 14 dni od daty wystawienia faktury VAT za miesiąc poprzedni wg niżej opisanych zasad: (...)

II. Opłata za wodę i ścieki. (...)

4.1) woda zimna – opłata miesięczna za ilość pobranej wody obliczonej jako sumę wskazań liczników wody zimnej i ciepłej zainstalowanych na instalacji zasilającej w wodę wynajmowane pomieszczenia. Do rozliczeń będzie stosowana cena za 1 m³ wody zimnej według stawek stosowanych przez Dostawcę wody dla Udzielającego zamówienia. (...)

VI. Do kosztów wynikających z zużycia mediów zostanie doliczony podatek VAT wg stawki jak dla czynszu najmu”.

Wnioskodawca podkreśla, że w opisanej sytuacji nie ma wartości samo dostarczanie mediów, a nawet sama umowa najmu, bowiem najem pomieszczeń i związana z tym dostawa mediów wynika wyłącznie z faktu

konieczności zapewnienia możliwości wykonywania świadczeń zdrowotnych, które to świadczenia są przedmiotem zawartej umowy. Najemcy nie mają prawa wyboru dostawców mediów, gdyż korzystają z usług świadczeniodawców, z którymi Wnioskodawca ma zawarte umowy. Szpital nie posiada technicznych możliwości przyłączeniowych pozwalających na odrębne przyłączenie podmiotów trzecich do sieci, a tym samym na zawarcie odrębnej umowy bezpośrednio z dostawcą określonych mediów. Najemcy korzystają z mediów według własnych potrzeb. Szpital nie decyduje o wielkości zużycia mediów przez najemcę, za wyjątkiem sytuacji opisanych w § 14 pkt VII i VIII umowy.

„VII. Przyjmujący zamówienie zobowiązany jest na własny koszt do niezwłocznej legalizacji, bądź wymiany na nowe układy pomiarowych, zainstalowanych na zasilaniu w media wynajmowanych pomieszczeń, w przypadku:

- a. upływu ważności terminu legalizacji,
- b. uszkodzenia,
- c. na każde wezwanie Udzielającego zamówienia w przypadku wykazania nieprawidłowego działania na podstawie przeprowadzonych przez niego udokumentowanych prób.

VIII. W przypadku wystąpienia którejkolwiek z powyższych okoliczności, do czasu jej usunięcia, odczyt z danego układu pomiarowego będzie stanowił średnią arytmetyczną z ostatnich pełnych 3 miesięcy, gdy układ pomiarowy był sprawny. Gdy niemożliwe będzie wyliczenie średniego zużycia mediów z okresu 3 ostatnich pełnych miesięcy, średnia zostanie wyliczona za najbliższy, możliwie najdłuższy okres”.

Umowy z dostawcami kosztów ponoszonych mediów są zawarte przez Wnioskodawcę. Na podstawie zawartych umów z mediów tych na takich samych zasadach korzysta zarówno Wnioskodawca, jak i najemcy Wnioskodawcy na podstawie podpisanych z Wnioskodawcą umów. Szpital refakturowując koszty mediów nie nalicza dodatkowej marży. Wyjątek stanowi energia elektryczna zasilająca wynajmowane pomieszczenia, która uwzględnia dodatkową opłatę w wysokości 3% strat na transformatorze.

Wątpliwości Zainteresowanego dotyczą kwestii ustalenia, czy koszty dostawy wody ponoszone przez najemcę na podstawie odczytów licznika w związku z zawartą umową najmu winny być refakturowane wg stawki podatku VAT 8% właściwej dla dostarczanej wody, czy 23% uznając, że czynsz wraz z innymi mediami, w tym dostawą wody, stanowi jedno świadczenie.

Odnosząc się do kwestii opodatkowania VAT świadczonej łącznie z usługą najmu lokali użytkowych odsprzedaży mediów (np. wody, odprowadzania ścieków, dostawy ciepła), należy wskazać, że dla celów podatku VAT każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne, jak wynika z art. 1 ust. 2 akapit drugi Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L z dnia 11 grudnia 2006 r., Nr 347, str. 1, z późn. zm.).

Z utrwalonego orzecznictwa TSUE wynika, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. Jedna transakcja występuje w szczególności wtedy, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności, dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Jest tak również w sytuacji, gdy jedno lub więcej świadczeń stanowi świadczenie główne, natomiast inne świadczenie lub świadczenia stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los podatkowy świadczenia głównego. W szczególności świadczenie należy uznać za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samego w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego usługodawcy.

W celu ustalenia, czy świadczenia stanowią kilka niezależnych świadczeń, czy jedno świadczenie, należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla danej transakcji. Odwołując się dalej do dotychczasowego orzecznictwa, należy wziąć wówczas pod uwagę okoliczności, które umożliwiają rozróżnienie dwóch głównych sytuacji.

W tym miejscu należy wskazać, że Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 16 kwietnia 2015 r. w sprawie C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), kierując się ogólną zasadą wynikającą z art. 1 ust. 2 akapit drugi Dyrektywy VAT, zgodnie z którą każde świadczenie należy traktować jako odrębne, rozstrzygnął, że najem nieruchomości i związane z nim: dostawa wody, energii elektrycznej, energii cieplnej oraz wywóz nieczystości, co do zasady należy uważać za odrębne i niezależne świadczenia, które winno się oceniać oddzielnie z punktu widzenia podatku od wartości dodanej, chyba, że elementy transakcji, które

obejmują również ekonomiczne przesłanki zawarcia umowy, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielnie miałyby charakter sztuczny.

Co do zasady, towarzyszące najmowi nieruchomości dostawy towarów i usług, np. wody, energii elektrycznej i ciepłej, odprowadzanie ścieków, powinny być uważane za odrębne świadczenia, jeżeli najemca ma możliwość wyboru sposobu korzystania z nich (tj. danych towarów i usług) poprzez decydowanie o wielkości ich zużycia. Sytuacja taka występuje w szczególności w przypadku odrębnego rozliczania zużycia tych mediów w oparciu o wskazania liczników lub podliczników. Taką samą zasadę należy również przyjąć w przypadku, gdy umowa przewiduje odrębne rozliczanie mediów, a wysokość opłaty z tego tytułu ustalana jest w umowie na podstawie kryteriów innych niż opomiarowanie wg liczników, uwzględniających zużycie tych mediów przez najemcę. Takimi innymi kryteriami mogą być przykładowo liczba osób korzystających z nieruchomości czy też powierzchnia nieruchomości. Ponadto, jeżeli przesłanki ekonomiczne zawarcia umowy będą wskazywały, że faktyczne wydzielenie i oddzielne rozliczenie mediów obiektywnie odzwierciedla zużycie mediów, to świadczenia te powinny być traktowane odrębnie (przykładowo rozdzielnie kosztów mediów na poszczególnych najemców na podstawie wskazań jednego licznika według przyjętych w umowie obiektywnych kryteriów podziału).

Natomiast w przypadku gdy wyodrębnienie wskazanych powyżej mediów miałyby charakter sztuczny, świadczenia takie należy traktować jako jedną usługę najmu. Sytuacja taka będzie miała miejsce przykładowo w przypadku wynajmu lokali biurowych pod klucz gotowych do użytku wraz z dostawą mediów lub w przypadku krótkotrwałego najmu nieruchomości w celach wakacyjnych lub zawodowych, jeżeli świadczenia takie są wykonywane na rzecz najemcy bez możliwości oddzielenia mediów. W takiej bowiem sytuacji na płaszczyźnie ekonomicznej świadczenia te stanowią jedną całość. Wówczas też pobierana jest stała kwota wynagrodzenia za najem bez względu na ilość zużycia mediów (innymi słowy bez uwzględnienia kryterium zużycia mediów). Okoliczności te wskazują, że celem zawarcia takiej umowy było wynajęcie lokalu gotowego do użytku wraz z odpowiednimi mediami.

Zatem przy podatkowej kwalifikacji świadczeń polegających na dostawie towarów i świadczeniu usług związanych z usługą najmu nieruchomości, w każdym przypadku należy uwzględniać rzeczywisty przebieg transakcji.

W celu ustalenia elementów charakterystycznych rozpatrywanej transakcji można uwzględnić elementy odzwierciedlające interesy stron umowy, takie jak, na przykład, sposoby taryfikacji i fakturowania. Należy w szczególności zbadać, czy na podstawie umowy najemca i wynajmujący zamierzają przede wszystkim, odpowiednio, uzyskać i udostępnić najem nieruchomości i jedynie pomocniczo zamierzają, odpowiednio, uzyskać i dostarczyć inne świadczenia, nawet jeśli są one niezbędne do korzystania z nieruchomości.

Trybunał stwierdził, że w ramach każdego stosunku najmu należy zbadać, czy w odniesieniu do mediów najemca ma swobodny wybór ich zużycia w ilości, jakiej sobie życzy. Jako przesłanki zaistnienia stanu swobodnego wyboru, przemawiającego za tym, że dostawę mediów należy uważać za stanowiącą świadczenia odrębne od najmu, Trybunał wymienił: istnienie indywidualnych liczników i fakturowanie w zależności od ilości wykorzystanych rzeczy.

Zatem, w celu ustalenia, czy usługi najmu i dostawy mediów stanowią niezależne świadczenia, w pierwszej kolejności należy wziąć pod uwagę fakt, że jeżeli najemca ma możliwość wyboru świadczeniodawców lub sposobów korzystania z danych towarów lub usług, świadczenia odnoszące się do tych towarów lub usług co do zasady mogą być uważane za odrębne od najmu. W szczególności, jeżeli najemca może decydować o swoim zużyciu wody, energii elektrycznej lub energii ciepłej, które może być stwierdzone poprzez założenie indywidualnych liczników i na tej podstawie fakturowane, świadczenia odnoszące się do tych towarów lub usług co do zasady mogą być uważane za odrębne od najmu.

Mając na względzie wskazówki zawarte w omawianym orzeczeniu Trybunału, należy stwierdzić, że **co do zasady dostawy mediów należy traktować jako świadczenia odrębne od usługi najmu nieruchomości. Natomiast, traktowanie dostawy mediów jako jednej usługi z najmem uzasadnione będzie jedynie w przypadku, gdy dane świadczenia są nierozzerwalnie związane z najmem i ich podział miałby charakter sztuczny.**

Odnosząc się zatem do sposobu opodatkowania i zastosowania właściwej stawki podatku dla czynności obciążenia najemców opłatami za zużycie mediów, w tym wody, należy stwierdzić, że zgodnie z aktualną

linią orzecznictwa (wyrok TSUE w sprawie C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa) w sytuacji, gdy mamy do czynienia z takim świadczeniem, to co do zasady uznajemy je za usługę odrębną od stricte usługi najmu w sytuacji, gdy najemca ma możliwość wyboru ilości zużycia wody. Zatem, kryterium zużycia będzie jednym z czynników decydujących o odrębności świadczenia.

W odniesieniu do treści opisanego we wniosku stanu faktycznego należy zauważyć, że – jak wskazał Wnioskodawca – „Przyjmujący zamówienie zobowiązany jest na własny koszt do niezwłocznej legalizacji bądź wymiany na nowe układów pomiarowych, zainstalowanych na zasilaniu w media wynajmowanych pomieszczeń (...)”. Z powyższego wynika, że wynajmowane pomieszczenia mają zainstalowane na zasilaniu układy pomiarowe. Zatem koszt zużycia mediów obliczany jest w oparciu o wskazania układów pomiarowych – liczników. Szpital nie ma zatem możliwości decydowania o wielkości zużycia mediów przez najemców, to najemca decyduje o wielkości ich zużycia.

Brak jest zatem podstaw, aby uznać, że dostawa mediów, w tym dostawa wody, jest nierozzerwalnie związana z najmem pomieszczeń Wnioskodawcy, a ich rozdzielenie miałyby charakter sztuczny. Nie tworzy ona bowiem obiektywnie tylko jednego niepodzielnego świadczenia, tj. nie stanowi kompleksowej usługi najmu lokali. W konsekwencji, najem z jednoczesnym obciążaniem najemców opłatami za media, w tym dostawę wody, stanowią dwa odrębne świadczenia, tj. najem pomieszczeń oraz dostawę mediów, w tym dostawę wody.

Zatem, w przypadku najmu lokali, przedmiotowa usługa, która rozliczana jest na podstawie zainstalowanych liczników winna być opodatkowana według stawki właściwej dla dostawy mediów, w tym dostawy wody, a nie dla usługi najmu pomieszczeń.

Podsumowując, koszty dostawy wody ponoszone przez najemcę na podstawie odczytów licznika w związku z zawartą umową najmu, winny być refakturowane wg stawki podatku VAT w wysokości 8% właściwej dla dostarczanej wody. Z uwagi bowiem na zainstalowanie w wynajmowanych pomieszczeniach na zasilaniu w media układów pomiarowych, media nie będą stanowiły wraz z usługą najmu jednego świadczenia.

W związku z powyższym stanowisko Wnioskodawcy oceniono jako nieprawidłowe.

(Interpretacja indywidualna z 5 listopada 2018 r., sygn. 0112-KDIL2-1.4012.448.2018.2.SS - Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej)

Wytłuszczenia - red.

Odwrotne obciążenie VAT przy refakturowaniu usług budowlanych

Sprzedawca, czynny podatnik VAT, sprzedaje urządzenia i przyrządy pomiarowe ciepła i wody. Czasami lokatorzy będący członkami spółdzielni mieszkaniowej zwracają się do spółdzielni z wnioskiem o zainstalowanie podzielników ciepła w ich mieszkaniach. W rezultacie czego spółdzielnia mieszkaniowa podpisuje stosowną umowę na mocy której wykonywane są usługi montażu. W tym przypadku koszty wykonania usługi są refakturowane przez spółdzielnię mieszkaniową na każdego z lokatorów, u których wykonywane są te usługi. Czy spółka będzie zobowiązana do wystawienia faktury w ramach procedury odwrotnego obciążenia?

Usługi montażu dokonywane są w budynkach mieszkalnych oraz znajdują się w grupowaniu PKWiU pod symbolem 43.22.11.0, który jest wykazany w poz. 24 załącznika nr 14 do ustawy o VAT.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą, opodatkowaniu ww. podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Towarami, stosownie do art. 2 pkt 6 ustawy, są rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

W myśl art. 8 ust. 1 ustawy przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, 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.

Zgodnie z art. 5a ww. ustawy, towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne.

Na mocy art. 15 ust. 1 ustawy, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Jednocześnie zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające usługi wymienione w załączniku nr 14 do ustawy, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- a. usługodawcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9,
- b. usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

Przy tym, w myśl art. 17 ust. 1h ustawy - w przypadku usług wymienionych w poz. 2-48 załącznika nr 14 do ustawy przepis ust. 1 pkt 8 stosuje się, jeżeli usługodawca świadczy te usługi jako podwykonawca.

Załącznik nr 14 do ustawy obowiązujący od dnia 1 stycznia 2017 r. zawiera (w poz. 2-48) zamkniętą listę usług identyfikowanych przy pomocy Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) podlegających mechanizmowi odwrotnego obciążenia w przypadku świadczenia tych usług przez podwykonawców.

Biorąc pod uwagę powyższe przepisy prawa, należy wskazać, że art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy wprowadza mechanizm polegający na przesunięciu obowiązku rozliczenia podatku VAT na podatnika, na rzecz którego świadczona jest usługa wymieniona w załączniku nr 14 do ustawy, jeżeli usługodawcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9, natomiast usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny. Przy czym, w przypadku usług wymienionych w poz. 2-48 załącznika nr 14 do ustawy mechanizm odwrotnego obciążenia ma zastosowanie, jeżeli usługodawca świadczy te usługi jako podwykonawca.

Natomiast, transakcje, których przedmiotem jest świadczenie wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy usług, realizowane przez wykonawcę (generalnego wykonawcę) na rzecz inwestora (np. dewelopera budowlanego), podlegają opodatkowaniu według zasad ogólnych, tj. podatek VAT rozliczany jest przez wykonawcę (generalnego wykonawcę), natomiast inwestor otrzymuje fakturę na kwotę należności za wykonane usługi zawierającą podatek VAT.

Należy wskazać, że ustawa o podatku od towarów i usług nie definiuje pojęcia podwykonawcy, zatem dla prawidłowego rozumienia terminu „podwykonawca” wystarczające będzie posłużenie się powszechnym jego znaczeniem wynikającym z wykładni językowej. Zgodnie z definicją zawartą w internetowym wydaniu Słownika Języka Polskiego PWN (<http://sjp.pwn.pl/sjp/podwykonawca;2503008>) podwykonawca to „firma lub osoba wykonująca pracę na zlecenie głównego wykonawcy”.

W myśl art. 106b ust. 1 pkt 1 ustawy podatnik obowiązany jest wystawić fakturę dokumentującą sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług (...).

Zgodnie z art. 106e ust. 4 pkt 1 ustawy faktura nie zawiera, w przypadku dostawy towarów lub wykonania usługi, dla których obowiązany do rozliczenia podatku, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8, jest nabywca towaru lub usługobiorca - danych określonych w ust. 1 pkt 12-14.

Dane, które powinna zawierać faktura, zostały wskazane w art. 106e ust. 1 ustawy, gdzie w punktach 12 – 14 wymieniono:

- stawkę podatku (pkt 12),
- sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku (pkt 13),

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

a ponadto, w pkt 18 wskazano, że w przypadku dostawy towarów lub wykonania usługi, dla których obowiązującym do rozliczenia podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze jest nabywca towaru lub usługi - wyrazy „odwrotne obciążenie”.

Zatem w sytuacji gdy podatnikiem jest nabywca towarów lub usług, wówczas podatnik dokonujący dostaw lub świadczący usługę wystawia na rzecz tego nabywcy fakturę, która nie uwzględnia stawki i kwoty podatku oraz sumy sprzedaży netto, powinna być jednak opatrzona adnotacją „odwrotne obciążenie”.

Przenosząc obowiązujące przepisy prawa na grunt rozpatrywanej sprawy należy stwierdzić, że w analizowanej sytuacji, spółka świadcząca usługi montażu wymienione w poz. 24 załącznika nr 14 do ustawy sklasyfikowane w grupowaniu PKWiU 43.22.11.0, na rzecz spółdzielni, która refakturuje ponoszone koszty na każdego z lokatorów występuje w roli podwykonawcy o którym mowa w art. 17 ust. 1h ustawy. Należy zauważyć, że spółdzielnia mieszkaniowa na rzecz której spółka świadczy usługi montażu obciąża lokatorów kosztami nabytych usług (dokonuje refakturowania). Zgodnie z art. 8 ust. 2a ustawy w **przypadku gdy spółdzielnia, działając we własnym imieniu, ale na rzecz danego lokatora u którego wykonywane są Usługi montażu bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że spółdzielnia sama otrzymała i wyświadczyła te usługi. W takim schemacie pomiędzy lokatorem u którego są wykonywane usługi montażu, spółdzielnią mieszkaniową a spółką zachodzi relacja inwestor, wykonawca i podwykonawca.**

Tym samym skoro spółka będący czynnym zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy występując w roli podwykonawcy świadczy na rzecz spółdzielni będącej zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku VAT usługi wymienione pod poz. 24 załącznika nr 14 do ustawy spełnione są przesłanki wynikające z art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy w zw. z art. 17 ust. 1h ustawy. **Zatem świadczone przez spółkę usługi podlegają opodatkowaniu z zastosowaniem mechanizmu odwrotnego obciążenia.** W konsekwencji faktury wystawiane przez spółkę na rzecz spółdzielni dokumentujące przedmiotowe prace stanowiące usługi wymienione w poz. 24 załączniku 14 do ustawy nie powinny zawierać danych przewidzianych w art. 106e ust. 1 pkt 12-14 ustawy o VAT, tj.: stawki podatku, sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku oraz kwot podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku. Faktury wystawiane przez spółkę powinny natomiast zawierać adnotację „odwrotne obciążenie”.

(Interpretacja indywidualna z 17 kwietnia 2018 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.234.2018.1.RD - Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej)

Red.

WSA. VAT przy refakturowaniu mediów związanych z usługą najmu lokalu

Z uzasadnienia: Postanowienia umowne mają znaczenie przy rozpatrywaniu kwestii złożoności dostaw mediów i usługi najmu, jeżeli podstawą tych uzgodnień były względy ekonomiczne (przykładowo zapisy umowne oparto na rzeczywistych kryteriach zużycia mediów). Dlatego też w przypadku usługi najmu, przepis art. 29a ust. 1 ustawy o VAT należy tak interpretować, że opłaty wynikające z eksploatacji lokali przez najemcę, tj.: za energię ciepłą, dostawę wody, odbiór ścieków i wywóz nieczystości powinny być ujmowane do podstawy opodatkowania jako składniki czynszu z tytułu usługi najmu, chyba że z umowy najmu zawartej pomiędzy wynajmującym a najemcą wynika jednoznacznie, że opłaty te (wszystkie lub niektóre) są regulowane przez najemcę na rzecz wynajmującego w sposób odrębny.

SENTENCJA

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi - Wydział I w składzie następującym: Przewodniczący: Sędzia NSA Paweł Janicki Sędziowie: Sędzia WSA Joanna Grzegorzczak-Droзда (spr.) Sędzia NSA Bogusław Klimowicz Protokolant: St. sekretarz sądowy Dominika Borowska po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 16 września 2016 r. sprawy ze skargi Towarzystwa Budownictwa Społecznego "A" Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w Z. W. na interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. działającego z upoważnienia

Ministra Finansów z dnia [...] r. nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług w zakresie stawki podatku VAT dla czynności obciążania najemcy z tytułu usług dostarczania wody, energii cieplnej, odprowadzania ścieków oraz wywozu nieczystości stałych:

1. uchyla zaskarżoną interpretację;
2. zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. działającego z upoważnienia Ministra Finansów na rzecz strony skarżącej kwotę 457 (czteryście pięćdziesiąt siedem) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

UZASADNIENIE

Zaskarżoną interpretacją z [...] nr [...] Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. działający z upoważnienia Ministra Finansów, po rozpoznaniu wniosku A sp. z o.o. w Z., o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług uznał stanowisko wnioskodawcy:

- za nieprawidłowe - w zakresie stawki podatku od czynności obciążania najemcy z tytułu usług dostarczania wody, energii cieplnej i odprowadzania ścieków;
- za prawidłowe - w zakresie stawki podatku od czynności obciążania najemcy z tytułu usług wywozu nieczystości stałych.

Występując z wnioskiem o wydanie interpretacji spółka podniosła, że uzyskuje przychody z umowy najmu lokalu użytkowego. Z tytułu tej umowy, najemca płaci na podstawie faktury wystawionej przez spółkę czynsz za najem oraz za usługi dostarczania tzw. mediów (energii cieplnej, wody, odprowadzanie ścieków oraz wywóz nieczystości stałych). Media nie są zatem wkalkulowane w stawkę czynszu. Spółka nie jest bezpośrednim dostawcą mediów, lecz kupuje je od bezpośrednich dostawców. Za wodę i ścieki opłaty naliczane są ryczałtem w wysokości ustalonej w umowie najmu, energia cieplna liczona jest od powierzchni lokalu, zaś za wywóz nieczystości stałych naliczane są opłaty równe fakturze, jaką wystawia spółce odbiorca tych nieczystości. W zakresie opłat za czynsz, wodę i ścieki oraz energię cieplną spółka stosuje podstawową stawkę VAT 23%, natomiast opłata za wywóz nieczystości stałych opodatkowana jest stawką VAT 8%. W uzupełnieniu wniosku spółka wskazała, że opłaty z tytułu wywozu nieczystości stałych nie są pobierane na podstawie ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, lecz na podstawie umowy cywilnoprawnej zawartej z firmą wywożącą nieczystości stałe. Wynajmujący obciąża następnie najemcę opłatą wyliczaną według stawki stosowanej przez odbiorcę nieczystości stałych.

W związku z tak przedstawionym stanem faktycznym zadano następujące pytania:

1. Czy spółka obciążając najemcę lokalu użytkowego opłatami za wodę, kanalizację i energię cieplną ma prawo stosować stawkę podatku od towarów i usług w wysokości 23%?
2. Czy spółka obciążając najemcę lokalu użytkowego opłatami za wywóz nieczystości stałych ma prawo stosować stawkę podatku od towarów i usług w wysokości 8%?

Zdaniem wnioskodawcy, najemca lokalu użytkowego jest obciążany stawką podatku od towarów i usług w wysokości 23% w przypadku opłat za wodę, kanalizację i energię cieplną, ponieważ świadczenia te tylko dopełniają świadczenie zasadnicze, jakim jest najem lokalu. Najemca nie może sam zawrzeć umowy z elektrociepłownią, która dostarcza ciepło oraz MPWiK, które dostarcza wodę i odprowadza ścieki. W przypadku wywozu nieczystości stałych sytuacja jest inna, bowiem najemca może sam zawrzeć umowę z odbiorcą nieczystości stałych. W niniejszej sprawie zrezygnował jednak z jej zawarcia. Spółka traktuje zatem opłaty za wywóz nieczystości stałych wobec najemcy jak refakturę i stosuje stawkę VAT taką, jak odbiorca nieczystości stałych.

Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe, w zakresie stawki VAT dla czynności obciążania najemcy z tytułu usług dostarczania wody, energii cieplnej oraz odprowadzania ścieków. W uzasadnieniu organ podatkowy, powołując się między innymi na: art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 1, art. 8 ust. 1 i ust. 2a, art. 29a ust. 1 i ust. 6, art. 41 ust. 1, art. 43 ust. 1 pkt 36, art. 146a, załącznik nr 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity: Dz.U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 ze zm.; dalej: ustawa o VAT) oraz art. 73 i art. 78 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L Nr 347, str. 1, ze zm.; dalej:

Dyrektywa 2006/112/WE Rady), a także art. 659 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jednolity: Dz. U. z 2014 r., poz. 121 ze zm.; dalej: k.c.) oraz wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydany w sprawie C-42/14, stwierdził, że najem nieruchomości i związaną z nim dostawą mediów (wody, energii elektrycznej, energii cieplnej oraz wywóz nieczystości), co do zasady należy uważać za odrębne i niezależne świadczenia, które należy oceniać oddzielnie z punktu widzenia podatku VAT, chyba, że elementy transakcji, które obejmują również ekonomiczne przesłanki zawarcia umowy, są ze sobą tak ściśle związane, iż tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałyby charakter sztuczny. W stanie faktycznym sprawy spółka obciąża najemcę kosztami zużycia wody i odprowadzania ścieków według ryczałtu oraz kosztami energii cieplnej według ustalonej stawki uzależnionej od powierzchni lokalu. Zdaniem organu to zatem najemca decyduje o wielkości zużycia wspomnianych mediów, a więc usługę ich dostarczenia należy traktować jako usługę odrębną od usługi najmu. Usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków korzystają z preferencyjnej, 8% stawki VAT, zgodnie z art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT oraz z poz. 140 i 142 załącznika nr 3 do tej ustawy. Dla dostawy energii cieplnej ustawodawca nie przewidział preferencyjnych stawek VAT, a zatem czynność ta podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług według stawki podstawowej 23%. W konsekwencji stanowisko wnioskodawcy w zakresie zawartego we wniosku pytania nr 1, należało uznać za nieprawidłowe. Odnosząc się do obciążenia najemcy opłatą za wywóz nieczystości stałych (śmieci) organ zauważył, że przedmiotowa opłata jest pobierana na podstawie umowy cywilnoprawnej z firmą wywożącą nieczystości. Wynajmujący obciąża jedynie najemcę wg stawki stosowanej przez odbiorcę nieczystości. Najemca ma jednak możliwość wyboru tego odbiorcy. W tym zakresie dochodzi do usługi odrębnej od usługi najmu, a zatem usługa wywozu nieczystości stałych podlega opodatkowaniu według stawki właściwej dla tej usługi. Usługi te podlegają opodatkowaniu według stawki 8%, zgodnie z art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 2 oraz poz. 143 załącznika nr 3 do ustawy o VAT.

W odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa organ stwierdził, że brak jest podstaw do zmiany zaskarżonej interpretacji.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi skarżąca spółka wnosząc o uchylenie w całości wydanej w sprawie interpretacji i zwrot kosztów postępowania, zarzuciła naruszenie:

1. art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 1, art. 8 ust. 1, art. 29a ust. 1 i 6 ustawy o VAT poprzez dokonanie błędnej wykładni tych przepisów, polegającej na uznaniu, że opłaty za media (wodę, ścieki, centralne ogrzewanie) stanowią odrębne od usługi najmu świadczenia, podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług;
2. art. 29a ust. 1 i 6 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT poprzez niezaliczenie do podstawy opodatkowania usługi najmu nierozdzielnie z nim związanych opłat z tytułu dostawy wody i energii cieplnej oraz odprowadzenia ścieków;
3. art. 120 i art. 121 § 1 w zw. z art. 14h ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.; dalej: O.p.) poprzez wydanie interpretacji bez wszechstronnej i całościowej analizy treści zawartej we wniosku o interpretację i w konsekwencji poczynienie błędnych ustaleń oraz pominięcie argumentów przedstawionych przez spółkę i brak szczegółowej analizy kluczowego w sprawie zagadnienia, a mianowicie kwestii kompleksowego charakteru usług świadczonych przez spółkę;
4. art. 14c § 1 i § 2 w zw. z art. 14b § 2 O.p. poprzez pominięcie przy wydawaniu interpretacji istotnych elementów stanu faktycznego odnoszących się do kompleksowości usług nabywanych przez spółkę mimo faktu, iż organ podatkowy jest związany stanem faktycznym wyczerpująco przedstawionym przez spółkę.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie podtrzymując argumentację wyrażoną w uzasadnieniu zaskarżonej interpretacji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi zważył, co następuje:

Skarga zasługuje na uwzględnienie.

Sporna w niniejszej sprawie pozostaje okoliczność, czy w przypadku usług najmu (obejmującej swym zakresem świadczenia dodatkowe - usługi dostawy mediów) do podstawy opodatkowania należy doliczyć również te świadczenia oraz zastosować jednolitą stawkę podatku, ewentualnie zwolnienie, właściwe dla

usługi zasadniczej (usługi najmu).

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z 16 kwietnia 2015 r. w sprawie Minister Finansów przeciwko Wojskowej Agencji Mieszkaniowej w Warszawie, sygn. akt C-42/14 (LEX nr 1663797, www.eur-lex.europa.eu) stwierdził, że:

"Artykuł 14 ust. 1, art. 15 ust. 1 i art. 24 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r., należy interpretować w ten sposób, że w ramach najmu nieruchomości dostawy energii elektrycznej, energii cieplnej i wody oraz wywóz nieczystości, zapewniane przez podmioty trzecie na rzecz najemcy bezpośrednio zużywającego te towary i usługi, należy uważać za dokonywane przez wynajmującego w sytuacji, gdy stroną umów o te świadczenia jest wynajmujący przenoszący jedynie koszty świadczeń na najemcę.

Rzeczoną dyrektywę należy interpretować w ten sposób, że najem nieruchomości i związane z nim: dostawa wody, energii elektrycznej, energii cieplnej oraz wywóz nieczystości co do zasady należy uważać za kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, które winno się oceniać oddzielnie z punktu widzenia podatku od wartości dodanej, chyba że elementy transakcji, także te wskazujące względy ekonomiczne zawarcia umowy, są ze sobą tak ściśle związane, iż tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny.

Zadaniem sądu krajowego jest dokonanie niezbędnej oceny przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności, w jakich ma miejsce najem i spełniane są towarzyszące mu świadczenia, a w szczególności przy uwzględnieniu treści samej umowy."

W uzasadnieniu wyroku, Trybunał zwrócił uwagę na okoliczności, które umożliwiają rozróżnienie dwóch głównych sytuacji.

W pierwszej kolejności, jeżeli najemca ma możliwość wyboru świadczeniodawców lub sposobów korzystania z danych towarów lub usług, świadczenia odnoszące się do tych towarów lub usług co do zasady mogą być uważane za odrębne od najmu. W szczególności, jeżeli najemca może decydować o swoim zużyciu wody, energii elektrycznej lub energii cieplnej, które może być stwierdzone poprzez założenie indywidualnych liczników i na tej podstawie fakturowane, świadczenia odnoszące się do tych towarów lub usług co do zasady mogą być uważane za odrębne od najmu.

Trybunał przypomniał, że nie wyklucza uznania przedmiotowych świadczeń za świadczenia odrębne od najmu, sama okoliczność, że brak uiszczenia dodatkowych opłat za najem umożliwia wynajmującemu rozwiązanie umowy najmu (zob. podobnie wyrok BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 47) oraz że dla charakteru tych świadczeń nie jest sama w sobie rozstrzygająca okoliczność, że najemca ma możliwość uzyskania tych świadczeń od podmiotu, jaki wybierze (wyrok Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 26) (pkt 41).

W dalszej kolejności Trybunał rozważał, kiedy dla celów ustalenia właściwej stawki VAT najem stanowi jedno świadczenie ze świadczeniami mu towarzyszącymi. W tym przedmiocie Trybunał stwierdził, że jeżeli nieruchomość oddawana w najem obiektywnie, na płaszczyźnie ekonomicznej, wydaje się stanowić jedną całość z towarzyszącymi temu najmowi świadczeniami, te ostatnie można uważać za jedno świadczenie wraz z najmem. Będzie tak w szczególności w wypadku najmu lokali biurowych pod klucz, gotowych do użytku wraz z dostawą mediów i określonymi innymi świadczeniami, oraz krótkoterminowego najmu nieruchomości, na przykład na wakacje lub ze względów zawodowych, który jest udostępniany z tymi świadczeniami bez możliwości ich rozdzielenia (pkt 42).

Ponadto omawiane świadczenia mogą być też uważane za stanowiące jedno świadczenie z najmem, jeżeli sam wynajmujący nie ma możliwości swobodnego i niezależnego, w szczególności wobec innych wynajmujących, wyboru świadczeniodawców i sposobów korzystania z towarów lub usług związanych z najmem. Będzie tak w szczególności w sytuacji, w której wynajmujący, właściciel części wspólnej nieruchomości, musi korzystać z usług świadczeniodawców wyznaczonych przez wszystkich współwłaścicieli i uiścić proporcjonalną część opłat wspólnych, odnoszących się do takich usług, które następnie przenosi on na najemcę.

Trybunał stwierdził zatem, że w ramach każdego stosunku najmu należy zbadać, czy w odniesieniu do mediów najemca ma swobodny wybór ich zużycia w ilości, jakiej sobie życzy. Jako przesłanki zaistnienia stanu swobodnego wyboru, przemawiającego za tym, że dostawę mediów należy uważać za stanowiącą świadczenia odrębne od najmu, Trybunał wymienił: istnienie indywidualnych liczników i fakturowanie w

zależności od ilości wykorzystanych rzeczy (pkt 45).

Szczególne stanowisko Trybunał zawarł w odniesieniu do wywozu nieczystości, gdzie jako wskazówkę przemawiającą za istnieniem świadczenia odrębnego od najmu wskazał okoliczność, że najemca może wybrać świadczeniodawcę lub zawrzeć bezpośrednio z nim umowę, nawet jeśli ze względu na dogodność nie dokonuje tego wyboru lub nie korzysta z tego uprawnienia, lecz otrzymuje świadczenie od podmiotu wyznaczonego przez wynajmującego, na podstawie umowy zawartej między tymi dwoma ostatnimi podmiotami. Jeśli ponadto należność z tytułu wywozu nieczystości i należność z tytułu najmu pojawiają się na odrębnych pozycjach na fakturze, należy uznać, że wynajmujący nie wykonuje jednego świadczenia obejmującego najem i rzeczony świadczenie (pkt 45).

Z powyższego orzeczenia TSUE co do zasady wynika, że dostawy mediów należy traktować jako świadczenia odrębne od usługi najmu nieruchomości. Natomiast traktowanie dostawy mediów jako jednej usługi z najmem uzasadnione będzie jedynie w przypadku gdy dane świadczenia są nierozzerwalnie związane z najmem i ich podział miałby charakter sztuczny.

Jeżeli chodzi o media w postaci zużycia wody, energii elektrycznej i ciepłej, odprowadzania ścieków, to wskazane media co do zasady powinny być uważane za odrębne świadczenia od usługi najmu, jeżeli najemca ma możliwość wyboru sposobu korzystania z danych towarów i usług poprzez decydowanie o wielkości zużycia. Taka sytuacja wystąpi wówczas, gdy zostały przyjęte kryteria umożliwiające określenie faktycznego zużycia mediów. W szczególności, jak wskazał Trybunał, taka sytuacja występuje w przypadku rozliczania zużycia tych mediów w oparciu o wskazania liczników. Możliwe jest jednak przyjęcie przez strony umowy innego sposobu ustalenia faktycznego zużycia mediów np. w oparciu o liczbę osób korzystających z wynajmowanych pomieszczeń (wyrok NSA z 10 lipca 2015 r., sygn. akt I FSK 944/15).

Przy wyborze tych kryteriów strony muszą kierować się względami ekonomicznymi, które pozwolą na wydzielenie i oddzielne rozliczenie mediów w taki sposób, że obiektywnie odzwierciedlone zostanie ich zużycie i wówczas świadczenia te powinny być traktowane odrębnie. Zatem w odniesieniu do mediów, w stosunku do których możliwe jest przyjęcie kryterium zużycia to właśnie ww. kryterium będzie decydujące o odrębności tych mediów, a nie kwestia czy najemca miał możliwość wyboru świadczeniodawcy (wyrok NSA z 10 lipca 2015 r., sygn. akt I FSK 944/15).

W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, że postanowienia umowne mają znaczenie przy rozpatrywaniu kwestii złożoności dostaw ww. mediów i usługi najmu, jeżeli podstawą tych uzgodnień były względy ekonomiczne (przykładowo zapisy umowne oparto na rzeczywistych kryteriach zużycia mediów). Dlatego też w przypadku usługi najmu, przepis art. 29a ust. 1 ustawy o VAT należy tak interpretować, że opłaty wynikające z eksploatacji lokali przez najemcę, tj.: za energię ciepłą, dostawę wody, odbiór ścieków i wywóz nieczystości powinny być ujmowane do podstawy opodatkowania jako składniki czynszu z tytułu usługi najmu, chyba że z umowy najmu zawartej pomiędzy wynajmującym a najemcą wynika jednoznacznie, że opłaty te (wszystkie lub niektóre) są regulowane przez najemcę na rzecz wynajmującego w sposób odrębny.

Odnosząc powyższe rozważania do stanu faktycznego sprawy przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji, zgodzić się należy ze stroną skarżącą, że wskazane w pytaniu nr 1 usługi dostarczania wody, energii ciepłej i odprowadzania ścieków były tak ściśle związane z najmem lokalu, że stanowiły obiektywnie jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne.

Opłaty te co wynika wprost z wniosku strony nie zostały uzależnione od stopnia zużycia (zimnej i ciepłej wody, ilości ścieków, rzeczywistych kosztów ogrzewania) ale miały charakter ryczałtowy. Najemca zobowiązany jest do ich uiszczania w określonej stałej wysokości niezależnie od tego czy korzysta z tych mediów czy też nie. Nie ma przy tym wątpliwości co do tego, że najemca nie ma możliwości wyboru podmiotu dostarczającego te media do budynku dzierżawionego przez wnioskodawcę. W konsekwencji brak było zatem, według sądu, podstaw do przyjęcia, że w sprawie mamy do czynienia ze świadczeniem odrębnym od usługi najmu. Przeciwnie - dostarczanie podstawowych mediów do opisanego we wniosku lokalu jest ściśle związane z prawidłowym korzystaniem z tego lokalu. Zasadne zatem okazały się dwa pierwsze zarzuty skargi. Dyrektor Izby Skarbowej w prawidłowo ustalonym stanie faktycznym sprawy i przy prawidłowej interpretacji zastosowanych przepisów prawa materialnego, wadliwie podciągnął te unormowania pod stan faktyczny sprawy.

Wydając ponownie interpretację organ uwzględni powyższe rozważania sądu.

Nieuzasadnione okazały się natomiast pozostałe dwa zarzuty skargi. Wbrew twierdzeniom strony skarżącej organ interpretujący w sposób prawidłowy ustalił i przyjął stan faktyczny sprawy. Odmienna interpretacja prawna tego stanu nie stanowi naruszenia przepisów postępowania podatkowego, a jest wynikiem naruszenia wskazanych wyżej przepisów prawa materialnego.

Z tych względów Sąd, na podstawie art. 146 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r., poz. 718 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) uchylił zaskarżoną interpretację. Rozstrzygnięcie w zakresie zwrotu kosztów postępowania zapadło w oparciu o art. 200, art. 205 § 2 i § 4 p.p.s.a. oraz § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 31 stycznia 2011 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi oraz szczegółowych zasad ponoszenia kosztów pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego z urzędu (Dz.U. Nr 31, poz. 153).

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 16 września 2016 r., sygn. akt I SA/Łd 543/16