



E-book

JPK_VAT z deklaracją

– najczęstsze wątpliwości
i problemy

Tomasz Krywan

Doradca podatkowy. Specjalizuje się w interpretacji przepisów prawa podatkowego. Współpracując z największymi wydawnictwami i serwisami podatkowymi w Polsce, w tym Wolters Kluwer Polska udzielił ponad 30.000 odpowiedzi na pytania podatkowe oraz opracował kilkaset artykułów i komentarzy. Publikuje w Rzeczpospolitej oraz Dzienniku Gazecie Prawnej. Jest autorem wielu publikacji książkowych, w tym komentarzy do ustawy o podatku od towarów i usług (VAT).

Radosław Kowalski

Doradca podatkowy. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu. Właściciel Kancelarii Doradztwa Podatkowego, wcześniej prezes CEiD Sp z o.o. Spółka Doradztwa Podatkowego. Specjalizuje się w zagadnieniach związanych z podatkami pośrednimi, bezpośrednimi – gospodarczymi oraz postępowaniem przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi, a także w windykacji należności.

Marcin Andrzejowicz

Radca prawny współpracujący z Wolters Kluwer Polska, szczególnie w ramach serwisu LEX Księgowość. Autor licznych publikacji eksperckich dotyczących prawa podatkowego oraz rachunkowości.

Jolanta Kica

Radca prawny oraz doradca podatkowy. Absolwentka Wydziału Ekonomii Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu oraz absolwentka prawa na Wydziale Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego. Praktykuje w spółce Librum sp. z o.o. spółka doradztwa podatkowego. Posiada wieloletnie doświadczenie oraz ugruntowaną wiedzę w zakresie rachunkowości i prawa podatkowego, a także prawa cywilnego i gospodarczego. Współpracuje z największymi przedsiębiorstwami na Dolnym Śląsku. Doświadczony trener z zakresu podatków i księgowości m.in. dla Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, korporacji prawniczych oraz firm szkoleniowych.

Rafał Styczyński

Doradca podatkowy. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu. Ukończył studia podyplomowe w zakresie podatków w Wyższej Szkole Bankowej w Poznaniu. Praktyka zawodowa w urzędzie skarbowym, izbie skarbowej, urzędzie kontroli skarbowej oraz kancelarii doradztwa podatkowego. Obecnie prowadzi własną kancelarię w Kołobrzegu specjalizującą się w obsłudze małych i średnich firm w zakresie księgowości, podatków oraz kadr i płac.

Mariusz Jabłoński

Doradca podatkowy w KPFK dr Piotr Rojek Sp. z o.o. Były pracownik Izby Skarbowej w Katowicach oraz były trener Ministerstwa Finansów z zakresu podatku od towarów i usług. Doktorant w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji UŚ w Katowicach. Absolwent studiów podyplomowych z rachunkowości na Akademii Ekonomicznej w Katowicach. Autor publikacji podatkowych.

Karol Różycki

zastępca dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu. W swojej pracy zawodowej zajmował stanowiska od referenta do starszego komisarza skarbowego, od kilkunastu lat zatrudniony na stanowiskach kierowniczych w Izbie Skarbowej w Poznaniu, Urzędzie Skarbowym w Złotowie, Wielkopolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Poznaniu. Absolwent Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego przy Uniwersytecie Mikołaja Kopernika w Toruniu. Autor kilkudziesięciu komentarzy praktycznych z zakresu prawa podatkowego, wielu artykułów popularyzujących wiedzę z zakresu podatków, a także książkowego komentarza do kontroli celno-skarbowej.

Artur Kowalski

Radca prawny. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Od 1995 r. pracownik Kancelarii Sejmu RP. Główny specjalista do spraw legislacji w Biurze Legislacyjnym. W latach 1997-2007 zatrudniony jako legislator w Wydziale Spraw Legislacyjnych, gdzie oprócz bieżącej obsługi procesu legislacyjnego zajmował się opracowywaniem projektów stanowisk Sejmu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz obsługą prawną postępowań przed Komisją Odpowiedzialności Konstytucyjnej i komisjami śledczymi. Współautor komentarza do ustawy o sejmowej komisji śledczej. Od 2008 r. zatrudniony w Wydziale Tekstów Jednolitych i Analiz Techniki Prawodawczej Biura Legislacyjnego Kancelarii Sejmu jako główny specjalista do spraw legislacji.

Krzysztof Klimek

Prawnik, wieloletni pracownik organów celnych i skarbowych. Jest autorem licznych publikacji eksperckich z zakresu prawa podatkowego, szczególnie w kontekście CIT, PIT oraz rachunkowości. Jego analizy i komentarze często pojawiają się na portalu Prawo.pl

Andrzej Radwan-Wiński

Wykładowca akademicki i doradca podatkowy Kancelarii doradztwa podatkowego Honestus Sp. P. W swojej praktyce reprezentuje przedsiębiorców w sporach z organami podatkowymi w toku kontroli, postępowań oraz postępowań sądowych. Wspiera przedsiębiorców krajowych oraz zagranicznych inwestorów.

Plik JPK_VAT zamiast deklaracji VAT

Od 1.10.2020 r. obowiązują przepisy przewidujące składanie nowego dokumentu elektronicznego (dalej nazywanego plikiem JPK_VAT), wspólnego dla przesyłania deklaracji VAT i informacji o ewidencji VAT. W konsekwencji obowiązek składania deklaracji VAT został połączony z obowiązkiem przesyłania plików JPK_VAT.

1. Dwa warianty pliku JPK_VAT

Po wejściu w życie przepisów o pliku JPK_VAT nadal istnieje możliwość rozliczania się przez część podatników za okresy kwartalne. W związku z tym istnieją dwa warianty JPK_VAT, tj.:

- JPK_V7M – przesyłany przez podatników, którzy rozliczają się miesięcznie, oraz
- JPK_V7K – przesyłany przez podatników, którzy rozliczają się kwartalnie.

2. Dane wykazywane w pliku JPK_VAT

Plik JPK_VAT składa się z dwóch części, tj.:

- z części deklaracyjnej, która zastąpiła poprzednio składane deklaracje VAT-7/VAT-7K,
- z części ewidencyjnej, która zastąpiła poprzednio przesyłany plik JPK_VAT.

Dane wykazywane w części deklaracyjnej nie różnią się istotnie od danych wykazywanych poprzednio w deklaracjach VAT-7/VAT-7K. Inaczej ma się rzecz, jeżeli chodzi o dane wykazywane w części ewidencyjnej plików JPK_VAT. W zakresie tym wprowadzony został obowiązek przekazywania trzech grup informacji.

2.1 Obowiązek oznaczania niektórych towarów i usług specjalnymi oznaczeniami literowymi

Wraz z plikiem JPK_VAT wprowadzony został obowiązek oznaczania przez sprzedawców niektórych towarów i usług specjalnymi oznaczeniami liczbowymi. Dla wybranych towarów są przewidziane oznaczenia od GTU_01 do GTU_10, zaś dla wybranych usług – oznaczenia od GTU_11 do GTU_13 (zob. tabelę poniżej). Oznaczenia takie powinny być stosowane w ewidencji VAT oraz w części ewidencyjnej pliku JPK_VAT (nie trzeba ich natomiast stosować na wystawianych fakturach).

Podkreślić należy, że wskazany obowiązek ciąży wyłącznie na sprzedawcach. Nabywcy towarów i usług nie są obowiązani wskazywać oznaczeń, o których mowa, w przesyłanych plikach JPK_VAT.

Ważne!



Przesyłając pliki JPK_VAT sprzedawcy mają obowiązek oznaczać niektóre towary i usługi specjalnymi oznaczeniami liczbowymi.

Oznaczenia liczbowe w pliku JPK_VAT

Grupa towarów lub usług	Oznaczenie
napoje alkoholowe o zawartości alkoholu powyżej 1,2%, piwo oraz napoje alkoholowe będące mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5% (CN od 2203 do 2208)	GTU_01
towary, o których mowa w art. 103 ust. 5aa ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 r. poz. 775) - dalej u.p.t.u. (np. benzyny silnikowe czy olej napędowy)	GTU_02
1) olej opałowy nieobjęty kodem GTU_02, 2) oleje smarowe, 3) pozostałe oleje o kodach CN od 2710 19 71 do 2710 19 99, z wyłączeniem wyrobów o kodzie CN 2710 19 85 (oleje białe, parafina ciekła) oraz smarów plastycznych zaliczanych do kodu CN 2710 19 99, 4) oleje smarowe o kodzie CN 2710 20 90, 5) preparaty smarowe objęte pozycją CN 3403, z wyłączeniem smarów plastycznych objętych tą pozycją	GTU_03
wyroby tytoniowe, susz tytoniowy oraz płyn do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym	GTU_04
odpady określone w poz. 79-91 załącznika nr 15 do u.p.t.u. (np. zużyte samochody, komputery, telewizory i inne urządzenia przeznaczone do złomowania czy odpady szklane)	GTU_05
urządzenia elektroniczne oraz części i materiały do nich wymienione w poz. 7, 8, 59-63, 65, 66, 69 i 94-96 załącznika nr 15 do u.p.t.u. (np. komputery, telefony komórkowe, konsole do gier wideo czy aparaty fotograficzne), a także folia typu stretch określona w poz. 9 tego załącznika	GTU_06

pojazdy oraz części (CN od 8701-8708)	GTU_07
metale szlachetne oraz nieszlachetne wymienione w poz. 1 załącznika nr 12 do u.p.t.u. oraz w poz. 12-25, 33-40, 45, 46, 56 i 78 załącznika nr 15 do u.p.t.u. (np. artykuły jubilerskie czy odpady i złom metali nieszlachetnych)	GTU_08
produkty lecznicze, środki spożywcze specjalnego przeznaczenia oraz wyroby medyczne objęte obowiązkiem zgłoszenia, o którym mowa w art. 37av ust. 1 ustawy z 6.09.2001 r. - Prawo farmaceutyczne (Dz. U. z 2025 r. poz. 750)	GTU_09
budynki, budowle i grunty oraz ich części i udziały w prawie własności, w tym również zbycia praw, o których mowa w art. 7 ust. 1 u.p.t.u.	GTU_10
usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, o których mowa w ustawie o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych	GTU_11
usługi o charakterze niematerialnym, tj. usługi: - doradcze, w tym doradztwa prawnego i podatkowego oraz doradztwa związanego z zarządzaniem (PKWiU 62.02.1, 62.02.2, 66.19.91, 69.20.3, 70.22.11, 70.22.12, 70.22.13, 70.22.14, 70.22.15, 70.22.16, 70.22.3, 71.11.24, 71.11.42, 71.12.11, 71.12.31, 74.90.13, 74.90.15, 74.90.19), - w zakresie rachunkowości i audytu finansowego (PKWiU 69.20.1, 69.20.2), - prawne (PKWiU 69.1), - zarządcze (PKWiU 62.03, 63.11.12, 66.11.19, 66.30, 68.32, 69.20.4, 70.22.17, 70.22.2, 90.02.19.1), - firm centralnych (PKWiU 70.1), - marketingowe i reklamowe (PKWiU 73.1), - badania rynku i opinii publicznej (PKWiU 73.2), - w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych (PKWiU 72), - w zakresie pozaszkolnych form edukacji (PKWiU 85.5).	GTU_12
usługi transportowe i gospodarki magazynowej	GTU_13

2.2 Obowiązek oznaczania niektórych transakcji

Wraz z plikiem JPK_VAT wprowadzony również został obowiązek oznaczania niektórych transakcji. Dotyczy to przede wszystkim transakcji stanowiących dla podatników sprzedaż, jednak jedno oznaczenie (do 30.06.2021 r. były to dwa oznaczenia) zostało również przewidziane dla transakcji stanowiących u podatników zakupy.

Ważne!



Przesyłając pliki JPK_VAT sprzedawcy mają obowiązek oznaczać niektóre transakcje specjalnymi oznaczeniami literowymi.

Oznaczenia literowe w pliku JPK_VAT	
Rodzaj transakcji	Oznaczenie literowe
Transakcje sprzedażowe	
wewnątrzwspólnotowa sprzedaż na odległość towarów, które w momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu znajdują się na terytorium kraju, oraz świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, o których mowa w art. 28k u.p.t.u., na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce pobytu na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju	WWSTO_EE (od 1.1.2022 r.)
transakcji dokonywane przez podatników, między którymi istnieją powiązania, o których mowa w art. 32 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u.	TP
wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów dokonywane przez drugiego w kolejności podatnika VAT w ramach transakcji trójstronnej w procedurze uproszczonej, o której mowa w dziale XII rozdział 8 u.p.t.u.	TT_WNT
dostawy towarów poza terytorium kraju dokonane przez drugiego w kolejności podatnika VAT w ramach transakcji trójstronnej w procedurze uproszczonej, o której mowa w dziale XII rozdział 8 u.p.t.u.	TT_D
świadczenia usług turystyki opodatkowanych na zasadach marży zgodnie z art. 119 u.p.t.u.	MR_T
dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, opodatkowane na zasadach marży zgodnie z art. 120 u.p.t.u.	MR_UZ

wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów następujące po imporcie tych towarów w ramach procedury celnej 42 (import)	I_42
wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów następujące po imporcie tych towarów w ramach procedury celnej 63 (import)	I_63
transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu, opodatkowanego zgodnie z art. 8a ust. 1 u.p.t.u.	B_SPV
dostawy towarów oraz świadczenie usług, których dotyczy bon jednego przeznaczenia na rzecz podatnika, który wyemitował bon zgodnie z art. 8a ust. 4 u.p.t.u.	B_SPV DOSTAWA
świadczenie usług pośrednictwa oraz innych usług dotyczących transferu bonu różnego przeznaczenia, opodatkowanych zgodnie z art. 8b ust. 2 u.p.t.u.	B_MPV PROWIZJA
dostawy towarów, o której mowa w art. 7a ust. 1 i 2 u.p.t.u., dokonanej przez podatnika ułatwiającego tę dostawę, który nie korzysta z procedury szczególnej, o której mowa w dziale XII w rozdziale 6a lub 9 u.p.t.u. lub w odpowiadających im regulacjach, dla której miejscem dostawy jest terytorium kraju	IED ¹
Transakcje zakupowe	
import towarów, w tym import towarów rozliczany zgodnie z art. 33a u.p.t.u.	IMP

Zwrócić należy uwagę, że do 30.06.2021 r. istniał obowiązek oznaczania kodem MPP transakcji objętych obowiązkiem stosowania mechanizmu podzielonej płatności. Obowiązek stosowania tego oznaczenia mieli zarówno sprzedawcy, jak i nabywcy.

Obowiązek ten został jednak z dniem 1.07.2021 r. zlikwidowany. W konsekwencji obecnie ani sprzedawcy, ani nabywcy nie mają obowiązku stosowania kodu MPP.

2.3 Obowiązek wskazywania niektórych dowodów sprzedaży oraz dowodów zakupu

Wraz z plikiem JPK_VAT wprowadzony również został obowiązek oznaczania niektórych dowodów sprzedaży oraz dowodów nabycia. Stosowane są po trzy oznaczenia dla dowodów sprzedaży oraz dowodów zakupów (zob. tabelę).

Ważne!



Przesyłając pliki JPK_VAT sprzedawcy oraz nabywcy mają obowiązek oznaczać niektóre dowody sprzedaży oraz nabycia specjalnymi oznaczeniami literowymi.

Oznaczenia dla dowodów sprzedaży oraz dowodów nabycia			
Dowody sprzedaży		Dowody nabycia	
Oznaczenie	Rodzaj dokumentu	Oznaczenie	Rodzaj dokumentu
„RO”	dokument zbiorczy wewnętrzny zawierający sprzedaż z kas rejestrujących	„VAT RR”	faktura VAT RR
„WEW”	dokument wewnętrzny	„WEW”	dokument wewnętrzny
„FP”	faktura wystawiona na zasadach określonych w art. 109 ust. 3d u.p.t.u.	„MK”	faktura wystawiona przez podatnika, który wybrał metodę kasową

3. Likwidacja załącznika VAT-ZD

Wprowadzeniu pliku JPK_VAT towarzyszyła likwidacja załącznika VAT-ZD, załączanego w poprzednim stanie prawnym do deklaracji VAT-7/VAT-7K przez podatników korzystających z tzw. ulgi na złe długi. W zamian podatnicy korzystający z tej ulgi podają wartość 1 w polu KorektaPodstawyOpodt w części ewidencyjnej pliku JPK_VAT.

4. Przesyłanie JPK_VAT

Plik JPK_VAT może zostać wysłany na jeden z trzech sposobów, tj. za pośrednictwem:

- bezpłatnego narzędzia internetowego do generowania i wysyłania JPK Klient JPK WEB dostępnego pod adresem <https://e-mikrofirma.mf.gov.pl/jpk-client>,
- bezpłatnej aplikacji e-mikrofirma,
- posiadającego taką funkcjonalność komercyjnego programu księgowego lub komercyjnej aplikacji on-line.

Przesyłane pliki JPK_VAT mogą być, co do zasady, opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo podpisem zaufanym. Ponadto podatnicy będący osobami fizycznymi mogą opatrywać przesłane pliki JPK_VAT zestawem unikatowych danych w postaci elektronicznej dotyczących tego podatnika, obejmującym:

- identyfikator podatkowy NIP albo identyfikator podatkowy numer PESEL;
- imię (pierwsze);
- nazwisko;
- datę urodzenia;
- kwotę przychodu wykazaną odpowiednio w zeznaniu PIT złożonym w poprzednim roku podatkowym.

5. Terminy przesyłania pliku JPK_VAT

Plik JPK_VAT przesyłany jest w dotychczasowych terminach przewidzianych dla składania deklaracji VAT-7/VAT-7K oraz przesyłania poprzednich plików JPK-VAT.

W konsekwencji podatnicy składający deklaracje VAT za okresy miesięczne (obecne deklaracje VAT-7K) plik JPK_VAT obowiązani są przysyłać w pełnym zakresie co miesiąc, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego nowy plik JPK_VAT dotyczy.

Przykład:



Podatnik XYZ rozlicza VAT miesięcznie. W konsekwencji jest on obowiązany co miesiąc, w terminie do 25. dnia kolejnego miesiąca, przysyłać plik JPK_VAT (w wariantcie JPK_V7M) z wypełnionymi obiema częściami (ewidencyjną oraz deklaracyjną).

Natomiast podatnicy składający deklaracje VAT za okresy kwartalne (obecne deklaracje VAT-7K):

- za pierwszy i drugi miesiąc kwartału przysyłają pliki JPK_VAT jedynie w części dotyczącej ewidencji VAT,
- za ostatni miesiąc kwartału przysyłają pliki JPK_VAT z wypełnionymi obiema częściami (zob. art. 109 ust. 3b u.p.t.u.).

Przykład:



Podatnik ABC rozlicza VAT kwartalnie. W konsekwencji jest on obowiązany:

- 1) za pierwszy i drugi miesiąc każdego kwartału przesyłać, w terminie do 25. dnia kolejnego miesiąca, plik JPK_VAT (w wariantach JPK_V7K) z wypełnioną tylko częścią ewidencyjną,
- 2) za trzeci miesiąc każdego kwartału przesyłać, w terminie do 25. dnia kolejnego miesiąca, plik JPK_VAT (w wariantach JPK_V7K) z wypełnionymi obiema częściami (ewidencyjną oraz deklaracyjną).

6. Pozostałe deklaracje VAT

Plik JPK_VAT jest przesyłany wyłącznie przez czynnych podatników VAT, a więc podatników składających dotychczas deklaracje VAT-7/VAT-7K. Nie zmieniły się zasady składania deklaracji dla podatku od towarów i usług w zakresie usług taksówek osobowych opodatkowanych w formie ryczałtu (VAT-12) ani pozostałych deklaracji podatkowych w zakresie VAT (VAT-8, VAT-9M, VAT-10, VAT-11, VAT-13, VAT-21, VAT-23, VAT-26, VAT-UE, VAT-UEK, VAT-R, VAT-Z oraz VIN-R i VIU-R, a także VIN-D i VIU-D). Deklaracje te składane są nadal na takich samych zasadach jak obowiązujące przed 1.10.2020 r.

¹ Oznaczenie IED stosowane będzie od 1.01.2022 r.

Identyfikacja powiązań pomiędzy podatnikami a ich kontrahentami w JPK_VAT

W ramach struktury JPK_VAT, w części ewidencyjnej sprzedaży podatnicy mają obowiązek stosowania dodatkowych oznaczeń poszczególnych transakcji lub towarów. Jednym z takich oznaczeń jest symbol „TP”, który w założeniu ma umożliwić organom identyfikację i weryfikację transakcji realizowanych pomiędzy podmiotami powiązanymi. W praktyce okazało się jednak, że zbyt szeroki zakres zastosowania tego znacznika z jednej strony może przysporzyć podatnikom problemów w jego stosowaniu, z drugiej zmniejsza znaczenie analityczne dla organów.

1. Oznaczenie „TP” w JPK_VAT

Od kilku już lat, bo od października 2020 r., czynni podatnicy VAT zobowiązani są do prowadzenia ewidencji dla potrzeb podatku od towarów i usług prezentując w niej dane, które zostały szczegółowo wyspecyfikowane w rozporządzeniu Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15.10.2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 1988 ze zm.) – dalej r.s.z.d.

Przepisami rozporządzenia prawodawca szczegółowo normuje zasady prowadzenia m.in. ewidencji, jednocześnie wprowadzając szereg obowiązków, znacznie wykraczających ponad to, co jak się zdaje, jest konieczne i niezbędne dla prawidłowego zidentyfikowania podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług. Dla części podatników wiąże się to z koniecznością pozyskania szczególnych informacji lub identyfikacji specyficznych okoliczności transakcji, by następnie dodatkowe dane, w gruncie rzeczy niezbyt istotne dla podatnika i jego obowiązku podatkowego w VAT, były prezentowane w rejestrze sprzedaży lub w ewidencji zakupów VAT. Chodzi tutaj również o dodatkowe oznaczenia, których stosowania oczekuje, czy raczej żąda od podatników, Minister Finansów.

Pośród licznych oznaczeń, które zostały wyspecyfikowane przez prawodawcę w rozporządzeniu i w określonych okolicznościach powinny być stosowane znalazł się również znacznik literowy „TP”. Niestety, niezbyt przemyślane przepisy doprowadziły do tego, że od samego początku używanie tego znacznika potrafi przysporzyć podatnikom niemało problemów, a w przeszłości nawet doprowadziło do swobodnego sporu pomiędzy Dyrektorem KIS a resortem finansów, czyli w łonie administracji skarbowej (chodziło o stosowanie znacznika w przypadku spółek samorządowych i Skarbu Państwa). Nie-

wątpliwie, do używania tego znacznika podatnicy musieli się przygotować, co powinno przełożyć się na bieżące funkcjonowanie, czasami na treść umów itp. W każdym razie wymaga to od podatników pozyskiwania szeregu dodatkowych informacji, czasami wręcz danych wrażliwych (formalnie i faktycznie), które z perspektywy VAT de facto nie mają dla nich żadnego znaczenia (oczywiście oprócz obowiązku raportowania poprzez zastosowanie znacznika „TP”).

2. Oznaczenie „TP” nie tylko w przypadkach sporządzania dokumentacji cen transferowych

Wprowadzając dane do ewidencji VAT, a następnie przygotowując jednolity plik kontrolny, w ramach którego ta ewidencja wraz z deklaracją będzie przekazana organom podatkowym, podatnicy muszą w pierwszej kolejności uświadomić sobie, że obowiązek stosowania znacznika „TP” może ich dotyczyć, nawet jeżeli do tej pory nie musieli w żaden sposób interesować się zagadnieniem tzw. cen transferowych, z którym oznaczenie to zdaje się korespondować (co sugeruje jego treść „TP”). Zaznaczyć bowiem trzeba, że w § 10 ust. 4 pkt 3 r.s.z.d. zostało wskazane, że podatnicy muszą oznaczać niektóre wpisy identyfikujące VAT należny jako „TP” jeżeli pomiędzy stronami istnieją powiązania, o których mowa w art. 32 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u. Chodzi zatem o powiązania w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.) – dalej u.p.d.o.f. i odpowiednio w art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 278 ze zm.) – dalej u.p.d.o.p. Na ustaleniu czy strony transakcji są podmiotami powiązanymi według u.p.d.o.p. lub u.p.d.o.f. kończy się zastosowanie przepisów ustaw o podatkach dochodowych.

Zatem, całkowicie bez znaczenia jest w takim przypadku wartość transakcji pomiędzy stronami, do której odwołują się przepisy ustaw o podatkach dochodowych identyfikując obowiązki dokumentacyjne i raportowania, a przede wszystkim to, czy istniejące powiązania skutkują powstaniem obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych w CIT lub w PIT. Wystarczy w tym miejscu przypomnieć, że obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych na potrzeby podatku dochodowego powstaje jedynie wówczas, gdy łączna wartość transakcji kontrolowanych o charakterze jednorodnym, pomniejszona o podatek od towarów i usług, przekracza w roku obrotowym ustawowe progi dokumentacyjne: odpowiednio 2.000.000 zł lub 10.000.000 zł w zależności od rodzaju transakcji. Jednym słowem, dla potrzeb VAT podatnik, poprzez odesłanie zapisane w art. 32 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u., uwzględnia jedynie regulacje u.p.d.o.p./u.p.d.o.f. dotyczące samej tylko identyfikacji powiązań, a wszelkie inne są całkowicie bez znaczenia.

Przykład 1



Przedsiębiorca, osoba fizyczna prowadzi sklep z artykułami przemysłowymi. Dokonując sprzedaży towarów osoba taka działa w niewielkim zakresie na rynku lokalnym. Pomimo, że czasami zakupów dokonuje u niego brat, który również wykonując działalność gospodarczą kupuje towary na jej potrzeby i wówczas bierze fakturę, to przedsiębiorca nigdy nie interesował się cenami transferowymi. Wynikało to z tego, że przychody ze sprzedaży nie przekroczyły u niego nigdy nawet miliona złotych. Księgowa, która prowadzi rozliczenia tego przedsiębiorcy w biurze rachunkowym poinformowała go, że od października 2020 r. musi w przypadku sprzedaży fakturowanej, bez względu na jej wartość, badać czy nabywca nie jest podmiotem z nim powiązanym. Jako przykład takiej czynności księgowa wskazała fakturowaną sprzedaż na rzecz brata.

Co prawda zawiera się to w zamieszczonym powyżej stwierdzeniu, ale doświadczenie podpowiada, że warto to podkreślić bardzo wyraźnie i w sposób jednoznaczny. Otóż, dla istnienia lub braku obowiązku stosowania oznaczenia „TP” w VAT nie ma żadnego znaczenia to, czy na płaszczyźnie podatków dochodowych jest właściwe któreś z wyłączeń dotyczących obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych. W obu ustawach jest to stosunkowo obszerna lista, ale jeżeli podatnik uzna, iż występują powiązania pomiędzy nim a nabywcą (sprzedawcą przy odwrotnym obciążeniu), dla potrzeb VAT nie powinien zaprzętać sobie głowy jej treścią.

Przykład 2



Dwie krajowe spółki są podmiotami powiązanymi. Ze względu na to, że obie spółki wygenerowały dochód podatkowy i nie wykonują działalności zwolnionej od CIT nie są zobowiązane do sporządzania dokumentacji cen transferowych.

Jednak, z uwagi na istniejące powiązania, faktury sprzedaży pomiędzy takimi podmiotami muszą być oznaczane w ewidencji sprzedaży VAT świadczącego jako „TP”.

Wyjątkiem jest szczególny charakter powiązań wynikający z relacji z jednostką samorządu terytorialnego oraz Skarbu Państwa – przy czym w takim przypadku decydujące znaczenie ma treść rozporządzenia, która de facto powtarza zwolnienie od obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych dla potrzeb podatku dochodowego. Zaznaczyć bowiem należy, że od lipca 2021 r. (a dokładniej od JPK_V7M składanego za lipiec i odpowiednio JPK_V7K za trzeci kwartał 2021 r.), nie stosuje się

oznaczenia „TP” w przypadku dostaw towarów oraz świadczenia usług, gdy powiązania między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego, lub ich związkami (na tym gruncie wystąpił wspomniany wcześniej rozdzwiek w łonie administracji skarbowej, co doprowadziło do nowelizacji rozporządzenia, a w ramach wskazanego powyżej wyłączenia). Trzeba jednak zastrzec, że chodzi wyłącznie o przypadki, w których jednocześnie nie występują inne rodzaje powiązań.

Przykład 3



Gmina będąca czynnym podatnikiem VAT jest jednocześnie właścicielem udziałów w spółkach komunalnych. Są to spółki ze stuprocentowym udziałem tej jednostki samorządu terytorialnego. Pomimo, że spółki dokonują transakcji między sobą, a także transakcji z gminą, po analizie stwierdzono, iż powiązania pomiędzy tymi podmiotami wynikają wyłącznie z faktu istnienia powiązania z gminą i dlatego ani spółki, ani gmina nie sporządzają dokumentacji cen transferowych. Z tego powodu, z uwagi na charakter istniejącego powiązania, faktury sprzedaży pomiędzy tymi podmiotami nie są oznaczane w ewidencji sprzedaży VAT świadczącego jako „TP”.

Przykład 4



Gmina będąca czynnym podatnikiem VAT jest jednocześnie właścicielem udziałów w spółkach komunalnych. Są to spółki ze stuprocentowym udziałem takiej jednostki samorządu terytorialnego. Spółki dokonują transakcji między sobą, a także transakcji z gminą. Zasadniczo, ze względu na charakter powiązań, sprzedaż takich podmiotów nie podlega oznaczeniom w JPK_V7 jako „TP”. Jednak w przypadku dwóch spośród spółek prezesi są szwagrami. W związku z tym transakcja pomiędzy tymi spółkami musi być oznaczana jako „TP”.

Efekt wskazania wyłącznie na powiązania bez nawiązania do wartości transakcji czy powinności dokumentacyjnych w CIT/PIT właściwych dla operacji TP jest taki, że obowiązek oznaczania zapisu w ewidencji VAT dokonanego na podstawie dokumentu sprzedaży lub zakupu (przy odwrotnym opodatkowaniu), nawet dotyczącego transakcji o bardzo niskiej wartości. Wystarczy bowiem, że występują powiązania. Co więcej, wiąże się to z koniecznością badania czy transakcja, z której wynika VAT należny nie powinna być oznaczona jako „TP”.

O oznaczeniu „TP” muszą pamiętać podatnicy dokonujący zakupów od zagranicznych podmiotów powiązanych, będący w tych transakcjach są podatnikami polskiego VAT. W takiej sytuacji oznaczenie „TP” zamieszczane jest wyłącznie po stronie VAT należnego.

Przykład 5



Polska spółka kupiła usługę od spółki matki i zobowiązana jest opodatkować świadczenie polskim VAT w ramach importu usług. Ujmując taki zakup w rejestrze sprzedaży podatnik musi oznaczyć wpis jako „TP”. Jednocześnie VAT należny z tytułu kupna usługi stanowi dla podatnika podatek naliczony i jako taki jest prezentowany w ewidencji zakupów. Po stronie podatku naliczonego podatnik nie oznacza zapisu jako „TP”.

Obowiązkiem stosowania znacznika „TP” nie została objęta sprzedaż dokumentowana w sposób zbiorczy za pomocą raportu fiskalnego „RO”. Gdyby jednak dla takiej sprzedaży została wystawiona faktura, podatnik ujmując ją w rejestrze VAT należnego, pomimo oznaczenia „FP” (co skutkuje nieuwzględnieniem kwot w niej wykazanych w sumach kontrolnych, czyli przy identyfikacji podstawy opodatkowania i VAT), musi zbadać, czy nie występują przesłanki dla oznaczenia takiego wpisu jako „TP”.

Przykład 6



W maju spółka dokonała sprzedaży urządzenia na rzecz żony prezesa. Ze względu na to, że klientka działała jako osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, sprzedaż została zafiskalizowana w kasie rejestrującej i uwzględniona w ewidencji sprzedaży na podstawie raportu fiskalnego (RO). Przy raporcie nie został zamieszczony opis „TP”. Jednak w sierpniu klientka zgłosiła się do sprzedawcy z żądaniem, by ten wystawił fakturę i zwróciła mu paragon fiskalny. Faktura, oczywiście wskazująca jako nabywcę konsumentkę, została wystawiona. W ewidencji sprzedaży i następnie w JPK_V7M za sierpień faktura ta została wykazana z oznaczeniem „FP”. Dodatkowo wpis w ewidencji sprzedaży tej faktury został oznaczony jako „TP”.

Dla zastosowania oznaczenia „TP” bez znaczenia również jest to, czy zachodzą przesłanki szacowania zapisane w art. 32 ust. 1 u.p.t.u. Odsyłając od tego artykułu, a dokładniej do pkt 1 jego ust. 2 prawodawca wskazał jedynie, że chodzi mu o powiązania, o których mowa w tym przepisie, a nie o jego zastosowaniu. Jednym słowem, całkowicie bez znaczenia jest to, jakie są prawa do odliczenia VAT u stron transakcji, a także to czy zostały zachowane warunki rynkowe przy kreowaniu ceny i ustalaniu

innych warunków czynności. Ważne są wyłącznie relacje pomiędzy podmiotami operacji skutkującej u podatnika wykazaniem transakcji w ewidencji VAT.

Przykład 7



Spółka A dokonuje sprzedaży na rzecz spółki B. W obu spółkach 100% udziałów ma brytyjska spółka C. Zarówno spółka A jak i spółka B mają siedzibę na terytorium Polski, są czynnymi podatnikami VAT, z pełnym prawem do odliczenia podatku naliczonego. Spółka A dokonując sprzedaży na rzecz spółki B stosuje ceny rynkowe, dokładnie takie same jak dla podmiotów niepowiązanych. Sporządzając JPK_V7M za październik główna księgowa nie oznaczyła jako „TP” sprzedaży dla spółki B. Przed wystaniem plik został poddany weryfikacji przez doradcę podatkowego. Doradca zwrócił uwagę na to, że sprzedaż dla spółki B musi być oznaczona jako „TP”. Główna księgowa starała się wytłumaczyć, że przecież art. 32 u.p.t.u. nie ma tutaj zastosowania, ponieważ obie spółki mają pełne prawo do odliczenia VAT, a stosowane ceny są rynkowe. Wówczas doradca wyjaśnił, że to czy występują przesłanki zastosowania art. 32 ust. 1 u.p.t.u. nie ma żadnego znaczenia, ponieważ prawodawca odsyła jedynie do art. 32 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u. i to wyłącznie w celu identyfikacji powiązań pomiędzy stronami transakcji.

3. Powiązania według ustaw o podatkach dochodowych

Przepisy rozporządzenia wskazują na powiązania między świadczącym a nabywcą, o których mowa w art. 32 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u. Ten z kolei mówi o powiązaniach w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.f. i w art. 11a ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.p. Regulacje ustaw o podatkach dochodowych zawierają bardzo obszerny katalog powiązań. Według tych unormowań podmiotami powiązanymi są:

- a. podmioty, z których jeden wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub
- b. podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:
 - ten sam inny podmiot lub
 - małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
- c. spółka niemająca osobowości prawnej i jej wspólnicy, lub

ca) spółka, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.p. / art. 5a pkt 28 lit. c) u.p.d.o.f., i jej komplementariusza (chodzi o spółki komandytowe i komandytowo-akcyjne), lub

cb) spółka, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p. / art. 5a pkt 28 lit. e) u.p.d.o.f., i jej wspólnika (chodzi o spółki jawne będące podatnikami CIT), lub

d. podatnik i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej - spółka kapitałowa wchodząca w jej skład i jej zagraniczny zakład.

Jednak to nie koniec działań służących identyfikacji powiązań. Należy bowiem wyjaśnić, że na podstawie art. 23m ust. 2 u.p.d.o.f. oraz odpowiednio art. 11a ust. 2 u.p.d.o.p. przez wywieranie znaczącego wpływu rozumie się:

1. posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25%:
 - a. udziałów w kapitale lub
 - b. praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub
 - c. udziałów lub praw do udziału w zyskach, stratach, lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, lub
2. faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, lub
3. pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

Biorąc pod uwagę to, że obowiązek stosowania oznaczenia „TP” powstaje bez względu na wartość transakcji czy skali działalności podatnika, od października 2020 r. nawet najdrobniejszy czynny podatnik VAT, również ten wykonujący działalność w niewielkim tylko zakresie, musi prowadzić badanie, czy przypadkiem stroną transakcji, która wyznacza u niego należny podatek od towarów i usług nie jest podmiot z nim powiązany według ustawy o u.p.d.o.p. lub u.p.d.o.f.

4. Rodzaje powiązań

Praktyka ustalania powiązań dla potrzeb podatków dochodowych pokazuje, że niejednokrotnie jest to poważne wyzwanie nawet dla specjalistów w tej dziedzinie.

W pierwszej kolejności trzeba wyjaśnić dwa ostatnie rodzaje powiązań. Zaczynając od końca, należy wskazać na zagraniczny zakład podatnika, względnie zagraniczny zakład wchodzący w skład podatkowej grupy kapitałowej (nie chodzi o członka grupy VAT). Przede wszystkim mogą pojawić się wątpliwości co do tego, czy możliwe są czynności opodatkowane VAT dokonywane de facto wewnątrz podatnika (ponieważ z punktu widzenia VAT mamy tutaj do czynienia z jednym podatnikiem). Tym, na co ewentualnie można zwrócić uwagę w takiej sytuacji, jest wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów

i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów o charakterze nietransakcyjnym w relacji podatnik (spółka wchodząca w skład podatkowej grupy kapitałowej) i jego zagraniczny zakład. Oprócz tego może wystąpić import towarów z udziałem zagranicznego zakładu. Trzeba jednak wyraźnie podkreślić, że warunkiem koniecznym zastosowania oznaczenia „TP” jest to, aby w operacji brał udział zagraniczny zakład w znaczeniu podatku dochodowego. Tylko wówczas transakcja taka winna być oznaczona jako „TP”.

Znacznie częściej w praktyce obawy podatników budzą transakcje pomiędzy spółką niemającą osobowości prawnej, a jej wspólnikami.

Tego rodzaju transakcje należy identyfikować jako „TP”. Trzeba jednak zaznaczyć, że chodzi o przypadki, w których stronami czynności są spółka i wspólnik, a nie wspólnicy pomiędzy sobą. Fakt, że podmioty są wspólnikami np. spółki jawnej nie czyni ich podmiotami powiązanymi i ze względu na taką relację nie jest stosowane oznaczenie „TP”.

Przykład 8



Pan A i pan B są wspólnikami spółki jawnej. Obaj wspólnicy niezależnie od działalności prowadzonej w ramach spółki jawnej samodzielnie wykonują działalność gospodarczą. Nie są ze sobą w żaden sposób spokrewnieni ani spowinowaceni. Pan A dokonał sprzedaży na rzecz spółki jawnej oraz dokładnie takiej samej sprzedaży na rzecz pana B. W takim przypadku oznaczenie „TP” zostało zamieszczone wyłącznie przy ujęciu w rejestrze sprzedaży świadczenia wykonanego na rzecz spółki jawnej.

Częstą przesłanką stosowania oznaczenia „TP” są powiązania kapitałowe, ale również wynikające z posiadania praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących czy zarządczych. Powiązanie może być konsekwencją posiadania udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych. Co ważne, w każdym z tych przypadków chodzi o minimalny udział, który ma wynosić 25%.

Zatem, sam fakt, że strona transakcji ma udział, o którym mowa powyżej, w drugim uczestniku, lub inny podmiot ma taki udział w obu stronach nie zawsze wystarczy. Ważna jest jego wysokość. Czyli np. transakcja z członkiem zarządu czy podmiotem powiązanym poprzez członka zarządu nie zawsze będzie podlegała oznaczeniu „TP”.

Przykład 9



Spółka A dokonuje sprzedaży na rzecz członka zarządu. Transakcja taka jest fakturowana. W tym konkretnym przypadku sprzedaż nie podlega oznaczeniu jako „TP”, gdyż zarząd jest sześciuosobowy i każdemu z członków zarządu przysługuje 1/6 praw głosu. W czasie badania doradca podatkowy zwrócił jednak uwagę na to, że sam fakt, iż członek zarządu ma mniej niż 25% głosu w zarządzie nie wystarczy, aby uznać go za podmiot powiązany ze spółką, jednak należy sprawdzić czy przypadkiem jego rzeczywista pozycja nie jest tak mocna, że posiada faktyczną zdolność do podejmowania decyzji gospodarczych przez spółkę. Gdyby tak było, należałoby oznaczyć transakcję jako „TP”.

Należy przy tym zwrócić uwagę na to, że udział może mieć charakter bezpośredni lub pośredni. Prawodawca podatkowy wyjaśnia w przepisach u.p.d.o.p. i u.p.d.o.f., że posiadanie pośrednio udziału lub prawa, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, oznacza sytuację, w której jeden podmiot posiada w drugim podmiocie udział lub prawo za pośrednictwem innego podmiotu lub większej liczby podmiotów, przy czym wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa odpowiada:

- wielkości udziału albo prawa łączącego dowolne dwa podmioty spośród wszystkich podmiotów uwzględnianych przy ustalaniu posiadania pośrednio udziału lub prawa - w przypadku, gdy wszystkie wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są równe;
- najniższej wielkości udziału lub prawa łączącego podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana - w przypadku, gdy wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są różne;
- sumie wielkości posiadanych pośrednio udziałów lub praw - w przypadku, gdy podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana, łączy więcej niż jeden posiadany pośrednio udział lub prawo.

Co istotne, dotyczy to udziału nie tylko w kapitale, ale również w organach danego podmiotu (czyli np. pośredni udział w zarządzie spółki).

Jeśli chodzi o faktyczny wpływ na podejmowanie decyzji przez inny podmiot trzeba wyjaśnić, że w ten sposób powiązana może być z osobą fizyczną lub z innym podmiotem osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej. Prawodawca nie przewiduje takiego uzasadnienia dla powiązań osób fizycznych. Bez znaczenia przy tym jest to, że takie relacje zależności rzeczywiście występują.

Przykład 10



Pan A prowadzi działalność gospodarczą w zakresie importu towarów z Chin i ich sprzedaży na terytorium kraju, a 96% sprzedaży jego firmy dokonywana jest na rzecz działalności pana B. Co więcej, to pan B jako dystrybutor mający ugruntowaną pozycję na rynku wskazuje panu A jakie towary powinien sprowadzać, aby współpraca była efektywna. Panowie nie są ze sobą w żaden sposób spokrewnieni ani powinowaceni. W tej sytuacji, pomimo że pan B w rzeczywisty sposób wpływa na decyzje gospodarcze pana A, osoby te nie są uznawane za podmioty powiązane, a co za tym idzie sprzedaż pana A nie jest oznaczana jako „TP”.

Powiązania osób fizycznych mogą wywodzić się wyłącznie z małżeństwa, pokrewieństwa i powinowactwa do drugiego stopnia.

Oczywiście, przez powiązania o takim charakterze mogą tworzyć się powiązania innego rodzaju, np. kapitałowe, jednak w takich przypadkach należy w pierwszej kolejności sprawdzić czy spełnione są warunki dotyczące małżeństwa, pokrewieństwa lub powinowactwa.

Przykład 11



Pan Maciej jest prezesem i jednocześnie jedynym członkiem zarządu spółki A sp. z o.o. Spółka A dokonuje sprzedaży na rzecz spółki B. W czasie rozmów handlowych całkiem przypadkiem okazało się, że 90% udziałów w spółce B ma spółka C, której stuprocentowym właścicielem jest dawno niewidziany szwagier pana Macieja. W tej sytuacji sprzedaż spółki A na rzecz spółki B musi być oznaczona w ewidencji sprzedaży jako „TP”.

To właśnie potencjalnych powiązań o charakterze rodzinnym i powinowactwa najbardziej obawiają się podatnicy, a jeszcze bardziej księgowi prowadzący ich ewidencje. Chodzi przy tym niekiedy nawet o informacje mocno osobiste czy takie, którymi poszczególne osoby niekoniecznie chciałyby się dzielić z pracownikami czy osobami świadczącymi obsługę na podstawie umowy outsourcingu. O ile w przypadku wielomilionowych transakcji trud ich pozyskania może być uzasadniony, o tyle przy drobnej sprzedaży przedsiębiorcy trudno jest zrozumieć sens oczekiwania prawodawcy. Zwłaszcza jeżeli uwzględnimy przepisy dotyczące RODO i zamieszanie towarzyszące najpierw ich wprowadzeniu, a obecnie stosowaniu (np. problem i wątpliwości dotyczące obowiązkowego KSeF dla konsumentów pokazał, że resort finansów nie zawsze pamięta o szczególnych regułach, których stosowanie narzucają przepisy RODO).

Trzeba przy tym pamiętać, że według zasad prawa rodzinnego (które wydaje się najwłaściwsze przy wyznaczaniu stopnia pokrewieństwa i powinowactwa) relacje prawne powinowactwa nie ustają wraz z ustaniem małżeństwa (wyjątkiem jest jego unieważnienie). To oznacza, że powinowatymi są nie tylko aktualni, ale również byli: teść, teściowa, szwagier, szwagierka, bratowa, zięć, synowa.

Oznacza to, że małżeństwo może zostać rozwiązane, ustać w wyniku rozwodu lub śmierci małżonka i w tym zakresie nie istnieją już przesłanki do stosowania znacznika „TP” z uwagi na wcześniejszy związek, ale jeżeli przyczyną jego ustania nie było unieważnienie (co według prawa rodzinnego ma miejsce bardzo rzadko) były szwagier, były teść, była teściowa itp. pozostają już na zawsze powinowatymi. A to z kolei oznacza konieczność uwzględnienia tego faktu przy sporządzaniu, najpierw, ewidencji VAT, a następnie JPK_V7M lub JPK_V7K.

Jeżeli chodzi o pokrewieństwo do drugiego stopnia, należy pamiętać, że:

- mama i tata to wstępni I stopnia w linii prostej
- babcia dziadek to wstępni II stopnia w linii prostej
- córka i syn to zstępni I stopnia w linii prostej
- wnuczka i wnuk to zstępni II stopnia w linii prostej

Krewnymi w linii bocznej drugiego stopnia (pierwszego nie ma) są siostra i brat.

Przy transakcjach z takimi osobami i z podmiotami powiązanymi przez takie osoby należy stosować oznaczenie „TP”.

Jako ciekawostkę należy wskazać, że siostrzeńcy czy bratankowie to już krewni trzeciego stopnia, czyli oznaczenia „TP” nie mają zastosowania.

5. Jak ustalać powiązania

O ile w przypadku weryfikacji powiązań dla potrzeb sporządzania dokumentacji cen transferowych ocena dokonywana jest dla transakcji, których łączna wartość przekracza, obiektywnie, nominalnie dość wysoko ustawione poprzeczki transakcyjne, natomiast w VAT żaden próg nie występuje. Co więcej, o ile w podatkach dochodowych dokumentacja jest sporządzana dopiero w następnym roku, do końca dziesiątego miesiąca tego następnego roku, o tyle w VAT weryfikacja musi być dokonana na bieżąco, najdalej do dwudziestego piątego dnia następnego miesiąca. Jak zatem podatnicy mogą się przygotować do stosowania oznaczeń „TP”?

W pierwszej kolejności rekomendowałbym przeprowadzenie weryfikacji wszystkich nabywców, a dodatkowo również świadczących z zagranicy (oni mogą wygenerować VAT należny i znaczniki przy takich pozycjach) celem identyfikacji powiązań. Jeżeli zostaną one stwierdzone, kontrahenta należy oznaczyć w rejestrze kontrahentów jako „TP”.

Kolejne działanie to ustalenie, przez które osoby fizyczne może wystąpić powiązanie z innymi podmiotami i przekazanie im specjalnie skonstruowanej w tym celu ankiety, która pozwoli na ustalenie powiązań.

Co więcej, należy wdrożyć procedurę (co oczywiście może okazać się trudne, ponieważ trzeba pamiętać, że „badamy” w ten sposób najważniejsze osoby w jednostce), która nałoży obowiązek aktualizacji ankiety w przypadku wystąpienia zmian wpływających na jej treść.

Nie może być wątpliwości co do tego, że nawet u małych przedsiębiorców stosowanie oznaczenia „TP” może przysporzyć dużo kłopotów. Nie zwalnia to ich jednak z konieczności zachowania należytej staranności przy realizacji obowiązków wynikających z przepisów, nawet jeżeli w pewnych przypadkach racjonalność uregulowań prawnych może budzić poważne zastrzeżenia.

Przełom dla
kancelarii podatkowych

TAX Alert

Nowy wymiar komunikacji

Wzmacniaj renomę i buduj relację!

TAX Alert to przełomowe rozwiązanie w pracy biur rachunkowych i kancelarii podatkowych, dzięki któremu wkroczysz w nowy wymiar komunikacji z Twoimi klientami.

TAX Alert umożliwia wysyłkę gotowych wiadomości dotyczących zmian w prawie i podatkach.

Program składa się z dwóch elementów:



Gotowych, merytorycznych
treści
od ekspertów Wolters Kluwer



Łatwej w obsłudze
platformy
do tworzenia i wysyłki e-maili

TAX Alert – dlaczego warto?



Usprawniasz komunikację
ze swoimi klientami



Oszczędzasz czas



Wzmacniasz renomę
swojej kancelarii



Twoja kancelaria staje się
bardziej konkurencyjne na rynku

Czy w deklaracji JPK VAT należy ująć omyłkowo wystawioną fakturę, którą jeszcze przed złożeniem deklaracji wyeliminowano z obrotu korektą?

PYTANIE

Spółka wystawiła przez pomyłkę 31 sierpnia dwie takie same faktury. Faktura została wysłana do klienta. 3 września wystawiła korektę do zera do jednej z faktur. Czy spółka jest zobowiązana do zapłaty za sierpień podwójnego podatku należnego wynikającego z tych faktur? Czy może uwzględnić fakturę korygującą w sierpniu biorąc pod uwagę, że jest to faktura pusta? Faktura opiewała na bardzo wysoką kwotę - co znacznie wpływa na wysokość podatku do zapłaty.

ODPOWIEDŹ

W Państwa przypadku pierwszeństwo (przed np. regułami wykazywania korekt in minus w odpowiednich miesiącach) ma inna zasada, wypracowana w orzecznictwie. Chodzi o tzw. pozadeklaracyjne rozliczanie pustych faktur. Pewna logika i pragmatyka nakazywałaby przyjąć, że skoro podatnik do momentu zadeklarowania rozliczenia (i zapłacenia zobowiązania), czyli przed 25.09.2024 r. wyeliminował z obrotu pustą, czyli omyłkową fakturę, to nie powinien tu wystąpić obowiązek zapłaty podatku wykazanego na fakturze. Nabywca ma zaś zakaz dokonania odliczenia VAT z pierwotnej (omyłkowej) faktury.

UZASADNIENIE

Wprawdzie przepisy art. 29a ust. 13-14 u.p.t.u. wskazują na tryb postępowania z korektami in minus, ale tu sugerowałbym odłożyć je „nieco na bok”, bowiem chodzi o fakturę zupełnie omyłkową, choć tzw. fakturę pustą.

Jak mówi art. 108 ust. 1 u.p.t.u., 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.

Z art. 103 ust. 1 u.p.t.u. wynika zaś, że podatnicy oraz podmioty wymienione w art. 108 są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku za okresy miesięcz-

ne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek urzędu skarbowego.

W orzecznictwie i praktyce przyjęto się, że obowiązuje tu „pozadeklaracyjny” system rozliczenia. Chodzi o to, że jest to jednak „kwota do zapłaty”, a to nie do końca to samo, co podatek – tak przykładowo NSA w wyroku z 30.01.2009 r., I FSK 1658/07, LEX nr 508163. Pogląd ten zachowuje aktualność w nowszym orzecznictwie. Tak np. w prawomocnym wyroku WSA w Warszawie z 17.12.2020 r., III SA/Wa 255/20, LEX nr 3151768, czytamy: „W przypadku, gdy mamy do czynienia z fakturą, która nie dokumentuje rzeczywistej transakcji, taka faktura nie powinna być ujęta w ogólnym rozliczeniu podatku należnego, a więc w deklaracji złożonej dla potrzeb podatku od towarów i usług. Charakter kwoty wykazanej w fakturze jako podatek należny w rozumieniu ustawy VAT, w istocie niebędącej podatkiem należnym w tym rozumieniu, jest okolicznością niepozwalającą na objęcie tej kwoty systemem rozliczeń dokonywanym przez podatnika w deklaracji VAT-7 w ramach podstawowego mechanizmu opodatkowania podatkiem od towarów i usług: naliczenie podatku należnego – odliczenie podatku naliczonego (por. wyrok NSA z 9.01.2014 r., I FSK 14/13, LEX nr 1456918, z 18.04.2012 r., I FSK 813/11, LEX nr 1218779, z 30.01.2009 r., I FSK 1658/07, LEX nr 508163)”.

Niekiedy w praktyce podatnicy wykazują omyłkowo wystawione puste faktury i tak w deklaracjach, jednak później dokonują korekty na bieżąco. Urzędy skarbowe zdają się zaś tolerować tego typu przypadki, ale można także powołać się na orzecznictwo.

W praktyce organy podatkowe, w związku z pewnymi zasadami wypracowanymi w orzecznictwie uwzględniają okoliczność, że skoro podatnik do momentu zadeklarowania rozliczenia (i zapłacenia zobowiązania) wyeliminował z obrotu pustą, czyli omyłkową fakturę, to nie powinien tu wystąpić obowiązek zapłaty podatku wykazanego na fakturze. Nie ma bowiem podstaw do jakiegokolwiek sankcji dla uczciwego podatnika.

Reasumując - faktury i korekty nie powinno się ujmować w deklaracji, ani (na dzień 25.09.2024 r.) nie będzie obowiązku zapłaty podatku z omyłkowej faktury.

Marcin Andrzejowicz

Kiedy spółka powinna wykazać w deklaracji nową fakturę po dokonaniu korekty?

PYTANIE

Spółka w lutym 2025 dokonała transakcji typu WDT. W kwietniu 2025 wystawiła fakturę korygującą do zera z powodu wystawienia błędnego nabywcy na fakturze pierwotnej. Również w kwietniu 2025 spółka wystawiła nową fakturę na powyższą transakcję, na prawidłowego nabywcę.

Czy wobec tego spółka powinna „nową fakturę” wykazać w deklaracji za 03.2025 z przeliczeniem z dnia 14.03.2025?

ODPOWIEDŹ

Tak, ale tylko w sytuacji, gdy w okolicznościach faktycznych niniejszej sprawy zaistniała podstawa do wystawienia „nowej” faktury dokumentującej WDT. W tym przypadku czynność sprzedaży należało przeliczyć według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez NBP na 14.03.2025 r., deklarując transakcję w JPK_VAT co do zasady w rozliczeniu marca 2025 r.

UZASADNIENIE

W myśl art. 106j ust. 1 pkt 5 u.p.t.u., w przypadku, gdy po wystawieniu faktury stwierdzono pomyłkę w jakiegokolwiek pozycji faktury - podatnik wystawia fakturę korygującą. Trzeba zaznaczyć, iż z utrwalonej praktyki organów podatkowych wynika, że w razie wystawienia faktury z błędnie wskazanym nabywcą, faktura korygująca powinna korygować wyłącznie błędnie wskazanego na fakturze nabywcę, a nie zrealizowaną dostawę. W tej sytuacji sprzedawca nie powinien wystawiać faktury korygującej „do zera”, a jedynie fakturę korektę z danymi właściwego kontrahenta. Jeżeli jednak wystawioną pierwotnie fakturę otrzymał podmiot, który w rzeczywistości nie był stroną transakcji, trzeba skorygować błędnie wystawioną fakturę „do zera”, a następnie wystawić nowy dokument na właściwego odbiorcę towaru. Faktura w tym przypadku dokumentuje bowiem transakcję, która nie miała miejsca. Podmiot, który ją otrzymał - pomimo, że figuruje na dokumencie jego dane jako nabywcy, nie był stroną transakcji.

Jeżeli zatem pierwotna faktura dokumentująca WDT (prawdopodobnie z lutego) nie została przekazana ujawnionemu na fakturze (błędnemu) kontrahentowi, to podatnik powinien być sporządzić do tej

faktury korektę zmieniającą tylko dane nabywcy i tę fakturę korektę powinien był przekazać nabywcy towaru. Nie powinien był korygować dokumentu „do zera”. Co istotne w tej sprawie, data faktury pierwotnej wyznaczała termin powstania obowiązku podatkowego dla przeprowadzonej transakcji WDT zgodnie z treścią art. 20 ust. 1 u.p.t.u.

Z kolei w sytuacji, gdy wystawioną pierwotnie fakturę otrzymał podmiot niebędący nabywcą towaru, to sprzedawca faktycznie miał obowiązek wyeliminować z obrotu gospodarczego dokument - korygując go „do zera”, a następnie miał obowiązek wystawić nową fakturę, poprawną. Skoro dostawa WDT została zrealizowana w lutym 2025, to obowiązek podatkowy w VAT dla przedmiotowej transakcji powstał zgodnie z art. 20 ust. 1 u.p.t.u. w marcu 2025 r., czyli 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu dostawy, albowiem faktura dla tej sprzedaży wystawiona została dopiero w kwietniu 2025 r. Tym samym podstawę opodatkowania dla czynności sprzedaży towaru w ramach WDT w tych okolicznościach sprawy należało przeliczyć zgodnie z art. 31 ust. 1 u.p.t.u. według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez NBP na dzień 14.03.2025 r. (tj. na dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego dla czynności sprzedaży).

Jolanta Kica

Kiedy podatnik powinien wykazać korektę in minus?

PYTANIE

W JPK VAT, za który miesiąc sprzedawca powinien wykazać fakturę korygującą na minus dotyczącą rabatu, rozliczanego przez podmioty krajowe? Według umowy rabat powinien zostać udzielony w lutym 2024 r. Do ustalenia warunków wystawienia korekty doszło w październiku 2024 r. Faktura korygująca została wystawiona w marcu 2025 r.

ODPOWIEDŹ

Moim zdaniem korekty należy dokonać w marcu.

UZASADNIENIE

W zakresie korekt in minus zgodnie z art. 29a ust 13 u.p.t.u. możliwość obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazanym podatkiem, istnieje już w okresie rozliczeniowym, w którym podatnik wystawił fakturę korygującą. Jednakże taka możliwość przysługuje podatnikom, jeżeli z posiadanej przez tego podatnika dokumentacji wynika, że uzgodnił on z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług określone w fakturze korygującej oraz warunki te zostały spełnione. Dodatkowo, faktura ta jest zgodna z posiadaną dokumentacją. W przypadku, gdy w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca, podatnik nie posiada dokumentacji, obniżenia podstawy opodatkowania dokonuje za okres rozliczeniowy, w którym dokumentację tę uzyskał.

Przepis ten reguluje moment ujęcia korekty in minus w deklaracji VAT i wskazuje dwa możliwe scenariusze:

1. jeśli podatnik posiada odpowiednią dokumentację w momencie wystawienia faktury korygującej – czyli ma dowód uzgodnienia warunków korekty z nabywcą i spełnienia tych warunków – może obniżyć podstawę opodatkowania i VAT należy już w okresie wystawienia faktury korygującej;
2. jeśli podatnik nie posiada jeszcze tej dokumentacji – obniżenia podstawy opodatkowania dokonuje się w okresie, w którym dokumentacja ta zostanie uzyskana.

Mając na uwadze powyższe, jeśli w momencie wystawienia faktury korygującej w marcu 2025 r. podatnik posiada dokumentację potwierdzającą uzgodnienie i spełnienie warunków, to korektę ujmuje w JPK_VAT za marzec 2025.

Jeżeli w marcu 2025 podatnik nie posiada jeszcze tej dokumentacji, korektę ujmuje w okresie rozliczeniowym, w którym ją uzyska.

Rafał Styczyński

Kiedy wykazać w JPK zwrot towaru ze sprzedaży detalicznej?

PYTANIE

Kiedy wykazać w JPK zwrot towaru ze sprzedaży detalicznej?

ODPOWIEDŹ

Zwrot towaru ze sprzedaży detalicznej (nieudokumentowanej fakturą) wykazany powinien zostać w ewidencji VAT oraz w pliku JPK_VAT za okres rozliczeniowy przyjęcia zwrotu tego towaru.

UZASADNIENIE

Na podstawie art. 29a ust. 10 pkt 2 u.p.t.u., podstawę opodatkowania obniża się o wartość zwróconych towarów. Z przepisów VAT nie wynika przy tym szczególny okres rozliczeniowy wykazywania obniżenia podstawy opodatkowania o wartość zwróconych towarów, jeżeli nie ma zastosowania art. 29a ust. 13 u.p.t.u. (a więc jeżeli zwracane towary nie zostały udokumentowane fakturą, a w konsekwencji nie jest wystawiana faktura korygująca dokumentująca zwrot towarów). Uznać w związku z tym należy, że podstawa opodatkowania w przypadkach takich obniżana powinna być w okresie rozliczeniowym przyjęcia zwracanego towaru. Uważam zatem, że zwrot towaru ze sprzedaży detalicznej (nieudokumentowanej fakturą) wykazany powinien zostać w ewidencji VAT oraz w pliku JPK_VAT za okres rozliczeniowy przyjęcia zwrotu tego towaru.

Tomasz Krywan

Czy podatnik, który zawiesił wykonywanie działalności gospodarczej powinien przelać do organu podatkowego plik JPK_VAT?

PYTANIE

Podatnik zawiesił działalność 1 września. Czy za wrzesień powinien złożyć deklarację VAT do Urzędu Skarbowego?

ODPOWIEDŹ

Podatnik, który zawiesił wykonywanie działalności gospodarczej od dnia 1 września, powinien przelać do organu podatkowego plik JPK_VAT za wrzesień.

UZASADNIENIE

Zgodnie z regułami dotyczącymi ustalania i obliczania terminów w prawie cywilnym, administracyjnym oraz na podstawie art. 12 § 1 ustawy z 29.08.1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.) - dalej o.p., termin oznaczony w dniach kończy się w upływie (o północy) tego dnia lub ostatniego wyznaczonego dnia. Jeżeli więc przedsiębiorca zawiesił prowadzenie działalności gospodarczej od 1 września, to tego dnia miał jeszcze prawo wykonywać działalność, a tym samym dokonywać czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług.

Na podstawie art. 99 ust. 7a i 7b pkt 4 u.p.t.u., w przypadku zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów dotyczących zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej, podatnicy nie mają obowiązku składania deklaracji za okresy rozliczeniowe, których to zawieszenie dotyczy. Zwolnienie z obowiązku składania deklaracji podatkowych nie dotyczy jednak m.in. okresów rozliczeniowych, w których zawieszenie wykonywania działalności gospodarczej nie dotyczyło pełnego okresu rozliczeniowego.

Z tej przyczyny, że zawieszenie działalności gospodarczej przez podatnika z pytania nie dotyczyło całego miesiąca, albowiem w dniu 1 września mógł on prowadzić sprzedaż, podatnik powinien za ten miesiąc przelać do organu podatkowego plik JPK_VAT.

Jolanta Kica

Czy za zmarłego podatnika należy przesłać pliki JPK_VAT?

PYTANIE

Podatnik prowadził jednoosobową działalność gospodarczą. Zmarł 3.03.2025 r. Czy należy złożyć deklarację JPK V_7M za miesiące luty i marzec 2025 r.? Czy ewentualnie deklaracje będą mogły być złożone przez osobę, która posiadała pełnomocnictwo UPL-1? Kto w takiej sytuacji powinien zapłacić podatek VAT?

ODPOWIEDŹ

Najprawdopodobniej w przedstawionej sytuacji ani spadkobiercy, ani żaden inny podmiot (w szczególności osoba posiadająca pełnomocnictwo UPL-1) nie ma obowiązku przesłania plików JPK_VAT, w tym plików JPK_VAT za luty i marzec 2025 r., za zmarłego podatnika.

UZASADNIENIE

Co do zasady na spadkobiercach nie ciąży żadne obowiązki w zakresie VAT, w szczególności nie muszą za zmarłego składać ostatniej deklaracji VAT ani wpłacać podatku VAT za ostatni okres rozliczeniowy życia spadkodawcy. Aktualne w tym zakresie pozostają wyjaśnienia organów podatkowych wydane na gruncie przepisów obowiązujących przed 25.11.2018 r., np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 22.12.2010 r. (ITPP1/443-981/10/DM), interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 25.03.2011 r. (IPPP2/443-38/11-2/MM) czy interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 23.10.2014 r. (IPTPP1/443-606/14-2/MW). Jak czytamy w pierwszej z tych interpretacji, „Wnioskodawca, jako spadkobierca po zmarłym podatniku, nie jest zobowiązany do sporządzenia spisu z natury i opodatkowania towarów objętych tym spisem, jak również sporządzenia i złożenia za zmarłego deklaracji VAT-7, a tym samym nie jest zobowiązany do odprowadzenia należnego podatku”.

Wyjątek od powyższego ma miejsce, jeżeli ze względu na ustanowienie zarządcy sukcesyjnego nie dochodzi do wykreślenia zmarłego podatnika z rejestru podatników VAT - zob. art. 96 ust. 8a w zw. z art. 96 ust. 7 u.p.t.u. - lub jeżeli dochodzi do przywrócenia zarejestrowania zmarłego podatnika (jako przedsiębiorstwa w spadku) na podstawie art. 96 ust. 8b u.p.t.u. W przypadkach takich przedsiębiorstwo w spadku uznaje się za podatnika kontynuującego prowadzenie działalności gospodarczej zmarłego podatnika (zob. art. 15 ust. 1b u.p.t.u.), a w konsekwencji wówczas na przedsiębiorstwie

w spadku ciąży między innymi obowiązek złożenia deklaracji VAT za ostatnie okresy rozliczeniowe życia spadkodawcy (jak również kolejnych deklaracji VAT) oraz zapłaty podatku VAT wynikającego z tych deklaracji (jak również z kolejnych deklaracji VAT).

Z treści pytania nie wynika jednak, aby taki scenariusz miał miejsce. Najprawdopodobniej zatem w przedstawionej sytuacji ani spadkobiercy, ani żaden inny podmiot (w szczególności osoba posiadająca pełnomocnictwo UPL-1) nie ma obowiązku przestania plików JPK_VAT, w tym plików JPK_VAT za luty i marzec 2025 r., za zmarłego podatnika.

Tomasz Krywan

Czy faktura uproszczona musi zostać zadeklarowana w JPK_VAT?

PYTANIE

Otrzymujemy od Ubera zestawienia przejazdów naszych pracowników w kraju oraz za granicą, oprócz zestawienia otrzymujemy faktury, faktury uproszczone oraz paragony wystawione przez poszczególnych taksówkarzy lub Ubera w imieniu taksówkarzy.

Czy faktura oraz faktura uproszczona muszą znaleźć się w JPK?

Czy musimy księgować każdy dokument osobno?

Czy możemy wszystkie dokumenty zaksięgować zbiorczo na koncie kontrahenta technicznego?

Nie zależy nam na zwrocie VAT.

ODPOWIEDŹ

Faktura oraz faktura uproszczona nie muszą być zadeklarowane w JPK_VAT przez podatnika, jeśli nie zdecyduje się on na odliczenie podatku naliczonego z tych dokumentów.

W razie skorzystania z prawa do odliczenia VAT od zakupu usług przewozu osób, każdą fakturę zakupu należy ująć w ewidencji osobno, ze wskazaniem danych z dokumentu zgodnych z opisem struktury ewidencji w zakresie podatku naliczonego JPK_VAT.

UZASADNIENIE

Już na wstępie wskazać trzeba, że odliczenie podatku naliczonego z otrzymywanych od kontrahentów dokumentów jest prawem podatnika, a nie jego obowiązkiem. W konsekwencji podatnik może zrezygnować z odliczania podatku naliczonego od dokonywanych zakupów towarów i usług.

Zakupów, od których podatnik nie dokonuje odliczenia VAT, nie wykazuje w strukturze ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M/JPK_V7K. Z części II pkt 6 Objasnień co do sposobu wypełniania i miejsca składania deklaracji oraz sposobu wykazywania danych w ewidencji przesyłanej zgodnie z art. 109 ust. 3b i 3c u.p.t.u., stanowiących załącznik do r.s.z.d. wynika, że podatnik wykazuje w ewidencji wyłącznie dane pozwalające na rozliczenie podatku naliczonego tylko w takim zakresie,

w jakim przysługuje mu prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego lub zwrot podatku naliczonego, na zasadach określonych w przepisach art. 86-92 u.p.t.u., z uwzględnieniem przepisów wykonawczych, w danym okresie rozliczeniowym.

Tym samym, jeżeli podatnik nie zamierza odliczać VAT od usług taksówkowych, to nie będzie w ogóle wykazywał ich zakupu w ewidencji VAT, nawet zbiorczo na koncie kontrahenta technicznego.

W sytuacji natomiast, gdy przedsiębiorca zdecyduje się na potrącenie podatku naliczonego z poszczególnych faktur, w tym z faktur uproszczonych, obowiązany jest ująć każdą z tych faktur odrębnie, podając wszystkie niezbędne dane zgodnie z opisem struktury ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K, w tym przede wszystkim takie dane jak:

- NrDostawcy (Numer, za pomocą którego dostawca lub usługodawca jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej);
- NazwaDostawcy (Imię i nazwisko lub nazwa dostawcy lub usługodawcy);
- DowodZakupu (Numer dowodu zakupu);
- DataZakupu (Data wystawienia dowodu zakupu), DataWplywu (Podaje się datę wpływu dowodu zakupu, o ile jest inna niż DataZakupu);
- DokumentZakupu (Oznaczenie dowodu zakupu MK, VAT_RR, WEW).

Jolanta Kica

Czy sprzedaż na rzecz osób fizycznych można ująć w JPK zapisem zbiorczym?

PYTANIE

Podmiot wystawia faktury do każdej transakcji. Zdecydowana większość to zakupy osób prywatnych bez NIP. Czy sprzedaż na rzecz osób fizycznych (tj. faktury bez NIP) można wykazać zbiorczo w JPK - jako sprzedaż zbiorcza z oznaczeniem „WEW”?

ODPOWIEDŹ

W zawartej na stronie Ministerstwa Finansów odpowiedzi na pytanie czy w przypadku sprzedaży zwolnionej przedmiotowo, która nie jest rejestrowana na kasie fiskalnej, na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub podatników wystarczy ujmowanie zbiorcze, niezależnie od tego, czy dla danej transakcji wystawiono ostatecznie fakturę, wynika, że w nowym JPK_VAT z deklaracją w przypadku sprzedaży zwolnionej wystarczy jej ujęcie zapisem zbiorczym. Niezależnie od tego, czy chodzi o sprzedaż na rzecz osób fizycznych, które nie prowadzą działalności gospodarczej, czy na rzecz podatników, z oznaczeniem „WEW”.

UZASADNIENIE

Stosownie do przepisu § 10 ust. 5 pkt 2 r.s.z.d., ewidencja powinna zawierać dodatkowe oznaczenia dowodów sprzedaży - „WEW” dokument wewnętrzny.

Zgodnie ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów, oznaczenie „WEW” dotyczy m.in. czynności, które nie są udokumentowane oryginalnymi dokumentami zakupu/sprzedaży, tj. fakturą. Oznaczenie „WEW” dotyczy np.:

- nieodpłatnego przekazania towarów na cele osobiste,
- korekty rocznej podatku naliczonego w związku ze zmianą współczynnika odliczenia podatku naliczonego,
- sprzedaży zwolnionej, dla której nie wystawiono faktury,
- sprzedaży bezzrachunkowej (sprzedaży na rzecz osób fizycznych, która jest zwolniona z ewidencji na kasie fiskalnej).

Wynikałoby z tego, że jeżeli podmiot wystawia faktury i nie prowadzi ewidencji sprzedaży za pośrednictwem kasy rejestrującej, obowiązany jest do odrębnego wykazywania tych faktur w ewidencji i oznaczania ich kodami GTU.

W zawartej na stronie Ministerstwa Finansów odpowiedzi na pytanie czy w przypadku sprzedaży zwolnionej przedmiotowo, która nie jest rejestrowana na kasie fiskalnej, na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub podatników wystarczy ujmowanie zbiorcze, niezależnie od tego, czy dla danej transakcji wystawiono ostatecznie fakturę, wynika, że w nowym JPK_VAT z deklaracją w przypadku sprzedaży zwolnionej wystarcza jej ujęcie zapisem zbiorczym. Niezależnie od tego, czy chodzi o sprzedaż na rzecz osób fizycznych, które nie prowadzą działalności gospodarczej, czy na rzecz podatników, z oznaczeniem „WEW”.

Podobne stanowisko zostało zawarte w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23.02.2021 r., 0114-KDIP1-3.4012.61.2021.1.JG, w której organ podatkowy stwierdził, że sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych nieewidencjonowaną na kasie rejestrującej, należy wykazać na podstawie zapisu zbiorczego oznaczanego „WEW”. Nie ma przy tym znaczenia, czy transakcja została udokumentowana fakturą oraz kiedy faktura została wystawiona. Jednakże należy wskazać, że Wnioskodawca może wykazywać taką sprzedaż również na podstawie poszczególnych faktur (zamiast na podstawie zapisu zbiorczego), jeśli wybierze taki sposób. Faktury nie podlegają oznaczeniu „FP”, gdyż nie dotyczą sprzedaży zaewidencjonowanej na kasie rejestrującej. Wnioskodawca wskazał, że prowadzi sprzedaż na rzecz podmiotów nieprowadzących działalności gospodarczej, Spółka korzysta ze zwolnienia z obowiązku rejestrowania sprzedaży na kasie rejestrującej, każdorazowo do sprzedaży dokonanej na rzecz konsumenta wystawiana jest faktura, która jest podstawą do rozliczenia podatku VAT przez Spółkę.

Jabłoński Mariusz

Czy paragony dokumentujące opłaty za przejazd autostradą, zawierające dane wymagane dla faktur mogą być u nabywcy wykazywane w ewidencji VAT oraz w pliku JPK_VAT zbiorczo?

PYTANIE

Czy paragony dokumentujące opłaty za przejazd autostradą, zawierające dane wymagane dla faktur mogą być u nabywcy wykazywane w ewidencji VAT oraz w pliku JPK_VAT zbiorczo?

ODPOWIEDŹ

Nie, według mnie nie jest dopuszczalne zbiorcze wykazywanie takich dokumentów przez nabywców w ewidencji VAT oraz w pliku JPK_VAT.

UZASADNIENIE

Ani z treści przepisów VAT - w szczególności z treści r.s.z.d., ani z treści Broszury informacyjnej dot. struktury JPK_VAT z deklaracją nie wynika możliwość zbiorczego wykazywania faktur zakupu w ewidencji VAT oraz w pliku JPK_VAT. W konsekwencji faktury powinny być wykazywane w ewidencji vat oraz w pliku JPK_VAT odrębnie.

Dotyczy to również faktur, o których mowa w § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 29.10.2021 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz. U. poz. 1979 ze zm.), w tym uważanych za faktury dokumentów dotyczących przejazdów autostradami płatnymi. W konsekwencji uważam, że paragony dokumentujące takie opłaty zawierające dane wymagane dla faktur nie mogą być u nabywcy wykazywane w ewidencji VAT oraz w pliku JPK_VAT zbiorczo.

Zastrzec jednak pragnę, że odmienne stanowisko w tej kwestii zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 26.11.2013 r. (IPPP1/443-938/13-2/JL). Jednakże interpretacja ta została wydana przed wprowadzeniem obowiązku przysyłania plików JPK_VAT, a w konsekwencji przyjęcie, że zaprezentowane w niej stanowisko pozostaje aktualne jest ryzykowne.

Tomasz Krywan

Czy w deklaracjach podatnik wykaże świadczenie usług najmu prywatnego z oznaczeniem „WEW”?

PYTANIE

Czynny podatnik VAT opodatkowany ryczałtem (usługi programistyczne 12%) dodatkowo ma najem prywatny mieszkania dla osób fizycznych.

Czy powinien on ewidencjonować miesięcznie w JPK kwoty z najmu jako przychody zwolnione z opodatkowania z kodem JPK_VAT „WEW” (Dokument Wewnętrzny)?

ODPOWIEDŹ

Skoro dana osoba jest czynnym podatnikiem VAT i składa do urzędu skarbowego deklaracje podatkowe, to w deklaracjach tych powinna uwzględniać także świadczenie usług najmu, bowiem z punktu widzenia podatku VAT stanowią one działalność gospodarczą.

UZASADNIENIE

Nawet, gdy w podatku dochodowym dokonywany najem byłby rozliczany jako najem prywatny i nie stanowiłby przychodu z działalności gospodarczej - na gruncie VAT, najem wykonywany w sposób ciągły, o zarobkowym charakterze, zawsze stanowi działalność gospodarczą, wypełniając definicję z art. 15 ust. 2 u.p.t.u.

W konsekwencji najem nieruchomości jest objęty obowiązkiem raportowania w JPK_VAT.

Jeśli podatnik wynajmuje lokal mieszkalny na cele mieszkalne, wówczas czynność ta korzysta ze zwolnienia przedmiotowego z VAT w oparciu o art. 43 ust. 1 pkt 36 u.p.t.u. W myśl tego przepisu zwalnia się z VAT usługi w zakresie wynajmowania lub wydierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe lub na rzecz społecznych agencji najmu.

Najem nieruchomości mieszkalnej korzystający ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 u.p.t.u. wykazuje się w części ewidencyjnej i deklaracyjnej pliku JPK_VAT w pozycjach K_10 i P_10, jako czynność zwolnioną z VAT. Ewentualna odsprzedaż mediów zwykle traktowana jest zaś jako czynność

odrębna, którą trzeba zadeklarować jako sprzedaż krajową, z zastosowaniem właściwej dla tej czynności stawki VAT.

Jeśli chodzi o dokumentowanie najmu oraz refakturowanie mediów, to w świetle art. 106b ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.t.u., wynajmujący nie jest zobowiązany dokumentować czynsz najmu zwolniony od podatku oraz sprzedaż mediów dla osób prywatnych w postaci faktury - nawet jeśli z żądaniem jej wystawienia zwróci się najemca. Takie faktury podatnik może jednak wystawić z własnej woli. Sprzedaż zwolnioną, dla której nie wystawiono faktury oraz sprzedaż bezrachunkową na rzecz osób fizycznych, zwolnioną z ewidencji w kasie fiskalnej, ujmuje się w pliku JPK_VAT na podstawie dokumentu wewnętrznego z oznaczeniem WEW.

Marcin Andrzejowicz

Jak w pliku JPK_VAT należy wykazać paragony z NIP nabywcy?

PYTANIE

Podatnik wystawia faktury uproszczone (paragony z NIP nabywcy). Nie wystawia do nich dodatkowo faktur. Jak należy te paragony wykazać w JPK - zbiorczo raportem fiskalnym czy każdą fakturę uproszczoną oddzielnie?

ODPOWIEDŹ

Takie paragony należy wykazać w JPK_VAT zbiorczo raportem fiskalnym.

Uzasadnienie

W tym przypadku, gdy paragon z NIP traktowany jest jako faktura uproszczona, zastosowanie ma przepis § 10 ust. 1 pkt 8 r.s.z.d. stanowiący, że część ewidencyjna JPK_VAT zawiera dane o wartości sprzedaży bez podatku (netto) oraz wysokość podatku należnego, w podziale na stawki podatku oraz sprzedaż zwolnioną od podatku, wynikające z dokumentów zbiorczych o sprzedaży z kas rejestrujących. Takiej faktury uproszczonej nie ewidencjonuje się oddzielnie.

Karol Różycki

Jak skorygować w JPK nieprawidłowo zastosowaną na paragonie stawkę podatku VAT?

PYTANIE

Na kasie fiskalnej ujęto sprzedaż z zawyżoną 23% stawką VAT, zamiast 8%. Błędna stawka była stosowana kilka miesięcy. Podatnik zamierza skorygować sprzedaż. Jakim dokumentem należy skorygować sprzedaż w JPK? W jakim okresie?

ODPOWIEDŹ

Zgodnie z aktualnym stanowiskiem organów podatkowych, zajmowanym już po rozstrzygnięciu sprawy dotyczącej możliwości korygowania sprzedaży paragonowej z zawyżoną stawką VAT, korekta podatku jest dopuszczalna w razie zwrotu różnicy w podatku klientowi.

Nieprawidłowo zastosowaną na paragonie stawkę i kwotę VAT należy w takiej sytuacji rozliczyć poprzez ujęcie błędu w tzw. ewidencji pozostałych korekt, obniżającej kwoty sprzedaży wynikające z raportu z kasy fiskalnej RO, ujmowanego w JPK_VAT (na bieżąco).

UZASADNIENIE

Już na wstępie trzeba zaznaczyć, że kwestia możliwości korygowania zawyżonej stawki VAT dla dokonanej sprzedaży detalicznej nadal budzi wiele kontrowersji, pomimo stanowiska TSUE z 21.03.2024 r. w sprawie C-606/22, LEX nr 3695868. W tym wyroku podkreślono, że korekta należnego podatku VAT poprzez złożenie deklaracji podatkowej nie powinna być zakazana, w sytuacji gdy dostawy towarów i świadczenia usług nastąpiły przy zastosowaniu zawyżonej stawki VAT, ze względu na to, że z tytułu tych transakcji nie zostały wystawione faktury, lecz wydane paragony z kasy rejestrującej. Podatnik, który błędnie zastosował zawyżoną stawkę VAT ma prawo złożyć wniosek o zwrot podatku, a organ może podnieść zarzut bezpodstawnego wzbogacenia podatnika wyłącznie wtedy, gdy wykaże, że ciężar finansowy podatku nienależnie pobranego spoczywający na tym podatniku został w całości zneutralizowany.

W pismach urzędowych wydanych po ogłoszeniu niniejszego wyroku organy podatkowe nadal podtrzymują, że skoro to klient poniósł ekonomiczny ciężar zawyżonej stawki VAT, a nie podatnik, to po jego stronie dochodzi do nieuzasadnionego przysporzenia prowadzącego do bezpodstawnego

wzbogacenia, jeśli dokona on korekty VAT obniżającej stawkę. Zwrot kwoty podatku VAT należy się temu, kto wartość tę utracił, a zatem osobie, która faktycznie poniosła ekonomiczny ciężar podatku. Korekta kwoty VAT należnego jest możliwa pod warunkiem, że podatnik zidentyfikuje nabywcę usługi, dokona korekty paragonu w ewidencji korekt zgodnie z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 29.04.2019 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. z 2021 r. poz. 1625 ze zm.) oraz zwróci klientowi zawyżoną kwotę podatku. Jeżeli jednak podatnik nie jest w stanie zidentyfikować klientów, na rzecz których wystawiono paragony dokumentujące sprzedaż z błędną stawką i nie będzie zwracał klientom pieniędzy, nie może dokonać korekty VAT w JPK_VAT. Tak też przyjął Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 23.05.2024 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.196.2024.2.PRM.

Zatem, gdy podatnik jest w stanie zidentyfikować nabywców towarów i usług, którzy otrzymali paragon z wyższym VAT i zwróci tym nabywcom różnicę w podatku, to powinien ująć korektę podatku w rozliczeniu za miesiąc, w którym zostaną spełnione warunki z art. 29a ust. 13-15 u.p.t.u., a więc wówczas, gdy dokona klientowi zwrotu różnicy w cenie sprzedaży towarów i usług.

Dokonaną korektę podatku należy zadeklarować w tzw. ewidencji pozostałych korekt dla sprzedaży paragonowej (innej niż ewidencja zwrotów i uznanych reklamacji oraz ewidencja oczywistych pomyłek), a następnie - w celu określenia wysokości podatku należnego z tytułu sprzedaży zaewidencjonowanej przy pomocy kasy - należy skorygować kwoty zawarte w okresowym raporcie z kasy fiskalnej RO, ujmowanym już bezpośrednio w JPK_VAT.

Jolanta Kica

W którym miesiącu powinna zostać wykazana faktura zaliczkowa do paragonu z kodem JPK FP?

PYTANIE

Na prośbę klienta - osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej, podatnik wystawił w kwietniu fakturę zaliczkową na poczet usługi. Płatność została zrealizowana w maju i wtedy została zaewidencjonowana za pośrednictwem kasy. W którym miesiącu powinna zostać wykazana faktura zaliczkowa do paragonu z kodem JPK FP? W kwietniu zgodnie z datą wystawienia czy w maju, kiedy została otrzymana płatność?

ODPOWIEDŹ

Taką fakturę zaliczkową do paragonu z oznaczeniem „JPK FP” należy wykazać w części ewidencyjnej JPK_VAT za kwiecień, zgodnie z datą wystawienia.

UZASADNIENIE

Zgodnie z art. 109 ust. 3d u.p.t.u. faktury dotyczące sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej ujmują się w ewidencji VAT w okresie rozliczeniowym, w którym zostały wystawione. Faktury te nie zwiększają wartości sprzedaży oraz podatku należnego za okres, w którym zostały ujęte w tej ewidencji.

Zasada ta dotyczy także faktur zaliczkowych.

Karol Różycki

Czy zerową fakturę końcową należy wykazać w ewidencji VAT oraz w pliku JPK_VAT?

PYTANIE

Czy zerową fakturę końcową należy wykazać w ewidencji VAT oraz w pliku JPK_VAT - zarówno sprzedażową jak i kosztową?

ODPOWIEDŹ

Jeżeli nawet podatnik wystawi tzw. „zerową” fakturę końcową, dokumentującą dostawę towaru lub wykonanie usługi po przyjęciu zaliczki (zaliczek), to nie ma obowiązku ujawnienia jej w pliku JPK_VAT. Oczywiście, taką fakturę może zadeklarować w swoich rozliczeniach podatkowych, gdy tak zadecyduje.

Podobnie wygląda sytuacja w odniesieniu do otrzymanych od innych przedsiębiorców „zerowych” faktur końcowych. Faktura końcowa ma wartość zerową, nie musi być zatem deklarowana w JPK_VAT po stronie zakupów podatnika.

UZASADNIENIE

Jak stanowi art. 106f ust. 3 u.p.t.u., jeśli faktura zaliczkowa (lub faktury zaliczkowe) nie obejmuje całej należności, jaka ma zostać zapłacona przez nabywcę, sprzedawca po zrealizowaniu umówionego świadczenia ma obowiązek wystawić fakturę końcową. Wówczas na fakturze końcowej sumę wartości towarów lub usług pomniejsza o wartość otrzymanych części zapłaty, a kwotę podatku pomniejsza o sumę kwot podatku wykazanego w fakturach dokumentujących otrzymanie części zapłaty. 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. 106f ust. 4 u.p.t.u.).

Organ podatkowe przyjmują, że jeżeli fakturą zaliczkową (fakturami zaliczkowymi) podatnik udokumentował już całą należność, po dokonaniu dostawy towaru czy wykonaniu usługi nie wystawia już faktury końcowej. Jako że obowiązujące przepisy prawa nie zabraniają wystawiania faktur końcowych będących dodatkowym dowodem potwierdzającym wykonanie świadczenia, taka faktura może zostać wystawiona. Jeżeli podatnik wystawi fakturę końcową, gdy uprzednio do tej samej transakcji wystawił faktury zaliczkowe obejmujące 100% należnego wynagrodzenia na poczet świadczeń, to w takiej fakturze końcowej powinien zostać „wyzerowany podatek” (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28.10.2020 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.476.2020.3.PRM).

Tym samym do podatnika należy decyzja, czy wystawi tzw. „zerową” fakturę końcową. Nawet jeśli ten dokument zostanie sporządzony, nie musi on być ujęty w pliku JPK_VAT przesyłanym do organu podatkowego. Nie wnosi bowiem żadnych danych, ani dodatkowych informacji o rozliczeniach podatnika. Oczywiście, przedsiębiorca może ująć „zerową” fakturę końcową w części ewidencyjnej JPK_VAT, jeżeli taka jest jego wola.

Reguła ta dotyczy zarówno wystawianych przez podatnika faktur końcowych do przyjętych wcześniej zaliczek (tj. faktur sprzedażowych), jak i faktur końcowych otrzymywanych przez podatnika od innych przedsiębiorców (tj. faktur zakupowych).

Na potwierdzenie przedstawionej tezy można przytoczyć stanowisko ministerialne, znajdujące się w pytaniach i odpowiedziach do pliku JPK_VAT na stronie podatki.gov.pl. Na pytanie „czy faktury rozliczające zaliczkę w 100%, czyli wykazujące wartości „zerowe”, powinny być wykazywane w rejestrach oraz plikach JPK_VAT? Jeśli tak, to pod jakim miesiącem VAT?” Ministerstwo Finansów wskazało, iż: *„wystawienie faktury końcowej jest uzależnione od tego, czy faktura zaliczkowa obejmowała całość zapłaty za dostawę towaru lub świadczenie usługi, czy tylko jej część. Wystawienie faktury końcowej następuje wtedy, gdy zaliczka nie opiewała na pełną wartość zamówienia. Nie ma obowiązku wystawiania faktury końcowej, a tym samym ujmowania jej w JPK_VAT, jeżeli faktura zaliczkowa, czy też kilka faktur zaliczkowych do jednego zlecenia pokrywają całość zapłaty.”*

Jolanta Kica

Jak ująć w JPK VAT i deklaracji VAT sprzedaż nieruchomości, dla której nie była wystawiona faktura VAT?

PYTANIE

Jak ująć w JPK VAT i deklaracji VAT sprzedaż nieruchomości, dla której nie była wystawiona faktura VAT, ponieważ sprzedaż podlegała zwolnieniu?

ODPOWIEDŹ

Sprzedaż nieruchomości, która nie podlega zafakturowaniu, deklaruje się w pliku JPK_VAT na podstawie dowodu wewnętrznego oznaczonego jako WEW. Niniejsza sprzedaż nie wymaga zastosowania kodu GTU_10.

UZASADNIENIE

Zgodnie z wyjaśnieniami ministerialnymi, transakcje dotyczące świadczenia usług zwolnionych z VAT, które nie są dokumentowane fakturą, ujmuje się w pliku JPK_VAT na podstawie dowodu wewnętrznego oznaczonego jako WEW. Oznaczenie WEW dotyczy przede wszystkim.:

- sprzedaży zwolnionej, dla której nie wystawiono faktury,
- sprzedaży bezzachunkowej (tj. sprzedaży na rzecz osób prywatnych, która jest zwolniona z ewidencji w kasie fiskalnej).

Dla transakcji oznaczonej jako WEW, w składanym pliku w polach „NrKontrahenta”, „NazwaKontrahenta” można wpisać słowo »Brak«. W polu „DowodSprzedazy” można wpisać nr dokumentu wewnętrznego, zaś w polu „TypDokumentu” umieszcza się WEW.

Warto dodać, że sprzedaż nieruchomości, która nie została udokumentowana fakturą, podlegająca wykazaniu na podstawie dowodu wewnętrznego WEW, nie będzie oznaczana w pliku JPK_VAT kodem GTU_10.

Jolanta Kica

Czy podatnik, który w trakcie miesiąca utracił prawo do stosowania zwolnienia, w pliku JPK_VAT powinien ująć sprzedaż zwolnioną?

PYTANIE

Podatnik utracił zwolnienie podmiotowe z VAT w trakcie miesiąca. Czy sprzedaż od początku miesiąca do momentu utraty zwolnienia powinna być uwzględniona w JPK VAT jako zwolniona czy w ogóle nie należy jej wykazywać w JPK?

ODPOWIEDŹ

Sprzedaży zrealizowanej przez podatnika zwolnionego z VAT podmiotowo, który w trakcie miesiąca przekroczył limit sprzedaży w kwocie 200.000 zł warunkujący stosowanie zwolnienia, nie wykazuje się w pliku JPK_VAT składanym w organie podatkowym po utracie prawa do zwolnienia.

UZASADNIENIE

W myśl art. 109 ust. 3 pkt 1 u.p.t.u. podatnicy, z wyjątkiem m.in. podatników, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 lub 9 u.p.t.u., są obowiązani prowadzić ewidencję VAT zawierającą dane pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku i sporządzenie informacji podsumowującej, w szczególności dane dotyczące m.in. rodzaju sprzedaży i podstawy opodatkowania, wysokości kwoty podatku należnego, w tym korekty podatku należnego, z podziałem na stawki podatku.

Podatnicy są obowiązani przysyłać za każdy miesiąc do urzędu skarbowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, ewidencję z deklaracją podatkową (plik JPK_VAT), w terminie do złożenia tej deklaracji.

Powyższa regulacja wskazuje zatem, że podatnicy zwolnieni od podatku do limitu sprzedaży w roku podatkowym wysokości 200.000 zł, dla tych czynności nie prowadzą ewidencji i nie raportują ich w deklaracji podatkowej w formie pliku JPK_VAT. Z tej przyczyny w miesiącu, w którym podatnik przekroczył dozwolony limit, sprzedaż zwolniona podmiotowo nie będzie ujmowana w JPK_VAT. Podkreślić również trzeba, że nie jest możliwe poprawne zadeklarowanie tego rodzaju sprzedaży w JPK_VAT. Nie wiadomo bowiem, w jakim polu miałyby być wykazana sprzedaż zwolniona podmiotowo z VAT.

Zgodnie bowiem z treścią § 4 pkt 1 r.s.z.d., dane w zakresie sprzedaży zwolnionej od podatku obejmują wyłączenie wysokości podstawy opodatkowania z tytułu:

a) dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 lub art. 82 u.p.t.u. (poz. K_10 i P_10);

b) dostawy towarów oraz świadczenia usług, dla których miejsce świadczenia znajduje się poza terytorium kraju i w stosunku do których na podstawie art. 86 ust. 8 pkt 1 lub ust. 9 u.p.t.u. przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony (poz. K_11 i P_11).

W powyższych polach nie można umieścić sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 u.p.t.u. Ustawodawca nie przewiduje innych pól dla deklarowania czynności zwolnionych z VAT.

W konsekwencji stwierdzić trzeba, że podatnik, który w trakcie miesiąca utracił prawo do stosowania zwolnienia, w pliku JPK_VAT składanym za część miesiąca, w której posiada już status podatnika VAT czynnego, nie będzie ujmował sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 u.p.t.u.

Jolanta Kica

Czy nota odsetkowa wystawiona przez czeską firmę tytułem odsetek za zwłokę stanowi import usług?

PYTANIE

Czy należy taką notę wykazywać w pliku JPK VAT?

ODPOWIEDŹ

Nie, w związku z otrzymaniem noty odsetkowej wystawionej przez czeską firmę tytułem odsetek za zwłokę nie należy rozpoznawać importu usług. Noty takiej nie należy również w żaden sposób wykazywać w pliku JPK_VAT.

UZASADNIENIE

Importem usług ustawodawca nazywa sytuację, w której dochodzi do świadczenia usług, z tytułu których podatnikiem jest usługobiorca (zob. art. 2 pkt 9 u.p.t.u.), a więc gdy - w niewielkim uproszczeniu - podatnik posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju (względnie osoba prawna niebędąca podatnikiem mająca siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju) nabywa usługi od podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski (zob. art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.t.u.). Aby wystąpił import usług, miejsce świadczenia nabywanej przez podatnika od podatnika zagranicznego usługi musi znajdować się na terytorium Polski (tylko bowiem wówczas dochodzi do świadczenia podlegającej opodatkowaniu w Polsce usługi - zob. art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.).

Mając to na uwadze wskazać pragnę, że odsetki za zwłokę mają charakter odszkodowawczy, zaś odszkodowania nie podlegają co do zasady VAT. W konsekwencji odsetki za zwłokę nie stanowią wynagrodzenia z tytułu świadczenia usług.

Obciążenie podatnika odsetkami za zwłokę nie skutkuje zatem wystąpieniem u tego podatnika importu usług. Dlatego też w związku z otrzymaniem noty odsetkowej wystawionej przez czeską firmę tytułem odsetek za zwłokę nie należy rozpoznawać importu usług. Noty takiej nie należy również w żaden sposób wykazywać w pliku JPK_VAT.

Tomasz Krywan

Jak wykazać zakup usługi reklamowej w ramach importu usług?

PYTANIE

Podatnik jest zarejestrowany jako czynny podatnik VAT z wskaźnikiem proporcji. Świadczy usługi opodatkowane i zwolnione z VAT. Podatnik nabywa z zagranicy usługi reklamy (Google Ads) w celu promowania świadczenia wyłącznie usług zwolnionych z VAT w Polsce.

Czy import usług należy wykazać w deklaracji VAT-9M, czy w JPK_V7 z oznaczeniem „WEW” w części ewidencyjnej i deklaracyjnej jedynie w pozycjach dotyczących podstawy opodatkowania bez wykazywania kwoty podatku?

ODPOWIEDŹ

Zakup usługi reklamowej w ramach importu usług podatnik VAT czynny wykazuje w składanym do organu podatkowego pliku JPK_VAT7, z powołaniem się na fakturę przekazaną mu przez kontrahenta. Jeżeli zakup świadczenia miał miejsce u unijnego usługodawcy, transakcję należy zadeklarować w polach P_29 i P30, wraz z podatkiem należnym.

Wykorzystanie usługi reklamowej do świadczenia usług zwolnionych z VAT w Polsce powoduje, że zapłacony podatek w związku z importem usługi nie będzie podlegał odliczeniu.

UZASADNIENIE

W myśl art. 2 pkt 9 u.p.t.u. import usług to świadczenie usług, z tytułu wykonania których zobowiązany do rozliczenia podatku jest krajowy nabywca. W przypadku importu usług nabywca usługi przejmuje obowiązek rozliczenia podatku za usługodawcę. Tak dzieje się, jeśli państwem opodatkowania usługi jest Polska, a usługodawcą jest podatnik zagraniczny (tj. nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju), a w przypadku usług związanych z nieruchomościami na podstawie art. 28e u.p.t.u., usługodawca ten nie jest u nas zarejestrowany na potrzeby VAT.

Zakup usługi reklamy (Google Ads) rozliczany jest na zasadzie wskazanej w art. 28b u.p.t.u. Gdy usługa została zakupiona przez polskiego podatnika, podatek należny od jej wykonania należy odprowadzić w Polsce. Usługa opodatkowana jest VAT w stawce 23%.

Zgodnie z objaśnieniami do deklaracji VAT-9M, tę deklarację składają w organie podatkowym podatnicy niemający obowiązku składania deklaracji VAT-7, VAT-7K, VAT-7D lub VAT-8, dokonujący importu usług lub nabycia towarów oraz usług, dla których są podatnikami. Skoro przedsiębiorca przedstawiony w pytaniu posiada status podatnika VAT czynnego, to z tego względu, że składa on w organie podatkowym deklarację VAT-7 (w formie pliku JPK_VAT), w tej deklaracji uwzględni podatek należny z tytułu importu usług. Podatnik nie będzie zatem składał odrębnie deklaracji VAT-9M.

Czynność zakupu usługi za granicą, od podatnika unijnego, opodatkowaną według regulacji zawartej w art. 28b u.p.t.u., należy wykazać w poz. P_29 i P_30 części deklaracyjnej JPK_VAT7 (*Wysokość podstawy opodatkowania i podatku należnego z tytułu importu usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b u.p.t.u.*). Jako, że zakupiona usługa reklamowa ma służyć czynnościom zwolnionym przedsiębiorcy, nie będzie on mógł „przekształcić” podatku należnego z tytułu importu usług w podatek naliczony podlegający odliczeniu. Kwota tego podatku obciąży jednak koszty uzyskania przychodu przedsiębiorcy.

Zakup usługi należy ujawnić w części ewidencyjnej pliku JPK_VAT na podstawie otrzymanej od kontrahenta faktury. W razie nieotrzymania faktury, transakcję oznaczyć trzeba identyfikatorem WEW.

Jolanta Kica

Jak należy wykazać w pliku JPK_VAT zaliczkę otrzymaną na poczet dostawy realizowanej poza terytorium kraju?

PYTANIE

Polski podatnik zawarł kontrakt na sprzedaż inhalatorów z firmą z Uzbekistanu. Inhalatory będzie zamawiał polski podatnik w Chinach. Towar będzie bezpośrednio importowany z Chin do Uzbekistanu. Koszty związane z transportem i koszty rozładunku ponosi kupujący tj. firma z Uzbekistanu. Polski podatnik otrzymał już na poczet sprzedaży 50% zaliczki, którą przełał do Chin.

Czy polski podatnik musi wystawić fakturę zaliczkową? Jakie dane powinna zawierać faktura i jak wykazać ją w JPK VAT?

ODPOWIEDŹ

Moim zdaniem zaliczka otrzymana na poczet dostawy realizowanej poza terytorium kraju powinna zostać rozliczona w poz. K_11 pliku JPK.

Sprzedaż powinna zostać udokumentowana fakturą zaliczkową z adnotacją odwrotne obciążenie.

Uzasadnienie

Stosownie do art. 5 ust. 1 u.p.t.u., opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają:

- odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
- eksport towarów;
- import towarów na terytorium kraju;
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Z kolei zgodnie z art. 19a ust. 8 u.p.t.u. 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 wyjątkiem:

- dostaw towarów, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstaje w sposób, o którym mowa w ust. 1b;
- dostaw towarów i świadczenia usług, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstaje w sposób, o którym mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4 u.p.t.u.

W przedstawionej przez Państwa sytuacji realizowana jest transakcja dostawy towarów, która w całości przebiega poza terytorium kraju. Takie transakcje nie są wymienione w art. 5 ust. 1 u.p.t.u., dlatego też nie będą opodatkowane w Polsce.

Dla określenia miejsca ich opodatkowania moim zdaniem będzie miał zastosowanie art. 22 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u., wedle którego miejsce dostawy towarów w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę lub przez osobę trzecią znajduje się w miejscu, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy, dlatego też dostawa nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT w Polsce.

Jak wyjaśnia Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 14.11.2023 r., 0114-KDIP-1-2.4012.428.2023.1.GK, „w deklaracji i ewidencji JPK_VAT przewidziano dwa pola, w których wykazuje się sprzedaż opodatkowaną poza terytorium kraju, tj. K_11 i P_11. W polu K_11 wykazuje się wysokość podstawy opodatkowania wynikającą z dostawy towarów oraz świadczenia usług poza terytorium kraju. W polu tym podaje się wartość netto dostaw towarów oraz świadczenia usług poza terytorium kraju, w każdym przypadku, gdy w odniesieniu do nich przysługiwało podatnikowi prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, o którym mowa w art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT, lub prawo do zwrotu kwoty podatku naliczonego, o którym mowa w art. 87 ust. 5 ustawy. Natomiast w polu P_11 wykazuje się zbiorczą wysokość podstawy opodatkowania z tytułu dostawy towarów oraz świadczenia usług poza terytorium kraju - wykazaną w K_11”.

Ponieważ na poczet realizowanej dostawy otrzymują Państwo zaliczkę, wskazać należy, że zgodnie z art. 19a ust. 8 u.p.t.u., jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadek, 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.

Moim zdaniem ta regulacja będzie miała zastosowanie także do transakcji sprzedaży poza terytorium kraju i zaliczka otrzymana na poczet takiej dostawy powinna zostać rozliczona w poz. K_11 pliku JPK.

Sprzedaż powinna zostać udokumentowana fakturą zaliczkową z adnotacją odwrotne obciążenie.

Artur Kowalski

Jaką wartość przyjąć w deklaracji VAT, jeśli po zakończonej procedurze celnej okazało się, że zadeklarowano niewłaściwą kwotę?

PYTANIE

Przy eksporcie towarów spółka korzysta z usług przedstawiciela. Po zakończonej procedurze celnej okazało się, iż wartość wykazana w zgłoszeniu opiewa na niewłaściwą kwotę (zawyżoną w stosunku do faktury). Jaką wartość należy przyjąć w deklaracji VAT? Korekta zgłoszenia będzie miała miejsca najprawdopodobniej w następnym okresie rozliczeniowym.

ODPOWIEDŹ

W pliku JPK_VAT spółka powinna zadeklarować wartość faktycznie dokonanej dostawy eksportowej, udokumentowanej fakturą sprzedaży. Błąd przedstawiciela przy wypełnianiu zgłoszenia celnego wywozowego nie wpływa na podstawę opodatkowania VAT niniejszej transakcji.

UZASADNIENIE

W myśl art. 29a ust. 1 u.p.t.u. podstawą opodatkowania z tytułu sprzedaży jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy lub osoby trzeciej. Przez sprzedaż rozumie się m.in. eksport towarów poza terytorium Unii Europejskiej. Ewidencja VAT przedsiębiorcy powinna wskazywać m.in. na wysokość podstawy opodatkowania wynikającą z czynności podlegających opodatkowaniu, w odniesieniu do których istnieje obowiązek wystawienia przez podatnika faktury, w tym z tytułu eksportu towarów.

Z tej przyczyny, w pliku JPK_VAT należy ująć rzeczywistą wartość dostawy eksportowej, zrealizowanej przez krajowego podatnika. Jeżeli wartość transakcji została prawidłowo udokumentowana fakturą, to w oparciu o ten dokument i na jego podstawie trzeba zadeklarować sprzedaż eksportową w rozliczeniach. Nie jest przy tym istotna okoliczność zawyżenia wartości eksportu w zgłoszeniu celnym dokonany przez przedstawiciela podatkowego przedsiębiorcy.

Gdyby doszło do odwrotnej sytuacji, tzn. gdyby w zgłoszeniu celnym zaniżono wartość transakcji w ten sposób, że z potwierdzonego dokumentu wywozowego wynikałoby, iż terytorium Unii Europejskiej opuściła mniejsza ilość towaru, aniżeli wskazana na fakturze, mogłyby się pojawić wątpliwości co do prawa podatnika do zastosowania preferencyjnej stawki podatku w wysokości 0% względem części dostawy. Nie z taką sytuacją mamy jednak do czynienia w przedstawionej sprawie.

Jolanta Kica

Czy przedsiębiorstwo prawidłowo wykazuje sprzedaż w JPK_VAT?

PYTANIE

Przedsiębiorstwo okresowo dokonuje sprzedaży na rzecz osób fizycznych zaewidencjonowaną za pośrednictwem kasy fiskalnej. Do deklaracji JPK-VAT sprzedaż wykazywana jest zbiorczym dokumentem bez oznaczenia „RO”. Czy przedsiębiorstwo prawidłowo wykazuje sprzedaż w JPK-VAT? Jeżeli nie, to czy przedsiębiorstwo powinno sporządzić korekty JPK-VAT?

ODPOWIEDŹ

W przypadku, gdy sprzedaż jest dokonywana na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej istnieje obowiązek jej ewidencjonowania za pośrednictwem kasy rejestrującej. Nie ma obowiązku wystawiania dodatkowo faktury, ale jest taka możliwość.

W pliku JPK_V7M należy wykazać sprzedaż na podstawie dokumentu zbiorczego i oznaczyć ją symbolem „RO”.

W związku z tym przedsiębiorstwo powinno dokonać korekt złożonych plików JPK_VAT.

UZASADNIENIE

Jak wynika z przepisu art. 111 ust. 1 u.p.t.u., podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Zgodnie z przepisem art. 106b ust. 2 u.p.t.u., 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.

Jak wynika z przepisu art. 106b ust. 3 u.p.t.u., 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 powyższych przepisów wynika, że podatnik nie ma obowiązku wystawienia faktury, jeśli nabywca nie zwróci się do podatnika z żądaniem jej wystawienia. Bez względu na to, czy takie żądanie zostało zgłoszone, podatnik może wystawić fakturę, nawet jeśli nie ma takiego obowiązku.

Zgodnie z przepisem § 10 ust. 1 pkt 8 r.s.z.d., ewidencja powinna zawierać dane pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku należnego, wartość sprzedaży bez podatku (netto) oraz wysokość podatku należnego, w podziale na stawki podatku oraz sprzedaż zwolnioną od podatku, wynikające ze zbiorczych informacji z ewidencji sprzedaży, o której mowa w art. 111 ust. 1 u.p.t.u.

Stosownie zaś do § 10 ust. 5 pkt 1 r.s.z.d. ewidencja zawiera następujące oznaczenie dowodów sprzedaży „RO” - dokument zbiorczy wewnętrzny zawierający sprzedaż z kas rejestrujących.

Ponadto, należy zwrócić uwagę, że zgodnie z § 10 ust. 5 pkt 3 r.s.z.d., ewidencja zawiera m.in. następujące oznaczenia dowodów sprzedaży: „FP” - faktura, o której mowa w art. 109 ust. 3d u.p.t.u.

W konsekwencji należy stwierdzić, że przedsiębiorstwo wykazuje sprzedaż z kas fiskalnych w JPK_V7 nieprawidłowo – bez oznaczenia „RO”. Należy dokonać korekty JPK_VAT i wykazać zbiorcze raporty dobowe z kas z właściwym oznaczeniem. Brak tego oznaczenia stanowi błąd formalny w strukturze JPK.

Jak wynika z art. 109 ust. 3e u.p.t.u., w terminie 14 dni od dnia:

1) stwierdzenia przez podatnika, że przesłana ewidencja zawiera błędy lub dane niezgodne ze stanem faktycznym, lub

2) zmiany danych zawartych w przesłanej ewidencji

- podatnik jest obowiązany przesłać korektę ewidencji na zasadach określonych w art. 99 ust. 11c.

Zgodnie z art. 109 ust. 3f u.p.t.u., w przypadku stwierdzenia przez naczelnika urzędu skarbowego w przesłanej ewidencji błędów, które uniemożliwiają przeprowadzenie weryfikacji prawidłowości transakcji, naczelnik urzędu skarbowego wzywa podatnika do ich skorygowania, wskazując te błędy.

Stosownie do przepisu art. 109 ust. 3g u.p.t.u. podatnik w terminie 14 dni od dnia doręczenia wezwania, o którym mowa w ust. 3f, przesyła, na zasadach określonych w art. 99 ust. 11c, do naczelnika

urzędu skarbowego ewidencję skorygowaną w zakresie błędów wskazanych w wezwaniu lub składa wyjaśnienia wskazujące, że ewidencja nie zawiera błędów, o których mowa w wezwaniu.

Natomiast w myśl art. 109 ust. 3h u.p.t.u., jeżeli podatnik, wbrew obowiązкови określönemu w ust. 3g:

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

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

- naczelnik urzędu skarbowego może nałożyć, w drodze decyzji, na tego podatnika karę pieniężną w wysokości 500 zł za każdy błąd, o którym mowa w ust. 3f.

Jabłoński Mariusz

Czy w JPK należy wykazać pełną podstawę opodatkowania i 50% kwoty wynikającego z faktury podatku?

PYTANIE

JPK V7M Faktura zakupu paliw z 50% odliczeniem podatku VAT.

Czy w ewidencji JPK V7M w pliku xml - wykazujemy 50% wartości faktury, tj. kwotę netto w wysokości 50% i VAT odpowiednio, tj. np faktura 1230 brutto za paliwo w JPK (K_42 i K_43) wykazujemy 500 netto i 115 podatek vat wg stawki 23%?

ODPOWIEDŹ

W JPK należy wykazać pełną podstawę opodatkowania i 50% kwoty wynikającego z faktury podatku.

UZASADNIENIE

Nie ma podstaw, by w JPK wykazywać 50% wartości faktury. Przepisy u.p.t.u. wskazują bowiem, że jedynie podatek naliczony do odliczenia wynosi 50% kwoty podatku wynikającego z faktury (art. 86a ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.). Żaden przepis nie pomniejsza zaś podstawy opodatkowania (zapłaty netto) o 50% w przypadku użytkowania mieszanego pojazdów.

W JPK nabycie paliw do użytkowania mieszanego pojazdów, do których stosuje się art. 86a u.p.t.u. wykazuje się w ewidencji na podstawie dokumentu zakupu (tu faktury - tak Ministerstwo Finansów w broszurze „JPK_VAT z deklaracją”, Warszawa, styczeń 2023 r, s. 41). Taką fakturę należy zatem ująć jak każdą inną, wskazując jako podstawę opodatkowania wynikającą z niej kwotę zapłaty (art. 29a ust. 1 u.p.t.u.). Nie przewidziano specyficznych oznaczeń dla takich faktur. Podstawę opodatkowania i 50% VAT naliczonego należy więc wykazać w polach K_42-K_43 (odpowiednio w części deklaracyjnej P_42 i P_43).

Krzysztof Klimek

Jak wykazać w JPK nieodpłatne pakiety medyczne dla pracowników oraz odpłatne pakiety medyczne dla rodzin pracowników?

PYTANIE

Jak wykazać w JPK_VAT świadczenia medyczne w przypadku, gdy pracodawca kupił opiekę medyczną (np. Lux Med) dla: 1) pracowników (za całość (100 %) tego świadczenia płaci pracodawca, 2) oraz dla członków rodzin pracowników (za część świadczeń płacą w 100% pracownicy - należność zostaje potrącana z wynagrodzenia)?

ODPOWIEDŹ

W przypadku nieodpłatnego zapewnienia pracownikom pakietów medycznych nie wykazujemy takiej czynności w pliku JPK.

UZASADNIENIE

W przypadku nieodpłatnego zapewnienia pracownikom pakietów medycznych nie wykazujemy takiej czynności w pliku JPK - co wynika wprost z art. 8 ust. 2 w zw. z art. 43 ust. 1 pkt 18 u.p.t.u. Potwierdzają to również organy podatkowe (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18.12.2019 r., 0111-KDIB3-2.4012.641.2019.2.SR).

Z kolei w przypadku odpłatnego zapewnienia pakietów medycznych - taka czynność podlega wykazaniu w JPK jako odpłatne świadczenie usług (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18.12.2019 r., 0111-KDIB3-2.4012.641.2019.2.SR). Tego typu sprzedaż można wykazać z oznaczeniem FP, bez konieczności ewidencji na kasie fiskalnej zgodnie z par. 2 pkt 1 w zw. z poz. 39 rozporządzenia Ministra Finansów z 17.12.2024 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. poz. 1902).

Radwan-Wiński Andrzej

Czy do momentu sprzedaży nieruchomości podatnik ma obowiązek składania „zerowych” miesięcznych JPK_V7M?

PYTANIE

Osoba fizyczna, zarejestrowana jako podatnik VAT czynny na potrzeby zbycia nieruchomości, nieprowadząca JDG, zaliczkowała sprzedaż nieruchomości w maju 2025 r. – wystano JPK_V7M. Przeniesienie prawa własności (akt końcowy) nastąpi w 2026 r. Czy do tego momentu podatnik ma obowiązek składania „zerowych” miesięcznych JPK_V7M?

ODPOWIEDŹ

Do momentu sprzedaży nieruchomości podatnik ma obowiązek składania „zerowych” miesięcznych JPK_V7M.

UZASADNIENIE

Zgodnie z art. 99 ust. 1 u.p.t.u., co do zasady, podatnicy, o których mowa w art. 15 u.p.t.u., są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu.

Przepis ten nie uzależnia składania deklaracji od dokonania w danym miesiącu czynności opodatkowanych VAT, a więc taki obowiązek dotyczy także podatników, którzy w danym miesiącu nie dokonali sprzedaży.

Z kolei art. 99 ust. 7a u.p.t.u. stanowi zasadę, że w przypadku zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów dotyczących zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej podatnicy nie mają obowiązku składania deklaracji za okresy rozliczeniowe, których to zawieszenie dotyczy.

W sytuacji opisanej w pytaniu podatnik nie jest przedsiębiorcą, a więc nie dotyczy go ewentualne zawieszenie wykonywania działalności gospodarczej. Zatem powinien składać zerowe JPK_V7M.

Karol Różycki

Jak wykazać sprzedaż w procedurze VAT marża w JPK_VAT?

PYTANIE

Prowadzę komis samochodowy, w sierpniu 2024 roku podpisałem umowę komisową o przyjęcie w komis samochodu osobowego od osoby fizycznej. W lutym 2025 roku sprzedałem ten samochód na fakturę VAT marża.

Czy mam wykazać tylko VAT od prowizji czy od całej kwoty, za którą sprzedałem samochód?

Czy w części ewidencyjnej JPK wykazuję umowę komisową?

ODPOWIEDŹ

Należy wykazać tylko VAT od prowizji.

W części ewidencyjnej JPK_VAT w polu SprzedazVAT_Marza wykazuje się wartość sprzedaży brutto samochodu, a w polu ZakupVAT_Marza wykazuje się kwotę jego nabycia.

Uzasadnienie

Zgodnie z art. 120 ust. 4 u.p.t.u., w przypadku podatnika dokonującego dostawy towarów używanych, 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.

Zatem, podstawą opodatkowania VAT jest prowizja.

Na mocy art. 7 ust. 1 pkt 3 u.p.t.u. za dostawę towarów uznaje się wydanie towarów na podstawie umowy komisu między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej. Nie wykazuje się odrębnie umów komisowych, gdyż te są traktowane jako dostawa towaru.

Na podstawie § 10 ust. 1 pkt 14 i ust. 4 pkt 7 r.s.z.d., część ewidencyjna JPK_VAT zawiera wartość sprzedaży brutto dostawy towarów opodatkowanych na zasadach marży zgodnie z art. 120 u.p.t.u. Dodatkowo ewidencja ta zawiera oznaczenia „MR_UZ”.

Wartość tę wykazuje się w polu SprzedazVAT_Marza.

Z kolei § 11 ust. 1 pkt 4 lit. b r.s.z.d stanowi, że ewidencja zawiera kwoty nabycia towarów używanych związanych ze sprzedażą opodatkowaną na zasadach marży zgodnie z art. 120 u.p.t.u.

Kwotę tę wykazuje się w polu ZakupVAT_Marza.

Karol Różycki

Kiedy wymagana jest korekta pliku JPK?

PYTANIE

Spółdzielnia wystawiła fakturę korygującą w związku z wykazaniem na fakturze pierwotnej błędnego adresu - faktura dotyczyła sprzedaży za marzec. Czy w związku z tym należy dokonać korekty pliku JPK, pomimo tego że korekta nie dotyczy danych wykazywanych w pliku? Jeżeli nie, to czy taka korekta w ogóle powinna pojawić się w pliku - tj. czy w przypadku, jeżeli w późniejszym terminie będzie dokonywana z innego powodu korekta za marzec - czy w korygowanym pliku powinna być widoczna korekta dotycząca adresu?

ODPOWIEDŹ

W przypadku błędu w adresie nabywcy nie ma konieczności złożenia korekty.

Uzasadnienie

Jak stanowi przepis art. 106j ust. 1 u.p.t.u., w przypadku, gdy po wystawieniu faktury:

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

Zgodnie z wyjaśnieniami Ministerstwa Finansów, nie ma konieczności składania korekty JPK_VAT, jeśli korekta faktury dotyczy wyłącznie błędnego adresu nabywcy i nie wpływa na inne dane wykazywane w pliku JPK_VAT (takie jak wartość sprzedaży czy podatek VAT). Korekta JPK jest wymagana w przypadku błędów w danych mających wpływ na rozliczenie VAT, np. w numerze NIP nabywcy lub kwotach (https://www.podatki.gov.pl/jednolity-plik-kontrolny/pytania-i-odpowiedzi/korekty-jpk-vat/czy-nalezy-zlozyc-korekte-jpk_vat-jesli-nie-bylo-zmiany-w-wartosciach-tylko-np-danych-nabywcy-innych-niz-nip/).

Moim zdaniem, jeżeli w przyszłości będzie dokonywana korekta pliku JPK za miesiąc marzec z innego powodu (np. korekta wartości sprzedaży), to w korygowanym pliku powinna zostać ujęta ta nowa korekta, natomiast nie ma potrzeby dodatkowo uwzględniać w nim korekty dotyczącej samego ad-

resu, która nie wymagała pierwotnie korekty JPK. Należy skorygować te elementy pliku, które uległy zmianie i mają znaczenie dla danych wykazanych w JPK. Jednak co należy podkreślić umieszczanie korekty nie jest błędem merytorycznym, ale też nie jest wymagane.

Rafał Styczyński

W jakim momencie skorygować VAT w związku z uzyskaniem IE599?

PYTANIE

W związku z brakiem IE599 spółka musiała naliczyć VAT, który pomniejszył przychód w 2024 r. Dnia 27.01.2025 r. spółka otrzymała komunikat IE599, co pokaże w JPK_VAT 01/2025. Co z przychodem w wysokości VAT, czy ma go ująć jeszcze w 2024 r., czy w 2025 r. w przychodach?

ODPOWIEDŹ

Uważam, że korektę (zwiększenie) przychodu spółka powinna w przedstawionej sytuacji rozpoznać w lutym 2025 r.

UZASADNIENIE

Jak stanowi art. 12 ust. 3j u.p.d.o.p., jeżeli korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca lub w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty.

W przedstawionej sytuacji korekta (zwiększenie) przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym ani inną oczywistą omyłką. Jednocześnie dokumentem potwierdzającym przyczynę korekty jest moim zdaniem w przedstawionej sytuacji przesyłany w lutym 2025 r. plik JPK_VAT za styczeń 2025 r. Uważam w związku z tym, że korektę (zwiększenie) przychodu spółka powinna w przedstawionej sytuacji rozpoznać w lutym 2025 r.

Tomasz Krywan

Czy dostawa energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii wymaga zastosowania kodu GTU w pliku JPK_VAT?

PYTANIE

Prosument (gmina) wystawił na rzecz PGE fakturę za energię elektryczną wprowadzaną przez instalację fotowoltaiczną zainstalowaną na budynkach OSP. Czy w JPK VAT należy zastosować kod GTU?

ODPOWIEDŹ

Dostawa energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii nie wymaga zastosowania żadnego kodu GTU w części ewidencyjnej pliku JPK_VAT.

UZASADNIENIE

Zgodnie z treścią § 10 ust. 3 r.s.z.d. ewidencja prowadzona przez podatnika musi zawierać oznaczenie GTU_01-GTU_13, jeśli podatnik dokonuje dla innych podatników dostawy określonych towarów lub świadczy wybrane usługi.

Zaznaczyć trzeba, że przez towary na podstawie art. 2 pkt 6 u.p.t.u. rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Dostawy towarów wymagające oznaczenia kodem GTU wyszczególniono w § 10 ust. 3 pkt 1 r.s.z.d. Wśród towarów objętych GTU nie wymienia się jednak energii elektrycznej (CN 2716 00 00).

Stwierdzić zatem trzeba, że sprzedaż energii elektrycznej wprowadzonej do sieci PGE przez prosumenta (będącego podatnikiem), nie wymaga zidentyfikowania transakcji w części ewidencyjnej JPK_VAT jakimkolwiek kodem GTU. W szczególności dla sprzedaży energii elektrycznej - nadwyżki energii z odnawialnych źródeł - podatnicy nie stosują oznaczenia GTU_11, właściwego wyłącznie dla usługi przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5.12.2024 r., nr 0112-KDIL1-2.4012.527.2024.5.DS).

Jolanta Kica

Czy świadczenie usług transportu towarów wraz z ich załadunkiem i rozładunkiem za pomocą HDS należy oznaczać kodem GTU_13?

PYTANIE

Czy przedsiębiorca świadczący usługi transportu towarów wraz z ich załadunkiem i rozładunkiem za pomocą HDS powinien w pliku JPK_VAT wykazywać kod GTU_13 - świadczenie usług transportowych i magazynowych?

ODPOWIEDŹ

Świadczenie usług transportu towarów wraz z ich załadunkiem i rozładunkiem za pomocą HDS należy oznaczać «GTU_13» w JPK_VAT.

UZASADNIENIE

Zgodnie z § 10 ust. 3 pkt 2 lit. c r.s.z.d. w części dotyczącej rozliczenia podatku należnego ewidencja zawiera oznaczenie «GTU_13» dotyczące świadczenia usług transportowych i gospodarki magazynowej (PKWiU 49.4, 52.1).

Pojazdy HDS są wykorzystywane przede wszystkim do transportu ładunków bardzo ciężkich lub ponadgabarytowych, bez konieczności angażowania dodatkowych dźwigów w celu załadunku i rozładunku towarów.

Transport towarów wraz z ich załadunkiem i rozładunkiem za pomocą HDS mieści się zatem w klasie PKWiU 49.41 „Transport drogowy towarów”, w grupowaniu PKWiU 49.41.19.0 „Pozostały transport drogowy towarów” obejmującym m.in. transport drogowy pozostałymi pojazdami specjalnymi, a więc świadczenie tych usług należy oznaczać „GTU_13” w JPK_VAT.

Karol Różycki

Czy odsprzedaż dokumentów DPR/EDPR dotyczących opakowań z papieru i opakowań z tworzyw sztucznych należy oznaczyć kodem GTU_05 w JPK_V7M?

PYTANIE

Czy odsprzedaż dokumentów DPR/EDPR dotyczących opakowań z papieru (kod 5 01 01) i opakowań z tworzyw sztucznych (kod 15 01 02) należy oznaczyć kodem GTU_05 w JPK_V7M?

ODPOWIEDŹ

W razie odsprzedaży dokumentów DPR i EDPR nie powstaje obowiązek stosowania kodu GTU_05 w pliku JPK_VAT względem transakcji, ponieważ kod GTU_05 używany jest przy dostawie odpadów, a nie przy dostawie dokumentów potwierdzających recykling tych odpadów.

UZASADNIENIE

Dokument DPR (Dokument Potwierdzający Recykling) to dokument zaświadczający, że określona ilość odpadów opakowaniowych została poddana procesowi recyklingu. Jest to jednocześnie dowód wywiązywania się przez przedsiębiorców z obowiązków nałożonych przepisami prawa.

Dokument EDPR (Eksportowy Dokument Potwierdzający Recykling) to z kolei dokument potwierdzający eksport lub wewnątrzwspólnotową dostawę odpadów opakowaniowych w celu ich recyklingu.

Na podstawie § 10 ust. 3 pkt 1 lit. e r.s.z.d. ewidencja VAT podatnika, w razie dostawy odpadów wyłącznie określonych w poz. 79-91 załącznika nr 15 do u.p.t.u., zawiera oznaczenie „GTU_05”.

W świetle powyższego należy stwierdzić, że przy odsprzedaży dokumentów DPR i EDPR, nie powstanie obowiązek zastosowania kodu GTU 05 w pliku JPK_VAT względem transakcji. Kod GTU_05 stosowany jest przy dostawie odpadów, o których mowa w poz. 79-91 załącznika nr 15 do u.p.t.u. (np. przy sprzedaży odpadów z papieru i tektury - PKWiU 38.11.52.0 oraz odpadów z tworzyw sztucznych - PKWiU 38.11.55.0), a nie przy dostawie dokumentów potwierdzających recykling odpadów.

Jolanta Kica

Jakie skutki może mieć nieujęcie w JPK_VAT wystawionych faktur?

PYTANIE

Spółka w tym samym miesiącu otrzymała zaliczkę i ją zwróciła. Spółka w takim przypadku nie miała obowiązku wystawiania faktur: zaliczkowej i korekty zaliczki. Jeżeli jednak spółka wystawiła fakturę zaliczkową i fakturę korygującą zaliczkę w tym samym miesiącu (otrzymano zaliczkę i ją zwrócono w tym samym miesiącu), to mogła nie ujmować tych wystawionych faktur: zaliczkowej i korekty zaliczki w JPK_VAT?

Czy za nieujęcie w JPK_VAT wystawionych faktur: zaliczkowej i korekty (gdy spółka nie miała obowiązku ich wystawienia, ale mimo to wystawiła te dokumenty) grożą sankcje?

ODPOWIEDŹ

Nieujęcie faktur w JPK może stanowić podstawę do nałożenia 500 zł kary administracyjnej albo nawet uznania ewidencji za nierzetelną.

UZASADNIENIE

Zasadniczo dopuszczalne jest niewykazywanie wystawionej faktury i jej korekty - ale tylko w przypadku, gdy nie została doręczona kontrahentowi (podobne stanowisko wyrażono m.in. w interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31.08.2021 r., 0114-KDIP1-3.4012.380.2021.2.PRM).

Faktury doręczone trzeba ująć w JPK, dotyczy to także korekty takiej faktury (ewentualnie noty korygującej). Nieujęcie faktur mimo takiego obowiązku stanowi podstawę do wymierzenia sankcji (kary) 500 zł (art. 109 ust. 3h u.p.t.u.). Istnieje także ryzyko sankcji karnoskarbowej, gdyby organ uznał ewidencję JPK za nierzetelną, niezgodną ze stanem rzeczywistym - art. 53 § 22 i art. 61a ustawy z 10.09.1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2025 r. poz. 633). Szkodliwość społeczna nieujęcia takiej faktury na zwróconą zaliczkę wraz z jej korektą jest jednak w mojej ocenie tak znikoma, że trudno mówić o nierzetelności czy wykroczeniu.

Krzysztof Klimek

