

Prosimy także pamiętać, że pola P_59, P_60 i P_61 nie dotyczą przypadków zaliczenia z urzędu zwrotu podatku na zaległość podatkową.

Katarzyna Domińska

Podstawa prawna: § 7 pkt 1 Rozporządzenia Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15 października 2019 roku w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług.

II. WAŻNY TEMAT

NIEODPŁATNE ŚWIADCZENIE USŁUG I WIARYGODNOŚĆ USŁUG NIEMATERIALNYCH

Zdarza się, że przedsiębiorca podejmuje czasem decyzję o bezpłatnym świadczeniu niektórych usług. Przepisy o podatku od towarów i usług jako generalną zasadę przyjmują opodatkowanie odpłatnego świadczenia usług. Jednak podatnik powinien wiedzieć kiedy i w jakich sytuacjach bezpłatne świadczenie usług także podlega VAT.

Kwestią wywołującą liczne kontrowersje po stronie nabywcy są tzw. usługi niematerialne, a szczególnie sposób ich dokumentowania i udowodnienie ich realizacji przez nabywcę w celu możliwości odliczenia VAT.

1. Nieodpłatne świadczenie usług

1.1. Kiedy nieodpłatne świadczenie podlega VAT – podstawa prawna

Zgodnie z podstawową zasadą w podatku od towarów i usług, świadczenie usług podlega opodatkowaniu VAT, gdy czynności te są wykonywane odpłatnie. Aby uznać dane świadczenie za odpłatne, musi istnieć stosunek prawny pomiędzy świadczącym usługę a odbiorcą, a w zamian za wykonanie usługi powinno zostać wypłacone wynagrodzenie. Musi istnieć bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą i przekazanym za nią wynagrodzeniem. Oznacza to, że z danego stosunku prawnego, na podstawie którego wykonywana jest usługa, musi wynikać wyraźna, bezpośrednia korzyść na rzecz świadczącego usługę.

Ustawodawca przewidział od powyższej reguły wyjątki, które zostały zawarte w art. 8 ust. 2 ustawy podatku od towarów i usług. Zgodnie z tym przepisem, za odpłatne świadczenie usług uznaje się również nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

Zatem, dla ustalenia, czy konkretne nieodpłatne świadczenie usług podlega opodatkowaniu na mocy powołanego przepisu, istotne jest ustalenie celu takiego świadczenia. Opodatkowaniu podlegają bowiem te nieodpłatne usługi, które nie mają związku z prowadzoną działalnością, a więc nie mają wpływu na przyszłe obroty przedsiębiorstwa, jego zyski, wizerunek, odbiór przez kontrahentów.

1.2. Cel nieodpłatnego świadczenia

Przez świadczenie usług niezwiązanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa należy rozumieć takie świadczenie usług, które odbywa się bez związku z potrzebami prowadzonej działalności. Natomiast przez usługi związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, należy rozumieć te usługi, które są wykonywane nieodpłatnie w związku z potrzebami prowadzonej działalności gospodarczej podmiotu, potrzebami związanymi z funkcjonowaniem prowadzonego przedsiębiorstwa.

Jeśli zatem nieodpłatne świadczenie będzie wpisywało się w cel prowadzonej działalności gospodarczej, wtedy przesłanka uznania takiej nieodpłatnej czynności za odpłatne świadczenie usług, podlegające opodatkowaniu nie zostanie spełniona. Należy jednak pamiętać, że stwierdzenie takie uzależnione jest od konkretnych okoliczności jakie w danej sprawie występują.

1.3. Cele osobiste

Odnosnie uznania świadczenia usług za związane z celami osobistymi należy rozważyć jaka jest korzyść dla przedsiębiorstwa. Jeśli bowiem z obiektywnych okoliczności wynika, że korzyść przedsiębiorstwa wynikająca z danej czynności ma charakter dominujący nad korzyścią osobistą danego pracownika, to do tej czynności nie znajdzie zastosowania obowiązek jej opodatkowania na podstawie art. 8 ust. 2 pkt 2.

Przepisy nie definiują pojęcia „cele osobiste”. Cele te omówił m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji z 25 stycznia 2016 roku, nr ILPP1/4512-1-808/15-4/HW. Organ uznał, że potrzebami osobistymi są takie, które dotyczą danej osoby i są jej prywatnymi potrzebami, a więc niezwiązanymi z prowadzoną przez tę osobę działalnością gospodarczą, statusem pracownika, czy pełnioną funkcją. Dyrektor uznał, że można przyjąć, iż potrzebami osobistymi są takie, których realizacja nie wiąże się w żaden sposób ze stosunkiem pracy, ich zaspokojenie zaś wynika wyłącznie z dobrej woli pracodawcy, który nie ma przecież obowiązku zaspokajania potrzeb osobistych pracownika. Przeciwnie są im potrzeby pracownicze, których realizacja nie wynika z woli stron stosunku pracy, lecz których zaspokojenie jest obowiązkiem pracodawcy. Mają one źródło w przepisach prawa takich jak Kodeks pracy, regulacje innych ustaw dotyczących praw pracowniczych, przepisy bhp, układy zbiorowe pracy.

1.4. Nieodpłatna pomoc prawna

Nieodpłatna pomoc prawna była tematem szeroko omawianym i komentowanym. Zgodnie z wypracowanym stanowiskiem, pomoc prawna udzielana pro bono nie jest objęta zakresem ustawy o VAT, o ile jej świadczenie wpisuje się w cel działalności gospodarczej prowadzonej przez świadczącego ją podatnika. Stanowisko to potwierdza m.in. Pismo Ministerstwa Finansów nr SPS-023-2616/12 z 29 marca 2012 roku „Nieodpłatne świadczenie porad prawnych a podatek VAT”, Pismo Ministra Rozwoju i Finansów nr PT3.054.13.2017.LPJ.183 z 12 października 2017 roku, Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 3572 w sprawie zwolnienia nieodpłatnej pomocy prawnej z podatku VAT z 2 maja 2012 roku.

Rozpatrując zatem przypadek udzielania przez podatników nieodpłatnej pomocy prawnej pro bono, należy wskazać, że nie będzie ona objęta zakresem ustawy

o VAT, jeżeli jej świadczenie wpisuje się w cel działalności gospodarczej prowadzonej przez świadczącego ją prawnika. Świadczenie profesjonalnych usług na zasadzie pro publico bono, a zatem w sposób dobrowolny i nieodpłatny, w interesie publicznym – w szczególności na rzecz osób, których na te usługi nie stać, jest publicznie odbierane jako bezinteresowna działalność prospołeczna. Kreuje to pozytywny wizerunek podatnika wśród obecnych i potencjalnych jego klientów. Z kolei wizerunek i renoma przedsiębiorcy z reguły mają przełożenie na wysokość jego dochodów. Działalność pro bono wpisuje się zatem w zakres prowadzonej działalności gospodarczej.

1.5. Dokumentowanie, obowiązek podatkowy, podstawa opodatkowania w przypadku objęcia VAT nieodpłatnych usług

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie regulują zasad dokumentowania nieodpłatnego świadczenia usług. Nie ma obecnie obowiązku dokumentowania takich czynności fakturą. Podatnik takie usługi może udokumentować w dowolny sposób, np. poprzez dowód wewnętrzny, notę, a nawet ująć w ewidencji VAT bez wystawiania dokumentów.

Zgodnie z art. 29a ust. 5 ustawy, w przypadku świadczenia usług, o których mowa w art. 8 ust. 2 ustawy, podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika.

Ustawodawca nie określił w sposób precyzyjny, jakiego rodzaju koszty mogą zostać uznane za poniesione przez podatnika w związku ze świadczeniem nieodpłatnie usług. Nie ulega jednak wątpliwości, iż chodzi tu o koszty rzeczywiście poniesione w związku ze świadczoną usługą, tzn. takiego rodzaju koszty, bez poniesienia których wykonanie usługi byłoby niemożliwe.

Ustawa o podatku od towarów i usług nie przewiduje w swojej treści żadnych szczególnych regulacji, jeżeli chodzi o moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku nieodpłatnego świadczenia usług na potrzeby własne. Co oznacza, że należy w tym zakresie stosować zasady ogólne tj. podlegające opodatkowaniu nieodpłatne usługi na potrzeby własne wykazywać w odpowiedniej deklaracji za okresy rozliczeniowe, w których wykonana została usługa (art.19a ust.1 ustawy o VAT).

PAMIĘTAJ:

- tylko takie nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika VAT, których wykonanie nie ma związku z jego działalnością gospodarczą, traktowane jest jako podlegające opodatkowaniu VAT,
- w sytuacji, gdy nieodpłatne świadczenie usług jest związane z prowadzoną działalnością gospodarczą podatnika VAT – czynność ta nie podlega opodatkowaniu VAT.

Przykład 1

W celu prowadzenia działalności gospodarczej opodatkowanej VAT, Spółka „A” zatrudnia pracowników, których miejsce zamieszkania jest oddalone od siedziby Spółki (miejsca pracy pracowników) o kilkanaście i kilkadziesiąt kilometrów. Położenie siedziby Spółki poza obszarami gęsto zamieszkanymi jest korzystne ze względów logistyczno-ekonomicznych.

W celu wyeliminowania niedogodności związanych z położeniem siedziby Spółki, „A” zawarła umowę z zewnętrzną firmą, zajmującą się przewozem osób, na podstawie której przewozi ona pracowników Spółki do i z miejsca pracy w określonych godzinach, z i do określonych miejsc, do których mogą oni w łatwy sposób dotrzeć środkami komunikacji publicznej lub w inny sposób.

W normalnych okolicznościach usługi transportowe świadczone na rzecz pracowników służą prywatnym celom pracownika, jednak w określonych okolicznościach, takich jak trudność użycia innych środków transportu i zmieniające się miejsca wykonywania pracy, wymogi prowadzonej działalności (potrzeby przedsiębiorstwa) mogą spowodować konieczność zapewnienia przez pracodawcę transportu dla pracowników na trasie pomiędzy ich miejscem zamieszkania a miejscem pracy. W takich specyficznych okolicznościach służy to działalności gospodarczej podatnika a korzyść osobista uzyskiwana przez pracowników z takiego bezpłatnego transportu wydaje się mieć drugorzędne znaczenie w stosunku do potrzeb prowadzonego przedsiębiorstwa.

Zapewnienie pracownikom nieodpłatnych dojazdów do/z miejsca pracy/miejsca zamieszkania Spółka świadczy na ich rzecz usługę.

Jednak w świetle art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy, czynność ta nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, ponieważ związana jest z prowadzoną przez Spółkę działalnością gospodarczą. Z uwagi na fakt, iż nieodpłatne świadczenie usług dowozu pracowników do/z miejsca pracy/miejsca zamieszkania wykonywane jest/będzie w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, to nie została/nie zostanie spełniona jedna z przesłanek, o której mowa w art. 8 ust. 2 pkt 2.

Przykład 2

Podatnik „B” prowadzi działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży znaczków pocztowych w formie elektronicznej – e-znaczków. Poprzez wykorzystanie e-znaczków możliwe jest uiszczenie opłaty za powszechną usługę pocztową związaną z nadaniem przesyłki do adresata. Spółka zamierza wprowadzić do swojej oferty możliwość nieodpłatnego otrzymania pewnej liczby e-znaczków przez nabywcę, który odpłatnie zakupi e-znaczków od Spółki, zaś zakup przekroczy określony próg (wartościowy lub ilościowy). Wprowadzona możliwość będzie uprawniać nabywców dokonujących zakupów w odpowiedniej wielkości do otrzymania jako gratis (nieodpłatnie) pewnej dodatkowej liczby e-znaczków. Nieodpłatne przekazanie dodatkowych e-znaczków do tych zakupionych przez klienta ma na celu uatrakcyjnienie oferty i zwiększenie sprzedaży. Celem planowanej czynności jest nie tylko zwiększenie sprzedaży wśród obecnych klientów, ale również pozyskanie nowych. Nieodpłatne świadczenie usług, które mają na celu promocję oferowanych usług i zwiększenie w przyszłości ich sprzedaży jest świadczeniem dla celów działalności gospodarczej. Zatem czynność nieodpłatnego wydania nabywcy pewnej liczby e-znaczków jako nieodpłatne świadczenie usług niespełniające dyspozycji art. 8 ust. 2 ustawy o VAT nie podlega VAT.

Przykład 3

Spółka posiada parking przeznaczony dla pracowników dojeżdżających do pracy i klientów, kontrahentów firmy. Parking udostępniany pracownikom oraz klientom należy do infrastruktury pracodawcy i znajduje się w ewidencji środków trwałych, jest to parking niestrzeżony, bez wyznaczonych miejsc parkingowych konkretnym osobom. Część pracowników Spółki bardzo często wykonuje prace w delegacji,

wówczas ich samochody prywatne stoją na parkingu firmowym przez cały czas trwania podróży służbowej.

Nieodpłatne udostępnienie parkingu na rzecz pracowników jest czynnością, mającą na celu zaspokajanie potrzeb pracowniczych. Czynność ta bez wątplenia związana jest z działalnością gospodarczą. A zatem ww. czynność jako niewypełniająca postanowień art. 8 ust. 2 znajduje się poza zakresem czynności opodatkowanych VAT. (Interpretacja indywidualna nr ITPP1/443-354/13/BK z 17 lipca 2013 roku).

Przykład 4

W celu realizacji działalności gospodarczej Spółka „C” podpisała ze spółkami z Francji i Hiszpanii umowy, w wyniku których oddelegowany został do niej kilkuosobowy personel. Oddelegowane osoby zajmują się w „C” nadzorem nad produkcją. Na podstawie ww. umów, „C” finansuje tym osobom na terenie Polski: zakwaterowanie, wyżywienie w hotelach, mieszkanie, usługi telefoniczne, paliwo do samochodów, czynsze za mieszkania, artykuły spożywcze.

Z powyższego wynika, iż czynności wykonywane przez oddelegowane osoby wpisują się w zakres działalności gospodarczej Spółki. W związku z powyższym stwierdzić należy, że dokonywane przez nią nieodpłatne świadczenia ww. usług, w sposób pośredni również związane są z jej działalnością gospodarczą. Celem tych świadczeń jest bowiem zapewnienie oddelegowanym osobom ogólnie pojętego pobytu na terytorium Polski, co umożliwi im z kolei wykonywanie zleconych czynności dla Wnioskodawcy w zakresie produkcji.

Z uwagi na powyższe, w świetle art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy, wykonywane przez Zainteresowanego nieodpłatne świadczenie usług polegających na zapewnieniu oddelegowanym do niego osobom zakwaterowania i wyżywienia w hotelach, wynajęcia mieszkania i usług telefonicznych, nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, ponieważ związane są one z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą. (Interpretacja indywidualna nr ILPP4/443-141/12-4/EWW z 29 czerwca 2012 roku)

Przykład 5

Pan Jan, prowadzący jednoosobową działalność gospodarczą w zakresie księgowości, nieodpłatnie sporządził zeznanie dla zaprzyjaźnionego sąsiada.

Mimo, że pan Jan zrezygnował z wynagrodzenia za wykonaną usługę sporządzenia zeznania, zobowiązany jest jednak do odprowadzenia od niej podatku VAT. Zgodnie bowiem z ww. art. 8 ust. 2, nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podlega VAT.

Przykład 6

Spółka „D” nieodpłatnie wynajęła samochód ciężarowy Panu Michałowi – pracownikowi „D”. Pan Michał potrzebował auto w celu przewozu swoich rzeczy, mebli, sprzętu do nowego mieszkania.

„D” obowiązana jest opodatkować nieodpłatne świadczenie usług udostępnienia pojazdu (de facto jego wynajmu) swojemu pracownikowi na cele prywatne.

2. Usługi niematerialne

Pojęcie „usługa niematerialna” nie zostało zdefiniowane w przepisach. Przyjmuje się, że obejmuje ono tego rodzaju świadczenia, które nie mają postaci rzeczowej

np. usługa doradcza, prawna, reklamowa, zarządzania, szkoleniowa, przetwarzania danych, marketingowa, firm centralnych (head offices), badania rynku i opinii publicznej, w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych, detektywistyczna. Usługi niematerialne są pod szczególnym nadzorem organów podatkowych, bowiem jest to obszar szczególnie narażony na nadużycia. Dlatego istotne znaczenie dla przedsiębiorcy ma należyte udokumentowanie zakupu oraz wykazanie, że usługa została rzeczywiście wykonana przez usługodawcę.

W orzecznictwie wykształciło się stanowisko, zgodnie z którym podatnik w przypadku nabycia usług niematerialnych, w celu skorzystania z prawa do odliczenia VAT, jest obowiązany udokumentować wykonanie tych usług za pomocą dowodów materialnych. Taką tezę potwierdza wyrok NSA I FSK 1175/16 z 15 maja 2018 roku. Sąd stwierdził, że organy podatkowe słusznie odmówiły podatnikowi prawa do odliczenia wobec dowodów przedłożonych przez podatnika, które nie były wystarczające dla udowodnienia wykonania usługi. Ponadto, Sąd wskazał: „na Skarżącej ciąży obowiązek posiadania materialnych dowodów potwierdzających wykonanie poszczególnych usług niematerialnych, a w sytuacji gdy Skarżąca takich dowodów nie przedstawiła, organ podatkowy był uprawniony do wyciągnięcia z tego tytułu negatywnych dla niej skutków podatkowych”. Podobne stanowisko przyjął NSA w wyroku I FSK 2043/14 z 9 lutego 2016 roku..

W kwestii dokumentowania usług niematerialnych wypowiedział się WSA w Olsztynie, I SA/OI 262/19 z 23 maja 2019 roku i wskazał, że *„Kwestia właściwej dokumentacji nabiera znaczenia w szczególności w odniesieniu do usług niematerialnych, w przypadku których dokumentacja musi potwierdzać fakt, że usługa taka rzeczywiście była świadczona, gdyż sama faktura i dowód zapłaty nie uprawniają do zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodów. Jakkolwiek bowiem faktura jest dowodem stanowiącym podstawę księgowania kosztu ekonomicznego, to jednak ma jedynie charakter formalny. Dopiero wykonanie usługi i ocena realizacji efektów dają podstawy do odliczenia od przychodu wydatków poniesionych na ten cel. Zaliczenie w poczet kosztów podatkowych wydatków związanych z realizacją usług niematerialnych wymaga zatem przedstawienia konkretnych materialnych dowodów poświadczających fakt wykonania usług (...) Podkreśla się przy tym, iż na podatniku spoczywa ciężar wykazania czy usługi niematerialne zostały rzeczywiście wykonane, jakiego rodzaju czynności przedsięwziął usługodawca oraz czy ich celem było uzyskanie przychodu, a także, że wykonał je podmiot, na rzecz którego uiszczono zapłatę (...)”*.

Istotą kwestię poruszył WSA w Gdańsku w wyroku z 27 lutego 2019 roku, I SA/Gd 32/19. Wyrok ten omawia koliczności świadczące o fikcyjności usługi reklamowo-promocyjnej. Sąd wskazał, m.in., że faktura nie ma waloru dokumentu urzędowego, a zatem nie korzysta z domniemania prawdziwości. Prawo do odliczenia podatku naliczonego nie wynika z faktu posiadania faktury, lecz z faktu nabycia towaru lub usługi. Prawidłowość materialnoprawna faktury zachodzi wtedy, jeżeli odzwierciedla ona prawdziwe zdarzenie gospodarcze. A contrario, nie będzie można uznać za prawidłową fakturę, gdy sprzecznie z jej treścią wykazuje ona zdarzenie gospodarcze, które zaistniało między innymi podmiotami, bądź zaistniało w innych rozmiarach, albo w ogóle nie zaistniało – jak w przedmiotowej sprawie.

Tezy z wyroków:

W przypadku takich usług, to podatnik musi zgromadzić dowody materialne, które potwierdzą fakt ich wykonania. To na przedsiębiorcy spoczywa ciężar dowodu, a dysponowanie jedynie fakturami i oświadczeniami stron o wykonaniu usług niematerialnych, nie jest wystarczające do uznania, że usługi takie były rzeczywiście świadczone. Usługi niematerialne z uwagi na ich charakter powinny być dokumentowane w sposób, który pozwole na niebudzącą wątpliwości identyfikację ich realizacji (wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2019 roku, I FSK 744/17).

To właśnie właściwa dokumentacja (np. umowy z kontrahentami, korespondencja e-mailowa, raporty z wykonanych prac, materialne efekty świadczonych na rzecz strony skarżącej usług) powinna pozwolić organom na zweryfikowanie spornych usług zarówno co do czasu, sposobu ich wykonania, jak i związku z uzyskanym przychodem (Wyrok NSA z dnia 19 kwietnia 2017 r., II FSK 751/15).

Obowiązek dokumentowania działań, wywołujących skutki podatkowe, szczególnie jest istotny w przypadku świadczenia usług o charakterze niematerialnym. W przypadku tego typu usług, po ich wykonaniu nie ma materialnego dowodu ich realizacji. Stąd też niezwykle istotne jest należyte i niebudzące wątpliwości dokumentowanie tych działań. Nie wystarczy bowiem udokumentowanie ich poprzez wystawienie faktur. W judykaturze wielokrotnie wskazywano, że usługi niematerialne z uwagi na ich charakter winny być udokumentowane w sposób, który pozwole na niebudzącą wątpliwości identyfikację ich realizacji. W przypadku tego typu usług, to podatnik musi zadbać o dowody materialne, które potwierdzą fakt ich wykonania. Na nim spoczywa ciężar dowodu w tym zakresie (Wyrok NSA 27 czerwca 2019 r., I FSK 714/1).

Podsumowując, istotną kwestią w odniesieniu do usług niematerialnych jest dokumentacja potwierdzająca fakt, że usługa taka rzeczywiście była świadczona. Otrzymana faktura nie jest wystarczającym dowodem, bowiem dopiero wykonanie usługi daje podstawy do odliczenia. Zatem, oprócz spełnienia podstawowych zasad, aby skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego od wydatków na usługi niematerialne należy posiadać dowody potwierdzające, że usługi te faktycznie wykonano na rzecz przedsiębiorcy. Należy zatem pamiętać, że:

- podatnik musi wykazać wykonanie usług i wykazać ich związek z prowadzoną działalnością opodatkowaną VAT,
- podatnik musi zebrać dowody potwierdzające wykonanie usługi niematerialnej na jego rzecz.

Z zaprezentowanym podejściem nie zgodził się jednak WSA w Gliwicach w wyroku z 18 lipca 2019 roku, sygn. akt I SA/Gl 448/19. Sąd, odnosząc się do zagadnienia prawidłowości dokumentowania czynności niematerialnych, wskazał: „nie mają oparcia ani w przepisach ogólnego prawa podatkowego, ani w unormowaniach z zakresu podatku od towarów i usług tezy, że na stronie postępowania podatkowego ciąży obowiązek posiadania materialnych dowodów potwierdzających wykonanie poszczególnych usług niematerialnych, a w sytuacji, gdy takich dowodów nie przedstawi, organ podatkowy jest uprawniony do wyciągnięcia z tego skutków podatkowych niekorzystnych dla podatnika. Nie sposób też zgodzić się z innym twierdzeniem Organu odwoławczego – że dla zabezpieczenia własnych interesów, przedsiębiorca powinien zgromadzić inne niż faktury, dowody wykonania usług niematerialnych, np. zdjęcia, wizualizacje, opracowania planów marke-

tingowych i inne szczegółowe dowody realizacji zlecenia odpowiadające szczegółowym postanowieniom umów. Te dodatkowe dowody, w tym także protokoły odbioru usług, korespondencja w czasie ich realizacji (wzajemne porozumienia, ustalenia), a także materialne dowody ich wykonania, w przekonaniu Dyrektora Izby Administracji Skarbowej pozwolą zaś udokumentować faktyczne wykonanie usług marketingowych”.

PODSUMOWUJĄC

Problem z dokumentowaniem usług niematerialnych nadal istnieje i przedsiębiorcy nadal muszą zwracać uwagę na rzetelne ich dokumentowanie. Pomimo stanowiska zaprezentowanego w powołanym wyroku I SA/GI 448/19, opierając się na dotychczasowej i ugruntowanej linii orzeczniczej – bezpieczniej dla podatników będzie zgromadzenie dodatkowych, oprócz faktury, dowodów potwierdzających wykonanie usługi niematerialnej. Tymi dowodami mogą być umowy, zlecenia, korespondencja pomiędzy kontrahentami, zdjęcia, nagrania.

Podatnik nadal musi liczyć się z ryzykiem, że nieudokumentowanie usługi niematerialnej będzie równoznaczne z brakiem prawa do odliczenia VAT. Oczywiście organy podatkowe odmawiają prawa do odliczenia biorąc pod uwagę szereg okoliczności, które oceniane łącznie pozwalają wykluczyć daną transakcję. Jednak istnienie materialnych dowodów na wykonanie usługi potwierdza uprawnienie do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Prawo do obniżenia podatku należnego nie istnieje wówczas, gdy wystawiona faktura w rzeczywistości nie odpowiada faktowi zdarzenia gospodarczego (co wynika z art.88 ust.3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT). Podatnik nie może odliczyć VAT, gdy zdarzenie gospodarcze w ogóle nie zaistniało, zaistniało w rozmiarach innych niż wynika to z faktury, bądź też zaistniało pomiędzy innymi niż na fakturze podmiotami gospodarczymi.

WAŻNE: W nowym pliku JPK należy wyodrębnić dostawę usług niematerialnych ale wyłącznie: doradczych, księgowych, prawnych, zarządczych, szkoleniowych, marketingowych, firm centralnych (head offices), reklamowych, badania rynku i opinii publicznej, w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych (§10 ust. 3 pkt 2 lit. b Rozporządzenia Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 roku w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług).

Podatnicy obowiązani będą przekazywać deklarację w formie JPK od 1 października 2020 roku.

Jan Falkowski

Podstawa prawna: art. 8 ust. 2, art. 19a, art. 29a ust. 5, art. 88 ust.3a pkt 4 lit. a ustawy z 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, §10 ust.3 pkt 2 lit. b Rozporządzenia Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług.