

Janina Fornalik

doradca podatkowy, partner w MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy. Posiada 20-letnie doświadczenie w doradztwie podatkowym. Specjalizuje się w zagadnieniach związanych z VAT, m.in. w jednostkach sektora finansów publicznych. Reprezentuje klientów w postępowaniach podatkowych i sądowych. Autorka licznych publikacji z zakresu VAT w prasie codziennej i czasopiśmie specjalistycznym, współautorka komentarza do Dyrektywy VAT oraz publikacji „Obowiązkowy split payment”, autorka publikacji „VAT w samorządach”. Jest wykładowcą oraz prelegentem na szkoleniach i konferencjach z zakresu zagadnień związanych z VAT.



Zmiany i nowości w VAT w sektorze publicznym

Wstęp

Tematy dotyczące rozliczeń VAT w jednostkach sektora publicznego są wiecznie żywe. Świadczą o tym tysiące wydawanych interpretacji organów podatkowych i wyroków sądów administracyjnych, a nawet kilka orzeczeń TSUE. Ustawodawca wprowadza **ciągłe zmiany w przepisach**. W znacznym stopniu zmiany i nowości dotyczą podmioty publiczne. Zmiany te **naależy na bieżąco wdrażać**. Trzeba także **dostosowywać wewnętrzne instrukcje i procedury**. Aby prawidłowo ocenić skutki określonych czynności, osoby zajmujące się rozliczeniami VAT muszą stale śledzić nie tylko zmiany w przepisach, ale też pojawiające się interpretacje i wyroki.

Wśród wielu zmian wprowadzanych w obszarze VAT nie wszystkie mają na celu zaostreżenie regulacji i tym samym uszczelnienie systemu VAT, jak np. obowiązkowy split payment czy nowy JPK_VAT. Niektóre zmiany wprowadzają **uproszczenia** do wcześniejszych przepisów, np. zawiadomień o płatności na rachunek spoza białej listy podatników VAT nie trzeba już składać do urzędu skarbowego właściwego dla wystawcy faktury, lecz do własnego urzędu skarbowego nabywcy. W rzeczywistości uproszczenia te mają na celu poprawienie niedoskonałości, które znalazły się we wprowadzonych wcześniej przepisach.

Niestety, **specyfika podmiotów publicznych wprowadza dodatkowe komplikacje** w zakresie rozliczeń VAT ze względu na dwie zasadnicze sfery działania tych podmiotów – prywatną (w ramach działalności gospodarczej) oraz publiczną (w ramach zadań własnych nałożonych odrębnymi przepisami). Ta specyfika nie zawsze jest zrozumiała dla organów podatkowych. Powoduje to zmienność ich poglądów. Świadczy o tym m.in. wy-

dana ostatnio interpretacja ogólna Ministra Finansów. Minister Finansów uznał, że nie podlegają opodatkowaniu VAT czynności w zakresie edukacji publicznej i pomocy społecznej, które wcześniej traktowane były jako zwolnione z VAT. W e-booku została **omówiona interpretacja ogólna i jej skutki dla JST**.

Ponadto w e-booku przedstawione zostały **zmiany w przepisach o VAT** i związane z nimi problemy praktyczne dla sektora publicznego w zakresie następujących zagadnień:

- biała lista podatników VAT, w tym nowe zasady składania zawiadomienia ZAW-NR,
- obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności (MPP) i nowe zasady prowadzenia rachunków VAT w państwowych jednostkach budżetowych,
- nowe wymogi raportowania w formie JPK_VAT, który zastąpi deklarację VAT, ostatecznie przesunięte na 1 października 2020 r., jednak wymagające wcześniejszych przygotowań nie tylko pod kątem modyfikacji technicznych w systemach finansowo-księgowych, ale również zmian w procedurach wewnętrznych,
- nowa matryca stawek VAT i wiążąca informacja stawkowa,
- zasady wymiany dotychczasowych kas na kasy online,
- problemy z przepisami wymagającymi podawania NIP na paragonie,
- skutki na gruncie VAT wynikające z obniżenia, odroczenia lub umorzenia czynszu najmu w związku z COVID-19.

Z publikacji można dowiedzieć się m.in.:

- jak jednostki mogą uchronić się przed sankcjami za płatności dokonane na rachunki niezamieszczone na białej liście podatników VAT,
- jakie nowe oznaczenia zawiera JPK_VAT i jakie zmiany w procedurach wewnętrznych należy wprowadzić pod tym kątem,
- jakie zmiany dotyczące rachunków VAT obowiązują od 1 sierpnia 2020 r. w państwowych jednostkach budżetowych i jak będzie wyglądała ewidencja operacji w zakresie rozliczeń VAT na koncie 130,
- czy i kiedy jednostki sektora publicznego będą zobowiązane do wymiany zwykłych kas na kasy online,
- jakie zapisy należy zawrzeć w aneksie do umowy najmu, aby zabezpieczyć jednostkę przed koniecznością zapłaty VAT w sytuacji obniżenia, odroczenia lub umorzenia czynszu najemcy,
- jakie czynności wypadną z rejestrów VAT w związku z wydaniem przez MF interpretacji ogólnej z 10 czerwca 2020 r. i od kiedy należy wprowadzić zmiany.

Wszystkie zagadnienia omówione w e-booku zostały **zilustrowane licznymi przykładami z praktyki (ponad 30)**. Znalazły się w nim także odpowiedzi na pytania zadawane w mediach społecznościowych dedykowanych służbom księgowym.

1. Biała lista podatników VAT po zmianach

Przepisy dotyczące tzw. białej listy podatników VAT – art. 96b ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT) – obowiązują **od 1 września 2019 r.** Wówczas został udostępniony elektroniczny wykaz podatników VAT prowadzony przez szefa Krajowej Administracji Skarbowej (KAS). Jest to niewątpliwie bardzo przydatne narzędzie umożliwiające weryfikację kontrahentów pod kątem formalnym.

Podatnicy, w tym jednostki sektora finansów publicznych, m.in. te z osobowością prawną, jak państwowe i samorządowe instytucje kultury, SPZOZ, a także JST (po centralizacji VAT ze swoimi jednostkami organizacyjnymi – jednostkami budżetowymi oraz samorządowymi zakładami budżetowymi), muszą opłacać faktury o wartości powyżej 15 000 zł na rachunek zamieszczony na białej liście podatników VAT, jeżeli wystawca faktury jest podatnikiem VAT czynnym.

Przepisy te nabrały jednak większego znaczenia po wejściu w życie od 1 stycznia 2020 r. sankcji za dokonanie płatności na rachunek, którego nie ma na białej liście podatników VAT w odniesieniu do transakcji przekraczających 15 000 zł. Wprowadzone sankcje wymuszają więc **obowiązek weryfikacji rachunków bankowych**, na które jednostki będące podatnikami VAT dokonują przelewów za transakcje powyżej 15 000 zł brutto, oczywiście wówczas, gdy nabywają towary lub usługi od podatników VAT.

Od 1 lipca 2020 r. wprowadzono szereg zmian do białej listy podatników VAT, ale z uwagi na ich korzystny dla podatników charakter obowiązują one z mocą wsteczną, do płatności realizowanych od 1 stycznia 2020 r.

Limit 15 000 zł nie uległ zmianie. Jednak w praktyce jego ustalenie może budzić wątpliwości jednostek.

PRZYKŁAD 1

Według umowy na czas nieokreślony jednostka płaci za wywóz śmieci na podstawie miesięcznych faktur o wartości około 1500 zł każda. W umowie nie ma określonej kwoty transakcji. W skali całego roku całkowity koszt wyniesie około 20 000 zł. Czy w tym przypadku każdorazowa płatność podlega weryfikacji na białej liście podatników VAT?

Nie, nie trzeba każdorazowo weryfikować kontrahenta.

Przepisy dotyczące białej listy podatników VAT w zakresie kwoty 15 000 zł odsyłają do art. 19 ustawy z 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (dalej: Prawo przedsiębiorców). Przepis ten odwołuje się natomiast do 15 000 zł w odniesieniu **do jednorazowej wartości transakcji – niezależnie od płatności oraz liczby faktur**. W tym przypadku istotna jest wartość z umowy (zamówienia), w odróżnieniu od przepisów o split payment (MPP), które odnoszą się do 15 000 zł jako wartości brutto każdej faktury. Przy czym na potrzeby art. 19 Prawa przedsiębiorców, który dotyczy płatności bezgotówkowych powyżej 15 000 zł, w przypadku umowy na czas nieokreślony Ministerstwo Finansów przyjmuje interpretację, że **należy brać pod uwagę minimalną kwotę, do której zapłaty zobowiązany jest nabywca, łącznie z okresem wypowiedzenia**. Przykładowo gdyby umowa najmu przewidywała czynsz w wysokości 4000 zł miesięcznie, a jednocześnie 3-miesięczny okres wypowiedzenia, to „pewna” minimalna wartość transakcji wynosi 16 000 zł (wlicza się płatności za okres wypo-

wiedzenia). W konsekwencji już od pierwszego miesiąca należy stosować płatności bezgotówkowe (na podstawie art. 19 Prawa przedsiębiorców), a tym samym restrykcje wynikające z naruszenia przepisów o białej liście podatników VAT.

Jeśli wartość umowy nie jest znana, ponieważ wynagrodzenie miesięczne zależy od „zużycia”, wówczas dopiero od momentu przekroczenia 15 000 zł należy stosować przepisy o białej liście podatników VAT.

1.1. Split payment (MPP) jako ochrona przed sankcjami za płatność poza białą listę podatników VAT

W przypadku jednostek sektora finansów publicznych główne znaczenie ma **sankcja** dotycząca solidarnej odpowiedzialności nabywcy za VAT nierozliczony przez dostawcę, natomiast sankcja w postaci wyłączenia takiego wydatku z kosztów uzyskania przychodu dotyczy wąskiej grupy podmiotów publicznych, np. samorządowych zakładów budżetowych, które są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

Przed obiema sankcjami można się uchronić, jeśli nabywca złoży zawiadomienie do urzędu skarbowego (formularz ZAW-NR). Zgodnie z przepisami obowiązującymi przed 1 lipca 2020 r. zapłata w formie split payment (MPP) chroniła tylko przed sankcją VAT, ale nie zabezpieczała kosztów uzyskania przychodów.

Zmiany wprowadzone od 1 lipca 2020 r. skutkują tym, że zapłata w formie split payment chroni już nie tylko VAT, ale również koszty uzyskania przychodów. Co istotne, przepis ten ma zastosowanie do wszystkich płatności dokonanych od 1 stycznia 2020 r., czyli gdyby np. w lutym samorządowy zakład budżetowy dokonał zapłaty na rachunek, którego nie ma na białej liście podatników VAT, z zastosowaniem MPP, wówczas nie ponosi sankcji w postaci wyłączenia takiego wydatku z kosztów uzyskania przychodów dla celów podatku dochodowego.

WAŻNE Od 1 lipca 2020 r. zapłata w split payment wyłącza sankcje za dokonanie płatności na rachunek niewidniejący na białej liście – zarówno w zakresie solidarnej odpowiedzialności nabywcy za VAT, jak i w zakresie zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodów w podatkach dochodowych. Przepisy weszły w życie od 1 lipca, ale obowiązują w stosunku do płatności dokonanych od 1 stycznia 2020 r.

1.2. Split payment (MPP) a dochowanie należytej staranności

Po zmianie przepisów od 1 lipca 2020 r. jednostka dokonująca zapłaty z zastosowaniem split payment (MPP) w zasadzie nie będzie musiała w ogóle sprawdzać, czy rachunek sprzedawcy figuruje w wykazie podatników VAT, ponieważ nie mają zastosowania przepisy nakładające sankcje za przelew na rachunek, którego nie ma na białej liście podatników VAT.

W praktyce większość jednostek dla bezpieczeństwa wprowadziła w każdym przypadku zapłatę w formie split payment. Jednak trzeba pamiętać, że nawet w przypadku zapłaty w tej formie **należy weryfikować kontrahenta w celu zapewnienia dochowania należytej staranności.**

Jest to szczególnie istotne w sytuacji, gdyby okazało się, że towary, które kupiła jednostka (np. laptopy, smartfony) były przedmiotem procedury oszukańczego na wcześniejszym