



Zasady dysponowania środkami publicznymi i skutki ich naruszenia

EGITIM.PL
SZKOLENIA DLA JST



Spis treści

ARTYKUŁY

1. Wpływ wyeliminowania z obrotu prawnego wadliwej decyzji w sprawie udzielenie ulgi na zakres odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych
Anna Rotter..... 7
2. Najważniejsze zmiany w podatku VAT w 2020 r. dotyczące jednostek samorządu terytorialnego
Irena Siwek..... 21
3. Prawo do obrony jako zasada w postępowaniu o naruszenie dyscypliny finansów publicznych
Ireneusz Kołakowski..... 41
4. Indywidualny prewspółczynnik przy inwestycjach wodociągowo-kanalizacyjnych gmin
Magdalena Siwek..... 52
5. Art. 17 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych contra art. 305 Kodeksu karnego – wybrane aspekty odpowiedzialności kierownika jednostki
dr Paweł Falenta..... 89
6. Zasady niedochodzenia należności o charakterze cywilnoprawnym przypadających jednostkom samorządu terytorialnego, w świetle art. 59a ustawy o finansach publicznych
Violetta Radecka-Sinicka 107
7. Problem wypełnienia znamion czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych w zakresie dotacji – analiza zagadnienia w świetle dorobku orzecznictwa Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych
Remigiusz Mazur 130
8. Naruszenie dyscypliny finansów publicznych a odpowiedzialność karna wójta z art. 231 Kodeksu karnego
dr Paweł Falenta..... 140

9.	Oszustwa finansowe w projektach unijnych Marek Dyjasz	147
10.	Klasyfikacja budżetowa – wybrane problemy w spojrzeniu jednostek samorządu terytorialnego Krystyna Gąsiorek	151
11.	Dotacja na tle przedmiotu naruszenia dyscypliny finansów publicznych Arkadiusz Talik	162
Harmonogram Seminarium i Konferencji		169

**Wpływ wyeliminowania z obrotu prawnego
wadliwej decyzji w sprawie udzielenie ulgi
na zakres odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny
finansów publicznych**

*Los prawny wadliwej decyzji w sprawie udzielenie ulgi na zakres
odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*

Anna Rotter*

Odpowiedzialność z tytułu naruszenie dyscypliny finansów publicznych za popełnienie czynu polegającego na niezgodnym z prawem umorzeniu należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych, odroczenia jej spłaty lub rozłożeniu spłaty na raty wypływa z treści art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (tj. Dz. U. z 2019 poz. 1440), dalej udfp. Celem artykułu jest omówienie wpływu postępowania administracyjnego na toczące się postępowanie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 5 ust. 1 pkt 3 udfp (z wyłączeniem czynu polegającego na dopuszczeniu do przedawnienia należności).

Użyte przez ustawodawcę w art. 5 ust. 1 pkt 3 udfp wyrażenie „należności” wobec braku legalnej definicji tego pojęcia, może zostać odkodowane poprzez odwołanie się do jego powszechnego znaczenia. Według Słownika Języka Polskiego PWN, wersja internetowa *sip.pwn.pl*, należność to kwota, którą należy komuś wypłacić. W języku powszechnym należność utożsamiana jest zatem z określoną powinnością zachowania się, co zbliża to pojęcie do pojęcia zobowiązania. Należy pamiętać, iż w art. 5 ust. 1 pkt 3 udfp chodzi o środki publiczne, które dłużnik jest obowiązany uiścić na rzecz Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych. To winno skierować nas do podziału przyjętego na gruncie

ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (tj. Dz. U. z 2019 poz. 869 ze zm.) dalej zwana „udf”. Wspomniana ustawa dzieli środki publiczne na należności pieniężne o charakterze cywilnoprawnym oraz na pozostałe środki pieniężne, w tym te pochodzące z danin publicznych (art. 42, 55 oraz art. 60 dfp).

Finanse publiczne obejmują procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem, w szczególności gromadzenie dochodów i przychodów publicznych (art. 3 pkt 1 ufp). Kluczowe dla odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych pozostaje art. 42 ust. 5 ufp, który zobowiązuje jednostki sektora finansów publicznych do ustalania przypadających im należności pieniężnych, w tym mających charakter cywilnoprawny, oraz do terminowego podejmowania w stosunku do zobowiązanych czynności zmierzających do wykonania zobowiązania. W przepisie tym mowa jest o należnościach pieniężnych przypadających jednostkom sektora finansów publicznych, które ustawa dzieli na należności o charakterze cywilnoprawnych oraz na pozostałe należności. Art. 42 ust. 5 ufp posługuje się pojęciem „należność pieniężna” w sensie kwoty stanowiącej przedmiot świadczenia wynikającego z określonego stosunku prawnego albo kwoty, która będzie stanowić przedmiot takiego świadczenia wtedy, gdy zostanie „ustalona”¹. Powyższy podział zostaje podtrzymany w pozostałych normach ufp.

Należy dojść do wniosku, iż użyte w art. 5 ust. 1 pkt 3 udfp pojęcie „należności” odnosi się zarówno do należności mających charakter cywilnoprawny oraz do pozostałych należności przypadających Skarbowi Państwa oraz jednostkom sektora finansów publicznych. Z grupy pozostałych należności przypadających Skarbowi Państwa oraz jednostkom sektora finansów publicznych należy wykluczyć należności wymienione w art. 3 udfp. Stosowanie do treści tej normy przepisów udfp, z zastrzeżeniem art. 16, nie stosuje się do określenia, ustalenia, poboru lub wpłaty należności celnych i należności z tytułu podatków i opłat, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (tj. Dz. U. z 2019 r., poz. 900 ze zm.), dalej „Ordynacja podatkowa”, stanowiących dochody budżetu państwa lub jednostki samorządu

1 W. Misiąg, w: W. Misiąg (red.), Ustawa o finansach publicznych, ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Warszawa 2019, s. 171

1. Wpływ wyeliminowania z obrotu prawnego wadliwej decyzji...

terytorialnego, w tym odsetek za zwłokę, a także udzielania ulg i zwolnień w zakresie tych należności oraz dochodzenia należności z tytułu daniny solidarnościowej, o której mowa w art. 30h ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. Dz. U. z 2018 r., poz. 1509 ze zm.).

W tym miejscu omówione zostaną przewidziane prawem rodzaje ulg w spłacie należności objętych dyspozycją art. 5 ust. 1 pkt 3 udfp.

Ulg w spłacie należności pieniężnych mające charakter cywilnoprawny

Charakter cywilnoprawny należności pieniężnych wiąże się ściśle z rodzajem stosunków prawnych stanowiących źródło powstania należności. W przypadku należności pieniężnych o charakterze cywilnoprawnym źródłem ich powstania będą zawsze stosunki prawne o charakterze cywilnym w których występujące w nim podmioty zachowują autonomię względem siebie pozycję. W tym przypadku nie występuje zjawisko władczego określania przez jedną ze stron sytuacji prawnej drugiej strony². Należy odwołać się również do pojęcia dopuszczalności drogi sądowej, ukształtowanym na tle postępowania cywilnego. O dopuszczalności drogi sądowej w odniesieniu do określonych należności nie zawsze będzie decydować będzie źródło dochodzonego roszczenia, a tym bardziej charakter środka prawnego przy pomocy, którego wierzyciel dochodzi swoich praw³. W konsekwencji kryterium braku cech władztwa i podporządkowania nie zawsze pozwala bez wątpliwości rozstrzygnąć o naturze należności. Sytuacja jeszcze bardziej komplikuje się w przypadku Skarbu Państwa oraz innych jednostek sektora finansów publicznych, które niejako z definicją mają władczą pozycję. W rezultacie w przypadkach wątpliwych należy poszukiwać rozwiązania m. in. na gruncie bardzo bogatego orzecznictwa w tej materii⁴. Pomimo braku legalnej definicji należności pieniężnych o charakterze cywilnoprawnych, należy je odróżnić od obciążeń prawnie ustanowionych takich jak należności podatkowe i niepodatkowe należności

2 Z. Radwański, Prawo cywilne s. 6 i nast., A. Stelmachowski, Zarys teorii, s. 35 i nast.

3 Postanowienie SN z dnia 16 kwietnia 2002 r. sygn. akt V CK 41/02

4 Wyrok SN z dnia 16 października 1972 r., I PR 268/72 niepublikowany, wyrok NSA z dnia 27 października 1993r. sygn. akt III SA 689/93Pr. Gosp.1994, Nr 3, poz. 16, postanowienie SN z 7 sierpnia 1996 r., sygn. akt III PO 12/96, OSNAP 1994, Nr 8, poz. 131

budżetowe⁵. Klasycznym przykładem należności o charakterze cywilnoprawnym będą dochody publiczne wymienione w art. 5 ust. 2 pkt 3 – 8 ufp. W art. 55 - 56 ufp przewidziano tryb umorzenia należności pieniężnych mających charakter cywilnoprawny, przypadające organom administracji rządowej, państwowym jednostkom budżetowym i państwowym funduszom celowym. Zgodnie z art. 55 udf należności te mogą być umarzane w całości lub w części lub ich spłata może być odraczana lub rozkładana na raty.

W art. 56 ufp zawarto tryb udzielania ulgi w należnościach pieniężnych o charakterze cywilnoprawnym z urzędu. Zawsze w przypadku, gdy zająd okoliczności przewidziane w tym artykule organ upoważniony może z urzędu umorzyć całą należność. Ponieważ w art. 56 ust. 1 ufp użyto sformułowania „należności pieniężne mogą być umarzane w całości”, w przypadku zaistnienia wymienionych w tym przepisie zdarzeń, organ właściwy nie jest zobligowany do umorzenia należności. W żadnym razie nie ma tutaj ustawowego obligu. Organ upoważniony winien szczegółowo zbadać istnienie przesłanek ustawowych i w tym zakresie działanie jego podlega kognicji sądu. Jednak ustalenie istnienia przesłanki ustawowej nie zobowiązuje organu do udzielenia ulgi. Sama decyzja o przyznaniu ulgi to uprawnienie organu, ma ona charakter uznania administracyjnego, a sąd nie może wkraczać w zakres tego uznania⁶.

Konsekwentnie należy dojść do wniosku, iż sama zasadność udzielenie ulgi przy spełnieniu przesłanek ustawowych, nie może podlegać ocenie organu orzekającego w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Odmienne traktowanie aspektu uznania administracyjnego na gruncie postępowania administracyjnego oraz postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie znajduje uzasadnienia w obowiązujących przepisach.

Ponieważ art. 56 ust. 1 ufp zawiera katalog zamknięty przesłanek, umorzenie należności z urzędu może nastąpić wyłącznie we wskazanych przez ustawodawcę przypadkach. Pierwsze trzy przypadki wymienione w art. 56 ust. 1 pkt 1 – 4 ufp mają charakter zdarzeń prawnych oraz faktycznych, których zaistnienie nie nastręcza większych trudności (śmierć

5 W. Misiąg, w: W. Misiąg (red.), Ustawa o finansach publicznych, ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Warszawa 2019, s. 211

6 Wyroki WSA sygn. akt I SA/Lu 208/17, I SA/Kr 1614/13, sygn. akt

1. Wpływ wyeliminowania z obrotu prawnego wadliwej decyzji...

osoby fizycznej, która nie pozostawiła żadnego majątku, wykreślenie osoby prawnej z rejestru osób prawnych przy jednoczesnym braku majątku, likwidacja jednostki organizacyjnej nie posiadającej osobowości prawnej, przypuszczenie, iż w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty wyższej od kosztów dochodzenia i egzekucji należności, bezskuteczność postępowania egzekucyjnego). Natomiast w art. 56 ust. 1 pkt 5 ufp pojawia się niedookreślone pojęcie interesu publicznego. Interes publiczny jest pojęciem obiektywnym, w szczególności o jego istnieniu nie może decydować subiektywne przekonanie dłużnika⁷.

Klauzulami generalnymi posługuje się również art. 57 ufp. Stosowanie do art. 57 ufp na wniosek dłużnika:

- 1) należności mogą być umarzane w całości - w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem dłużnika lub interesem publicznym;
- 2) należności mogą być umarzane w części, terminy spłaty całości albo części należności mogą zostać odroczone lub płatność całości lub części należności może zostać rozłożona na raty – w przypadkach uzasadnionych względami społecznymi lub gospodarczymi, w szczególności możliwościami płatniczymi dłużnika.

Powyższe postępowanie wszczynane wyłącznie na wniosek dłużnika, nawet jeśli doprowadzi do ustalenia istnienia przesłanek wskazanych w art. 57 pkt 1 lub 2 ufp, nie kreuje po stronie organu obowiązku umorzenia należności. Zarówno w przypadku postępowania ulgowego wszczynanego z urzędu (art. 56 ufp) jak i w przypadku postępowania inicjowanego w trybie art. 57 ufp, umorzenie należności jest dyskrejonalnym uprawnieniem organu (władza dyskrejonalna) które, jak sygnalizowano wcześniej, nie podlega weryfikacji sądów.

W przypadkach uzasadnionych ważnym interesem dłużnika lub interesem publicznym należności pieniężnych mające charakter cywilnoprawny przypadających jednostce samorządu terytorialnego lub jej jednostkom organizacyjnym wymienionym w art. 9 pkt 3, 4 i 13 ufp, mogą być umarzane, terminy ich spłaty mogą zostać odroczone lub płatności tych

⁷ Wyrok NSA z dnia 30 maja 2001 roku, sygn. akt III SA 830/2000, publ. M. Podat 2001/9/2, wyrok NSA z dnia 19 października 2000 r., III SA 2246/99 niepubl., wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2001 r. I SA/Gd 2316/98. Powyższe orzeczenia dotyczą wykładni „interesu publicznego” na gruncie Ordynacji podatkowej, jednak z uwagi na tożsamość pojęć orzecznictwo można stosować posiłkowo do ulg na gruncie ufp.

należności mogą zostać rozłożone na raty, na zasadach określonych przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego (art. 59 ust. 1 ufp).

Jedynie w odniesieniu do należności cywilnoprawnych powstałych w związku z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej lub innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami stosuje się przepisy art. 55 – 58 ufp, z tym, że uprawnienia kierownika państwowej jednostki budżetowej przysługują zarządowi jednostki samorządu terytorialnego (art. 59 ust. 4 ufp).

Niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym

Podobnie jak to ma miejsce w odniesieniu do należności o charakterze cywilnoprawnym, w ufp nie zawarto legalnej definicji niepodatkowych należności budżetowych. Należności te zostały wymienione, co prawda w art. 60 ufp, jednak katalog ten, z uwagi na użyte zastrzeżenie „w szczególności” nie jest katalogiem zamkniętym.

W sposób bardzo ogólny należy przyjąć, iż pojęcie niepodatkowych należności budżetowych oznacza wszystkie należności jednostek sektora finansów publicznych, jeśli mają one charakter publicznoprawny oraz nie są należnościami podatkowymi w rozumieniu Ordynacji podatkowej⁸. Tryb umarzania tych należności został uregulowany w art. 64 ufp. Przepisy art. 64 ufp, podobnie jak w przypadku należności o charakterze cywilnoprawnym, statuuje w istocie dwa tryby umorzenia należności. W art. 64 ust. 1 pkt 1 ufp wskazana, iż umorzenie należności budżetowych w całości może zostać dokonane z urzędu w przypadku, gdy zachodzi jedna z okoliczności wskazanych w art. 56 ust. 1 pkt 1 – 4 ufp. Natomiast na wniosek zobowiązanego umorzenie omawianych należności może nastąpić:

- 1) w całości – w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem zobowiązanego lub interesem publicznym,
- 2) w części w przypadkach uzasadnionych względami społecznymi lub gospodarczymi, w szczególności możliwościami płatniczymi zobowiązanego. W tym przypadku może również nastąpić odroczenie

8 W. Misiąg, w: W. Misiąg (red.), Ustawa o finansach publicznych, ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Warszawa 2019, s. 224

1. Wpływ wyeliminowania z obrotu prawnego wadliwej decyzji...

terminu spłaty całości lub części należności lub rozłożenie na raty płatności całości albo części należności.

W art. 64 ust. 2 ufp przewidziano szczególne uregulowanie w zakresie udzielenie ulgi na wniosek zobowiązanego prowadzącego działalność gospodarczą.

Ulgi przewidziane w ustawie z dnia 2 marca 2020 roku o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. z 2020 r., poz. 374)

Należy odnotować szczególny tryb ulg udzielanych w zakresie należności objętych dyspozycją art. 5 ust. 1 pkt 3 udfp, przewidzianych w ustawie z dnia 2 marca 2020 roku o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. z 2020 r., poz. 374), dalej ustawa COVID-19.

W art. 15zzze ust. 1 ustawy COVID-19 przyjęto, iż należności pieniężne, o których mowa w art. 12a ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tj. Dz. U. z 2020 r., poz. 65 ze zm.), dalej ugn, z tytułu oddania nieruchomości w najem, dzierżawę lub użytkowanie, przypadające za okres stanu zagrożenia epidemiologicznego albo stanu epidemii, mogą być umarzane w całości lub w części lub spłata ich może być odraczana lub rozkładana na raty przez starostę lub prezydenta miasta na prawach powiatu, bez zgody wojewody.

Według ust. 2 powyższego przepisu ten sam organ może odstąpić od odchodzenia wymienionych w ust. 1 należności na wniosek podmiotu, którego płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19. Takie samo uprawnienie przyznano ministrowi właściwemu do spraw budownictwa, planowania i gospodarowania przestrzennego oraz mieszkalnictwa w odniesieniu do nieruchomości, o których mowa w art. 60 ust. 1 ugn oraz kierownikom państwowych jednostek organizacyjnych na rzecz których ustanowiono trwałe zarząd w stosunku do nieruchomości skarbu Państwa (art. 15zzze ust. 2 – 3 stawy COVID-19)

W art. 15 zzzf oraz 15 zzzg ustawy COVID-19 uregulowano tryb odstąpienie od dochodzenia należności o charakterze cywilnoprawnym, w tym w odniesieniu do należności pieniężnych z tytułu oddania nieruchomości w najem, dzierżawę lub użytkowanie przypadających za okres stanu zagrożenia epidemiologicznego albo stanu epidemii.

Wpływ istnienia decyzji w sprawie ulgi na zakres odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 5 ust. 1 pkt 3 udfp.

Rozważając zakres powyższego wpływu należy w pierwszej kolejności podnieść, iż w przypadku, gdy wobec decyzji w sprawie ulgi (na potrzeby artykułu decyzje o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 udfp określane będą „decyzje w sprawie ulgi”) toczy się postępowanie instancyjne lub wszczęto jeden z trybów nadzwyczajnych (wznowienie postępowania, postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji), nie powoduje to skutku procesowego w postaci zawieszenia postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Takie stanowisko wypływa *a contrario* z art. 25 ust. 2 udfp, który enumeratywnie precyzuje okoliczności, w których organ obligatoryjnie zawiesza postępowanie. Stosownie do treści tego przepisu w razie wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo, przestępstwo skarbowe, wykroczenie albo wykroczenie skarbowe, o czyn stanowiący równocześnie naruszenie dyscypliny finansów publicznych, postępowanie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych zawiesza się do czasu zakończenia postępowania karnego, postępowania w sprawie o wykroczenie albo postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe.

Nie ma natomiast wątpliwości, iż w przypadku wszczęcia jednego z trybów nadzwyczajnych przewidzianych w ustawie z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (tj. Dz. U. z 2020 r., poz. 256), dalej KPA, dokumentacja zgromadzona w postępowaniu może stanowić istotny materiał dowodowy w ramach postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Jednak finał wspomnianych postępowań w postaci wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji w sprawie ulgi w wyniku zakończenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji (art. 156 i nast. KPA) lub w wyniku wznowienia po-

1. Wpływ wyeliminowania z obrotu prawnego wadliwej decyzji...

stępowania (art. 145 i nast. KPA) nie ma znaczenia determinującego dla toczącego się postępowania w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Usunięcie wadliwej decyzji w sprawie ulgi nie stanowi *per se* potwierdzenia zaistnienia czynu a art. 5 ust. 1 pkt 3 udfp.

Jedynie niektóre przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji oraz wznowienia postępowania mogą świadczyć o możliwości przypisania winy na gruncie udfp. Podstawą do stwierdzenia nieważności decyzji czy też jej uchylenia w wyniku wznowienia postępowania stanowi szeroki wachlarz podstaw, a wyłącznie nieliczne z nich mogą bezpośrednio odnosić się do niezgodnego z prawem działania osoby upoważnionej do wdawania decyzji w sprawie ulgi. Zresztą celem postępowania administracyjnego nie jest ustalenie osoby odpowiedzialnej za wady decyzji, a wyłącznie badanie samych wad aktu administracyjnego. Stwierdzenie nieważności decyzji potwierdza okoliczność, iż decyzję wydano z naruszeniem prawa. Tożsamy pogląd należy przedstawić w odniesieniu do wznowienia postępowania, gdzie ten brak korelacji jest jeszcze bardziej dostrzegalny. Zaistnienie podstaw wznowienia postępowania może stanowić wręcz o braku winy osoby udzielającej ulgi.

W ramach wznowienia postępowania analiza zaistnienie przesłanki, o której mowa w art. 145 § 1 pkt 5 KPA, koncentruje się na okoliczności czy wyjście na jaw nowych dowodów lub nowych okoliczności faktycznych, które nie były znane organowi ma charakter istotny. Zagadnienie powodu dla którego organ nie miał wiedzy o istnieniu tych dowodów oraz okoliczności w momencie wydawania decyzji w sprawie ulgi, oraz wskazywanie osoby odpowiedzialnej nie ma tu miejsca. To pozostaje wyłączną domeną postępowania w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Tym samym zagadnienie czy za zaistnienie przesłanki z art. 145 § 1 pkt 5 KPA może odpowiadać osoba posiadająca zdolność dyscyplinarną pozostaje do rozstrzygnięcia przez organ orzekający w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

W konsekwencji wynik postępowania jednego z trybów nadzwyczajnych oraz postępowania odwoławczego, oprócz dostarczenia materiału dowodowego, nie stanowi sam w sobie zagadnienia wstępnego, wstrzymującego postępowanie zmierzające do ustalenia osoby odpowiedzialnej z art. 5 ust. 1 pkt 3 udfp. Toczące się równocześnie z postępowaniem w sprawach o na-

ruszenie dyscypliny finansów publicznych postępowanie administracyjne, jawi się jako postępowanie neutralne, które w okolicznościach faktycznych konkretnej sprawy może wpłynąć na zakres odpowiedzialności z art. 5 ust. 1 pkt 3 udfp. Nie ma jednak znaczenie determinującego i przesądzającego.

Powstaje jeszcze jedno zagadnienie w zakresie wpływu toczących się postępowań administracyjnych na odpowiedzialność z art. 5 ust. 1 pkt 3 udfp. Zagadnieniem tym jest charakter prawny decyzji w sprawie ulgi, jako decyzji kreującej prawo. Zgodnie z ukształtowanym orzecznictwem, o charakterze prawnym decyzji decydują skutki prawne w dziedzinie konkretnego stosunku prawnego⁹. W przypadku decyzji konstytutywnych, do których należy zaliczyć decyzję w sprawie ulgi, nie zdarzenie czy czynność są tu źródłem uprawnienia, ale sam akt administracyjny¹⁰. W wyniku wydania decyzji w sprawie ulgi, wygasa dług, a dotychczasowy dłużnik traci swój status i może powoływać się na brak wiarygodności wobec osób trzecich. W przypadku wyeliminowania z obrotu prawnego decyzji w sprawie ulgi skutek w postaci np. wygaśnięcia należności w wyniku jej umorzenia przestanie istnieć, ulega unicestwieniu¹¹. Stwierdzenie nieważności czy uchylenie decyzji w wyniku wznowienia postępowania zawsze wiąże się ze skutkiem *ex nunc* – czyli z usunięciem skutków prawnych takiego aktu od momentu jego wydania. W przypadku uchylenia decyzji konstytutywnej nie wywołuje ona już żadnych skutków prawnych, a te które nastąpiły winny być usunięte tak jakby nigdy nie miały miejsca, chyba, że zajdą okoliczności, o których mowa w art. 156 § 2 KPA lub art. 146 KPA.

Rozważając skutki *ex tunc* stwierdzenia nieważności decyzji w sprawie ulgi czy też jej uchylenia na skutek wznowienia postępowania, powstaje zagadnienie czy nie sytuacja taka nie powinna *a priori* wykluczać istnienie odpowiedzialności z art. 5 ust. 1 pkt 3 udfp.

Odpowiadając na powyższe zagadnienie należy podnieść, iż unicestwienie określonego stanu prawnego jaki wykreowała uchylona decyzja, nie stanowi w żadnej mierze przesłanki eskulpacyjnej osoby odpowiedzialnej na gruncie udfp. Eliminacja decyzji w sprawie ulgi nie skutkuje unicestwieniem bezprawnego działania sprawcy czynu naruszającego

9 R. Mastalski, Prawo podatkowe, s. 214

10 M. Kwietko - Bębnowski, Ordynacja podatkowa. 366 wyjaśnień i interpretacji, s. 139

11 Tamże str. 60-61

dyscyplinę finansów publicznych, tak jak nie eliminuje czynów przestępczych. Obrazuje to ustawa z dnia 20 stycznia 2011 roku o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszeniem prawa (tj. Dz. U. z 2016 r., poz. 1169), w której wyeliminowanie decyzji na skutek stwierdzenia nieważności, kreuje a nie niweluje odpowiedzialność majątkową funkcjonariusza odpowiedzialnego za wydanie niezgodnej z prawem decyzji.

Konkludując, nie może podlegać dyskusji, iż niejednokrotnie zakończenie postępowania administracyjnego odwoławczego czy też wszczętego na podstawie przepisów o trybach nadzwyczajnych będzie miała na toczące się postępowanie w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Jednak wynik postępowania administracyjnego (prowadzonego w trybie odwoławczym czy też w trybach nadzwyczajnych) nie będzie miał charakteru przesądzającego w zakresie stwierdzenia faktu wydania niezgodnie z prawem decyzji w sprawie ulgi w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 3 udfp. Uchylenie decyzji w sprawie ulgi i skutki *ex tunc* tego uchylenia, nie sanują zachowania osoby odpowiedzialnej za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Powyższe prowadzi do wniosku, iż w ramach postępowania w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych wykazanie niezgodnego z prawem wydania decyzji winno odbywać się łącznie z analizą postępowania osoby upoważnionej do umorzenia należności. Istnienie niezgodnej z prawem decyzji w sprawie ulgi nie musi przecież prowadzić do jej wyeliminowania z obrotu prawnego. Aż do czasu jej uchylenia każda decyzja korzysta z domniemania jej zgodności z prawem. Domniemanie to nie stoi jednak na przeszkodzie ustalenia takiej niezgodności w ramach postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Może to doprowadzić do skutecznego postawienia zarzutu z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Reasumując w trakcie toczącego się postępowanie w sprawach o naruszenia dyscypliny finansów publicznych, organ orzekający powinien samodzielnie ustalić okoliczności potwierdzające naruszenie prawa administracyjnego obowiązującego w zakresie umorzeń należności.

W tym kontekście należy raczej mówić o neutralności, a nie o całkowitej niezależności obu postępowań – postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz postępowania administracyjnego.

W orzeczeniu z dnia 20 września 2018 roku sygn. akt BDF1.4800.25.2018 Główna Komisja Orzekająca (dalej GKO) rozpatrywała stan faktyczny, w którym czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych z art. 5 ust. 1 pkt 3 udfp polegał na niezgodnym z przepisami umorzeniu należności jednostki sektora finansów publicznych. Co istotne, w sprawie nie wydano decyzji umarzającej należność, a jedynie podejmowano czynności tak jakby w obrocie istniał akt administracyjny umarzający i w konsekwencji wygaszający wymagalne zobowiązanie pieniężne. Samo działanie polegało na dopuszczeniu do czynności faktycznej w postaci wyśięgowania z aktywów jednostki kwoty wierzytelności bez dysponowania tytułem prawnym w postaci umorzenia. W takich okolicznościach GKO przypisała naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 5 ust. 1 pkt 3 udfp kierownikowi jednostki sektora finansów publicznych jako osobie, która odpowiada za całość gospodarki finansowej jednostki.

Powyższe orzeczenie w klarowny sposób obrazuje neutralność postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych wobec postępowania administracyjnego. Nawet bowiem w przypadku, gdy decyzja w sprawie ulgi w ogóle nie została wydana możliwe jest przypisanie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych za niezgodne z prawem umorzenie należności. Brak decyzji w tej materii jest również działaniem bezprawnym i samo w sobie stanowi źródło naruszenia ładu finansów publicznych.

W orzeczeniu Głównej Komisji Orzekającej z dnia 18 listopada 2013 roku sygn. akt BDF1/4900/53/58/13/RWPD-51964 rozpatrywano stan faktyczny, w którym kierownik jednostki samorządu terytorialnego dokonał umorzeń należności pieniężnych mających charakter cywilnoprawny przypadających tej jednostce. W orzeczeniu zwrócono uwagę na treść art. 59 ust. 1 i 2 ufp zgodnie z którym umorzenie należności przypadających jednostce samorządu terytorialnego w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem dłużnika lub interesem publicznym może nastąpić na zasadach określonych przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego. W stanie faktycznym na kanwie, którego wydano wspomniane orzeczenie, rada miasta realizując uprawnienie wpływające z art. 59 ust. 1 ufp podjęła uchwałę w sprawie szczegółowych zasad i trybu umarzania, odraczania spłat lub rozkładania na raty należności pieniężnych mających charakter

cywilnoprawny przypadających tej jednostce samorządu terytorialnego i jej jednostkom organizacyjnym. Co istotne przedmiotem umorzeń były należności z tytułu najmu gminnych lokali mieszkalnych dla osób będących w trudnej sytuacji materialnej i życiowej. Uchwała nakładała na dłużnika występującego z wnioskiem o umorzenie należności obowiązek udokumentowania zawartych we wniosku informacji o dochodach poprzez przedstawienie stosownych zaświadczeń wystawionych przez urząd skarbowy. Obwiniony wydając decyzje o umorzeniu należności nie zastosował postanowień wspomnianej uchwały, gdyż w żadnym wypadku dokonanego umorzenia osoby wnioskujące nie udokumentowały swego stanu majątkowego stosowanymi zaświadczeniami. Co więcej obwiniony dokonał czynności w ogóle nie przewidzianych ani w ufp ani w wydanej na podstawie art. 59 ust. 2 uchwale rady miasta w postaci zaliczenia na poczet zadłużenia wykonanych przez dłużników prac. GKO rozpatrując powyższy stan faktyczny uznała, że obwiniony, dokonując umorzeń, kierowała się ważnym interesem dłużników znajdujących się w trudnej sytuacji nie tylko materialnej, ale i życiowej. W przekonaniu GKO były to działania dopuszczalne w świetle przesłanek określonych w art. 59 ust. 1 ufp. Zdaniem GKO w sprawach zakończonych decyzjami o umorzeniu każdorazowo zaistniał ważny interes dłużnika. Brak dokumentacji potwierdzającej sytuację życiową i materialną dłużników według Komisji niewątpliwie naruszało postanowienia uchwały rady miasta, jednak obwiniony jako kierujący jednostką od 4 lat posiadał wystarczającą wiedzę o sytuacji materialnej i życiowej dłużników. Dalej uznano, iż opisane uchybienia formalne nie miałyby w tych konkretnych sprawach wpływu na rozstrzygnięcia merytoryczne i na stan finansów gminy. To doprowadziło GKO do wniosku, iż w sprawie stopień szkodliwości dla finansów publicznych zarzucanych czynów był znikomy. Tym samym stosownie do dyspozycji art. 78 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 28 ust. 1 udfp, GKO umorzyła postępowania w sprawie w zakresie zarzutu z art. 5 ust. 1 pkt 3 udfp.

Ze stanu faktycznego sprawy wynika, iż decyzje o umorzeniu należności nie zostały wyeliminowane z obrotu prawnego. W omawianym stanie faktycznym GKO dokonała niezależnie ustalenia w zakresie niezgodnego z prawem wydania decyzji w sprawie ulg. GKO uznając, co prawda, iż zarzucane czyny charakteryzują się niskim stopniem szkodliwości dla

finansów publicznych, nie powołała się na istniejące w obrocie prawnym decyzje w sprawie umorzenia i nie wywiodła z tego domniemania ich zgodności z prawem. Wręcz przeciwnie - w orzeczeniu jasno stwierdzono, iż decyzje zostały wydane niezgodnie z prawem samego działania obwionego nie negowała.

Powyższe orzeczenie wskazuje na odrębny charakter postępowania w sprawie naruszenia dyscypliny finansów publicznych, które wobec postępowania administracyjnego zachowuje pozycję względnie neutralną. Konkludując należy stwierdzić, iż los prawny decyzji w sprawie ulgi nie ma znaczenia determinującego dla ustalenia odpowiedzialności za czyn z art. 5 ust. 1 pkt 3 udfp, a wpływ wyeliminowania decyzji administracyjnej w sprawie ulgi czy wręcz jej wydanie w każdym przypadku mogą z różną mocą wpłynąć na kierunek postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

* Dr Anna Rotter: wieloletni pracownik organów podatkowych, w tym Ministerstwa Finansów, zastępca Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych

Najważniejsze zmiany w podatku VAT w 2020 r. dotyczące jednostek samorządu terytorialnego

Irena Siwek

Ustawodawca systematycznie dokonuje zmian obowiązujących przepisów w zakresie podatku VAT. Rok 2020 nie jest pod tym względem wyjątkiem, a ilość wprowadzanych nowelizacji jest znaczna. Przede wszystkim podatnicy muszą zwrócić szczególną uwagę na przepisy sankcyjne dotyczące mechanizmu podzielonej płatności, tzw. „białej listy” podatników, czy też odpowiedzialności solidarnej. Zmiany dotyczą także stosowania nowych stawek związanych z tzw. nową matrycą stawek VAT. Ponadto jednostki samorządu terytorialnego w 2020 r. będą musiały wypełniać nowy plik JPK wraz z odpowiednimi oznaczeniami w rejestrze sprzedaży i zakupów. Część zmian została przesunięta z kwietnia na lipiec oraz październik br.

1. Zmiany obowiązujące od 1 stycznia 2020 r.

1) Nowe zasady wystawiania faktur do paragonów dla podatników VAT

Zmiana przepisów w zakresie wystawiania faktur dotyczy wyłącznie transakcji pomiędzy podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą. Z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 18 grudnia 2019 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.536.2019.1.MT wynika, że „przepisy wymuszają pewną konsekwencję podatnika. To znaczy, jeżeli dokonuje on zakupu jako podatnik, a nie jako konsument, to powinien o tym fakcie poinformować sprzedawcę w momencie dokonywania zakupu i przedstawić sprzedawcy swój numer identyfikujący go na potrzeby podatku w taki sposób, aby sprzedaż towarów lub usług była właściwie udokumentowana - albo fakturą (...) albo paragonem z tym numerem pozwalającym na ewentualne późniejsze prawidłowe wystawienie do tego paragonu faktury zawierającej ten numer”.

Od dnia 1 stycznia 2020 r. wystawienie na rzecz podatnika podatku VAT faktury z tytułu sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej zostało uzależnione od zamieszczenia na paragonie dokumentującym sprzedaż NIP nabywcy (**art. 106b ust. 5 ustawy o VAT**). Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 3 stycznia 2020 r., sygn. 0112-KDIL2-2.4012.523.2019.2.MŁ wskazał, że miejsce umieszczenia NIP nabywcy na paragonie nie jest dowolne i uznał, że: „nie można zgodzić się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, że umieszczenie NIP nabywcy w tzw. stopce spełni wymagania zawarte w art. 106b ust. 5 ustawy o VAT”. Ponadto w § 25 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. z 2019 r. poz. 816) zawarty jest minimalny zakres informacji, jakie powinien zawierać paragon fiskalny. W punkcie 17 ww. przepisu jako element paragonu wskazano NIP nabywcy, co oznacza, że numer NIP musi znajdować się w „fiskalnej” części paragonu.

Wystawienie faktury do paragonu bez NIP podatnika zagrożone jest sankcją dla sprzedawcy w wysokości odpowiadającej 100% kwoty podatku wykazanego na fakturze (art. 106b ust. 6 ustawy o VAT), a także dla nabywcy - za ujęcie w ewidencji faktury wystawionej do paragonu niezawierającego NIP (art. 109a ustawy o VAT).

W 2020 r. duże wątpliwości budzi również wystawianie faktur do paragonów do kwoty 450 zł. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 12 maja 2020 r., sygn. 0114-KDIP-1-3.4012.257.2020.1.ISK uznał, że: „Paragon dokumentujący sprzedaż do kwoty 450 zł brutto lub 100 euro, zawierający numer NIP nabywcy oraz pozostałe dane wymagane dla faktury z wyłączeniem danych wskazanych w art. 106e ust. 5 pkt 3 ustawy, stanowi fakturę uproszczoną, traktowaną jak zwykła faktura”. Podobne stanowisko zawarto w interpretacji indywidualnej z dnia 21 maja 2020 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.203.2020.1.MT, w której zaznaczono, iż w okresie przejściowym „od 1 lipca 2020 r. zaczną obowiązywać przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 kwietnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 576), dotyczące szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie VAT, czyli przepisy regulujące zawartość nowego JPK_VAT.

Zgodnie z nowymi rozwiązaniami, paragony fiskalne uznane za faktury uproszczone, wystawione zgodnie z ustawą o VAT, nie będą musiały być wykazywane odrębnie w nowym JPK_VAT - w okresie do 31 grudnia 2020 r.” Odmienne stanowisko w przedmiotowej kwestii zaprezentował Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 28 maja 2020 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.160.2020.2.ISK, w której wskazał, że „paragon dokumentujący sprzedaż do kwoty 450 zł brutto lub 100 euro, zawierający numer NIP nabywcy oraz pozostałe dane wymagane dla faktury z wyłączeniem danych wskazanych w art. 106e ust. 5 pkt 3 ustawy, stanowi fakturę uproszczoną, traktowaną jak zwykła faktura. W praktyce oznacza to, że nabywca otrzymuje paragon fiskalny dokumentujący sprzedaż, stanowiący jednocześnie fakturę uproszczoną. Paragon w takim przypadku zawiera bowiem wszystkie dane wymagane zgodnie z przepisami rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących oraz dodatkowo NIP nabywcy. W takiej sytuacji sprzedawca nie ma obowiązku wystawiania faktury do takiego paragonu stanowiącego fakturę uproszczoną. Odnosząc powyższe na grunt przedmiotowej sprawy, należy uznać, że Wnioskodawca dokumentując sprzedaż dokonywaną na rzecz podmiotu będącego podatnikiem podatku VAT lub podatnikiem podatku od wartości dodanej na kwotę nieprzekraczającą 450 zł lub 100 euro (jeżeli kwota ta określona jest w euro) paragonem fiskalnym zawierającym numer identyfikacji podatkowej (NIP) lub numer podatnika podatku od wartości dodanej nabywcy oraz pozostałe dane wymagane ustawą, ma prawo do wystawienia tzw. »zwykłej« faktury do takiego paragonu fiskalnego, o ile nabywca zwróci Wnioskodawcy paragon fiskalny zawierający NIP tego nabywcy”.

Z powyższego wynika, że podatnik może wystawić »zwykłą« fakturę, jeżeli nabywca dokona zwrotu paragonu fiskalnego zawierającego NIP nabywcy.

2) Odpowiedzialność solidarna

Ustawa z dnia 5 czerwca 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1065), od dnia 1 lipca 2020 r. wprowadziła nowe brzmienie **art.**

117ba Ordynacji podatkowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.). Zgodnie z ww. przepisem podatnicy, o których mowa w art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, na rzecz których dokonano dostawy towarów lub świadczenia usług, odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem wraz z dostawcą towarów lub usługodawcą zarejestrowanym na potrzeby podatku od towarów i usług jako podatnik VAT czynny za jego zaległości podatkowe w części podatku od towarów i usług proporcjonalnie przypadającej na tę dostawę towarów lub to świadczenie usług, jeżeli zapłata należności za dostawę towarów lub świadczenie usług, potwierdzone fakturą, została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów (tzw. „białej liście”), o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Przepis art. 117 ba § 3 Ordynacji podatkowej określa wyłączenia z odpowiedzialności solidarnej w VAT w przypadku płatności na rachunek spoza białej listy w sytuacji, gdy zapłata należności przez podatnika:

1) wynika z transakcji innej niż określona w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców lub

2) została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, a podatnik złożył przy pierwszej zapłacie należności przelewem na ten rachunek za-
wiadomienie o zapłacie należności na ten rachunek do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika, który dokonał zapłaty należności, w terminie 7 dni od dnia zlecenia przelewu, lub

3) została dokonana przelewem na rachunek banku lub rachunek spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej:

a) służący do dokonywania rozliczeń z tytułu nabywanych przez ten bank lub tę kasę wierzytelności pieniężnych lub

b) wykorzystywany przez ten bank lub tę kasę do pobrania należności od nabywcy towarów lub usługobiorcy za dostawę towarów lub świadczenie usług, potwierdzone fakturą, i przekazania jej w całości albo części dostawcy towarów lub usługodawcy, lub

c) prowadzony przez ten bank lub tę kasę w ramach gospodarki własnej, niebędący rachunkiem rozliczeniowym - jeżeli odpowiednio bank, spół-

dzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa lub podmiot będący wystawcą faktury, wraz z informacją o numerze rachunku do zapłaty, przekazali podatkownikowi informację, że rachunek wskazany do zapłaty jest rachunkiem, o którym mowa w lit. a, b lub c, lub

4) została dokonana z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, o którym mowa w art. 108a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, lub

5) wynika z faktury dokumentującej czynności z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu towarów, importu usług lub dostawy towarów rozliczanej przez nabywcę.

Odpowiedzialność solidarna nabywcy została m.in. wyłączona w przypadku, gdy podatnik dokonał zapłaty należności na rachunek inny niż zawarty w wykazie, pod warunkiem zawiadomienia o tym naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika, który dokonał zapłaty należności, w terminie 7 dni od dnia zlecenia przelewu (art. 117ba § 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej). W stosunku do poprzednio obowiązujących przepisów dokonano zmiany urzędu, do którego składa się zawiadomienie - z urzędu skarbowego właściwego dla sprzedawcy na urząd skarbowy właściwy dla nabywcy, czyli podmiotu dokonującego zapłaty. Ponadto nastąpiło wydłużenie terminu do złożenia zawiadomienia z 3 do 7 dni od dnia zlecenia przelewu na rachunek, który nie jest uwidoczniiony w wykazie podatników. Należy jednak dodać, że na okres trwania epidemii termin ten został dodatkowo wydłużony do 14 dni, zgodnie z art. 15 zzn ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 568). Złożenie zawiadomienia dokonywane będzie wyłącznie raz - przy pierwszej zapłacie na rachunek, którego numer nie widnieje w wykazie podatników. Wcześniej w Objaśnieniach podatkowych z dnia 20 grudnia 2019 r. Minister Finansów wskazał, że: „W przypadku wysłania zawiadomienia o dokonaniu zapłaty na rachunek spoza Wykazu podatnik nie będzie obowiązany dokonywać ponownie takiego zawiadomienia w sytuacji, gdyby kolejna wpłata została dokonana na ten sam rachunek spoza Wykazu, o którym podatnik już raz poinformował organy składając stosowne zawiadomienie. Wystarczające

będzie dokonanie jednorazowego zgłoszenia takiego rachunku do właściwego naczelnika urzędu skarbowego”. Analogiczne stanowisko wynikało z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 6 maja 2020 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.76.2020.1.BK, w której wskazano, że przypadku wysłania zawiadomienia o dokonaniu zapłaty na rachunek spoza wykazu brak jest obowiązku dokonywania ponownego zawiadomienia w sytuacji, gdyby kolejna wpłata została dokonana na ten sam rachunek spoza wykazu, o którym podatnik już raz poinformował organ, składając stosowne zawiadomienie. Po zmianie treści art. 117ba § 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej jasno wynika, że złożenie zawiadomienia ma zostać dokonane „przy pierwszej zapłacie należności przelewem” na rachunek, którego nie ma w wykazie podatników. Zgodnie z § 4 ww. przepisu, zawiadomienie zawiera:

- 1) numer identyfikacyjny, firmę (nazwę) oraz adres siedziby albo, w przypadku podatnika będącego osobą fizyczną, imię i nazwisko oraz adres stałego miejsca prowadzenia działalności, a w przypadku nieposiadania stałego miejsca prowadzenia działalności – adres miejsca zamieszkania, podatnika, który dokonał zapłaty należności;
- 2) dane wystawcy faktury wskazane na fakturze (numer identyfikacyjny, nazwę albo imię i nazwisko oraz adres);
- 3) numer rachunku, na który dokonano zapłaty należności;
- 4) wysokość należności zapłaconej przelewem na rachunek, o którym mowa w pkt 3, i dzień zlecenia przelewu na ten rachunek.

Obecnie obowiązuje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lipca 2020 r. w sprawie wzoru zawiadomienia o zapłacie należności na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 1188).

Wcześniej - od dnia 1 listopada 2019 r. - w **art. 105a** ustawy o VAT zmieniono przepisy regulujące solidarną odpowiedzialność nabywcy za zobowiązania podatkowe VAT dostawcy. Uregulowania wynikające z ustawy o VAT odmiennie traktują powyższą kwestię, gdyż dotyczą wyłącznie dostawy towarów wymienionych w zał. nr 15 do ustawy o VAT (poprzednio objętych odwrotnym obciążeniem) oraz nie wprowadzają limitu kwotowego (15.000 zł).

Równoległe z wprowadzeniem mechanizmu podzielonej płatności (MPP), do ustawy o VAT - także od dnia 1 listopada 2019 r. - wprowadzono sankcje, które obejmują faktury o wartości brutto 15.000 zł (równej lub wyższej), dotyczące towarów i usług wymienionych w zał. nr 15 do ustawy o VAT, do których obowiązkowe jest oznaczenie słowami „mechanizm podzielonej płatności”. Na sprzedawcę i nabywcę może być nałożona 30% sankcja w podatku VAT (naliczana od kwoty podatku na fakturze przypadającej na dostawę towarów lub usług wymienionych w zał. nr 15), odpowiednio za brak ww. oznaczenia faktury (**art. 106e ust. 12 ustawy o VAT**) lub zapłatę poza podzieloną płatnością (**art. 108a ust. 7 ustawy o VAT**).

We wszystkich ww. sytuacjach regulacje dotyczące odpowiedzialności solidarnej nie mają zastosowania do transakcji w przypadku dokonania zapłaty z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności.

3) Regulowanie zobowiązań w VAT za pomocą indywidualnego rachunku podatkowego

Każdy podatnik od stycznia 2020 r. zobowiązany jest do wpłaty zobowiązania podatkowego na przypisany mu tzw. „indywidualny mikrorachunek podatkowy”, który został udostępniony przez Ministerstwo Finansów na stronie internetowej <https://www.podatki.gov.pl/generator-mikrorachunku-podatkowego>. Od dnia 1 lipca 2020 r. na mocy ustawy z dnia 5 czerwca 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1065) zmieniono art. 61b § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym wpłata podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych dokonywana na rachunek urzędu skarbowego jest realizowana przy użyciu rachunku bankowego urzędu skarbowego albo identyfikującego podatnika, płatnika lub urząd skarbowy indywidualnego rachunku podatkowego (mikrorachunek podatkowy). Nowelizacja ta rozszerzyła katalog podatków, które należy opłacać za pośrednictwem indywidualnego mikrorachunku podatkowego (obejmuje podatki, opłaty oraz nieopodatkowane należności budżetowe), których listę określi w drodze rozporządzenia Minister Finansów. Na mikrorachunki będą trafiały podatki, opłaty oraz nieopodatkowane należności budżetowe, których

wpłaty w świetle obowiązujących przepisów są realizowane na rachunek urzędu skarbowego. Oznacza to, że wpłata np. podatku od nieruchomości lub opłat lokalnych odbywać się będzie na dotychczasowych zasadach.

4) Okresowe zmiany stawek

Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 25 marca 2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz. U. poz. 527, poz. 715, poz. 736) w 2020 r. dokonano następujących zmian stawek podatkowych:
a) **od dnia 22 kwietnia do 30 czerwca 2020 r.** darowiznę laptopów i tabletów objęto stawką VAT w wysokości 0%, jeżeli jest dokonywana na rzecz:

- placówek oświatowych,
 - organizacji humanitarnych, charytatywnych lub edukacyjnych oraz operatora OSE, o którym mowa w ustawie z dnia 27 października 2017 r. o Ogólnopolskiej Sieci Edukacyjnej w celu dalszego nieodpłatnego przekazania placówkom oświatowym,
 - organów prowadzących szkołę lub placówkę, o których mowa w art. 4 pkt 16 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. - Prawo oświatowe - w celu dalszego nieodpłatnego przekazania prowadzonym placówkom oświatowym.
- Warunkiem koniecznym zastosowania obniżonej stawki VAT było zawarcie pisemnej umowy darowizny między podatnikiem dokonującym dostawy laptopów lub tabletów a ww. podmiotami.

Z rozporządzenia (Dz. U. poz. 715) wynika, iż przez „placówkę oświatową” rozumie się publiczne i niepubliczne jednostki, o których mowa w art. 2 pkt 1-4 i 7 ustawy - Prawo oświatowe, uczelnie w rozumieniu ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce oraz placówki opiekuńczo-wychowawcze w rozumieniu ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej.

b) w okresie do dnia **31 sierpnia 2020 r.** (zastosowanie w okresie od dnia 1 lutego 2020 r. do dnia wejścia w życie rozporządzenia - pisemne potwierdzenie dokonania) na podstawie § 10 ww. rozporządzenia (Dz. U. poz. 736) - objęto 0% stawką VAT darowizny towarów (art. 7 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT), której przedmiotem są:

- wyroby medyczne oraz wyroby medyczne do diagnostyki in vitro w rozumieniu ustawy z 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych lub

rozporządzenia PE i Rady (UE) 2017/745 z dnia 5 kwietnia 2017 r. w sprawie wyrobów medycznych, zmiany dyrektywy 2001/83/WE, rozporządzenia (WE) nr 178/2002 i rozporządzenia (WE) nr 1223/2009 oraz uchylenia dyrektyw Rady 90/385/EWG i 93/42/EWG,

- szkło laboratoryjne i aparatura laboratoryjna,
- produkty lecznicze oraz substancje czynne w rozumieniu ustawy z dnia 6 września 2001 r. - Prawo farmaceutyczne,
- produkty biobójcze w rozumieniu rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 528/2012 z dnia 22 maja 2012 r. w sprawie udostępniania na rynku i stosowania produktów biobójczych - wyłącznie środki dezynfekujące,
- specjalistyczne testy diagnostyczne służące do analizy i wykrywania czynników patogennych w organizmie człowieka, wodzie, powietrzu i glebie,
- środki ochrony indywidualnej - wyłącznie maski, osłony/szyby ochronne na twarz, gogle, okulary ochronne, kombinezony, ochraniacze na buty, czepki i rękawice.

Podstawowym warunkiem skorzystania ze stawki 0% VAT było dokonanie darowizny ww. towarów przeznaczonych na cele związane ze zwalczaniem zakażenia, zapobieganiem rozprzestrzenianiu się, profilaktyką oraz zwalczaniem skutków choroby zakaźnej wywołanej wirusem SARS CoV-2 , które dokonywane są na rzecz:

- Agencji Rezerw Materiałowych - na realizację zadań ustawowych,
- Centralnej Bazy Rezerw Sanitarno-Przeciwpidemicznych - na realizację zadań statutowych,
- podmiotów wykonujących działalność leczniczą wpisanych do wykazu, o którym mowa w art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, udzielających świadczeń opieki zdrowotnej w rodzaju leczenia szpitalnego wyłącznie w związku z przeciwdziałaniem COVID-19, tj. szpitali zakaźnych - przekształconych w jednoprofilowe szpitale zakaźne (tzw. szpitale jednoimienne),
- domów dla matek z małoletnimi dziećmi i kobiet w ciąży, noclegowni, schronisk dla osób bezdomnych w tym z usługami opiekuńczymi,

ośrodków wsparcia, rodzinnych domów pomocy oraz domów pomocy społecznej, o których mowa w ustawie z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz. U. z 2019 r. poz. 1507, 1622, 1690, 1818 i 2473). Od dnia 1 lipca 2020 r. nastąpiło dostosowanie przepisów ww. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 marca 2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz. U. poz. 1158) do nowej matrycy stawek VAT. Towary i usługi wymienione w rozporządzeniu z 25 marca 2020 r. w rozdziale 2 i 3, a także w załączniku do rozporządzenia (tj. towary i usługi opodatkowane stawkami preferencyjnymi VAT w wysokości 5% i 8%), zostały ujęte bezpośrednio w ustawie o VAT oraz w załącznikach nr 3 i 10 do ustawy o VAT. Towary i usługi wymienione w rozdziale 2 rozporządzenia oraz w załączniku do rozporządzenia (opodatkowane stawką VAT w wysokości 8%) zostały objęte regulacjami ustawy o VAT, tj. art. 41 ust. 12 i 12f (usługi konserwacyjne, usługi związane z żywieniem) oraz załącznika nr 3 do ustawy o VAT (nawozy i pasze, produkty lecznicze, wyroby higieniczne, zwierzęta). Grupy tych towarów i usług nadal objęte będą stawką VAT w wysokości 8%. Towary wymienione w rozdziale 3 rozporządzenia (opodatkowane stawką VAT w wysokości 5%) zostały wprowadzone do załącznika nr 10 do ustawy o VAT (produkty zawierające tłuszcze roślinne), co oznacza, że nadal są opodatkowane z zastosowaniem stawki 5%.

2. Zmiany obowiązujące od 1 lipca 2020 r.

1) Modyfikacja stawek VAT - nowa matryca stawek

Nowa matryca stawek VAT została skonstruowana w oparciu o następujące założenia:

- 1) wykorzystanie do identyfikowania dla potrzeb VAT:
Nomenklatury scalonej (CN) - w odniesieniu do towarów oraz PKWiU 2015 - w odniesieniu do usług,
- 2) opodatkowanie jednolitą stawką całych grup towarów lub usług,
- 3) przyjęcie - w przypadku konieczności zmiany stawki na dane towary - zasady obniżania stawek w „dół”.

W nowej matrycy stawek VAT przede wszystkim nastąpiło ujednolicenie stawek VAT w tych samych grupach produktów. Zgodnie z nowymi prze-

pisami, zmianie ulega stawka podatkowa przy sprzedaży drewna - obowiązuje wyłącznie stawka 23% (likwidacja stawki 8% dla drewna opałowego), natomiast stawką 8% zostały objęte usługi wymienione w nowym zał. nr 3 do ustawy o VAT. Ministerstwo Finansów zdecydowało się na przesunięcie terminu wprowadzenia nowej matrycy VAT na lipiec br., a nie jak wcześniej planowano - od dnia 1 kwietnia 2020 r., stosownie do art. 63 pkt 3 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 568).

2) Decyzja w sprawie WIS

Wnioski o wydanie Wiążących Informacji Stawkowych można składać od dnia 1 listopada 2019 r., ale wydana w tej sprawie decyzja jest w pełni wiążąca dla organów podatkowych wobec podatnika dopiero od dnia 1 lipca 2020 r. Zmiana przepisów miała nastąpić od dnia 1 kwietnia 2020 r., ale została przesunięta na dzień 1 lipca 2020 r. na mocy art. 63 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 568).

Wiążąca Informacja Stawkowa to decyzja wydawana na potrzeby opodatkowania VAT dostawy towarów, importu towarów, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów albo świadczenia usług. W ramach WIS można wystąpić o klasyfikację według kodu nomenklatury scalonej (CN) lub PKWiU 2015 oraz stawki VAT. WIS są ważne, jeśli w przedmiotowej sprawie nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, o których mowa w art. 43-81 i art. 113 ustawy o VAT albo w przepisach wydanych na podstawie art. 82 ustawy (art. 42a ustawy). Wiążąca Informacja Stawkowa wydana dla określonego towaru lub usługi - zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej - chroni także inne podmioty niż wnioskodawca na mocy art. 14k-14m Ordynacji podatkowej (przewidzianego dla interpretacji indywidualnych).

Dodatkowo, stosowanie PKWiU 2008 do celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług zostało również przedłużone do dnia 30

czerwca 2020 r. (rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 marca 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) - (Dz. U. poz. 556). Od dnia 1 lipca 2020 r. zmianie uległ sposób identyfikowania towarów i usług poprzez odejście od stosowania PKWiU 2008 na rzecz unijnej Nomenklatury scalonej (CN) lub PKOB w zakresie towarów oraz Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług PKWiU (2015) w zakresie usług. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 marca 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. poz. 556) **do dnia 31 grudnia 2020 r.** dla celów opodatkowania VAT zakres art. 113 ust. 13 pkt 1 lit. f) i lit. g) ustawy o VAT, załącznika nr 15 do ustawy oraz przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 111 ust. 8 ustawy będzie nadal określany według PKWiU 2008.

3. Zmiany obowiązujące od 1 października 2020 r.

1) Nowy plik JPK_V7M i JPK_V7K dla wszystkich czynnych podatników VAT, w tym JST

Zmienione przepisy art. 99 oraz art. 109 ustawy o VAT, na podstawie art. 72 pkt 2 ustawy z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19 (Dz.U. poz. 1086), zobowiązują wszystkich czynnych podatników VAT do składania w formie elektronicznej nowego, rozbudowanego pliku zawierającego zarówno dane objęte deklaracją VAT (VAT-7 i VAT-7K), jak i ewidencją (zakupu i sprzedaży).

Pierwszą zmianę terminu wejścia w życie nowego JPK_VAT zawierała nowelizacja rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 kwietnia 2020 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U., poz. 576). Ponowna zmiana terminu nastąpiła na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2020 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 1127). Zmienione przepisy oznaczają, że

nowy zakres danych zawartych w ewidencji VAT i deklaracji VAT będzie obowiązujący od rozliczeń podatku VAT za miesiąc październik 2020 r.

Podatników zobowiązano do przesyłania nowego pliku JPK_V7M i JPK_V7K, obejmującego część deklaracyjną i ewidencyjną, wyłącznie w wersji elektronicznej, w terminie właściwym do złożenia deklaracji VAT. Istotnym wymogiem w części ewidencyjnej pliku jest konieczność zamieszczania następujących oznaczeń identyfikujących dostawy niektórych towarów i świadczonych usług w ewidencji sprzedaży:

Nazwa towaru lub usługi	Obowiązkowe oznaczenie ewidencji sprzedaży
napoje alkoholowe - alkohol etylowy, piwo, wino, napoje fermentowane i wyroby pośrednie w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym	01
towary, o których mowa w art. 103 ust. 5aa ustawy (np. oleje napędowe o kodach CN 2710 19 43, CN 2710 20 11)	02
olej opałowy w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym oraz oleje smarowe, pozostałe oleje o kodach CN od 2710 19 71 do 2710 19 99, z wyłączeniem wyrobów o kodzie CN 2710 19 85 (oleje białe i parafina ciekła) oraz smary plastyczne zaliczane do kodu CN 2710 19 99, oleje smarowe o kodzie CN 2710 20 90, preparaty smarowe objęte pozycją CN 3403, z wyłączeniem smarów plastycznych objętych tą pozycją	03
wyroby tytoniowe, susz tytoniowy, płyn do papierosów elektronicznych i wyroby nowatorskie w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym	04
odpady - wyłącznie określone w poz. 79-91 zał. nr 15 do ustawy o VAT	05
urządzenia elektroniczne oraz części i materiały do nich wyłącznie określone w poz. 7-9, 59-63, 65, 66, 69 i 94-96 zał. nr 15 do ustawy o VAT	06
pojazdy oraz części samochodowe o kodach wyłącznie CN 8701-8708 oraz CN 8708 10	07
metale szlachetne oraz nieszlachetne - wyłącznie określone w poz. 1-3 załącznika nr 12 do ustawy o VAT oraz w poz. 12-25, 33-40, 45, 46, 56 i 78 zał. nr 15 do ustawy	08

leki oraz wyroby medyczne - produkty lecznicze, środki spożywcze specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyroby medyczne, objęte obowiązkiem zgłoszenia, o którym mowa w art. 37av ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. - Prawo farmaceutyczne (Dz. U. z 2019 r. poz. 499 ze zm.)	09
budynki, budowle i grunty	10
usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych	11
usługi niematerialne: wyłącznie doradcze, księgowe, prawne, zarządcze, szkoleniowe, marketingowe, firm centralnych (head offices), reklamowe, badania rynku i opinii publicznej, w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych	12
usługi transportowe i gospodarki magazynowej - sekcja H PKWiU 2015 symbol ex 49.4, ex 52.1	13
sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju	SW
usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne, o których mowa w art. 28k ustawy o VAT	EE
transakcje, w których zachodzą powiązania między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub świadczącym usługę	TP
WNT dokonane przez drugiego w kolejności podatnika VAT w ramach transakcji trójstronnej w procedurze uproszczonej	TT_WNT
dostawa towarów poza terytorium kraju dokonana przez drugiego w kolejności podatnika VAT w ramach transakcji trójstronnej w procedurze uproszczonej	TT_D
świadczenie usług turystyki, rozliczane w procedurze marży	MR_T
dostawa towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, rozliczane w procedurze marży	MR_UZ
WDT następująca po imporcie tych towarów w ramach procedury celnej 42 (import)	I_42
WDT następująca po imporcie tych towarów w ramach procedury celnej 63 (import)	I_63
transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu	B_SPV
dostawa towarów lub świadczenie usług, których dotyczy bon jednego przeznaczenia na rzecz podatnika, który wyemitował bon	B_SPV_DOSTAWA
usługi pośrednictwa oraz inne usługi dotyczące transferu bonu różnego przeznaczenia	B_MPV_PROWIZJA
transakcje objęte mechanizmem podzielonej płatności	MPP

Wyżej wymienione kody grup towarów i usług, które służą do oznaczania w nowym JPK_VAT z deklaracją pozycji w ewidencji sprzedaży (od GTU_01 do GTU_13), nie mają zastosowania do:

- zbiorczych informacji o sprzedaży ewidencjonowanej na kasie rejestrującej,
- nabyć, które u podatnika (nabywcy) skutkują rozliczeniem VAT (np. WNT czy import usług),
- korekty podstawy opodatkowania i podatku należnego, wykonanej zgodnie z art. 89a ust. 1 i 4 ustawy o VAT (tzw. ulgi na złe długi).

Na podstawie zmienionego § 11a 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 (Dz. U. z 2020, poz. 576), do dnia 31 grudnia 2020 r. podatnicy prowadzący ewidencję przy zastosowaniu kas rejestrujących zostali zwolnieni z obowiązku wykazywania w nowym JPK_VAT odrębnie paragonów uznanych za faktury uproszczone, a także z umieszczania oznaczeń obowiązkowych dla niektórych towarów i usług (GTU_01 do GTU_13) oraz oznaczeń procedur dla struktury ewidencji w zakresie podatku należnego (np. MPP - w przypadku transakcji objętej obowiązkiem stosowania mechanizmu podzielonej płatności). Powyższe uproszczenia będą jednak możliwe pod warunkiem, że w tym okresie wartość sprzedaży bez podatku (netto) oraz wysokość podatku należnego wynikające ze zbiorczych informacji z ewidencji sprzedaży prowadzonej przy zastosowaniu kas rejestrujących (tj. z raportu fiskalnego) zostaną ujęte w ewidencji VAT.

W ewidencji sprzedaży przewidziano następujące nowe oznaczenia dowodów sprzedaży:

Nazwa dowodu sprzedaży	Obowiązkowe oznaczenie dowodów sprzedaży
dokument zbiorczy wewnętrzny zawierający sprzedaż z kas rejestrujących	RO
dokument wewnętrzny	WEW
faktura, o której mowa w art. 109 ust. 3d ustawy o VAT (wystawiona do paragonu)	FP

Natomiast w części ewidencyjnej zakupu wprowadzony został obowiązek następującego oznaczania dowodów nabycia:

Nazwa dowodu nabycia	Obowiązkowe oznaczenie dowodów nabycia
faktura VAT RR	VAT_RR
dokument wewnętrzny	WEW
faktura wystawiona przez podatnika będącego dostawcą lub usługodawcą, który wybrał kasową metodę rozliczeń	MK

Wprowadzone zostały nowe zasady korygowania ewidencji VAT (art. 109 ust. 3g ustawy o VAT) oraz sankcja w wysokości 500 zł za każdy nieskorygowany błąd (art. 109 ust. 3h ustawy o VAT). Art. 58 pkt 1 lit c ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw, wprowadził możliwość odstąpienia od nakładania sankcji za błędy w ewidencji JPK_VAT, co pozwoli na wprowadzenie uznaniowości w nakładaniu sankcji i stosować je w szczególnie uzasadnionych przypadkach.

Brak jest obowiązku składania do nowego pliku JPK dodatkowych dokumentów przy zwrocie podatku na rachunek VAT oraz przy zastosowaniu tzw. ulgi na „złe długi”. Sporządzony JPK_V7M i JPK_V7K można podpisać: podpisem kwalifikowanym, profilem zaufanym lub danymi autoryzującymi.

W przypadku dokonywania korekty rozliczeń podatku VAT, wszystkie okresy sprzed dnia wejścia w życie nowego JPK_VAT korygowane będą przy użyciu poprzedniej struktury JPK_VAT(3), np. składając w listopadzie 2020 r. korektę JPK_VAT za marzec 2020 r. - należy użyć JPK_VAT(3).

W miesiącu czerwcu br. na stronie internetowej www.gov.pl opublikowana została nowa „Broszura informacyjna dotycząca struktury JPK_VAT z deklaracją (JPK_V7M, JPK_V7K)”.

4. Zmiany dotyczące kas fiskalnych obowiązujące od 1 czerwca 2020 r. oraz 1 stycznia i 1 lipca 2021 r.

1) Kasy virtualne

Zgodnie z art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Kasy virtualne to kasy mające postać oprogramowania, czyli programy kasowe instalowane na zewnętrznych urządzeniach zastępujących tradycyjną kasę fiskalną takich jak smartfony, tablety umożliwiające większą swobodę i mobilność osób dokonujących sprzedaży i posługujących się taką kasą.

Na mocy delegacji ustawowej Minister Finansów wydał rozporządzenie:

- z dnia 26 maja 2020 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania (Dz. U. poz. 957) oraz
- z dnia 29 maja 2020 r. w sprawie grup podatników lub rodzajów czynności, w odniesieniu do których możliwe jest używanie kas rejestrujących mających postać oprogramowania (Dz. U. poz. 965).

W § 1 rozporządzenia w sprawie podatników używających kasy w postaci oprogramowania określono, iż kasy virtualne mogą być używane przez podatników świadczących wymienione usługi: m.in. krótkotrwałego zakwaterowania, gastronomiczne, transportowe.

Rozporządzenie weszło w życie z dniem 1 czerwca 2020 r.

2) Kasy rejestrujące on-line

Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 10 czerwca 2020 r. w sprawie przedłużenia terminów prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii (Dz. U. poz. 1059) przedłużono terminy, w których podatnicy mogą prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii:

1) do dnia 31 grudnia 2020 r. - do:

- świadczenia usług związanych z wyżywieniem wyłącznie świadczonych przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo, oraz usług w zakresie krótkotrwałego zakwaterowania,

- sprzedaży węgla, brykietu i podobnych paliw stałych wytwarzanych z węgla, węgla brunatnego, koksu i półkoksu przeznaczonych do celów opałowych;
 - 2) do dnia 30 czerwca 2021 r. - do świadczenia usług:
 - fryzjerskich, kosmetycznych i kosmetologicznych,
 - budowlanych,
 - w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentystów, prawniczych,
 - związanych z działalnością obiektów służących poprawie kondycji fizycznej - wyłącznie w zakresie wstępu.
- Rozporządzenie weszło w życie z dniem 19 czerwca 2020 r.

5. Zmiany obowiązujące od 30 dnia po ustaniu pandemii

1) Raportowanie schematów podatkowych

Obowiązujące przepisy art. 86a-86o Ordynacji podatkowej w zakresie przekazywania informacji o schematach podatkowych obejmują wszystkich podatników i różne podatki. Pakiet Antykryzysowy w art. 31y ust. 1 ustawy o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 374, 567, 568, 695 i 875) wprowadził zawieszenie raportowania schematów podatkowych za okres od dnia 31 marca 2020 r. do dnia 30 czerwca 2020 r. Przepisem **art. 77 pkt 60 ustawy z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19 (Dz. U. poz. 1086) zmieniono brzmienie** art. 31y ust. 1 ustawy, który stanowi: „W przypadku schematu podatkowego w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 10 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa terminy, o których mowa w dziale III rozdziale 11a tej ustawy, nie rozpoczynają się a rozpoczęte podlegają zawieszeniu w okresie od dnia 31 marca 2020 r. do 30. dnia następującego po dniu odwołania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii ogłoszonego w związku z COVID-19, przy czym w przypadku schematu podatkowego transgranicznego w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 12 ustawy

z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa nie dłużej niż do dnia 30 czerwca 2020 r.”.

6. Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 10 czerwca 2020 r. sygn. PT1.8101.3.2019PT1.8101.3.2019 w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego w związku z realizacją zadań publicznych w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej, nałożonych na nie odrębnymi przepisami (Dz. Urz. Min. Fin. 2020, poz. 81)

W pkt 2.1 ww. interpretacji, zatytułowanym „Czynności wykonywane przez jednostki samorządu terytorialnego w świetle zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług” w oparciu o orzecznictwo TSUE (w sprawie dowozu dzieci) wskazano, że jednostka samorządu terytorialnego nie prowadzi działalności gospodarczej, a więc nie działa jako podatnik, gdy:

- świadczenie usług jest „odpłatne” w rozumieniu dyrektywy 2006/112/WE, a zatem podlega opodatkowaniu, wyłącznie wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w trakcie którego dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi rzeczywistą równowartość usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy,
- w celu ustalenia, czy dane świadczenie usług jest wykonywane za wynagrodzeniem, tak, że działalność taką należy uznać za działalność gospodarczą, należy zbadać wszystkie okoliczności, w jakich świadczenie to jest realizowane,
- porównanie okoliczności, w jakich zainteresowany świadczy dane usługi, i tych okoliczności, w jakich tego rodzaju świadczenie jest zwykle realizowane, może stanowić jedną z metod umożliwiających zbadanie, czy dana działalność jest działalnością gospodarczą,
- rozróżnienie między kosztami funkcjonowania a kwotami otrzymanymi za oferowane usługi może sugerować, iż udział rodziców należy raczej uznać za opłatę aniżeli wynagrodzenie,
- zauważona w poprzednim punkcie asymetria wskazuje również na brak rzeczywistego związku między zapłaconą kwotą a świadczeniem

usług. W konsekwencji nie wydaje się, aby związek między świadczoną przez ową gminę usługą dowozu a ekwiwalentem płaconym przez rodziców miał bezpośredni charakter wymagany do tego, aby ekwiwalent ten mógł zostać uznany za świadczenie wzajemne stanowiące wynagrodzenie za tę usługę, oraz do tego, aby świadczenie tej usługi zostało uznane za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE ,

- okoliczności, w jakich doszło do świadczenia usług rozpatrywanych w postępowaniu głównym, różnią się od tych, w jakich zwykle prowadzi się działalność w zakresie przewozu osób.

W interpretacji podkreślono, że „w odniesieniu do określonych czynności związanych z realizacją zadań w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej, jednostki samorządu terytorialnego nie występują w roli podatników VAT i tym samym ich wykonywanie nie podlega opodatkowaniu VAT, o ile spełnione są omówione wcześniej przesłanki, w szczególności, gdy wykonywanie tych czynności jest podporządkowane ścisłemu reżimowi publiczno-prawnemu, a pobierane opłaty nie mogą być uznane za rzeczywistą równowartość świadczenia. Dotyczy to również sytuacji, gdy jednostki te współpracują w wykonywaniu tych zadań”.

Na końcu interpretacji wskazano, że w dotychczas wydawanych interpretacjach indywidualnych prezentowane było stanowisko, zgodnie z którym działalność, związana z realizacją zadań ustawowych w zakresie edukacji i opieki społecznej, podlegała opodatkowaniu VAT, objęta jednak była zwolnieniem od podatku. Minister Finansów mając na uwadze, że zastosowanie interpretacji ogólnej do takich czynności nie wiąże się ze zmianą kwot w rozliczeniach podatkowych, z punktu widzenia ekonomiki postępowania uznał za niezasadne kwestionowanie rozliczeń w tym zakresie. W związku z powyższym jednostki samorządu terytorialnego nie muszą dokonywać korekt rozliczeń podatku VAT za poprzednie lata.

* mgr Irena Siwek - Kierownik Kontroli Podatkowej w Urzędzie Skarbowym; ekspert VAT

ZŁÓŻ ZAMÓWIENIE



EGITIM.PL
SZKOLENIA DLA JST

VII Ogólnopolska Konferencja
„**Samorząd terytorialny w systemie odpowiedzialności
za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.
Zasady dysponowania środkami publicznymi
i skutki ich naruszenia**”
wraz z Seminarium
„**Podstawy odpowiedzialności kierownika i pracownika
jednostki w ujęciu naruszenia systemu finansów publicznych**”

W programie m.in.:

Irena Siwek	Faktura VAT jako podstawa dokonania wydatku ze środków publicznych – stwierdzane obszary naruszenia prawa i ich skutki w sferze gospodarki finansowej jednostki sektora finansów publicznych.
Arkadiusz Talik	Gospodarka finansowa jednostki sektora finansów publicznych – synteza obszarów naruszenia prawa w ustaleniach organów kontroli państwowej.
Krystyna Gąsiorek	Klasyfikacja budżetowa w jednostce sektora finansów publicznych; występujące nieprawidłowości i ich skutki na tle ustaleń organów kontrolnych.
Wojciech Lachiewicz	Dyscyplina finansów publicznych w zakresie dotowania z budżetu JST klubów sportowych.
Janusz Facon	Wydatki publiczne jednostki sektora finansów publicznych w świetle przesłanek odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.
Anna Rotter	Upoważnienie – pełnomocnictwo – powierzenie obowiązków, czyli o podstawach delegacji kompetencji w jednostce sektora finansów publicznych.
Rafał Cieślak	Tryb udzielania zamówień w nowym Prawie zamówień publicznych.
Jarosław Kotowski	Dotacje na zadania oświatowe: udzielanie, rozliczanie, odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.
Magdalena Siwek	Indywidualny PREWSPÓŁCZYNNIK przy inwestycjach wodociągowo – kanalizacyjnych gminy.
Ireneusz Kołakowski	Normatywne wzorce postępowania w procesie zaciągania zobowiązań i sankcje za ich naruszenie.
Adriana Kamedulska	Zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w świetle naruszenia dyscypliny finansów publicznych.
Remigiusz Mazur	Zakres stosowania Ordynacji podatkowej w sprawach dotyczących nieopodatkowanych należności budżetowych.
Anna Bandoch	Umowy wieloletnie i kwalifikowalność ich ujęcia w wieloletniej prognozie finansowej.

EGITIM.PL
SKOLENIA DLA JST

Chłapowskiego 14
63-800 Gostyń
NIP: 696-184-45-35
REGON: 302299212

Podmiot wyspecjalizowany w obszarze szkoleń, kontroli i doradztwa skierowanego dla Jednostek Sektora Finansów Publicznych i Organizacji pozarządowych. Organizator ogólnopolskich konferencji z zakresu: finansowania sportu oraz działalności pożytku publicznego, podatków i opłat lokalnych, dyscypliny finansów publicznych oraz blisko 500 szkoleń. Misję firmy „Dostęp do sprawdzonej wiedzy prezentowanej przez praktyków” realizujemy poprzez współpracę z gronem ponad 25 Praktyków z obszaru całej Polski a ich zespół tworzą: pracownicy Ministerstw, Regionalnych Izb Obrachunkowych, Samorządowych Kolegiów Odwoławczych, Eksperti Biura Analiz Sejmowych.

■ www.egitim.pl
■ biuro@egitim.pl
■ tel: 730 802 218
■ facebook.com/egitimpl



cena 59,00 zł 9 788395 480232