

# Transakcje z pracownikami, zleceniobiorcami i współpracownikami a podatek VAT

**Michał Krawczyk**  
Ekspert podatkowy

Organizatorzy szkolenia



Partner merytoryczny



# Kontrakty menadżerskie B2B a opodatkowanie VAT

# Świadczenie usług

# Świadczenie usług

**Aby dana czynność mogła być uznana za świadczenie usług dla potrzeb VAT, łącznie spełnione zostać muszą następujące warunki:**

- świadczący działa w charakterze podatnika VAT, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT,**
- obowiązek określonego świadczenia musi wynikać z wyraźnego stosunku zobowiązaniowego łączącego strony,**
- konieczne jest występowanie świadczenia wzajemnego (odpłatność),**
- musi istnieć konkretny podmiot będący bezpośrednim beneficjentem (konsumentem) tego zobowiązania.**

# Świadczenie usług – działalność gospodarcza w rozumieniu VAT

Art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT

Podatnikami są między innymi osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą.

Działalność gospodarcza obejmuje między innymi wszelką działalność usługodawców

Czynności  
wyłączone z  
działalności

Art. 15 ust. 3 ustawy o VAT

Za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 1, **nie uznaje się między innymi czynności:**

**1)** z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 12 ust. 1–6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (**przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy**);

**3)** z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2-9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i **wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich.**

# Świadczenie usług poza działalnością w rozumieniu VAT

Art. 13 pkt 2-9 ustawy o PIT wymienia między innymi:

7) przychody otrzymywane przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych;

8) przychody z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło (...) z wyjątkiem przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej oraz przychodów, o których mowa w pkt 9;

9) przychody uzyskane na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, w tym przychody z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej - z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 7.

# Kontrakty menadżerskie z członkami zarządu spółek – interpretacja ogólna MF

**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT3.8101.11.2017 MINISTRA ROZWOJU I FINANSÓW z dnia 6 października 2017 r. w sprawie zasad opodatkowania podatkiem VAT czynności (usług) wykonywanych przez członków zarządu spółek na podstawie umów zawartych** w związku z regulacjami ustawy o zasadach kształtowania wynagrodzeń osób kierujących niektórymi spółkami, w odniesieniu do których przychody zostały zaliczone do źródła przychodów określonego w art. 13 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

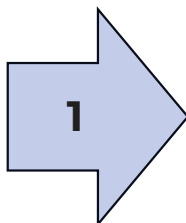
**Przepisy o VAT nie uznają za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą czynności, jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby fizyczne (tutaj zarządzający) są związane ze zlecającym wykonanie (tutaj spółka, z którą zawierana jest umowa) tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie (tutaj spółka) i wykonującym zlecane czynności (tutaj zarządzający) co do:**

- WARUNKÓW WYKONYWANIA TYCH CZYNNOŚCI (WARUNEK PIERWSZY) ORAZ**
- WYNAGRODZENIA (WARUNEK DRUGI) ORAZ**
- ODPOWIEDZIALNOŚCI ZLECAJĄCEGO WYKONANIE TYCH CZYNNOŚCI WOBEC OSÓB TRZECICH (WARUNEK TRZECI).**

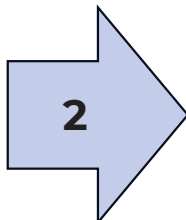


## Interpretacja Ogólna MF PT3.8101.11.2017 z dnia 6 października 2017 r.

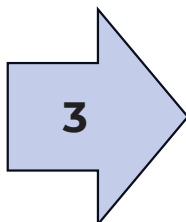
**Menadżer nie działa jako podatnik VAT, jeżeli w ramach świadczonych czynności menedżerskich spełnione są łącznie następujące warunki:**



**Warunki wykonywania tych czynności -** *wykorzystywanie infrastruktury i organizacji wewnętrznej zarządzanej spółki*



**Wynagrodzenie -** *umowa przewiduje dla zarządzającego stałe wynagrodzenie (plus ewentualne premie za wyniki)*



**Brak odpowiedzialność wobec osób trzecich -** *umowa nie przewiduje odpowiedzialności zarządzającego wobec osób trzecich (za szkody wyrządzone w związku z prowadzoną działalnością)*

## Interpretacja Ogólna MF PT3.8101.11.2017 z dnia 6 października 2017 r.

### PODSUMOWANIE

Jeżeli analiza danej umowy cywilnoprawnej (stosunku prawnego) pomiędzy zarządzającym a spółką wykazuje, że **spełnione są wszystkie trzy przedstawione powyżej warunki to zarządzającego nie można uznać za podatnika VAT**. Jednocześnie brak spełnienia któregośkolwiek warunku oznacza, że zarządzający występuje w charakterze podatnika VAT.

### UWAGA

**Pomimo, że interpretacja ogólna dotyczy osób zarządzających, które jednocześnie pełnią funkcje członków zarządu, to organy podatkowe oraz sądy administracyjne stosują tezy w niej zawarte również w przypadku umów z osobami nie będącymi członkami zarządu.**

## **BRAK** MOŻLIWOŚCI ODLICZENIA VAT

### **Art. 88 ust. 3a pkt 2 Ustawy o VAT**

**Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku;**

# Kontrakty B2B a ryzyko klauzuli unikania opodatkowania

## **Pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 12 czerwca 2024 r. nr DKP3.8082.10.2023 w sprawie odmowy wydania opinii zabezpieczającej**

### **Opis czynności poddanej ocenie**

Przedmiotem postępowania, zainicjowanego wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej (dalej: Wniosek) złożonym przez spółkę akcyjną (dalej: Wnioskodawca, Spółka, Spółka Matka), była **analiza - dokonana na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, czy zespół planowanych czynności (dalej: Czynność) powiązanych ze sobą i polegających na:**

**1) założeniu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, w której Wnioskodawca będzie posiadał 100% udziałów (dalej: Spółka Zależna),**

**2) zmianie rodzajów stosunków prawnych łączących obecnie część Współpracowników ze Spółką Matką (umowy o pracę) na umowy o świadczenie usług zawierane ze Spółką Zależną w ramach prowadzonych przez Współpracowników pozarolniczych działalności gospodarczych;**

**- odpowiada ustawowym kryteriom unikania opodatkowania wskazanym w art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej.**

## Pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 12 czerwca 2024 r. nr DKP3.8082.10.2023 w sprawie odmowy wydania opinii zabezpieczającej

### Identyfikacja korzyści podatkowej

W ocenie Szefa KAS Wnioskodawca zasadnie uznał, że **korzyścią podatkową, będącą rezultatem zidentyfikowanej Czynności, jest dla Spółki brak obowiązku pobrania podatku przez Spółkę jako płatnika.**

Szef KAS stwierdził, że **obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego Współpracowników wynika z możliwości opodatkowania ich dochodów preferencyjną stawką podatkową w wysokości 19% lub ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych** (w zależności od rodzaju świadczonych usług stawka ryczału wynosi od 2 do 17% przychodów), **w miejsce opodatkowania tych dochodów według skali podatkowej** (tj. stawką podatkową w wysokości 12% lub 32% przy podstawie opodatkowania w wysokości przekraczającej kwotę 120 000 zł), co miałyby miejsce w przypadku dalszego wypłacania wynagrodzenia przez Spółkę w ramach umowy o pracę.

## **Pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 12 czerwca 2024 r. nr DKP3.8082.10.2023 w sprawie odmowy wydania opinii zabezpieczającej**

Zdaniem Szefa KAS, należy uznać, że analizowane rozwiązanie **może prowadzić do powstania korzyści podatkowej sprzecznej z intencją ustawodawcy**, wyrażoną w przepisach art. 10 ust. 1 pkt 1 i 3 ustawy o PIT w zw. z art. 5a pkt 6, art. 5b ust. 1 ustawy o PIT oraz art. 12 ust. 1 ustawy o PIT, **których celem jest przeciwdziałanie wykorzystywaniu instytucji samozatrudnienia, w sytuacji gdy działalność podatnika tylko formalnie stanowi pozarolniczą działalność gospodarczą, a w istocie nie różni się od pozostawania w stosunku pracy.**

**Celem ustawodawcy było opodatkowanie wynagrodzenia pracownika za wykonywaną przez niego pracę na rzecz pracodawcy jako przychodów ze stosunku pracy. Działania podejmowane zatem w celu nadania takim wypłatom cech umów o świadczenie usług zawieranych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, aby uniknąć opodatkowania właściwego dla przychodów ze stosunku pracy, należy uznać za sprzeczne z przedmiotem i celem art. 12 ust. 1 ustawy o PIT.**

## **Pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 12 czerwca 2024 r. nr DKP3.8082.10.2023 w sprawie odmowy wydania opinii zabezpieczającej**

**Planowane Czynności są także sprzeczne z przedmiotem i celem przepisów art. 9a ust. 3 ustawy o PIT oraz art. 8 ust. 2 ustawy o ryczałcie, które ograniczają możliwość wyboru preferencyjnych form opodatkowania (na zasadach określonych w art. 30c ustawy o PIT oraz w ustawie o ryczałcie) w przypadku, gdy uzyskuje się przychody ze świadczenia usług na rzecz byłego pracodawcy, odpowiadających czynnościom, które podatnik wykonywał lub wykonuje w roku podatkowym (w przypadku ryczałtu także w roku poprzedzającym rok podatkowy) w ramach stosunku pracy.** Założenie Spółki Zależnej, która zawrze umowy o świadczenie usług ze Współpracownikami należy uznać za działanie mające na celu niezastosowanie ograniczeń wynikających ze wskazanych regulacji.

Zachodzi zatem sprzeczność korzyści podatkowej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, normą prawną wywiedzioną z przepisów art. 10 ust. 1 pkt 1 i 3 ustawy o PIT w zw. z art. 5a pkt 6, art. 5b ust. 1 ustawy o PIT w zw. z art. 12 ust. 1 ustawy o PIT oraz przepisu art. 9a ust. 3 ustawy o PIT i art. 8 ust. 2 ustawy o ryczałcie.



## **Pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 12 czerwca 2024 r. nr DKP3.8082.10.2023 w sprawie odmowy wydania opinii zabezpieczającej**

Zaplanowane przez Spółkę **Czynności są działaniem sztucznym** także w rozumieniu art. 119c § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej, tj. **dojdzie do nieuzasadnionego dzielenia operacji. Spółka będzie musiała rozwiązać ze Współpracownikami ich umowy o pracę**, wypowiedzieć lub aneksować wszystkie umowy cywilnoprawne związane z działalnością wskazanych we Wniosku działów, **po to aby następnie zostały zawarte przez Spółkę Zależną ze Współpracownikami umowy o świadczenie usług dotyczące niezmiennego zakresu wykonywanych zdań** oraz na nowo zostaną zawarte wszelkie umowy cywilnoprawne związane z działalnością wskazanych we Wniosku działów.

## **Pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 12 czerwca 2024 r. nr DKP3.8082.10.2023 w sprawie odmowy wydania opinii zabezpieczającej**

W sprawie spełniona jest również przesłanka z art. 119c § 2 pkt 3 Ordynacji podatkowej, **tj. występowanie elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności.** Pomimo tego, że w założeniu Współpracownicy mają prowadzić własne działalności gospodarcze, **może dojść do sytuacji, w której będą oni nadal wykonywali swoje zadania w niezmienionym zakresie na warunkach zbliżonych do stosunku pracy, z wykorzystaniem infrastruktury technicznej Spółki Matki.** Nie ponosząc faktycznego ryzyka i odpowiedzialności charakterystycznych dla rzeczywiście prowadzonej działalności gospodarczej.

**Na podkreślenie swojego stanowiska Szef KAS wskazał, że nie ma przeszkód, aby spółka zawarła kontrakty regulujące współpracę z osobami, które nie były z nią wcześniej związane umowami o pracę.**

# **Transakcje z pracownikami, zleceniobiorcami i współpracownikami B2B – specyfika określenia podstawy opodatkowania oraz formy dokumentowania z uwzględnieniem planowanych zmian dotyczących zwolnień z fiskalizacji na lata 2025-2026**

# TRANSAKCJE Z PRACOWNIKAMI

# CENA TRANSAKCYJNA

# Transakcje z pracownikami – podstawa opodatkowania

## Art. 32 ust. 1 i 2 pkt 2 ustawy o VAT

W przypadku gdy **między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą istnieją powiązania** wynikające ze stosunku pracy oraz w przypadku gdy **wynagrodzenie jest:**

**1) niższe od wartości rynkowej, a nabywca towarów lub usług nie ma** zgodnie z art. 86, art. 86a, art. 88 i art. 90 oraz z przepisami wydanymi na podstawie art. 92 ust. 3 **pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,**

**2) niższe od wartości rynkowej, a dokonujący dostawy towarów lub usługodawca nie ma** zgodnie z art. 86, art. 86a, art. 88 i art. 90 oraz z przepisami wydanymi na podstawie art. 92 ust. 3 **pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a dostawa towarów lub świadczenie usług są zwolnione od podatku,**

3) wyższe od wartości rynkowej, a dokonujący dostawy towarów lub usługodawca nie ma zgodnie z art. 86, art. 86a, art. 88 i art. 90 oraz z przepisami wydanymi na podstawie art. 92 ust. 3 pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego

**- organ podatkowy określa podstawę opodatkowania zgodnie z wartością rynkową, jeżeli okaże się, że powiązania te miały wpływ na ustalenie wynagrodzenia z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług.**

## Transakcje z pracownikami – podstawa opodatkowania

Art. 32 ust. 1 i 2 pkt 2 ustawy o VAT

Zatem, jeżeli transakcje dokonywane pomiędzy stronami będą się odbywały na następujących warunkach:

- pomiędzy podatnikiem a pracownikami istnieje związek wynikający ze stosunku pracy;
- wynagrodzenie z tytułu transakcji sprzedaży (opodatkowanej VAT lub zwolnionej z VAT) dokonywanych pomiędzy pracodawcą a pracownikami będzie niższe od wartości rynkowej;
- związek wynikający ze stosunku pracy, będzie miał wpływ na ustalenie wynagrodzenia z tytułu transakcji zawieranych pomiędzy pracodawcą a pracownikami;
- pracownikom nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego;

pracodawca musi określić wynagrodzenie w wartości rynkowej.

# Transakcje z pracownikami – podstawa opodatkowania

## Wartość Rynkowa - art. 2 pkt 27b ustawy o VAT

**Wartość rynkowa** to całkowita kwota, jaką, w celu uzyskania w danym momencie danych towarów lub usług, **nabywca lub usługobiorca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym dokonywana jest dostawa towarów lub świadczenie usług, musiałby, w warunkach uczciwej konkurencji, zapłacić** niezależnemu dostawcy lub usługodawcy na terytorium kraju;

**W przypadku gdy nie można ustalić porównywalnej dostawy towarów lub świadczenia usług, przez wartość rynkową rozumie się:**

- a. w odniesieniu do towarów - kwotę nie mniejszą niż cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy,**
- b. w odniesieniu do usług - kwotę nie mniejszą niż całkowity koszt poniesiony przez podatnika na wykonanie tych usług.**



# Transakcje z pracownikami – podstawa opodatkowania

**Czy sprzedaż zatrudnionym na umowie zlecenia/dzieło/B2B też powinna być określona na podstawie ceny rynkowej?**

**Art. 32 ust. 1 ustawy o VAT nie ma zastosowania w relacji między zlecającym a wykonującym zlecenie (zleceniobiorca działa w ramach umowy zlecenia lub w formie umowy w ramach jednoosobowej działalności gospodarczej).** Jeżeli zatem częściowa odpłatność za towary lub usługi dotyczy zleceniobiorców/kontrahentów, to podstawą opodatkowania jest kwota faktycznie ponoszona przez te osoby (zgodnie z art. 29a ustawy o VAT) – chyba, że z tymi osobami istnieją powiązania rodzinne, kapitałowe lub zarządcze.

**Interpretacja z dnia 30 grudnia 2019 r. nr 0114-KDIP1-1.4012.603.2019.1.IZ**

*„Odnosząc się natomiast do kwestii wykazywania wartości sprzedaży w przypadku udostępniania za częściową odpłatnością kart MultiSport zleceniobiorcom i podmiotom gospodarczym prowadzącym działalność gospodarczą, **w sytuacji, gdy nie występują, pomiędzy Wnioskodawcą, a tymi kontrahentami powiązania, których charakter został wskazany w art. 32 ustawy,** wskazać należy, że podstawą opodatkowania z tytułu tych transakcji **należy wykazać z uwzględnieniem regulacji art. 29a ustawy.***

***Tym samym, zgodzić należy się z Wnioskodawcą, że w przypadku przekazania zleceniodawcom i podmiotom gospodarczym kart MultiSport za częściową odpłatnością powinien On wykazywać sprzedaż w wartości faktycznie ponoszonej przez tych zleceniobiorców i podmioty gospodarcze.”***

# Transakcje z pracownikami – podstawa opodatkowania

Inne powiązania – zarządcze, kapitałowe, rodzinne

**W myśl art. 32 ust. 2 ustawy, związek istnieje, gdy między kontrahentami lub osobami pełniącymi u kontrahentów funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne zachodzą powiązania o charakterze rodzinnym lub z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy.**

**Związek ten istnieje także, gdy którakolwiek z wymienionych osób łączy funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne u kontrahentów.**

**W przypadku powiązań kapitałowych, zarządczych, rodzinnych ustawa o VAT dla ich określenia, kieruje do powiązań, o których mowa w art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy o PIT i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT.**

## Transakcje z pracownikami – podstawa opodatkowania

Firma kupuje pakiety fitness i pakiety medyczne dla swoich pracowników, zleceniobiorców oraz współpracowników (B2B).

Osoby te korzystają z tych pakietów **nieodpłatnie**.

Pracownicy

Brak prawa do odliczenia VAT przy nabyciu pakietu fitness.

Podatnik nie wykazuje nieodpłatnego świadczenia usług (fitness i medycznych)

Zleceniobiorcy

Brak prawa do odliczenia VAT przy nabyciu pakietu fitness.

Podatnik nie wykazuje nieodpłatnego świadczenia usług (fitness i medycznych)

B2B

Brak prawa do odliczenia VAT przy nabyciu pakietu fitness.

Podatnik nie wykazuje nieodpłatnego świadczenia usług (fitness i medycznych)

## Transakcje z pracownikami – podstawa opodatkowania

Firma kupuje pakiety fitness i pakiety medyczne dla swoich pracowników, zleceniobiorców oraz współpracowników (B2B).

Osoby te korzystają z tych pakietów a **całość** pokrywana jest ze **środków ZFŚS**.

Pracownicy

Brak prawa do odliczenia VAT przy nabyciu pakietu fitness.

Podatnik nie wykazuje nieodpłatnego świadczenia usług (fitness i medycznych)

Zleceniobiorcy

Brak prawa do odliczenia VAT przy nabyciu pakietu fitness.

Podatnik nie wykazuje nieodpłatnego świadczenia usług (fitness i medycznych)

B2B

Brak prawa do odliczenia VAT przy nabyciu pakietu fitness.

Podatnik nie wykazuje nieodpłatnego świadczenia usług (fitness i medycznych)

## Transakcje z pracownikami – podstawa opodatkowania

Firma kupuje pakiety fitness i pakiety medyczne dla swoich pracowników, zleceniobiorców oraz współpracowników (B2B).

Osoby te korzystają z tych pakietów ponosząc **częściową odpłatność**.

Pracownicy

Prawa do odliczenia VAT przy nabyciu pakietu fitness.  
Podatnik wykazuje nieodpłatnego świadczenia usług (w tym ZW z tytułu pakietów medycznych).

Podstawa opodatkowania = wartość rynkowa

Zleceniobiorcy

Prawa do odliczenia VAT przy nabyciu pakietu fitness.  
Podatnik wykazuje nieodpłatnego świadczenia usług (w tym ZW z tytułu pakietów medycznych).

Podstawa opodatkowania = wartość płacona przez zleceniobiorcę

B2B

Prawa do odliczenia VAT przy nabyciu pakietu fitness.  
Podatnik wykazuje nieodpłatnego świadczenia usług (w tym ZW z tytułu pakietów medycznych).

Podstawa opodatkowania = wartość płacona przez współpracownika B2B

# DOKUMENTOWANIE

## Transakcje z pracownikami – dokumentowanie

Firma kupuje pakiety fitness i pakiety medyczne dla swoich pracowników, zleceniobiorców oraz współpracowników (B2B).

Osoby te korzystają z tych pakietów ponosząc **częściową odpłatność**.

Pracownicy

Brak obowiązku fiskalizacji (zwolnienie w zakresie sprzedaży na rzecz pracowników zgodnie z rozporządzeniem).

Brak obowiązku wystawienia faktury, chyba że nabywca zgłosi takie żądanie.

Zleceniobiorcy

Obowiązek fiskalizacji, chyba że wystąpią przesłanki do zastosowania zwolnienia zgodnie z rozporządzeniem.

Brak obowiązku wystawienia faktury, chyba że nabywca zgłosi takie żądanie.

B2B

Brak obowiązku fiskalizacji (nabywca nie jest osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej ani rolnikiem ryczałtowym).

Obowiązek wystawienia faktury bez żądania nabywcy.

# Transakcje z pracownikami – dokumentowanie

Należy pamiętać, że zwolnieniu z fiskalizacji podlega przykładowo sprzedaż:

- na rzecz pracowników (poz. 34 załącznika do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 listopada 2023 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących).

**Uwaga!** Zwolnienie to nie dotyczy sprzedaży na rzecz zatrudnionych na umowie zlecenia lub innych formach zatrudnienia.

Należy też pamiętać, że sprzedaż na rzecz pracowników (pomimo, że zwolniona z fiskalizacji) wlicza się do limitu zwolnienia 20 000 zł netto. Do tego limitu nie wlicza się sprzedaży środków trwałych oraz nieruchomości.

Zwolnieniu z fiskalizacji nie podlega sprzedaż na rzecz pracowników:

- towarów wymienionych w § 4 ust. 1. pkt 1 lit. a oraz od I do o rozporządzenia w sprawie zwolnień z fiskalizacji (paliwa, kosmetyki, wyroby tytoniowe, alkohol),
- towarów wymienionych w § 4 ust. 1. pkt 2 rozporządzenia w sprawie zwolnień z fiskalizacji, chyba że są refakturowane.



## Transakcje z pracownikami – dokumentowanie

### Sprzedaż towarów na rzecz pracowników

Zwolnienie z fiskalizacji  
- poz. 34 załącznika do Rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących

Wyjątki  
do końca  
2024

Bezwzględny obowiązek fiskalizacji w przypadku sprzedaży na rzecz pracowników:

- gazu płynnego
- wyrobów przeznaczonych do użycia, oferowanych na sprzedaż lub używanych jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych, bez względu na symbol CN,
- wyrobów tytoniowych (CN 2401, 2402, 2403), z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów,
- napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2%, napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5% (bez względu na kod CN), z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów,
- perfum i wód toaletowych (CN 3303 00 10, 3303 00 90), z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów;

## Transakcje z pracownikami – dokumentowanie

### Sprzedaż towarów na rzecz pracowników

Zwolnienie z fiskalizacji  
- poz. 34 załącznika do Rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących

Wyjątki  
od 2025

Bezwzględny obowiązek fiskalizacji w przypadku sprzedaży na rzecz pracowników:

- towarów, które były objęte takim obowiązkiem do końca 2024 r. oraz
- wyrobów klasyfikowanych do CN 2404 i 8543 40 oraz wyrobów z konopi (rodzaj: Cannabis) klasyfikowanych do CN 1211, przeznaczonych do palenia lub do wdychania bez spalania, z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów,
- wyrobów zawierających w swym składzie alkohol etylowy o objętościowej mocy powyżej 50% objętości, nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi, w tym rozpuszczalników, płynów odkażających, rozcieńczalników farb, płynów do odmrażania,
- węgla, brykietów i podobnych paliw stałych wytwarzanych z węgla, węgla brunatnego, koksu i półkoksu, przeznaczonych do celów opałowych,

## Transakcje z pracownikami – dokumentowanie

**Sprzedaż towarów na rzecz pracowników**

**Zwolnienie z fiskalizacji**  
- poz. 34 załącznika do Rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących

**Wyjątki od 2026**

**Bezwzględny obowiązek fiskalizacji w przypadku sprzedaży na rzecz pracowników:**

- towarów, które były objęte takim obowiązkiem do końca 2024 r.
- towarów, które były objęte takim obowiązkiem do końca 2025 r. oraz
- towarów przy użyciu urządzeń służących do automatycznej sprzedaży, które w systemie bezobsługowym przyjmują należność i wydają towar (w tym zakresie przewidziano okres przejściowy do końca 2025 r. o czym w dalszej części

# Transakcje z pracownikami – dokumentowanie

**Sprzedaż usług na rzecz pracowników**

**Zwolnienie z fiskalizacji - poz. 34 załącznika do Rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących**

**Wyjątki do końca 2024**

Bezwzględny obowiązek fiskalizacji w przypadku sprzedaży na rzecz pracowników (chyba, że są refakturowane):

- przewozów pasażerskich w samochodowej komunikacji, z wyłączeniem przewozów wymienionych w poz. 15 i 16 załącznika do rozporządzenia,
- taksówek (PKWiU 49.32.11.0), z wyłączeniem wynajmu samochodów osobowych z kierowcą,
- naprawy pojazdów silnikowych oraz motorowerów, w tym naprawy opon, ich zakładania, bieżnikowania i regenerowania,
- w zakresie wymiany opon lub kół dla pojazdów silnikowych oraz motorowerów,
- w zakresie badań i przeglądów technicznych pojazdów,
- w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentyistów, z wyłączeniem usług świadczonych przez osoby wymienione w poz. 48 załącznika do rozporządzenia,
- prawniczych, z wyłączeniem usług określonych w poz. 27 załącznika do rozporządzenia (z wyłączeniem usług notarialnych),
- doradztwa podatkowego,
- związanych z wyżywieniem (PKWiU ex 56.10, PKWiU 56.21, PKWiU ex 56.29, PKWiU ex 56.30), wyłącznie:
  - a) świadczonych przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo, oraz
  - b) usług przygotowywania żywności dla odbiorców zewnętrznych (catering),
- fryzjerskich, kosmetycznych i kosmetycznych,
- kulturalnych i rozrywkowych – wyłącznie w zakresie wstępu na przedstawienia cyrkowe,
- związanych z rozrywką i rekreacją – wyłącznie w zakresie wstępu do wesołych miasteczek, parków rozrywki, na dyskoteki, sale taneczne,
- mycia, czyszczenia samochodów i podobnych usług (PKWiU 45.20.30.0), w tym przy użyciu urządzeń obsługiwanych przez klienta, które w systemie bezobsługowym przyjmują należność w bilonie lub banknotach, lub innej formie (bezgotówkowej).

## Transakcje z pracownikami – dokumentowanie

**Sprzedaż usług na rzecz pracowników**

**Zwolnienie z fiskalizacji**  
- poz. 34 załącznika do Rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących

**Wyjątki  
od 2025 i  
2026**

**Bezwzględny obowiązek fiskalizacji w przypadku sprzedaży na rzecz pracowników:**

- usług, które były objęte takim obowiązkiem do końca 2024 r. oraz
- od 2025 parkingu samochodów i innych pojazdów (chyba, że są sprzedawane przy użyciu automatów),
- od 2026 r. wszelkie usługi sprzedawane przy użyciu urządzeń, w tym wydających bilety, obsługiwanych przez klienta, które również w systemie bezobsługowym przyjmują należność w bilonie lub banknotach, lub innej formie (bezgotówkowej) – innych niż usługi wymienione w lit. m. (obowiązkiem tym nie będą objęte usługi w zakresie publicznego transportu zbiorowego)

## Transakcje ze zleceniobiorcami – dokumentowanie

**Sprzedaż na rzecz zleceniobiorców**

**Obowiązek fiskalizacji z wyjątkiem wykorzystania zwolnień z fiskalizacji na podstawie**

**Rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących**

**Wyjątki**

**Przykładowe zwolnienia:**

- sprzedaż wysyłkowa pod warunkiem otrzymania płatności w całości za pośrednictwem rachunku płatniczego oraz wysyłki wyłącznie pocztą lub kurierem,
- świadczenie usług pod warunkiem otrzymania płatności w całości za pośrednictwem rachunku płatniczego,
- dostawa nieruchomości,
- sprzedaż środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli zostały udokumentowane fakturą.

**UWAGA**

Powyższe zwolnienia nie dotyczą towarów i usług wymienionych § 4 rozporządzenia (np. sprzedaż komputerów, laptopów, tabletów, smartfonów, drukarek, skanerów i innych urządzeń elektronicznych i optycznych).

# Transakcje ze zleceniobiorcami – dokumentowanie

**Sprzedaż na rzecz zleceniobiorców a zwolnienie z fiskalizacji – forma płatności**

**Poz. 37 załącznika do rozporządzenia w sprawie „zwolnień z fiskalizacji”**

Zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania **świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej** (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), **a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła.**

# Transakcje ze zleceniobiorcami – dokumentowanie

**Sprzedaż na rzecz zleceniobiorców a zwolnienie z fiskalizacji – forma płatności**

**Potrącenie z wynagrodzenia a zwolnienie z fiskalizacji**

**Na szczęście, KIS w wydawanych interpretacjach uznaje, że jeżeli rozliczenie za usługi ze zleceniobiorcą odbywa się bezgotówkowo za pośrednictwem rachunku bankowego, poprzez potrącenie wartości wykonanej usługi z wynagrodzenia należnego zleceniobiorcy z tytułu realizacji umowy zlecenia, po uprzednim wyrażeniu zgody na takie potrącenie przy przelewie należności, to podatnik może zastosować zwolnienie z fiskalizacji (jeżeli oczywiście przedmiotem nie są usługi wymienione w § 4 rozporządzenia).**

**Przykładowa interpretacja: Interpretacja z dnia 2 grudnia 2022 r. nr 0114-KDIP1-3.4012.500.2022.2.LK**



# Współfinansowanie przez pracownika zakupu towarów

## Współfinansowanie przez pracownika zakupu towarów

KIS uważa, że dopłata przez pracownika do lepszego samochodu/telefonu/laptopa lub innego sprzętu (ponad limit kwotowy przewidziany dla danego stanowiska), stanowi wynagrodzenie za usługę świadczoną przez pracodawcę na rzecz pracownika.

Przykładem może być interpretacja z dnia 9 maja 2019 r. 0112-KDIL1-2.4012.118.2019.1.AW w której KIS przyjął, że pracodawca wykonuje usługę polegającą na możliwości korzystania przez pracownika z lepszego modelu telefonu lub lepszego modelu samochodu. Czyli dopłata, którą dokonuje pracownik dla pracodawcy nie jest dofinansowaniem do zakupu towaru, co również nie jest przychodem z nieodpłatnego świadczenia po stronie pracodawcy, a jest wynagrodzeniem za świadczenie usługi polegającej na korzystaniu z lepszego sprzętu. Pracownik zatem płaci za świadczenie usługi, a pracodawca wykazuje z tego tytułu przychód i podatek VAT.

Ze świadczeniem usług mamy do czynienia, jeżeli jest jakieś świadczenie przez jedną stronę, którego beneficjentem jest druga strona. Jeżeli do takiego świadczenia dochodzi, a beneficjent tego świadczenia za to płaci, to mamy do czynienia z odpłatnym świadczeniem usług, o których mowa w art. 8 ust. 1 ustawy o VAT.

## Współfinansowanie przez pracownika zakupu towarów

W powołanej interpretacji KIS stwierdził, że pracownik nie dopłaca do zakupu telefonu/samochodu, ale płaci za cyt. **„umożliwienie korzystania z droższego telefonu i/lub samochodu.”** ***Jak wskazuje KIS, przekazany pracownikowi do użytkowania telefon i/lub samochód będzie przez niego wykorzystywany w celach służbowych, jak i bez wątplenia może być używany w celach prywatnych, z uwagi na jego/ich stałe powierzenie pracownikowi. W konsekwencji każdy pracownik, mając do swojej pełnej dyspozycji telefon (na dwa lata) i/lub samochód (co do zasady - na trzy lub cztery lata) będzie wykorzystywał go/je również dla własnych potrzeb.(...) Tym samym dokonana przez pracownika opłata za droższy typ telefonu i/lub samochodu stanowi w istocie opłatę za korzystanie z modelu o wyższym komforcie i lepszej jakości. Wobec tego pracownik poprzez zapewnienie sobie korzystania z telefonu i/lub samochodu o wyższym standardzie staje się beneficjentem ww. czynności, za którą - jak wynika z opisu sprawy - zobowiązany jest dokonać wymaganej opłaty. Oznacza to, że w tym przypadku wystąpi oczywisty związek pomiędzy czynnościami podejmowanymi przez Wnioskodawcę a zapłaceniem przez pracownika środków finansowych w określonej wysokości. Zatem w odniesieniu do otrzymanych środków finansowych będziemy mieli do czynienia z transakcją ekwiwalentną - świadczeniem w zamian za umówione wynagrodzenie.”***

Tym samym KIS stwierdza, że skoro pracownik płaci za możliwość korzystania z lepszego telefonu/samochodu to płaci za wykonaną usługę.

# Współfinansowanie przez pracownika zakupu towarów

## Przykład 1

Na stanowisku dyrektora w danej firmie standardowa, górna kwota na samochód służbowy to wartość 250 000 zł. Pracownik (dyrektor) chce samochód za 270 000 zł i dopłaca 20 000 zł.

Kupując samochód pracodawca odlicza 50% VAT od całości zakupu auta, a jednocześnie wykazuje VAT z tytułu świadczenia usługi na rzecz pracownika (VAT liczony w stu w kwocie dopłacanej przez pracownika – w tym wypadku dyrektora).

## Przykład 2

Na stanowisku przedstawiciela handlowego w danej firmie standardowa, górna kwota na telefon służbowy to wartość 1 500 zł. Przedstawiciel handlowy chce telefon za 2 000 zł i dopłaca 500 zł.

Kupując telefon pracodawca odlicza 100% VAT od całości zakupu telefonu, a jednocześnie wykazuje VAT z tytułu świadczenia usługi na rzecz przedstawiciela handlowego (VAT liczony w stu w kwocie dopłacanej przez przedstawiciela handlowego).

# Ciekawe orzeczenia i interpretacje

# Zakwaterowanie dla pracownika a prawo do odliczenia VAT

# Stanowisko organów podatkowych

## Stanowisko organów podatkowych

Organy podatkowe twierdzą, że:

- jeżeli podatnik wykaże, że wynajem (wybudowanie/zakup) mieszkania na rzecz pracownika ma związek z jego działalnością, to czynność nieodpłatnego udostępnienia lokalu mieszkalnego pracownikowi nie podlega opodatkowaniu VAT (art. 8 ust. 2 ustawy o VAT),
- jednocześnie, firma nabywająca usługi wynajmu lokalu/budynku mieszkalnego (wybudowania/zakupu), w którym zamieszkują jej pracownicy, nie ma prawa do odliczenia podatku VAT, gdyż nie ma to związku z czynnościami podlegającymi opodatkowaniu VAT (brak związku z czynnościami opodatkowanymi zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT).



# Stanowisko organów podatkowych

## Interpretacja z dnia 11 lipca 2022 r. nr 0113-KDIPT1-3.4012.250.2022.I.MJ

Spółka funkcjonująca w ramach międzynarodowej grupy kapitałowej, która – po zawarciu z podmiotami z grupy umowy krótkoterminowego oddelegowania (ang. ShortTerm Agreement) – zobowiązana była m.in. do pokrywania kosztów zakwaterowania pracowników przyjętych w ramach tegoż oddelegowania.

Spółka zawierała w tym celu umowy najmu mieszkań/domów i uznawała, że ponieważ nabywane usługi najmu są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych VAT, zatem jest uprawiona do odliczenia podatku naliczonego z tego tytułu. Zdaniem Spółki głównym celem najmu nieruchomości mieszkalnych było wykorzystywanie ich dla podstawowej działalności gospodarczej Spółki, która jest działalnością opodatkowaną VAT, a nie dla celów wykonywania usług najmu (użyczenia) pracownikom (nieodpłatnego, bądź odpłatnego), co było jedynie efektem ubocznym pozyskania oddelegowanych pracowników.

# Stanowisko organów podatkowych

Interpretacja z dnia 11 lipca 2022 r. nr 0113-KDIPT1-3.4012.250.2022.I.MJ

Dyrektor KIS uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe.

KIS stwierdził, że Spółce nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących wydatki z tytułu usług najmu, ponieważ wydatki te nie są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług.

Zdaniem KIS, skoro nieodpłatne udostępnienie pracownikom lokali mieszkalnych jest czynnością niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, a dokonywane przez Spółkę wydatki służą (bezpośrednio) do wykonywania czynności niepodlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, gdyż ich następstwem nie jest powstanie zobowiązania podatkowego (podatku należnego), to wydatki poniesione przez Spółkę na wynajem mieszkań/domów związane są w sposób bezpośredni z czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu VAT – użyczeniem lokali pracownikom.

KIS uznał ponadto, że pośredni wpływ wydatków na czynności opodatkowane nie ma znaczenia, skoro możliwe jest bezpośrednie przyporządkowanie ich do konkretnych czynności wykonywanych przez Spółkę (niepodlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług).

# Orzecznictwo

# Orzecznictwo

I FSK 542/19 - Wyrok NSA z dnia 2023-06-02

*„Spółka wyraźnie zaznaczyła, że **lokale mieszkalne będą przez nią udostępniane pracownikom, zleceniobiorcom lub kontrahentom w związku ze świadczeniem usług dla Spółki. Mianowicie udostępnienie lokali mieszkalnych będzie uzasadnione okolicznościami powodującymi obecność wspomnianych osób we W. w celu wykonywania pracy na rzecz Skarżącej, stosownie do jej aktualnych potrzeb jako pracodawcy/zleceniodawcy/usługobiorcy.***

*Z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej nie wynika przecieź, aby Skarżąca prowadziła lub zamierzała prowadzić działalność gospodarczą w zakresie wynajmu lokali o charakterze mieszkalnym. **Jak słusznie podnosi się w skardze kasacyjnej, nieodpłatne udostępnianie lokali jest jedynie środkiem do realizacji rzeczywistego i bezpośredniego celu, jakim jest prowadzenie działalności gospodarczej przez Skarżącą.**”*

# Orzecznictwo

I FSK 542/19 - Wyrok NSA z dnia 2023-06-02

*„Wydatki, jakie Spółka zamierza poczynić w związku z najmem lokali będą miały związek z jej czynnościami opodatkowanymi, skoro podatnik zamierza je poczynić celem stworzenia warunków zatrudniania pracownikom/zleceniobiorcom/kontrahentom. Jakkolwiek więc zgodzić się należało, że sporne wydatki nie mają bezpośredniego odzwierciedlenia w osiągniętych obrotach, to ich poniesienie warunkuje uzyskanie obrotu opodatkowanego podatkiem od towarów i usług niejako poprzez zabezpieczenie utrzymania źródła przychodu, **zatem podatnik winien mieć prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z ich poniesieniem.**”*

# Orzecznictwo

## Inne pozytywne orzeczenia

### I FSK 1281/17 - Wyrok NSA z dnia 2019-10-29

*„Wydatki, jakie skarżący zamierza poczynić na hotel pracowniczy niewątpliwie będą służyć sprawniejszemu, efektywniejszemu i niezakłóconemu prowadzeniu działalności gospodarczej, skoro podatnik ma problemy ze znalezieniem pracowników na rynku lokalnym,*

*(...)ich poniesienie warunkuje uzyskanie obrotu opodatkowanego podatkiem od towarów i usług niejako poprzez zabezpieczenie utrzymania źródła przychodu, zatem podatnik winien mieć prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z ich poniesieniem.”*

# Orzecznictwo

I SA/Łd 690/22 - Wyrok WSA w Łodzi z dnia 2022-11-24

*„(...)Sąd stwierdza, że wynajęte lokale przez skarżącą spółkę niewątpliwie będą służyć niezakłóconemu prowadzeniu działalności gospodarczej przez spółkę, skoro dla zrealizowania tego celu potrzebni są pracownicy o szczególnych specjalistycznych kwalifikacjach, można przyjąć pracownicy "trudno" dostępni na rynku pracy, a do tego mieszkający w znacznej odległości od siedziby spółki. W tych okolicznościach zagwarantowanie mieszkania przez spółkę może stanowić decydujący czynnik (zachętę) zdecydowania się przez pracownika na podjęcie pracy w warunkach czasowego oddelegowania poza miejsce stanowiącym jego centrum życiowe. **Jakkolwiek więc opisane wydatki na najem lokali nie mają bezpośredniego odzwierciedlenia w osiągniętych obrotach, to ich poniesienie warunkuje uzyskanie obrotu opodatkowanego podatkiem od towarów i usług niejako poprzez zabezpieczenie utrzymania źródła przychodu, zatem podatnik winien mieć, na podstawie art. 86 ust. 1 VAT, prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z ich poniesieniem.**”*

Wyrok WSA w Łodzi utrzymał NSA, który w wyroku z 12 grudnia 2023 r. (sygn. akt I FSK 281/23) orzekł, że wydatki, które ponosi pracodawca na wynajęcie mieszkań, by nieodpłatnie udostępnić je pracownikom, są pośrednio związane działalnością opodatkowaną VAT. W konsekwencji podatnik ma prawo odliczyć podatek naliczony z faktur za najem.

# Orzecznictwo

**Podsumowując, w orzecznictwie przyjmuje się, że jeżeli wydatki na wybudowanie/wynajem nieruchomości mieszkalnych mają dać możliwość pozyskania niezbędnych pracowników, istnieje związek takich wydatków z czynnościami opodatkowanymi.**

**Poniesienie takich wydatków warunkuje bowiem możliwość prowadzenia działalności, a tym samym wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.**

**Co istotne, w opinii sądów wydatki na wybudowanie/najem lokali dla pracowników nie mają bezpośredniego związku z czynnościami opodatkowanymi, to ich poniesienie warunkuje uzyskanie obrotu opodatkowanego VAT niejako poprzez zabezpieczenie utrzymania źródła przychodu (tezę tę można przenosić na inne wydatki).**



# Płatność kartą a zwolnienie z fiskalizacji

# Zwolnienia uzależnione od płatności bezgotówkowej

Z interpretacji wydawanych przez KIS:

Aby podatnik mógł skorzystać z prawa do zwolnień z obowiązku ewidencjonowania obrotu przy zastosowaniu kasy rejestrującej (zwolnienia, o których mowa w poz. 25, 36, 37 załącznika), muszą łącznie zostać spełnione następujące warunki:

- zapłata za usługi/towary następuje w całości za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem),
- z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła,
- przedmiotem świadczenia nie są towary lub usługi wymienione w § 4 rozporządzenia do których nie stosuje się zwolnień.

Niespełnienie któregokolwiek z wymaganych warunków oznacza brak możliwości zastosowania zwolnienia na podstawie ww. przepisu z obowiązku ewidencjonowania obrotu przy zastosowaniu kasy rejestrującej.

Celem zwolnienia było objęcie tych wszystkich świadczeń (poza wymienionymi w § 4), za które płatność odbywa się **bezgotówkowo** z zastrzeżeniem, że **istnieje możliwość identyfikacji płatącego oraz świadczenia, za które dokonuje płatności.**

## Zwolnienia uzależnione od płatności bezgotówkowej – płatność kartą przy użyciu terminala

We wcześniejszych interpretacjach KIS był innego zdania. Zwykle KIS wskazywał, że w sytuacji gdy nabywca dokonuje płatności kartą przy użyciu terminala płatniczego, to zwolnienie z kas fiskalnych nie znajduje zastosowania. KIS traktował płatność kartą przy użyciu terminala jak płatność gotówką.

Przykładem mogą być interpretacje:

- z dnia 12 lipca 2018 r. nr 0111-KDIB3-2.4012.298.2018.2.ASZ, w której KIS stwierdził, że *„Reasumując, stanowisko Wnioskodawcy w zakresie zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego usług wynajmu samochodów lub wynajmu samochodu gdy faktura obejmuje dodatkowe opłaty, a zapłata za usługi dokonywana jest kartą płatniczą przy użyciu terminala płatniczego - jest nieprawidłowe.”*

- z dnia 13 listopada 2018 r. nr 0113-KDIPT1-3.4012.608.2018.2.JM, w której KIS stwierdził, że: *„Ze zwolnienia (...)nie może jednak korzystać sprzedaż, w przypadku gdy zapłata jest dokonywana kartą płatniczą przez terminal bezpośrednio w sklepie stacjonarnym, gdyż powinna być traktowana jak zapłata gotówką.”*

## Zwolnienia uzależnione od płatności bezgotówkowej – płatność kartą przy użyciu terminala

Obecnie stanowisko KIS uległo zmianie.

KIS uznaje, że w przypadku otrzymania płatności kartą płatniczą/kredytową przy użyciu terminala, dla skorzystania z prawa ze zwolnienia z fiskalizacji kluczowe jest, czy podatnik jest w stanie wykazać, że z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła.

Jeżeli podatnik jest w stanie powiązać konkretną płatność kartą płatniczą/kredytową z konkretną czynnością, może korzystać ze zwolnienia z fiskalizacji.

## Zwolnienia uzależnione od płatności bezgotówkowej – płatność kartą przy użyciu terminala

Płatności kartą przy użyciu terminala a zwolnienie z fiskalizacji –  
Interpretacja z 14 czerwca 2024 r. nr 0113-KDIPT1-3.4012.259.2024.2.ALN

*„Podsumowując, należy stwierdzić, że będą Państwo mogli, na podstawie § 2 ust. 1 rozporządzenia, w zw. z poz. 37 załącznika do niego do 31 grudnia 2024 r., stosować zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej, w stosunku do świadczonych usług wynajmu domków letniskowych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, za które zapłata przez klientów (osoby fizyczne) przekazywana będzie za pomocą terminala przy użyciu karty płatniczej i płatności internetowych pod warunkiem, że z ewidencji i dowodów otrzymywanych z banku dokumentujących zapłatę, jednoznacznie będzie wynikać jakiej konkretnie czynności dotyczyła ta zapłata.”*

# Przekazanie nagród pracownikom a odliczenie VAT

# Przekazanie nagród pracownikom a odliczenie VAT

Orzeczenie TSUE C-607/20 z dnia 17 listopada 2022 r.

**Spór w postępowaniu dotyczył kwestii, czy nieodpłatne przekazanie przez GEAES bonów jej pracownikom stanowi transakcję, którą należy traktować jako odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 26 ust. 1 lit. b) Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dalej: dyrektywy VAT) i czy transakcja ta powinna w związku z tym podlegać opodatkowaniu VAT.**

**Zdaniem organu podatkowego w zakresie, w jakim odnośne bony są przekazywane nieodpłatnie pracownikom, z przeznaczeniem do użytku osobistego poza ramami działalności gospodarczej GEAES, należy uznać, że przesłanki zastosowania art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT zostały spełnione. Okoliczność, że GEAES wiąże przekazanie odnośnych bonów z celami działalności przedsiębiorstwa jest w tym względzie bez znaczenia.**

# Przekazanie nagród pracownikom a odliczenie VAT

**Orzeczenie TSUE C-607/20 z dnia 17 listopada 2022 r.**

## **Sentencja**

**Artykuł 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że zakresem stosowania tego przepisu nie jest objęte świadczenie usług polegające na oferowaniu przez przedsiębiorstwo pracownikom bonów w ramach ustanowionego przez to przedsiębiorstwo programu, mającego na celu wyróżnienie i nagrodzenie najbardziej zasługujących na uznanie i osiągających najlepsze wyniki pracowników.**



# Przekazanie nagród pracownikom a odliczenie VAT

**Orzeczenie TSUE C-607/20 z dnia 17 listopada 2022 r.**

## **Znaczenie orzeczenia**

**Orzeczenie TSUE zawiera istotne tezy pozwalające stwierdzić, kiedy nieodpłatne świadczenie usług na rzecz pracowników nie będzie opodatkowane VAT.**

**Zdaniem TSUE, jeżeli celem nieodpłatnie świadczonych usług jest motywacja pracowników, co ma skutkować zwiększeniem obrotów podatnika, to należy uznać, że usługi świadczone są dla celów związanych z działalnością gospodarczą podatnika.**

**Choć sprawa dotyczyła bonów na usług, to tezy wyroku TSUE należy odnosić nie tylko do bonów, ale również do wszelkich innych nieodpłatnych świadczeń usług na rzecz pracowników.**

**Należy wnioskować również, że skoro nabyte usługi mają związek z działalnością, to ich nabycie daje prawo do odliczenia VAT.**

# Zmiana podejścia KIS w zakresie prawa do odliczenia 100% VAT w przypadku wykupu auta z leasingu wyłącznie w celu jego odsprzedaży

# 100% odliczenia VAT - UŻYWANIE POJAZDÓW WYŁĄCZNIE DLA CELÓW ODSPRZEDAŻY – CO TO OZNACZA?

## Wcześniejsze stanowisko KIS:

Podatnik nie prowadzący działalności w zakresie handlu autami wykupuje auto z leasingu w celu jego odsprzedaży. Wykup dotyczy auta z ograniczeniem odliczenia VAT, które nie było zgłoszone na VAT-26, nie zostało zgłoszone po wykupie. Podatnik musi wykazać VAT w związku ze sprzedażą tego auta.

Odliczenie  
VAT

Podatnik odlicza 50% VAT z faktury dokumentującej wykup auta (K\_42 i K\_43).

Korekta  
VAT

Podatnik dokonuje korekty in plus, o której mowa w art. 90b ustawy o VAT w JPK\_V7 za miesiąc, w którym sprzedał auto (K\_45).

Korekta = nieodliczona kwota VAT z faktury dokumentującej wykup auta  $\times n/60$  lub  $n/12$  (n – ilość miesięcy pozostałych do końca okresu korekty)

# 100% odliczenia VAT - UŻYWANIE POJAZDÓW WYŁĄCZNIE DLA CELÓW ODSPRZEDAŻY – CO TO OZNACZA?

**Wcześniejsze stanowisko KIS potwierdza przykładowo Interpretacja z dnia 7 stycznia 2022 r. nr 0111-KDIB3-1.4012.862.2021.4.lcz, w której KIS stwierdził:**

*„Po wykupieniu z leasingu, samochód nie został wprowadzony do ewidencji środków trwałych i nie był w żaden sposób wykorzystywany, bowiem był przeznaczony wyłącznie do dalszej odprzedaży. Jak wskazał Pan we wniosku, nie był prowadzony regulamin użytkowania, nie prowadził Pan ewidencji przebiegu tego pojazdu jak również przedmiotem Pana działalności nie jest sprzedaż samochodów.*

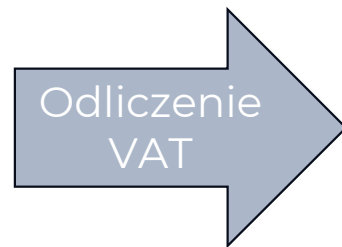
***Zatem, skoro nie wprowadził Pan regulaminu użytkowania samochodu osobowego wykluczającego jego użytek prywatny, nie prowadził Pan ewidencji przebiegu pojazdu oraz przedmiotem Pana działalności nie jest odprzedaż samochodów, to nie zostały spełnione warunki do uznania, że samochód ten spełniał warunki, o których mowa w art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a w związku z art. 86a ust. 4 pkt 1 oraz art. 86a ust. 5 pkt 1 lit. a ustawy***

***W konsekwencji, należy uznać, że nie przysługiwało Panu prawo do odliczenia 100 % podatku naliczonego z tytułu zakupu samochodu osobowego, na podstawie art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a w związku z art. 86a ust. 4 pkt 1 oraz art. 86a ust. 5 pkt 1 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług. Miał Pan ograniczone prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu zakupu tego samochodu.”***

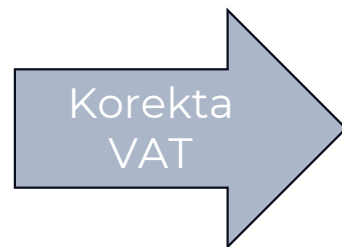
# 100% odliczenia VAT - UŻYWANIE POJAZDÓW WYŁĄCZNIE DLA CELÓW ODSPRZEDAŻY – CO TO OZNACZA?

## Obecne stanowisko KIS:

Podatnik nie prowadzący działalności w zakresie handlu autami wykupuje auto z leasingu w celu jego odsprzedaży. Wykup dotyczy auta z ograniczeniem odliczenia VAT, które nie było zgłoszone na VAT-26, nie zostało zgłoszone po wykupie. Podatnik musi wykazać VAT w związku ze sprzedażą tego auta.



Podatnik odlicza 100% VAT z faktury dokumentującej wykup auta (K\_42 i K\_43). UWAGA! Pomiędzy wykupem a sprzedażą samochód nie może być wykorzystany do żadnych innych celów (nawet wyłącznie związanych z działalnością).



Podatnik nie dokonuje korekty, ponieważ odliczył 100% VAT z faktury dokumentującej wykup auta.

Podatnik dokona korekty in minus jeżeli jednak zmieni zadanie i nie sprzeda samochodu decydując się wykorzystywać go do celów „mieszanych” Korekty, o której mowa w art. 90b ustawy o VAT w JPK\_V7 za miesiąc, w którym zmieni przeznaczenie auta.

# 100% odliczenia VAT - UŻYWANIE POJAZDÓW WYŁĄCZNIE DLA CELÓW ODSPRZEDAŻY – CO TO OZNACZA?

Obecne stanowisko KIS:

Interpretacja z dnia 14 czerwca 2024 r. nr 0111-KDIB3-1.4012.168.2024.1.ICZ

*„Z opisu sprawy wynika, że jest Pan zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT. Prowadzi Pan działalność polegającą na świadczeniu usług transportowych. W związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, będąc leasingobiorcą, zawarł Pan umowę ramową leasingu operacyjnego w 2021 r. Leasingodawcą. Na mocy Umowy nabył Pan samochód osobowy. Pojazd przez okres trwania leasingu był użytkowany do tzw. celów "mieszanych". Dnia 29.02.2024 wykupił Pan Pojazd od Leasingodawcy z przeznaczeniem do dalszej odsprzedaży. Sprzedaż pojazdu nastąpiła kolejnego dnia po wykupie. Leasingodawca wystawił fakturę na kwotę wykupu z podatkiem VAT w wysokości 23%. Opłacił Pan fakturę i wykupił pojazd jako towar do dalszej odsprzedaży. Następnego dnia sprzedał Pan pojazd opodatkowując czynność sprzedaży samochodu stawką podstawową VAT 23%.*

***Z chwilą wykupu pojazd nie był więcej wykorzystywany do bieżącej działalności. Pojazd był zaparkowany na parkingu celem przekazania samochodu do dalszej odsprzedaży.”***

# 100% odliczenia VAT - UŻYWANIE POJAZDÓW WYŁACZNIE DLA CELÓW ODSPRZEDAŻY – CO TO OZNACZA?

## Obecne stanowisko KIS:

### Interpretacja z dnia 14 czerwca 2024 r. nr 0111-KDIB3-1.4012.168.2024.1.ICZ

*„Mając na uwadze przedstawiony opis sprawy oraz obowiązujące w tym zakresie przepisy należy stwierdzić, że w analizowanej sprawie znajdzie zastosowanie przepis art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a ustawy, umożliwiający dokonanie odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego wynikającego z faktury VAT dokumentującej wykup tego samochodu zadysponowanego przez Pana do sprzedaży następnego dnia po wykupie z leasingu.*

***Bowiem jak Pan wyjaśnił, z chwilą wykupu, pojazd nie był więcej wykorzystywany do bieżącej działalności. Samochód wykupiony od Leasingodawcy został zakwalifikowany jako towar handlowy (do dalszej odprzedaży), i nie był ujęty w ewidencji środków trwałych. Pojazd był zaparkowany na parkingu celem przekazania samochodu do dalszej odprzedaży. Sprzedaż samochodu nastąpiła następnego dnia po wykupie z leasingu.***

***Nie ma w tym przypadku znaczenia, że przedmiotem działalności Pana, nie jest odprzedaż samochodów. Istotne jest bowiem, w kontekście zastosowania art. 86a ust. 5 ustawy, faktyczne zadysponowanie konkretnym pojazdem, a nie okoliczność posiadania wpisów o zakresie prowadzonej działalności.”***

## 100% odliczenia VAT - UŻYWANIE POJAZDÓW WYŁACZNIE DLA CELÓW ODSPRZEDAŻY – CO TO OZNACZA?

Obecne stanowisko KIS:

Interpretacja z dnia 14 czerwca 2024 r. nr 0111-KDIB3-1.4012.168.2024.1.ICZ

*„Biorąc pod uwagę powołany stan prawny oraz okoliczności przedstawione we wniosku, należy stwierdzić, że w tym konkretnym przypadku, gdy odprzedaż wykupionego samochodu (zadysponowanego przez Pana od momentu wykupu do odprzedaży) nastąpi następnego dnia po wykupie, będzie Panu, przysługiwało prawo do odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego z tytułu zakupu tego samochodu osobowego, na podstawie art. 86a ust. 2 pkt 1 w związku z art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a w powiązaniu z art. 86a ust. 4 pkt 1 oraz art. 86a ust. 5 ustawy o VAT. **W tych konkretnych okolicznościach prawo to nastąpi bez konieczności prowadzenia ewidencji przebiegu tego pojazdu, o której mowa w art. 86a ust. 7 ustawy o VAT oraz obowiązku zgłoszenia tego pojazdu do urzędu skarbowego na formularzu VAT-26 w rozumieniu art. 86a ust. 12 ustawy o VAT.**”*



# 100% odliczenia VAT - UŻYWANIE POJAZDÓW WYŁACZNIE DLA CELÓW ODSPRZEDAŻY – CO TO OZNACZA?

Obecne stanowisko KIS:

Interpretacja z dnia 20 czerwca 2024 r. nr 0114-KDIP4-2.4012.252.2024.1.SKJ

*„Jak Państwo wyjaśnili, planują Państwo wprowadzić politykę dotyczącą nabywanych Pojazdów, która będzie się opierała na następujących zasadach: w momencie zakupu danego Pojazdu od leasingodawcy dział odpowiedzialny za flotę samochodową w strukturach Spółki będzie przypisywał Pojazd do jednej z dwóch grup, m.in. do Grupy 1 – obejmującej pojazdy przeznaczone wyłącznie i bezpośrednio do sprzedaży. Pieczę nad zakupionymi Pojazdami, aż do momentu ich sprzedaży, będzie sprawował Dział floty. W razie zaliczenia Pojazdu do Grupy 1 Dział floty będzie odpowiedzialny za wycofanie Pojazdu z użytkowania i zapewnienie, że Pojazd będzie wyłączony z możliwości jego wykorzystywania w jakikolwiek sposób. Dział floty będzie odpowiedzialny za wdrożenie mechanizmu nadzoru nad przestrzeganiem wyżej wymienionych zasad i kompletowanie dokumentacji, z której będzie wynikało, że były one przestrzegane.*

*Biorąc pod uwagę powołany stan prawny oraz okoliczności przedstawione we wniosku należy stwierdzić, że będzie Państwu, przysługiwało prawo do odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego wynikającego z faktury dokumentującej zakup Pojazdów, które zostaną zaliczone do Grupy 1, czyli wykupionych z leasingu wyłącznie w celu dalszej odsprzedaży, na podstawie art. 86a ust. 2 pkt 1 w związku z art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a w powiązaniu z art. 86a ust. 4 pkt 1 oraz art. 86a ust. 5 pkt 1 lit. a VATU, bez konieczności prowadzenia ewidencji przebiegu Pojazdu, o której mowa w art. 86a ust. 7 VATU oraz obowiązku zgłoszenia tych Pojazdów do urzędu skarbowego na formularzu VAT-26 w rozumieniu art. 86a ust. 12 VATU.”*

## **100% odliczenia VAT - UŻYWANIE POJAZDÓW WYŁĄCZNIE DLA CELÓW ODSPRZEDAŻY – CO TO OZNACZA?**

**Obecne stanowisko KIS:**

**Jeżeli podatnik chce odliczyć 100% podatku VAT przy wykupie auta z leasingu to:**

- wykup musi nastąpić w celu dalszej odsprzedaży (samochód stanowi towar handlowy podatnika),**
- pomiędzy wykupem a odsprzedażą pojazd nie może być wykorzystany choćby przejściowo - do innych celów niż odsprzedaż (np. użytek prywatny, jazda próbna, użytek służbowy podatnika).**

**Dziękujemy za uwagę!**

Spotkanie zorganizowane przez



Partner merytoryczny

