



PT3.8101.2.2015.AEW.16

Dyrektorzy Izb Skarbowych
Dyrektorzy Urzędów Kontroli Skarbowej
wszyscy

Działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ (dalej „Ordynacja podatkowa”), w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w zakresie zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² (dalej „ustawa o VAT”), oraz wyłączenia ze zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, o którym mowa w § 4 pkt 2 lit. g i h rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących³, wobec podmiotów wykonujących m.in. usługi związane z obsługą rachunkowo-księgową (w szczególności: prowadzenie ksiąg rachunkowych, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych, sporządzanie deklaracji, jak również wypełnianie ww. dokumentów), wyjaśniam co następuje.

I. Zwolnienie z podatku VAT wykonywania czynności doradztwa podatkowego

Zgodnie z art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, zwalnia się od podatku od towarów i usług sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 150 000 zł. Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku.

Zwalnia się również od podatku od towarów i usług sprzedaż dokonywaną przez podatnika rozpoczynającego w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności określonych w art. 5 ustawy o VAT, jeżeli przewidywana przez niego wartość sprzedaży nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym, kwoty określonej w art. 113 ust. 1 (art. 113 ust. 9 ustawy o VAT).

Jak stanowi art. 113 ust. 13 pkt 2 lit. a i b ustawy o VAT zwolnień, o których mowa w ust. 1 i 9, nie stosuje się do podatników świadczących usługi prawnicze oraz usługi w zakresie doradztwa, z wyjątkiem doradztwa rolniczego związanego z uprawą i hodowlą roślin oraz chowem i hodowlą zwierząt, a także związanego ze sporządzaniem planu zagospodarowania i modernizacji gospodarstwa rolnego. Wobec powyższego należy wskazać, że usługi w zakresie doradztwa (poza wskazanymi wyjątkami) nie mogą korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT.

¹ Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.

² Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.

³ Dz. U. poz. 1544.

Termin „doradztwo” obejmować może szereg usług doradczych, np. podatkowe, gospodarcze, czy finansowe. Odwołując się do wykładni językowej, zgodnie z definicją zawartą w internetowym Słowniku Języka Polskiego PWN, pod pojęciem „doradcy” należy rozumieć tego, „kto udziela porad”. Natomiast „doradzać”, w myśl powołanego wyżej Słownika Języka Polskiego PWN, oznacza „udzielić porady, wskazać sposób postępowania w jakiejś sprawie”. Na podobny kierunek wskazuje również potoczne rozumienie tego terminu, zgodnie z którym „doradztwo” to udzielanie porad, opinii i wyjaśnień. Tak więc doradztwo jest udzielaniem fachowych opinii, porad, np. ekonomicznych, czy finansowych.

Jednym z rodzajów doradztwa jest doradztwo podatkowe.

Zauważenia wymaga, że doradztwo podatkowe i związany z tym zawód doradcy podatkowego jest materią regulowaną ustawowo – ustawą z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym⁴ (dalej „ustawa o doradztwie podatkowym”). Dla celów określenia czynności jakie może wykonywać doradca podatkowy został określony ustawowo zakres czynności uznawanych za czynności doradztwa podatkowego. Czynności doradztwa podatkowego – zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym – dla celów stosowania tej ustawy obejmują zatem:

- 1) udzielanie podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami;
- 2) prowadzenie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg rachunkowych, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz udzielanie im pomocy w tym zakresie;
- 3) sporządzanie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, zeznań i deklaracji podatkowych lub udzielanie im pomocy w tym zakresie;
- 4) reprezentowanie podatników, płatników i inkasentów w postępowaniu przed organami administracji publicznej i w zakresie sądowej kontroli decyzji, postanowień i innych aktów administracyjnych w sprawach wymienionych w pkt 1.

Stosownie do art. 2 ust. 1a ustawy o doradztwie podatkowym, przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do czynności wykonywanych na rzecz osób trzecich odpowiedzialnych za zaległości podatkowe oraz następców prawnych podatników, płatników lub inkasentów w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej.

Ustawa o VAT przywołując pojęcie usług w zakresie doradztwa (zakres tego pojęcia obejmuje również doradztwo podatkowe), nie odwołuje się jednak wprost do innych aktów prawnych, w tym do ustawy o doradztwie podatkowym, zatem do celów stosowania przepisu art. 113 ust. 13 pkt 2 lit. b ustawy o VAT definicją czynności doradztwa podatkowego, stworzoną na potrzeby uregulowania zawodu doradcy podatkowego, można posłużyć się jedynie pomocniczo – decydujące znaczenie ma więc w omawianym zakresie wykładnia językowa.

W konsekwencji, biorąc pod uwagę wykładnię językową terminu „doradztwo” oraz potoczne rozumienie tego terminu, jak również brzmienie art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o doradztwie podatkowym, należy zauważyć, iż doradztwo podatkowe *sensu stricto* obejmuje czynności polegające na udzielaniu porad z zakresu podatków czy też wskazywaniu sposobu postępowania w sprawie związanej z podatkami, w tym również na opracowaniu pewnej

⁴ Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 213, z późn. zm.

koncepcji czy strategii, którą podmiot np. podatnik może wykorzystać w prowadzonej przez siebie działalności np. do podjęcia lub zaniechania konkretnego działania. Tym samym z katalogu czynności uznawanych za doradztwo podatkowe w rozumieniu ustawy o doradztwie podatkowym, do celów stosowania przepisu art. 113 ust. 13 pkt 2 lit. b ustawy o VAT, za czynności o charakterze doradczym powinny zostać uznane tylko czynności polegające na udzielaniu takim podmiotom jak: podatnicy, płatnicy i inkasenci, osoby trzecie odpowiedzialne za zaległości podatkowe oraz następcy prawni podatników, płatników lub inkasentów, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami. Powyższe znajduje również potwierdzenie w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2007 r., sygn. K 42/05.

Natomiast czynności polegające na prowadzeniu ksiąg i ewidencji podatkowych z istoty swej bliskie są działalności zawodowej osób uprawnionych do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, czyli czynnościom księgowym, a czynności polegające na sporządzaniu deklaracji i zeznań podatkowych mają w znacznej mierze charakter techniczny, a nie prawny, choćby z tego względu, że sporządzane są na podstawie innych dokumentów, w szczególności ksiąg rachunkowych (vide uzasadnienie ww. wyroku Trybunału Konstytucyjnego). Tym samym czynności te nie stanowią doradztwa, o którym mowa w art. 113 ust. 13 pkt 2 lit. b ustawy o VAT, niezależnie od tego, że zostały uznane za czynności doradztwa podatkowego w rozumieniu ustawy o doradztwie podatkowym (art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 tej ustawy).

Powyższą wykładnię potwierdza również systematyka ustawy o VAT, zgodnie z którą prawodawca rozróżnia usługi doradcze od księgowych (art. 281 pkt 3).

Odnosząc się natomiast do czynności reprezentowania podatników, płatników i inkasentów w postępowaniu przed organami administracji publicznej i w zakresie sądowej kontroli decyzji, postanowień i innych aktów administracyjnych w sprawach m.in. podatkowych i celnych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy o doradztwie podatkowym, wskazania wymaga, że czynności te pomimo zdefiniowania ich dla potrzeb ustawy o doradztwie podatkowym jako czynności doradztwa podatkowego mają z reguły charakter usług prawniczych, których świadczenie również nie może być objęte zwolnieniem na podstawie art. 113 ustawy o VAT.

Podsumowując, w sytuacji gdy podmiot (niezależnie od jego statusu czy też posiadania określonych uprawnień) będzie świadczył wyłącznie usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych lub też sporządzania (wypełniania) zeznań i deklaracji podatkowych i nie będzie świadczył usług doradczych lub prawniczych (takich jak wskazane w art. 2 ust. 1 pkt 1 lub pkt 4 ustawy o doradztwie podatkowym) nie znajdą zastosowania przepisy art. 113 ust. 13 pkt 2 lit. a lub lit. b ustawy o VAT. Podmiot taki będzie zatem mógł korzystać ze zwolnienia z podatku VAT (chyba, że zajdą inne niż omawiane przesłanki wyłączające ze zwolnienia określonego w art. 113 ustawy o VAT). Jeżeli natomiast dany podmiot (niezależnie od jego statusu czy też posiadania określonych uprawnień) będzie świadczył usługi o charakterze doradczym lub prawniczym (np. wskazane w art. 2 ust. 1 pkt 1 lub pkt 4 ustawy o doradztwie podatkowym) znajdą zastosowanie odpowiednio przepisy art. 113 ust. 13 pkt 2 lit. a lub lit. b ustawy o VAT.

W konsekwencji podmiotowi temu nie będzie przysługiwało prawo do korzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT.

II. Obowiązek ewidencjonowania na kasie rejestrującej czynności doradztwa podatkowego

Obowiązek prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących wynika bezpośrednio z art. 111 ust. 1 ustawy o VAT. Zgodnie z powołanym przepisem podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani do ewidencji tej sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących. Co do zasady, wszyscy podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz ww. podmiotów zobowiązani są do prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego za pomocą kas rejestrujących. Jednocześnie w oparciu o delegację wynikającą z art. 111 ust. 8 ustawy o VAT minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia, może zwolnić na czas określony, niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, stanowiące wypełnienie tej delegacji, określa zakres zwolnień od ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących na lata 2015-2016. Zgodnie z regulacjami § 4 pkt 2 lit. g i h ww. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2014 r., zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, o których mowa w § 2 i § 3 rozporządzenia, nie stosuje się w przypadku świadczenia usług prawniczych (z wyłączeniem czynności notarialnych) i usług doradztwa podatkowego.

Pojęcie usług doradztwa podatkowego użyte w regulacjach ww. rozporządzenia należy rozumieć w taki sam sposób, jaki został przyjęty na potrzeby interpretacji pojęcia „doradztwo” zawartego w art. 113 ust. 13 pkt 2 lit. b ustawy o VAT i przedstawiony wyżej w niniejszej interpretacji ogólnej.

Mając powyższe na uwadze, jeżeli dany podmiot (niezależnie od jego statusu czy też posiadania określonych uprawnień) będzie świadczył usługi doradztwa podatkowego lub prawnicze (np. wskazane w art. 2 ust. 1 pkt 1 lub 4 ustawy o doradztwie podatkowym) na rzecz podmiotów, o których mowa w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, znajdą zastosowanie odpowiednio przepisy § 4 pkt 2 lit. g lub h ww. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2014 r.

Tym samym dany podmiot będzie obowiązany do prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących przy świadczeniu przedmiotowych usług. Przepis § 4 pkt 2 lit. h ww. rozporządzenia nie będzie miał natomiast zastosowania wobec podmiotów wykonujących usługi związane wyłącznie z obsługą rachunkowo-księgową, takie jak m.in. wymienione w art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o doradztwie podatkowym np. prowadzenie ksiąg rachunkowych, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych, czy też wypełnianie deklaracji podatkowych.

Z upoważnienia Ministra Finansów
PODSEKRETARZ STANU

Jarosław Neneman