

Czy paragon może być fakturą uproszczoną

EWIDENCJONOWANIE | Jeśli zgodnie z żądaniem nabywcy na wydruku z kasy fiskalnej zostanie umieszczony jego NIP, a kwota transakcji nie przekracza 450 zł albo 100 euro, to dokument taki będzie pełnoprawnym dowodem księgowym.

Maciej Jurczyga

Wprowadzenie do porządku prawnego faktur uproszczonych oraz zmiany w zakresie wymogów stawianych paragonom fiskalnym uzasadniają istotne dla wielu podatników pytanie: czy paragon fiskalny może być uznany za fakturę uproszczoną a tym samym jako pełnoprawny dowód księgowy?

Nowe zasady

1 stycznia 2013 r. weszło w życie rozporządzenie ministra finansów z 18 grudnia 2012 r. zmieniające rozporządzenie z 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz U poz. 1428; dalej: rozporządzenie fakturowe). Rozporządzenie wprowadziło wiele istotnych zmian dotyczących zasad wystawiania faktur, w szczególności elementów, które faktury powinny zawierać. Między innymi, co istotne dla dalszych rozważań, został zniesiony obowiązek oznaczania faktur wyrazami „faktura VAT”, a nawet „faktura”. Tym samym za fakturę uznawany jest dokument zawierający wszystkie wymagane dla faktury dane patrz ramka.

RAMKA

OBOWIĄZKOWE ELEMENTY FAKTURY

Zgodnie z § 5 ust. 1 rozporządzenia fakturowego faktura powinna zawierać:

- 1) datę jej wystawienia,
- 2) kolejny numer, nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę,
- 3) imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy,
- 4) numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany dla podatku (co do zasady NIP),
- 5) numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany dla podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi (numer, za pomocą którego nabywca towaru lub usługi jest zidentyfikowany dla podatku od wartości dodanej w danym państwie członkowskim, zawierający

dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej właściwy dla tego państwa członkowskiego),

6) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury; w przypadku sprzedaży o charakterze ciągłym podatnik może podać na fakturze miesiąc i rok dokonania sprzedaży,

7) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi,

8) miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług,

9) cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto),

10) kwoty wszelkich rabatów, w tym za wcześniejsze otrzymanie należności, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej netto,

11) wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto),

12) stawkę podatku,

13) sumę wartości sprzedaży netto z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku,

14) kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku,

15) kwotę należności ogółem.

Koniec ramki

Jednocześnie, zgodnie z ust. 3 § 5 rozporządzenia fakturowego, w przypadku, gdy kwota należności ogółem nie przekracza kwoty 450 zł albo 100 euro, faktura może nie zawierać danych określonych w pkt 3 dotyczących nabywcy, a więc imienia i nazwiska lub nazwy nabywcy oraz jego adresu oraz danych określonych w pkt 8, 9 i 11–14 (miara i ilość; cena jednostkowa; wartość sprzedaży netto; stawka podatku; suma wartości sprzedaży netto z podziałem na poszczególne stawki, kwota podatku od sumy wartości sprzedaży netto z podziałem na stawki), pod warunkiem że zawiera dane pozwalające określić dla poszczególnych stawek kwotę podatku.

Cel wprowadzonych zmian

Bezpośrednim celem wprowadzonych zmian była implementacja art. 220a dyrektywy 2006/112/WE, zobowiązującego państwa członkowskie do umożliwienia podatnikom wystawienia faktury uproszczonej w każdym przypadku, kiedy kwota faktury nie przekracza 100 EUR lub równowartości tej kwoty w walucie krajowej. Choć Polska już wcześniej skorzystała z możliwości wprowadzenia uproszczeń na podstawie art. 238 tej samej dyrektywy w odniesieniu do

takich dokumentów jak m.in. bilet kolejowy czy dowód zapłaty za przejazdy autostradami płatnymi, to w przypadku faktur uproszczonych zmiana jest o wiele poważniejsza. Przede wszystkim zakres danych, które obowiązkowo muszą być umieszczone na fakturze uproszczonej, został określony w sposób zbliżony do zakresu danych wymaganych na paragonie fiskalnym.

Mianowicie, zgodnie z § 8 ust. 1 rozporządzenia ministra finansów w sprawie kas rejestrujących (Dz U z 2013 r., poz. 363), paragon fiskalny powinien zawierać co najmniej:

- 1) imię i nazwisko lub nazwę podatnika, adres punktu sprzedaży, a dla sprzedaży prowadzonej w miejscach niestałych - adres siedziby lub miejsca zamieszkania podatnika,
- 2) numer identyfikacji podatkowej podatnika (NIP),
- 3) numer kolejny wydruku,
- 4) datę oraz godzinę i minutę sprzedaży,
- 5) oznaczenie "PARAGON FISKALNY",
- 6) nazwę towaru lub usługi pozwalającą na jednoznaczną ich identyfikację,
- 7) cenę jednostkową towaru lub usługi,
- 8) ilość i wartość sumaryczną sprzedaży danego towaru lub usługi z oznaczeniem literowym przypisanej stawki podatku,
- 9) wartość rabatów lub narzutów, o ile występują,
- 10) wartość sprzedaży brutto i kwoty podatku według poszczególnych stawek podatku po uwzględnieniu rabatów lub narzutów,
- 11) wartość sprzedaży zwolnionej od podatku,
- 12) łączną kwotę podatku,
- 13) łączną kwotę sprzedaży brutto,
- 14) oznaczenie waluty, w której rejestrowana jest sprzedaż, przynajmniej przy łącznej kwocie sprzedaży brutto,
- 15) kolejny numer paragonu fiskalnego,
- 16) numer kasy i oznaczenie kasjera - przy więcej niż jednym stanowisku kasowym,
- 17) numer identyfikacji podatkowej nabywcy (NIP nabywcy) - na żądanie nabywcy.
- 18) logo fiskalne i numer unikatowy kasy.

Analiza tych wytycznych pokazuje, że wymagania stawiane paragonowi odpowiadają wymaganiom stawianym wobec faktury uproszczonej. Zatem jeśli zgodnie z żądaniem nabywcy na paragonie fiskalnym zostanie umieszczony jego NIP, a kwota transakcji nie przekracza kwoty 450 zł albo 100 euro, paragon taki będzie równoznaczny z fakturą uproszczoną. Tym samym należy go uznać za pełnoprawny dowód księgowy.

Fiskus broni anachronizmów

W tym miejscu wracają jednak stare wątpliwości, gdyż do tej pory organy podatkowe konsekwentnie odmawiały możliwości dokumentowania wydatków paragonami. Przede wszystkim, w odniesieniu do podatników rozliczających się za pomocą podatkowej księgi przychodów i rozchodów, organy podatkowe z uporem godnym lepszej sprawy, zasłaniają się przepisami rozporządzenia ministra finansów z 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (DzU nr 152, poz. 1475, ze zm.), które wyznaczają dość szczelny katalog dowodów księgowych patrz ramka. Nie biorą przy tym pod uwagę ich anachronizmu w postaci nieprzystawania w wielu miejscach do obecnych realiów gospodarczych.

RAMKA

DOWODY KSIĘGOWE W PKPiR

Zgodnie z § 12 ust. 3 rozporządzenia ministra finansów z 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów dowodami księgowymi są:

1. faktury, faktury VAT RR, rachunki oraz dokumenty celne, zwane dalej "fakturami", wystawione zgodnie z odrębnymi przepisami,
2. dokumenty określające zmniejszenie kosztów uzyskania przychodów (zwiększenie przychodów) lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 24d ustawy o PIT,
3. inne dowody, wymienione w § 13 i 14, stwierdzające fakt dokonania operacji gospodarczej zgodnie z jej rzeczywistym przebiegiem i zawierające co najmniej:
 - a) wiarygodne określenie wystawcy lub wskazanie stron (nazwę i adresy) uczestniczących w operacji gospodarczej, której dowód dotyczy,
 - b) datę wystawienia dowodu oraz datę lub okres dokonania operacji gospodarczej, której dowód dotyczy, z tym że jeżeli data dokonania operacji gospodarczej odpowiada dacie wystawienia dowodu, wystarcza podanie jednej daty,
 - c) przedmiot operacji gospodarczej i jego wartość oraz ilościowe określenie, jeżeli przedmiot operacji jest wymierny w jednostkach naturalnych,

d) podpisy osób uprawnionych do prawidłowego udokumentowania operacji gospodarczych

- oznaczone numerem lub w inny sposób umożliwiające powiązanie dowodu z zapisami księgowymi dokonany na jego podstawie.

§ 13 stanowi, że za dowody księgowe uważa się również:

1. dzienne zestawienia dowodów (faktur dotyczących sprzedaży) sporządzone do zaksięgowania ich zbiorczym zapisem,
2. noty księgowe, sporządzone w celu skorygowania zapisu dotyczącego operacji gospodarczej, wynikającej z dowodu obcego lub własnego, otrzymane od kontrahenta podatnika lub przekazane kontrahentowi,
3. dowody przesunięć,
4. dowody opłat pocztowych i bankowych,
5. inne dowody opłat, w tym dokonywanych na podstawie książeczek opłat, oraz dokumenty zawierające dane, o których mowa w § 12 ust. 3 pkt 2.

Zgodnie z § 14 na udokumentowanie zapisów w księdze, dotyczących niektórych kosztów (wydatków) mogą być sporządzone dokumenty zaopatrzone w datę i podpisy osób, które bezpośrednio dokonały wydatków (dowody wewnętrzne), określające przy zakupie: nazwę towaru oraz ilość, cenę jednostkową i wartość, a w innych przypadkach - przedmiot operacji gospodarczych i wysokość kosztu (wydatku) ograniczając jednak tę możliwość do enumeratywnie wskazanych wydatków. Dowodami wewnętrznymi można udokumentować jedynie:

1. zakup, bezpośrednio od krajowego producenta lub hodowcy, produktów roślinnych i zwierzęcych, nieprzerobionych sposobem przemysłowym lub przerobionych sposobem przemysłowym, jeżeli przerób polega na kiszeniu produktów roślinnych lub przetwórstwie mleka albo na uboju zwierząt rzeźnych i obróbce poubojowej tych zwierząt,
2. zakup od ludności, sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), surowców roślin zielarskich i ziół dziko rosnących leśnych (PKWiU ex 02.30.40.0),
3. wartość produktów roślinnych i zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy lub hodowli prowadzonej przez podatnika,
4. zakup w jednostkach handlu detalicznego materiałów pomocniczych,

5. koszty diet i innych należności za czas podróży służbowej pracowników oraz wartości diet z tytułu podróży służbowych osób prowadzących działalność gospodarczą i osób z nimi współpracujących,
6. zakup od ludności odpadów poużytkowych, stanowiących surowce wtórne, z wyłączeniem zakupu (skupu) metali nieżelaznych oraz przeznaczonych na złom samochodów i ich części składowych,
7. wydatki związane z opłatami za czynsz, energię elektryczną, telefon, wodę, gaz i centralne ogrzewanie, w części przypadającej na działalność gospodarczą; podstawą do sporządzenia tego dowodu jest dokument obejmujący całość opłat na te cele,
8. opłaty sądowe i notarialne,
9. wydatki związane z parkowaniem samochodu w sytuacji, gdy są one poparte dokumentami niezawierającymi danych, o których mowa w § 12 ust. 3 pkt 2; podstawą wystawienia dowodu wewnętrznego jest bilet z parkometru, kupon, bilet jednorazowy załączony do sporządzonego dowodu.

W myśl § 14 ust. 4 i 5, zakup w jednostkach handlu detalicznego materiałów, środków czystości i bhp oraz materiałów biurowych, a także wydatki poniesione za granicą na zakup paliwa i olejów mogą być dokumentowane paragonami zaopatrzonymi w datę i stempel (oznaczenie) jednostki wydającej paragon - określającymi ilość, cenę jednostkową oraz wartość, za jaką dokonano zakupu. Na odwrocie paragonu podatnik musi uzupełnić jego treść, wpisując swoje nazwisko (nazwę zakładu), adres oraz rodzaj (nazwę) zakupionego towaru.

Koniec ramki

Na tej podstawie odmawiają uznania jako koszt uzyskania przychodów np. wydatków udokumentowanych paragonem (uzupełnionym o dodatkowe dane) w przypadku zakupu towarów handlowych w kraju (**interpretacja Izby Skarbowej w Katowicach z 18 czerwca 2012 r., IBPBI/1/415-370/12/WRz**), ale również tych poniesionych zagranicą (**interpretacja Izby Skarbowej w Katowicach z 15 października 2010 r., IBPB1/415-756/10/WRz**).

Jednak zdaniem ekspertów omawiane zagadnienie nie jest aż tak jednoznaczne, jak przedstawiają je organy podatkowe. Zgodnie z ustawą o PIT i o CIT kosztami uzyskania przychodów są koszty ponoszone w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych jako niestanowiące kosztów uzyskania przychodów. Oczywiście istotną kwestią w sprawie zaliczenia wydatku do kosztów podatkowych jest jego prawidłowe udokumentowanie,

aczkolwiek wspomniane ustawy nie zawierają jakichkolwiek przepisów w zakresie zasad prawidłowego dokumentowania operacji gospodarczych.

W związku z tym można odwołać się do ustawy o rachunkowości (art. 20 i 21). Zgodnie z jej zapisami podstawą zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej, które powinny być zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, którą dokumentują, kompletne, wolne od błędów rachunkowych. Takie dowody powinny zawierać co najmniej:

- 1) określenie rodzaju dowodu i jego numeru identyfikacyjnego,
- 2) określenie stron (nazwy, adresy) dokonujących operacji gospodarczej,
- 3) opis operacji oraz jej wartość, jeżeli to możliwe, określoną także w jednostkach naturalnych,
- 4) datę dokonania operacji, a gdy dowód został sporządzony pod inną datą – także datę sporządzenia dowodu,
- 5) podpis wystawcy dowodu oraz osoby, której wydano lub od której przyjęto składniki aktywów,
- 6) stwierdzenie sprawdzenia i zakwalifikowania dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych przez wskazanie miesiąca oraz sposobu ujęcia dowodu w księgach rachunkowych (dekretacja), podpis osoby odpowiedzialnej za te wskazania.

Można zatem przyjąć, że dowód księgowy, który będzie właściwy do wprowadzenia kosztu do ksiąg rachunkowych, będzie również stosownym dokumentem do celów podatkowych. Na tej podstawie można twierdzić, że uzupełnienie danych na paragonie (czego ustawa o rachunkowości nie zabrania, a jest ono znane z rozporządzenia w sprawie pkipir – § 14), których wymaga ustawa o rachunkowości (przede wszystkim dane nabywcy i podpis osoby, która dokonała zapłaty) powoduje, że staje się on normalnym dowodem księgowym, a tym samym stanowi dokument dla celów podatkowych. Prawidłowość takiego stanowiska potwierdziła **Izba Skarbowa w Bydgoszczy w interpretacji z 4 listopada 2010 r. (ITPB3/423-438/10/AW)**. Wskazała przy tym dodatkowo na art. 180 § 1 ordynacji podatkowej, w myśl którego jako dowód w ewentualnym postępowaniu podatkowym należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Jednak w przypadku podatników prowadzących księgi rachunkowe na możliwość uzupełnienia paragonu, tak aby spełniał wymagania ustawy o rachunkowości, organy podatkowe wskazywały już wcześniej, jak np. **Pierwszy Urząd Skarbowy Łódź-Górna w interpretacji z 31 marca 2004 r. (I/415-18/04)** oraz **Urząd Skarbowy w Jaworznie w interpretacji z 19 marca 2004 r. (OPII/423-2/2004)**.

Numeracja w ramach serii

W kontekście możliwości uznania paragonu za fakturę uproszczoną pojawia się również wątpliwość dotycząca sposobu numeracji. Faktura uproszczona powinna zawierać kolejny numer, nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę, natomiast w odniesieniu do paragonu wymaga się numeru kolejnego wydruku oraz kolejnego numeru paragonu fiskalnego. Problem może się pojawić u sprzedawców, którzy zerują numerację każdego dnia i/lub nie zapewniają numeru albo symbolu serii, a do tego prowadzą sprzedaż w wielu kasach i w wielu obiektach. Teoretycznie mogłoby to powodować, że u takiego sprzedawcy mogą wystąpić paragony o identycznej numeracji. Takiej sytuacji będzie jednak przeciwdziałać wymóg umieszczenia na paragonie daty oraz godziny i minuty sprzedaży oraz numeru kasy i oznaczenia kasjera. W szczególności te ostatnie dane można potraktować jako serię dla numeracji konkretnego paragonu, dzięki czemu spełniony zostanie wymóg dla faktury uproszczonej.

RAMKA FOTO

Zdaniem autora

Maciej Jurczyga

dr nauk ekonomicznych, biegły rewident

Zmiany są pozytywne

Nie mając wątpliwości co do tego, że w związku z nowymi regulacjami organy podatkowe zamiast przyklasnąć uproszczeniom i oszczędnościom z pewnością będą szukać „dziury w całym”, należy ocenić je pozytywnie. Prędzej czy później nie tylko podatnicy wchodzący w spory z fiskusem będą mogli ze spokojnym sumieniem księgować paragony, zamiast marnować czas i papier w celu uzyskania faktury dokumentującej transakcję na kilka złotych. Oczywiście dla firm będących podatnikami VAT i dokonujących zakupów o wartości przekraczającej 450 złotych, taki sposób udokumentowania wydatku będzie ostatecznością, gdyż paragon zwykle nie będzie spełniał wymagań dla zwykłej faktury VAT. Nie zmienia to jednak faktu, że w przypadku braku możliwości jej uzyskania, wartość wydatku będzie można przynajmniej uwzględnić w całości w kosztach. W pozostałych zaś przypadkach, gdy wartość transakcji nie przekroczy 450 złotych, umieszczenie NIP-u na paragonie fiskalnym pozwoli na potraktowanie go jako faktury uproszczonej i ujęcie zarówno w ewidencji dla celów podatku dochodowego jak i VAT.

Koniec ramki