

UCHWAŁA NR CC.XLVIII/113/20..

ZARZĄDU POWIATU OTWOCKIEGO
z dnia 9.12.2020r.

**w sprawie zmiany uchwały Nr CCXCVIII/115/16 Zarządu Powiatu w Otwocku
z dnia 14 grudnia 2016 r. w sprawie obowiązku przeprowadzenia i wdrożenia
centralizacji a także określenia zasad rozliczania podatku od towarów i usług w
Powiecie Otwockim oraz jednostkach organizacyjnych powiatu**

Na podstawie art. 32 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tj. Dz. U. z 2020 r. poz. 920) oraz ustawy z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (t. j. Dz. U. z 2018 r. poz. 280) uchwala się, co następuje:

§ 1. W uchwale nr CCXCVIII/115/16 Zarządu Powiatu w Otwocku z dnia 14 grudnia 2016 r. w sprawie obowiązku przeprowadzenia i wdrożenia centralizacji a także określenia zasad rozliczania podatku od towarów i usług w Powiecie Otwockim oraz jednostkach organizacyjnych powiatu, wprowadza się następujące zmiany:

- 1) § 1 otrzymuje następujące brzmienie:
„W celu zapewnienia poprawności i spójności rozliczeń podatku VAT w Powiecie Otwockim i jego jednostkach organizacyjnych zwanych dalej „jednostkami” z dniem 1 lipca 2020 r. wprowadza się zaktualizowaną „Procedurę obiegu dokumentów oraz jednolitych zasad prowadzenia ewidencji dla celów podatku od towarów i usług powiatu otwockiego” oraz „Procedurę rozliczania podatku od towarów i usług.” stanowiące załączniki do niniejszej uchwały.”;
- 2) załącznik nr 1 do uchwały pt. „Procedura obiegu dokumentów oraz jednolitych zasad prowadzenia ewidencji dla celów podatku od towarów i usług Powiatu Otwockiego i jego rozliczania” otrzymuje brzmienie określone w załączniku do niniejszej uchwały;
- 3) dodaje się załącznik nr 2 do uchwały pt. „Procedura rozliczania podatku od towarów i usług” w brzmieniu stanowiącym załącznik do niniejszej uchwały.

§ 2. Wykonanie uchwały powierza się Skarbnikowi Powiatu.

§ 3. Uchwała podlega podaniu do publicznej wiadomości poprzez zamieszczenie w Biuletynie Informacji Publicznej.

§ 4. Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia z mocą obowiązującą od 1 lipca 2020 r.

Podpisy Członków Zarządu Powiatu

Przewodniczący Zarządu

Cezary Łukaszczyński

1.....

2.....

3.....

CZŁONEK ZARZĄDU

4..... Grzegorz Michałczyk.....

5... Krzysztof
Olszewski

Elektronicznie podpisany
przez Krzysztof Olszewski
Data: 2020.09.09 15:42:54
+02'00'

UZASADNIENIE

W związku z wejściem w życie interpretacji ogólnej Ministra Finansów „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 ustawami” - Dziennik Urzędowy z dnia 15 czerwca 2020 r. poz. 81 /Interpretacja ogólna nr PT1.8101.3.2019 Ministra Finansów z dnia 10 czerwca 2020 r./ zaistniała konieczność zmiany procedur przyjętych uchwałą Nr CCXCVIII/115/16 Zarządu Powiatu w Otwocku z dnia 14 grudnia 2016 r. tj. „Procedury obiegu dokumentów oraz jednolitych zasad prowadzenia ewidencji dla celów podatku od towarów i usług Powiatu Otwockiego i jego rozliczania” oraz „Procedur rozliczania podatku od towarów i usług”.

Interpretacja Ministra Finansów z dnia 10 czerwca 2020 r. została ogłoszona w dniu 15 czerwca 2020 r. w Dzienniku Urzędowym pod poz. 81 /Interpretacja ogólna nr PT1.8101.3.2019 Ministra Finansów z dnia 10 czerwca 2020 r./ Okres od ogłoszenia interpretacji do momentu podjęcia niniejszej uchwały był czasem potrzebnym na wyłonienie doradcy podatkowego oraz dokonania aktualizacji w/w procedur, a dostosowanie rozliczeń podatkowych należało zastosować od 1 lipca 2020 r. (czyli od nowego okresu rozliczeniowego podatku VAT, a w Powiecie Otwockim obowiązuje miesięczny okres rozliczeniowy) zgodnie ze stanem obowiązującym w interpretacji Ministra Finansów.

W związku z powyższym zachodzi konieczność podjęcia uchwały wprowadzającej zaktualizowane procedury.

SKARBNIK

Wiesław Miłkowski

Przewodniczący Zarządu

Cezary Łukasiewicz

POWIAT OTWOCKI

PROCEDURA OBIEGU DOKUMENTÓW ORAZ JEDNOLITYCH ZASAD PROWADZENIA EWIDENCJI DLA CELÓW PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG POWIATU OTWOCKIEGO I JEGO ROZLICZANIA

Spis treści

1. Wykaz aktów prawnych i pojęć.....	3
2. Uwagi ogólne.....	4
3. Wystawianie faktur.....	6
5. Faktury zakupowe	8
6. Ewidencja dla celów rozliczania podatku od towarów i usług.....	9
7. Deklaracje VAT.....	9
8. Rozliczenie zobowiązania podatkowego / nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.....	10
9. Korekty deklaracji VAT oraz ewidencji sprzedaży i zakupu	11
10. Wykaz załączników do procedury:	12

1. Wykaz aktów prawnych i pojęć

Jeśli w dalszej części procedury obiegu dokumentów oraz jednolitych zasad prowadzenia ewidencji dla celów podatku od towarów i usług Powiatu Otwockiego będzie mowa o:

1. jednostce lub jednostce organizacyjnej – należy przez to rozumieć jednostkę budżetową Powiatu Otwockiego.
2. ustawie lub ustawie o VAT – rozumie się przez to ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2020.106 t.j. z dnia 2020.01.23 ze zm.),
3. ustawie o finansach publicznych – rozumie się przez to ustawę z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U.2019.869 t.j. z dnia 2019.05.10 z późn. zm.)
4. ustawie kodeks karny skarbowy – rozumie się przez to ustawę z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U.2020.19 t.j. z dnia 2020.01.08 ze zm.),
5. ordynacji podatkowej – rozumie się przez to ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.2019.900 t.j. z dnia 2019.05.14 ze zm.),
6. Starostwie Powiatowym – należy przez to rozumieć Starostwo Powiatowe w Otwocku.

2. Uwagi ogólne

2.1 Kwestie wstępne

Niniejsza procedura reguluje zasady obiegu dokumentów oraz jednolitego prowadzenia ewidencji dla celów podatku od towarów i usług poprzez określenie reguł obowiązujących jednostki organizacyjne Powiatu Otwockiego w celu rzetelnego, terminowego oraz poprawnego wypełniania obowiązków wynikających z ustawy o podatku od towarów i usług oraz centralizacji rozliczeń Powiatu Otwockiego.

Procedura określa zasady wystawiania faktur dokumentujących sprzedaż towarów i usług oraz postępowania wobec otrzymanych faktur dokumentujących zakupy towarów i usług, prowadzenia ewidencji dla celów rozliczania podatku od towarów i usług, wypełniania i składania deklaracji VAT, korygowania deklaracji VAT oraz ewidencji sprzedaży i zakupu, rozliczania zobowiązania podatkowego / nadwyżki podatku naliczonego nad należnym oraz wskazuje zasady dotyczące odpowiedzialności za poszczególne elementy rozliczeń VAT w Powiecie Otwockim oraz jego jednostkach organizacyjnych.

Powiat Otwocki w celu realizacji obowiązków wynikających z ustawy o podatku od towarów i usług sporządza zbiorczą deklarację VAT oraz zbiorcze ewidencje sprzedaży i zakupu, które są przygotowywane na podstawie częściowych ewidencji sprzedaży i zakupu jednostek i częściowych deklaracji VAT jednostek.

Za prawidłowość sporządzanych deklaracji jednostek oraz prowadzonych rozliczeń VAT jednostek odpowiedzialność (w tym odpowiedzialność karno-skarbową), ponoszą wyznaczone osoby sprawujące określone w niniejszej procedurze stanowiska na podstawie imiennego upoważnienia Zarządu Powiatu Otwockiego. Wykaz stanowisk, których sprawowanie wiąże się z odpowiedzialnością za sporządzanie częściowych rejestrów / deklaracji VAT oraz prowadzenie rozliczeń VAT w danej jednostce stanowi załącznik nr 1 do niniejszej procedury.

Pracownicy wszystkich jednostek organizacyjnych Powiatu Otwockiego są obowiązani do przestrzegania zasad wskazanych w niniejszej procedurze.

2.2 Wyrejestrowanie czynnego podatnika VAT

Jednostki, które dotychczas samodzielnie rozliczały się z Urzędem Skarbowym z podatku od towarów i usług z dniem 1 stycznia 2017 r. zostaną automatycznie wyrejestrowane z rejestru podatników podatku od towarów i usług. Ostatnią samodzielną deklaracją wg starego zdecentralizowanego modelu rozliczeń podatku VAT będzie deklaracja VAT za miesiąc grudzień 2016 r. Następny zaś miesiąc, będzie pierwszym miesiącem obowiązywania nowego zcentralizowanego modelu rozliczeń VAT, od którego jednostki te zaczną składać częściowe deklaracje VAT do Powiatu Otwockiego.

Powiat Otwocki złoży do Urzędu Skarbowego w Otwocku informację zawierającą wykaz jednostek organizacyjnych powiatu, które z dniem 01.01.2017 r. podlegają centralizacji VAT w Powiecie Otwockim.

2.3 Aneksy do obowiązujących umów zawartych przez poszczególne jednostki organizacyjne

Jednostki organizacyjne zobowiązane są do aneksowania zawartych wcześniej przez siebie umów, które będą obowiązywały w 2017 r. i z tytułu których będzie wykazywana sprzedaż podlegająca opodatkowaniu VAT. Aneks powinien zawierać zmianę strony umowy (stroną umowy powinien być Powiat reprezentowany przez jednostkę) oraz informacje o konieczności doliczenia do pobieranej ceny właściwej kwoty podatku od towarów i usług wg stawki wynikającej z ustawy o podatku od towarów i usług.

Aneks w zakresie zmiany strony umowy :

Powiat Otwocki ul. Górna 13 05-400 Otwock NIP: 532-20-08-671 reprezentowane przez (wpisać imię i nazwisko Dyrektora jednostki, nazwę i adres jednostki).....na podstawie pełnomocnictwa nr z dnia.....)

W przypadku, gdy wcześniej zawarte umowy nie określają kwot brutto, ani klauzuli o doliczaniu należnej kwoty podatku od towarów i usług do ceny netto, to w aneksach do umów należy taki zapis zamieścić. W przypadku braku możliwości wprowadzenia takiej regulacji do umowy, należy podatek od towarów i usług obliczyć metodą w „stu”.

Nowe umowy (po dniu 1 stycznia 2017 r.) należy zawierać w imieniu Powiatu Otwockiego (Powiat Otwocki reprezentowany przez Dyrektora jednostki organizacyjnej wraz z podaniem nazwy i adresu jednostki oraz numeru NIP Powiatu Otwockiego **532-20-08-671**). Nowe umowy powinny również zawierać regulację w zakresie konieczności doliczenia do ceny kwoty podatku VAT wg właściwej stawki.

2.4 Odpowiedzialność karno- skarbową

Kierownicy, główni księgowi oraz wskazani pracownicy Powiatu Otwockiego oraz jego jednostek organizacyjnych obok pracowników wyznaczonych zgodnie z załącznikiem nr 1 przyjmują odpowiedzialność za prawidłowe sporządzanie częściowej ewidencji sprzedaży i zakupu / deklaracji VAT danej jednostki na gruncie ustawy o finansach publicznych oraz ustawy kodeks karny skarbowy.

Ustawa kodeks karny skarbowy reguluje zakres czynów uznawanych za karalne m.in. w zakresie prawa podatkowego. Odpowiedzialność karna za przestępstwa skarbowe oraz odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe została uregulowana w art. 1 § 1 ustawy kodeks karny skarbowy, zgodnie z którym odpowiedzialności tej podlega wyłącznie ten, kto popełnia czyn społecznie szkodliwy, zabroniony pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia.

Natomiast, przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym nie jest czyn zabroniony, którego społeczna szkodliwość jest znikoma (art. 1 § 2 ustawy kodeks karny skarbowy). Ponadto przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego nie popełnia sprawca czynu zabronionego, jeżeli nie można mu przypisać winy w czasie czynu (art. 1 § 3 ustawy kodeks karny skarbowy). Jeżeli do dokonania przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego wymagane jest nastąpienie określonego w ustawie kodeks karny skarbowy skutku, sprawca zaniechania podlega odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe jedynie wtedy, gdy ciążył na nim prawny, szczególny obowiązek zapobiegnięcia skutkowi (art. 1 § 4 ustawy kodeks karny skarbowy).

Mając na uwadze powyższe, przestępstwo skarbowe stanowi czyn bezprawny, zawiniony oraz społecznie szkodliwy bardziej niż znikomo, który jest zabroniony pod groźbą kary przewidzianej w ustawie kodeks karny skarbowy.

Natomiast, wykroczeniem skarbowym jest czyn zabroniony, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia.

Wykroczeniem skarbowym są również inne czyny zabronione, uregulowane w części szczególnej ustawy kodeks karny skarbowy.

Zgodnie z ustawą kodeks karny skarbowy odpowiedzialności o charakterze karno-skarbowym podlegają jedynie osoby fizyczne (w szczególności odpowiedzialności takiej nie podlegają jednostki organizacyjne Powiatu Otwockiego czy też sam Powiat Otwocki).

Kryteria oceny społecznej szkodliwości czynu zostały wskazane w art. 53 § 7 ustawy kodeks karny skarbowy, który nakazuje oceniać stopień społecznej szkodliwości czynu na podstawie: rodzaju i charakteru zagrożonego lub naruszonego dobra, wagi naruszonego przez sprawcę obowiązku

finansowego, wysokości uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej, sposobu i okoliczności popełnienia czynu zabronionego, jak również postaci zamiaru, motywacji sprawcy, rodzaju naruszonej reguły ostrożności i stopnia jej naruszenia.

Powstanie odpowiedzialności karnej w stosunku do sprawcy przestępstwa lub wykroczenia skarbowego warunkowane jest przypisaniem temu sprawcy winy. Przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe popełniane są umyślnie, a nieumyślnie wyłącznie jeśli ustawa kodeks karny skarbowy tak stanowi (art. 4 § 1 ustawy kodeks karny skarbowy).

Czyn zabroniony jest popełniony umyślnie, jeżeli sprawca chce go popełnić albo przewidując możliwość jego popełnienia, na to się godzi. Natomiast czyn zabroniony popełniony jest nieumyślnie, jeżeli sprawca nie ma zamiaru jego popełnienia, jednak popełnia go na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, mimo że możliwość popełnienia tego czynu przewidywał albo mógł przewidzieć (art. 4 § 2 i 3 ustawy kodeks karny skarbowy). Dopuszczenie się naruszenia obowiązujących norm prawnych, jednakże bez elementu winy (umyślnej lub nieumyślnej) po stronie sprawcy, nie stanowi przestępstwa ani wykroczenia skarbowego. Co istotne w przypadku winy nieumyślnej należy wskazać, iż sprawca nie ma zamiaru popełnienia czynu jednak dopuszcza się go na skutek niezachowania odpowiedniej ostrożności, którą powinien zachować.

Podkreślić należy, iż zgodnie z art. 9 § 3 odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe ponosić może również osoba, która zajmuje się sprawami gospodarczymi danej jednostki organizacyjnej. Osoby takie mogą podlegać odpowiedzialności karno-skarbowej jeśli niewłaściwie wykonywały obowiązek nadzoru nad przestrzeganiem reguł obowiązujących w działalności danej jednostki organizacyjnej.

Niniejsza procedura określa stanowiska, których sprawowanie wiąże się z odpowiedzialnością za prowadzenie ewidencji dla celów podatku od towarów i usług Powiatu Otwockiego oraz jego jednostek organizacyjnych (szczegółowy wykaz stanowisk, których sprawowanie wiąże się z odpowiedzialnością został przedstawiony w załączniku nr 1 do niniejszej procedury), jak również właściwy tryb obiegu dokumentów, a także zakres obowiązków.

2.5 Archiwizowanie dokumentów

Wszystkie archiwizowane dokumenty należy przechowywać przez okres co najmniej 5 lat licząc od końca roku, w którym upłynął termin zapłaty podatku za dany okres. Przykładowo w przypadku złożenia deklaracji VAT za kwiecień 2016 r. termin zapłaty podatku upłynął 25 maja 2016 r. Licząc od końca roku (a więc 31 grudnia 2016 r.) dokumenty dotyczące deklaracji VAT za kwiecień 2016 r. należy przechowywać do 31 grudnia 2021 r. włącznie.

Należy również zaznaczyć, iż termin płatności podatku wynikającego z deklaracji składanych za grudzień poszczególnych lat upływa w styczniu następnego roku. W konsekwencji, w przypadku złożenia deklaracji VAT za grudzień 2016 r., termin płatności podatku upłynie 25 stycznia 2017 r. Oznacza to, że licząc od końca roku (a więc 31 grudnia 2017 r.) dokumenty dotyczące deklaracji VAT za grudzień 2016 r. należy przechowywać co najmniej do 31 grudnia 2022 r.

Należy podkreślić, iż w przypadku wydatków inwestycyjnych, dokumenty należy przechowywać przez okres co najmniej 10 lat licząc od początku roku, w którym dana inwestycja została oddana do użytkowania. Powyższe wiąże się z faktem, iż w określonych przypadkach przepisy art. 91 ustawy o VAT przewidują możliwość dokonywania korekty wieloletniej od nabycia środków trwałych przez okres 10 lat.

3. Wystawianie faktur

Szczegółowe zasady wystawiania faktur oraz elementy, które powinny zawierać faktury zostały wskazane w procedurze rozliczania podatku od towarów i usług Powiatu Otwockiego. Niniejsza instrukcja określa czynności organizacyjno-techniczne związane z wystawianiem faktur. Wszystkie wystawione i otrzymane faktury należy archiwizować.

Powiat Otwocki jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług, identyfikowanym poprzez numer NIP 532-20-08-671. Jednostki są obowiązane wystawiać faktury w związku z dokonywaną sprzedażą towarów i usług na rzecz:

- innego podatnika VAT,
- podatku od wartości dodanej,
- podatku o podobnym charakterze,
- osoby prawnej niebędącej podatnikiem,
- osoby fizycznej będącej nabywcą towaru lub usługi, która zażądała wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wydano towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

W przypadku dokonywania sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej usług dzierżawy / najmu, dostawy mediów, świadczenia usług telekomunikacyjnych (i innych usług wskazanych w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT) wystawianie faktur nie jest wymagane przepisami, jednakże zgodnie z podejściem Powiatu Otwockiego dokumentowanie ww. czynności za pomocą faktur VAT jest konieczne (terminy wystawiania faktur określa procedura rozliczania podatku od towarów i usług).

W przypadku, gdy podatnik (jednostka) dokonuje transakcji podlegającej zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 (rozporządzenia Ministra Finansów regulujące zwolnienia inne niż wskazane w ustawie o VAT), nie jest on obowiązany do wystawienia faktury na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, chyba że nabywca zgłosi takie żądanie w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wydano towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Za wystawianie faktur odpowiada wyznaczony pracownik jednostki. Faktury należy wystawiać w dwóch (lub więcej) egzemplarzach, z czego jeden egzemplarz pozostaje w dokumentacji jednostki. Wystawione faktury sprzedaży ujmuje się w ewidencji sprzedaży oraz w księgach rachunkowych zgodnie z polityką rachunkowości.

Faktury należy numerować począwszy od numeru faktury, następnie symbol jednostki. Wykaz symboli jednostek stanowi załącznik nr 4 do niniejszej procedury. Następnie umieszcza się oznaczenie miesiąca oraz roku w formacie MM/RRRR/ (np. 03/2017). Należy wskazać, iż numerację należy prowadzić w taki sposób, aby uniknąć sytuacji oznaczenia dwóch faktur takim samym numerem. Przykładowy sposób numeracji faktur: 01/XX/03/2017.

Wystawiając fakturę dokumentującą sprzedaż towarów i usług, jako dane sprzedawcy należy wskazać dane Powiatu Otwockiego, tj. w szczególności:

Sprzedawca

Powiat Otwocki

ul. Górna 13

05-400 Otwock

NIP: 532-20-08-671

Nazwa jednostki organizacyjnej

Adres jednostki organizacyjnej

Natomiast jako dane wystawcy należy wskazać dane jednostki (o ile jest to możliwe):

Wystawca

Nazwa jednostki

ul. nazwa ulicy

Kod pocztowy, miejscowość

nr rachunku bankowego

Jeżeli ze względów technicznych nie jest możliwe wystawienie faktury zgodnie z powyższym schematem, (np. z powodu ograniczeń technicznych systemu księgowego, ograniczeniem ilości pól na fakturze), należy wskazać inne dane pozwalające na identyfikację jednostki, która wystawiła daną fakturę, w szczególności adres do korespondencji.

Przy takich ograniczeniach, ww. dane mogą zostać pominięte lub też jednostka może umieścić w innym polu (np. w polu dostawcy), dodatkowe oznaczenie pozwalające na identyfikację jednostki wystawiającej fakturę.

Należy jednak podkreślić, iż wystawiona faktura każdorazowo musi zawierać NIP Powiatu Otwockiego.

W przypadku, gdy stwierdzone zostaną nieprawidłowości związane z wystawieniem faktury należy wystawić fakturę korygującą zgodnie z zasadami wskazanymi w procedurze rozliczania podatku od towarów i usług Powiatu Otwockiego.

4. Kasy Fiskalne

Dyrektorzy jednostek organizacyjnych powiatu dokonują analizy przepisów prawnych w zakresie ewentualnego obowiązku zainstalowania kas rejestrujących oraz ewentualnego obowiązku ewidencjonowania określonych czynności przy zastosowaniu kas online od dnia centralizacji. Informację o zainstalowaniu kasy fiskalnej w danej jednostce należy przekazać do Wydziału Finansowego Starostwa Powiatowego w Otwocku.

5. Faktury zakupowe

W przypadku dokonywania przez daną jednostkę nabyć towarów lub usług, na potrzeby wystawienia przez dostawcę faktury dotyczącej zakupu towarów i usług należy wskazać dane Powiatu Otwockiego, tj. w szczególności:

Nabywca

Powiat Otwocki

ul. Górna 13

05-400 Otwock

NIP: 532-20-08-671

Płatnik

Nazwa jednostki organizacyjnej

Adres jednostki organizacyjnej

Należy wskazać, iż analogicznie jak w przypadku faktur sprzedażowych, na fakturze zakupowej dostawca musi ująć dane pozwalające na identyfikację jednostki dokonującej nabycia towarów / usług, w szczególności adres do korespondencji.

Faktury zakupu otrzymane w formie papierowej należy podstemplować w celu potwierdzenia daty wpływu faktury do jednostki. Otrzymane faktury dotyczące zakupów towarów i usług wykorzystywanych do wykonywania czynności opodatkowanych ujmują się w ewidencji zakupu oraz w księgach rachunkowych zgodnie z polityką rachunkowości.

W odniesieniu do faktur zakupu otrzymanych w formie elektronicznej, konieczne jest gromadzenie danych pozwalających na jednoznaczne określenie momentu otrzymania faktury zakupowej, a tym samym momentu określającego, co do zasady, powstanie prawa do odliczenia VAT.

W przypadku, gdy stwierdzone zostaną nieprawidłowości związane z otrzymaną fakturą zakupu należy wystawić notę korygującą zgodnie z zasadami wskazanymi w procedurze rozliczania podatku od towarów i usług Powiatu Otwockiego.

W przypadku, gdy nie jest możliwe wystawienie noty korygującej, należy poinformować sprzedawcę o konieczności wystawienia faktury korygującej.

6. Ewidencja dla celów rozliczania podatku od towarów i usług

Jednostki organizacyjne Powiatu Otwockiego prowadzą ewidencję sprzedaży oraz ewidencję zakupu dla potrzeb rozliczania podatku od towarów i usług.

Za prowadzenie ewidencji w danej jednostce odpowiedzialna jest wyznaczona osoba, wskazana w załączniku nr 1 do niniejszej procedury. Ewidencja prowadzona jest dla poszczególnych okresów rozliczeniowych tj. miesięcznie.

Ewidencje muszą być prowadzone terminowo i rzetelnie, tak aby na ich podstawie było możliwe sporządzenie deklaracji częściowej jednostki zgodnej z przepisami ustawy o VAT i zawierać dane zawarte we wzorach ewidencji sprzedaży i zakupów stanowiących załącznik nr 2 oraz załącznik nr 3 do niniejszej procedury.

Ewidencje sprzedaży i zakupów prowadzone są w formie elektronicznej, jednakże po sporządzeniu deklaracji częściowej jednostki należy każdorazowo dokonać wydruku ewidencji sprzedaży i zakupu, odpowiednio je podstemplować, a osoba do tego uprawniona powinna podpisać ewidencje. Następnie należy dokonać ich archiwizacji w danej jednostce wraz z deklaracją częściową jednostki.

Archiwizowane ewidencje sprzedaży i zakupu należy przechowywać zgodnie z zasadami przedstawionymi w pkt 2. Uwagi ogólne.

Osoby wskazane w załączniku nr 1 do niniejszej procedury odpowiadają za prawidłowość sporządzanych ewidencji sprzedaży i zakupu oraz ewidencji sprzedaży i zakupu.

Częściowe ewidencje sprzedaży i zakupu jednostek sporządza się i przesyła drogą elektroniczną do Starostwa Powiatowego najpóźniej w terminie do 14 dnia miesiąca następującego po miesiącu, za który składana jest deklaracja (przykładowo, w przypadku ewidencji za kwiecień 2017 r. powinna ona zostać przekazana do Starostwa Powiatowego do 14maja 2017 r.).

W tym samym terminie jednostki przekazują do Starostwa Powiatowego podpisane ewidencje również w wersji papierowej.

W przypadku braku sprzedaży lub braku zakupu, obowiązuje przesłanie ewidencji zerowych.

W oparciu o przesłane częściowe ewidencje sprzedaży i zakupu poszczególnych jednostek sporządza się zbiorczą ewidencję sprzedaży i zakupu Powiatu Otwockiego. Za sporządzenie zbiorczej ewidencji sprzedaży i zakupu odpowiada upoważniony pracownik Wydziału Finansowego Starostwa Powiatowego.

Po sporządzeniu zbiorczej ewidencji sprzedaży i zakupu należy je zarchiwizować i przechowywać zgodnie z zasadami przedstawionymi w pkt 2. Uwagi ogólne.

7. Deklaracje VAT

Na podstawie ewidencji sprzedaży i zakupu za dany okres rozliczeniowy sporządza się częściową deklarację VAT jednostki.

Kwot wprowadzanych do częściowej deklaracji VAT jednostek nie zaokrągla się do pełnych złotych (zaokrąglenie zgodnie z zasadami zawartymi w ordynacji podatkowej jest dokonywane dopiero na etapie sporządzania zbiorczej deklaracji VAT Powiatu Otwockiego).

Częściowe deklaracje VAT jednostek sporządza się i przesyła drogą elektroniczną do Starostwa Powiatowego wraz z ewidencją zakupu i sprzedaży, tj. najpóźniej w terminie do 14 dnia miesiąca następującego po miesiącu za który składana jest deklaracja (przykładowo, w przypadku ewidencji za

październik 2017r. powinna ona zostać przekazana do Starostwa Powiatowego do 14 listopada 2017r.).

Jeżeli w jednostce organizacyjnej wystąpi sprzedaż, z tytułu której wymagane jest złożenie deklaracji VAT-27 stosowne dane powinny zostać przekazane do Starostwa Powiatowego. Dana jednostka powinna przesłać częściowo wypełnioną deklarację VAT-27 oraz wykazać transakcję w ewidencji.

W przypadku, gdy w danym okresie rozliczeniowym nie dokonano sprzedaży opodatkowanej oraz nie dokonano nabyć podlegających odliczeniu, sporządza się częściową deklarację VAT „zerową” jednostki. Taka deklaracja również powinna zostać przesłana do Starostwa Powiatowego ww. terminie.

Równocześnie z przesyłaniem drogą elektroniczną częściowej deklaracji VAT jednostki do Starostwa Powiatowego, należy wydrukować częściową deklarację VAT jednostki i odpowiednio ją podstemplować, a osoba do tego wyznaczona powinna podpisać deklarację VAT jednostki.

Następnie jeden egzemplarz deklaracji częściowej VAT należy przesłać do Starostwa Powiatowego do wyznaczonej osoby w Wydziale Finansowym, a jeden egzemplarz zarchiwizować w danej jednostce.

Przesłane ewidencje sprzedaży i zakupu jednostek oraz częściowe deklaracje VAT jednostek są podstawą do sporządzenia zbiorczej deklaracji VAT Powiatu Otwockiego.

Za sporządzenie zbiorczej deklaracji VAT odpowiada wyznaczony pracownik Wydziału Finansowego Starostwa Powiatowego. Zbiorczą deklarację VAT Powiatu Otwockiego sporządza się w dwóch egzemplarzach, z czego jeden egzemplarz podpisany przez Skarbnika Powiatu Otwockiego lub inną osobę do tego upoważnioną składa się do Urzędu Skarbowego w Otwocku, natomiast drugi egzemplarz należy zarchiwizować i przechowywać zgodnie z zasadami przedstawionymi w pkt 2. Uwagi ogólne.

8. Rozliczenie zobowiązania podatkowego / nadwyżki podatku naliczonego nad należnym

8.1 Pozycja wynikająca z częściowych deklaracji VAT jednostek

- a) Jednostka wykazuje w częściowej deklaracji pozycję „do zapłaty” (nadwyżka VAT naliczonego nad VAT należnym)*

W przypadku, jeżeli w danym okresie rozliczeniowym z częściowej deklaracji VAT jednostki wynika kwota zobowiązania podatkowego, jednostka jest obowiązana przekazać środki pieniężne w odpowiedniej wysokości celem uregulowania zobowiązania VAT wykazanego w deklaracji częściowej jednostki na konto Starostwa Powiatowego, najpóźniej do 18 dnia miesiąca następującego po miesiącu, za który składana jest deklaracja.

- b) Jednostka wykazuje w częściowej deklaracji VAT pozycję „do zwrotu” (nadwyżka VAT naliczonego nad VAT należnym)*

W przypadku, gdy w danym okresie rozliczeniowym z częściowej deklaracji VAT jednostki wynika kwota nadwyżki VAT naliczonego nad VAT należnym i ww. kwota jest odzyskiwana przez Powiat Otwocki w drodze wniosku o zwrot VAT wynikający ze scentralizowanej deklaracji VAT (przypadek, o którym mowa w pkt 7.2 lit. b) poniżej), Starostwo Powiatowe dokonuje zwrotu ww. nadwyżki na rachunek bankowy jednostki w ciągu 10 dni roboczych od jej otrzymania z Urzędu Skarbowego.

W przypadku, gdy w danym okresie rozliczeniowym z częściowej deklaracji VAT jednostki wynika kwota nadwyżki VAT naliczonego nad VAT należnym i ww. kwota jest w całości lub w części „odzyskiwana” przez Powiat Otwocki w drodze potrącenia z zobowiązaniami VAT wynikającymi z

częstkowych deklaracji VAT innych centralizowanych jednostek, w szczególności w sytuacji, kiedy w scentralizowanej deklaracji VAT Powiat Otwocki wykaże kwotę do zapłaty (przypadek opisany w pkt. 7.2 lit. a), jak również, kiedy ww. kwota jest odzyskiwana przez Powiat Otwocki w drodze potrącenia z przyszłymi zobowiązaniami, kiedy w scentralizowanej deklaracji VAT wykazana zostanie kwota do przeniesienia (przypadek opisany w pkt. 7.2 lit. c), Starostwo Powiatowe dokona zwrotu ww. nadwyżki na rachunek bankowy jednostki w ciągu 10 dni roboczych od dnia złożenia scentralizowanej deklaracji VAT.

8.2 Pozycja wynikająca ze scentralizowanej deklaracji VAT Powiatu Otwockiego

a) Kwota do zapłaty

W przypadku, gdy ostateczna kwota wynikająca ze zbiorczej deklaracji VAT stanowi zobowiązanie podatkowe, zapłaty ww. kwoty zobowiązania Powiatu Otwockiego dokonuje Starostwo Powiatowe.

Kwota podatku do zapłaty wynikająca ze zbiorczej deklaracji VAT Powiatu Otwockiego jest przekazywana przelewem na właściwy rachunek bankowy Urzędu Skarbowego w Otwocku.

b) Kwota do zwrotu

W przypadku, jeśli w danym okresie rozliczeniowym, w wyniku złożenia zbiorczej deklaracji VAT przez Powiat Otwocki powstanie nadwyżka podatku naliczonego nad podatkiem należnym, jej zwrot dokonywany jest przez Urząd Skarbowy w całości na rachunek bankowy Powiatu Otwockiego.

W tym zakresie Powiat Otwocki przygotowuje odpowiedni wniosek o zwrot VAT, który jest podpisywany przez Skarbnika Powiatu Otwockiego.

c) Kwota do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy

W przypadku, jeśli w danym okresie rozliczeniowym, w wyniku złożenia zbiorczej deklaracji VAT przez Powiat Otwocki powstanie nadwyżka podatku naliczonego nad podatkiem należnym, możliwe jest także, aby została ona przeniesiona na następny okres rozliczeniowy (w całości lub części).

Decyzja w zakresie rozdysponowania kwotą nadwyżki podatku naliczonego nad należnym jest podejmowana przez Skarbnika Powiatu Otwockiego.

9 Korekty deklaracji VAT oraz ewidencji sprzedaży i zakupu

Jeżeli stwierdzono nieprawidłowości w przesłanych częstkowych deklaracjach VAT jednostki lub częstkowej ewidencji sprzedaży i zakupu jednostki należy dokonać ich korekty, a następnie procedować zgodnie z zasadami przedstawionymi powyżej.

Jeżeli nieprawidłowości w przesłanych częstkowych deklaracjach VAT jednostki lub częstkowej ewidencji sprzedaży i zakupu jednostki stwierdzono przed terminem na złożenie deklaracji VAT (zgodnie z art. 99 ust. 1 ustawy o VAT podatnicy są obowiązani składać deklaracje VAT w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu za który składa się deklarację), należy niezwłocznie przesłać do Starostwa Powiatowego skorygowaną częstkową deklarację VAT oraz częstkową ewidencję sprzedaży i zakupu, a następnie skontaktować się ze Starostwem Powiatowym w celu ustalenia dalszego toku postępowania.

Jeżeli ze skorygowanej deklaracji VAT jednostek wynika większa kwota VAT do zapłaty do Urzędu Skarbowego niż z pierwotnej częstkowej deklaracji VAT jednostki, należy przesłać do Starostwa Powiatowego skorygowaną częstkową deklarację VAT jednostki, a następnie skontaktować się ze Starostwem Powiatowym w celu ustalenia daty złożenia korekty deklaracji.

Po ustaleniu daty złożenia korekty deklaracji (jeśli korekta zwiększająca zobowiązanie na poziomie jednostki zostanie stwierdzona po złożeniu rozliczenia) i ustaleniach ze Starostwem Powiatowym, jednostka jest zobligowana obliczyć kwotę odsetek od powstałej zaległości podatkowej na dzień złożenia korekty deklaracji VAT przez Starostwo Powiatowe do Urzędu Skarbowego zgodnie z przepisami Ordynacji Podatkowej, a następnie jest zobowiązana niezwłocznie przekazać środki

pieniężne celem uregulowania zaległości podatkowej wraz z odsetkami w odpowiedniej wysokości na konto Starostwa Powiatowego.

Regulacje zawarte w niniejszej procedurze są obligatoryjnie uwzględniane w polityce rachunkowości jednostek oraz Starostwa Powiatowego.

10. Wykaz załączników do procedury:

Załącznik nr 1 – wykaz stanowisk, których sprawowanie wiąże się z odpowiedzialnością za sporządzanie deklaracji oraz prowadzenie rozliczeń VAT

Załącznik nr 2 – wzór ewidencji sprzedaży VAT

Załącznik nr 3 – wzór ewidencji zakupu VAT

Załącznik nr 4 – wykaz symboli jednostek


Przewodniczący Zarządu
Cezary Łukaszewski

Załącznik nr 1

Wykaz stanowisk, których sprawowanie wiąże się z odpowiedzialnością za sporządzanie deklaracji oraz prowadzenie rozliczeń VAT w Powiecie Otwockim

L.p.	Nazwa jednostki organizacyjnej:	Stanowisko
1.	Starostwo Powiatowe w Otwocku	inspektor
2.	Oświata Powiatowa w Otwocku	księgowa
3.	Młodzieżowy Ośrodek Socjoterapii "Jędrus" w Józefowie	księgowa
4.	Powiatowy Młodzieżowy Dom Kultury im. Michała Elwiro Andriollego w Otwocku	księgowa
5.	Powiatowa Poradnia Psychologiczno-Pedagogiczna w Otwocku	księgowa
6.	Specjalny Ośrodek Szkolno - Wychowawczy Nr 1 im. Marii Konopnickiej w Otwocku	księgowa
7.	Specjalny Ośrodek Szkolno - Wychowawczy Nr 2 w Otwocku	księgowa
8.	Zespół Szkół Nr 1 w Otwocku	księgowa
9.	Zespół Szkół Nr 2 im. Marii Skłodowskiej-Curie w Otwocku	księgowa
10.	Zespół Szkół Ekonomiczno-Gastronomicznych im. Stanisława Staszica w Otwocku	księgowa
11.	Liceum Ogólnokształcące nr I im. K.I. Gałczyńskiego w Otwocku	księgowa
12.	Powiatowe Centrum Pomocy Rodzinie	Specjalista ds.. VAT
13.	Domy dla Dzieci w Otwocku	Specjalista ds.. VAT
14.	Dom Pomocy Społecznej w Otwocku	Specjalista ds.. VAT
15.	Dom Pomocy Społecznej w Karczewie	Specjalista ds.. VAT
16.	Dom Pomocy Społecznej "Wrzos"	Specjalista ds.. VAT
17.	Rodzinny Dom Dziecka w Podbieli	Specjalista ds.. VAT
18.	Środowiskowy Dom Samopomocy	Specjalista ds.. VAT
19.	Zarząd Dróg Powiatowych w Otwocku z s. w Karczewie	Gł. Księgowa

Przewodniczący Zarządu
Cezary Łukaszewski

Załącznik nr 2
Wzór ewidencji sprzedaży VAT

Nazwa jednostki organizacyjnej
Adres jednostki organizacyjnej
Adres jednostki organizacyjnej

Rejestr sprzedaży za miesiąc rok

L.p.	Nr faktury	Data wystawienia faktury	Nabywca	NIP nabywcy	Kwota brutto	Sprzedaż ZW	Sprzedaż 5%		Sprzedaż 8%		Sprzedaż 23%		Sprzedaż 0%	Sprzedaż NP
							netto	VAT	netto	VAT	netto	VAT		
1														
2														
3														
4														
5														
6														
7														
8														
9														
10														
11														
12														
13														
14														
15														
16														
17														
18														
19														
20														
21														
22														
23														
24														
25														
Razem:					0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Przewodniczący Zarządu
Cezary Łukaszewski

Załącznik nr 3
Wzór ewidencji zakupu VAT

Nazwa jednostki organizacyjnej
Adres jednostki organizacyjnej
Adres jednostki organizacyjnej

Rejestr zakupu za miesiąc rok

L.p.	Nr faktury	Data wystawienia faktury	Data powstania obowiązku podatkowego u dostawcy	Wystawca	NIP wystawcy	Kwota netto	Stawka VAT	VAT	Data otrzymania faktury
1									
2									
3									
4									
5									
6									
7									
8									
9									
10									
11									
12									
13									
14									
15									
16									
17									
18									
19									
20									
21									
22									
23									
24									
25									
26									
27									
28									
29									
30									
31									
32									
33									
34									
35									

Razem: 0,00 0,00

Przewodniczący Zarządu
Cezary Łukaszewski

Załącznik nr 4

Wykaz symboli jednostek w Powiecie Otwockim

L.p.	Nazwa jednostki organizacyjnej:	Symbol jednostki
1.	Starostwo Powiatowe w Otwocku	P
2.	Oświata Powiatowa w Otwocku	OP
3.	Młodzieżowy Ośrodek Socjoterapii "Jędrus" w Józefowie	MOS
4.	Powiatowy Młodzieżowy Dom Kultury im. Michała Elwiro Andriollego w Otwocku	PMDK
5.	Powiatowa Poradnia Psychologiczno-Pedagogiczna w Otwocku	PPPP
6.	Specjalny Ośrodek Szkolno - Wychowawczy Nr 1 im. Marii Konopnickiej w Otwocku	SOSW1
7.	Specjalny Ośrodek Szkolno – Wychowawczy Nr 2 w Otwocku	SOSW2
8.	Zespół Szkół Nr 1 w Otwocku	ZS1
9.	Zespół Szkół Nr 2 im. Marii Skłodowskiej-Curie w Otwocku	ZS2
10.	Zespół Szkół Ekonomiczno-Gastronomicznych im. Stanisława Staszica w Otwocku	ZSEG
11.	Liceum Ogólnokształcące nr I im. K.I. Gałczyńskiego w Otwocku	LO
12.	Powiatowe Centrum Pomocy Rodzinie	PCPR
13.	Domy dla Dzieci w Otwocku	DDD
14.	Dom Pomocy Społecznej w Otwocku	DPSK
15.	Dom Pomocy Społecznej w Karczewie	DPSA
16.	Dom Pomocy Społecznej "Wrzos"	DPSW
17.	Rodzinny Dom Dziecka w Podbieli	RDDP
18.	Środowiskowy Dom Samopomocy	SDS
19.	Zarząd Dróg Powiatowych w Otwocku z s. w Karczewie	ZDP

Przewodniczący Zarządu
Cezary Łukaszewski

Spis treści

I. Wykaz aktów prawnych i pojęć.....	4
II. Uwagi ogólne.....	5
III. Działanie jako podatnik VAT.....	6
IV. Instrukcja rozliczania VAT dla pracowników jednostek budżetowych zajmujących się działalnością oświatową.....	7
1. Czynności z zakresu oświaty niepodlegające opodatkowaniu VAT.....	7
2. Sprzedaż posiłków.....	8
3. Sprzedaż usług organizacji wypoczynku dla dzieci i młodzieży (zimowiska, półkolonie, obozy językowe).....	12
V. Instrukcja rozliczania VAT w zakresie usług najmu i dzierżawy oraz transakcji związanych z nieruchomościami.....	13
1. Sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe.....	13
2. Sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkalne.....	14
3. Sprzedaż usług najmu ruchomości.....	15
4. Sprzedaż usług bezumownego korzystania z nieruchomości.....	16
5. Sprzedaż nieruchomości niezabudowanych.....	18
6. Sprzedaż nieruchomości zabudowanych.....	20
7. Użytkowanie wieczyste gruntu.....	22
VI. Instrukcja rozliczania VAT w zakresie pozostałych transakcji.....	24
1. Refakturowanie mediów.....	24
2. Sprzedaż towarów używanych.....	26
3. Sprzedaż usług pomocy społecznej / usług opieki oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych.....	27
4. Sprzedaż towarów i usług w ramach tzw. transakcji barterowych (wymiana towaru lub usługi w zamian za inny towar lub usługę).....	28
5. Sprzedaż usług wstępu (bilety).....	29
6. Sprzedaż złomu.....	30
7. Czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT.....	31
8. Nieodpłatne przekazanie towarów.....	32
9. Nieodpłatne świadczenie usług.....	32
10. Dotacje.....	33
VII. Instrukcja rozliczania VAT w zakresie transakcji pomiędzy jednostkami.....	34
1. Transakcje dokonywane pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Powiatu Otwockiego.....	34
VIII. Ogólne zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży na kasie fiskalnej.....	35
1. Otrzymywanie odpłatności za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej.....	35
IX. Instrukcja w zakresie zasad skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego.....	36
1. Odliczenie podatku naliczonego na zasadach ogólnych.....	36
2. Odliczenie podatku naliczonego – współczynnik VAT.....	36
3. Odliczenie podatku naliczonego pre-współczynnik.....	37
4. Okres, w którym można dokonać odliczenia VAT naliczonego.....	39
5. Odliczenie podatku naliczonego – przykłady.....	39

X. Dokumentowanie transakcji	41
1. Wystawianie faktur.....	41
2. Faktury korygujące.....	42
3. Noty korygujące	43
4. Ewidencjonowanie transakcji przy pomocy kas rejestrujących	44
XI. Załącznik 1 – wyciąg z przepisów dotyczących obliczania pre-współczynnika	45

I. Wykaz aktów prawnych i pojęć

Jeśli w dalszej części procedury rozliczania podatku od towarów i usług będzie mowa o:

1. Powiecie – należy przez to rozumieć Powiat Otwocki,
2. jednostce lub jednostce organizacyjnej – należy przez to rozumieć jednostkę budżetową Powiatu Otwockiego,
3. ustawie lub ustawie o VAT – rozumie się przez to ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2020.106 t.j. z dnia 2020.01.23 ze zm.),
4. ustawie o systemie oświaty – rozumie się przez to ustawę z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz.U.2019.1481 t.j. z dnia 2019.08.08 ze zm.),
5. ustawie prawo budowlane – rozumie się przez to ustawę z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U.2019.1186 t.j. z dnia 2019.06.26 ze zm.),
6. rozporządzeniu w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji – rozumie się przez to rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U.2018.2519 z dnia 2018.12.31 ze zm.),
7. rozporządzeniu w sprawie obliczania pre-współczynnika – rozumie się przez to rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz. U z 2015 r., poz. 2193 ze zm.),
8. rozporządzeniu w sprawie kas rejestrujących – rozumie się przez to rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U.2019.816 z dnia 2019.04.30 ze zm.).

II. Uwagi ogólne

Niniejsza procedura ma na celu wskazanie prawidłowego sposobu rozliczeń poszczególnych rodzajów transakcji dla celów podatku od towarów i usług. Procedura została podzielona na części według poszczególnych typów transakcji sprzedaży występujących w Powiecie oraz jego jednostkach, co ma na celu usprawnienie wyszukiwania niezbędnych informacji. W podatku od towarów i usług występuje podatek należny, naliczany od transakcji sprzedaży towarów i usług podlegających opodatkowaniu oraz podatek naliczony, wykazywany na fakturach dokumentujących nabycia towarów i usług. Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT podatnicy są uprawnieni do pomniejszenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego pod warunkiem jego związku z czynnościami opodatkowanymi VAT.

Procedura szczegółowo wskazuje jak należy rozliczać różne rodzaje transakcji sprzedaży, odnosząc się do wszystkich elementów konstrukcyjnych podatku od towarów i usług koniecznych do prawidłowego raportowania transakcji sprzedaży dla celów tego podatku. Niniejsza procedura wskazuje w szczególności:

- moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku danej transakcji, a więc, w którym dniu (a tym samym, w którym okresie rozliczeniowym) należy rozpoznać (wykazać w rejestrze sprzedaży) daną transakcję;
- podstawę opodatkowania, a więc kwotę netto danej transakcji, którą następnie należy opodatkować według odpowiedniej stawki VAT (o ile jest to transakcja podlegająca opodatkowaniu VAT);
- sposób opodatkowania danej transakcji, tj. czy dana transakcja:
 - podlega opodatkowaniu VAT według stawki podstawowej (22% / 23%) lub według stawek obniżonych (7% / 8% lub 5%),
 - korzysta ze zwolnienia z opodatkowania VAT,
 - w ogóle nie podlega opodatkowaniu VAT;
- czy z tytułu dokonania danej transakcji sprzedaży istnieje obowiązek wystawienia faktury, a jeśli tak to, w jakim terminie należy wystawić fakturę;
- czy z tytułu dokonania danej transakcji sprzedaży powstaje obowiązek jej ewidencjowania na kasie fiskalnej oraz kasie fiskalnej on line.

W odniesieniu do transakcji dotyczących nabycia towarów i usług, niniejsza procedura określa ogólne zasady odliczania VAT naliczonego w szczególności:

- prawo do odliczenia VAT;
- moment dokonania odliczenia;
- możliwość dokonania pełnego odliczenia VAT;
- reguły częściowego odliczania VAT z zastosowaniem współczynnika VAT;
- reguły częściowego odliczania VAT z zastosowaniem pre-współczynnika VAT.

III. Działanie jako podatnik VAT

Opodatkowaniu VAT podlegają wyłącznie czynności (transakcje) dokonywane przez podatników VAT. W myśl art. 15 ust. 1 ustawy o VAT podatnikami VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT – bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Zgodnie z art. 15 ust. 2 ustawy o VAT działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Ustalając, czy jednostka samorządu terytorialnego (jst) występuje w danym przypadku w charakterze podatnika VAT, należy uwzględnić treść art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, w którym zastrzeżono, że za podatników VAT nie uznaje się organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których jednostki te zostały powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

W konsekwencji jednostki:

- 1) nie działają w charakterze podatników VAT – w zakresie, w jakim realizują nałożone odrębnymi przepisami zadania, dla realizacji których jednostki te zostały powołane (np. wydając decyzje czy postanowienia),
- 2) działają w charakterze podatników VAT – w zakresie, w jakim na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych dokonują czynności (transakcji) mających charakter działalności gospodarczej.

W przypadku uznania, iż Powiat Otwocki jest podatnikiem VAT w związku z daną czynnością (transakcją) wykonywaną przez jednostkę, należy następnie zweryfikować, czy czynność ta mieści się w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu VAT (w VAT lub poza VAT).

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają następujące czynności (transakcje):

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju (w tym tzw. import usług a więc usługi opodatkowane u nabywcy);
- 2) eksport towarów,
- 3) import towarów na terytorium kraju, tj. przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej;
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, tj. wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej inne niż terytorium Polski.

W art. 7 ust. 1 ustawy o VAT określono, że przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. W art. 8 ustawy o VAT wskazano natomiast, że przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7.

IV. Instrukcja rozliczania VAT dla pracowników jednostek budżetowych zajmujących się działalnością oświatową

1. Czynności z zakresu oświaty niepodlegające opodatkowaniu VAT

Zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy o VAT organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące te organy uznaje się za podatnika w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane wyłącznie jeżeli wykonują one czynności na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Z uwagi na wydanie interpretacji ogólnej Ministerstwa Finansów z 10 czerwca 2020 r. o sygn. PT1.8101.3.2019PT1.8101.3.20 zobowiązuje się jednostki do analizowania każdorazowo czynności z zakresu edukacji publicznej i pomocy społecznej, o których mowa poniżej, pod kątem spełnienia kryteriów wyłączenia z VAT opisanych w interpretacji.

W interpretacji, Minister Finansów stwierdza, że w odniesieniu do określonych czynności związanych z realizacją zadań w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej, jednostki samorządu terytorialnego (jst) nie występują w roli podatników VAT i tym samym ich wykonywanie nie podlega opodatkowaniu VAT, o ile spełnione są określone przesłanki. Badając, czy dana czynność wykonywana przez jst stanowi działalność gospodarczą, należy brać pod uwagę wskazane w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej przesłanki i ich występowanie w konkretnej sprawie. Przykładowo zatem należy ocenić:

- 1) czy warunki realizacji danego świadczenia odbiegają od warunków, na jakich realizowane byłoby ono przez inne podmioty gospodarcze;
- 2) w jakim reżimie prawnym wykonywane są dane czynności;
- 3) czy istnieje asymetria pomiędzy kosztami wykonywania danych świadczeń a odpłatnością ponoszoną przez ich beneficjentów;
- 4) w jakim stopniu ponoszona odpłatność stanowi rzeczywistą wartość otrzymywanych świadczeń;
- 5) czy odpłatność jest uzależniona od sytuacji majątkowej beneficjenta.

Oceny takiej należy dokonać przy uwzględnieniu wszystkich występujących w danej sprawie okoliczności.

Interpretacja stanowi załącznik do niniejszej Procedury.

W konsekwencji, w przypadku stwierdzenia, iż transakcja nie podlega VAT, jednostka nie ujmuje jej w ewidencji ani deklaracji. W przypadku zaś, gdy z analizy transakcji wynikać będzie konieczność opodatkowania, stosować należy zasady opodatkowania wskazane w punktach 2-3 poniżej. Zaznaczyć przy tym należy, że opodatkowanie wystąpi jedynie wyjątkowo.

Przykładem jest wydawanie duplikatów świadectw i legitymacji, które nie podlega opodatkowaniu VAT i w konsekwencji czynności te nie rodzą obowiązku ich raportowania dla celów VAT.

Przykład – szkoła otrzymała w dniu 16 kwietnia odpłatność w wysokości 5 zł za wydanie duplikatu świadectwa ukończenia szkoły.

Sposób rozliczenia transakcji:

Transakcja ta nie podlega opodatkowaniu VAT. W konsekwencji nie powstanie obowiązek podatkowy z tytułu otrzymania ww. odpłatności i nie będzie obowiązku wykazania jej w ewidencji VAT. Nie jest także konieczne wystawienie faktury z tytułu dokonanej sprzedaży oraz nie powstanie konieczność ewidencjonowania sprzedaży na kasie fiskalnej.

2. Sprzedaż posiłków

(w tym sprzedaż posiłków wytworzonych przez uczniów)

Opodatkowanie sprzedaży posiłków. Jeżeli sprzedaży posiłków dokonują:

- jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów ustawy o systemie oświaty (art. 2) np. szkoły - na rzecz swoich uczniów i innych podopiecznych oraz nauczycieli i pracowników pedagogicznych tej jednostki, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy o VAT),
- regionalne ośrodki polityki społecznej, powiatowe centra pomocy rodzinie, ośrodki pomocy społecznej, rodzinne domy pomocy, ośrodki wsparcia i ośrodki interwencji kryzysowej, wpisane do rejestru prowadzonego przez wojewodę domy pomocy społecznej prowadzone przez podmioty posiadające zezwolenie wojewody, placówki opiekuńczo-wychowawcze i ośrodki adopcyjno-opiekuńcze, placówki specjalistycznego poradnictwa, placówki inne niż wymienione powyżej wpisane do rejestru prowadzonego przez wojewodę zapewniające całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku na podstawie zezwolenia wojewody, specjalistyczne ośrodki wsparcia dla ofiar przemocy w rodzinie, na rzecz podmiotów korzystających z usług określonych w przepisach o pomocy społecznej oraz usług określonych w przepisach o przeciwdziałaniu przemocy w rodzinie, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 22 ustawy o VAT).

Za zwolnioną z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy o VAT należy także uznać dostawę napojów w ramach żywienia przez jednostki oświatowe oraz domy pomocy społecznej. Warto podkreślić, iż zwolnienie takowe przysługuje jedynie w sytuacji, kiedy usługa ta świadczona jest dla uczniów, nauczycieli i innych pracowników pedagogicznych (w przypadku jednostek oświaty) oraz beneficjentów usług opiekuńczych/zdrowotnych (w przypadku domu pomocy społecznej).

W pozostałych przypadkach tj. w sytuacji, w której ww. jednostki dokonują sprzedaży posiłków na rzecz podmiotów innych niż wskazane powyżej, takie transakcje będą opodatkowane obniżoną stawką VAT (obecnie 8%, art. 41 ust. 12f ustawy o VAT).

Obniżona stawka nie znajdzie jednak zastosowania do sprzedaży w zakresie:

- 1) napojów innych niż wymienione w załączniku nr 3 lub załączniku nr 10 do ustawy o VAT lub w przepisach wykonawczych wydanych na jej podstawie, w tym ich przygotowania i podania;
- 2) towarów nieprzetworzonych przez podatnika, innych niż wymienione w załączniku nr 3 lub załączniku nr 10 do ustawy o VAT lub w przepisach wykonawczych wydanych na jej podstawie;
- 3) posiłków, których składnikiem są towary wskazane jako wyłączone z grupowań wymienionych w poz. 2 i 11 załącznika nr 10 do ustawy o VAT (np. homary, skorupiaki i ośmiornice).

Opodatkować należy taką sprzedaż stawką podstawową (obecnie 23%).

Napoje wymienione w załączniku nr 3 lub załączniku nr 10 do ustawy o VAT, o których mowa powyżej i do których stosuje się stawkę 8%, to:

- 1) wymienione w poz. 16 załącznika nr 3 (CN ex 2201) wody, włącznie z naturalnymi lub sztucznymi wodami mineralnymi i wodami gazowanymi, niezawierające dodatku cukru lub innego środka słodzącego ani aromatyzującego; lód i śnieg - wyłącznie woda dostarczana za pośrednictwem sieci wodociągowych, cysternami lub innymi środkami transportu,
- 2) wymienione w poz. 17 załącznika nr 10 do (CN ex 2202) wody, włącznie z wodami mineralnymi i wodami gazowanymi, zawierające dodatek cukru lub innego środka słodzącego, lub wody aromatyzowane i pozostałe napoje bezalkoholowe, z wyłączeniem soków owocowych i warzywnych, objętych pozycją CN 2009 - wyłącznie produkty:

- a) jogurty, maślanki, kefiry, mleko nieobjęte działem CN 04 - z wyłączeniem produktów zawierających kawę oraz jej ekstrakty, esencje lub koncentraty,
- b) napoje bezalkoholowe, w których udział masowy soku owocowego, warzywnego lub owocowo-warzywnego wynosi nie mniej niż 20% składu surowcowego,
- c) preparaty do początkowego żywienia niemowląt, w tym mleko początkowe, preparaty do dalszego żywienia niemowląt, w tym mleko następne, mleko i mleko modyfikowane dla dzieci, o których mowa w ustawie z dnia 25 sierpnia 2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia,
- d) niezawierające produktów objętych pozycjami od CN 0401 do CN 0404 lub tłuszczu uzyskanego z produktów objętych pozycjami od CN 0401 do CN 0404 napoje na bazie soi o zawartości białka:
 - 2,8% masy lub większej (CN 2202 99 11),
 - mniejszej niż 2,8% masy; napoje na bazie orzechów objętych działem CN 08, zbóż objętych działem CN 10 lub nasion objętych działem CN 12 (CN 2202 99 15)

Towary nieprzetworzone przez podatnika, wymienione w załączniku nr 3 lub załączniku nr 10, o których mowa powyżej, do których stosuje się stawkę 8%, to:

1) wymienione w poz. 1-6 załącznika nr 3:

- a) kawa, herbata, maté (herbata paragwajska) i przyprawy (CN ex 09) - z wyłączeniem towarów objętych CN:
 - 0901 kawa, nawet palona lub bezkofeinowa; łupinki i łuski kawy; substytuty kawy zawierające kawę w każdej proporcji,
 - 0902 herbata, nawet aromatyzowana,
 - 0903 00 00 maté (herbata paragwajska),
- b) cukry i wyroby cukiernicze (CN ex 17) - z wyłączeniem towarów objętych CN 1704 wyroby cukiernicze (włącznie z białą czekoladą), niezawierające kakao,
- c) cykoria palona i pozostałe palone namiastki kawy oraz ich ekstrakty, esencje i koncentraty (CN ex 2101),
- d) sosy i preparaty do nich; zmieszane przyprawy i zmieszane przyprawy korzenne; mąka i mączka, z gorzycy oraz gotowa musztarda (CN 2103),
- e) przetwory spożywcze, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone (CN ex 2106) - z wyłączeniem tłuszczów złożonych z produktów roślinnych lub zwierzęcych (miksów), wyrobów seropodobnych (analogów serów), produktów o rzeczywistej masowej mocy alkoholu powyżej 1,2% oraz preparatów do początkowego żywienia niemowląt, w tym mleka początkowego, preparatów do dalszego żywienia niemowląt, w tym mleka następnego, mleka i mleka modyfikowanego dla dzieci, o których mowa w ustawie z dnia 25 sierpnia 2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia,
- f) żelatyna i jej pochodne (CN ex 3503),

2) wymienione w poz. 1-8 załącznika nr 10:

- a) mięso i podroby jadalne (CN 02),
- b) ryby i skorupiaki, mięczaki i pozostałe bezkręgowce wodne (CN ex 03) - z wyłączeniem homarów i ośmiornic oraz innych towarów objętych CN 0306 - CN 0308,
- c) produkty mleczarskie; jaja ptasie; miód naturalny; jadalne produkty pochodzenia zwierzęcego, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone (CN 04),
- d) jelita, pęcherze i żołądki zwierząt (z wyjątkiem rybich), całe i w kawałkach, świeże, schłodzone, zamrożone, solone, w solance, suszone lub wędzone (CN 0504 00 00),
- e) warzywa oraz niektóre korzenie i bulwy, jadalne (CN 07),
- f) owoce i orzechy jadalne; skórki owoców cytrusowych lub melonów (CN 08),
- g) zboża (CN 10),
- h) produkty przemysłu młynarskiego; słód; skrobie; inulina; gluten pszeniczny (CN 11),
- i) nasiona i owoce oleiste; ziarna, nasiona i owoce różne; rośliny przemysłowe lub lecznicze; słoma i pasza - wyłącznie towary przeznaczone do spożycia przez ludzi (CN ex 12),
- j) tłuszcze i oleje pochodzenia zwierzęcego lub roślinnego oraz produkty ich rozkładu; gotowe tłuszcze jadalne; woski pochodzenia zwierzęcego lub roślinnego (CN ex 15) - wyłącznie jadalne,
- k) przetwory z mięsa, ryb lub skorupiaków, mięczaków lub pozostałych bezkręgowców wodnych (CN ex 16) - z wyłączeniem:
 - kawioru oraz namiastek kawioru objętych CN 1604,
 - przetworów z homarów i ośmiornic oraz z innych towarów objętych CN 1603 00 i CN 1605,
- l) przetwory ze zbóż, mąki, skrobi lub mleka; pieczywa cukiernicze (CN 19),

- m) przetwory z warzyw, owoców, orzechów lub pozostałych części roślin (CN ex 20) - z wyłączeniem produktów o rzeczywistej masowej mocy alkoholu powyżej 1,2%,
- n) zupy i buliony i preparaty do nich; złożone przetwory spożywcze, homogenizowane (CN 2104),
- o) lody i pozostałe lody jadalne, nawet zawierające kakao (CN 2105 00),
- p) tłuszcze złożone z produktów roślinnych lub zwierzęcych (miksy), wyroby seropodobne (analogi serów) oraz preparaty do początkowego żywienia niemowląt, w tym mleko początkowe, preparaty do dalszego żywienia niemowląt, w tym mleko następne, mleko i mleko modyfikowane dla dzieci, o których mowa w ustawie z dnia 25 sierpnia 2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia (CN ex 2106),
- r) wody, włącznie z wodami mineralnymi i wodami gazowanymi, zawierające dodatek cukru lub innego środka słodzącego, lub wody aromatyzowane i pozostałe napoje bezalkoholowe (CN ex 2202), z wyłączeniem soków owocowych i warzywnych, objętych pozycją CN 2009 - wyłącznie produkty:
 - jogurty, maślanki, kefiry, mleko nieobjęte działem CN 04 - z wyłączeniem produktów zawierających kawę oraz jej ekstrakty, esencje lub koncentraty,
 - napoje bezalkoholowe, w których udział masowy soku owocowego, warzywnego lub owocowo-warzywnego wynosi nie mniej niż 20% składu surowcowego,
 - preparaty do początkowego żywienia niemowląt, w tym mleko początkowe, preparaty do dalszego żywienia niemowląt, w tym mleko następne, mleko i mleko modyfikowane dla dzieci, o których mowa w ustawie z dnia 25 sierpnia 2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia,
 - niezawierające produktów objętych pozycjami od CN 0401 do CN 0404 lub tłuszczu uzyskanego z produktów objętych pozycjami od CN 0401 do CN 0404, napoje na bazie soi o zawartości białka 2,8% masy lub większej (CN 2202 99 11), oraz napoje na bazie soi o zawartości białka mniejszej niż 2,8% masy; napoje na bazie orzechów objętych działem CN 08, zbóż objętych działem CN 10 lub nasion objętych działem CN 12 (CN 2202 99 15),
- s) dietetyczne środki spożywcze specjalnego przeznaczenia medycznego, o których mowa w ustawie z dnia 25 sierpnia 2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia (bez względu na CN).

Sprzedaż posiłków wytworzonych przez uczniów w szkolnym bufecie będzie podlegała opodatkowaniu na zasadach określonych powyżej.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży posiłków jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży posiłków powstaje z chwilą wykonania tych usług. Jeżeli płatność z tytułu wykonania tych usług została ustalona w następujących po sobie okresach (np. miesięczne lub kwartalne okresy rozliczeniowe) obowiązek podatkowy powstaje wraz z upływem każdego z tych okresów (tj. w ostatnim dniu danego okresu, np. ostatni dzień miesiąca, kwartału).

Jeżeli przed dniem wykonania usług nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty. Taka sytuacja może występować w przypadku opłacania tzw. karnetów na posiłki w placówkach oświatowych.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż posiłków nie jest konieczne, o ile nabywcą takiej usługi jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wydano towar bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej - sprzedaż posiłków na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej powoduje konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej.

Należy wskazać, że w świetle § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 44 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji usługi stołówek w placówkach oświatowych, o których mowa w art. 43 ust. 9 ustawy o VAT prowadzonych przez te placówki i udostępnianych

wyłącznie dla uczniów, studentów i innych podopiecznych oraz nauczycieli i personelu korzystają ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przy użyciu kasy rejestrującej.

W przypadku stołówek, gdzie odbywa się sprzedaż również na rzecz innych podmiotów, ww. zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania nie będzie miało zastosowania.

Dodatkowe uwagi – dotyczy sprzedaży przez jednostki karnetów na posiłki. W przypadku, gdy w danym miesiącu nie zostanie wykorzystana cała wartość na jaką opiewa karnet, należy udzielić rabatu na zakup kolejnego karnetu w wysokości równej wartości niewykorzystanych środków. Przy takim modelu postępowania nie będzie konieczne korygowanie rejestru sprzedaży VAT (nie zaistnieje również konieczność wystawienia korygujących dokumentów księgowych). Sprzedając kolejny karnet wraz z rabatem jednostka będzie uwzględniać w rejestrze (ewentualnie na fakturze) obniżoną wartość karnetu.

W przypadku, gdy szkoła dokonuje na rzecz ucznia zwrotu środków z niewykorzystanego karnetu, (np. z uwagi na fakt, iż dotyczą one karnetu z ostatniego miesiąca działalności stołówki w danym roku szkolnym lub uczeń zgłosił, iż żąda zwrotu środków, gdyż nie będzie już korzystał z usług stołówki) taki fakt należy potwierdzić poprzez wystawienie dokumentu księgowego (noty księgowej) i ujawnić go w rejestrze sprzedaży VAT jednostki poprzez skorygowanie wartości sprzedaży.

Przykład – szkoła prowadzi stołówkę, która dokonała transakcji:

1. Sprzedaży obiadu na rzecz nauczyciela w dniu 15 kwietnia, otrzymując z tego tytułu 10 zł.
2. Sprzedaży uczniowi karnetu na posiłki do wykorzystania w maju, otrzymując zapłatę w wysokości 100 zł w dniu 25 kwietnia oraz 50 zł w dniu 4 maja.
3. Sprzedaży obiadu za kwotę 10,8 zł oraz wody mineralnej za kwotę 2 zł w dniu 27 kwietnia, na rzecz osoby fizycznej niebędącej pracownikiem szkoły.
4. Sprzedaży na rzecz ucznia karnetu na posiłki do wykorzystania w kwietniu, otrzymując zapłatę w wysokości 150 zł w dniu 4 kwietnia. Uczeń wykorzystał w kwietniu jedynie 100 zł z wykupionego karnetu. Szkoła udzieliła uczniowi rabatu w wysokości 50 zł na zakup karnetu na maj. Uczeń w dniu 5 maja wpłacił 100 zł tytułem zakupu karnetu na maj o wartości 150 zł i wykorzystał 50 zł przysługującego mu rabatu.

Sposób rozliczenia transakcji:

1. Dot. pkt 1: obowiązek podatkowy z tytułu sprzedaży obiadu na rzecz nauczyciela należy rozpoznać w kwietniu (15 kwietnia – data wykonania usługi) w kwocie brutto 10 zł, jako sprzedaż zwolnioną z opodatkowania.
2. Dot. pkt 2: obowiązek podatkowy z tytułu sprzedaży uczniowi karnetu należy rozpoznać w kwietniu (25 kwietnia – data otrzymania przedpłaty) w kwocie brutto 100 zł oraz w maju (4 maja – data otrzymania przedpłaty) w kwocie 50 zł brutto, jako sprzedaż zwolnioną z opodatkowania.
3. Dot. pkt 3: obowiązek podatkowy z tytułu sprzedaży obiadu i wody mineralnej należy rozpoznać w kwietniu (27 kwietnia – data dokonania sprzedaży) w kwocie 12,8 zł brutto, z czego 10,8 zł jako sprzedaż opodatkowaną stawką VAT 8% oraz 2 zł jako sprzedaż opodatkowaną podstawową stawką VAT 23%. Podstawą opodatkowania w odniesieniu do sprzedaży obiadu będzie kwota 10 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 0,8 zł. Podstawą opodatkowania w odniesieniu do sprzedaży wody mineralnej będzie kwota 1,63 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 0,37 zł.
4. Dot. pkt 4: obowiązek podatkowy z tytułu sprzedaży na rzecz ucznia karnetu na kwiecień należy rozpoznać w kwietniu (4 kwietnia – data otrzymania przedpłaty) w kwocie brutto 150 zł, jako sprzedaż zwolnioną z opodatkowania. Obowiązek podatkowy z tytułu sprzedaży uczniowi karnetu na maj należy rozpoznać w maju (5 maja – data otrzymania przedpłaty), w kwocie brutto 100 zł, jako sprzedaż zwolnioną z opodatkowania.

Dot. pkt 1, 2, 3 i 4: wskazane w pkt 1, 2, 3 i 4 transakcje nie korzystają ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przy użyciu kasy rejestrującej. Natomiast, gdyby szkoła nie dokonywała transakcji sprzedaży na rzecz osób trzecich, (transakcji opisanej w pkt 3), to transakcje opisane w pkt 1, 2 i 4 mogłyby korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przy użyciu kasy rejestrującej.

3. Sprzedaż usług organizacji wypoczynku dla dzieci i młodzieży (zimowiska, półkolonie, obozy językowe)

Opodatkowanie sprzedaży usług organizacji wypoczynku dla dzieci i młodzieży (zimowiska, półkolonie, obozy językowe).

Jeżeli usługi organizacji obozów, zimowisk i półkolonii świadczone są przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów ustawy o systemie oświaty (art. 2) wyłącznie na rzecz dzieci i młodzieży z tych szkół i jednostek, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (§3 ust. 1 pkt 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U.2018.701 t.j. z dnia 2018.04.10 ze zm.)). W przypadku gdy usługa jest świadczona na rzecz dzieci i młodzieży niebędących wychowankami danej jednostki istnieje ryzyko uznania że dana jednostka świadczy usługę turystyczną opodatkowaną na zasadach art. 119 ustawy o VAT. W takim przypadku znajdzie zastosowanie stawka podstawowa VAT.

Sprzedaż usług organizacji obozów językowych podlega zwolnieniu z opodatkowania niezależnie od charakteru podmiotów, na rzecz których są świadczone (zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 26 / 28 ustawy o VAT).

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług organizacji zimowisk i półkolonii (na rzecz wychowanków) oraz sprzedaży usług organizacji obozów językowych jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT. W przypadku świadczenia usługi turystycznej podstawą opodatkowania jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży usług organizacji zimowisk i półkolonii (na rzecz wychowanków) oraz sprzedaży usług organizacji obozów językowych powstaje z chwilą wykonania tych usług. Jeżeli płatność z tytułu wykonania tych usług została ustalona w następujących po sobie okresach (np. miesięczne lub kwartalne okresy rozliczeniowe) obowiązek podatkowy powstaje wraz z upływem każdego z tych okresów (tj. w ostatnim dniu danego okresu, np. ostatni dzień miesiąca, kwartału). W przypadku uznania świadczenia za usługę turystyczną obowiązek podatkowy będzie powstawał na zasadach ogólnych.

Jeżeli przed dniem wykonania usług nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług organizacji wypoczynku nie jest konieczne, o ile nabywcą takiej usługi jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – świadczenie na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej usług organizacji wypoczynku podlega ewidencji na kasie fiskalnej. Jednakże Powiat może skorzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie fiskalnej, w przypadku, jeżeli jednostka 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 (zwolnienie zgodnie z § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 37 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji).

Przykład – jednostka oświatowa otrzymała na rachunek bankowy w dniu 29 czerwca od jednego ze swoich wychowanków odpłatność w wysokości 200 zł za zorganizowanie półkolonii mających się odbyć w lipcu i sierpniu.

Sposób rozliczenia transakcji:

Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w czerwcu (29 czerwca – zaliczka) w kwocie brutto 200 zł, jako sprzedaż zwolnioną z opodatkowania.

Powyższa transakcja nie powoduje konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

V. Instrukcja rozliczania VAT w zakresie usług najmu i dzierżawy oraz transakcji związanych z nieruchomościami

1. Sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe

(w tym wynajem sal edukacyjnych, sal gimnastycznych, kortów tenisowych oraz boisk sportowych)

Opodatkowanie sprzedaży usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe objęte jest podstawową stawką VAT 23%.

W odniesieniu do usług w zakresie najmu obiektów sportowych (takich jak sala gimnastyczna / kort tenisowy / boisko sportowe) w praktyce i orzecznictwie dyskutowana jest kwestia możliwości zastosowania stawki obniżonej 8% (dla usług związanych z działalnością obiektów sportowych wymienionych w poz. 55 załącznika nr 3 do ustawy o VAT), jednakże stanowisko organów podatkowych w tym zakresie nie jest jednolite. Dlatego też w celu skorzystania z preferencyjnej stawki VAT w powyższym zakresie rekomendujemy wystąpienie z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawą opodatkowania jest kwota netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury (zarówno z powodu braku obowiązku jej wystawienia (np. przy najmie/dzierżawie na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, czy też z innego powodu), obowiązek podatkowy powinien zostać rozpoznany nie później niż z chwilą upływu terminu płatności.

Jeżeli przed dniem wykonania usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy nie powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty, a na zasadach określonych powyżej (zaliczka przy ww. usługach nie kreuje powstania obowiązku podatkowego).

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej świadczenie usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się najpóźniej z chwilą upływu terminu płatności, jednak nie wcześniej niż 30 dni przed wykonaniem usług. Możliwe jest wystawienie faktury z tytułu ww. usług wcześniej niż 30 dni przed datą wykonania usług, o ile na fakturze zostanie wskazany okres rozliczeniowy, którego dotyczy faktura.

Wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej nie jest konieczne, nawet, jeśli taka osoba zażąda wystawienia faktury.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – świadczenie usług najmu i dzierżawy w celach użytkowych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej powoduje konieczność udokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej, przy czym możliwe jest skorzystanie ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania ww. usług przy użyciu kasy fiskalnej, jeśli cała sprzedaż będzie dokumentowana za pomocą faktur. (Rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 i 2 w zw. z częścią I załącznika poz. 26).

Przykład – jednostka organizacyjna wynajmuje:

1. Lokal o powierzchni 97 m² na rzecz osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą. Zgodnie z umową najmu jednostka organizacyjna otrzymuje comiesięczne wynagrodzenie w wysokości 3 000 zł, płatne z góry do 20 dnia miesiąca. Najemca wpłacił w dniu 11 kwietnia 3 000 zł tytułem opłaty za najem lokalu za kwiecień. Jednostka organizacyjna wystawiła 20 kwietnia fakturę z tytułu ww. usługi najmu.
2. Lokal o powierzchni 75 m² na rzecz fundacji, zgodnie z umową najmu jednostka organizacyjna otrzymuje comiesięczne wynagrodzenie w wysokości 1 500 zł, płatne z góry do 8 dnia miesiąca. Fundacja wpłaciła w dniu 11 kwietnia kwotę 1 500 zł tytułem opłaty za najem lokalu za kwiecień, jednostka organizacyjna wystawiła fakturę z tytułu ww. usługi najmu w dniu 1 kwietnia.

Sposób rozliczenia transakcji:

1. Dot. pkt 1 obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (20 kwietnia – data wystawienia faktury związana z obowiązkiem wystawienia faktury nie później niż z upływem terminu płatności), w kwocie brutto 3 000 zł, jako sprzedaż opodatkowaną podstawową (23%) stawką VAT. Podstawą opodatkowania będzie kwota 2 439,02 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 560,98 zł.

Wskazana powyżej transakcja powoduje konieczność udokumentowania jej fakturą (sprzedaż na rzecz innego podatnika VAT), w konsekwencji nie ma konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

2. Dot. pkt 2 obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (1 kwietnia – data wystawienia faktury) w kwocie brutto 1 500 zł, jako sprzedaż opodatkowaną podstawową (23%) stawką VAT. Podstawą opodatkowania będzie kwota 1 219,51 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 280,49 zł.

Wskazana powyżej transakcja powoduje konieczność udokumentowania jej fakturą (sprzedaż na rzecz osoby prawnej), w konsekwencji nie ma konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

2. Sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkalne

Opodatkowanie – usługi najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkalne objęte są zwolnieniem z opodatkowania (art. 43 ust.1 pkt 36 ustawy o VAT).

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkalne jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkaniowe powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury (zarówno z powodu braku obowiązku jej wystawienia (np. przy najmie/dzierżawie na rzecz osób fizycznych

nieprowadzących działalności gospodarczej, czy też z innego powodu), obowiązek podatkowy powinien zostać rozpoznany nie później niż z chwilą upływu terminu płatności.

Jeżeli przed dniem wykonania usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkaniowe nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadatek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy nie powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty, a na zasadach określonych powyżej (zaliczka przy ww. usługach nie kreuje powstania obowiązku podatkowego).

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkalne jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się najpóźniej z chwilą upływu terminu płatności, jednak nie wcześniej niż 30 dni przed wykonaniem usług. Możliwe jest wystawienie faktury wcześniej niż 30 dni przed wykonaniem usług o ile zostanie w niej wskazany okres rozliczeniowy, którego dotyczy faktura.

Wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkalne nie jest konieczne, o ile nabywcą usługi jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – świadczenie usług najmu i dzierżawy na cele mieszkalne na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej powoduje konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej, przy czym możliwe jest skorzystanie ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania ww. usług przy użyciu kasy fiskalnej, jeśli cała sprzedaż będzie dokumentowana za pomocą faktur. (Rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 i 2 w zw. z częścią I załącznika poz. 26).

Przykład – jednostka organizacyjna wynajmuje lokal mieszkalny o powierzchni 52,5 m² na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Zgodnie z umową najmu jednostka organizacyjna otrzymuje comiesięczne wynagrodzenie w wysokości 1 000 zł, płatne z góry do 6. dnia miesiąca. Najemca wpłacił w dniu 31 marca 1 000 zł tytułem najmu lokalu mieszkalnego za kwiecień, jednostka organizacyjna w dniu 2 marca wystawiła fakturę, wskazując na niej, iż dotyczy najmu lokalu mieszkalnego za kwiecień.

Sposób rozliczenia transakcji:

Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w marcu (2 marca – data wystawienia faktury), w kwocie brutto 1 000 zł, jako sprzedaż zwolnioną z opodatkowania.

Wskazana powyżej transakcja nie powoduje konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej, przy założeniu, że cała sprzedaż związana z wynajmem nieruchomości jest dokumentowana za pomocą faktur (w przeciwnym razie przedmiotowa transakcja powinna zostać zaewidencjonowana przy użyciu kasy fiskalnej).

3. Sprzedaż usług najmu ruchomości

(w tym wynajem samochodu służbowego dla celów prywatnych pracownika)

Opodatkowanie – usługi najmu ruchomości, co do zasady, podlegają opodatkowaniu podstawową stawką VAT 23%.

Podstawa opodatkowania w przypadku sprzedaży usług najmu ruchomości jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży usług najmu ruchomości powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury (zarówno z powodu braku obowiązku (np. przy najmie na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, czy też z innego powodu), obowiązek podatkowy powinien zostać rozpoznany nie później niż z chwilą upływu terminu płatności.

Jeżeli przed dniem wykonania usług najmu ruchomości nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy nie powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty, a na zasadach określonych powyżej (zaliczka przy ww. usługach nie kreuje powstania obowiązku podatkowego).

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług najmu ruchomości jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się najpóźniej z chwilą upływu terminu płatności, jednak nie wcześniej niż 30 dni przed wykonaniem usług. Możliwe jest wystawienie faktury wcześniej niż 30 dni przed datą wykonania usług o ile zostanie wskazany w niej okres rozliczeniowy, którego dotyczy faktura.

Wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług najmu ruchomości na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej nie jest konieczne, nawet, jeśli taka osoba zażąda wystawienia faktury.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – świadczenie usług najmu ruchomości na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej powoduje, co do zasady, konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej.

Świadczenie przez jednostkę usług najmu samochodu służbowego dla celów prywatnych pracownika może korzystać ze zwolnienia z obowiązku dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej (zgodnie z § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 34 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej dostawę towarów i świadczenie usług przez podatnika na rzecz jego pracowników).

Przykład – jednostka organizacyjna wynajmuje garaże blaszane na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Na podstawie umowy z dnia 4 kwietnia (termin płatności przewidziany w umowie to 30 kwietnia) jednostka organizacyjna otrzymała odpłatność częściową (w dniu zawarcia umowy) w wysokości 300 zł z tytułu wynajmu garaży, które zostaną udostępnione na okres 5-20 maja. Jednostka organizacyjna wystawiła na żądanie osoby fizycznej w dniu 11 kwietnia fakturę dokumentującą wynajem garaży blaszanych na kwotę 1 000 zł. Jednostka organizacyjna otrzymała resztę zapłaty, a więc 700 zł w dniu 4 maja.

Sposób rozliczenia transakcji:

Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (11 kwietnia – data wystawienia faktury) w kwocie brutto 1 000 zł, jako sprzedaż opodatkowaną podstawową stawką VAT 23%. Podstawą opodatkowania będzie kwota 813,01 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 186,99 zł (w sytuacji, gdyby jednostka nie wystawiła faktury, obowiązek podatkowy również powstanie w sposób opisany powyżej).

Wskazana powyżej transakcja została udokumentowana fakturą i została dokonana na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej, w konsekwencji nie ma konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

4. Sprzedaż usług bezumownego korzystania z nieruchomości

Opodatkowanie usług bezumownego korzystania z nieruchomości, jest uzależnione od okoliczności faktycznych. Jeżeli usługi te są świadczone za zgodą stron, a właściciel nie podejmuje czynności

zmierzających do usunięcia z zajmowanej nieruchomości, opodatkowanie ustala się na zasadach dotyczących sprzedaży usług najmu i dzierżawy nieruchomości (patrz wyżej rozdział IV, pkt 1 i 2).

Jeżeli usługi bezumownego korzystania z nieruchomości są świadczone bez zgody właściciela, który równocześnie podejmuje czynności zmierzające do usunięcia z zajmowanej nieruchomości, czynność taka nie podlega ustawie o VAT.

Podstawa opodatkowania w przypadku sprzedaży usług bezumownego korzystania z nieruchomości jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty VAT). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży usług bezumownego korzystania z nieruchomości powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury z tego tytułu (zarówno z powodu braku obowiązku (np. przy bezumownym korzystaniu nieruchomości, gdzie korzystającym jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej), czy też z innego powodu), obowiązek podatkowy powinien zostać rozpoznany nie później niż z chwilą upływu terminu płatności, który został określony w wezwaniu do uregulowania należności.

Jeżeli przed dniem wykonania usług bezumownego korzystania z nieruchomości / wystawieniem faktury z tytułu usług bezumownego korzystania z nieruchomości nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy nie powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty, a na zasadach określonych powyżej (zaliczka przy ww. usługach nie kreuje powstania obowiązku podatkowego).

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług bezumownego korzystania z nieruchomości jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się najpóźniej z chwilą upływu terminu płatności, który został określony w wezwaniu do uregulowania należności, jednak nie wcześniej niż 30 dni przed wykonaniem usług. Możliwe jest wystawienie faktury wcześniej niż 30 dni przed datą wykonania usług o ile zostanie w niej wskazany okres rozliczeniowy, którego dotyczy faktura.

Wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług bezumownego korzystania z nieruchomości na cele mieszkalne nie jest konieczne, o ile nabywcą takiej usługi jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług bezumownego korzystania z nieruchomości na cele użytkowe na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej nie jest konieczne, nawet jeśli osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej zażąda wystawienia faktury.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – świadczenie usług bezumownego korzystania z nieruchomości na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej powoduje konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej, przy czym możliwe jest skorzystanie ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania ww. usług przy użyciu kasy fiskalnej, jeśli cała sprzedaż będzie dokumentowana za pomocą faktur. (Rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 i 2 w zw. z częścią I załącznika poz. 26).

Przykład – jednostka organizacyjna świadczy usługi bezumownego korzystania z nieruchomości:

1. Lokalu użytkowego o powierzchni 21 m² na rzecz osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą. Jednostka organizacyjna nie wyraża zgody na zajmowanie lokalu użytkowego i podejmuje działania mające na celu usunięcie z lokalu. Korzystający z nieruchomości wpłacił w dniu 11 kwietnia kwotę 600 zł na rachunek bankowy jednostki organizacyjnej, w tytule przelewu umieszczając opis: „tytułem najmu lokalu za kwiecień”.
2. Lokalu mieszkalnego o powierzchni 58,7 m² na rzecz osoby fizycznej, która nie prowadzi działalności gospodarczej. Jednostka organizacyjna wyraziła zgodę na korzystanie z lokalu

mieszkalnego i jednocześnie wezwała do uregulowania należności w wysokości 950 zł z tytułu korzystania z lokalu w kwietniu w terminie do 8 kwietnia. Jednostka organizacyjna wystawiła fakturę z tytułu świadczenia ww. usługi w dniu 1 kwietnia. Korzystający z nieruchomości wpłacił w dniu 8 kwietnia kwotę 950 zł na rachunek bankowy jednostki organizacyjnej, w tytule przelewu umieszczając opis: „tytułem najmu lokalu za kwiecień”.

Sposób rozliczenia transakcji:

1. Dot. pkt 1: transakcja ta nie podlega opodatkowaniu VAT, w konsekwencji nie powstanie obowiązek podatkowy z tytułu otrzymania ww. odpłatności i nie będzie obowiązku wykazania jej w ewidencji VAT. Nie będzie konieczne wystawienie faktury z tytułu dokonanej sprzedaży, a także nie ma konieczności ewidencjonowania sprzedaży na kasie fiskalnej (nawet, jeśli wpłata zostałaby dokonana przez osobę fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej).
2. Dot. pkt 2: obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (1 kwietnia – data wystawienia faktury) w kwocie brutto 950 zł, jako sprzedaż zwolnioną z opodatkowania.

Wskazana powyżej transakcja nie powoduje konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej, przy założeniu, że cała sprzedaż związana z wynajmem nieruchomości jest dokumentowana za pomocą faktur (w przeciwnym razie przedmiotowa transakcja powinna zostać zaewidencjonowana przy użyciu kasy fiskalnej).

5. Sprzedaż nieruchomości niezabudowanych

Opodatkowanie sprzedaży nieruchomości niezabudowanych, jest uzależnione od okoliczności faktycznych. Jeżeli dla sprzedawanej nieruchomości (działki ewidencyjnej):

- nie został uchwalony aktualny miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, a także nie została dotychczas wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT),
- został uchwalony aktualny miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, przy czym dotychczas nie wydano decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, a grunt podlegający sprzedaży nie jest przeznaczony pod zabudowę, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT),
- został uchwalony aktualny miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego lub została wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, a grunt podlegający sprzedaży jest przeznaczony pod zabudowę, taka transakcja opodatkowana jest podstawową stawką VAT 23%.

W przypadku, gdy na nieruchomość składa się więcej działek ewidencyjnych, powyższej analizy należy dokonać w odniesieniu do każdej działki ewidencyjnej.

Należy wskazać, że sprzedaż niezabudowanych nieruchomości z perspektywy VAT jest czynnością o bardzo wysokim stopniu skomplikowania. Biorąc pod uwagę powyższe, a także fakt, iż w przypadku większości transakcji związanych z nieruchomościami kwoty stanowiące wartość transakcji są znaczące, każda transakcja powinna być bardzo szczegółowo przeanalizowana pod kątem prawnopodatkowym, w szczególności pod kątem zastosowania zwolnienia z VAT.

W przypadku sprzedaży nieruchomości niezabudowanych zastosowanie może znaleźć również zwolnienie dotyczące sprzedaży towarów używanych (patrz rozdział V pkt 2). W konsekwencji, przy sprzedaży nieruchomości niezabudowanych konieczne jest przeprowadzenie dodatkowej analizy w kontekście przepisów dotyczących zwolnienia z opodatkowania sprzedaży towarów używanych (dotyczy stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia 2014 r.).

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży nieruchomości niezabudowanych jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży nieruchomości niezabudowanych powstaje z chwilą wydania nieruchomości (zawarcia aktu notarialnego).

Jeżeli przed dniem wystawienia faktury z tytułu sprzedaży nieruchomości niezabudowanych nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadatek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty.

Jeżeli sprzedaż nieruchomości niezabudowanych dokonywana jest w drodze przetargu, a uczestnicy przetargu są obowiązani wnieść wadium, obowiązek podatkowy w odniesieniu do kwoty wadium powstaje z chwilą rozstrzygnięcia przetargu.

Jeśli umowa sprzedaży nieruchomości przewiduje płatność w formie ratalnej, obowiązek podatkowy powstaje w całości z chwilą wydania nieruchomości (zawarcia aktu notarialnego). Bez znaczenia pozostaje tutaj ilość rat oraz okres spłaty należności.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż nieruchomości niezabudowanych jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30 dni przed dniem dokonania dostawy i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy.

Faktury na powyższych zasadach wystawia się również w odniesieniu do wadium (tj. po rozstrzygnięciu przetargu, kwota wadium powinna zostać potraktowana jak zaliczka, od której powinien zostać rozpoznany obowiązek podatkowy); oznacza to, iż powstanie także obowiązek udokumentowania wadium/zaliczki fakturą (wystawienie faktury powinno nastąpić nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu rozstrzygnięcia przetargu, kiedy następuje przekwalifikowanie wadium na zaliczkę).

Wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż nieruchomości niezabudowanych nie jest konieczne, o ile nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dostarczono towar bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – sprzedaż nieruchomości niezabudowanych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej nie powoduje konieczności udokumentowania tych wpłat przy użyciu kasy fiskalnej, gdyż korzysta ona ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania (Rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 35).

Przykład – jednostka organizacyjna dokonała transakcji sprzedaży:

1. Nieruchomości niezabudowanej, dla której nie został uchwalony aktualny miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, a także nie została dotychczas wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Akt notarialny został zawarty 2 maja, nabywca w dniu 28 kwietnia wpłacił zaliczkę w wysokości 4 600 zł, pozostałą część zapłaty w wysokości 20 000 zł nabywca uiszczył w dniu 4 maja.
2. Nieruchomości niezabudowanej, dla której nie został uchwalony aktualny miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, ale została wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, a grunt podlegający sprzedaży jest przeznaczony pod zabudowę na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Akt notarialny został zawarty 26 kwietnia, nabywca w dniu 21 kwietnia wpłacił zaliczkę w wysokości 4 600 zł, pozostałą część zapłaty w wysokości 20 000 zł nabywca uiszczył w dniu 2 maja.

Sposób rozliczenia transakcji:

1. Dot. pkt 1: obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (28 kwietnia – zaliczka) w kwocie brutto 4 600 zł oraz w maju (2 maja – data wydania nieruchomości) w kwocie brutto 20 000 zł, jako sprzedaż zwolnioną z opodatkowania.

Wskazana powyżej transakcja nie powoduje konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

2. Dot. pkt 2: obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu w kwocie brutto 24 600 zł (zaliczka oraz sprzedaż dokonane w tym samym miesiącu – odpowiednio 21 kwietnia oraz 26 kwietnia – dokonanie płatności w maju nie przesunie momentu powstania obowiązku podatkowego VAT w odniesieniu do kwoty 20 000 zł). Podstawą opodatkowania będzie kwota 20 000 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 4 600 zł.

Wskazana powyżej transakcja nie powoduje konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

6. Sprzedaż nieruchomości zabudowanych

Opodatkowanie sprzedaży nieruchomości zabudowanych, jest uzależnione od okoliczności faktycznych. Jeżeli na sprzedawanej nieruchomości (działce ewidencyjnej):

- znajdują się obiekty, które nie stanowią budynków, budowli lub ich części w rozumieniu ustawy prawo budowlane, są argumenty, aby twierdzić, iż taka transakcja jest opodatkowana tak jak sprzedaż nieruchomości niezabudowanej (patrz rozdział IV, pkt 5),
- znajdują się obiekty, które stanowią budynek, budowlę lub ich części należy ustalić czy nastąpiło ich pierwsze zasiedlenie (pierwsze zasiedlenie jest rozumiane jako oddanie do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi lub rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne budynków, budowli lub ich części, po ich:
 - a) wybudowaniu lub
 - b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej):
 - jeżeli transakcja nie jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia i od pierwszego zasiedlenia upłynął okres co najmniej dwóch lat, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT) – przy czym w takim przypadku strony mogą wystąpić z wnioskiem o opodatkowanie VAT transakcji,
 - jeżeli nie nastąpiło ich pierwsze zasiedlenie lub od pierwszego zasiedlenia nie upłynął okres co najmniej dwóch lat, a przy nabyciu tych obiektów sprzedającemu nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego oraz sprzedawca nie ponosił wydatków na ulepszenie tych obiektów przekraczających kwoty 30% wartości początkowej w stosunku do których przysługiwałoby mu prawo do odliczenia podatku naliczonego, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT),
- w odniesieniu do sprzedaży nieruchomości zabudowanych zastosowanie może znaleźć również zwolnienie dotyczące sprzedaży towarów używanych (patrz rozdział V pkt 2). W konsekwencji, przy sprzedaży nieruchomości zabudowanych konieczne jest przeprowadzenie dodatkowej analizy w kontekście przepisów dotyczących zwolnienia z opodatkowania sprzedaży towarów używanych (dotyczy stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia 2014 r.),

W przypadku niespełnienia przesłanek do zastosowania żadnego z ww. zwolnień, transakcja będzie podlegać opodatkowaniu VAT.

W odniesieniu do sprzedaży nieruchomości zabudowanych, które nie korzystają ze zwolnienia z opodatkowania VAT należy ustalić, czy nieruchomość ta ma charakter budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym (budynki mieszkalne jednorodzinne, których powierzchnia użytkowa nie przekracza 300 m², lokale mieszkalne, których powierzchnia użytkowa nie przekracza 150 m²). Sprzedaż takich nieruchomości podlega opodatkowaniu przy zastosowaniu preferencyjnej stawki VAT wynoszącej 8%.

W przypadku sprzedaży nieruchomości zabudowanych, które nie korzystają ze zwolnienia z opodatkowania, ani z obniżonej stawki VAT oraz w odniesieniu do powierzchni budynków objętych społecznym programem mieszkaniowym przekraczającej 300 m² w odniesieniu do budynków mieszkalnych jednorodzinnych lub 150 m² w odniesieniu do lokali mieszkalnych, transakcja sprzedaży nieruchomości jest opodatkowana przy zastosowaniu podstawowej stawki VAT 23%.

Grunt zabudowany jest opodatkowany w ten sam sposób (ta sama stawka lub zwolnienie z VAT) jak zabudowania (budynki, budowle lub ich części), które są na nim zlokalizowane. Przepisy VAT nie określają jak postępować w przypadku gruntów, na których znajdują się zabudowania opodatkowane różnymi stawkami VAT. W takim przypadku, możliwe jest alokowanie wartości gruntu do poszczególnych stawek VAT, którymi opodatkowane są poszczególne zabudowania, bazując albo na kluczu powierzchniowym zabudowań lub na kluczu opierającym się na wartości poszczególnych zabudowań.

W przypadku, gdy nieruchomość składa się z większej ilości działek ewidencyjnych, ww. analizy należy dokonywać odrębnie w odniesieniu do każdej z działek.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży nieruchomości zabudowanych jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania obejmuje wartość budynku oraz wartość gruntu. Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży nieruchomości zabudowanych powstaje z chwilą wydania nieruchomości (zawarcia aktu notarialnego).

Jeżeli przed dniem wystawienia faktury z tytułu sprzedaży nieruchomości zabudowanych nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty.

Jeżeli sprzedaż nieruchomości zabudowanych dokonywana jest w drodze przetargu, a uczestnicy przetargu są obowiązani wnieść wadium, obowiązek podatkowy w odniesieniu do kwoty wadium powstaje z chwilą rozstrzygnięcia przetargu.

Jeśli umowa sprzedaży nieruchomości przewiduje płatność w formie ratalnej, obowiązek podatkowy powstaje w całości z chwilą wydania nieruchomości (zawarcia aktu notarialnego). Bez znaczenia pozostaje tutaj ilość rat oraz okres spłaty należności.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż nieruchomości zabudowanych jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30 dni przed dniem dokonania dostawy i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy.

Faktury na powyższych zasadach wystawia się również w odniesieniu do wadium (tj. po rozstrzygnięciu przetargu, kwota wadium powinna zostać potraktowana jak zaliczka, od której powinien zostać rozpoznany obowiązek podatkowy); oznacza to, iż powstanie także obowiązek udokumentowania wadium/zaliczki fakturą (wystawienie faktury powinno nastąpić nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu rozstrzygnięcia przetargu, kiedy następuje przekwalifikowanie wadium na zaliczkę).

Wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż nieruchomości zabudowanych nie jest konieczne, o ile nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej i nie zażąda ona wystawienia

faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dostarczono towar bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej - otrzymanie płatności z tytułu sprzedaży nieruchomości zabudowanych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej nie powoduje konieczności udokumentowania tych wpłat przy użyciu kasy fiskalnej, gdyż korzysta ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przy użyciu kasy fiskalnej (Rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 35).

Przykład – jednostka organizacyjna dokonała w kwietniu 2016 r. transakcji sprzedaży budynku o charakterze użytkowym, który wynajmowała od stycznia 2008 r. wykazując z tego tytułu VAT należny. Jednostka organizacyjna w styczniu 2013 r. dokonała ulepszenia budynku, wartość ulepszenia wyniosła 35,95% wartości początkowej budynku. Nabywcą budynku jest spółka będąca podatnikiem VAT. W dniu zawarcia aktu notarialnego (12 kwietnia) spółka dokonała zapłaty w wysokości 50 000 zł (50% umownej wartości transakcji), pozostała część zapłaty została rozłożona na 5 rat, z których każda ma zostać wniesiona w miesięcznych okresach, począwszy od 1 maja (następna rata ma zostać wniesiona do 1 czerwca itd.). Strony zamierzają wystąpić z wnioskiem o opodatkowanie VAT transakcji.

Sposób rozliczenia transakcji:

Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu w kwocie brutto 100 000 zł, jako sprzedaż opodatkowaną VAT (strony postanowiły opodatkować VAT tę transakcję, pomimo że istniała możliwość jej zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, jako że dostawa jest dokonywana po upływie dwóch lat od momentu pierwszego zasiedlenia, czyli stycznia 2013 r. – pierwotnie pierwsze zasiedlenie miało miejsce w styczniu 2008 r., jednak w styczniu 2013 r. dokonano ulepszenia budynku o wartość przekraczającą 30% wartości początkowej budynku i dalej dokonywano jego wynajmu, a więc ponownie doszło do pierwszego zasiedlenia). Podstawą opodatkowania będzie kwota 81 300,81 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 18 699,19 zł.

Wskazana powyżej transakcja powoduje konieczność udokumentowania jej fakturą (sprzedaż na rzecz innego podatnika VAT), w konsekwencji nie ma konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

7. Użytkowanie wieczyste gruntu

Opodatkowanie ustanowienia prawa użytkowania wieczystego gruntu, jest uzależnione od okoliczności faktycznych (momentu jego ustanowienia oraz charakteru działki, na której ustanowiono użytkowanie wieczyste).

Użytkowanie wieczyste ustanowione przed 1 maja 2004 r. nie podlega opodatkowaniu VAT.

W przypadku użytkowania wieczystego ustanowionego po tej dacie, użytkowanie wieczyste podlega opodatkowaniu VAT.

Sposób opodatkowania w tym przypadku jest uzależniony od statusu gruntu oddawanego w użytkowanie wieczyste (działki ewidencyjnej), w przypadku, kiedy dla działki:

- nie został uchwalony miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, a także nie została wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, użytkowanie wieczyste podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT),
- został uchwalony miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, a grunt nie jest przeznaczony pod zabudowę, użytkowanie wieczyste podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT),

- został uchwalony miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego lub została wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, a grunt jest przeznaczony pod zabudowę, użytkowanie wieczyste opodatkowane jest podstawową stawką VAT.

Stawka VAT, jaka ma zastosowanie do opłaty wstępnej oraz opłat rocznych z tytułu użytkowania wieczystego uzależniona jest od momentu, w którym użytkowanie wieczyste zostało ustanowione. Stawka 23% VAT ma zastosowanie do gruntu oddanego w użytkowanie wieczyste w okresie po 1 stycznia 2011 r.

Opłaty roczne w odniesieniu do użytkowania wieczystego gruntu ustanowionego w okresie od 1 maja 2004 r. do 31 grudnia 2010 r. opodatkowane są przy zastosowaniu stawki VAT 22%.

W przypadku, gdy na nieruchomość oddawaną w użytkowanie wieczyste składa się większa ilość działek ewidencyjnych, powyższej analizie należy dokonać w odniesieniu do każdej z działek.

W przypadku oddania w użytkowanie wieczyste gruntu, dokonywanego z równoczesną dostawą budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania wyodrębnia się wartość gruntu (odmiennie niż w przypadku sprzedaży nieruchomości zabudowanych). W konsekwencji należy wydzielić z całej kwoty transakcji odpowiednią część obejmującą dostawę budynków, budowli lub ich części i w tym zakresie zastosować zasady opodatkowania wskazane w rozdziale IV pkt. 6. Natomiast w odniesieniu do pozostałej kwoty transakcji obejmującej wynagrodzenie za ustanowienie prawa użytkowania wieczystego zastosowanie znajdują zasady opodatkowania wskazane w niniejszym punkcie.

Podstawą opodatkowania w przypadku ustanowienia prawa wieczystego użytkowania gruntu jest kwota ustalona w umowie. Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy w odniesieniu do pierwszej opłaty z tytułu ustanowienia prawa wieczystego użytkowania powstaje z chwilą zawarcia umowy (aktu notarialnego).

Jeżeli przed dniem wystawienia faktury z tytułu pierwszej opłaty za ustanowienie prawa użytkowania wieczystego nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadatek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty.

W odniesieniu do opłat rocznych z tytułu ustanowienia prawa wieczystego obowiązek podatkowy powstaje z upływem każdego roku, chyba, że w trakcie trwania roku użytkownik wieczysty dokona płatności opłaty rocznej, wtedy obowiązek podatkowy należy rozpoznać w momencie jej otrzymania (w tej części).

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej ustanowienie prawa wieczystego użytkowania (zarówno pierwszej opłaty, jak i opłat rocznych) jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

Fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30. dni przed datą powstania obowiązku podatkowego i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy (chyba, że faktura zawiera informację, jakiego okresu dotyczy, wtedy możliwe jest jej wystawienie wcześniej niż na 30 dni przed dniem dokonania dostawy).

Wystawienie faktury dokumentującej ustanowienie prawa wieczystego użytkowania nie jest konieczne, o ile nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – ustanowienie prawa wieczystego użytkowania (i pobór zarówno pierwszej opłaty, jak i opłat rocznych) od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej nie powoduje konieczności dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej. Takie świadczenia korzystają ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania (Rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 39).

Przykład – jednostka samorządu terytorialnego ustanowiła prawo użytkowania wieczystego gruntu w listopadzie 2009 r. Jednostka samorządu terytorialnego otrzymała 100 zł w styczniu 2016 r. z tytułu opłaty rocznej za 2015 r.

Sposób rozliczenia transakcji:

Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w grudniu 2015 r. w kwocie brutto 100 zł, jako sprzedaż opodatkowaną podstawową stawką VAT 22%. Podstawą opodatkowania będzie kwota 81,97 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 18,03 zł.

Wskazana powyżej transakcja nie powoduje konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

VI. Instrukcja rozliczania VAT w zakresie pozostałych transakcji

1. Refakturowanie mediów

Opodatkowanie refakturowania mediów. Jeżeli dochodzi do odsprzedaży mediów nabywanych we własnym imieniu, ale na rzecz innych podmiotów, co do zasady należy zastosować stawki VAT, które zostały zastosowane przy ich nabyciu.

Wyjątek stanowią rozliczenia mediów w przypadku, kiedy usługa ta jest nierozzerwalnie złączona z usługą najmu (np. w sytuacji, w której dany lokal nie posiada własnego licznika a opłata jest rozliczana w formie ustalonego ogólnie ryczałtu / udziału). W takiej sytuacji stawką VAT właściwą dla refaktur mediów jest stawka właściwa dla podstawowej usługi najmu (co do zasady stawka zwolniona w przypadku lokali mieszkalnych i stawka podstawowa w przypadku lokali użytkowych).

W odniesieniu do możliwości rozdzielenia rozliczeń mediów od usług najmu istotne wskazówki zostały zawarte w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 16 kwietnia 2015 r. w sprawie Wojskowej Agencji Mieszkaniowej (C-42/14). O ile najemca ma możliwość wyboru świadczeniodawców lub sposobu korzystania z danych towarów lub usług, przemawia to za potraktowaniem świadczenia jako odrębnego od usługi najmu. Taka sytuacja ma miejsce w szczególności, gdy rozliczenia pomiędzy wynajmującym i najemcą są dokonywane na podstawie wskazań indywidualnych liczników i na tej podstawie refakturowane, a więc jeżeli najemca decyduje o ilości zużywanych mediów (np. wody). Dodatkowo za odrębnym traktowaniem usług w zakresie mediów oraz usługi najmu przemawia okoliczność, gdy te usługi są wykazywane na fakturze w odrębnych pozycjach.

W odniesieniu do refakturowania w związku z odpłatną umową dzierżawy, najmu czy też inną umową cywilnoprawną, gdy refakturowane wydatki są nierozzerwalnie związane z usługą podstawową, należy je opodatkować według stawki VAT właściwej dla usługi podstawowej.

W przypadku refakturowania świadczeń związanych z nieodpłatną umową użyczenia, refakturowanych wydatków nie można uznać za nierozzerwalnie związane z usługą podstawową. W konsekwencji należy je uznać za podlegające opodatkowaniu według właściwej dla nich stawki VAT.

Podstawa opodatkowania w przypadku refakturowania mediów jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy refakturowaniu mediów powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury; (zarówno z powodu braku obowiązku (np. przy refakturze mediów na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, czy też z innego powodu), obowiązek podatkowy powinien zostać rozpoznany nie później niż z chwilą upływu terminu płatności.

Jeżeli przed dniem wykonania ww. usług nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadatek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy nie powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty, a na zasadach określonych powyżej (zaliczka przy ww. usługach nie kreuje powstania obowiązku podatkowego).

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej refakturowanie mediów jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się najpóźniej z chwilą upływu terminu płatności, jednak nie wcześniej niż 30 dni przed dniem wykonania usług. Możliwe jest wystawienie faktury wcześniej niż 30 dni przed dniem wykonania usług o ile zostanie na niej wskazany okres rozliczeniowy, którego dotyczy taka faktura.

Wystawienie faktury dokumentującej refakturowanie mediów na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej nie jest konieczne, nawet, jeśli taka osoba zażąda wystawienia faktury.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – refakturowanie mediów na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej nie powoduje konieczności dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej. Ww. usługi korzystają ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania (Rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji; § 2 pkt 1 w zw. z częścią I załącznika poz. 2-6 oraz poz. 21).

Przykład – jednostka organizacyjna:

1. Wynajmuje lokal użytkowy na rzecz innego podatnika VAT. Najemca ma możliwość korzystania z usług dotychczasowego dostawcy prądu, które to usługi jednostka organizacyjna refakturuje na najemcę lub zmiany dostawcy prądu w porozumieniu z jednostką organizacyjną. Zużycie prądu i wysokość opłat z tym związanych są ustalane na podstawie licznika znajdującego się w lokalu. W zakresie dostaw wody i odbioru ścieków w użytkowanym lokalu nie ma odrębnego licznika. Jednostka organizacyjna na fakturze wystawionej w kwietniu dokumentującej świadczenie usług najmu wykazała w trzech pozycjach: czynsz w wysokości 1 000 zł, refakturę za zużyty prąd w wysokości 80 zł oraz refakturę za dostawę wody i odbiór ścieków ryczałtowo w wysokości 150 zł.
2. Nieodpłatnie udostępnia lokal na potrzeby organizacji pożytku publicznego (podatnika VAT) i jednocześnie refakturuje na organizację koszty związane ze zużyciem mediów na podstawie wskazań liczników. Jednostka organizacyjna na fakturze wystawionej w maju dokumentującej refakturowane media wykazała w dwóch pozycjach: refakturę za zużyty prąd w wysokości 160 zł oraz refakturę za dostawę wody i odbiór ścieków w wysokości 50 zł.

Sposób rozliczenia transakcji:

1. Dot. pkt 1: obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (w dniu wystawienia faktury) w kwocie brutto 1 230 zł, jako sprzedaż opodatkowaną podstawową stawką VAT 23%. Podstawą opodatkowania będzie kwota 1 000 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 230,00 zł. W przypadku, w którym opłata za wodę oraz ścieki nie byłaby rozliczana w formie ryczałtu, tylko na podstawie faktycznego zużycia, właściwą stawką dla ww. usług w tej części byłaby obniżona, 8% stawka VAT).
2. Dot. pkt 2: obowiązek podatkowy należy rozpoznać w maju (w dniu wystawienia faktury) w kwocie brutto 160 zł (energia elektryczna), jako sprzedaż opodatkowaną podstawową stawką VAT 23% oraz w kwocie brutto 50 zł (woda i ścieki), jako sprzedaż opodatkowaną obniżoną 8% stawką VAT. Podstawą opodatkowania w odniesieniu do refaktury prądu będzie kwota 130,08 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 29,92 zł. W odniesieniu do dostawy wody i odbioru ścieków podstawą opodatkowania będzie kwota 46,30 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 3,70 zł.

Wskazane powyżej transakcje powodują konieczność udokumentowania ich fakturą (sprzedaż na rzecz innego podatnika VAT), w konsekwencji nie ma konieczności dokumentowania ich przy użyciu kasy fiskalnej.

2. Sprzedaż towarów używanych

Opodatkowanie sprzedaży dawnych „towarów używanych” (obecnie definiowanych w ustawie o VAT jako towary wykorzystywane wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku). Jeżeli:

- z tytułu nabycia sprzedawanych towarów używanych podatnikowi nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego i jednocześnie towary te były wykorzystywane wyłącznie do czynności zwolnionych z opodatkowania, dostawa takich towarów jest zwolniona z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT),
- z tytułu nabycia sprzedawanych towarów używanych podatnikowi przysługiwało pełne lub częściowe prawo do odliczenia podatku naliczonego albo sprzedawane towary używane były wykorzystywane do czynności opodatkowanych lub jednocześnie do czynności opodatkowanych i zwolnionych z opodatkowania lub też zbywane towary były wykorzystywane do czynności niepodlegających ustawie o VAT (a tym samym zbywcy nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT), takie transakcje podlegają opodatkowaniu przy zastosowaniu stawki VAT właściwej dla tych towarów.

Należy wskazać, że ww. zwolnienie (art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT) co do zasady znajduje zastosowanie również w przypadku transakcji sprzedaży nieruchomości (w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2014 r.). W konsekwencji, o ile przepisy szczególne przewidujące zwolnienie z opodatkowania transakcji zbycia nieruchomości, a więc art. 43 ust. 1 pkt 9 (w przypadku nieruchomości niezabudowanych) lub art. 43 ust. 1 pkt 10 albo 10a (w przypadku nieruchomości zabudowanych) nie znajdują zastosowania do danej transakcji, należy przeprowadzić dodatkową analizę co do możliwości zastosowania zwolnienia z opodatkowania przewidzianego dla towarów używanych.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży towarów używanych jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży towarów używanych powstaje z chwilą dokonania dostawy tych towarów.

Jeżeli przed dniem sprzedaży towarów używanych nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż towarów używanych jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30 dni przed datą dokonania dostawy i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy.

Wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż towarów używanych nie jest konieczne, o ile nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy towarów bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – sprzedaż towarów używanych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej powoduje konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej.

Przykład – szkoła w 2014 r. kupiła komputer stacjonarny, który wykorzystywała do rozliczania usług sprzedaży posiłków na rzecz swoich uczniów, sprzedaży usług kształcenia i wychowania wykraczających poza działalność podstawową oraz swojej działalności podstawowej. Przy zakupie komputera szkole nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT naliczonego.

Szkoła zawarła umowę sprzedaży komputera 4 maja 2016 r. za kwotę 1 000 zł na rzecz innego podatnika VAT i w tym samym dniu przekazała komputer nabywcy. Szkoła otrzymała wynagrodzenie z tytułu dokonanej transakcji w dniu 10 maja 2016 r. Do 10 maja szkoła nie wystawiła faktury dokumentującej dokonaną transakcję.

Sposób rozliczenia transakcji:

Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w maju (4 maja – data dostawy) w kwocie brutto 1 000 zł jako sprzedaż opodatkowaną podstawową stawką VAT 23%. Podstawą opodatkowania będzie kwota 813,01 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 186,99 zł (w powyższym przykładzie szkole przysługiwałoby prawo do zastosowania zwolnienia z opodatkowania, jeżeli komputer nie byłby wykorzystywany do czynności niepodlegających ustawie o VAT – a więc do działalności podstawowej).

Wskazana powyżej transakcja powoduje konieczność udokumentowania jej fakturą wystawioną najpóźniej do 15 czerwca (sprzedaż na rzecz innego podatnika VAT), w konsekwencji nie ma konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

3. Sprzedaż usług pomocy społecznej / usług opieki oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych

Opodatkowanie sprzedaży usług pomocy społecznej / usług opieki oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych zależy od tego, co stanowi podstawę odpłatności za świadczenie ww. usług (decyzja administracyjna czy też umowa cywilnoprawna).

W przypadku Powiatu Otwockiego usługi te wykonywane są na podstawie decyzji o charakterze administracyjnym. Decyzje wydane są przez Gminę właściwą ze względu na miejsce zamieszkania mieszkańca, więc nie podlegają one opodatkowaniu VAT. Nie ma w tym zakresie zawieranej żadnej umowy cywilnoprawnej w konsekwencji usługi tego typu nie podlegają w ogóle opodatkowaniu VAT.

Przykład:

Dom pomocy społecznej otrzymuje decyzję administracyjną na podstawie, której jest obowiązany do zapewnienia pobytu w domu pomocy społecznej. Obok wydawanej decyzji gminy właściwej ze względu na miejsce zamieszkania mieszkańca nie jest zawierana żadna umowa cywilnoprawna.

Sposób rozliczenia transakcji:

W związku z brakiem zawierania umów cywilnoprawnych i świadczeniu usługi pomocy społecznej jedynie na podstawie decyzji administracyjnej ww. sytuacja nie będzie podlegała opodatkowaniu VAT.

Dodatkowy obowiązek weryfikacyjny

Z uwagi na wydanie interpretacji ogólnej Ministerstwa Finansów z 10 czerwca 2020 r. o sygn. PT1.8101.3.2019PT1.8101.3.20 zobowiązuje się jednostki do analizowania każdorazowo czynności z zakresu pomocy społecznej, o których mowa powyżej, pod kątem spełnienia kryteriów wyłączenia z VAT opisanych w interpretacji.

W interpretacji, Minister Finansów stwierdza, że w odniesieniu do określonych czynności związanych z realizacją zadań w zakresie pomocy społecznej, jst nie występują w roli podatników VAT i tym samym ich wykonywanie nie podlega opodatkowaniu VAT, o ile spełnione są określone przesłanki.

Badając, czy dana czynność wykonywana przez jst stanowi działalność gospodarczą, należy brać pod uwagę wskazane w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej przesłanki i ich występowanie w konkretnej sprawie. Przykładowo zatem należy ocenić:

- 1) czy warunki realizacji danego świadczenia odbiegają od warunków, na jakich realizowane byłoby ono przez inne podmioty gospodarcze;
- 2) w jakim reżimie prawnym wykonywane są dane czynności;
- 3) czy istnieje asymetria pomiędzy kosztami wykonywania danych świadczeń a odpłatnością ponoszona przez ich beneficjentów;
- 4) w jakim stopniu ponoszona odpłatność stanowi rzeczywistą wartość otrzymywanych świadczeń;
- 5) czy odpłatność jest uzależniona od sytuacji majątkowej beneficjenta.

Oceny takiej należy dokonać przy uwzględnieniu wszystkich występujących w danej sprawie okoliczności.

Interpretacja stanowi załącznik do niniejszej Procedury.

4. Sprzedaż towarów i usług w ramach tzw. transakcji barterowych (wymiana towaru lub usługi w zamian za inny towar lub usługę)

Opodatkowanie sprzedaży towarów i usług w ramach tzw. transakcji barterowych (wymiana towaru lub usługi w zamian za inny towar lub usługę) określa się w zależności od wymienianych towarów lub usług. Transakcja barterowa może stanowić zarówno dostawę towarów, jak i świadczenie usług – w zależności od charakteru transakcji.

Wzajemne świadczenia stron przy transakcjach barterowych powinny mieć charakter ekwiwalentny. W przypadku, gdy wymieniane są towary lub usługi o nierównej wartości strony mogą ustalić, aby jedna ze stron dokonała dopłaty różnicy pomiędzy wartością towarów lub usług.

Należy wskazać, iż co do zasady nie powinno się dokonywać transakcji barterowych o charakterze nieekwiwalentnym (a więc gdy wymieniane towary / usługi miałyby różną wartość, a różnica w wartości nie zostałaby skompensowana poprzez dopłatę).

Podstawa opodatkowania w przypadku sprzedaży towarów i usług w ramach tzw. transakcji barterowych jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Z racji tego, iż dochodzi do wymiany świadczeń niepieniężnych, podstawa opodatkowania musi zostać określona w formie pieniężnej poprzez określenie wartości wymienianych towarów lub usług. Wycena wartości towaru lub usługi powinna zostać dokonana w oparciu o koszt nabycia lub wytworzenia dostarczanego towaru lub świadczonej usługi. Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży towarów i usług w ramach tzw. transakcji barterowych powstaje na zasadach właściwych dla dostawy wymienianego towaru lub świadczenia wymienianej usługi.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż towarów i usług w ramach tzw. transakcji barterowych powstaje na zasadach właściwych dla dostawy wymienianego towaru lub świadczenia wymienianej usługi, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30 dni przed dniem dokonania dostawy towaru / świadczenia usługi i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w

którym dokonano dostawy towaru / wykonano usługę (w przypadku niektórych usług możliwe jest wystawienie faktury przed 30. dniem licząc od momentu wykonania usługi, przy czym w takim przypadku konieczne jest określenie, jakiego okresu dotyczy faktura).

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej przy sprzedaży towarów i usług w ramach tzw. transakcji barterowych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności powstaje na zasadach właściwych dla dostawy wymienianego towaru / świadczenia wymienianej usługi.

Przykład – jednostka organizacyjna dokonała wymiany ze spółką będącą podatnikiem VAT (podmiot niepowiązany z Powiatem) w dniu 20 kwietnia zestawów komputerowych o wartości 7 500 zł na urządzenia wielofunkcyjne o wartości 7 000 zł i otrzymała dopłatę w wysokości 500 zł.

Sposób rozliczenia transakcji:

Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (20 kwietnia – data dostawy) w kwocie brutto 7 500 zł, jako sprzedaż opodatkowaną podstawową stawką VAT 23%. Podstawą opodatkowania będzie kwota 6 097,56 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 1 402,44 zł.

Wskazana powyżej transakcja powoduje konieczność udokumentowania jej fakturą wystawioną najpóźniej do 15 maja (sprzedaż na rzecz innego podatnika VAT), w konsekwencji nie ma konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

5. Sprzedaż usług wstępu (bilety)

Opodatkowanie sprzedaży usług wstępu (biletów). Sprzedaż usług wstępu jest opodatkowana obniżoną stawką VAT 8% (art. 41 ust. 2, załącznik nr 3 poz. 64, 65, 66, 67, 68 ustawy o VAT), o ile odnosi się do:

- usług związanych z działalnością obiektów sportowych, usług kulturalnych lub rozrywkowych - wyłącznie w zakresie wstępu na widowiska artystyczne (włączając przedstawienia cyrkowe) oraz do obiektów kulturalnych,
- usług związanych z rozrywką i rekreacją - wyłącznie w zakresie wstępu do wesołych miasteczek, parków rozrywki, na dyskoteki, sale taneczne, usług bibliotek, archiwów, muzeów oraz pozostałych usług w zakresie kultury, wstępu na imprezy sportowe, a także pozostałych usług związanych z rekreacją - wyłącznie w zakresie wstępu.

W przypadku dokonywania sprzedaży usług wstępu innych niż wskazane powyżej, takie transakcje będą opodatkowane podstawową stawką VAT 23%.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług wstępu jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży usług wstępu powstaje z chwilą wykonania usługi.

Jeżeli przed dniem wykonania usługi nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług wstępu jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30 dni przed wykonaniem usługi i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano usługę.

Wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług wstępu (biletów) nie jest konieczne, o ile nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej i nie zażąda ona wystawienia

faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej - sprzedaż usług wstępu na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej powoduje, co do zasady, konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej.

W tym przypadku zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania mogłoby przysługiwać w przypadku, gdy usługi byłyby świadczone przy użyciu urządzeń wydających bilety, obsługiwanych przez klienta (zwolnienie zgodnie z § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 40 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej).

Przykład – jednostka organizacyjna otrzymała odpłatność w gotówce (w kasie biletowej):

1. W wysokości 25 zł w dniu 21 kwietnia z tytułu sprzedaży usługi wstępu na imprezę sportową.
2. W wysokości 45 zł w dniu 25 kwietnia z tytułu wstępu na spektakl teatralny, który odbędzie się 11 maja.

Sposób rozliczenia transakcji:

1. Dot. pkt 1: obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (21 kwietnia – data sprzedaży) w kwocie brutto 25 zł, jako sprzedaż opodatkowaną stawką VAT 8%. Podstawą opodatkowania będzie kwota 23,15 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 1,85 zł.

Wskazana powyżej transakcja powoduje konieczność udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

2. Dot. pkt 2: obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (25 kwietnia – otrzymanie zaliczki), w kwocie brutto 45 zł, jako sprzedaż opodatkowaną stawką VAT 8%. Podstawą opodatkowania będzie kwota 41,67 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 3,33 zł.

Wskazana powyżej transakcja powoduje konieczność udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

6. Sprzedaż złomu

W okresie do 1 listopada 2019r. opodatkowanie sprzedaży złomu (złom metali nieszlachetnych oraz wraki przeznaczone do złomowania). Jeżeli sprzedaż złomu jest dokonywana przez podatnika (jednostkę), u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1, a nabywcą jest podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, i jednocześnie dostawa złomu nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT (towary używane opisane w pkt 2 powyżej), z tytułu takiej transakcji podatnikiem VAT będzie podmiot nabywający złom.

Jest to tzw. mechanizm odwrotnego obciążenia, zgodnie z którym obowiązek rozliczenia transakcji spoczywa na nabywcy (art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT). W takiej sytuacji, w przypadku obowiązku wystawienia faktury (szerzej na ten temat poniżej), fakturę wystawia się bez wyszczególnienia kwoty VAT.

Uwaga: przepisy te zostały zawieszone od dnia 1 listopada 2019r. i zastąpione czasowo (co do zasady) obowiązkowym mechanizmem podzielonej płatności opisanym w odrębnej Procedurze.

W przypadku transakcji sprzedaży złomu dokonywanej na rzecz podmiotu, który nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, obowiązek rozliczenia transakcji spoczywa na sprzedawcy.

Stawką właściwą dla transakcji sprzedaży złomu jest, co do zasady, podstawowa (23%) stawka VAT.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży złomu jest wszystko co nabywca zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy (z wyłączeniem kwoty podatku). Podstawa opodatkowania jest kwotą netto – nie zawiera kwoty VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży złomu powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru.

Jeżeli przed dniem dostawy towaru nabywca dokona zapłaty częściowej (np. zaliczka, zadatek, przedpłata, rata) lub zapłaty całości kwoty należnej z tytułu sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie w dniu otrzymania zapłaty w odniesieniu do wpłaconej kwoty.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż złomu jest konieczne, jeśli sprzedaż jest dokonywana na rzecz innego podatnika VAT, podatku od wartości dodanej, podatku o podobnym charakterze lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30 dni przed dokonaniem dostawy i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy.

Wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż złomu nie jest konieczne, o ile nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy towarów bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – sprzedaż złomu na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej powoduje konieczność dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej.

Przykład – jednostka organizacyjna sprzedała złomowisku (które jest czynnym podatnikiem VAT) w dniu 15 kwietnia odpady plastikowe. Jednostka otrzymała w dniu 16 kwietnia zapłatę w wysokości 1 500 zł na rachunek bankowy.

Sposób rozliczenia transakcji:

Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (15 kwietnia – data sprzedaży) w kwocie brutto 1 500 zł, jako dostawę towarów, dla której podatnikiem jest nabywca. Podstawą opodatkowania będzie kwota 1 500 zł, nie należy wykazywać VAT z tytułu ww. transakcji, gdyż obowiązek rozliczenia VAT spoczywać będzie na nabywcy.

Wskazana powyżej transakcja powoduje konieczność udokumentowania jej fakturą wystawioną najpóźniej do 15 maja (sprzedaż na rzecz innego podatnika VAT), na której należy umieścić wyrazy „odwrotne obciążenie”. W konsekwencji nie ma konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

7. Czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT

Zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy o VAT organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące te organy uznaje się za podatnika w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane wyłącznie jeżeli wykonują one czynności na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. W konsekwencji liczne czynności, które nie są wykonywane przez jednostki na podstawie umów cywilnoprawnych nie będą podlegały opodatkowaniu VAT i nie powodują obowiązku ich raportowania dla celów VAT.

Przykładowe czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT:

- wynagrodzenia z tyt. poboru opłaty skarbowej w drodze inkasa,
- otrzymywane darowizny,

- wynagrodzenie otrzymywane z tytułu wykonywania funkcji płatnika (np. wynagrodzenie płatnika z tytułu składek odprowadzanych do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz wynagrodzenie płatnika pobierającego podatki na rzecz budżetu państwa),
- otrzymywane odsetki,
- nienależnie pobrane świadczenia wraz z odsetkami (wypłacone w latach ubiegłych),
- dochody z tyt. obsługi PFRON (art. 54 pkt. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych),
- wpływy wynikające z potrąceń na utrzymanie domu (zgodnie z art.. 117 ustawy z dnia 09.06.2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej),
- opłaty za karty parkingowe dla osób niepełnosprawnych.

8. Nieodpłatne przekazanie towarów

Należy wskazać, iż zgodnie z przepisami ustawy o VAT nieodpłatne przekazanie przez podatnika (jednostkę) towarów należących do jego przedsiębiorstwa, a w szczególności:

- 1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników i ich domowników, a także członków organów stanowiących osób prawnych oraz
- 2) wszelkie inne darowizny,

również stanowi odpłatną dostawę towarów, o ile podatnikowi (jednostce) przysługiwało w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych (art. 7 ust. 2 ustawy o VAT).

Jednakże o ile nieodpłatne przekazanie towaru dotyczy prezentów o małej wartości i próbek (patrz poniżej), które są przekazywane na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika (jednostki) nie stosuje się do niego wskazanych powyżej przepisów, a zatem takie przekazanie nie podlega opodatkowaniu VAT.

Prezentami o małej wartości są przekazywane przez podatnika (jednostkę) jednej osobie towary:

- 1) o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób;
- 2) których przekazania nie ujęto w ewidencji, o której mowa w pkt 1, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 10 zł.

Próbkami są identyfikowalne jako próbka egzemplarze towaru lub jego niewielka ilość, które pozwalają na ocenę cech i właściwości towaru w jego końcowej postaci, przy czym ich przekazanie (wręczenie) przez podatnika (jednostkę):

- 1) ma na celu promocję tego towaru oraz
- 2) nie służy zasadniczo zaspokojeniu potrzeb odbiorcy końcowego w zakresie danego towaru, chyba że zaspokojenie potrzeb tego odbiorcy jest nieodłącznym elementem promocji tego towaru i ma skłaniać tego odbiorcę do zakupu promowanego towaru.

9. Nieodpłatne świadczenie usług

Należy wskazać, iż zgodnie z przepisami ustawy o VAT odpłatne świadczenie usług stanowi również:

1) użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych oraz

2) nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika (art. 8 ust. 2 ustawy o VAT).

10.Dotacje

Zgodnie z przepisami ustawy o VAT kwoty otrzymanych dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze są zaliczane do podstawy opodatkowania VAT o ile mają bezpośredni wpływ na cenę dostarczanych towarów lub usług świadczonych przez podatnika.

Mając na względzie powyższe, należy wskazać że wszystkie przypadki otrzymywanych dotacji należy oceniać odrębnie z perspektywy VAT, badając każdorazowo czy otrzymane kwoty mają bezpośredni wpływ na cenę świadczonych usług lub dostarczanych towarów.

Przykładowo, dotacje podmiotowe dotyczące ogółu prowadzonej działalności jednostki, nie będą miały bezpośredniego wpływu na cenę oferowanych usług czy towarów, w związku z czym nie będą podlegać opodatkowaniu.

VII. Instrukcja rozliczania VAT w zakresie transakcji pomiędzy jednostkami

1. Transakcje dokonywane pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Powiatu Otwockiego

Centralizacja rozliczeń VAT powoduje, iż zasady wskazane we wcześniejszej części procedury nie znajdą zastosowania do transakcji dostaw towarów lub świadczenia usług wykonywanych pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Powiatu Otwockiego (pomiędzy jednostkami budżetowymi, a także pomiędzy Powiatem Otwockim a jednostką budżetową).

Centralizacja rozliczeń VAT spowoduje sukcesję uniwersalną wszelkich praw i obowiązków jednostek na rzecz Powiatu Otwockiego. Od momentu centralizacji rozliczeń VAT występował będzie wyłącznie jeden podatnik – Powiat Otwocki.

Dla celów VAT usługi świadczone przez poszczególne jednostki będą traktowane tak jak gdyby wykonał je Powiat Otwocki. Na gruncie ustawy o VAT nie została dopuszczona możliwość wykonywania transakcji przez podatnika na rzecz tego samego podatnika (na rzecz samego siebie).

Mając na uwadze powyższe, transakcje dostaw towarów lub świadczenia usług wykonywanych pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Powiatu Otwockiego, co do zasady, nie będą podlegały regulacjom ustawy o VAT i mogą być udokumentowane notą księgową.

VIII. Ogólne zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży na kasie fiskalnej

1. Otrzymywanie odpłatności za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej

Należy wskazać, iż poza zwolnieniami z obowiązku ewidencjonowania na kasie fiskalnej opisanymi powyżej przy poszczególnych transakcjach, jednostki organizacyjne mogą korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie fiskalnej świadczenia usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, w przypadku, jeżeli jednostka 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 (zwolnienie zgodnie z § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 37 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji).

W związku z powyższym możliwe jest ukształtowanie rozliczeń z osobami fizycznymi poprzez przyjmowanie wszelkich kwot wynagrodzenia za świadczenie usług wyłącznie za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej. Przy spełnieniu powyższego założenia oraz prowadzeniu szczegółowej ewidencji otrzymywanych wpłat, jednostka nie będzie musiała korzystać z kasy fiskalnej. Należy jednak zaznaczyć, iż wskazane zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania obejmuje wyłącznie świadczenie usług, a w konsekwencji nie dotyczy dostawy towarów.

IX. Instrukcja w zakresie zasad skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego

1. Odliczenie podatku naliczonego na zasadach ogólnych

Odliczenie podatku naliczonego - zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi (jednostce) przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego (obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego).

Kwotę podatku naliczonego zgodnie z art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a należy rozumieć jako sumę kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług.

Odliczenie podatku naliczonego następuje poprzez wykazanie kwot podatku naliczonego w ewidencji (rejestrze) zakupów VAT jednostki oraz w odpowiednich pozycjach deklaracji VAT jednostki. W przypadku odliczania podatku naliczonego należy odrębnie obliczać kwoty VAT dotyczące nabycia towarów i usług zaliczanych do środków trwałych oraz nabycia towarów i usług pozostałych.

Odliczenia pełnej kwoty VAT naliczonego wykazanego na fakturze dokumentującej nabycie towarów i usług można dokonać jedynie, gdy te towary i usługi są wykorzystywane wyłącznie do wykonywania czynności opodatkowanych.

Alokacja – w przypadku, gdy nabywane towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych oraz innych czynności, a podatnik (jednostka) jest w stanie dokonać precyzyjnego podziału wydatków wykazanych na fakturze zakupowej, powinien dokonać przyporządkowania wydatków wykorzystywanych wyłącznie do wykonywania czynności opodatkowanych oraz wydatków wykorzystywanych do wykonywania innych czynności (zwolnionych z VAT lub niepodlegających VAT). Po dokonaniu takiego przyporządkowania podatnik (jednostka) może skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego w odpowiedniej części.

2. Odliczenie podatku naliczonego – współczynnik VAT

Częściowe odliczenie podatku naliczonego – zgodnie z art. 90 ustawy o VAT, w odniesieniu do towarów i usług, które są wykorzystywane zarówno do czynności podlegających opodatkowaniu VAT, jak i do czynności zwolnionych, podatnikowi (jednostce) przysługuje prawo do częściowego odliczenia VAT naliczonego przy zastosowaniu tzw. proporcji sprzedaży (współczynnika VAT).

Kwotę podatku naliczonego zgodnie z art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a należy rozumieć jako sumę kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych, w stosunku do których podatnikowi (jednostce) przysługuje częściowe prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Wartość proporcji sprzedaży (współczynnika VAT) oblicza się jako stosunek rocznego obrotu z tytułu czynności opodatkowanych do łącznej wartości obrotu z tytułu sprzedaży podlegającej opodatkowaniu VAT i zwolnionej z VAT. Obliczoną kwotę wyraża się procentowo i zaokrągla w górę do pełnej wartości procentowej (np. 75,01% zaokrągla się do 76%).

Szczegółowe przepisy regulujące sposób odliczania VAT naliczonego przy zastosowaniu proporcji sprzedaży (współczynnika VAT) w odniesieniu do towarów i usług (z wyłączeniem środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych) zostały zawarte w art. 90 ust 2-10 oraz art. 91 ustawy o VAT.

Szczegółowe przepisy odliczania podatku naliczonego od towarów i usług stanowiących środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne zostały zawarte w art. 90 ust. 2-10, art. 90a, art. 90b oraz art. 91 ustawy o VAT.

3. Odliczenie podatku naliczonego pre-współczynnik

Częściowe odliczenie podatku naliczonego – od 1 stycznia 2016 r., w odniesieniu do towarów i usług które są wykorzystywane zarówno do czynności podlegających opodatkowaniu VAT, czynności zwolnionych oraz czynności niepodlegających opodatkowaniu VAT podatnikowi przysługuje prawo do częściowego odliczenia VAT naliczonego przy zastosowaniu tzw. pre-współczynnika (przepisy dotyczące współczynnika, o których mowa w pkt. 2 stosuje się odpowiednio).

Kwotę podatku naliczonego zgodnie z art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a należy rozumieć jako sumę kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych, w stosunku do których przysługuje częściowe prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Wartość pre-współczynnika oblicza się aktualnie stosując regulacje wynikające z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz. U z 2015 r., poz. 2193). Wyciąg z przepisów ww. rozporządzenia stanowi Załącznik 1 do niniejszej procedury.

Szczegółowe przepisy dotyczące odliczania VAT związanego z nabyciem środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych zostały zawarte w art. 90 ust. 5-10, art. 90a, art. 90b, 90c oraz art. 91 ustawy o VAT.

W przypadku jednostki samorządu terytorialnego proporcję, o której mowa w art. 90 ust. 2, ustala się odrębnie dla każdej z jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego.

Przez jednostki organizacyjne jednostki samorządu terytorialnego, rozumie się:

- 1) utworzone przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządową jednostkę budżetową lub samorządowy zakład budżetowy;
- 2) urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski. (art. 90 ust. 10a i 10b ustawy o VAT).

Pre-współczynnik powinien być stosowany niezależnie od przepisów dotyczących właściwej proporcji sprzedaży – współczynnika VAT (tj. konieczności określenia wartości sprzedaży opodatkowanej niekorzystającej ze zwolnienia z VAT w całości sprzedaży podlegającej opodatkowaniu – w tym sprzedaży zwolnionej).

Zgodnie z art. 86 ust. 2a ustawy o VAT, jeśli podatnik (jednostka) nabywa towary i usługi związane zarówno z działalnością gospodarczą jak i innymi rodzajami działalności, a powiązanie powyższych zakupów w całości z działalnością gospodarczą nie jest możliwe, wówczas kwotę VAT naliczonego oblicza się zgodnie z tzw. „sposobem określenia proporcji”.

W odniesieniu do tak obliczonej części podatku naliczonego podatnikowi (jednostce) przysługuje pełne prawo do odliczenia (w przypadku braku występowania sprzedaży zwolnionej z VAT) lub prawo do odliczenia VAT w oparciu o współczynnik sprzedaży, o którym mowa w powyżej w pkt 2, jeśli podatnik wykonuje działalność opodatkowaną VAT i zwolnioną z VAT.

Mając na uwadze przepisy ustawy o VAT należy wskazać, iż sposób określenia proporcji musi odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności. Należy również zaznaczyć, że wskazane w rozporządzeniu sposoby obliczania pre-współczynnika nie są obligatoryjne, a stanowią jedynie przykładowe/sugerowane sposoby jego kalkulacji. Podatnicy są natomiast uprawnieni do opracowania własnej metody obliczania pre-współczynnika, która to metoda będzie najlepiej odzwierciedlała specyfikę prowadzonej działalności.

Rozporządzenie regulujące sposób obliczania wartości pre-współczynnika - zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników, pomimo uznania przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, iż JST i jej jednostki budżetowe to jeden podatnik VAT, JST powinny obliczać pre-współczynnik dla każdej jednostki i dla JST z osobna.

Ponadto Minister Finansów w wyżej wspomnianym rozporządzeniu określił w przypadku m.in. JST, jaki sposób określenia proporcji mają one stosować i wskazał dane, na podstawie których jest obliczana kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem tego sposobu określenia proporcji.

Sposób kalkulacji pre-współczynnika - zgodnie z przepisami ustawy o VAT pre-współczynnik powinien być obliczany w sposób analogiczny jak w przypadku właściwego współczynnika sprzedaży, o którym mowa w art. 90 ustawy o VAT, tzn. procentowo, w stosunku rocznym, zaokrąglając w górę do najbliższej liczby całkowitej.

Ponadto, dla celów wstępnej kalkulacji pre-współczynnika należy przyjąć dane za rok poprzedzający lub dane za rok poprzedzający poprzedni rok (wstępny pre-współczynnik). Oznacza to, że przykładowo, w celu bieżącego zastosowania pre-współczynnika w 2017 r. konieczna jest kalkulacja jego wartości na podstawie obrotów z 2016 r. lub 2015 r. Następnie, po zakończeniu roku konieczne będzie skalkulowanie właściwego pre-współczynnika na podstawie rzeczywistych obrotów osiągniętych w tym roku i dokonanie korekty odliczonego VAT w deklaracji za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku, którego dotyczy korekta.

Należy zaznaczyć, że obliczając rzeczywisty pre-współczynnik podatnicy są uprawnieni do przyjęcia innego niż w przypadku wstępnej kalkulacji pre-współczynnika sposobu jego określania, w sytuacji gdyby dla potrzeb wykonywanej działalności i dokonywanych nabyć dane za poprzedni rok podatkowy były niereprezentatywne.

Przepisy ustawy o VAT dotyczące pre-współczynnika mają zastosowanie do towarów i usług nabywanych od dnia 1 stycznia 2016 r. oraz do nakładów poniesionych przed dniem 1 stycznia 2016 r. na nabycie, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, oraz wytworzenie nieruchomości, stanowiącej majątek przedsiębiorstwa danego podatnika, do których miał zastosowanie art. 90a ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2016 r. (zmiana w stopniu wykorzystania nieruchomości do celów działalności gospodarczej).

Korekta podatku naliczonego przy zastosowaniu pre-współczynnika.

Korekta o której mowa w art. 90c ustawy o VAT

W odniesieniu do nabywanych towarów i usług, w stosunku do których zastosowano odliczenie pre-współczynnikiem (zgodnie z art. 86 ust. 2a ustawy o VAT), po zakończeniu roku podatkowego, w którym podatnikowi (jednostce) przysługiwało prawo do odliczenia VAT, jest on obowiązany dokonać korekty podatku odliczonego przy nabyciu tych towarów i usług, uwzględniając dane dla zakońzonego roku podatkowego. Jednostka powinna więc skorygować wysokość odliczonego VAT dokonanego z zastosowaniem wstępnego pre-współczynnika VAT do wysokości wynikającej z wartości właściwego pre-współczynnika za dany rok.

W odniesieniu do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji (a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały one zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy), za wyjątkiem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł, ww. korekty dokonuje się w ciągu 5 kolejnych lat, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów - w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Korekta dotyczy odpowiednio jednej piątej, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów - jednej dziesiątej kwoty podatku naliczonego odliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu. Gdy wartość początkowa środków podlegających korekcie nie przekracza 15 000 zł, dokonuje się jednorazowej korekty po zakończeniu roku, w którym zostały one oddane do użytkowania. W zakresie powyższych korekt stosuje się odpowiednio przepisy art. 91 ust. 2-9 ustawy o VAT dotyczące korekt wieloletniej.

W przypadku jednostek dokonujących ww. korekty odliczonego podatku, które obliczyły wartość pre-współczynnika na podstawie rozporządzenia w sprawie obliczania pre-współczynnika, mogą one uwzględnić dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy, jeżeli przyjęły takie dane w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego.

4. Okres, w którym można dokonać odliczenia VAT naliczonego

Prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje w miesiącu, w którym łącznie zostaną spełnione dwa warunki – u sprzedawcy powstał już obowiązek podatkowy, a podatnik (jednostka) otrzymał fakturę zakupu. Jeżeli spełniony został tylko jeden z wskazanych powyżej warunków, prawo do odliczenia powstaje w miesiącu, w którym zostanie spełniony drugi warunek.

Jeśli podatnik (jednostka) nie dokonał odliczenia podatku naliczonego w miesiącu, w którym powstało prawo do odliczenia podatku naliczonego, może dokonać odliczenia w jednym z dwóch następnych miesięcy (zgodnie z art. 86 ust. 11 ustawy o VAT).

W przypadku, gdy jednostka nie dokonała odliczenia VAT naliczonego w miesiącu, w którym powstało prawo do odliczenia podatku naliczonego, ani w jednym z dwóch następnych miesięcy, może dokonać odliczenia VAT naliczonego nie później niż w terminie 5 lat od początku roku, w którym powstało prawo do odliczenia, poprzez korektę rozliczenia, w którym powstało prawo do odliczenia VAT (zgodnie z art. 86 ust. 13 ustawy o VAT).

Jeżeli jednostka otrzyma fakturę korygującą, która zmniejsza kwotę VAT naliczonego wynikającego z faktury pierwotnej, jest ona zobowiązana do zmniejszenia kwoty VAT naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym otrzymała fakturę korygującą. Przy czym, jeżeli jednostka nie dokona odliczenia VAT naliczonego określonego w fakturze pierwotnej, której dotyczy korekta, zmniejszenia VAT naliczonego dokonuje się w okresie, w którym jednostka dokona takiego odliczenia (jeśli takiego odliczenia jednostka nie dokonała/nie dokona, nie ma ona również obowiązku ujęcia w rozliczeniach VAT faktury korygującej zmniejszającej).

5. Odliczenie podatku naliczonego – przykłady

Przykład 1 – jednostka w dniu 25 kwietnia 2017 r. nabyła materiały biurowe, dokonując w tym samym dniu zapłaty faktury VAT w kwocie 700 zł brutto (z tego VAT 130,89 zł). Szkoła wykorzystywała nabyte towary do działalności podstawowej, do prowadzenia dodatkowych zajęć przygotowujących do egzaminu, a także do sprzedaży usług kserograficznych. Pre-współczynnik dla szkoły za 2016 r. (wstępny pre-współczynnik) wynosi 5%, natomiast współczynnik VAT wynosi 50% (wstępny współczynnik). Szkoła nie jest w stanie przyporządkować nabytych towarów do poszczególnych rodzajów działalności. Szkoła otrzymała fakturę od dostawcy w dniu 5 maja.

Sposób rozliczenia transakcji:

Najpierw kwotę VAT naliczonego należy obliczyć mnożąc kwotę podatku z faktury przez wartość pre-współczynnika ($130,89 \text{ zł} \cdot 5\% = 6,54 \text{ zł}$). Następnie do tak obliczonej kwoty podatku naliczonego należy zastosować współczynnik VAT ($6,54 \text{ zł} \cdot 50\% = 3,27 \text{ zł}$).

W konsekwencji szkoła jest uprawniona do dokonania odliczenia VAT naliczonego w kwocie 3,27 zł w rozliczeniu za maj, po uprzednim wykazaniu tej kwoty w ewidencji zakupów za maj. W przypadku, gdy rzeczywisty pre-współczynnik za 2017 r. lub rzeczywisty współczynnik VAT za 2017 r. wyniosą więcej lub mniej niż odpowiednio 5% i 50% szkoła będzie, co do zasady, zobowiązana (gdy wartości będą niższe niż 5% i 50%) lub uprawniona (gdy wartości będą wyższe niż 5% i 50%) do dokonania korekty odliczonego VAT naliczonego, która powinna zostać ujęta w deklaracji za styczeń 2018 r.

Przykład 2 – jednostka organizacyjna w dniu 19 kwietnia nabyła trzy zestawy komputerowe o równej wartości 5 500 zł brutto każdy (w tym VAT 1 028,46 zł) i w tym samym dniu otrzymała fakturę od sprzedawcy. Jednostka organizacyjna pierwszy zestaw komputerowy wykorzystuje wyłącznie do działalności zwolnionej z opodatkowania, drugi wyłącznie do działalności opodatkowanej, a trzeci w 40% do działalności zwolnionej z opodatkowania, a w 60% do działalności opodatkowanej (klucz alokacji czasowej – 3 dni komputer jest wykorzystywany do działalności opodatkowanej, zaś 2 dni do działalności zwolnionej).

Sposób rozliczenia transakcji:

Jednostka organizacyjna jest uprawniona do odliczenia 1 028,46 zł z tytułu nabycia drugiego zestawu komputerowego, oraz 617,08 zł ($1\,028,46\text{ zł} \cdot 60\%$) z tytułu nabycia trzeciego zestawu komputerowego. W konsekwencji szkoła jest uprawniona do dokonania odliczenia VAT naliczonego w kwocie 1 645,54 zł w rozliczeniu za kwiecień, po uprzednim wykazaniu tej kwoty w ewidencji zakupów za kwiecień.

Przykład 3 – jednostka organizacyjna 28 kwietnia otrzymała fakturę dokumentującą zakup narzędzi, które będą wykorzystywane do świadczenia odpłatnych usług najmu lokali użytkowych, na kwotę 12 300 zł brutto (w tym 2 300 zł VAT). Kontrahent dostarczył zakupione towary 5 maja. Jednostka organizacyjna opłaciła ww. fakturę w przelewem następnego dnia po dostawie.

Sposób rozliczenia transakcji:

Jednostka organizacyjna jest uprawniona do odliczenia 2 300 zł z tytułu nabycia narzędzi, które będą wykorzystywane wyłącznie do świadczenia opodatkowanych usług najmu lokali użytkowych. Pomimo otrzymania faktury w kwietniu jednostka będzie uprawniona do dokonania ww. odliczenia dopiero w rozliczeniu za maj, z uwagi na fakt, iż obowiązek podatkowy u dostawcy z tytułu ww. transakcji powstał w maju (w momencie dokonania dostawy towarów).

Przykład 4 – jednostka w dniu 4 kwietnia nabyła materiały biurowe w związku z działalnością statutową oraz świadczeniem usług kształcenia wykraczających poza działalność podstawową za kwotę 1 000 zł brutto (w tym 180,33 zł VAT). Jednostka otrzymała fakturę z tego tytułu w dniu 11 kwietnia.

Sposób rozliczenia transakcji:

Jednostka organizacyjna nie jest uprawniona do dokonania odliczenia z tytułu nabycia materiałów biurowych, gdyż są one wykorzystane do świadczenia wyłącznie działalności niepodlegającej VAT oraz zwolnionej z opodatkowania VAT.

Przykład 5 – jednostka w dniu 5 maja zakupiła artykuły spożywcze w związku z dokonywaniem sprzedaży obiadów na rzecz swoich uczniów oraz nauczycieli (sprzedaż wyłącznie na rzecz tych podmiotów), za kwotę 800 zł brutto (w tym 38,10 zł VAT). Jednostka otrzymała fakturę z tego tytułu w dniu 6 maja.

Sposób rozliczenia transakcji:

Jednostka organizacyjna nie jest uprawniona do dokonania odliczenia z tytułu nabycia artykułów spożywczych, gdyż są one wykorzystane do świadczenia wyłącznie działalności zwolnionej z VAT.

Przykład 6 – jednostka w dniu 30 kwietnia dokonała płatności przelewem na rachunek bankowy kontrahenta kwoty 1000 zł (w tym 85,47 zł VAT) w związku z zamówieniem materiałów dydaktycznych, które będą wykorzystywane na dodatkowych, odpłatnych zajęciach prowadzonych dla uczniów szkoły. Jednostka otrzymała fakturę z tego tytułu w dniu 4 maja.

Sposób rozliczenia transakcji:

Jednostka organizacyjna nie jest uprawniona do dokonania odliczenia z tytułu nabycia materiałów dydaktycznych, gdyż będą one wykorzystane do świadczenia wyłącznie działalności zwolnionej z opodatkowania VAT.

X. Dokumentowanie transakcji

1. Wystawianie faktur

Fakturami VAT powinny być dokumentowane transakcje na rzecz podatników podatku VAT, podatku od wartości dodanej, innego podatku o podobnym charakterze lub osób prawnych niebędących podatnikami oraz na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej w przypadku przedstawienia przez osobę fizyczną takiego żądania. Faktura VAT powinna obligatoryjnie zawierać następujące elementy:

- datę wystawienia;
- kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;
- imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy;
- numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku;
- numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi;
- datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;
- nazwę (rodzaj) towaru lub usługi;
- miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług;
- cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto);
- kwoty wszelkich opustów lub obniżek cen, w tym w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej netto;
- wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto);
- stawkę podatku;
- sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku;
- kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku;
- kwotę należności ogółem.
- W przypadku transakcji objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia wyraz „odwrotne obciążenie”;
- w przypadku faktur, w których kwota należności ogółem stanowi kwotę, o której mowa w art. 19 pkt 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców, obejmujących dokonaną na rzecz podatnika dostawę towarów lub świadczenie usług, o których mowa w załączniku nr 15 do ustawy - wyrazy "mechanizm podzielonej płatności".

Dodatkowo, w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług zwolnionych z opodatkowania prawidłowo wystawiona faktura powinna zawierać:

- przepis ustawy o VAT albo aktu wydanego na podstawie ustawy o VAT, na podstawie którego podatnik stosuje zwolnienie od podatku,
- przepis dyrektywy 2006/112/WE, który zwalnia od podatku taką dostawę towarów lub takie świadczenie usług, lub

- inną podstawę prawną wskazującą na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia.

2. Faktury korygujące

W przypadku, gdy po wystawieniu faktury:

- udzielono obniżki ceny w formie rabatu,
- udzielono opustów i obniżek cen,
- dokonano zwrotu podatnikowi towarów i opakowań,
- dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty (zaliczki),
- podwyższono cenę lub stwierdzono pomyłkę w cenie, stawce, kwocie podatku lub w jakiejkolwiek innej pozycji faktury

należy wystawiać fakturę korygującą.

Faktura korygująca powinna zawierać:

- wyrazy „FAKTURA KORYGUJĄCA” albo wyraz „KOREKTA”,
- numer kolejny oraz datę jej wystawienia,
- dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca (datę wystawienia),
- kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę; imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy; numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku; numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi; datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury),
- nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych korektą,
- przyczynę korekty,
- jeżeli korekta wpływa na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego - odpowiednio kwotę korekty podstawy opodatkowania lub kwotę korekty podatku należnego z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku i sprzedaży zwolnionej,
- w przypadkach innych niż wskazane w pkt powyżej - prawidłową treść korygowanych pozycji.

W przypadku, gdy podatnik udziela opustu lub obniżki ceny w odniesieniu do wszystkich dostaw towarów lub usług dokonanych lub świadczonych na rzecz jednego odbiorcy w danym okresie, faktura korygująca powinna zawierać dodatkowo wskazanie okresu, do którego odnosi się udzielany opust lub obniżka.

W przypadku, gdy faktura korygująca powoduje zmniejszenie podstawy opodatkowania – korekty obrotu dokonuje się pod warunkiem posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę, dla którego wystawiono fakturę, uzyskanego przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługobiorca otrzymał fakturę korygującą.

Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługobiorcę faktury korygującej po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia faktury korygującej za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskano.

Obowiązek uzyskiwania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej nie obowiązuje w przypadku niektórych usług, w szczególności usług związanych z dostawą mediów.

W przypadku, gdy faktura korygująca powoduje zwiększenie podstawy opodatkowania – moment ujęcia w rozliczeniach VAT faktury korygującej jest uzależniony od przyczyny dokonanej korekty. Jeżeli korekta faktury wynika ze zdarzeń zaistniałych już w chwili wystawienia faktury pierwotnej (np. z pomyłki w cenie czy stawce podatku), uznaje się, że powinna ona zostać rozliczona w deklaracji za okres, w którym została wykazana pierwotna faktura.

Inaczej będzie w sytuacji, gdy korekta jest spowodowana okolicznościami, które miały miejsce już po dokonaniu dostawy / świadczeniu usługi (np. podwyższeniem ceny). Wówczas dodatkowy obrót powinien zostać skorygowany w deklaracji za ten okres rozliczeniowy, w którym zaistniały przesłanki do wystawienia faktury korygującej (tj. zasadniczo w okresie, w którym została wystawiona faktura korygująca).

3. Noty korygujące

Nabywca towaru lub usługi, który otrzymał fakturę zawierającą pomyłki, z wyjątkiem pomyłek w zakresie:

- miary i ilości (liczby) dostarczonych towarów lub zakresu wykonanych usług;
- ceny jednostkowej towaru lub usługi bez kwoty podatku (ceny jednostkowej netto);
- kwoty wszelkich opustów lub obniżek cen, w tym w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej netto;
- wartości dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto);
- stawki VAT;
- sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku;
- kwoty podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku;
- kwoty należności ogółem.

może wystawić fakturę nazywaną notą korygującą.

Należy wskazać, iż nota korygująca wymaga akceptacji wystawcy faktury i powinna zawierać:

- wyrazy „NOTA KORYGUJĄCA”;
- numer kolejny i datę jej wystawienia;
- nazwę sprzedawcy i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy i numer za pomocą którego sprzedawca jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, a także numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku VAT;
- dane zawarte w fakturze, której dotyczy nota korygująca (datę wystawienia, kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę, imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy, numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury),
- wskazanie treści korygowanej informacji oraz treści prawidłowej.

4. Ewidencjonowanie transakcji przy pomocy kas rejestrujących

Podmioty dokonujące sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Podmioty prowadzące ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących są obowiązani:

- wystawić i wydać nabywcy paragon fiskalny lub fakturę z każdej sprzedaży:
 - a) w postaci papierowej lub
 - b) za zgodą nabywcy, w postaci elektronicznej, przysyłając ten dokument w sposób z nim uzgodniony;
- dokonywać niezwłocznego zgłoszenia właściwemu podmiotowi prowadzącemu serwis kas rejestrujących każdej nieprawidłowości w pracy kasy;
- udostępniać kasy rejestrujące do kontroli stanu ich nienaruszalności i prawidłowości pracy na każde żądanie właściwych organów;
- zgłaszać kasy rejestrujące do obowiązkowego przeglądu technicznego właściwemu podmiotowi prowadzącemu serwis kas rejestrujących;
- przechowywać kopie dokumentów kasowych przez okres wymagany w art. 112, zgodnie z warunkami określonymi w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. Nr 152, poz. 351, 1495, 1571, 1655 i 1680);
- stosować kasy rejestrujące wyłącznie do prowadzenia ewidencji własnej sprzedaży;
- dokonać wydruku dokumentów wystawianych przy zastosowaniu kas rejestrujących, z wyjątkiem dokumentów, o których mowa w lit. b powyżej;
- prowadzić i przechowywać dokumentację o przebiegu eksploatacji kasy rejestrującej;
- poddać obowiązkowemu przeglądowi technicznemu kasy rejestrujące, które zostały przez podatnika utracone, a następnie odzyskane, przed ich ponownym zastosowaniem do prowadzenia ewidencji;
- zapewnić połączenie umożliwiające przesyłanie danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas, określone w art. 111a ust. 3 ustawy o VAT;
- zakończyć używanie kas rejestrujących w przypadku zakończenia działalności gospodarczej lub pracy kas rejestrujących, zapewniając zabezpieczenie danych z kasy rejestrującej.

Należy wskazać, że liczna grupa transakcji podlega zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kas rejestrujących. Szczegółowy wykaz takich transakcji zawiera załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Podstawa prawna zastosowania zwolnienia z ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących dla poszczególnych rodzajów transakcji (w przypadku możliwości skorzystania z takich zwolnienia) była wskazywana w poszczególnych rozdziałach niniejszej procedury.

XI. Załącznik 1 – wyciąg z przepisów dotyczących obliczania pre-współczynnika

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz. U. z dnia 28 grudnia 2015 r.)

Na podstawie art. 86 ust. 22 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.) zarządza się, co następuje:

§ 1. Rozporządzenie:

1) określa w przypadku niektórych podatników sposób określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć, zwany dalej "sposobem określenia proporcji";

2) wskazuje dane, na podstawie których jest obliczana kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem sposobu określenia proporcji.

§ 2. Ileć w rozporządzeniu jest mowa o:

1) ustawie - rozumie się przez to ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

2) ustawie o finansach publicznych - rozumie się przez to ustawę z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.);

3) podatku - rozumie się przez to podatek od towarów i usług;

4) obrocie - rozumie się przez to podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 29a, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5 ustawy, w zakresie:

a) dokonywanych przez podatników:

- odpłatnych dostaw towarów na terytorium kraju,
- odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju,
- eksportu towarów,
- wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,

b) odpłatnych dostaw towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju, które podlegałyby opodatkowaniu podatkiem gdyby były wykonywane na terytorium kraju;

5) urzędzie obsługującym jednostkę samorządu terytorialnego - rozumie się przez to urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego, działający w formie samorządowej jednostki budżetowej;

6) jednostce budżetowej - rozumie się przez to utworzoną przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządową jednostkę budżetową;

7) zakładzie budżetowym - rozumie się przez to utworzony przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządowy zakład budżetowy;

8) jednostkach organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego - rozumie się przez to:

- a) urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego,
- b) jednostkę budżetową,
- c) zakład budżetowy;

9) dochodach wykonanych urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego - rozumie się przez to dochody obejmujące dochody publiczne, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, w rozumieniu ustawy o finansach publicznych -

wynikające ze sprawozdania rocznego z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, pomniejszone o:

- a) dochody, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 4 lit. b-d i pkt 5 ustawy o finansach publicznych,
- b) zwrot różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1 ustawy, lub zwrot kwoty podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy,
- c) dochody wykonane jednostki budżetowej powiększone o kwotę stanowiącą równowartość środków przeznaczonych na wypłatę przez tę jednostkę, na podstawie odrębnych przepisów, zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych, celem realizacji zadań jednostki samorządu terytorialnego,
- d) środki finansowe pozostające na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, odprowadzone na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- e) wpłaty nadwyżki środków obrotowych zakładu budżetowego,
- f) kwoty stanowiące równowartość środków, innych niż stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy, przekazanych zakładom budżetowym, innym jednostkom sektora finansów publicznych oraz innym osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej, z wyłączeniem kwot, które zostały zwrócone, celem realizacji przez te podmioty zadań jednostki samorządu terytorialnego,
- g) odszkodowania należne jednostce samorządu terytorialnego, pomniejszone o kwoty odszkodowań stanowiących zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy;

10) dochodach wykonanych jednostki budżetowej - rozumie się przez to dochody obejmujące dochody publiczne w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, z wyjątkiem dochodów, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 4 lit. b-d i pkt 5 ustawy o finansach publicznych, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, zrealizowane lub otrzymane przez tę jednostkę, wynikające ze sprawozdania z wykonania:

a) planu finansowego jednostki budżetowej oraz

b) planu dochodów i wydatków zgromadzonych na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, jeżeli dana jednostka budżetowa prowadzi taki rachunek

- powiększone o kwotę stanowiącą równowartość środków przeznaczonych na zasilenie tej jednostki celem realizacji przypisanych jej zadań jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem środków przeznaczonych na wypłatę, na podstawie odrębnych przepisów, zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych;

11) przychodach wykonanych zakładu budżetowego - rozumie się przez to przychody zakładu budżetowego w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w tym dotacje przekazane temu zakładowi z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, pomniejszone o kwoty dotacji, które zostały zwrócone, wynikające ze sprawozdania z wykonania planu finansowego, z których zakład ten pokrywał koszty swojej działalności wykonując przypisane mu zadania jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem odsetek od środków na rachunkach bankowych zaliczonych do przychodów z mienia tego zakładu budżetowego oraz odszkodowań należnych temu zakładowi innych niż odszkodowania stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy;

§ 3. 1. W przypadku jednostki samorządu terytorialnego sposób określenia proporcji ustala się odrębnie dla każdej z jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego.

2. Jako sposób określenia proporcji uznaje się w przypadku urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego sposób ustalony według wzoru:

$$X = \frac{A \times 100}{D_{ust}}$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X- proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,

A - roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej,

D_{UJST} - dochody wykonane urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego.

3. Jako sposób określenia proporcji uznaje się w przypadku jednostki budżetowej sposób ustalony według wzoru:

$$X = \frac{A \times 100}{D}$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X- proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,

A - roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez jednostkę budżetową, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej,

D - dochody wykonane jednostki budżetowej.

4. Jako sposób określenia proporcji uznaje się w przypadku zakładu budżetowego sposób ustalony według wzoru:

$$X = \frac{A \times 100}{P}$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X- proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,

A - roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez zakład budżetowy, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej,

P - przychody wykonane zakładu budżetowego.

5. Dochody wykonane urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego, dochody wykonane jednostki budżetowej oraz przychody wykonane zakładu budżetowego nie obejmują odpowiednio dochodów lub przychodów uzyskanych z tytułu:

1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane odpowiednio przez jednostkę samorządu terytorialnego lub jednostkę organizacyjną jednostki samorządu terytorialnego do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane odpowiednio do środków trwałych jednostki samorządu terytorialnego lub jednostki organizacyjnej jednostki samorządu terytorialnego - używanych na potrzeby prowadzonej przez te jednostki działalności;

2) transakcji dotyczących:

a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,

b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

§ 8. W celu obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa w § 3, mogą być przyjęte dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy.

§ 9. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.

Przewodniczący Zarządu
Cezary Łukaszewski