

**Załącznik nr 1
do Zarządzenia nr 313/2016
Burmistrza Wyszkowa
z dnia 30 grudnia 2016**

**PROCEDURA ROZLICZANIA
PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG
W GMINIE WYSZKÓW**

Spis treści

I.	Wykaz aktów prawnych i pojęć.....	4
II.	Uwagi ogólne.....	4
III.	Instrukcja rozliczania VAT dla pracowników jednostek budżetowych zajmujących się działalnością oświatową (przedszkola, szkoły)	5
1.	Sprzedaż posiłków.....	5
2.	Nieodpłatne wydawanie mleka, sprzedaż mleka białego lub smakowego	6
3.	Wydawanie duplikatów świadectw i legitymacji	7
4.	Sprzedaż usług kształcenia i wychowania wykraczających poza działalność podstawową oraz opłaty za zajęcia w przedszkolach ponad ustalony bezpłatny limit godzin.....	7
IV.	Instrukcja rozliczania VAT w zakresie usług najmu i dzierżawy oraz transakcji związanych z nieruchomościami.....	9
1.	Sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe, wynajmu sal edukacyjnych	9
2.	Sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele mieszkalne.....	10
3.	Sprzedaż usług bezumownego korzystania z nieruchomości.....	11
4.	Sprzedaż nieruchomości niezabudowanych.....	12
5.	Sprzedaż nieruchomości zabudowanych.....	14
6.	Użytkowanie wieczyste gruntu.....	16
V.	Instrukcja rozliczania VAT w zakresie pozostałych transakcji	17
1.	Refakturowanie mediów.....	17
2.	Sprzedaż towarów używanych	19
3.	Sprzedaż usług pomocy społecznej / usług opieki oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych	20
4.	Sprzedaż usług wstępu (bilety).....	21
5.	Sprzedaż usług związanych ze sportem.....	22
6.	Sprzedaż usług udostępniania pasa drogowego.....	23
7.	Czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT.....	24
8.	Nieodpłatne przekazanie towarów.....	25
9.	Nieodpłatne świadczenie usług	25
10.	Dotacje.....	26
VI.	Instrukcja rozliczania VAT w zakresie transakcji pomiędzy jednostkami	26
1.	Transakcje dokonywane pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Gminy Wyszaków	26
VII.	Ogólne zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży na kasie fiskalnej	26
1.	Otrzymywanie odpłatności za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej	26
VIII.	Instrukcja w zakresie zasad skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego	27
1.	Odliczenie podatku naliczonego na zasadach ogólnych.....	27
2.	Odliczenie podatku naliczonego – współczynnik VAT	27
3.	Odliczenie podatku naliczonego pre-współczynnik	28
4.	Okres, w którym można dokonać odliczenia VAT naliczonego	30
5.	Odliczenie podatku naliczonego – przykłady.....	30
IX.	Dokumentowanie transakcji	31
1.	Wystawianie faktur.....	31
2.	Faktury korygujące.....	32

3.	Noty korygujące	33
4.	Ewidencjonowanie transakcji przy pomocy kas rejestrujących	34

I. Wykaz aktów prawnych i pojęć

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

1. jednostce lub jednostce organizacyjnej – należy przez to rozumieć jednostkę budżetową oraz samorządowy zakład budżetowy Gminy Wyszaków,
2. ustawie lub ustawie o VAT – rozumie się przez to ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 710),
3. ustawie o systemie oświaty – rozumie się przez to ustawę z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1943 ze zm.),
4. ustawie prawo budowlane – rozumie się przez to ustawę z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 290 ze zm.),
5. rozporządzeniu w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji – rozumie się przez to rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1215),
6. 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).

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 Gminie oraz jej jednostkach.

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 ;
- sposób opodatkowania danej transakcji, tj. czy dana transakcja:
 - podlega opodatkowaniu VAT według stawki podstawowej (23%) lub według stawek obniżonych (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 ewidencjonowania na kasie fiskalnej.

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 odliczania VAT;
- reguły częściowego odliczania VAT z zastosowaniem współczynnika VAT;
- reguły częściowego odliczania VAT z zastosowaniem pre-współczynnika VAT.

III. Instrukcja rozliczania VAT dla pracowników jednostek budżetowych zajmujących się działalnością oświatową (przedszkola, szkoły)

1. Sprzedaż posiłków

Opodatkowanie sprzedaży posiłków. Jeżeli sprzedaży posiłków dokonują:

- jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów ustawy o systemie oświaty (art. 2) np. przedszkola czy 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, 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 8% (art. 41 ust. 16 ustawy o VAT, § 3 ust. 1 pkt 1 w zw. z poz. 7 załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych – Dz. U. z 2013 r., poz. 1719 ze zm.).

Wskazana powyżej obniżona stawka VAT w przypadku świadczenia omawianych usług na rzecz personelu i podmiotów zewnętrznych nie obejmuje sprzedaży: napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2%, napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%, napojów, przy przygotowaniu których jest wykorzystywany napar z kawy lub herbaty, niezależnie od udziału procentowego tego naparu w przygotowywanym napoju, napojów

bezalkoholowych gazowanych, wód mineralnych, innych towarów w stanie nieprzetworzonym opodatkowanych przy zastosowaniu podstawowej stawki VAT (23%).

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 – wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż posiłków dokonuje się w terminach określonych powyżej jako termin powstania obowiązku podatkowego.

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 obiadu za kwotę 10,8 zł oraz wody mineralnej za kwotę 2 zł w dniu 27 kwietnia, na rzecz osoby fizycznej niebędącej pracownikiem szkoły.

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 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.

2. Nieodpłatne wydawanie mleka, sprzedaż mleka białego lub smakowego

Opodatkowanie – nieodpłatne wydawanie mleka przez szkoły i przedszkola na rzecz uczniów zgodnie z art. 7 ust. 2 pkt 2 nie stanowi dostawy towarów o ile jednostce nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia mleka białego. Istotna przy tym jest możliwość skorzystania z prawa do odliczenia, a nie samo skorzystanie z tego uprawnienia.

Przy spełnieniu powyższych założeń nieodpłatne wydawanie mleka przez szkoły i przedszkola na rzecz uczniów nie podlega opodatkowaniu VAT i w konsekwencji czynności te nie rodzą obowiązku ich raportowania dla celów VAT.

Sprzedaż mleka białego oraz smakowego przez szkoły i przedszkola na rzecz uczniów (jako sprzedaż rozumiane jest także pokrywanie przez uczniów / rodziców jedynie części odpłatności za mleko) jest opodatkowana obniżoną stawką VAT 5% (art. 41 ust. 2a ustawy o VAT, poz. 21 załącznika nr 10 do ustawy o VAT).

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży mleka białego lub smakowego 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 mleka białego lub smakowego powstaje z chwilą dostawy tych towarów. Jeżeli płatność z tytułu wykonania tych dostaw 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 dostaw 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 mleka białego lub smakowego nie jest konieczne, o ile nabywcą takich towarów jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej i nie zażąda ona wystawienia faktury w terminie 3 miesiące od końca miesiąca, w którym wydano towar bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

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

Przykład – szkoła dokonała w kwietniu następujących czynności:

1. Wydania na rzecz uczniów 30 kartoników z mlekiem białym w dniu 7 kwietnia, za które nie pobiera odpłatności.
2. Pobrała w dniu 1 kwietnia odpłatność w wysokości 5 zł od ucznia z tytułu sprzedaży mleka o smaku czekoladowym, które będzie wydawane przez cały miesiąc od poniedziałku do piątku.

Sposób rozliczenia transakcji:

1. Dot. pkt 1: Przy założeniu, że Gminie / szkole nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT od nabycia przekazywanego mleka, transakcja ta nie podlega opodatkowaniu VAT. W konsekwencji nie powstanie obowiązek podatkowy z tytułu otrzymania ww. odpłatności, nie będzie obowiązku wykazania jej w ewidencji VAT, nie jest konieczne wystawienie faktury z tytułu dokonanej sprzedaży, a także nie ma konieczności ewidencjonowania sprzedaży na kasie fiskalnej.
2. Dot. pkt 2: obowiązek podatkowy z tytułu sprzedaży uczniowi mleka smakowego należy rozpoznać w kwietniu (1 kwietnia – data otrzymania przedpłaty) w kwocie brutto 5 zł, jako sprzedaż opodatkowaną obniżoną (5%) stawką VAT. Podstawą opodatkowania będzie kwota 4,76 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 0,24 zł.

3. Wydawanie duplikatów świadectw i legitymacji

Opodatkowanie wydawania duplikatów świadectw i legitymacji. Wydawanie duplikatów świadectw i legitymacji na podstawie rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 28 maja 2010 r. w sprawie świadectw, dyplomów państwowych i innych druków szkolnych (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 893 ze zm.) nie podlega opodatkowaniu VAT i w konsekwencji czynności te nie rodzą obowiązku ich raportowania dla celów VAT.

4. Sprzedaż usług kształcenia i wychowania wykraczających poza działalność podstawową oraz opłaty za zajęcia w przedszkolach ponad ustalony bezpłatny limit godzin

Opodatkowanie sprzedaży usług kształcenia i wychowania wykraczających poza działalność podstawową oraz usług organizacji zajęć w przedszkolach ponad ustalony bezpłatny limit godzin. Jeżeli usługi kształcenia i wychowania wykraczające poza działalność podstawową oraz usługi organizacji zajęć w przedszkolach ponad ustalony bezpłatny limit godzin świadczone są przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu

przepisów ustawy o systemie oświaty (art. 2) lub przez podmioty sprawujące opiekę nad dziećmi w wieku do 3 lat, taka transakcja podlega zwolnieniu z opodatkowania (art. 43 ust. 1 pkt 24 lub 26 ustawy o VAT).

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług kształcenia i wychowania wykraczających poza działalność podstawową oraz usług organizacji zajęć w przedszkolach ponad ustalony bezpłatny limit godzin 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 kształcenia i wychowania wykraczających poza działalność podstawową oraz usług organizacji zajęć w przedszkolach ponad ustalony bezpłatny limit godzin 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.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług kształcenia i wychowania wykraczających poza działalność podstawową oraz usług organizacji zajęć w przedszkolach ponad ustalony bezpłatny limit godzin 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 kształcenia i wychowania wykraczających poza działalność podstawową oraz usług organizacji zajęć w przedszkolach ponad ustalony bezpłatny limit godzin nie będzie, co do zasady, powodować konieczności dokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej. Zgodnie z § 2 pkt 1 w zw. z częścią II załącznika poz. 31 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej usługi w zakresie edukacji. Wyjątek stanowią usługi w zakresie pozaszkolnych form edukacji sportowej oraz zajęć sportowych i rekreacyjnych, usługi świadczone przez szkoły tańca i instruktorów tańca oraz usługi świadczonych przez szkoły nauki jazdy, które należy ewidencjonować na kasach rejestrujących.

Przykład – szkoła dokonała transakcji sprzedaży opisanych w pkt 1 i 2, a przedszkole dokonało transakcji sprzedaży opisanej w pkt 3:

1. Sprzedaży usługi prowadzenia dodatkowych zajęć z języka angielskiego na rzecz swojego ucznia, płatność z tego tytułu ma zostać uiszczona w 4 ratach, płatne z góry, za dwumiesięczne okresy rozliczeniowe (wrzesień-październik, listopad-grudzień, styczeń-luty oraz marzec-kwiecień), każdorazowo po 150 zł.
2. Sprzedaży usługi w zakresie prowadzenia zajęć piłki nożnej na rzecz swojego ucznia za miesiąc maj, z tego tytułu szkoła otrzymała w dniu 29 kwietnia zaliczkę w wysokości 100 zł, a 9 maja pozostałą część wynagrodzenia w kwocie 300 zł.
3. Przedszkole otrzymało w dniu 11 kwietnia odpłatność w wysokości 50 zł za zorganizowane zajęć w kwietniu ponad ustalony bezpłatny limit godzin.

Sposób rozliczenia transakcji:

1. Dot. pkt 1: obowiązek podatkowy należy rozpoznać w dniu otrzymania płatności (całkowitej lub częściowej) w stosunku do otrzymanej kwoty (zgodnie z zasadami dotyczącymi zaliczek), o ile zostanie ona wniesiona przed końcem okresu rozliczeniowego, którego dotyczy (np. przed końcem października w odniesieniu do okresu rozliczeniowego wrzesień-październik), natomiast, jeśli płatność za dany okres rozliczeniowy zostanie wniesiona po jego zakończeniu, wtedy obowiązek podatkowy należy rozpoznać wraz z upływem danego okresu rozliczeniowego (np. 31 października) w kwocie brutto 150 zł (jeśli nie wniesiono wcześniej zapłaty częściowej), jako sprzedaż zwolnioną z opodatkowania.

Powyższa transakcja będzie korzystała ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przy użyciu kasy rejestrującej (zwolnienie przedmiotowe).

2. Dot. pkt 2: obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (29 kwietnia – zaliczka) w kwocie brutto 100 zł oraz w maju (9 maja – zaliczka) w kwocie 300 zł brutto, jako sprzedaż zwolnioną z opodatkowania.

Powyższa transakcja powoduje konieczność udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej.

3. Dot. pkt 3 obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (11 kwietnia – zaliczka) w kwocie brutto 50 zł, jako sprzedaż zwolnioną z opodatkowania.

Powyższa transakcja będzie korzystała ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przy użyciu kasy rejestrującej (zwolnienie przedmiotowe).

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

1. Sprzedaż usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe, wynajmu sal edukacyjnych

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

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe oraz wynajmu sal edukacyjnych 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 użytkowe oraz wynajmu sal edukacyjnych powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu.

Jeżeli przed dniem wykonania usług najmu i dzierżawy nieruchomości na cele użytkowe lub wynajmu sal edukacyjnych 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 użytkowe lub wynajmu sal edukacyjnych jest konieczne. 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.

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – świadczenie usług najmu i dzierżawy w celach użytkowych lub wynajmu sal edukacyjnych 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 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 . 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.

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 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.

Podstawą 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. 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, 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 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

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).

4. 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 analizie 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, 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 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. 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).

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. 36).

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 budowę 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.

5. 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 4),
- 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, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich wybudowaniu lub 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 (przy czym warunku tego nie stosuje się jeżeli od dnia poniesienia takich wydatków ulepszony obiekt wykorzystywany był do czynności opodatkowanych przez co najmniej 5 lat), 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 nieruchomości 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. 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).

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. 36).

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.

6. 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 5. 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, zadek, 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 użytkownika (zarówno pierwszej opłaty, jak i opłat rocznych) jest konieczne.

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).

Obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej – ustanowienie prawa wieczystego użytkownika (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 użytkownika 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.

V. 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 odgórnie 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.

Podstawą 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 przed dniem wykonania ww. usług 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 refakturowanie mediów jest konieczne. 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.

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. 22).

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 refakturowuje 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 refakturowuje 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 towarów używanych. 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 znajdą 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). Podstawą opodatkowania jest kwota 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. 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.

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. Jeżeli:

- usługi te wykonywane są na podstawie decyzji o charakterze administracyjno-prawnym, z której wynika, że całość odpłatności za świadczone usługi pomocy społecznej / usługi opieki pokrywa Gmina Wyszków (lub jej jednostka organizacyjna), nie podlegają one opodatkowaniu VAT.
- usługi te wykonywane są na podstawie decyzji o charakterze administracyjno-prawnym, z której wynika, że część odpłatności za świadczone usługi pomocy społecznej / usługi opieki pokrywa Gmina Wyszków (lub jej jednostka organizacyjna), a część w ramach dopłaty beneficjent pomocy lub jego rodzina, przy czym nie została odrębnie zawarta w tym zakresie umowa cywilnoprawna, usługi te również nie podlegają opodatkowaniu VAT.
- usługi te wykonywane są na podstawie decyzji o charakterze administracyjnoprawnym, z której wynika, że część odpłatności za świadczone usługi pomocy społecznej / usługi opieki pokrywa Gmina Wyszków (lub jej jednostka organizacyjna), a część w ramach dopłaty beneficjent pomocy lub jego rodzina, przy czym równocześnie zawarta została w tym zakresie odrębna umowa cywilnoprawna, w takim przypadku należy dokonać odpowiedniego podziału otrzymanej zapłaty:
 - część o charakterze administracyjnoprawnym nie podlega VAT,
 - część zapłaty o charakterze cywilnoprawnym korzysta ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 22 ustawy o VAT (jeżeli usługi pomocy społecznej świadczone są przez: 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, placówki opiekuńczo-wychowawcze i ośrodki adopcyjno-opiekuńcze, placówki specjalistycznego poradnictwa, placówki zapewniające całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku oraz specjalistyczne ośrodki wsparcia dla ofiar przemocy w rodzinie).

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych 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 pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych 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, 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 usług pomocy społecznej oraz towarów i usług ściśle z tymi usługami związanych jest konieczne.

Przykład – dom pomocy społecznej oraz ośrodek pomocy społecznej otrzymują odpłatność z tytułu świadczonych usług:

1. Dom pomocy społecznej otrzymuje odpłatność za pobyt od mieszkających w nim osób. W dniu 18 kwietnia dom pomocy społecznej otrzymał 800 zł w gotówce od jednego z mieszkańców tytułem opłaty za pobyt w domu pomocy społecznej w kwietniu.
2. Ośrodek pomocy społecznej w dniu 2 maja otrzymał odpłatność w wysokości 785 zł przelewem na poczet zakupu artykułów spożywczych, dostarczania posiłków oraz utrzymania w czystości gospodarstwa domowego (opis przedmiotu zapłaty w tytule przelewu), które to czynności będą świadczone w maju (wszystkie opłaty z tytułu tego rodzaju usług są opłacane za pośrednictwem banku, poczty, lub SKOK).

Sposób rozliczenia transakcji:

1. Dot. pkt 1: obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (18 kwietnia – zaliczka) w kwocie brutto 800 zł, jako sprzedaż zwolnioną z opodatkowania.

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

2. Dot. pkt 2: obowiązek podatkowy należy rozpoznać w maju (2 maja – zaliczka) w kwocie brutto 785 zł, jako sprzedaż zwolnioną z opodatkowania.

Wskazana powyżej transakcja nie powoduje konieczności udokumentowania jej przy użyciu kasy fiskalnej (zapłata została dokonana za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, a z tytułu przelewu jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła).

4. 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. 179, 182-186 ustawy o VAT), o ile odnoszą 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. 41 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.

5. Sprzedaż usług związanych ze sportem

Opodatkowanie sprzedaży usług związanych ze sportem w zakresie wstępu na obiekty sportowe oraz wstępu połączonego z prowadzeniem przez instruktorów zajęć grupowych, w których instruktor aktywnie uczestniczy (np. poprzez przedstawianie prawidłowego sposobu wykonywania poszczególnych ćwiczeń) objęte jest obniżoną stawką VAT 8% (art. 41 ust. 2, załącznik nr 3 poz. 179 ustawy o VAT).

W przypadku dokonywania sprzedaży usług związanych ze sportem innych niż wymienione powyżej, w szczególności sprzedaży usług prowadzenia indywidualnych zajęć z instruktorem, takie transakcje będą objęte podstawową stawką VAT 23%.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług sportowych 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 sportowych powstaje z chwilą wykonania usługi. 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 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 sportowych 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 sportowych 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 sportowych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej powoduje konieczność udokumentowania tych wpłat 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. 41 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej).

Przykład – jednostka organizacyjna:

1. Otrzymała w dniu 10 czerwca 2016 r. zapłatę w wysokości 40 zł od osoby fizycznej z tytułu sprzedaży karnetu uprawniającego do 8 wejść na zajęcia indywidualne z instruktorem, który będzie przygotowywał program zajęć, układał plan treningowy, wskazywał na błędy w technice wykonywanych ćwiczeń, a także prezentował poprawny sposób wykonywania ćwiczeń.
2. Otrzymała w dniu 12 kwietnia 2016 r. zapłatę w wysokości 15 zł z tytułu sprzedaży usługi wstępu na siłownię na rzecz osoby fizycznej.

Sposób rozliczenia transakcji:

1. Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w czerwcu (10 czerwca – przedpłata) w kwocie 40 zł, jako sprzedaż opodatkowaną stawką VAT 23%. Podstawą opodatkowania będzie kwota 32,52 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 7,48 zł.
2. Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w kwietniu (12 kwietnia – data wykonania usługi) w kwocie brutto 15 zł, jako sprzedaż opodatkowaną stawką VAT 8%. Podstawą opodatkowania będzie kwota 13,89 zł, a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 1,11 zł.

Wskazane powyżej transakcje powodują konieczność ich udokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej.

6. Sprzedaż usług udostępniania pasa drogowego

Opodatkowanie czynności polegających na udostępnianiu pasa drogowego zależy od tego, co stanowi podstawę wykonywania ww. usług. Jeżeli:

- usługi te wykonywane są na podstawie decyzji o charakterze administracyjnoprawnym, a więc dotyczą udostępniania pasa drogowego drogi publicznej, nie podlegają one opodatkowaniu VAT,
- usługi te wykonywane są na podstawie umowy cywilnoprawnej, a więc dotyczą dróg niepublicznych (wewnętrznych), podlegają opodatkowaniu podstawową stawką VAT 23%.

Podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży usług udostępniania pasa drogowego dróg niepublicznych, jest wszystko to co nabywca jest zobowiązany zapłacić sprzedawcy. Podstawą opodatkowania jest kwota netto – nie zawiera kwoty podatku VAT.

Obowiązek podatkowy przy sprzedaży usług udostępniania pasa drogowego powstaje w chwili wystawienia faktury z tego tytułu; jeżeli podatnik nie wystawił faktury (zarówno z powodu braku obowiązku jej wystawienia (np. świadczenie ww. usługi na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej) czy też z innego powodu), obowiązek podatkowy powinien zostać rozpoznany nie później niż chwilą upływu terminu płatności.

Obowiązek wystawienia faktury – wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług udostępniania pasa drogowego 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 wykonania usług i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano usługę.

Wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż usług 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 udostępniania pasa drogowego na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej powoduje konieczność udokumentowania przy użyciu kasy fiskalnej.

Przykład: jednostka organizacyjna dokonała transakcji sprzedaży usługi udostępnienia pasa drogowego drogi niepublicznej w dniu 15 stycznia 2016 r., otrzymując w tym samym dniu 60 zł z tego tytułu. Zgodnie z umową termin płatności wynosi 14 dni od momentu wystawienia faktury. Faktura została wystawiona 2 lutego 2016 r.

Sposób rozliczenia transakcji:

Obowiązek podatkowy należy rozpoznać w lutym (2 lutego – data wystawienia faktury) w kwocie brutto 60 zł, jako sprzedaż opodatkowaną stawką VAT (23%). Podstawą opodatkowania będzie kwota netto 48,78 zł a VAT od dokonanej sprzedaży wyniesie 11,22 zł.

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:

- odpłatność otrzymywana z tytułu wystawionego mandatu karnego przez straż miejską,
- opłaty za zajęcie pasa drogowego pobierane na podstawie decyzji administracyjnej,
- opłaty za wydanie zezwoleń na sprzedaż alkoholu pobierane na podstawie decyzji administracyjnej,
- 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),
- opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi,
- opłata targowa,
- otrzymywane odsetki,
- opłata adiacencka,
- opłata (renta) planistyczna,
- opłata targowa,
- opłata za trwałe zarząd,
- wpłaty za zniszczone lub zgubione podręczniki.

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. Podobnie również w przypadku dotacji celowych, które co do zasady nie powinny wpływać na cenę dostarczanych towarów lub świadczonych usług.

Jednocześnie należy wskazać, że centralizacja rozliczeń VAT powoduje, iż dopłaty przekazywane jednostce organizacyjnej Gminy nie będą stanowiły elementu podstawy opodatkowania VAT (por. rozdział VI pkt 1 poniżej), a więc nie będą podlegały opodatkowaniu.

VI. Instrukcja rozliczania VAT w zakresie transakcji pomiędzy jednostkami

1. Transakcje dokonywane pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Gminy Wyszków

Centralizacja rozliczeń VAT powoduje, iż zasady wskazane we wcześniejszej części procedury nie znajdują zastosowania do transakcji dostaw towarów lub świadczenia usług wykonywanych pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Gminy Wyszków (pomiędzy jednostkami budżetowymi lub pomiędzy jednostką budżetową a zakładem budżetowym, a także pomiędzy Gminą Wyszków a jednostką budżetową lub zakładem budżetowym).

Centralizacja rozliczeń VAT spowoduje sukcesję uniwersalną wszelkich praw i obowiązków jednostek na rzecz Gminy Wyszków. Od momentu centralizacji rozliczeń VAT występował będzie wyłącznie jeden podatnik – Gmina Wyszków.

Dla celów VAT usługi świadczone przez poszczególne jednostki będą traktowane tak jak gdyby wykonała je Gmina Wyszków. 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 Gminy Wyszków, co do zasady, nie będą podlegały regulacjom ustawy o VAT i mogą być udokumentowane notą księgową.

VII. 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. 38 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.

VIII. 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.

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 gmina i jej jednostki budżetowe to jeden podatnik VAT, JST powinny obliczać pre-współczynnik dla każdej jednostki i dla gminy 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 korekty 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 zobowiązany 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 – szkoła 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 ($130,89 \text{ zł} * 5\% = 6,54 \text{ zł}$). Następnie do tak obliczonej kwoty podatku naliczonego należy zastosować współczynnik VAT ($6,54 \text{ zł} * 50\% = 3,27 \text{ zł}$).

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 zł * 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 – szkoła 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 – szkoła 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 – szkoła 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.

IX. 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. 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”

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 jakiegokolwiek 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:

- dokonywać wydruku paragonu fiskalnego lub faktury z każdej sprzedaży oraz wydawać wydrukowany dokument nabywcy;
- 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 2009 r. Nr 152, poz. 1223, ze zm.);
- stosować kasy rejestrujące wyłącznie do prowadzenia ewidencji własnej sprzedaży;
- dokonywać wydruku emitowanych przez kasę rejestrującą dokumentów i ich kopii;
- prowadzić i przechowywać dokumentację o przebiegu eksploatacji kasy rejestrującej,
- dokonać zgłoszenia kasy rejestrującej do naczelnika urzędu skarbowego w celu otrzymania numeru ewidencyjnego kasy;

- poddać obowiązkowemu przeglądowi technicznemu kasy rejestrujące, które zostały przez podatnika utracone, a następnie odzyskane, przed ich ponownym zastosowaniem do prowadzenia ewidencji.

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 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. z 2014 r, poz. 1544, ze zm.).

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.

Burmistrz Wyszkowa

Grzegorz Nowosielski

