

ZARZĄDZENIE NR 227/2016
WÓJTA GMINY BORONÓW
z dnia 30 grudnia 2016 r.

w sprawie centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług w Gminie Boronów

Na podstawie art. 31 oraz art. 33 ust. 3 w związku z art. 11a ust. 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 446 z późn. zm) zarządza się, co następuje:

§1

1. Z dniem 1 stycznia 2017 r. wprowadza się wspólne rozliczenia podatku od towarów i usług Gminy Boronów oraz jej jednostek organizacyjnych.
2. Wykaz jednostek objętych wspólnym rozliczeniem podatku od towarów i usług stanowi załącznik nr 1 do zarządzenia.

§2

Dyrektorów i Kierowników jednostek organizacyjnych wymienionych w załączniku nr 1 zobowiązuje się do posługiwania się przy wykonywaniu czynności prawnych numerem identyfikacji podatkowej (NIP) nadanym Gminie Boronów: 575-18-65-358 oraz wskazywania Gminy Boronów jako strony zawieranych umów.

§3

Dyrektorów i Kierowników jednostek organizacyjnych wymienionych w załączniku nr 1 zobowiązuje się do:

1. przestrzegania przepisów:
 - a) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 710) oraz rozporządzeń wykonawczych do tej ustawy,
 - b) ustawy z dnia 5 września 2016 r. w sprawie ustawy o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. poz. 1454),
2. wyznaczenia osoby odpowiedzialnej za prawidłowość rozliczeń podatku od towarów i usług w jednostce i przekazania danych tej osoby do Referatu Finansów Urzędu Gminy w terminie do dnia 10 stycznia 2017 r., a w przypadku zmiany – w następnym dniu roboczym po zaistnieniu takiej zmiany,
3. prowadzenia i dokumentowania rozliczeń z tytułu podatku od towarów i usług związanych z działalnością prowadzoną przez te jednostki,
4. prowadzenia tzw. częściowych ewidencji sprzedaży i ewidencji zakupów (rejestrów VAT) za poszczególne miesiące i ujmowania w nich czynności wykonywanych przez te jednostki oraz wartości towarów i usług nabywanych przez te jednostki w związku z prowadzoną przez nie działalnością,
5. sporządzania tzw. częściowych sprawozdań dla podatku od towarów i usług dotyczących prowadzonej działalności,
6. dostosowania polityki rachunkowości jednostki do postanowień niniejszego zarządzenia.

§4

Wprowadza się „Procedurę obiegu dokumentów i informacji w zakresie wspólnych rozliczeń podatku od towarów i usług w Gminie Boronów”, zwaną dalej Procedurą, stanowiącą załącznik nr 2 do zarządzenia.

§5

Celem zapewnienia jednolitego rozliczenia czynności wykonywanych przez jednostki organizacyjne Gminy Boronów wprowadza się:

1. „Instrukcję rozliczeń podatku od towarów i usług dla czynności wykonywanych przez Urząd Gminy Boronów”, stanowiącą załącznik nr 3A do zarządzenia,
2. „Instrukcję rozliczeń podatku od towarów i usług dla czynności wykonywanych przez placówki oświatowe Gminy Boronów” stanowiącą załącznik nr 3B do zarządzenia,
3. „Instrukcję rozliczeń podatku od towarów i usług dla czynności wykonywanych przez placówki pomocy społecznej Gminy Boronów” stanowiącą załącznik nr 3C do zarządzenia.

§6

Zobowiązuje się Skarbnika Gminy Boronów oraz Dyrektorów i Kierowników jednostek wymienionych w załączniku nr 1 do realizacji postanowień zawartych w Procedurze i Instrukcjach.

§7

Wykonanie zarządzenia powierza się Skarbnikowi Gminy Boronów oraz Dyrektorom i Kierownikom jednostek wymienionych w załączniku nr 1.

§8

Zarządzenie wchodzi w życie z dniem podpisania.

WÓJT
mgr Rufin Majchrzyk

WÓJT GMINY
42-283 BORONÓW
ul. Dolna 2

Tel. 34 366 98 15, fax 34 366 98 14

WYKAZ

**jednostek organizacyjnych Gminy Boronów
objętych wspólnym rozliczeniem podatku od towarów i usług**

Lp.	Pełna nazwa jednostki	Symbol do numeracji faktur
1.	Urząd Gminy Boronów	UG lub F
2.	Zespół Placówek Oświatowych im. Unii Europejskiej w Boronowie	ZPO
3.	Gminny Ośrodek Pomocy Społecznej w Boronowie	GOPS


WÓJT
mgr Rufen Majchrzyk

WÓJT GMINY
42-283 BORONÓW
ul. Dolna 2
Tel. 34 366 98 15, fax 34 366 98 14

PROCEDURA
obiegu dokumentów i informacji
w zakresie wspólnych rozliczeń podatku od towarów i usług
w Gminie Boronów

SPIS TREŚCI

Rozdział 1	Uwagi ogólne.....	3
1.	Definicje.....	3
2.	Zakres Procedury	4
3.	Podstawy prawne	5
4.	Realizacja Procedury.....	6
Rozdział 2	Zakres dokumentów w obiegu w ramach Procedury	7
Rozdział 3	Składanie deklaracji VAT	8
Rozdział 4	Wystawianie i otrzymywanie faktur.....	9
Rozdział 5	Zasady wyliczania przewspółczynnika i proporcji sprzedaży.....	11
Rozdział 6	Prowadzenie ewidencji VAT	12
Rozdział 7	Obieg dokumentów związanych ze składaniem Sprawozdań częściowych	14
Rozdział 8	Obieg dokumentów związanych ze składaniem korekt Sprawozdań częściowych	16
Rozdział 9	Zasady dotyczące kas rejestrujących.....	17
Rozdział 10	Wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (ORD-IN)	18

Rozdział 1 Uwagi ogólne

1. Definicje

Dla potrzeb stosowania niniejszej Procedury przyjmuje się następujące definicje:

Gmina	Gmina Boronów
Urząd Gminy	Urząd Gminy Boronów
Jednostka budżetowa	każda z jednostek budżetowych Gminy Boronów
Kierownik Jednostki budżetowej	kierownik lub dyrektor jednostki budżetowej Gminy Boronów
Referat Finansów	Referat Finansów Urzędu Gminy Boronów
Pracownicy Referatu Finansów	pracownicy Referatu Finansów Urzędu Gminy Boronów odpowiedzialni za rozliczenia w zakresie podatku VAT
Rejestr częstkowy	ewidencja zakupów i sprzedaży zawierająca dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokość podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżające kwotę podatku należnego oraz kwotę podatku podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu oraz inne dane służące do prawidłowego sporządzenia częstkowej deklaracji podatkowej, przygotowywanej przez Urząd Gminy i Jednostki budżetowe
Sprawozdanie częstkowe	sporządzane odrębnie przez Urząd Gminy i Jednostki budżetowe sprawozdanie częstkowe VAT w zakresie czynności i nabyć dokonywanych przez ten Urząd i te Jednostki
Zbiorczy Rejestr	ewidencja zakupów i sprzedaży sporządzana przez Referat Finansów w oparciu o dane z Rejestrów częstkowych
Zbiorcza deklaracja	deklaracja VAT-7 sporządzana przez Referat Finansów w oparciu o dane ze Sprawozdań częstkowych, składana następnie w urzędzie skarbowym
Procedura	niniejsza „Procedura obiegu dokumentów i informacji w zakresie wspólnych rozliczeń podatku od towarów i usług w Gminie Boronów”

2. Zakres Procedury

Niniejsza Procedura obejmuje i reguluje:

- 1) Sposób obiegu dokumentów podatkowych dla celów VAT, dotyczących realizowanych przez Urząd Gminy i Jednostki budżetowe transakcji zakupu oraz sprzedaży towarów i usług,
- 2) Sposób i terminy przekazywania Rejestrów częściowych i Sprawozdań częściowych oraz korekt tych rejestrów i sprawozdań sporządzanych przez Urząd Gminy i Jednostki budżetowe,
- 3) Zasady odpowiedzialności za błędy i uchybienia terminom powstałe przy obiegu dokumentów oraz za nieprzestrzeganie zasad określonych w Procedurze,
- 4) Podział obowiązków, funkcji i odpowiedzialności przy obiegu i weryfikacji danych i dokumentów,
- 5) Zasady konsolidowania danych częściowych z Rejestrów częściowych i Sprawozdań częściowych w ramach sporządzania Zbiorczych rejestrów i Zbiorczej deklaracji,
- 6) Zasady odpowiedzialności wynikającej z ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tj. Dz.U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.), odpowiedzialności karnej skarbowej wynikającej z ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tj. Dz. U. z 2013 r. poz. 186 ze zm.) oraz odpowiedzialności dyscyplinarnej kierowników Jednostek budżetowych za nieprzestrzeganie zasad zawartych w Procedurze.

3. Podstawy prawne

Niniejszą Procedurę przygotowano w oparciu o przepisy następujących aktów prawnych:

- ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.) [**ustawa o VAT**],
- ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.) [**Ordynacja podatkowa**],
- ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. poz. 1454) [**ustawa centralizacyjna**],
- 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. poz. 2193 ze zm.) [**rozporządzenie w sprawie prewspółczynnika**],
- rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 16 grudnia 2016 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. z 2016 r., poz. 2177) [**rozporządzenie ws zwolnień z kas rejestrujących**].

4. Realizacja Procedury

- 1) Procedura znajduje zastosowanie w Urzędzie Gminy oraz we wszystkich Jednostkach budżetowych.
- 2) Procedura ma zastosowanie do wszystkich Jednostek budżetowych istniejących na dzień 1 stycznia 2017 r., jak również wobec wszystkich jednostek utworzonych lub przekształconych po tej dacie.
- 3) Aktualizację Procedury i Instrukcji związaną ze zmianami w przepisach o VAT lub zmianami w praktyce stosowania i wykładni przepisów o VAT powierza się Skarbnikowi Gminy .

Rozdział 2 Zakres dokumentów w obiegu w ramach Procedury

Przedmiotem obiegu w ramach Procedury są Rejestry częściowe i Zbiornicze rejestry, a także Sprawozdania częściowe i Zbiornicze deklaracje.

Jeżeli upływ terminu wskazanego w Procedurze przypada na dzień ustawowo wolny od pracy, dla celów Procedury terminem na dokonanie czynności jest ostatni dzień roboczy poprzedzający wskazany termin.

Rozdział 3 Składanie deklaracji VAT

- 1) Gmina została zarejestrowana jako czynny podatnik VAT, któremu Naczelnik Urzędu Skarbowego w Lublińcu nadał NIP 575-18-65-358. Właściwym dla Gminy urzędem skarbowym do rozliczania podatku VAT jest Urząd Skarbowy w Lublińcu, ul. Paderewskiego 7 B, 42-700 Lubliniec
- 2) Gmina składa we właściwym urzędzie skarbowym jedną Zbiorczą deklarację. Zbiorczą deklarację sporządza Referat Finansów.
- 3) Zbiorcza deklaracja sporządzana jest w oparciu o Sprawozdania cząstkowe przygotowywane odpowiednio przez Pracowników Referatu Finansów i Kierowników Jednostek budżetowych.
- 4) Zapłaty podatku dokonuje Referat Finansów przelewem, na właściwy rachunek bankowy Urzędu Skarbowego.
- 5) Z uwagi na istniejące po stronie Gminy dodatkowe obowiązki rejestracyjne i dokumentacyjne, zobowiązuje się Kierowników Jednostek budżetowych oraz Naczelników Referatów Urzędu Gminy do przekazywania Skarbnikowi Gminy informacji o zamiarze podjęcia współpracy z kontrahentami zagranicznymi. Informację należy przekazać niezwłocznie, w każdym przypadku przez podpisaniem z takim kontrahentem umowy lub złożeniem zamówienia.

Rozdział 4 Wystawianie i otrzymywanie faktur

- 1) Faktury sprzedaży i zakupu oraz faktury korygujące dotyczące działalności danej Jednostki budżetowej są wystawiane i otrzymywane przez tę Jednostkę budżetową.
- 2) Faktury sprzedażowe i zakupowe oraz faktury korygujące dotyczące działalności Gminy są wystawiane i otrzymywane przez Urząd Gminy.
- 3) Faktury wystawiane przez Jednostki budżetowe oraz Urząd Gminy powinny być numerowane chronologicznie, odrębnie dla każdego roku kalendarzowego w odniesieniu do każdej Jednostki budżetowej i Urzędu Gminy. Kolejny numer faktury powinien obowiązkowo zawierać symbol jednostki, która wystawiła fakturę, zgodnie ze wzorem określonym w Załączniku nr 1 do Zarządzenia nr 227/2016 Wójta Gminy Boronów z dnia 30 grudnia 2016 r.
- 4) Odrębna numeracja, z zachowaniem wszystkich zasad wymienionych powyżej, winna być prowadzona również dla faktur korygujących.
- 5) Dane z faktur należy wprowadzać do Rejestru częściowego prowadzonego w formie elektronicznej – przy użyciu własnego oprogramowania lub programu, przez pełny okres rozliczeniowy (tj. za okres miesiąca).
- 6) Z dniem 1 stycznia 2017 r. Jednostki budżetowe wystawiając faktury dokumentujące sprzedaż wskazują następujące dane:

Sprzedawca:
GMINA BORONÓW
NAZWA JEDNOSTKI
ADRES JEDNOSTKI
NIP: 575-18-65-358

- 7) Faktury sprzedaży dotyczące Gminy powinny zawierać następujące dane:

Sprzedawca:
GMINA BORONÓW
42-283 BORONÓW, UL. DOLNA 2
NIP: 575-18-65-358

- 8) Prawidłowo wystawione i zatwierdzone faktury sprzedażowe stanowią podstawę do ujęcia ich w Rejestrach częściowych oraz w księgach rachunkowych.
- 9) Z dniem 1 stycznia 2017 r. Jednostki budżetowe otrzymujące faktury dokumentujące zakup wskazują dane:

Nabywca:
GMINA BORONÓW
NAZWA JEDNOSTKI
ADRES JEDNOSTKI
NIP: 575-18-65-358

Dopuszcza się przyjmowanie faktur wskazujących dane nabywcy określone w następujący sposób:

Nabywca:
GMINA BORONÓW
42-283 BORONÓW, UL. DOLNA 2
NIP: 575-18-65-358

Odbiorca:
NAZWA JEDNOSTKI
ADRES JEDNOSTKI

- 10) Faktury zakupu dotyczące Gminy powinny wskazywać dane:

Nabywca:
GMINA BORONÓW
42-283 BORONÓW, UL. DOLNA 2
NIP: 575-18-65-358

- 11) Wszystkie faktury zakupu powinny być zatwierdzone zgodnie z zasadami obowiązującymi w danej Jednostce budżetowej oraz w Urzędzie Gminy.
- 12) Podatek naliczony wynikający z prawidłowo wystawionych faktur, w przypadku istnienia związku dokonanych zakupów ze sprzedażą opodatkowaną, winien być ujęty w Rejestrach częściowych. Faktury zakupu dokumentujące wydatki, w odniesieniu do których Jednostce lub Gminie nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego, nie podlegają wykazaniu w Rejestrach zakupu.
- 13) W przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług pomiędzy Jednostkami budżetowymi oraz pomiędzy Jednostkami budżetowymi i Gminą, nie należy wystawiać faktur; takie zdarzenia gospodarcze należy dokumentować za pomocą noty księgowej.

Rozdział 5 Zasady wyliczania prewspółczynnika i proporcji sprzedaży

- 1) Kierownicy Jednostek budżetowych oraz Pracownicy Referatu Finansów zobowiązani są do obliczenia odpowiednio dla danej Jednostki budżetowej i dla Urzędu Gminy:
 - a) wartości prewspółczynnika na podstawie przepisów rozporządzenia ws prewspółczynnika, a w zakresie uzgodnionym ze Skarbnikiem Gminy także zgodnie z treścią art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT,
 - b) wartości proporcji sprzedaży zgodnie z art. 90 ust. 2 i 3 oraz ust. 10a ustawy o VAT.
- 2) Kierownicy Jednostek budżetowych i Pracownicy Referatu Finansów przekazują do Skarbnika Gminy wartość wyliczonego prewspółczynnika tzw. wstępnego oraz wartość wyliczonej tzw. wstępnej proporcji sprzedaży, w terminie do 15. dnia po zakończeniu danego roku, w formie wiadomości elektronicznej na adres e-mail: skarbnik@boronow.pl oraz w formie pisemnej na adres Referatu Finansów.
- 3) W przypadku, gdy wartość prewspółczynnika wstępnego lub wartość wstępnej proporcji sprzedaży nie przekroczyła 2%, Kierownik Jednostki budżetowej lub Pracownicy Referatu Finansów mogą – za zgodą Skarbnika – przyjąć, że wartość ta wynosi 0%. W przypadku otrzymania takiej zgody, zobowiązuje się Kierownika Jednostki budżetowej oraz Pracowników Referatu Finansów do monitorowania wartości prewspółczynnika lub proporcji sprzedaży w trakcie roku, a w przypadku odnotowania możliwości zmiany tej wartości w taki sposób, że wartość prewspółczynnika lub proporcji sprzedaży przekroczy w danym roku 2% - do niezwłocznego przekazania takiej informacji Skarbnikowi Gminy.
- 4) Po zakończeniu każdego roku, Kierownicy Jednostek budżetowych oraz Pracownicy Referatu Finansów są zobowiązani do obliczenia ostatecznej wartości prewspółczynnika i proporcji sprzedaży na podstawie faktycznie zrealizowanego obrotu przez Jednostkę budżetową lub Urząd Gminy w danym roku.
- 5) Kierownicy Jednostek budżetowych i Pracownicy Referatu Finansów przekazują do Skarbnika Gminy wartość obliczonego ostatecznego prewspółczynnika i proporcji sprzedaży za rok poprzedni do 15. lutego każdego roku kalendarzowego w formie elektronicznej na adres e-mail: skarbnik@boronow.pl oraz w wersji papierowej na adres Referatu Finansów.
- 6) W przypadku, gdy wartość prewspółczynnika ostatecznego lub wartość ostatecznej proporcji sprzedaży nie przekroczyła 2%, Kierownik Jednostki budżetowej lub Pracownik Referatu Finansów może – za zgodą Skarbnika – przyjąć, że wartość ta wynosi 0%
- 7) Kierownicy Jednostek budżetowych oraz Pracownicy Referatu Finansów są zobowiązani do dokonania korekty wynikającej z różnicy pomiędzy wartością wstępnego i ostatecznego prewspółczynnika i proporcji sprzedaży za dany rok w Sprawozdaniu cząstkowym za styczeń kolejnego roku i przekazania tej korekty do Referatu Finansów w terminie do 15. lutego każdego roku kalendarzowego.

Rozdział 6 Prowadzenie ewidencji VAT

- 1) Jednostki budżetowe i Urząd Gminy obowiązane są do prowadzenia stosownych ewidencji dla potrzeb rozliczania podatku VAT.
- 2) Ewidencje dla potrzeb podatku VAT powinny być prowadzone zgodnie z art. 109 ust. 3 ustawy o VAT, tj. w taki sposób, aby umożliwiały prawidłowe sporządzenie Deklaracji częściowej oraz Zbiorczej deklaracji. Ewidencje powinny zawierać w szczególności dane niezbędne do określenia:
 - a) przedmiotu i podstawy opodatkowania,
 - b) wysokości kwoty podatku należnego,
 - c) kwoty podatku naliczonego obniżającej kwotę podatku należnego,
 - d) korekt podatku naliczonego,
 - e) kwoty podatku podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego, a także
 - f) inne dane służące do identyfikacji poszczególnych transakcji, w tym numer, za pomocą którego kontrahent jest zidentyfikowany na potrzeby podatku VAT.
- 3) Zobowiązuje się Jednostki budżetowe i Urząd Gminy do prowadzenia ewidencji dla potrzeb podatku VAT w formie elektronicznej.
- 4) Kierownik danej Jednostki budżetowej i Skarbnik Gminy są obowiązani do wyznaczenia osób odpowiedzialnych za prowadzenie Rejestrów częściowych oraz prawidłowe sporządzenie Sprawozdań częściowych.
- 5) Jednostki budżetowe lub Urząd Gminy niedokonujące w danym miesiącu transakcji sprzedaży lub zakupów, od których przysługiwałoby choćby częściowe prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego, obowiązane są do sporządzenia za ten miesiąc zerowych Rejestrów częściowych i zerowych Sprawozdań częściowych.
- 6) Kierownicy Jednostek budżetowych obowiązani są do wyznaczenia co najmniej jednej osoby do kontaktu z Referatem Finansów wraz z podaniem właściwego numeru telefonu kontaktowego i adresu e-mail, które to osoby odpowiadać będą w Jednostce budżetowej za rozliczenia w zakresie podatku VAT. Zobowiązuje się Kierowników Jednostek budżetowych do aktualizacji powyższych danych w ciągu 2 dni od daty zaistnienia zmian kadrowych lub teleadresowych.
- 7) Zobowiązuje się Kierowników Jednostek budżetowych oraz Pracowników Referatu Finansów do ścisłego przestrzegania postanowień Procedury jako elementu polityki rachunkowości.
- 8) Pracownicy Jednostek budżetowych oraz Pracownicy Referatu Finansów odpowiedzialni są za realizację zadań określonych niniejszą Procedurą. Nieprzestrzeganie postanowień Procedury stanowi naruszenie obowiązków służbowych.
- 9) W przypadku prowadzenia czynności przez organy podatkowe lub skarbowe (czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, postępowanie podatkowe, kontrola skarbową) wobec Gminy, wyznaczeni przez ich Kierowników pracownicy Jednostki budżetowej obowiązani są do

przekazywania Pracownikom Referatu Finansów stosownych wyjaśnień i niezbędnych dokumentów w sprawach dotyczących Jednostki budżetowej, którą reprezentują.

Rozdział 7 Obieg dokumentów związanych ze składaniem Sprawozdań częściowych

- 1) Za sporządzenie Sprawozdań częściowych odpowiedzialni są odpowiednio Kierownicy Jednostek budżetowych oraz Pracownicy Referatu Finansów. Kierownicy Jednostek budżetowych obowiązani są do przekazywania Sprawozdań częściowych wraz z odpowiadającymi im Rejestrami częściowymi do Referatu Finansów w nieprzekraczalnym terminie do 10. dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni.
- 2) Kierownicy Jednostek budżetowych oraz Pracownicy Referatu Finansów przesyłają Sprawozdanie częściowe wraz z załączonym do niego Rejestrze częściowym w formie elektronicznej na adres e-mail: sandraz@boronow.pl
- 3) Sprawozdanie częściowe zawierające podpisy Kierownika danej Jednostki budżetowej oraz podpis osoby sporządzającej należy przesłać także w formie papierowej na adres Referatu Finansów.
- 4) Sprawozdania częściowe należy przygotowywać w groszach (nie należy stosować zaokrągleń).
- 5) Wraz ze złożeniem Sprawozdania częściowego, Kierownicy Jednostek budżetowych wpłacają równowartość kwoty nadwyżki podatku należnego nad naliczonym wynikającej ze składanej Deklaracji częściowej na rachunek bankowy Gminy o numerze: 86 8288 1014 2001 0000 0450 0010

W tytule przelewu należy podać:

[SYMBOL JEDNOSTKI] / [MIESIĄC / ROK] / PODATEK VAT].

- 6) Za nieprzekazanie Sprawozdania częściowego lub Rejestru częściowego bądź nieprzekazanie w wyznaczonym terminie kwoty nadwyżki podatku należnego nad naliczonym wynikającej ze Sprawozdania częściowego odpowiada Kierownik właściwej Jednostki budżetowej, który nie dopełnił tego obowiązku.
- 7) Po otrzymaniu Rejestrów częściowych i Sprawozdań częściowych Pracownik Referatu Finansów weryfikuje, czy otrzymał wszystkie dokumenty. Jeżeli którakolwiek Jednostka budżetowa nie dostarczyła wszystkich niezbędnych dokumentów, Pracownik Referatu Finansów wzywa Kierownika tej jednostki w formie elektronicznej lub telefonicznej do uzupełnienia brakujących danych w terminie 1 dnia roboczego od wezwania.
- 8) Po dokonaniu sprawdzenia kompletności danych, jeżeli z nadesłanego Sprawozdania częściowego wynika nadwyżka podatku należnego nad naliczonym, Pracownik Referatu Finansów weryfikuje, czy na rachunek bankowy Gminy wpłynęła równowartość kwoty tej nadwyżki. Jeżeli na rachunek bankowy Gminy nie wpłynęła całość kwoty nadwyżki podatku należnego nad naliczonym wynikająca ze Sprawozdania częściowego przesłanego przez daną Jednostkę budżetową, Pracownik Referatu Finansów wzywa Kierownika tej Jednostki budżetowej do uiszczenia całości kwoty nadwyżki podatku należnego nad naliczonym wynikającej ze Sprawozdania częściowego w terminie 1 dnia roboczego od dnia wezwania.

- 9) Po dokonaniu sprawdzenia kompletności przesłanych Sprawozdań częściowych i wpłaconych kwot podatku, Pracownik Referatu Finansów sumuje dane pochodzące ze wszystkich Rejestrów częściowych w jeden Rejestr zbiorczy oraz sumuje dane pochodzące ze wszystkich Sprawozdań częściowych w jedną Zbiorczą deklarację. Za prawidłowość zsumowania danych odpowiada Pracownik Referatu Finansów.
- 10) Rejestry zbiorcze należy prowadzić w formie elektronicznej.
- 11) Pracownik Referatu Finansów składa Zbiorczą deklarację w urzędzie skarbowym właściwym dla Gminy, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu.
- 12) Wraz ze złożeniem Zbiorczej deklaracji – jeżeli wynika z niej nadwyżka podatku należnego nad naliczonym, Pracownik Referatu Finansów wpłaca podatek w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego dotyczy Zbiorcza deklaracja na rachunek bankowy właściwego urzędu skarbowego.
- 13) Jeżeli w Sprawozdaniu częściowym dana Jednostka budżetowa zadeklarowała nadwyżkę podatku VAT naliczonego nad należnym, a w Zbiorczej deklaracji złożonej przez Gminę za ten sam okres rozliczeniowy wynika podatek należny do zapłaty, to kwota nadwyżki podatku VAT naliczonego nad należnym wynikająca ze Sprawozdania częściowego tej Jednostki budżetowej podlega zwrotowi tej Jednostce budżetowej przez Referat Finansów.
- 14) Jeżeli ze złożonego Sprawozdania częściowego wynika zwrot podatku, a w wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub czynności sprawdzających przez organy podatkowe, część lub całość kwoty zwrotu nadwyżki VAT naliczonego nad należnym zadeklarowana przez Gminę w Zbiorczej deklaracji nie zostałaby Gminie zwrócona, Gmina wstrzymuje zwrot tej kwoty w odniesieniu do Jednostki budżetowej, której rozliczenia VAT zostały zakwestionowane przez organy podatkowe. Dopiero po otrzymaniu przez Gminę zwrotu podatku wykazanego w Zbiorczej deklaracji, Pracownik Referatu Finansów przekazuje kwoty podatku wykazane w Sprawozdaniu częściowym Jednostki budżetowej.
- 15) Sporządzone, podpisane oraz opatrzone imienną pieczęcią Sprawozdanie częściowe należy przechowywać w dokumentacji odpowiednio Jednostki budżetowej oraz Urzędu Gminy, w podziale na okresy rozliczeniowe zgodnie z zasadami wynikającymi z Ordynacji podatkowej. Archiwizacja powinna być prowadzona w taki sposób, aby umożliwiać niezwłoczne przesłanie dokumentów na żądanie Referatu Finansów.

Rozdział 8 Obieg dokumentów związanych ze składaniem korekt Sprawozdań częstkowych

- 1) W przypadku zaistnienia w danej Jednostce budżetowej lub Urzędzie Gminy konieczności skorygowania Sprawozdania częstkowego po jego przekazaniu do Referatu Finansów, Kierownik tej Jednostki budżetowej lub Pracownik Referatu Finansów niezwłocznie sporządza korektę Sprawozdania częstkowego i Rejestru częstkowego, wykazując poprawne kwoty rozliczenia i przekazuje ją wraz z pisemnym wyjaśnieniem przyczyn korekty do Referatu Finansów.
- 2) Jeżeli w wyniku korekty Sprawozdania częstkowego danej Jednostki budżetowej kwota nadwyżki podatku należnego nad naliczonym uległa zwiększeniu w stosunku do uprzednio zadeklarowanej kwoty, Jednostka budżetowa jest obowiązana wraz z korektą Sprawozdania częstkowego przekazać do Referatu Finansów środki finansowe równe kwocie, o którą zwiększono podatek należny lub zmniejszono podatek naliczony, wraz z odsetkami podatkowymi za okres od złożenia poprzedniej wersji Sprawozdania częstkowego do dnia złożenia korekty plus dwa dni.
- 3) Po otrzymaniu korekty Sprawozdania częstkowego Pracownik Referatu Finansów weryfikuje w terminie 2 dni roboczych, czy przedłożona korekta powoduje powstanie zaległości podatkowej w rozliczeniu VAT Gminy.
- 4) Jeżeli Pracownik Referatu Finansów ustali, że korekta Sprawozdania częstkowego danej Jednostki budżetowej generuje zaległość podatkową w rozliczeniu VAT Gminy, niezwłocznie sporządza korektę Zbiorczej deklaracji i składa ją do właściwego urzędu skarbowego oraz przelewa do urzędu skarbowego odpowiednie kwoty pieniężne z tytułu powstałej zaległości podatkowej oraz odsetek. Pracownik dokonuje przelewu kwot podatku na rachunek bankowy urzędu skarbowego również w przypadku, gdy Jednostka budżetowa nie przekazała wcześniej do Referatu Finansów odpowiednich kwot pieniężnych, choć była do tego zobowiązana.
- 5) Jeżeli Pracownik Referatu Finansów ustali, że korekta Sprawozdania częstkowego danej Jednostki budżetowej nie generuje zaległości podatkowej w rozliczeniu VAT Gminy, Referat Finansów zwraca środki finansowe w wysokości odsetek przekazane wcześniej przez Jednostkę budżetową.
- 6) Sporządzoną, podpisaną oraz opatrzoną imienną pieczęcią korektę Sprawozdania częstkowego oraz korektę Rejestrów częstkowych należy przechowywać w dokumentacji Jednostki budżetowej, w podziale na okresy rozliczeniowe – w rozliczeniu za okres rozliczeniowy właściwy dla pierwotnego Sprawozdania częstkowego, zgodnie z zasadami określonymi w Ordynacji podatkowej.

Rozdział 9 Zasady dotyczące kas rejestrujących

Zgodnie z przepisami §3 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących, **w okresie do 31 grudnia 2017 r.** zwalnia się z obowiązku stosowania kas rejestrujących jednostki samorządu terytorialnego w zakresie czynności wykonywanych przez ich jednostki organizacyjne, o których mowa w art. 2 pkt 1 ustawy centralizacyjnej (tj. w zakresie czynności wykonywanych przez urząd gminy oraz jednostki i zakłady budżetowe):

- a) które na dzień 31 grudnia 2016 r. korzystały ze zwolnienia z obowiązku stosowania kas rejestrujących, albo
- b) jeżeli ich jednostki organizacyjne na dzień 31 grudnia 2016 r. korzystały ze zwolnienia z takiego obowiązku.

Mając na uwadze, że zarówno Urząd Gminy Boronów jak i Jednostki budżetowe Gminy Boronów korzystały na dzień 31 grudnia 2016 r. ze zwolnienia z obowiązku stosowania kas rejestrujących, w roku 2017 Urząd Gminy oraz Jednostki budżetowe są w dalszym ciągu zwolnione z takiego obowiązku.

Rozdział 10 Wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (ORD-IN)

- 1) Wnioski o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (dalej: wnioski ORD-IN) składane są wyłącznie przez wyznaczonych Pracowników Referatu Finansów po uzgodnieniu ze Skarbnikiem Gminy.
- 2) Jeżeli zagadnienie będące przedmiotem wniosku ORD-IN dotyczy działalności Jednostki budżetowej, Kierownik tej jednostki jest odpowiedzialny za przygotowanie projektu wniosku, który należy przekazać do wyznaczonego Pracownika Referatu Finansów.
- 3) Projekt wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej powinien zawierać:
 - a) wszystkie elementy wniosku o interpretację indywidualną prawa podatkowego określone wymaganiami Ordynacji podatkowej,
 - b) bardzo dokładne i wyczerpujące przedstawienie zaistniałego stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego,
 - c) sformułowane pytanie przyporządkowane do stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego,
 - d) własne stanowisko w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego,
 - e) wskazanie przepisów prawa podatkowego będących przedmiotem interpretacji indywidualnej.
- 4) Pracownik Referatu Finansów po otrzymaniu od Kierownika Jednostki budżetowej projektu wniosku zawierającego dane, o których mowa w pkt 3) powyżej, przygotowuje wniosek i przesyła Kierownikowi Jednostki budżetowej – projektodawcy wniosku – celem dokonania oceny merytorycznej oraz wniesienia ewentualnych uwag.
- 5) Po otrzymaniu od Jednostki budżetowej zaakceptowanego przez jej Kierownika wniosku, Pracownik Referatu Finansów przygotowuje ostateczną wersję wniosku i po uzyskaniu podpisu Wójta Gminy Boronów lub innej umocowanej osoby występuje do właściwego organu podatkowego z wnioskiem ORD-IN.
- 6) W przypadku gdy po złożeniu wniosku ORD-IN organ podatkowy wystosuje wezwanie do uzupełnienia wniosku w związku z nieprzedstawieniem w sposób wyczerpujący i konkretny opis stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, pracownik Referatu Finansów niezwłocznie przekazuje wezwanie do uzupełnienia wniosku ORD-IN do Kierownika Jednostki budżetowej – projektodawcy wniosku, celem przygotowania odpowiedzi na pytania zawarte w wezwaniu.
- 7) Kierownik Jednostki budżetowej będący projektodawcą wniosku zobligowany jest do przesłania do Referatu Finansów odpowiedzi na pytania zawarte w wezwaniu w terminie 2 dni roboczych od dnia przekazania przez Referat Finansów treści wezwania do uzupełnienia wniosku ORD-IN.

- 8) Interpretacja indywidualna wydana przez właściwy organ podatkowy będzie udostępniona wszystkim Jednostkom budżetowym w formie elektronicznej. Do zastosowania się do interpretacji zobowiązane są wszystkie Jednostki budżetowe.


mgr Rufin Majchrzyk

WÓJT GMINY
42-283 BORONÓW
ul. Dolna 2
Tel. 34 366 98 15, fax 34 366 98 14

INSTRUKCJA

**rozliczeń podatku od towarów i usług
dla czynności wykonywanych przez
Urząd Gminy Boronów**

SPIS TREŚCI

WSTĘP	4
PODSTAWY PRAWNE	6
SPRZEDAŻ (DOCHODY) I PODATEK VAT NALEŻNY.....	7
1. Wyjaśnienia ogólne	7
1.1. Kwalifikacja czynności wykonywanych przez Urząd na gruncie przepisów o VAT	7
1.2. Obowiązek podatkowy	8
1.3. Podstawa opodatkowania	9
1.4. Stawka VAT	9
1.5. Dokumentowanie.....	9
1.6. Ulga na nieściągalne wierzytelności.....	15
2. Część szczegółowa	17
2.1. Dostarczanie wody	17
2.2. Usługi odprowadzania ścieków	19
2.3. Wykonanie przyłącza do sieci wodociągowo-kanalizacyjnej.....	21
2.4. Wynajem pomieszczeń i powierzchni użytkowych.....	23
2.6. Wynajem lokali mieszkalnych na cele mieszkaniowe.....	25
2.7. Refakturowanie mediów.....	27
2.8. Sprzedaż gruntów niezabudowanych	31
2.9. Sprzedaż nieruchomości zabudowanych	32
2.10. Sprzedaż lokali mieszkalnych	34
2.11. Zamiana nieruchomości.....	36
2.12. Wywłaszczenia nieruchomości stanowiących własność Gminy	37
2.13. Prawo użytkowania wieczystego.....	38
2.14. Dzierżawa gruntów. Służebność gruntowa.....	40
2.15. Bezumowne korzystanie.....	42
2.16. Sprzedaż majątku ruchomego.....	43
2.17. Odwrotne obciążenie (sprzedaż złomu i odpadów)	44
2.18. Sprzedaż drewna z wycinki	49
2.19. Usługi reklamowe i sponsoringowe	50
2.20. Usługi kserograficzne.....	51
2.21. Opłaty za rozłożenie płatności należności na raty (tzw. odsetki od kredytu kupieckiego).....	52
2.22. Pozostałe dochody	53
ZAKUPY (WYDATKI) I PODATEK VAT NALICZONY	54
1. Wyjaśnienia ogólne	54
1.1. Dokumentowanie (faktury zakupu, faktury korygujące zakupu, noty korygujące).....	54
1.2. Termin odliczenia podatku VAT naliczonego	55
1.3. Zakres odliczenia podatku VAT naliczonego.....	57
1.4. Prewspółczynnik	58
1.5. Proporcja sprzedaży	61
1.6. Korekta roczna	62
1.7. Korekta wieloletnia w odniesieniu do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o wartości pow. 15.000 zł.....	62
1.8. Przeterminowane zobowiązania	63
2. Część szczegółowa	65

2.1.	Zakup usług hotelowych i gastronomicznych	65
2.2.	Pojazdy samochodowe o DMC poniżej 3,5 tony.....	65
2.3.	Odwrotne obciążenie (zakup złomu i elektroniki).....	67
2.4.	Odwrotne obciążenie (zakup usług budowlanych).....	67

WSTĘP

29 września 2015 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydał wyrok w sprawie C-276/14 *Gmina Wrocław*, w którym uznał, że jednostki organizacyjne takie jak gminne jednostki budżetowe nie posiadają statusu podatnika VAT odrębnego od tworzącej je gminy (nie spełniają wymaganego przepisami o podatku VAT warunku samodzielności prowadzenia działalności gospodarczej). Uchwałą z dnia 26 października 2015 r., I FPS 4/15, Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, że zasada ta dotyczy także samorządowych zakładów budżetowych, które jakkolwiek prowadzą działalność w sposób bardziej samodzielny niż samorządowe jednostki budżetowe, to nadal poziom tej samodzielności nie jest na tyle wysoki aby można było uznać je za samodzielnych podatników podatku VAT. W praktyce oznacza to, że z dniem podjęcia przez Gminę wspólnego rozliczania podatku VAT, rozliczenia VAT Gminy (deklaracje składane do urzędu skarbowego) nie powinny obejmować wyłącznie czynności wykonywanych przez Gminę (Urząd Gminy), lecz uwzględniać i wykazywać także czynności wykonywane przez wszystkie jednostki budżetowe Gminy.

Wdrażany system powoduje, że Urząd Gminy Boronów w dalszym ciągu zobowiązany będzie do prowadzenia rozliczeń podatku VAT wynikających z prowadzonej przez siebie działalności (zakupy i sprzedaż) oraz właściwego ich dokumentowania, z tym, że zamiast „własnych” ewidencji i deklaracji zobowiązany będzie do sporządzania:

- „częstkowych” ewidencji (rejestrów) VAT, oraz
- „częstkowych” deklaracji VAT.

Sporządzane przez Urząd „częstkowe” ewidencje i deklaracje VAT będą konsolidowane na poziomie całej Gminy, a przedstawione w nich dane znajdą odzwierciedlenie w deklaracji tzw. końcowej, składanej przez Gminę do urzędu skarbowego.

Celem niniejszej Instrukcji jest określenie zasad dokonywania rozliczeń podatku VAT z tytułu czynności wykonywanych przez Urząd Gminy Boronów oraz zasad ich ujmowania w prowadzonych ewidencjach (rejestrach) „częstkowych”. Forma, sposób i termin przekazywania danych przedstawiony został w dokumencie zatytułowanym „Procedura obiegu dokumentów i informacji w zakresie wspólnych rozliczeń podatku od towarów i usług w Gminie Boronów”, stanowiącym Załącznik nr 2 do Zarządzenia nr 227/2016 z dnia 30 grudnia 2016 roku Wójta Gminy Boronów w sprawie centralizacji rozliczeń podatku VAT w Gminie Boronów.

Niniejsza Instrukcja przygotowana została według przepisów obowiązujących na dzień 1 stycznia 2017 r. oraz według praktyki ich stosowania znanej na ten dzień. Podkreślić należy, że wiele kwestii związanych z rozliczeniami podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego jest niejasnych i jest przedmiotem odmiennych interpretacji dokonywanych przez samorządy, przez organy podatkowe i przez sądy. Kwestie te zostały w niniejszej Instrukcji zaznaczone, przy czym mając na uwadze bezpieczeństwo podatkowe Gminy przyjęto, że zastosowanie miało będzie podejście prezentowane przez organy podatkowe.

Niniejsza Instrukcja składa się z dwóch części – część pierwsza dotyczy sprzedaży (dochodów) i zasad ustalania podatku VAT należnego, część druga dotyczy zakupów (wydatków) i zasad odliczania podatku VAT naliczonego. Każda z części na wstępie zawiera wyjaśnienia ogólne, a w dalszej

kolejności szczegółowe omówienie zasad opodatkowania poszczególnych czynności, na podstawie informacji wskazanych przez Urząd w kwestionariuszu diagnostycznym.

PODSTAWY PRAWNE

Niniejszą Instrukcję przygotowano w oparciu o przepisy następujących aktów prawnych:

- ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.) [**ustawa o VAT**],
- ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. poz. 1454) [**ustawa centralizacyjna**],
- 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. poz. 2193) [**rozporządzenie ws prewspółczynnika**],
- rozporządzenie 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. poz. 1719) [**rozporządzenie ws obniżonych stawek VAT**],
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 736 ze zm.) [**rozporządzenie ws zwolnień z VAT**],
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. poz. 363) [**rozporządzenie ws kas rejestrujących**],
- rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 16 grudnia 2016 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. poz. 2177) [**rozporządzenie ws zwolnień z kas rejestrujących**].

SPRZEDAŻ (DOCHODY) I PODATEK VAT NALEŻNY

1. Wyjaśnienia ogólne

1.1. Kwalifikacja czynności wykonywanych przez Urząd na gruncie przepisów o VAT

W świetle przepisów ustawy o VAT czynności wykonywane przez Urząd kwalifikowane będą do jednej z następujących kategorii:

- 1) czynności tzw. niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, oraz
- 2) czynności tzw. podlegające opodatkowaniu podatkiem, w ramach których dodatkowo wyróżnia się:
 - a) czynności opodatkowane (mowa tu o czynnościach opodatkowanych jedną z obowiązujących w danym okresie stawek podatku VAT – obecnie 23%, 8%, 5% oraz 0%),
 - b) czynności zwolnione z VAT.

Czynności opodatkowane podatkiem VAT według stawki 23%, 8% lub 5% skutkują obowiązkiem naliczenia podatku VAT należnego i wykazania danej czynności (transakcji) w rejestrze sprzedaży i deklaracji częstkowej. Czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, opodatkowane stawką 0% oraz zwolnione z VAT, mimo, że nie skutkują obowiązkiem naliczenia podatku VAT należnego (we wszystkich powyższych przypadkach podatek ten efektywnie wynosi zero) muszą być rozróżniane, ponieważ skutkują odmiennymi konsekwencjami w zakresie sposobu dokumentowania, sposobu wykazania w ewidencji (rejestrze) sprzedaży oraz istnienia bądź braku prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego od zakupów (wydatków) związanych z tymi czynnościami. Różnice przedstawia tabela.

Czynność	Dokumentowanie	Ujęcie w ewidencji/ deklaracji częstkowej	Prawo do odliczenia VAT naliczonego
Opodatkowana stawką 23%, 8% lub 5%	faktura, paragon lub inny dokument	TAK	TAK
Opodatkowana stawką 0%	faktura, paragon lub inny dokument	TAK	TAK
Zwolniona z VAT	faktura, paragon lub inny dokument	TAK	NIE
Niepodlegająca opodatkowaniu	nota księgowa	NIE	NIE

Powyższa kwalifikacja dotyczy czynności wykonywanych przez Urząd na rzecz osób trzecich, w tym na rzecz innych jednostek samorządu terytorialnego bądź też na rzecz jednostek organizacyjnych innych jednostek samorządu terytorialnego (Urzędów, jednostek budżetowych i zakładów budżetowych innych gmin, powiatów i województw).

Czynności wykonywane na rzecz jednostek budżetowych Gminy Boronów stanowić będą czynności wewnętrzne, które z punktu widzenia rozliczeń podatku VAT traktowane będą jako czynności wykonywane w obrębie tego samego podatnika VAT.

UWAGA: Od 1 stycznia 2017 r. czynności wykonywane przez Urząd na rzecz innej jednostki budżetowej Gminy Boronów z punktu widzenia rozliczeń podatku VAT stanowią tzw. czynności wewnętrzne i jako takie:

- a) nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT (nie są ani opodatkowane VAT ani zwolnione z VAT),
- b) powinny być dokumentowane za pomocą NOTY księgowej (nie należy wystawiać faktur ani rachunków).

1.2. Obowiązek podatkowy

W odniesieniu do czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT (tj. tych, które będą następnie wykazywane w ewidencji VAT i deklaracji częstkowej) należy ustalić tzw. moment powstania obowiązku podatkowego. Właściwe ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego jest ważne o tyle, że moment ten wyznacza okres (miesiąc), w którym dana czynność powinna być ujęta w ewidencji i deklaracji częstkowej. Zbyt późne ustalenie obowiązku podatkowego i wynikające stąd zbyt późne ujęcie danej czynności w ewidencji i deklaracji częstkowej skutkować może koniecznością zapłaty odsetek za zwłokę.

Szczegółowe zasady ustalania obowiązku podatkowego określa art. 19a ustawy o VAT. Zgodnie z zawartymi tam regulacjami, obowiązek podatkowy – w zależności od przypadku – powstawać może:

- z chwilą dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi (reguła ogólna, art. 19a ust. 1), w odniesieniu do usług przyjmowanych częściowo, usługę uznaje się za wykonaną również w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę (art. 19a ust. 2),
- z upływem ustalonych w umowie okresów rozliczeniowych – dotyczy dostaw towarów i świadczenia usług, dla których w związku z ich świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń (przykładowo: najem/dzierżawa). Zgodnie z art. 19a ust. 3 ustawy o VAT, usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi,
- z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty – dot. przykładowo usług ubezpieczeniowych oraz niektórych usług finansowych;
- z chwilą wystawienia faktury – dot. przykładowo świadczenia usług najmu, dzierżawy lub usług o podobnym charakterze, jak również dostaw (w tym refakturowania) towarów i usług zaliczanych do tzw. mediów,
- z upływem terminu na wystawienie faktury lub z upływem terminu płatności – dot. czynności wymienionych w punkcie powyżej w przypadku, gdy Urząd nie wystawi faktury lub wystawi ją z opóźnieniem (ustawowe terminy wystawienia faktury zostały wskazane poniżej).

Obowiązek podatkowy powstaje co do zasady również w przypadku otrzymania – przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi – zaliczek, zadatków lub przedpłat. Zasadę taką wprowadza art. 19a ust. 8 ustawy o VAT, zgodnie z którym jeżeli przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi Urząd otrzyma całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadek, ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Istnieją

jednak przypadki, w których otrzymanie zaliczki nie powoduje powstania obowiązku podatkowego (dot. m.in. usług najmu/dzierżawy, refakturowania mediów; patrz „Część szczegółowa” poniżej).

1.3. Podstawa opodatkowania

Zasady ustalania podstawy opodatkowania podatkiem VAT, tj. zasady obliczania kwoty, od której należy obliczyć podatek VAT należny, regulują przepisy art. 29a ustawy o VAT. Zgodnie z tymi przepisami, podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać (tzw. kwota należna) z tytułu sprzedaży:

- od nabywcy lub usługobiorcy, bądź też
- od osoby trzeciej,

włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami lub innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika (UWAGA: dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze otrzymane na pokrycie kosztów pozostają bez znaczenia dla celów ustalania podstawy opodatkowania).

Kwota należna jest zawsze kwotą brutto, tzn. jeśli w umowie nie wskazano, czy ustalona w niej cena jest ceną netto czy brutto, przyjmuje się, że jest to cena/wartość brutto.

1.4. Stawka VAT

Dla każdej czynności podlegającej opodatkowaniu należy ustalić właściwą stawkę podatku VAT lub zwolnienie z VAT. W roku 2017 obowiązują następujące stawki podatku VAT:

- stawka podstawowa – 23%,
- stawka obniżona – 8% (katalog czynności objętych tą stawką wskazany został w Załączniku Nr 3 do ustawy o VAT oraz w §3 rozporządzenia ws. obniżonych stawek VAT),
- stawka obniżona – 5% (katalog czynności objętych tą stawką wskazany został w Załączniku Nr 10 do ustawy o VAT oraz w §4 rozporządzenia ws. obniżonych stawek VAT),
- stawka obniżona – 4% (dot. usług taksówek osobowych, nie będzie miała zastosowania w przypadku Urzędu),
- stawka obniżona – 0% (ma zastosowanie do eksportu towarów, tzw. wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz czynności wskazanych w Rozdziale 4 i 5 rozporządzenia ws. obniżonych stawek VAT – co do zasady nie będzie miała zastosowania w przypadku Urzędu).

Dla niektórych czynności przewidziano zwolnienie z VAT. Katalog czynności zwolnionych z VAT wskazany został w art. 43 ustawy o VAT oraz w rozporządzeniu ws. zwolnień z VAT.

1.5. Dokumentowanie

1.5.1. Faktury

Wykonanie czynności podlegających opodatkowaniu VAT (opodatkowanych bądź zwolnionych z VAT) Urząd będzie obowiązany dokumentować fakturą. Zgodnie z przepisami ustawy o VAT, Urząd jest obowiązany wystawić fakturę (art. 106b ustawy o VAT):

- 1) bez wezwania nabywcy – w każdym przypadku dokonywania sprzedaży opodatkowanej na rzecz:
 - a) innego podatnika podatku VAT (osoby prawnej, jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą),

- b) osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

Powyższe dotyczy również faktur dokumentujących otrzymanie na poczet takich dostaw/usług całości lub części zapłaty przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi (art. 106b ust. 1 ustawy o VAT);

2) na żądanie nabywcy:

- a) w przypadku dokonywania sprzedaży na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej lub rolnika ryczałtowego,
b) w przypadku dokonywania sprzedaży zwolnionej z VAT

– jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę, bądź otrzymano całość lub część zapłaty. Jeżeli żądanie zostało zgłoszone po upływie ww. terminu, Urząd nie ma obowiązku wystawienia faktury (może jednak taki dokument wystawić, jeśli taka będzie jego decyzja).

1.5.2. Termin wystawienia faktury

Fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę. Wyjątki dotyczą m.in.:

- a) świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych – fakturę należy wystawić nie później niż 30. dnia od dnia wykonania usługi,
b) dostaw (w tym refakturowania) energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego – fakturę należy wystawić nie później niż z upływem terminu płatności,
c) świadczenia (w tym refakturowania) usług, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, tj. m.in.:
- usług telekomunikacyjnych,
 - usług wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy o VAT (ogólnie: usługi zw. z uzdatnianiem i dostarczaniem wody, usługi zw. z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków, usługi zw. ze zbieraniem odpadów, usługi zamykania śmieci i usuwania śniegu, pozostałe usługi sanitarne),
 - usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
 - usług ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,

– fakturę należy wystawić nie później niż z upływem terminu płatności.

W odniesieniu do faktur wystawianych na żądanie, fakturę wystawia się:

- 1) w przypadku, gdy żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone do końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty – nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca,
2) w przypadku, gdy żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone po upływie miesiąca w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty – nie później niż 15. dnia od dnia zgłoszenia żądania (art. 106i ust. 6 ustawy o VAT).

Faktury nie mogą być wystawiane wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi lub otrzymaniem zaliczki (art. 106i ust. 7 ustawy o VAT). Powyższe ograniczenie nie dotyczy:

- 1) dostaw towarów i świadczenia usług tzw. ciągłych, o których mowa w art. 19a ust. 3 i 4 ustawy o VAT (dostaw/usług, dla których w związku z ich świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń),
- 2) czynności, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT (patrz pkt c) powyżej),

– jeżeli faktura zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy.

1.5.3. Elementy obowiązkowe faktury

Każda faktura wystawiana przez Urząd musi zawierać (art. 106e ustawy o VAT):

- 1) datę wystawienia faktury,
- 2) kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę,
- 3) określenie sprzedawcy według następującego wzoru:

GMINA BORONÓW
42-283 BORONÓW, UL. DOLNA 2
NIP 575-18-65-358

- 4) imię i nazwisko lub nazwę oraz adres i NIP nabywcy,
- 5) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury,
- 6) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi,
- 7) miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług,
- 8) cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto),
- 9) 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,
- 10) wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto),
- 11) stawkę podatku,
- 12) sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku (tzw. wartość netto faktury),
- 13) kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku (wartość VAT),
- 14) kwotę należności ogółem (tzw. wartość brutto faktury).

W przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku faktura powinna zawierać dodatkowo:

- 1) wskazanie przepisu ustawy o VAT albo aktu wydanego na podstawie ustawy, na podstawie którego jednostka stosuje zwolnienie od podatku,
- 2) wskazanie przepisu dyrektywy 2006/112/WE, który zwalnia od podatku taką dostawę towarów lub takie świadczenie usług, lub
- 3) wskazanie innej podstawy prawnej wskazującej na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia z VAT.

Faktury wystawia się co najmniej w dwóch egzemplarzach, z których jeden otrzymuje nabywca, a drugi zachowuje w swojej dokumentacji Urząd (art. 106g ust. 1 ustawy o VAT).

W przypadku, gdy faktura dotyczy sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej (np. faktura wystawiana jest na żądanie osoby, której wcześniej wydano paragon fiskalny), do egzemplarza faktury pozostającej w Urzędzie dołącza się paragon dokumentujący tę sprzedaż (należy odebrać oryginał paragonu od nabywcy i dopiero na tej podstawie wystawić fakturę; art. 106h ust. 1 ustawy o VAT).

1.5.4. Faktury zaliczkowe

Otrzymanie zaliczki/zadatku/raty przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi co do zasady powoduje powstanie w odniesieniu do tej zaliczki obowiązku podatkowego i obowiązek wystawienia faktury na kwotę otrzymanej płatności. Kwota zaliczki stanowi wartość brutto faktury zaliczkowej. Faktura zaliczkowa musi zawierać (art. 106f ust. 1 ustawy o VAT):

- 1) datę wystawienia faktury,
- 2) kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę,
- 3) określenie sprzedawcy według następującego wzoru:

GMINA BORONÓW
42-283 BORONÓW, UL. DOLNA 2
NIP 575-18-65-358

- 4) imię i nazwisko lub nazwę oraz adres i NIP nabywcy,
- 5) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury,
- 6) otrzymaną kwotę zapłaty,
- 7) kwotę podatku wyliczoną według wzoru:

$$KP = \frac{ZB \times SP}{100 + SP}$$

gdzie:

KP - oznacza kwotę podatku,

ZB - oznacza kwotę otrzymanej całości lub części zapłaty,

SP - oznacza stawkę podatku;

- 8) dane dotyczące zamówienia lub umowy, a w szczególności: nazwę (rodzaj) towaru lub usługi, cenę jednostkową netto, ilość zamówionych towarów, wartość zamówionych towarów lub usług bez kwoty podatku, stawki podatku, kwoty podatku oraz wartość zamówienia lub umowy z uwzględnieniem kwoty podatku, a w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług zwolnionych z VAT – także wskazanie podstawy prawnej wskazującej na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia z VAT.

Jeżeli faktura zaliczkowa nie obejmuje całej zapłaty, w fakturze wystawianej po wydaniu towaru lub wykonaniu usługi sumę wartości towarów lub usług pomniejsza się o wartość otrzymanych części zapłaty, a kwotę podatku pomniejsza się o sumę kwot podatku wykazanego w fakturach dokumentujących otrzymanie części zapłaty. Taka faktura powinna również zawierać numery faktur wystawionych przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi. W przypadku, gdy wystawiono więcej

niż jedną fakturę dokumentującą otrzymanie części zapłaty, a faktury te obejmują łącznie całą zapłatę, ostatnia z tych faktur powinna zawierać również numery poprzednich faktur (art. 106f ust. 3 i 4 ustawy o VAT).

1.5.5. Korekty sprzedaży

Elementy obowiązkowe faktury korygującej

W przypadku, gdy po wystawieniu faktury:

- 1) udzielono obniżki ceny w formie rabatu,
- 2) udzielono opustów i obniżek cen,
- 3) dokonano zwrotu zaliczki,
- 4) podwyższono cenę lub stwierdzono pomyłkę w cenie, stawce, kwocie podatku lub w jakiejkolwiek innej pozycji faktury

– należy wystawić fakturę korygującą.

Faktura korygująca musi zawierać:

- 1) wyrazy „FAKTURA KORYGUJĄCA” albo wyraz „KOREKTA”,
- 2) numer kolejny oraz datę jej wystawienia,
- 3) dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca:
 - a) datę wystawienia,
 - b) kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę,
 - c) imiona i nazwiska oraz nazwy podatnika (Gminy) i nabywcy towarów oraz ich adresy,
 - d) numery NIP Gminy i nabywcy,
 - e) 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,
 - f) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych korektą,
- 4) przyczynę korekty,
- 5) 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,
- 6) w przypadkach innych niż wskazane w pkt 5 - prawidłową treść korygowanych pozycji.

W przypadku gdy Urząd 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:

- 1) musi zawierać dodatkowo wskazanie okresu, do którego odnosi się udzielany opust lub obniżka;
- 2) może nie zawierać danych zawartych w fakturze, której dotyczy faktura korygująca (określonych w pkt 3) powyżej) oraz nazwy (rodzaju) towaru lub usługi objętych korektą.

Moment ujęcia faktur korygujących w rejestrze sprzedaży

Faktury korygujące zmniejszające podstawę opodatkowania (korekty *in minus*)

W przypadku, gdy po dokonaniu sprzedaży:

- 1) udzielono obniżki ceny w formie rabatu,
- 2) udzielono opustów lub obniżek ceny,
- 3) zwrócono nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do sprzedaży nie doszło,
- 4) stwierdzono pomyłkę w kwocie podatku na fakturze skutkującą wykazaniem kwoty podatku wyższej niż należna,

obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazaniem podatkiem dokonuje się pod warunkiem posiadania przez Urząd uzyskanego przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługobiorca otrzymał fakturę korygującą, potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę, dla którego wystawiono fakturę.

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

Warunku posiadania przez Urząd potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę nie stosuje się:

- 1) w przypadku faktur korygujących dotyczących sprzedaży energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy (usługi doprowadzania wody i odprowadzania ścieków, itd.); w takim przypadku, faktury korygujące zmniejszające ujemnie się w rejestrze sprzedaży za miesiąc, w którym zostały wystawione,
- 2) gdy Urząd nie uzyskał potwierdzenia mimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej i z posiadanej dokumentacji wynika, że nabywca towaru lub usługobiorca wie, że transakcja została zrealizowana zgodnie z warunkami określonymi w fakturze korygującej; w takim przypadku, ujęcie faktury korygującej zmniejszającej i wynikające stąd stosowne obniżenie podstawy opodatkowania i kwoty podatku VAT należnego następuje nie wcześniej niż w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym zostały łącznie spełnione wymagane przesłanki (Urząd podjął udokumentowaną próbę doręczenia oraz otrzymał dokumenty, z których wynika, że nabywca wie, że transakcja została zrealizowana na zasadach udokumentowanych fakturą korygującą).

Faktury korygujące zwiększające podstawę opodatkowania (korekty *in plus*)

Ustalenie momentu ujęcia faktury korygującej zwiększającej podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku VAT należnego uzależnione jest od przyczyny tej korekty. I tak:

- 1) jeżeli przyczyną korekty jest zdarzenie, o którym Urząd wiedział lub powinien był wiedzieć w momencie wystawienia faktury pierwotnej (przykładowo, jeżeli korekta spowodowana jest błędem w kalkulacji ceny, ilości lub innym błędem rachunkowym na fakturze) – fakturę

korygującą zwiększającą należy ująć w rozliczeniu za miesiąc, w którym ujęta została pierwotna faktura (sprzedaż),

- 2) jeżeli przyczyna korekty zaistniała już po wystawieniu faktury pierwotnej (faktura pierwotna w momencie wystawienia była prawidłowa – przykładowo po jej wystawieniu dokonano z nabywcą umownego podwyższenia ceny) – fakturę korygującą zwiększającą należy ująć „na bieżąco”, w momencie jej wystawienia (uzgodnienia podwyższenia ceny).

1.5.6. Duplikaty faktur

W przypadku, gdy faktura ulegnie zniszczeniu albo zaginie, należy wystawić fakturę ponownie:

- 1) zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu Urzędu – jeśli ponowne wystawienie faktury następuje na wniosek nabywcy (faktura zaginęła u nabywcy)
- 2) zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu nabywcy – jeśli ponowne wystawienie faktury następuje na wniosek Urzędu (faktura zaginęła w Urzędzie).

Faktura wystawiona ponownie powinna zawierać wyraz „DUPLIKAT” oraz datę jej wystawienia.

1.5.7. Paragony fiskalne

Sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych podlega udokumentowaniu za pomocą paragonów fiskalnych. Urząd jest obowiązany dokonywać wydruku paragonu fiskalnego oraz wydawać wydrukowany paragon nabywcy.

W niektórych przypadkach sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych jest zwolniona z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej.

Zgodnie z §3 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących, w okresie do 31 grudnia 2017 r. z obowiązku stosowania kas zwolnione są jednostki samorządu terytorialnego w zakresie czynności wykonywanych przez ich jednostki organizacyjne, o których mowa art. 2 pkt 1 ustawy centralizacyjnej (tj. w zakresie czynności wykonywanych przez urząd gminy oraz jednostki i zakłady budżetowe):

- a) które na dzień 31 grudnia 2016 r. korzystały ze zwolnienia z obowiązku stosowania kas rejestrujących, albo
- b) jeżeli ich jednostki organizacyjne na dzień 31 grudnia 2016 r. korzystały ze zwolnienia z takiego obowiązku.

Mając na uwadze, że Urząd Gminy korzystał na dzień 31 grudnia 2016 r. ze zwolnienia z obowiązku stosowania kas rejestrujących, w roku 2017 nadal będzie korzystał ze zwolnienia z tego obowiązku – niezależnie od innych możliwych zwolnień, wyszczególnionych w Części szczegółowej niniejszej Instrukcji.

1.6. *Ulga na nieściągalne wierzytelności*

Zgodnie z art. 89a ustawy o VAT, podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. Korekta dotyczy również

podstawy opodatkowania i kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona.

Nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną w przypadku, gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze.

Korekta podatku należnego możliwa jest w przypadku, gdy spełnione są następujące warunki:

- 1) dostawa towaru lub świadczenie usług jest dokonana na rzecz podatnika zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy Prawo restrukturyzacyjne, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji,
- 2) na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty:
 - a) wierzyciel (Gmina) i dłużnik są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni,
 - b) dłużnik nie jest w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy Prawo restrukturyzacyjne, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji,
- 3) od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona.

Korekta może nastąpić w rozliczeniu za okres, w którym nieściągalność wierzytelności uznaje się za uprawdopodobnioną, pod warunkiem, że do dnia złożenia przez wierzyciela (Gminę) deklaracji podatkowej za ten okres wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie.

W przypadku, gdy po złożeniu deklaracji podatkowej, w której dokonano korekty należność została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie, wierzyciel (Gmina) obowiązany jest do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana lub zbyta. W przypadku częściowego uregulowania należności, podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku należnego zwiększa się w odniesieniu do tej części.

Wierzyciel (Gmina) obowiązany jest wraz z deklaracją podatkową, w której dokonuje korekty zawiadomić o tej korekcie właściwego dla niego naczelnika urzędu skarbowego wraz z podaniem kwot korekty oraz danych dłużnika. Zawiadomienie składa się na druku VAT-ZD, stanowiącym załącznik do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 grudnia 2012 r. w sprawie wzoru zawiadomienia o skorygowaniu podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego (Dz.U. poz. 1451).

2. Część szczegółowa

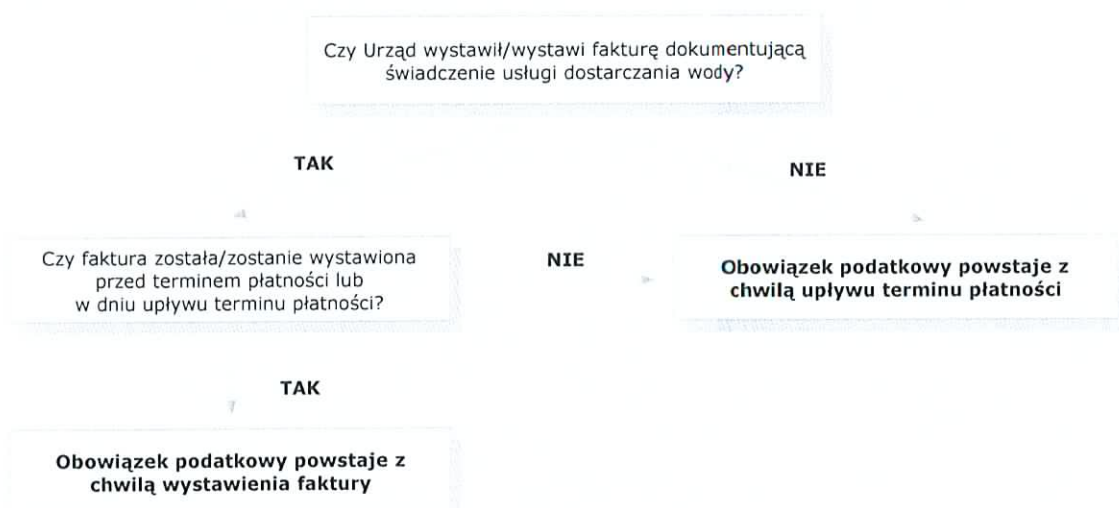
2.1. Dostarczanie wody

Dostawa wody na rzecz jednostek budżetowych Gminy Boronów nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT jako czynność wykonywana w ramach (w obrębie) jednego podatnika VAT.

Dostawa wody na rzecz podmiotów trzecich (mieszkańców i instytucji, w tym na rzecz innych jednostek samorządu terytorialnego lub ich jednostek organizacyjnych) stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stawka VAT: Zastosowanie ma stawka VAT 8% (podstawa prawna: art. 41 ust. 2 w zw. z poz. 141 Załącznika Nr 3 ustawy o VAT – PKWiU 36.00.30.0 Usługi związane z handlem wodą dostarczaną za pośrednictwem sieci wodociągowych).

Obowiązek podatkowy: z chwilą wystawienia faktury. W przypadku, gdy Urząd nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminu wystawienia faktury, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności (podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b oraz ust. 7 w zw. z art. 106i ust. 3 i 4 ustawy o VAT).



UWAGA: W przypadku usług dostarczania wody otrzymanie zaliczki/przedpłaty nie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w stosunku do tej płatności.

Termin wystawienia faktury: fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi. Istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi, jeśli usługa ma charakter ciągły (usługa nie jest jednorazowa i jest wykonywana w taki sposób, że w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń). Warunkiem skorzystania z takiej możliwości jest jednak, aby faktura zawierała informację jakiego okresu dotyczy (podstawa prawna: art. 106i ust. 3 pkt 4 oraz ust. 7 i 8 ustawy o VAT).

Czy usługa jest świadczona na rzecz podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem?

TAK

NIE

Obowiązek wystawienia faktury **nie później niż z upływem terminu płatności i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi.**

W odniesieniu do usług, dla których umowa przewiduje następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, **istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem usługi, o ile faktura zawiera informację jakiego okresu dotyczy.**

Zgodnie z przepisami: brak obowiązku wystawienia faktury; patrz jednak UWAGA poniżej

UWAGA: W celu zapewnienia jednolitego sposobu dokumentowania usług dostarczania wody wprowadza się obowiązek dokumentowania tego rodzaju usług w całości fakturami (bez względu na to, kto jest odbiorcą takiej usługi).

Wyjątek dotyczy usług świadczonych przez Urząd na rzecz innej jednostki budżetowej Gminy – w takim przypadku usługa podlega udokumentowaniu notą księgową (czynność wewnętrzna w ramach jednego podatnika – nie podlega opodatkowaniu VAT).

Kasy rejestrujące: Usługi związane z dostarczaniem wody podlegają zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 3 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących – PKWiU 36: Woda w postaci naturalnej; usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody).

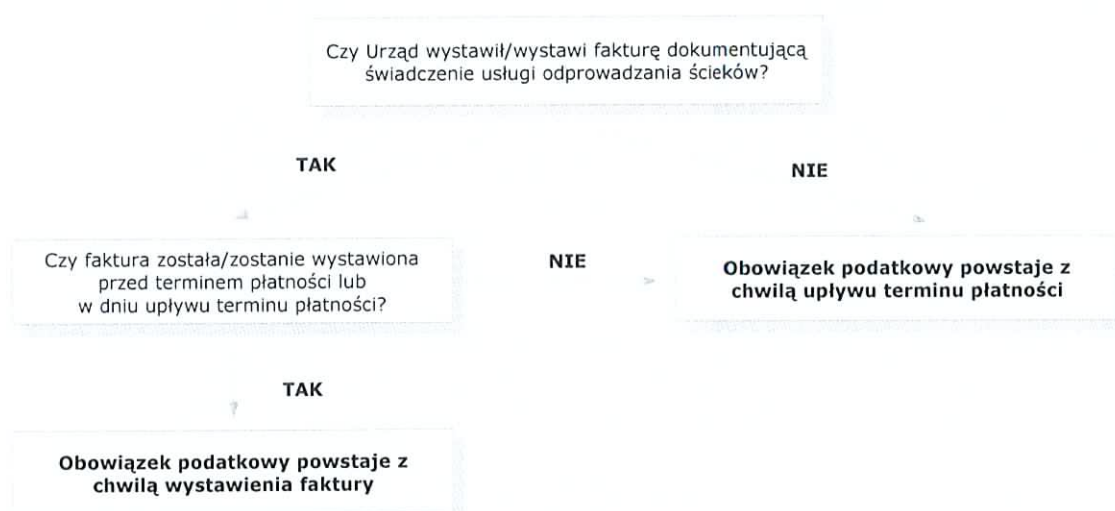
2.2. Usługi odprowadzania ścieków

Świadczenie usług odprowadzania ścieków na rzecz jednostek budżetowych Gminy Boronów nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT jako czynność wykonywana w ramach (w obrębie) jednego podatnika VAT.

Świadczenie usług odprowadzania ścieków za pośrednictwem sieci kanalizacyjnych na rzecz podmiotów trzecich (mieszkańców i instytucji, w tym na rzecz innych jednostek samorządu terytorialnego lub ich jednostek organizacyjnych) stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stawka VAT: Zastosowanie ma stawka VAT 8% (podstawa prawna: art. 41 ust. 2 w zw. z poz. 142 Załącznika Nr 3 ustawy o VAT – PKWiU ex 37 Usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków)

Obowiązek podatkowy: z chwilą wystawienia faktury. W przypadku, gdy Urząd nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminu wystawienia faktury, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności (podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b oraz ust. 7 w zw. z art. 106i ust. 3 i 4 ustawy o VAT).



UWAGA: W przypadku usług odprowadzania ścieków otrzymanie zaliczki/przedpłaty nie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w stosunku do tej płatności.

Termin wystawienia faktury: fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi. Istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi jeśli usługa ma charakter ciągły (usługa nie jest jednorazowa i jest wykonywana w taki sposób, że w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń). Warunkiem skorzystania z takiej możliwości jest jednak, aby faktura zawierała informację jakiego okresu dotyczy (podstawa prawna: art. 106i ust. 3 pkt 4 oraz ust. 7 i 8 ustawy o VAT).

Czy usługa jest świadczona na rzecz podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem?

TAK

NIE

Obowiązek wystawienia faktury **nie później niż z upływem terminu płatności i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi.**

W odniesieniu do usług, dla których umowa przewiduje następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, **istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem usługi, o ile faktura zawiera informację jakiego okresu dotyczy.**

Zgodnie z przepisami: brak obowiązku wystawienia faktury; patrz jednak UWAGA poniżej

UWAGA: W celu zapewnienia jednolitego sposobu dokumentowania usług odprowadzania ścieków wprowadza się obowiązek dokumentowania tego rodzaju usług w całości fakturami (bez względu na to, kto jest odbiorcą takiej usługi).

Wyjątek dotyczy usług świadczonych na rzecz innej jednostki budżetowej Gminy Boronów – w takim przypadku usługa podlega udokumentowaniu notą księgową (czynność wewnętrzna w ramach jednego podatnika – nie podlega opodatkowaniu VAT).

Kasy rejestrujące: Usługi związane z odprowadzaniem ścieków podlegają zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 4 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących – PKWiU 37: Usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków; osady ze ścieków kanalizacyjnych).

2.3. Wykonanie przyłącza do sieci wodociągowo-kanalizacyjnej

Świadczenie usług wykonania przyłącza do sieci wodociągowo-kanalizacyjnej na rzecz jednostek budżetowych Gminy Boronów nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT jako czynność wykonywana w ramach (w obrębie) jednego podatnika VAT.

Świadczenie usług w zakresie wykonania przyłączy do sieci wodociągowo-kanalizacyjnej na rzecz podmiotów trzecich (mieszkańców i instytucji, w tym na rzecz innych jednostek samorządu terytorialnego lub ich jednostek organizacyjnych) stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Obowiązek podatkowy: Świadczenie usług wykonania przyłącza do sieci wodociągowo-kanalizacyjnej uznawane jest za świadczenie usług budowlanych, dla których obowiązek podatkowy powstaje według następujących zasad:

- 1) w przypadku usług świadczonych na rzecz osób lub podmiotów niebędących podatnikami podatku VAT (konsumentów) – z chwilą wykonania usługi. Jeśli usługa jest wykonywana i przyjmowana częściowo, uważa się ją za wykonaną również w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę (podstawa prawna: art. 19a ust. 1 i 2 ustawy o VAT).
- 2) w przypadku usług świadczonych na rzecz podatników podatku VAT – z chwilą wystawienia faktury. W przypadku, gdy Urząd nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminu wystawienia faktury, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności (podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) oraz ust. 7 w zw. z art. 106i ust. 3 i 4 ustawy o VAT).

W przypadku, gdy przed wykonaniem usługi (częściowym wykonaniem usługi) otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadek, ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty (podstawa prawna: art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Termin wystawienia faktury: Fakturę należy wystawić:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku zaliczek – nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Zgodnie z Interpretacją ogólną Ministra Finansów Nr PT3.8101.41.2015.AEW.2016.AMT.141 z dnia 5 kwietnia 2016 r. (Dz.Urz. Ministra Finansów poz. 31), w przypadku usług budowlanych za datę wykonania usługi należy przyjmować datę jej faktycznego wykonania, tj. dzień w którym – w związku z wykonaniem określonej umową usługi lub jej części (jeżeli usługa jest przyjmowana częściowo) doszło do faktycznego zakończenia prac lub ich części – wykonawca zgłasza je do odbioru (w opinii wykonawcy usługi lub ich część są gotowe do ich przyjęcia przez nabywcę usługi).

Przepisy ustawy o VAT nie nakładają obowiązku wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. W takim przypadku, faktura wystawiana jest jedynie na żądanie nabywcy, jeżeli żądanie to zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wykonano usługę.

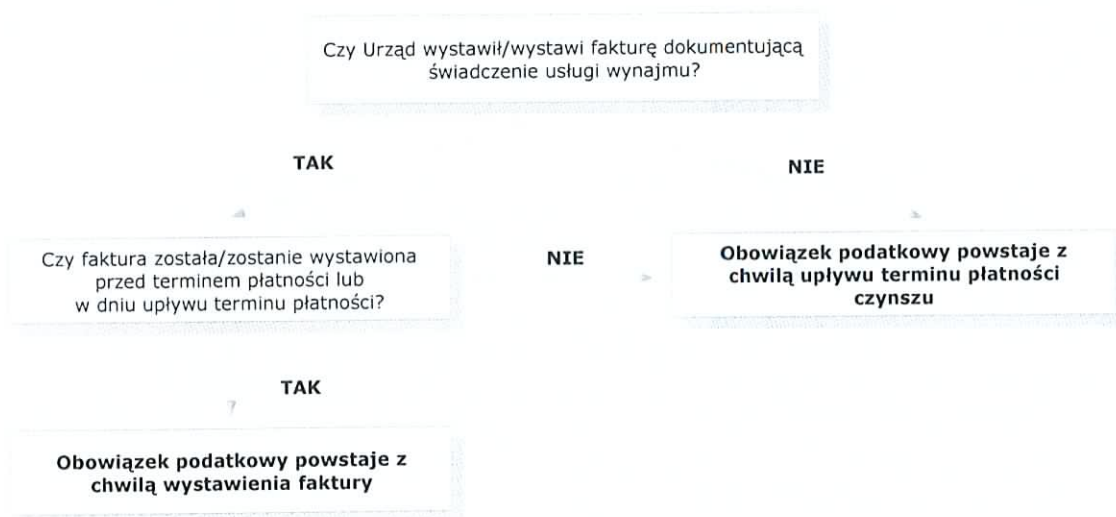
2.4. Wynajem pomieszczeń i powierzchni użytkowych

Świadczenie usług wynajmu nieruchomości użytkowych na rzecz jednostek budżetowych Gminy Boronów nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT jako czynność wykonywana w ramach (w obrębie) jednego podatnika VAT.

Świadczenie usług wynajmu nieruchomości użytkowych na rzecz podmiotów trzecich (mieszkańców i instytucji, w tym na rzecz innych jednostek samorządu terytorialnego lub ich jednostek organizacyjnych) stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stawka VAT: Zastosowanie ma stawka VAT 23% (podstawa prawna: art. 41 ust. 1 ustawy o VAT)

Obowiązek podatkowy: z chwilą wystawienia faktury. W przypadku, gdy Urząd nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminu wystawienia faktury, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności (podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b oraz ust. 7 w zw. z art. 106i ust. 3 i 4 ustawy o VAT).



UWAGA: W przypadku usług najmu otrzymanie zaliczki/przedpłaty na poczet czynszu nie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w stosunku do tej płatności.

Termin wystawienia faktury: w przypadku usług wynajmu fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi. Istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi jeśli usługa najmu ma charakter ciągły (usługa nie jest jednorazowa i jest wykonywana w taki sposób, że w związku z jej świadczeniem ustalone są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń). Warunkiem skorzystania z takiej możliwości jest jednak, aby faktura zawierała informację jakiego okresu dotyczy (podstawa prawna: art. 106i ust. 3 pkt 4 oraz ust. 7 i 8 ustawy o VAT).

Czy usługa jest świadczona na rzecz podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem?

TAK

NIE

Obowiązek wystawienia faktury **nie później niż z upływem terminu płatności i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi.**

W odniesieniu do usług, dla których umowa przewiduje następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, **istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem usługi, o ile faktura zawiera informację jakiego okresu dotyczy.**

Zgodnie z przepisami: brak obowiązku wystawienia faktury; patrz jednak UWAGA poniżej

UWAGA: Wprowadza się obowiązek dokumentowania usług najmu w całości fakturami (bez względu na to, kto jest odbiorcą takiej usługi).

Wyjątek dotyczy usług najmu świadczonych na rzecz innej jednostki budżetowej Gminy – w takim przypadku usługa podlega udokumentowaniu notą księgową (czynność wewnętrzna w ramach jednego podatnika – nie podlega opodatkowaniu VAT).

Kasy rejestrujące: Wynajem nieruchomości własnych i dzierżawionych podlega zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej jeżeli:

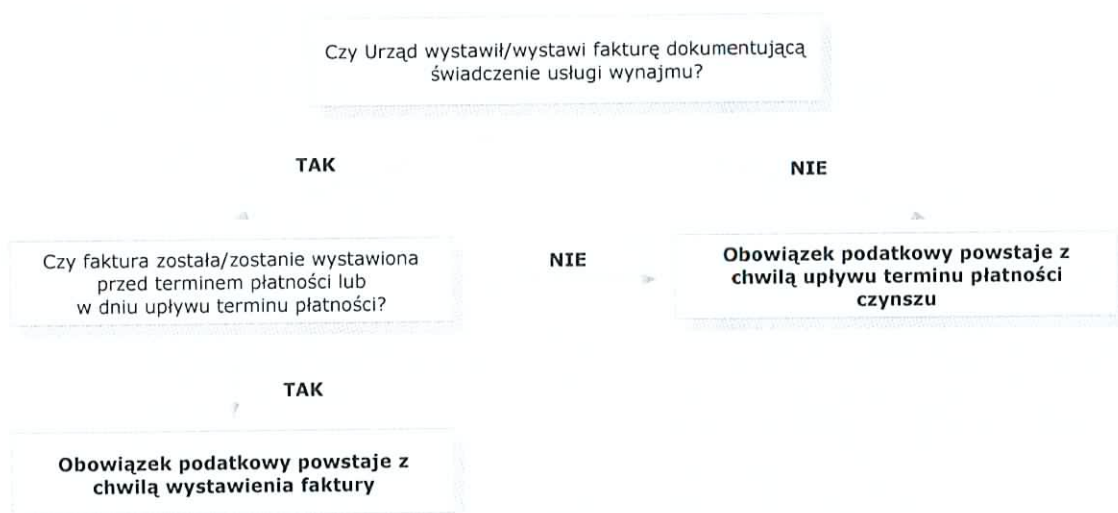
- a) świadczenie usług zostało w całości udokumentowane fakturą, lub
- b) świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła (podstawa prawna: § 2 ust. 1 i 2 w zw. z poz. 26 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących), bądź też
- c) usługa wykonywana jest na rzecz pracownika Gminy Boronów lub którejkolwiek z jej jednostek budżetowych (podstawa prawna: § 2 ust. 1 i 2 w zw. z poz. 36 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących).

2.6. Wynajem lokali mieszkalnych na cele mieszkaniowe

Świadczenie usług wynajmu lokali mieszkalnych na rzecz podmiotów trzecich (mieszkańców i instytucji, w tym na rzecz innych jednostek samorządu terytorialnego lub ich jednostek organizacyjnych) stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stawka VAT: Zastosowanie ma zwolnienie z VAT (podstawa prawna: art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT, zgodnie z którym świadczenie usług w zakresie wynajmowania lub wydzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, na cele mieszkaniowe podlega zwolnieniu z VAT).

Obowiązek podatkowy: z chwilą wystawienia faktury. W przypadku, gdy Urząd nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminu wystawienia faktury, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności (podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b oraz ust. 7 w zw. z art. 106i ust. 3 i 4 ustawy o VAT).



UWAGA: W przypadku usług najmu otrzymanie zaliczki/przedpłaty na poczet czynszu nie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w stosunku do tej płatności.

Termin wystawienia faktury: w przypadku usług wynajmu fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi. Istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi jeśli usługa najmu ma charakter ciągły (usługa nie jest jednorazowa i jest wykonywana w taki sposób, że w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń). Warunkiem skorzystania z takiej możliwości jest jednak, aby faktura zawierała informację jakiego okresu dotyczy (podstawa prawna: art. 106i ust. 3 pkt 4 oraz ust. 7 i 8 ustawy o VAT).

Czy usługa jest świadczona na rzecz podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem?

TAK

NIE

Obowiązek wystawienia faktury **nie później niż z upływem terminu płatności i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi.**

W odniesieniu do usług, dla których umowa przewiduje następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, **istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem usługi, o ile faktura zawiera informację jakiego okresu dotyczy.**

Zgodnie z przepisami: brak obowiązku wystawienia faktury; patrz jednak UWAGA poniżej

UWAGA: Wprowadza się obowiązek dokumentowania usług najmu w całości fakturami (bez względu na to, kto jest odbiorcą takiej usługi).

Kasy rejestrujące: Wynajem nieruchomości własnych i dzierżawionych podlega zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej jeżeli:

- a) świadczenie usług zostało w całości udokumentowane fakturą, lub
- b) świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła (podstawa prawna: § 2 ust. 1 i 2 w zw. z poz. 26 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących), bądź też
- c) usługa wykonywana jest na rzecz pracownika Gminy Ciasna lub którejkolwiek z jej jednostek budżetowych (podstawa prawna: § 2 ust. 1 i 2 w zw. z poz. 36 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących).

2.7. Refakturowanie mediów

Uwagi ogólne

Sposób opodatkowania czynności tzw. refakturowania mediów, czyli przeniesienia na najemcę kosztów mediów dotyczących wynajmowanego/wydzierżawianego przez niego pomieszczenia bądź powierzchni budził przez wiele lat wątpliwości i spory, tj. nie było jasne czy koszty takie należy refakturować osobno, poza ustalonym w umowie czynszem podstawowym (konsekwencją takiego podejścia byłoby m.in. opodatkowanie refakturowanych usług według stawek właściwych dla danej usługi), czy też należy uznać, że koszty te powinny podwyższać wartość czynszu i być opodatkowane tak jak ten czynsz (czyli w przypadku najmu mieszkań na cele mieszkaniowe – zwolnione z VAT, w pozostałym zakresie zaś opodatkowane stawką VAT 23%).

Rozstrzygnięciem okazał się wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-42/14 *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, w którym Trybunał uznał, że w świetle unijnych regulacji dotyczących podatku VAT, najem nieruchomości i związane z nim dostawa wody, energii elektrycznej, energii cieplnej oraz wywóz nieczystości co do zasady należy uważać za kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, które z punktu widzenia podatku VAT winno się oceniać oddzielnie, chyba że elementy transakcji, także te określające względy ekonomiczne zawarcia umowy, wskazywać będą, że świadczenia te są ze sobą tak ściśle związane, iż tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny.

Na podstawie powyższego wyroku TSUE, w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych oraz praktyce organów podatkowych przyjmuje się, że:

- najem nieruchomości i związane z nim tzw. media należy uważać za odrębne i niezależne świadczenia w przypadku, gdy:
 - 1) najemca ma możliwość wyboru świadczeniodawców lub sposobów korzystania z danych towarów lub usług (tzw. mediów), dostarczanych do najmowanego lokalu przez wyspecjalizowane podmioty,
 - 2) możliwość wyboru korzystania z danych towarów oznacza, że najemca może decydować o ich zużyciu (np. wody, energii elektrycznej, cieplnej), co może być stwierdzone poprzez założenie indywidualnych liczników i rozliczanie się w oparciu o ich odczyty lub w oparciu o inne kryteria uwzględniające zużycie tych towarów przez najemcę,
 - 3) w umowie strony postanowią, że najemca będzie odrębnie rozliczać czynsz najmu oraz należności za tzw. media na podstawie indywidualnego zużycia, np. w oparciu o wskazania licznika lub w oparciu o inne kryteria uwzględniające zużycie tych towarów przez najemcę,
 - 4) wynajmujący będzie w sposób odrębny na fakturze (fakturach) wykazywał należności z tytułu najmu oraz z tytułu tzw. mediów,
 - 5) z zakładem dostarczającym tzw. media do lokalu najemcy rozliczenia dokonuje wynajmujący,
- w sytuacji natomiast, gdy powyższe kryteria nie są spełnione, np. **w przypadku najmu lokali z dostawą mediów nierozliczanych w oparciu o faktyczne zużycie przez najemcę (np. w oparciu o skalkulowany ryczałt niezależny od faktycznego zużycia) – świadczenia takie należy traktować jako jedną usługę najmu.** W takiej bowiem sytuacji na płaszczyźnie ekonomicznej świadczenia te stanowią jedną całość. Wówczas też pobierana jest stała kwota wynagrodzenia za najem bez względu na ilość zużycia tzw. mediów (innymi słowy bez

uwzględnienia tego kryterium). Okoliczności te wskazują bowiem, że celem zawarcia takiej umowy było wynajęcie lokalu gotowego do użytku wraz z odpowiednimi mediami.

W przypadku najmu pomieszczeń/powierzchni z dostawą mediów nierozliczanych w oparciu o faktyczne zużycie przez najemcę, zastosowanie znajdują zasady opodatkowania właściwe dla wykonywanej w danym przypadku usługi najmu. W przypadku najmu pomieszczeń/powierzchni z dostawą mediów rozliczaną odrębnie, zastosowanie znajdują zasady przedstawione poniżej.

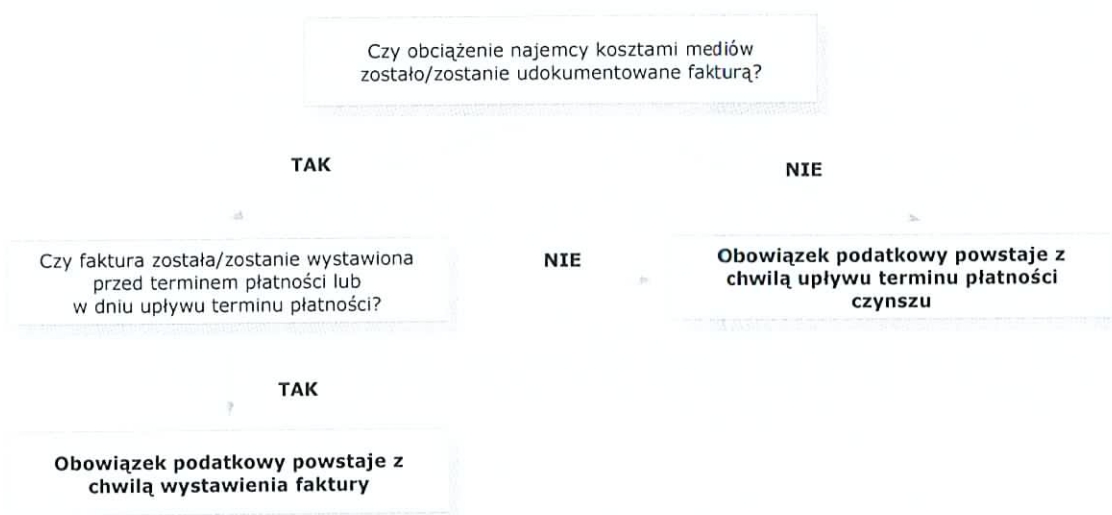
Obciążanie najemców/dzierżawców kosztami mediów stanowi przejaw wykonywanej przez Urząd działalności gospodarczej i jako takie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Stawka VAT: Zastosowanie znajdzie stawka VAT właściwa dla refakturowanej usługi. Następujące „media” podlegają opodatkowaniu według stawki VAT 8% (podstawa prawna: art. 41 ust. 2 w zw. z załącznikiem nr 3 do ustawy o VAT):

- 1) usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody za pośrednictwem sieci wodociągowych,
- 2) usługi związane z handlem wodą dostarczaną za pośrednictwem sieci wodociągowych,
- 3) usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków.

W pozostałych przypadkach zastosowanie znajdzie stawka VAT 23% (energia elektryczna, ciepła i chłodnicza, gaz przewodowy, usługi telekomunikacyjne, itd.).

Obowiązek podatkowy: z chwilą wystawienia faktury. W przypadku, gdy Urząd nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminu wystawienia faktury, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności (podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b oraz ust. 7 w zw. z art. 106i ust. 3 i 4 ustawy o VAT).



UWAGA: W przypadku usług zaliczanych do tzw. mediów (energia elektryczna, ciepła i chłodnicza, gaz przewodowy, usługi telekomunikacyjne, usługi doprowadzania wody i odprowadzania ścieków) otrzymanie zaliczki/przedpłaty nie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w stosunku do tej płatności.

Termin wystawienia faktury: w przypadku kosztów tzw. mediów (energia elektryczna, ciepła i chłodnicza, gaz przewodowy, usługi telekomunikacyjne, usługi doprowadzania wody i odprowadzania ścieków) fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi. Istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi jeśli usługa/dostawa (refakturowanie) ma charakter ciągły (nie jest jednorazowa i jest wykonywana w taki sposób, że w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń). Warunkiem skorzystania z takiej możliwości jest jednak, aby faktura zawierała informację jakiego okresu dotyczy (podstawa prawna: art. 106i ust. 3 pkt 4 oraz ust. 7 i 8 ustawy o VAT).

Czy usługa jest świadczona na rzecz podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem?

TAK

NIE

Obowiązek wystawienia faktury **nie później niż z upływem terminu płatności i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi.**

W odniesieniu do usług, dla których umowa przewiduje następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, **istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem usługi, o ile faktura zawiera informację jakiego okresu dotyczy.**

Zgodnie z przepisami: brak obowiązku wystawienia faktury; patrz jednak UWAGA poniżej

UWAGA: W celu zapewnienia jednolitego sposobu dokumentowania refakturowania mediów w Gminie **wprowadza się obowiązek dokumentowania tego rodzaju czynności w całości fakturami (bez względu na to, kto jest odbiorcą takiej usługi).**

Wyjątek dotyczy refakturowania kosztów mediów na rzecz innej jednostki budżetowej Gminy Boronów – w takim przypadku przeniesienie ww. kosztów podlega udokumentowaniu notą księgową (czynność wewnętrzna w ramach jednego podatnika – nie podlega opodatkowaniu VAT).

Kasy rejestrujące: Następujące dostawy/usługi podlegają zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 2-4 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących):

- 1) PKWiU 35 Energia elektryczna, paliwa gazowe, para gorąca, gorąca woda i powietrze do układów klimatyzacyjnych (obejmuje energię elektryczną i ciepłą)
- 2) PKWiU 36 Woda w postaci naturalnej, usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody,
- 3) PKWiU 37 Usługi związane z odprowadzaniem ścieków, osady ze ścieków kanalizacyjnych.

W pozostałym zakresie refakturowanie mediów podlegać będzie zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej:

- 1) w przypadku, gdy ma miejsce na rzecz pracownika Gminy (lub pracownika jednostki budżetowej Gminy),

- 2) a w zakresie usług pod warunkiem, że Urząd otrzyma zapłatę w całości za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-rozliczeniowej, a z posiadanej przez Urząd ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynikać będzie jakiej konkretnie czynności dotyczyła.

Mając powyższe na uwadze, w przypadku, gdy Urząd obciąża najemców/dzierżawców kosztami świadczeń innych niż:

- 1) energia elektryczna i ciepła,
- 2) usługi związane z dostarczaniem wody,
- 3) usługi związane z odprowadzaniem ścieków, osady ze ścieków kanalizacyjnych,

a najemcy/dzierżawcy nie są pracownikami Gminy ani żadnej z jej jednostek budżetowych, wprowadza się obowiązek, aby wszelkie płatności z tego tytułu były dokonywane za pośrednictwem poczty lub banku na rachunek Urzędu, a także obowiązek prowadzenia ewidencji i gromadzenia dowodów dokumentujących zapłatę, z których jednoznacznie wynikać będzie jakiej konkretnie czynności zapłata dotyczyła.

2.8. Sprzedaż gruntów niezabudowanych

Sprzedaż przez Urząd gruntów niezabudowanych na rzecz osób trzecich stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju.

Stawka VAT:

- 1) tereny budowlane – stawka 23% (podstawa prawna: art. 41 ust. 1 ustawy o VAT),
- 2) tereny niezabudowane inne niż tereny budowlane – zwolnienie z VAT (podstawa prawna: art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT).

Tereny budowlane – rozumie się przez to grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu przestrzennym (podstawa prawna: art. 2 pkt 33 ustawy o VAT).

Obowiązek podatkowy:

- 1) reguła ogólna – z chwilą wydania towaru (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT),
- 2) jeżeli przed dniem wydania towaru otrzymano całość lub część zapłaty, to w tej części obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania zapłaty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Wadium: w przypadku pobrania wadium, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą rozstrzygnięcia przetargu (w stosunku do kwoty wpłaconej przez zwycięzcę przetargu).

Termin wystawienia faktury: Fakturę należy wystawić:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem dostawy (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku zaliczek – nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Przepisy ustawy o VAT nie nakładają obowiązku wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż towarów na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. W takim przypadku, faktura wystawiana jest jedynie na żądanie nabywcy, jeżeli żądanie to zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy.

UWAGA: Pomimo braku obowiązku wynikającego z ustawy o VAT, w celu zapewnienia jednolitego sposobu dokumentowania sprzedaży gruntów, **wprowadza się obowiązek dokumentowania wyżej wymienionych dostaw w całości fakturami.**

Kasa rejestrująca: Dostawa nieruchomości podlega zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 37 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących).

2.9. Sprzedaż nieruchomości zabudowanych

Sprzedaż przez Urząd nieruchomości zabudowanych na rzecz osób trzecich stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju.

Stawka VAT: zwolnienie z VAT lub stawka 23%

Zgodnie z art. 29a ust. 8 ustawy o VAT, w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli, z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu. Powyższe oznacza, że w przypadku dostawy takich budynków/budowli (w przypadku dostawy tzw. nieruchomości zabudowanych) zastosowanie dla sprzedaży będzie miała stawka obowiązująca dla sprzedaży budynku/budowli (ich części). Dokonując takiej dostawy należy zatem ustalić właściwą stawkę podatku VAT dla budynku/budowli (jej części) i stawkę tę zastosować zarówno do samego budynku/budowli (części), jak i do gruntu.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, dostawa budynków, budowli lub ich części podlega zwolnieniu z VAT, z wyjątkiem gdy:

- a) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
- b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Pierwsze zasiedlenie – rozumie się przez to oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

- a) wybudowaniu lub
- b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej (podstawa prawna: art. 2 pkt 14 ustawy o VAT).

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT, zwalnia się od podatku również dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10, pod warunkiem, że:

- a) w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy (Gminie) prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego,
- b) dokonujący ich dostawy (Gmina) nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów.

Warunku, o którym mowa w pkt b) powyżej nie stosuje się, jeżeli budynki, budowle lub ich części w stanie ulepszonym były wykorzystywane przez podatnika do czynności opodatkowanych przez co najmniej 5 lat (art. 43 ust. 7a ustawy o VAT).

Obowiązek podatkowy:

- 1) reguła ogólna – z chwilą wydania towaru (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT),
- 2) jeżeli przed dniem wydania towaru otrzymano całość lub część zapłaty, to w tej części obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania zapłaty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Wadium: w przypadku pobrania wadium, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą rozstrzygnięcia przetargu (w stosunku do kwoty wpłaconej przez zwycięzcę przetargu).

Termin wystawienia faktury: Fakturę należy wystawić:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem dostawy (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku zaliczek – nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Przepisy ustawy o VAT nie nakładają obowiązku wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż towarów na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. W takim przypadku, faktura wystawiana jest jedynie na żądanie nabywcy, jeżeli żądanie to zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy.

UWAGA: Pomimo braku obowiązku wynikającego z ustawy o VAT, w celu zapewnienia jednolitego sposobu dokumentowania sprzedaży nieruchomości, **wprowadza się obowiązek dokumentowania wyżej wymienionych dostaw w całości fakturami.**

Kasa rejestrująca: Dostawa nieruchomości podlega zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 37 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących).

2.10. Sprzedaż lokali mieszkalnych

Sprzedaż przez Urząd lokali mieszkalnych na rzecz osób trzecich stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju.

Stawka VAT: zwolnienie z VAT, stawka 23% lub stawka 8%

Zwolnienie z VAT

Dokonując dostawy lokali mieszkalnych należy w pierwszej kolejności sprawdzić, czy dostawa ta nie korzysta ze zwolnienia z VAT.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, dostawa budynków, budowli lub ich części podlega zwolnieniu z VAT, z wyjątkiem gdy:

- a) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
- b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Pierwsze zasiedlenie – rozumie się przez to oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

- a) wybudowaniu lub
- b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej (podstawa prawna: art. 2 pkt 14 ustawy o VAT).

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT, zwalnia się od podatku również dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10, pod warunkiem, że:

- a) w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy (Gminie) prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego,
- b) dokonujący ich dostawy (Gmina) nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów.

Warunku, o którym mowa w pkt b) powyżej nie stosuje się, jeżeli budynki, budowle lub ich części w stanie ulepszonym były wykorzystywane przez podatnika do czynności opodatkowanych przez co najmniej 5 lat (art. 43 ust. 7a ustawy o VAT).

Stawka VAT 8%

Jeśli dostawa lokalu nie spełnia warunków do zastosowania zwolnienia z VAT, należy sprawdzić, czy zastosowanie może mieć stawka VAT 8%. Zgodnie z art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, stawkę 8% stosuje się m.in. do dostawy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa mieszkaniowego objętego społecznym programem mieszkaniowym.

Zgodnie z art. 41 ust. 12a-12b ustawy o VAT, przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w PKOB w klasie ex 1264 – wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, z wyłączeniem:

- 1) budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m²,

2) lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m².

W przypadku budownictwa mieszkaniowego o powierzchni przekraczającej limity określone powyżej, stawkę VAT 8% stosuje się tylko do części podstawy opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej (art. 41 ust. 12c ustawy o VAT).

Stawka VAT 23%

Jeśli dostawa lokalu nie spełnia warunków do zastosowania zwolnienia z VAT oraz nie spełnia warunków do zastosowania stawki 8%, podlega opodatkowaniu według stawki 23%.

Obowiązek podatkowy:

- 1) reguła ogólna – z chwilą wydania towaru (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT),
- 2) jeżeli przed dniem wydania towaru otrzymano całość lub część zapłaty, to w tej części obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania zapłaty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Wadium: w przypadku pobrania wadium, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą rozstrzygnięcia przetargu (w stosunku do kwoty wpłaconej przez zwycięzcę przetargu).

Termin wystawienia faktury: Fakturę należy wystawić:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem dostawy (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku zaliczek – nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Przepisy ustawy o VAT nie nakładają obowiązku wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż towarów na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. W takim przypadku, faktura wystawiana jest jedynie na żądanie nabywcy, jeżeli żądanie to zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy.

UWAGA: Pomimo braku obowiązku wynikającego z ustawy o VAT, w celu zapewnienia jednolitego sposobu dokumentowania sprzedaży lokali mieszkalnych, **wprowadza się obowiązek dokumentowania wyżej wymienionych dostaw w całości fakturami.**

Kasa rejestrująca: Dostawa nieruchomości podlega zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 37 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących).

2.11. Zamiana nieruchomości

Zamiana nieruchomości stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju tak jak gdyby dana nieruchomość była sprzedawana.

Stawka VAT: Należy ustalić stawkę VAT właściwą dla nieruchomości zbywanej przez Gminę (Urząd).

Obowiązek podatkowy:

- 1) reguła ogólna – z chwilą wydania towaru (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT),
- 2) jeżeli przed dniem wydania towaru otrzymano całość lub część zapłaty, to w tej części obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania zapłaty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Termin wystawienia faktury: Fakturę należy wystawić:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem dostawy (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku zaliczek – nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Przepisy ustawy o VAT nie nakładają obowiązku wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż towarów na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. W takim przypadku, faktura wystawiana jest jedynie na żądanie nabywcy, jeżeli żądanie to zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy.

UWAGA: Pomimo braku obowiązku wynikającego z ustawy o VAT, w celu zapewnienia jednolitego sposobu dokumentowania czynności zamiany nieruchomości, **wprowadza się obowiązek dokumentowania wyżej wymienionych dostaw w całości fakturami.**

Kasa rejestrująca: Dostawa nieruchomości podlega zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 37 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących).

2.12. *Wywłaszczenia nieruchomości stanowiących własność Gminy*

Przeniesienie przez Gminę prawa własności nieruchomości w zamian za otrzymane odszkodowanie stanowi czynność zrównaną ze sprzedażą tejże nieruchomości, podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju.

Stawka VAT: w zależności od nieruchomości (patrz punkty powyżej).

Obowiązek podatkowy: z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty (podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. b) ustawy o VAT: Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty z tytułu przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie).

Podstawa opodatkowania: Kwota przyznanego odszkodowania (kwota ta stanowi wartość brutto transakcji).

2.13. Prawo użytkowania wieczystego

2.13.1. Ustanowienie PUW

Ustanowienie prawa użytkowania wieczystego na rzecz osób trzecich stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju.

Stawka VAT:

- 1) użytkowanie wieczyste ustanowione do 31 kwietnia 2004 r. – pobierane opłaty nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT,
- 2) użytkowanie wieczyste ustanowione w okresie od 1 maja 2004 r. do 31 grudnia 2010 r. – pobierane opłaty podlegają opodatkowaniu według stawki VAT 22%,
- 3) użytkowanie wieczyste ustanowione w okresie od 1 stycznia 2011 r. – pobierane opłaty podlegają opodatkowaniu według stawki VAT 23%.

Zgodnie z art. 29a ust. 9 ustawy o VAT, w przypadku czynności oddania gruntu w użytkowanie wieczyste nie stosuje się przepisów art. 29a ust. 8 tej ustawy. Oznacza to, że ww. stawki podatku VAT mają do tej czynności zastosowanie bez względu na to, czy PUW dotyczy gruntu niezabudowanego czy zabudowanego (w przypadku gruntu zabudowanego należy odrębnie ustalić stawkę VAT/zwolnienie z VAT dla budynku lub budowli).

Obowiązek podatkowy:

Przepisy ustawy o VAT nie wprowadzają szczególnych zasad ustalania obowiązku podatkowego dla czynności ustanowienia prawa użytkowania wieczystego. W praktyce przyjmuje się, że:

- 1) w przypadku tzw. opłaty pierwszej pobieranej wraz z ustanowieniem PUW – obowiązek podatkowy powstaje w dacie jej otrzymania (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku opłat rocznych, obowiązek podatkowy powstaje 31 grudnia każdego roku (art. 19a ust. 3 ustawy o VAT), a jeżeli przed tym dniem otrzymano całość lub część zapłaty, to w tej części obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania zapłaty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Termin wystawienia faktury: Fakturę należy wystawić:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku zaliczek – nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Przepisy ustawy o VAT nie nakładają obowiązku wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż towarów na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. W takim przypadku, faktura wystawiana jest jedynie na żądanie nabywcy, jeżeli żądanie to zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy.

UWAGA: Pomimo braku obowiązku wynikającego z ustawy o VAT, w celu zapewnienia jednolitego sposobu dokumentowania czynności ustanowienia PUW, **wprowadza się obowiązek dokumentowania wyżej wymienionych dostaw w całości fakturami.**

Kasa rejestrująca: Oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste podlega zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 40 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących).

2.13.2. Przekształcenie PUW w prawo własności

Przepisy ustawy o VAT nie regulują sposobu opodatkowania czynności przekształcenia PUW w prawo własności. W praktyce przyjmuje się, że czynność ta nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT jako transakcja (czynność) odrębna od samej czynności ustanowienia PUW. Skoro bowiem dostawa (tzw. przeniesienie prawa do rozporządzania nieruchomością jak właściciel) nastąpiło w chwili ustanowienia na rzecz użytkownika PUW danej nieruchomości, to w świetle przepisu art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy VAT doszło już do dostawy tej nieruchomości na rzecz użytkownika wieczystego. W konsekwencji, czynność przekształcenia PUW w prawo własności nieruchomości stanowić będzie jedynie zmianę tytułu prawnego do tej nieruchomości. Czynność ta nie wpływa na „władztwo rzeczy”, które użytkownik wieczysty uzyskał już w momencie objęcia prawa wieczystego użytkowania i nie może być traktowana jako ponowna dostawa tego samego towaru.

W zakresie ceny pobieranej przez Urząd w związku z takim przekształceniem przyjmuje się, że podlega ona opodatkowaniu podatkiem VAT jako kolejna opłata z tytułu ustanowienia PUW.

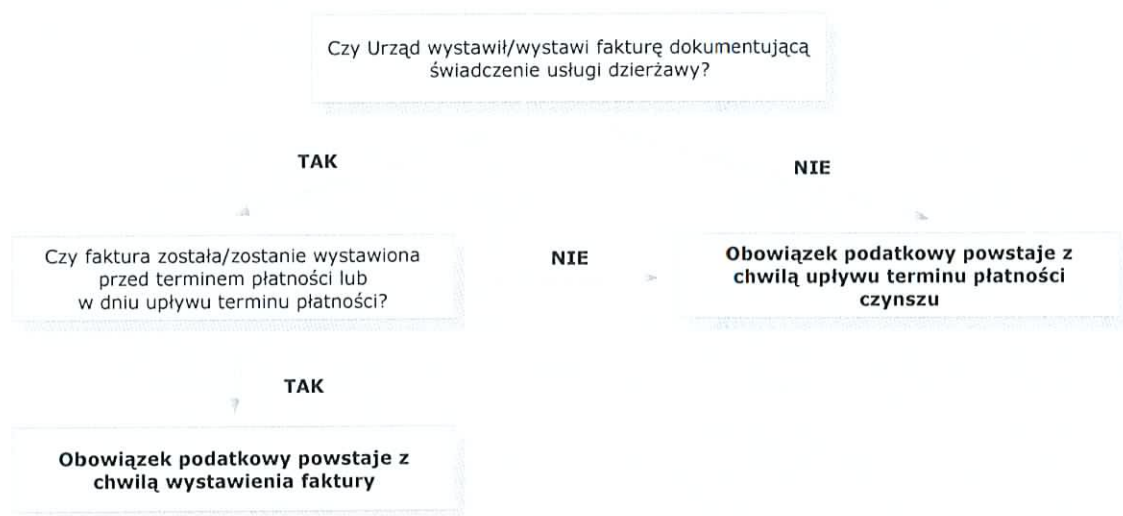
2.14. Dzierżawa gruntów. Służebność gruntowa

Dzierżawa gruntów na rzecz podmiotów trzecich (mieszkańców i instytucji, w tym na rzecz innych jednostek samorządu terytorialnego lub ich jednostek organizacyjnych) stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. W praktyce przyjmuje się, że analogiczne zasady obowiązują w przypadku czynności ustanowienia odpłatnej służebności gruntowej.

Stawka VAT:

- 1) dzierżawa gruntów przeznaczonych na cele rolnicze – zwolnienie z VAT (podstawa prawna: § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia ws. zwolnień z VAT),
- 2) w pozostałych przypadkach - zastosowanie ma stawka VAT 23% (podstawa prawna: art. 41 ust. 1 ustawy o VAT).

Obowiązek podatkowy: z chwilą wystawienia faktury. W przypadku, gdy Urząd nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminu wystawienia faktury, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności (podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b oraz ust. 7 w zw. z art. 106i ust. 3 i 4 ustawy o VAT).



UWAGA: W przypadku usług dzierżawy otrzymanie zaliczki/przedpłaty na poczet czynszu nie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w stosunku do tej płatności.

Termin wystawienia faktury: w przypadku usług dzierżawy fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi. Istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi jeśli usługa dzierżawy ma charakter ciągły (usługa nie jest jednorazowa i jest wykonywana w taki sposób, że w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń). Warunkiem skorzystania z takiej możliwości jest jednak, aby faktura zawierała informację jakiego okresu dotyczy (podstawa prawna: art. 106i ust. 3 pkt 4 oraz ust. 7 i 8 ustawy o VAT).

Czy usługa jest świadczona na rzecz podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem?

TAK

Obowiązek wystawienia faktury **nie później niż z upływem terminu płatności i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi.**

W odniesieniu do usług, dla których umowa przewiduje następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, **istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem usługi, o ile faktura zawiera informację jakiego okresu dotyczy.**

NIE

Zgodnie z przepisami: brak obowiązku wystawienia faktury; patrz jednak UWAGA poniżej

UWAGA: Wprowadza się obowiązek dokumentowania usług dzierżawy w całości fakturami (bez względu na to, kto jest odbiorcą takiej usługi).

Kasy rejestrujące: Dzierżawa gruntów podlega zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 40 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących).

2.15. Bezumowne korzystanie

Przepisy ustawy o VAT nie regulują zasad opodatkowania tzw. bezumownego korzystania przez osoby trzecie z majątku Gminy. W praktyce przyjmuje się, że czynność taka :

- 1) podlega opodatkowaniu podatkiem VAT na zasadach właściwych dla usług najmu/dzierżawy – w sytuacji, gdy Gmina (Urząd) toleruje sytuację, w której w przypadku wygaśnięcia umowy najmu lub dzierżawy, przy braku formalnego stosunku prawnego, podmiot trzeci nadal korzysta z tego składnika majątkowego i jednocześnie Gmina (Urząd) nie podejmuje czynności zmierzających do jego odzyskania, lecz zamiarem jej jest uregulowanie stanu prawnego poprzez zawarcie umowy najmu lub dzierżawy; szczegółowe zasady – patrz punkty powyżej,
- 2) nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (otrzymane kwoty stanowią odszkodowanie) – w sytuacji, gdy Gmina (Urząd) nie toleruje sytuacji bezumownego korzystania oraz pod warunkiem, że podejmie kroki prawne zmierzające do usunięcia najemcy/dzierżawcy z zajmowanej nieruchomości, a w przypadku ruchomości – kroki prawne w celu odzyskania zajętej rzeczy.

2.16. Sprzedaż majątku ruchomego

Sprzedaż przez Urząd składników majątku ruchomego na rzecz osób trzecich stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju.

Stawka VAT: W zależności od rodzaju sprzedawanego towaru.

Obowiązek podatkowy:

- 1) reguła ogólna – z chwilą wydania towaru (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT),
- 2) jeżeli przed dniem wydania towaru otrzymano całość lub część zapłaty, to w tej części obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania zapłaty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Termin wystawienia faktury: Fakturę należy wystawić:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem dostawy (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku zaliczek – nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Przepisy ustawy o VAT nie nakładają obowiązku wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż towarów na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. W takim przypadku, faktura wystawiana jest jedynie na żądanie nabywcy, jeżeli żądanie to zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy.

UWAGA: Pomimo braku obowiązku wynikającego z ustawy o VAT, w celu zapewnienia jednolitego sposobu dokumentowania sprzedaży składników majątku, **wprowadza się obowiązek dokumentowania wyżej wymienionych dostaw w całości fakturami.**

Kasa rejestrująca: Dostawa składników ruchomego majątku rzeczowego na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej podlega zaewidencjonowaniu w kasie rejestrującej, za wyjątkiem przypadków, gdy:

- 1) jest dokonywana na rzecz pracownika Gminy lub którejkolwiek z jej jednostek budżetowych (podstawa prawna: §2 ust. 1 w zw. z poz. 36 Załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących),
- 2) dotyczy towarów, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych podlegających amortyzacji, jeżeli czynności te w całości zostały udokumentowane fakturą (podstawa prawna: §2 ust. 1 w zw. z poz. 50 Załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących).

2.17. Odwrotne obciążenie (sprzedaż złomu i odpadów)

Sprzedaż przez Urząd złomu i odpadów na rzecz osób trzecich stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju. Sposób opodatkowania tego rodzaju sprzedaży uzależniony jest od rodzaju złomu oraz od tego, na czyją rzecz dostawa jest dokonywana.

2.17.1. Sprzedaż na rzecz podatników zarejestrowanych jako podatnik VAT czynny**Mechanizm odwróconego obciążenia**

(sprzedaż towarów wymienionych w Załączniku Nr 11 do ustawy o VAT)

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT, w przypadku sprzedaży towarów wymienionych w Załączniku Nr 11 do ustawy o VAT podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia podatku VAT z tytułu tej dostawy jest nabywca, w ramach tzw. mechanizmu odwróconego obciążenia. Powyższy mechanizm ma zastosowanie jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- dokonującym ich dostawy jest podatnik VAT, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT (ten warunek jest spełniony – po przeprowadzeniu procesu centralizacji rozliczeń VAT Gmina nie będzie korzystała z tego zwolnienia),
- nabywcą jest podatnik VAT zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
- dostawa towarów nie jest objęta zwolnieniem z VAT, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2 (chodzi o dostawę towarów wykorzystywanych przez sprzedającego wyłącznie do czynności zwolnionych z VAT jeżeli z tytułu ich nabycia, wytworzenia lub importu nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego).

W takim przypadku Gmina:

- nie nalicza podatku VAT należnego,
- wystawia fakturę obejmującą wartość netto dostawy; faktura powinna zawierać obowiązkowo adnotację „odwrotne obciążenie”.

Omawiany mechanizm ma zastosowanie do następujących towarów:

Poz.	Symbol PKWiU	Nazwa towaru (grupy towarów)
1	24.10.12.0	Żelazostopy
2	24.10.14.0	Granulki i proszek z surówki, surówki zwierciadlistej lub stali
3	24.10.31.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości ≥ 600 mm, ze stali niestopowej
4	24.10.32.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości < 600 mm, ze stali niestopowej
5	24.10.35.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości ≥ 600 mm, z pozostałej stali stopowej, z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
6	24.10.36.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości < 600 mm, z pozostałej stali stopowej z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
7	24.10.41.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, o szerokości ≥ 600 mm, ze stali niestopowej
8	24.10.43.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, o szerokości ≥ 600 mm, z pozostałej stali stopowej, z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
9	24.10.51.0	Wyroby płaskie walcowane, o szerokości ≥ 600 mm, ze stali niestopowej, platerowane, powlekane lub pokrywane

10	24.10.52.0	Wyroby płaskie walcowane, o szerokości ≥ 600 mm, z pozostałej stali stopowej, platerowane, powlekane lub pokrywane
11	24.10.61.0	Pręty walcowane na gorąco, w nieregularnie zwijanych kręgach, ze stali niestopowej
12	24.10.62.0	Pozostałe pręty ze stali, nieobrobione więcej niż kute, na gorąco walcowane, ciągnięte lub wyciskane, włączając te, które po walcowaniu zostały skręcone
13	24.10.65.0	Pręty walcowane na gorąco, w nieregularnie zwijanych kręgach, z pozostałej stali stopowej
14	24.10.66.0	Pozostałe pręty z pozostałej stali stopowej, nieobrobione więcej niż kute, na gorąco walcowane, ciągnięte lub wyciskane, włączając te, które po walcowaniu zostały skręcone
15	24.10.71.0	Kształtowniki otwarte, nieobrobione więcej niż walcowane na gorąco, ciągnięte na gorąco lub wyciskane, ze stali niestopowej
16	24.10.73.0	Kształtowniki otwarte, nieobrobione więcej niż walcowane na gorąco, ciągnięte na gorąco lub wyciskane, z pozostałej stali stopowej
17	24.31.10.0	Pręty ciągnięte na zimno oraz kątowniki, kształtowniki i profile, ze stali niestopowej
18	24.31.20.0	Pręty ciągnięte na zimno oraz kątowniki, kształtowniki i profile, z pozostałej stali stopowej
19	24.32.10.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, ze stali, o szerokości < 600 mm, niepokrywane
20	24.32.20.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, ze stali, o szerokości < 600 mm, platerowane, powlekane lub pokrywane
21	24.33.11.0	Kształtowniki otwarte, formowane lub profilowane na zimno, ze stali niestopowej
21a	24.33.20.0	Arkusze żeberkowane ze stali niestopowej
22	24.34.11.0	Drut ciągnięty na zimno, ze stali niestopowej
22a	24.41.10.0	Srebro nieobrobione plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku
22aa	ex 24.41.20.0	Złoto nieobrobione plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku, z wyłączeniem złota inwestycyjnego w rozumieniu art. 121 ustawy, z zastrzeżeniem poz. 22b
22ab	24.41.30.0	Platyna nieobrobiona plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku
22b	bez względu na symbol PKWiU	Złoto inwestycyjne w rozumieniu art. 121 ustawy
22c	ex 24.41.40.0	Metale nieszlachetne lub srebro, platerowane złotem, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu - wyłącznie srebro, platerowane złotem, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu
22ca	ex 24.41.50.0	Metale nieszlachetne platerowane srebrem oraz metale nieszlachetne, srebro lub złoto, platerowane platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu - wyłącznie złoto i srebro, platerowane platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu
22d	24.42.11.0	Aluminium nieobrobione plastycznie
22e	24.43.11.0	Ołów nieobrobiony plastycznie
22f	24.43.12.0	Cynk nieobrobiony plastycznie
22g	24.43.13.0	Cyna nieobrobiona plastycznie
23	24.44.12.0	Miedź nierafinowana; anody miedziane do rafinacji elektrolitycznej
24	24.44.13.0	Miedź rafinowana i stopy miedzi, nieobrobione plastycznie; stopy wstępne miedzi
25	24.44.21.0	Proszki i płatki z miedzi i jej stopów
26	24.44.22.0	Płaskowniki, pręty, kształtowniki i walcówka, z miedzi i jej stopów

27	24.44.23.0	Druty z miedzi i jej stopów
27a	24.45.11.0	Nikiel nieobrobiony plastycznie
27b	ex 24.45.30.0	Pozostałe metale nieżelazne i wyroby z nich; cermetale; popiół i pozostałości zawierające metale i związki metali - wyłącznie odpady i złom metali nieszlachetnych
28	ex 26.11.30.0	Elektroniczne układy scalone - wyłącznie procesory
28a	ex 26.20.11.0	Przenośne maszyny do automatycznego przetwarzania danych, o masie ≤ 10 kg, takie jak: laptopy i notebooki; komputery kieszonkowe (np. notesy komputerowe) i podobne - wyłącznie komputery przenośne, takie jak: tablety, notebooki, laptopy
28b	ex 26.30.22.0	Telefony dla sieci komórkowych lub dla innych sieci bezprzewodowych - wyłącznie telefony komórkowe, w tym smartfony
28c	ex 26.40.60.0	Konsole do gier wideo (w rodzaju stosowanych z odbiornikiem telewizyjnym lub samodzielnym ekranem) i pozostałe urządzenia do gier zręcznościowych lub hazardowych z elektronicznym wyświetlaczem - z wyłączeniem części i akcesoriów
28d	ex 32.12.13.0	Biżuteria i jej części oraz pozostałe wyroby jubilerskie i ich części, ze złota i srebra lub platerowane metalem szlachetnym - wyłącznie części biżuterii i części pozostałych wyrobów jubilerskich ze złota, srebra i platyny, tj. niewykończone lub niekompletne wyroby jubilerskie i wyraźne części biżuterii, w tym pokrywane lub platerowane metalem szlachetnym
29	38.11.49.0	Wraki przeznaczone do złomowania inne niż statki i pozostałe konstrukcje pływające
30	38.11.51.0	Odpady szklane
31	38.11.52.0	Odpady z papieru i tektury
32	38.11.54.0	Pozostałe odpady gumowe
33	38.11.55.0	Odpady z tworzyw sztucznych
34	38.11.58.0	Odpady inne niż niebezpieczne zawierające metal
35	38.12.26.0	Niebezpieczne odpady zawierające metal
36	38.12.27	Odpady i braki ogniów i akumulatorów elektrycznych; zużyte ogniwa i baterie galwaniczne oraz akumulatory elektryczne
37	38.32.2	Surowce wtórne metalowe
38	38.32.31.0	Surowce wtórne ze szkła
39	38.32.32.0	Surowce wtórne z papieru i tektury
40	38.32.33.0	Surowce wtórne z tworzyw sztucznych
41	38.32.34.0	Surowce wtórne z gumy

W przypadku dostaw towarów wymienionych w poz. 28-28c Załącznika nr 11 do ustawy mechanizm odwrotnego obciążenia stosuje się, jeżeli łączna wartość tych towarów w ramach jednolitej gospodarczo transakcji obejmującej te towary, bez kwoty podatku, przekracza kwotę 20 000 zł.

Za jednolitą gospodarczo transakcję uznaje się transakcję obejmującą umowę, w ramach której występuje jedna lub więcej dostaw towarów wymienionych w poz. 28-28c Załącznika nr 11 do ustawy, nawet jeżeli są one dokonane na podstawie odrębnych zamówień lub wystawianych jest więcej faktur dokumentujących poszczególne dostawy. Za jednolitą gospodarczo transakcję uznaje się również transakcję obejmującą więcej niż jedną umowę, o której mowa powyżej, jeżeli okoliczności towarzyszące tej transakcji lub warunki, na jakich została ona zrealizowana, odbiegały od okoliczności

lub warunków zwykle występujących w obrocie towarami wymienionymi w poz. 28-28c Załącznika nr 11 do ustawy.

Obniżenie wartości dostaw dokonywanych w ramach jednolitej gospodarczo transakcji, w szczególności przez udzielenie po ich dokonaniu nabywcy opustu lub obniżki ceny, nie wpływa na określenie podatnika obowiązującego do rozliczenia kwoty podatku z tytułu dostawy towarów dokonywanej w ramach tej transakcji. W przypadku, gdy po otrzymaniu całości lub części zapłaty przed dokonaniem dostawy towarów, o których mowa w Załączniku nr 11 do ustawy, następuje zmiana określenia podatnika dla tej dostawy, korekty rozliczenia zapłaty w związku z tą zmianą dokonuje się w rozliczeniu za okres, w którym dokonano dostawy tych towarów.

Obowiązek podatkowy:

- 1) reguła ogólna – z chwilą wydania towaru (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT),
- 2) jeżeli przed dniem wydania towaru otrzymano całość lub część zapłaty, to w tej części obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania zapłaty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Termin wystawienia faktury: Fakturę należy wystawić:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem dostawy (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku zaliczek – nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Sprzedaż poza mechanizmem odwróconego obciążenia

Stawka VAT: W zależności od rodzaju sprzedawanego towaru.

Obowiązek podatkowy:

- 1) reguła ogólna – z chwilą wydania towaru (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT),
- 2) jeżeli przed dniem wydania towaru otrzymano całość lub część zapłaty, to w tej części obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania zapłaty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Termin wystawienia faktury: Fakturę należy wystawić:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem dostawy (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku zaliczek – nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

2.17.2. Sprzedaż na rzecz innych osób i podmiotów

Nie podlega mechanizmowi odwróconego obciążenia.

Stawka VAT: W zależności od rodzaju sprzedawanego towaru.

Obowiązek podatkowy:

- 1) reguła ogólna – z chwilą wydania towaru (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT),
- 2) jeżeli przed dniem wydania towaru otrzymano całość lub część zapłaty, to w tej części obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania zapłaty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Termin wystawienia faktury: Fakturę należy wystawić:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem dostawy (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku zaliczek – nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Przepisy ustawy o VAT nie nakładają obowiązku wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż towarów na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. W takim przypadku, faktura wystawiana jest jedynie na żądanie nabywcy, jeżeli żądanie to zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy.

UWAGA: Pomimo braku obowiązku wynikającego z ustawy o VAT, w celu zapewnienia jednolitego sposobu dokumentowania sprzedaży złomu, **wprowadza się obowiązek dokumentowania wyżej wymienionych dostaw w całości fakturami.**

Kasa rejestrująca: Dostawa złomu na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej podlega zaewidencjonowaniu w kasie rejestrującej, za wyjątkiem przypadków, gdy:

- 1) jest dokonywana na rzecz pracownika Gminy lub którejkolwiek z jej jednostek budżetowych (podstawa prawna: §2 ust. 1 w zw. z poz. 36 Załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących),
- 2) dotyczy towarów, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych podlegających amortyzacji, jeżeli czynności te w całości zostały udokumentowane fakturą (podstawa prawna: §2 ust. 1 w zw. z poz. 50 Załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących).

2.18. Sprzedaż drewna z wycinki

Sprzedaż drewna z wycinki na rzecz osób trzecich stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju.

Stawka VAT: Zastosowanie ma stawka VAT 8% (podstawa prawna: art. 41 ust. 1 ustawy o VAT w zw. z poz. 18 Załącznika Nr 3: PKWiU 02.20.14.0 Drewno opałowe).

Obowiązek podatkowy:

- 1) reguła ogólna – z chwilą wydania towaru (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT),
- 2) jeżeli przed dniem wydania towaru otrzymano całość lub część zapłaty, to w tej części obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania zapłaty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Termin wystawienia faktury: Fakturę należy wystawić:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem dostawy (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku zaliczek – nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Przepisy ustawy o VAT nie nakładają obowiązku wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż towarów na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. W takim przypadku, faktura wystawiana jest jedynie na żądanie nabywcy, jeżeli żądanie to zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy. Fakturę należy wystawić:

- 1) w terminie do 15 dnia kolejnego miesiąca – jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone do końca miesiąca, w którym dokonano dostawy,
- 2) nie później niż 15. dnia od dnia zgłoszenia żądania wystawienia faktury – jeżeli żądanie zostało zgłoszone po upływie miesiąca, o którym mowa w pkt 1) powyżej.

Kasa rejestrująca: Sprzedaż drewna na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej podlega zaewidencjonowaniu w kasie rejestrującej, za wyjątkiem przypadków gdy jest dokonywana na rzecz pracownika Gminy lub którejkolwiek z jej jednostek budżetowych (§ 2 ust. 1 w zw. z poz. 36 Załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących).

2.19. Usługi reklamowe i sponsoringowe

Świadczenie usług reklamowych i sponsoringowych na rzecz osób trzecich stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stawka VAT: Zastosowanie ma stawka VAT 23% (podstawa prawna: art. 41 ust. 1 ustawy o VAT).

Obowiązek podatkowy: z chwilą wykonania usługi. Jeśli usługa jest wykonywana i przyjmowana częściowo, uważa się ją za wykonaną również w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę (podstawa prawna: art. 19a ust. 1 i 2 ustawy o VAT).

W przypadku, gdy przed wykonaniem usługi (częściowym wykonaniem usługi) otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty (podstawa prawna: art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Termin wystawienia faktury: Fakturę należy wystawić:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku zaliczek – nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Przepisy ustawy o VAT nie nakładają obowiązku wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. W takim przypadku, faktura wystawiana jest jedynie na żądanie nabywcy, jeżeli żądanie to zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wykonano usługę. Fakturę należy wystawić:

- 1) w terminie do 15 dnia kolejnego miesiąca – jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone do końca miesiąca, w którym wykonano usługę,
- 2) nie później niż 15. dnia od dnia zgłoszenia żądania wystawienia faktury – jeżeli żądanie zostało zgłoszone po upływie miesiąca, o którym mowa w pkt 1) powyżej.

Kasy rejestrujące: Usługi reklamowe i sponsoringowe świadczone na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych podlegają obowiązkowi ewidencjonowania w kasie rejestrującej.

Zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej dotyczy przypadków, w których:

- a) usługi są świadczone na rzecz pracownika Gminy (Urzędu lub jednostki budżetowej; podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 36 Załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących), lub przypadków, w których
- b) zapłata za wykonaną usługę została w całości dokonana za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy Urzędu lub na rachunek Urzędu w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 39 Załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących).

2.20. Usługi kserograficzne

Świadczenie usług kserograficznych na rzecz osób trzecich stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stawka VAT: Zastosowanie ma stawka VAT 23% (podstawa prawna: art. 41 ust. 1 ustawy o VAT).

Obowiązek podatkowy: z chwilą wykonania usługi. Jeśli usługa jest wykonywana i przyjmowana częściowo, uważa się ją za wykonaną również w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę (podstawa prawna: art. 19a ust. 1 i 2 ustawy o VAT).

W przypadku, gdy przed wykonaniem usługi (częściowym wykonaniem usługi) otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty (podstawa prawna: art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Termin wystawienia faktury: Fakturę należy wystawić:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku zaliczek – nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Przepisy ustawy o VAT nie nakładają obowiązku wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. W takim przypadku, faktura wystawiana jest jedynie na żądanie nabywcy, jeżeli żądanie to zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym wykonano usługę. Fakturę należy wystawić:

- 1) w terminie do 15 dnia kolejnego miesiąca – jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone do końca miesiąca, w którym wykonano usługę,
- 2) nie później niż 15. dnia od dnia zgłoszenia żądania wystawienia faktury – jeżeli żądanie zostało zgłoszone po upływie miesiąca, o którym mowa w pkt 1) powyżej.

Kasy rejestrujące: Usługi kserograficzne świadczone na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych podlegają obowiązkowi ewidencjonowania w kasie rejestrującej.

Zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej dotyczy przypadków, w których:

- c) usługi są świadczone na rzecz pracownika Gminy (Urzędu, jednostki budżetowej lub zakładu budżetowego; podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 36 Załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących), lub przypadków, w których
- d) zapłata za wykonaną usługę została w całości dokonana za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy Urzędu lub na rachunek Urzędu w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 39 Załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących).

2.21. Oplaty za rozłożenie płatności należności na raty (tzw. odsetki od kredytu kupieckiego)

Oplaty pobierane przez Urząd tytułem rozłożenia na raty należności publicznoprawnych nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT.

Oplaty pobierane tytułem rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności należności cywilnoprawnych podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju (mowa tu o dobrowolnych opłatach ustalonych i uzgodnionych z nabywcą w związku z rozłożeniem płatności na raty lub odroczeniem jej terminu; odsetki karne naliczane w związku z nieterminową płatnością nie podlegają opodatkowaniu VAT).

Stawka VAT: Zastosowanie ma zwolnienie z VAT (podstawa prawna: art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy o VAT: usługi udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu usług udzielania kredytów lub pożyczek, a także zarządzanie kredytami lub pożyczkami pieniężnymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę).

Obowiązek podatkowy: Z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty (podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. e) ustawy o VAT).

Termin wystawienia faktury: Przepisy ustawy o VAT nie nakładają obowiązku wystawienia faktury dokumentującej świadczenie usług zwolnionych z VAT. W takim przypadku, faktura wystawiana jest jedynie na żądanie nabywcy, jeżeli żądanie to zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy. Fakturę należy wystawić:

- 1) w terminie do 15 dnia kolejnego miesiąca – jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone do końca miesiąca, w którym wykonano usługę,
- 2) nie później niż 15. dnia od dnia zgłoszenia żądania wystawienia faktury – jeżeli żądanie zostało zgłoszone po upływie miesiąca, o którym mowa w pkt 1) powyżej.

Faktura powinna zawierać podstawę prawną dla zastosowania zwolnienia z VAT (wskazywać: „Zwolnienie z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy o VAT).

Kasa rejestrująca: Świadczenie usług finansowych i ubezpieczeniowych (a do takich zalicza się ww. usługi) podlega zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 25 Załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących).

2.22. *Pozostałe dochody*

Następujące dochody nie stanowią wynagrodzenia za świadczone przez Urząd usługi lub dokonane dostawy towarów i jako takie pozostają poza zakresem opodatkowania podatkiem VAT:

- dotacje przedmiotowe na pokrycie kosztów realizacji zadań,
- zwrot kosztów upomnień,
- odsetki od nieterminowych wpłat należności,
- wynagrodzenie płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych.

ZAKUPY (WYDATKI) I PODATEK VAT NALICZONY

1. Wyjaśnienia ogólne

1.1. Dokumentowanie (faktury zakupu, faktury korygujące zakup, noty korygujące)

1.1.1. Dokumenty uprawniające do odliczenia

Jedynym dokumentem uprawniającym do odliczenia podatku VAT naliczonego (w całości lub w części) jest faktura lub faktura korygująca. Innego rodzaju dokumenty otrzymane przez Urząd (paragony, rachunki, noty księgowe, inne) nie stanowią podstawy do odliczenia i nie mogą być ujmowane w rejestrze zakupów Urzędu.

Faktury (faktury korygujące) uprawniają do odliczenia pod warunkiem, że zostały prawidłowo wystawione. Przed uwzględnieniem faktury w rejestrze zakupów należy każdorazowo zweryfikować:

- 1) czy faktura zawiera prawidłowe dane nabywcy, tj. czy jako nabywcę wskazano:

**GMINA BORONÓW
42-283 BORONÓW, UL. DOLNA 2
NIP 575-18-65-358**

- 2) czy wskazana na fakturze kwota podatku VAT została prawidłowo ustalona,
- 3) czy wskazana na fakturze kwota brutto jest poprawna.

1.1.2. Postępowanie w przypadku zidentyfikowania błędu na fakturze zakupu

W przypadku stwierdzenia w otrzymanej fakturze (fakturze korygującej) błędu co do którejkolwiek z następujących pozycji:

- miara i ilość dostarczanych towarów lub zakres świadczonych usług,
- cena jednostkowa towaru lub usługi bez kwoty podatku VAT (cena jednostkowa netto),
- kwota ewentualnych opustów lub obniżek cen, w tym w formie rabatów z tytułu wcześniejszej zapłaty, o ile nie zostały one uwzględnione z cenie jednostkowej netto,
- wartość dostarczanych towarów lub wykonanych usług objętych transakcją, bez kwoty podatku VAT (wartość sprzedaży netto),
- stawka VAT,
- suma wartości sprzedaży netto z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną z VAT,
- kwota podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku,
- kwota należności ogółem (wartość brutto)

– należy niezwłocznie wystąpić do dostawcy o wystawienie faktury korygującej.

Jeżeli natomiast błąd dotyczy innych pozycji faktury, **Urząd obowiązany jest wystawić i przesłać do dostawcy tzw. notę korygującą**. Nota korygująca powinna zawierać (art. 106k ustawy o VAT):

- 1) wyrazy „NOTA KORYGUJĄCA”,
- 2) numer kolejny i datę jej wystawienia;
- 3) imię i nazwisko lub nazwę oraz adres i NIP dostawcy oraz nazwę, adres i NIP Gminy (według wzoru jak powyżej),
- 4) następujące dane zawarte w fakturze, której dotyczy nota korygująca:
 - datę wystawienia faktury, której dotyczy nota,
 - numer faktury, której dotyczy nota,
 - datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o ile data taka jest określona i różni się od daty wystawienia faktury,
- 5) wskazanie treści korygowanej informacji oraz treści prawidłowej.

Nota korygująca wymaga akceptacji wystawcy faktury (art. 106k ust. 2 ustawy o VAT).

1.2. Termin odliczenia podatku VAT naliczonego

1.2.1. Faktury zakupu

Ustawa o VAT w sposób ścisły reguluje termin, w którym Urząd może zrealizować przysługujące mu prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego.

Zgodnie z art. 86 ust. 10 i 10b tej ustawy, prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego powstaje:

- 1) w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych przez Urząd towarów lub usług powstał obowiązek podatkowy (po stronie dostawcy),
- 2) nie wcześniej jednak niż w rozliczeniu za okres, w którym Urząd otrzymał fakturę.

Jeżeli Urząd nie dokonał odliczenia w powyższym terminie, może odliczyć podatek VAT naliczony w rozliczeniu za jeden z 2 kolejnych okresów (miesięcy) rozliczeniowych.

Wyjątek dotyczy faktur otrzymanych przez Urząd od małego podatnika w okresie stosowania przez niego tzw. metody kasowej (faktury wystawiane przez takiego podatnika powinny zawierać oznaczenie „metoda kasowa”) – w odniesieniu do takich faktur Urzędowi przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego w rozliczeniu za okres (miesiąc), w którym Urząd dokonał zapłaty lub w rozliczeniu za 2 kolejne okresy (miesiące) rozliczeniowe (art. 86 ust. 10e w zw. z ust. 11 ustawy o VAT).

Jeżeli Urząd nie dokonał odliczenia podatku VAT naliczonego w żadnym z powyższych okresów, może nadal dokonać takiego odliczenia poprzez korektę deklaracji za okres, w którym powstało prawo do odliczenia (zasada 2 kolejnych miesięcy nie ma w tym przypadku zastosowania), nie później jednak niż w ciągu 5 lat licząc od początku (nie od końca!) roku, w którym powstało takie prawo (art. 86 ust. 13 ustawy o VAT).

1.2.2. Faktury korygujące do faktur zakupu

Faktury korygujące zwiększające kwotę podatku VAT naliczonego należy wykazywać w ewidencji VAT i deklaracji częstkowej za miesiąc, w którym Urząd otrzymał taką fakturę korygującą lub w rozliczeniach za jeden z 2 kolejnych miesięcy.

Sposób ujęcia faktur korygujących zmniejszających kwotę podatku VAT naliczonego zależy od tego, czy korekta dotyczy faktury, która została przez Urząd ujęta (dokonano odliczenia VAT naliczonego w całości lub w części) w ewidencji VAT i deklaracji częstkowej za miesiąc wcześniej niż miesiąc otrzymania faktury korygującej, czy też nie. Powyższe wynika z regulacji art. 86 ust. 19a ustawy o VAT, zgodnie z którym:

- 1) w przypadku, gdy nabywca towaru lub usługi otrzymał fakturę korygującą, jest on obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym tę fakturę korygującą otrzymał,
- 2) jeżeli jednak podatnik nie odliczył podatku naliczonego określonego w fakturze, której korekta dotyczy, a prawo do takiego odliczenia mu przysługuje, zmniejszenie kwoty podatku naliczonego uwzględnia się w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonuje tego odliczenia.

Czy korekta dotyczy faktury zakupu, która została przez Urząd wykazana w ewidencji i deklaracji częstkowej za miesiąc wcześniej niż miesiąc otrzymania faktury korygującej?

TAK

Fakturę korygującą należy ująć w ewidencji i deklaracji częstkowej za miesiąc, w którym Urząd tę korektę otrzymał.

NIE

Urząd powinien ująć fakturę pierwotną (w wartości uwzględniającej korektę) w ewidencji i deklaracji częstkowej za miesiąc, w którym powstało prawo do odliczenia podatku naliczonego z tej faktury pierwotnej lub za jeden z 2 kolejnych miesięcy.

1.3. Zakres odliczenia podatku VAT naliczonego

1.3.1. Bezpośrednie przyporządkowanie zakupu (wydatku) do sprzedaży

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, Urzędowi przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego w zakresie, w jakim nabyte towary i usługi są wykorzystywane do czynności opodatkowanych podatkiem VAT (do czynności opodatkowanych stawką 23%, 8%, 5% lub 0%). Powyższe oznacza, że w zakresie w jakim nabyte towary i usługi są wykorzystywane do czynności zwolnionych z VAT lub do czynności, które opodatkowaniu nie podlegają, prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego Urzędowi nie przysługuje.

Dokonując zakupu (wydatku) i otrzymując dokumentującą ten zakup fakturę, Urząd powinien zatem w pierwszej kolejności ustalić:

- 1) czy zakup (wydatek) jest związany wyłącznie z czynnościami opodatkowanymi VAT – w takim przypadku podatek VAT naliczony podlega odliczeniu w pełnej wysokości, bądź też
- 2) czy zakup (wydatek) jest związany wyłącznie z czynnościami zwolnionymi z VAT lub niepodlegającymi opodatkowaniu – w takim przypadku podatek VAT naliczony nie podlega w ogóle odliczeniu (odliczenie wynosi zero).

UWAGA: Z uwagi na fakt, iż podatek naliczony podlega odliczeniu w takim zakresie w jakim jest związany z czynnościami opodatkowanymi wykonywanymi przez podatnika, a po przeprowadzeniu procesu konsolidacji rozliczeń VAT podatnikiem tym jest Gmina jako całość, dokonując oceny związku podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi należy brać pod uwagę nie tylko sposób kwalifikowania danej czynności sprzedaży po stronie Urzędu, ale także sposób jej kwalifikowania po stronie Gminy jako całości.

W praktyce oznacza to, że jeśli dany wydatek jest związany z czynnościami opodatkowanymi generowanymi i ujmowanymi w deklaracji „częstkowej” Urzędu lub innej jednostki organizacyjnej Gminy, to związany z tym wydatkiem podatek VAT naliczony podlega po stronie Gminy odliczeniu bez względu na to, że związana z tym transakcja sprzedażowa nie będzie ujęta w ewidencji i deklaracji „częstkowej” Urzędu.

1.3.2. Zakupy związane z więcej niż jednym rodzajem działalności

Szczególne zasady ustalania zakresu odliczenia podatku VAT naliczonego dotyczą zakupów (wydatków), które dotyczą zarówno (jednocześnie) czynności opodatkowanych VAT (tj. czynności dających prawo do odliczenia), jak i czynności zwolnionych z VAT lub niepodlegających opodatkowaniu (tj. czynności niedających prawa do odliczenia). W takich przypadkach, odliczenie podatku naliczonego przysługuje w części, proporcjonalnie do zakresu, w jakim dany zakup jest związany z jednym bądź drugim rodzajem działalności. Zakres ten ustala się na podstawie wskaźników wynikających z ustawy o VAT.

Ustawa o VAT przewiduje dwa rodzaje wskaźników, na podstawie których należy dokonywać częściowych odliczeń podatku VAT naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z tzw. działalnością mieszaną. Są to:

- 1) tzw. prewspółczynnik – określający zakres, w jakim dany zakup jest związany z czynnościami niepodlegającymi i podlegającymi opodatkowaniu, oraz
- 2) tzw. proporcja sprzedaży – określająca zakres, w jakim dany zakup jest związany z czynnościami opodatkowanymi i zwolnionymi z VAT.

Podsumowanie powyższych regulacji i zasad przedstawia tabela.

Rodzaj zakupu (wydatku)	Zakres odliczenia podatku VAT naliczonego
Zakup związany wyłącznie z czynnościami opodatkowanymi VAT	Odliczenie 100%
Zakup związany wyłącznie z czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu VAT	Brak prawa do odliczenia
Zakup związany wyłącznie z czynnościami zwolnionymi z VAT	Brak prawa do odliczenia
Zakup związany jednocześnie z czynnościami opodatkowanymi i niepodlegającymi opodatkowaniu	Odliczenie częściowe przy zastosowaniu tzw. prewspółczynnika
Zakup związany jednocześnie z czynnościami opodatkowanymi i zwolnionymi z VAT	Odliczenie częściowe przy zastosowaniu tzw. proporcji sprzedaży
Zakup związany jednocześnie z czynnościami opodatkowanymi VAT, niepodlegającymi opodatkowaniu i zwolnionymi z VAT	Odliczenie częściowe, dwuetapowe: przy zastosowaniu prewspółczynnika, a następnie przy zastosowaniu proporcji sprzedaży

1.4. Prewspółczynnik

Zasady obliczania pierwszego z przedstawionych wskaźników – tzw. prewspółczynnika – określają przepisy art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT. Zgodnie z tymi przepisami:

- 1) w przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, zwanym dalej „sposobem określenia proporcji”. Sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć,
- 2) sposób określenia proporcji najbardziej odpowiada specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć, jeżeli:
 - a) zapewnia odliczenie podatku naliczonego wyłącznie w części proporcjonalnie przypadającej na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowane oraz
 - b) obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza – w przypadku, o którym mowa w tym przepisie, gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe,
- 3) przy wyborze sposobu określenia proporcji można wykorzystać w szczególności następujące dane:
 - a) średnioroczną liczbę osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie osób wykonujących prace w ramach działalności gospodarczej i poza tą działalnością,
 - b) średnioroczną liczbę godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza tą działalnością,
 - c) roczny obrót z działalności gospodarczej w rocznym obrocie podatnika z działalności gospodarczej powiększonym o otrzymane przychody z innej działalności, w tym wartość

- dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, otrzymanych na sfinansowanie wykonywanej przez tego podatnika działalności innej niż gospodarcza,
- d) średnioroczną powierzchnię wykorzystywaną do działalności gospodarczej w ogólnej średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej i poza tą działalnością.

W art. 86 ust. 22 ustawy o VAT przewidziana została delegacja ustawowa dla Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia w przypadku niektórych podatników sposobu określenia proporcji najbardziej odpowiadającego specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności oraz dokonywanych przez nich nabyć. Na podstawie powyższej delegacji, Minister Finansów wydał rozporządzenie ws prewspółczynnika, w którym wskazał sposób, w jaki prewspółczynnik powinny obliczać urzędy obsługujące jednostki samorządu terytorialnego.

Zgodnie z art. 86 ust. 2h ustawy o VAT, obliczanie prewspółczynnika według metody wskazanej w rozporządzeniu nie jest obowiązkowe, niemniej jednak z uwagi na kształtującą się linię interpretacyjną Ministra Finansów, w której stwierdza on, że urzędy obsługujące jednostki samorządu terytorialnego nie mogą stosować metod obliczania prewspółczynnika innych niż wskazane w ww. rozporządzeniu, w niniejszej Instrukcji przedstawiono i w związku z tym zobowiązuje się Urząd do ustalania prewspółczynnika według następującego wzoru [dalej **Wzór**] (§3 ust. 2 rozporządzenia ws prewspółczynnika):

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

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – (prewspółczynnik) proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej.

A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez Urząd budżetowy, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej.

D_{UJST} – dochody wykonane Urzędowi obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego.

Pod pojęciem dochodów wykonanych urzędowi obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego rozumie się dochody obejmujące dochody publiczne, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, w rozumieniu ustawy o finansach publicznych – wynikające ze sprawozdania rocznego z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, pomniejszone o:

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

- nieposiadającym osobowości prawnej, z wyłączeniem kwot, które zostały zwrócone, celem realizacji przez te podmioty zadań jednostki samorządu terytorialnego,
- g) odszkodowania należne jednostce samorządu terytorialnego, pomniejszone o kwoty odszkodowań stanowiących zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.

Przychody wykonane Urzędu nie obejmują odpowiednio przychodów uzyskanych z tytułu:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane odpowiednio przez Urząd do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane odpowiednio do środków trwałych jednostki samorządu terytorialnego lub jednostki organizacyjnej jednostki samorządu terytorialnego - używanych na potrzeby prowadzonej przez te jednostki działalności oraz
- 2) transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT (obejmuje szereg usług o charakterze finansowym, nie ma zastosowania w przypadku Jednostek) w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Zgodnie z przepisami:

- w celu obliczenia prewspółczynnika przyjmuje się dane za poprzedni rok podatkowy (tj. prewspółczynnik na rok 2017 co do zasady należy obliczyć na podstawie danych za rok 2016; art. 86 ust. 2d ustawy o VAT),
- za wyjątkiem przypadków, w których prewspółczynnik ustalany jest przy wykorzystaniu Wzoru – w takiej sytuacji w celu obliczenia prewspółczynnika można również przyjąć dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy (tj. obliczyć prewspółczynnik na rok 2017 na podstawie danych za rok 2015; § 8 rozporządzenia ws prewspółczynnika).

Z uwagi na brak obowiązku dokonywania korekty rocznej (patrz pkt 1.6 poniżej), zobowiązuje się Urząd do obliczania prewspółczynnika na podstawie danych za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy (czyli na rok 2017 w oparciu o dane za rok 2015, na rok 2018 w oparciu o dane za rok 2016, itd.).

Zgodnie z art. 86 ust. 2g ustawy o VAT:

- prewspółczynnik określa się w stosunku rocznym,
- prewspółczynnik zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej,
- w przypadku, gdy wartość prewspółczynnika:
 - a) przekroczyła 98% oraz kwota podatku VAT naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tego prewspółczynnika była w skali roku mniejsza niż 500 zł – Urząd ma prawo uznać, że wskaźnik ten (prewspółczynnik) wynosi 100%,
 - b) nie przekroczyła 2% – Urząd ma prawo uznać, że wskaźnik ten (prewspółczynnik) wynosi 0%.

1.5. Proporcja sprzedaży

Zasady obliczania drugiego z przedstawionych wskaźników – tzw. proporcji sprzedaży – określają przepisy art. 90 ustawy o VAT. Zgodnie z tymi przepisami:

- 1) w stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania zarówno czynności opodatkowanych VAT, jak i czynności zwolnionych z VAT, Urząd jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z każdym z tych rodzajów czynności,
- 2) jeżeli takie wyodrębnienie nie jest możliwe, Urząd ma prawo odliczyć taką część kwoty podatku VAT naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom opodatkowanym,
- 3) proporcję, o której mowa powyżej ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności opodatkowanych w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności opodatkowanych i zwolnionych z VAT,

$$\text{Proporcja sprzedaży} = \frac{\text{Obrót z tytułu czynności opodatkowanych VAT}}{\text{Obrót z tytułu czynności opodatkowanych VAT} + \text{Obrót z tytułu czynności zwolnionych z VAT}}$$

Do obrotu, o którym mowa powyżej nie wlicza się:

- 1) obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez Urząd do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika – używanych przez Urząd na potrzeby jego działalności,
- 2) obrotu z tytułu transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Proporcję określa się procentowo w stosunku rocznym, na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego jest ustalana proporcja (tj. proporcję na rok 2017 należy ustalić w oparciu o obrót uzyskany w roku 2016; w przypadku tego wskaźnika nie ma możliwości stosowania danych za rok 2015). Proporcję zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej.

W przypadku gdy proporcja określona zgodnie z zasadami wskazanymi powyżej:

- 1) przekroczyła 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji była w skali roku mniejsza niż 500 zł – Urząd ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%,
- 2) nie przekroczyła 2% – Urząd ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0%.

Zgodnie z art. 7 ustawy centralizacyjnej, do końca roku 2017 należy stosować proporcję sprzedaży wyliczoną odrębnie dla każdej samorządowej jednostki organizacyjnej (Urząd wylicza „własną” proporcję). Od 1 stycznia 2018 r. analogiczną zasadę wprowadzać będzie art. 90 ust. 10a i 10b ustawy o VAT.

1.6. Korekta roczna

W trakcie roku odliczenie podatku VAT naliczonego od zakupów (wydatków) związanych zarówno z czynnościami opodatkowanymi VAT, jak i czynnościami zwolnionymi bądź niepodlegającymi opodatkowaniu, odbywa się na podstawie wskaźników tzw. wstępnych, ustalonych w oparciu o dane za rok poprzedni. Ustawa o VAT wymaga, aby w odniesieniu do takich wydatków po zakończeniu danego roku podatkowego dokonać ponownego przeliczenia wskaźników i jeśli będą się one różnić od wskaźnika zastosowanego w trakcie roku – dokonać stosownej korekty kwot podatku odliczonego w trakcie tego roku. Obowiązek taki wprowadza:

- 1) w zakresie prewspółczynnika – art. 90c ustawy o VAT, zgodnie z którym w przypadku nabytych towarów i usług, w odniesieniu do których kwotę podatku naliczonego oblicza się przy zastosowaniu tzw. prewspółczynnika, po zakończeniu roku podatkowego, w którym Urzędowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego, jest on obowiązany dokonać korekty podatku odliczonego przy ich nabyciu, uwzględniając dane dla zakońzonego roku podatkowego,
- 2) w zakresie proporcji sprzedaży – art. 91 ustawy o VAT, zgodnie z którym w przypadku nabytych towarów i usług, w odniesieniu do których kwotę podatku naliczonego oblicza się przy zastosowaniu tzw. proporcji sprzedaży, po zakończeniu roku, w którym Urzędowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego, jest on obowiązany dokonać korekty kwoty podatku odliczonego z uwzględnieniem proporcji obliczonej dla zakońzonego roku podatkowego.

UWAGA: W przypadku, gdy Urząd w trakcie roku podatkowego stosował prewspółczynnik obliczony na podstawie Wzoru wskazanego w rozporządzeniu ws prewspółczynnika oraz przy wykorzystaniu danych za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy (przykładowo, jeśli w roku 2017 stosowano prewspółczynnik obliczony według Wzoru oraz na podstawie danych za rok 2015), nie jest obowiązany dokonywać korekty rocznej prewspółczynnika (tj. dla potrzeb korekty może on uwzględnić dane za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy; art. 90c ust. 2 ustawy o VAT).

W ustawie o VAT brak jest niestety analogicznego uproszczenia w zakresie proporcji sprzedaży.

Korekty, o której mowa powyżej dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za styczeń kolejnego roku (art. 90c ust. 1, art. 9a ust. 3 ustawy o VAT). Kwotę korekty należy ująć w deklaracji cząstkowej w poz. „Korekta podatku naliczonego od pozostałych nabyć”. Korekta nie wiąże się z koniecznością zapłaty odsetek za zwłokę.

Powyższe zasady dotyczą zakupów (wydatków) tzw. bieżących oraz zakupów środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych o wartości początkowej do 15.000 zł.

1.7. Korekta wieloletnia w odniesieniu do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o wartości pow. 15.000 zł

Dodatkowe obowiązki w zakresie korekty dotyczą środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o wartości początkowej przekraczającej 15.000 zł. Obowiązki takie wprowadza art. 90c ust. 1 oraz art. 91 ust. 2 ustawy o VAT, zgodnie z którym:

- 1) w przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych innych niż nieruchomości i prawa wieczystego użytkowania – korekty dokonuje się przez okres 5

- kolejnych lat licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania, przy czym korekta w każdym z tych lat dotyczy 1/5 kwoty podatku VAT naliczonego.
- 2) w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów – korekty dokonuje się przez okres kolejnych 10 lat licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania, przy czym korekta w każdym z tych lat dotyczy 1/10 kwoty podatku VAT naliczonego.

Korekty, o której mowa powyżej dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za styczeń kolejnego roku (art. 90c ust. 1, art. 9a ust. 3 ustawy o VAT). Kwotę korekty należy ująć w deklaracji częściowej w poz. „Korekta podatku naliczonego od nabycia środków trwałych”. Korekta nie wiąże się z koniecznością zapłaty odsetek za zwłokę.

W przypadku, gdy w okresie korekty, o której mowa powyżej (5 lub 10 lat) nastąpi sprzedaż towarów lub usług podlegających tej korekcie i:

- 1) sprzedaż ta będzie sprzedażą opodatkowaną – w celu dokonania korekty należy przyjąć, że dalsze wykorzystanie tego towaru/usługi jest związane wyłącznie z czynnościami opodatkowanymi VAT,
- 2) sprzedaż ta będzie sprzedażą zwolnioną z VAT lub niepodlegającą opodatkowaniu – w celu dokonania korekty należy przyjąć, że dalsze wykorzystanie tego towaru/usługi jest związane wyłącznie z czynnościami zwolnionymi z VAT lub niepodlegającymi opodatkowaniu.

W takim przypadku korekta podatku naliczonego powinna być dokonana jednorazowo w odniesieniu do całego pozostałego okresu korekty. Korekty takiej dokonuje się w rozliczeniu za okres (w deklaracji za miesiąc), w którym nastąpiła sprzedaż. Kwotę korekty należy ująć w deklaracji częściowej w poz. „Korekta podatku naliczonego od nabycia środków trwałych”. Korekta nie wiąże się z koniecznością zapłaty odsetek za zwłokę.

Zgodnie z art. 6 ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2015 r. poz. 605):

- 1) przepisy art. 90c ustawy (obowiązek dokonania korekty rocznej i korekt wieloletnich) ma zastosowanie do towarów i usług nabytych od dnia 1 stycznia 2016 r.,
- 2) za wyjątkiem nakładów poniesionych przed dniem 1 stycznia 2016 r. na nabycie, w tym 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 do 31 grudnia 2015 r. (chodzi o nakłady na nabycie bądź wytworzenie w okresie po 1 stycznia 2011 r. nieruchomości wykorzystywanych do celów działalności gospodarczej oraz do innych celów) – w odniesieniu do których korekty kwoty podatku naliczonego w pozostałym jej okresie dokonuje się na zasadach określonych w art. 90c ustawy o VAT, tj. wg nowych zasad obliczania prewspółczynnika.

1.8. Przeterminowane zobowiązania

Za wyjątkiem faktur otrzymanych od małego podatnika stosującego metodę kasową (patrz pkt 1.2 powyżej), fakt uiszczenia bądź braku zapłaty należności wynikającej z faktury pozostaje bez wpływu na istnienie bądź brak prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego. Ustawa o VAT wprowadza jednak w tym zakresie pewne ograniczenia dla faktur, w odniesieniu do których należność nie została uregulowana w terminie przekraczającym 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności. Ograniczenie takie wynika z art. 89b ustawy o VAT, zgodnie z którym:

- 1) w przypadku nieuregulowania należności wynikającej z faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług na terytorium kraju w terminie 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze, dłużnik (tu: Gmina, a tym samym Urząd) jest obowiązany do korekty odliczonej kwoty podatku wynikającej z tej faktury, w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 150. dzień od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze,
- 2) powyższy obowiązek nie ma zastosowania w przypadku, gdy dłużnik uregulował należność najpóźniej w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 150. dzień od dnia upływu terminu płatności tej należności,
- 3) w przypadku częściowego uregulowania należności w terminie 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze, korekta dotyczy podatku naliczonego przypadającego na nieuregulowaną część należności,
- 4) w przypadku uregulowania należności po dokonaniu korekty, podatnik ma prawo do zwiększenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym należność uregulowano. W przypadku częściowego uregulowania należności, podatek naliczony może zostać zwiększony w odniesieniu do tej części.

Powyższe zasady mają zastosowanie bez względu na przyczynę braku zapłaty, tj. stosuje się je także w przypadku, gdy brak uregulowania należności wynikającej z faktury spowodowany jest przyczyną leżącą po stronie dostawcy (trwające postępowanie reklamacyjne, spór z dostawcą, itp.). Kwotę korekty należy ująć w deklaracji cząstkowej w poz. „*Kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 89b ust. 1 ustawy*”. Korekta nie wiąże się z koniecznością zapłaty odsetek za zwłokę.

2. Część szczegółowa

2.1. Zakup usług hotelowych i gastronomicznych

Zgodnie z art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT, w przypadku nabycia przez Urząd usług noclegowych i gastronomicznych, Urzędowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego, bez względu na to czy, a jeśli tak to w jakim zakresie zakup jest związany z czynnościami opodatkowanymi podatkiem VAT.

2.2. Pojazdy samochodowe o DMC poniżej 3,5 tony

Zgodnie z art. 86a ust. 1 ustawy o VAT, w przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, kwotę podatku naliczonego stanowi 50% kwoty podatku wynikającej z faktury otrzymanej przez Urząd. W przypadku, gdy pojazd wykorzystywany jest zarówno do czynności dających prawo do odliczenia (czynności opodatkowane VAT) jak i czynności niedających prawa do odliczenia (czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT i zwolnione z VAT), tak obliczony podatek VAT naliczony podlega następnie odliczeniom dokonywanym w oparciu o mechanizm odliczeń częściowych (prewspółczynnik oraz/lub proporcja sprzedaży – zależności od sposobu wykorzystania pojazdu).

Dla potrzeb stosowania powyższych przepisów pod pojęciem pojazdów samochodowych rozumie się pojazdy samochodowe w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony (art. 2 pkt 34 ustawy o VAT).

Do wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, o których mowa powyżej zalicza się wydatki dotyczące (art. 86a ust. 2 ustawy o VAT):

- 1) nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów oraz nabycia lub importu ich części składowych;
- 2) używania tych pojazdów na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, związane z tą umową, inne niż wymienione w pkt 3;
- 3) nabycia lub importu paliw silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu tych pojazdów, usług naprawy lub konserwacji tych pojazdów oraz innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub używaniem tych pojazdów.

Ograniczenie, o którym mowa powyżej nie ma zastosowania (art. 86a ust. 3 ustawy o VAT):

- 1) w przypadku gdy pojazdy samochodowe są:
 - a) wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika lub
 - b) konstrukcyjnie przeznaczone do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą, jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie,
- 2) do towarów montowanych w pojazdach samochodowych i do związanych z tymi towarami usług montażu, naprawy i konserwacji, jeżeli przeznaczenie tych towarów wskazuje obiektywnie na możliwość ich wykorzystywania wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika.

Pojazdy samochodowe są uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, jeżeli (art. 86a ust. 4 ustawy o VAT):

- 1) sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla

- tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub
- 2) konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne. Do pojazdów tych należą (art. 86 ust. 9 ustawy o VAT):
 - a) pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, mające jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą:
 - klasyfikowane na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van lub
 - z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków,
 - b) pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, które posiadają kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu,
 - c) pojazdy specjalne, które spełniają również warunki zawarte w odrębnych przepisach, określone dla następujących przeznaczeń:
 - agregat elektryczny/spawalniczy,
 - do prac wiertniczych,
 - koparka, koparko-spycharka,
 - ładowarka,
 - podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych,
 - żuraw samochodowy
- jeżeli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd jest pojazdem specjalnym.

Spełnienie wymagań dla pojazdów samochodowych określonych powyżej stwierdza się (art. 86a ust. 10 ustawy o VAT):

- 1) w odniesieniu do pojazdów wskazanych w pkt 2) lit. a)-b) powyżej – na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację, oraz dowodu rejestracyjnego pojazdu zawierającego odpowiednią adnotację o spełnieniu tych wymagań,
- 2) w odniesieniu do pojazdów wskazanych w pkt 2) lit. c) powyżej – na podstawie dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

W przypadku, gdy w pojeździe samochodowym, dla którego wydano zaświadczenie, o którym mowa powyżej zostały wprowadzone zmiany, w wyniku których pojazd nie spełnia wskazanych wymagań, uznaje się, że pojazd nie jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej (art. 86a ust. 11 ustawy o VAT):

- 1) od dnia wprowadzenia zmian,
- 2) jeżeli nie można określić dnia wprowadzenia zmian:
 - a) od okresu rozliczeniowego, w którym podatnik po raz pierwszy odliczył podatek naliczony od wydatków związanych z tym pojazdem samochodowym, bądź też,
 - b) od okresu rozliczeniowego następującego po okresie rozliczeniowym, dla którego podatnik wykaże, że pojazd samochodowy spełniał wymagania, o których mowa powyżej.

- chyba, że podatnik wykaże, że sposób wykorzystania tych pojazdów, zwłaszcza określony w ustalonych przez podatnika zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzona przez

podatnika ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

2.3. *Odwrotne obciążenie (zakup złomu i elektroniki)*

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT, w przypadku zakupu tzw. złomu oraz innych towarów wymienionych w Załączniku Nr 11 do ustawy o VAT od podatnika VAT niekorzystającego ze zwolnienia podmiotowego, o którym mowa w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, Gmina jest podatnikiem podatku VAT z tytułu tej transakcji. Powyższe oznacza, że:

- 1) faktura otrzymana od dostawcy powinna zostać wystawiona na kwotę netto i nie powinna zawierać kwoty podatku VAT; w to miejsce powinna zawierać adnotację „odwrotne obciążenie”,
- 2) na podstawie takiej faktury Gmina powinna obliczyć i wykazać podatek VAT należny (do wykazania w deklaracji VAT-7 w rubryce „Dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy (wypełnia nabywca)”)

Wykaz towarów objętych zakresem przedmiotowego mechanizmu przedstawiono w Części opisującej zasady stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia przy sprzedaży.

Tak obliczony podatek stanowi dla Gminy równocześnie podatek VAT naliczony podlegający ewentualnemu odliczeniu na zasadach ogólnych.

2.4. *Odwrotne obciążenie (zakup usług budowlanych)*

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT, w przypadku zakupu usług w Załączniku Nr 14 do ustawy o VAT od podatnika VAT niekorzystającego ze zwolnienia podmiotowego, o którym mowa w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, Gmina jest podatnikiem podatku VAT z tytułu tej transakcji. Powyższe oznacza, że:

- 1) faktura otrzymana od dostawcy powinna zostać wystawiona na kwotę netto i nie powinna zawierać kwoty podatku VAT; w to miejsce powinna zawierać adnotację „odwrotne obciążenie”,
- 2) na podstawie takiej faktury Gmina powinna obliczyć i wykazać podatek VAT należny (do wykazania w deklaracji VAT-7 w rubryce „Dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy (wypełnia nabywca)”)

Powyższe obejmuje usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, o których mowa w ustawie z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych, jak również szereg usług/robót budowlanych. Zgodnie jednak z art. 17 ust. 1h ustawy o VAT, **w przypadku usług/robót budowlanych, mechanizm odwrotnego obciążenia ma zastosowanie, jeżeli usługodawca (dostawca usługi dla Gminy) świadczy je jako podwykonawca.** Oznacza, że mechanizm odwrotnego obciążenia ma zastosowanie jedynie do usług, w stosunku do których Gmina pełni funkcję wykonawcy usługi/roboty budowlanej. Zakup przez Gminę usług budowlanych „na własne potrzeby” nie jest objęty mechanizmem odwrotnego obciążenia.

Powyższe dotyczy następujących usług/robót budowlanych:

Poz.	Symbol	Nazwa usługi (grupy usług)
------	--------	----------------------------

	PKWiU	
2	41.00.30.0	Roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków mieszkalnych (prace związane z budową nowych budynków, przebudową lub remontem istniejących budynków)
3	41.00.40.0	Roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków niemieszkalnych (prace związane z budową nowych budynków, przebudową lub remontem istniejących budynków)
4	42.11.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową autostrad, dróg, ulic i innych dróg dla pojazdów i pieszych oraz budową pasów startowych
5	42.12.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową dróg szynowych i kolei podziemnej
6	42.13.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową mostów i tuneli
7	42.21.21.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową rurociągów przesyłowych
8	42.21.22.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową sieci rozdzielczych, włączając prace pomocnicze
9	42.21.23.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową systemów irygacyjnych (kanalów), magistrali i linii wodociągowych, obiektów do uzdatniania wody i oczyszczania ścieków oraz stacji pomp
10	42.21.24.0	Roboty związane z wierceniem studni i ujęć wodnych oraz instalowaniem zbiorników septycznych
11	42.22.21.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową przesyłowych linii telekomunikacyjnych i elektroenergetycznych
12	42.22.22.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową rozdzielczych linii telekomunikacyjnych i elektroenergetycznych
13	42.22.23.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową elektrowni
14	42.91.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową nabrzeży, portów, tam, śluz i związanych z nimi obiektów hydrotechnicznych
15	42.99.21.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową obiektów produkcyjnych i górniczych
16	42.99.22.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową stadionów i boisk sportowych
17	42.99.29.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową pozostałych obiektów inżynierii lądowej i wodnej, gdzie indziej niesklasyfikowane
18	43.11.10.0	Roboty związane z rozbiórką i burzeniem obiektów budowlanych
19	43.12.11.0	Roboty związane z przygotowaniem terenu pod budowę, z wyłączeniem robót ziemnych
20	43.12.12.0	Roboty ziemne: roboty związane z kopaniem rowów i wykopów oraz przemieszczaniem ziemi
21	43.13.10.0	Roboty związane z wykonywaniem wykopów i wierceń geologiczno-inżynierskich
22	43.21.10.1	Roboty związane z wykonywaniem instalacji elektrycznych służących bezpieczeństwu
23	43.21.10.2	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych instalacji elektrycznych

24	43.22.11.0	Roboty związane z wykonywaniem instalacji wodno-kanalizacyjnych i odwadniających
25	43.22.12.0	Roboty związane z wykonywaniem instalacji ciepłych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych
26	43.22.20.0	Roboty związane z wykonywaniem instalacji gazowych
27	43.29.11.0	Roboty związane z zakładaniem izolacji
28	43.29.12.0	Roboty związane z zakładaniem ogrodzeń
29	43.29.19.0	Pozostałe roboty instalacyjne, gdzie indziej niesklasyfikowane
30	43.31.10.0	Roboty tynkarskie
31	43.32.10.0	Roboty instalacyjne stolarki budowlanej
32	43.33.10.0	Roboty związane z wykładaniem posadzek i oblicowywaniem ścian
33	43.33.21.0	Roboty związane z wykładaniem podłóg i ścian lastryko, marmurem, granitem lub łupkiem
34	43.33.29.0	Pozostałe roboty związane z wykładaniem podłóg i ścian (włączając tapetowanie), gdzie indziej niesklasyfikowane
35	43.34.10.0	Roboty malarskie
36	43.34.20.0	Roboty szklarskie
37	43.39.11.0	Roboty związane z wykonywaniem elementów dekoracyjnych
38	43.39.19.0	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych wykończeniowych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych
39	43.91.11.0	Roboty związane z wykonywaniem konstrukcji dachowych
40	43.91.19.0	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych prac dekarских
41	43.99.10.0	Roboty związane z zakładaniem izolacji przeciwwilgociowych i wodochronnych
42	43.99.20.0	Roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań
43	43.99.30.0	Roboty związane z fundamentowaniem, włączając wbijanie pali
44	43.99.40.0	Roboty betoniarskie
45	43.99.50.0	Roboty związane ze wznoszeniem konstrukcji stalowych
46	43.99.60.0	Roboty związane ze wznoszeniem konstrukcji z cegieł i kamienia
47	43.99.70.0	Roboty związane z montażem i wznoszeniem konstrukcji z elementów prefabrykowanych
48	43.99.90.0	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych specjalistycznych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych


WÓJT
mgr Regin Majchrzyk

WÓJT GMINY
42-283 BORONÓW
ul. Dolna 2
Tel. 34 366 98 15, fax 34 366 98 14

INSTRUKCJA

**rozliczeń podatku od towarów i usług
dla czynności wykonywanych przez placówki oświatowe
Gminy Boronów**

SPIS TREŚCI

WSTĘP	3
PODSTAWY PRAWNE	5
SPRZEDAŻ (DOCHODY) I PODATEK VAT NALEŻNY	6
1. Wyjaśnienia ogólne	6
1.1. Kwalifikacja czynności wykonywanych przez Jednostki na gruncie przepisów o VAT	6
1.2. Obowiązek podatkowy	7
1.3. Podstawa opodatkowania	8
1.4. Stawka VAT	8
1.5. Dokumentowanie	8
1.6. Ulga na nieściągalne wierzytelności	14
2. Część szczegółowa	16
2.1. Opłata za wydanie duplikatów legitymacji i świadectw	16
2.2. Opłata za pobyt dzieci w przedszkolu pow. limitu 5 godzin	17
2.4. Opłata za wyżywienie uczniów i personelu pedagogicznego	19
2.6. Opłata za wyżywienie personelu administracyjnego i osób trzecich	21
2.7. Organizacja kolonii i obozów	24
2.8. Wynajem pomieszczeń i powierzchni użytkowych za odpłatnością	26
2.9. Nieodpłatne udostępnienie pomieszczeń (użyczenie)	28
2.10. Refakturowanie mediów	29
2.11. Zamiana towarów i usług	33
2.12. Odwrotne obciążenie (sprzedaż złomu i makulatury)	34
2.13. Sprzedaż innego majątku ruchomego	39
ZAKUPY (WYDATKI) I PODATEK VAT NALICZONY	40
1. Wyjaśnienia ogólne	40
1.1. Dokumentowanie (faktury zakupu, faktury korygujące zakup, noty korygujące)	40
1.2. Termin odliczenia podatku VAT naliczonego	41
1.3. Zakres odliczenia podatku VAT naliczonego	42
1.4. Prewspółczynnik	43
1.5. Proporcja sprzedaży	46
1.6. Korekta roczna	48
1.7. Korekta wieloletnia w odniesieniu do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o wartości pow. 15.000 zł	48
1.8. Przeteterminowane zobowiązania	49
2. Część szczegółowa	51
2.1. Zakup produktów rolnych od rolnika ryczałtowego	51
2.2. Zakup usług hotelowych i gastronomicznych	52
2.3. Odwrotne obciążenie	52

WSTĘP

29 września 2015 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydał wyrok w sprawie C-276/14 *Gmina Wrocław*, w którym uznał, że jednostki organizacyjne takie jak gminne jednostki budżetowe nie posiadają statusu podatnika VAT odrębnego od tworzącej je gminy (nie spełniają wymaganego przepisami o podatku VAT warunku samodzielności prowadzenia działalności gospodarczej). W praktyce oznacza to, że rozliczenia podatku VAT nie powinny odbywać się na poziomie jednostki budżetowej, lecz w tzw. modelu skonsolidowanym, w którym podatnikiem podatku VAT w stosunkach z urzędem skarbowym będzie wyłącznie gmina, która jako jedyna składać będzie do urzędu skarbowego deklaracje VAT.

Wdrażany system powoduje, że jednostki budżetowe Gminy Boronów zobowiązane będą do:

- prowadzenia rozliczeń podatku VAT wynikających z prowadzonej przez nie działalności (zakupy i sprzedaż) oraz właściwego ich dokumentowania, bez względu na wartość dochodów realizowanych w ramach tzw. działalności komercyjnej,
- sporządzania „częstkowych” ewidencji (rejestrów) VAT oraz właściwego ujmowania w tych rejestrach czynności (transakcji) wykonywanych przez te jednostki oraz dokonywanych przez nie zakupów (w zakresie związanym z prowadzoną działalnością), a na podstawie powyższych rejestrów także do
- sporządzania „częstkowych” deklaracji VAT.

„Częstkowe” ewidencje i deklaracje VAT sporządzane przez jednostki budżetowe będą konsolidowane na poziomie Gminy, a przedstawione w nich dane znajdą odzwierciedlenie w deklaracji tzw. końcowej, składanej przez Gminę do urzędu skarbowego.

Celem niniejszej Instrukcji jest określenie zasad dokonywania rozliczeń podatku VAT z tytułu czynności wykonywanych przez jednostki oświatowe [dalej łącznie **Jednostki**] Gminy Boronów oraz zasad ich ujmowania w prowadzonych ewidencjach (rejestrach) „częstkowych”. Instrukcja zapewnić ma spójność rozliczeń poszczególnych typów czynności (transakcji) na poziomie całej Gminy tak, aby rozliczenia te dokonywane w sposób jednolity we wszystkich tych jednostkach. Forma, sposób i termin przekazywania danych przez Jednostki przedstawiony został w dokumencie zatytułowanym „Procedura obiegu dokumentów i informacji w zakresie wspólnych rozliczeń podatku od towarów i usług w Gminie Boronów”, stanowiącym Załącznik nr 2 do Zarządzenia nr 227/2016 z dnia 30 grudnia 2016 r. Wójta Gminy Boronów w sprawie centralizacji rozliczeń podatku VAT w Gminie Boronów.

Niniejsza Instrukcja przygotowana została według przepisów obowiązujących na dzień 1 stycznia 2017 r. oraz według praktyki ich stosowania znanej na ten dzień. Podkreślić należy, że wiele kwestii związanych z rozliczeniami podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego jest niejasnych i jest przedmiotem odmiennych interpretacji dokonywanych przez samorządy, przez organy podatkowe i przez sądy. Kwestie te zostały w niniejszej Instrukcji zaznaczone, przy czym mając na uwadze bezpieczeństwo podatkowe Gminy przyjęto, że zastosowanie miało będzie podejście prezentowane przez organy podatkowe.

Niniejsza Instrukcja składa się z dwóch części – część pierwsza dotyczy sprzedaży (dochodów) i zasad ustalania podatku VAT należnego, część druga dotyczy zakupów (wydatków) i zasad odliczania podatku VAT naliczonego. Każda z części na wstępie zawiera wyjaśnienia ogólne, a w dalszej

kolejności szczegółowe omówienie zasad opodatkowania poszczególnych czynności, na podstawie informacji wskazanych przez Jednostki w kwestionariuszach diagnostycznych.

PODSTAWY PRAWNE

Niniejszą Instrukcję przygotowano w oparciu o przepisy następujących aktów prawnych:

- ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.) [**ustawa o VAT**],
- ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. poz. 1454) [**ustawa centralizacyjna**],
- 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. poz. 2193) [**rozporządzenie ws prewspółczynnika**],
- rozporządzenie 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. poz. 1719) [**rozporządzenie ws obniżonych stawek VAT**],
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 736 ze zm.) [**rozporządzenie ws zwolnień z VAT**],
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. poz. 363) [**rozporządzenie ws kas rejestrujących**],
- rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 16 grudnia 2016 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. poz. 2177) [**rozporządzenie ws zwolnień z kas rejestrujących**].

SPRZEDAŻ (DOCHODY) I PODATEK VAT NALEŻNY**1. Wyjaśnienia ogólne****1.1. Kwalifikacja czynności wykonywanych przez Jednostki na gruncie przepisów o VAT**

W świetle przepisów ustawy o VAT czynności wykonywane przez Jednostkę kwalifikowane będą do jednej z następujących kategorii:

- 1) czynności tzw. niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT (zalicza się tu przede wszystkim czynności wykonywane przez Jednostkę w ramach realizacji zadań statutowych), oraz
- 2) czynności tzw. podlegające opodatkowaniu podatkiem, w ramach których dodatkowo wyróżnia się:
 - a) czynności opodatkowane (mowa tu o czynnościach opodatkowanych jedną z obowiązujących w danym okresie stawek podatku VAT – obecnie 23%, 8%, 5% oraz 0%),
 - b) czynności zwolnione z VAT.

Czynności opodatkowane podatkiem VAT według stawki 23%, 8% lub 5% skutkują obowiązkiem naliczenia podatku VAT należnego i wykazania danej czynności (transakcji) w rejestrze sprzedaży i deklaracji częstkowej. Czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, opodatkowane stawką 0% oraz zwolnione z VAT, mimo, że nie skutkują obowiązkiem naliczenia podatku VAT należnego (we wszystkich powyższych przypadkach podatek ten efektywnie wynosi zero) muszą być rozróżniane, ponieważ skutkują odmiennymi konsekwencjami w zakresie sposobu dokumentowania, sposobu wykazania w ewidencji (rejestrze) sprzedaży oraz istnienia bądź braku prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego od zakupów (wydatków) związanych z tymi czynnościami. Różnice przedstawia tabela.

Czynność	Dokumentowanie	Ujęcie w ewidencji/ deklaracji częstkowej	Prawo do odliczenia VAT naliczonego
Opodatkowana stawką 23%, 8% lub 5%	faktura, paragon lub inny dokument	TAK	TAK
Opodatkowana stawką 0%	faktura, paragon lub inny dokument	TAK	TAK
Zwolniona z VAT	faktura, paragon lub inny dokument	TAK	NIE
Niepodlegająca opodatkowaniu	nota księgowa	NIE	NIE

Powyższa kwalifikacja dotyczy czynności wykonywanych przez Jednostkę na rzecz osób trzecich, w tym na rzecz innych jednostek samorządu terytorialnego bądź też na rzecz jednostek organizacyjnych innych jednostek samorządu terytorialnego (jednostek budżetowych i zakładów budżetowych innych gmin, powiatów i województw). Czynności wykonywane na rzecz innych jednostek budżetowych Gminy Boronów natomiast stanowią czynności wewnętrzne, które z punktu widzenia rozliczeń podatku VAT traktowane są jako czynności wykonywane w obrębie tego samego podatnika VAT.

UWAGA: Od 1 stycznia 2017 r. czynności wykonywane przez Jednostkę:

- na rzecz Gminy Boronów (Urzędu Gminy Boronów) bądź też
- na rzecz innej jednostki budżetowej Gminy Boronów

z punktu widzenia rozliczeń podatku VAT stanowią tzw. czynności wewnętrzne i jako takie:

- a) nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT (nie są ani opodatkowane VAT ani zwolnione z VAT),
- b) powinny być dokumentowane za pomocą NOTY księgowej (nie należy wystawiać faktur ani rachunków).

1.2. Obowiązek podatkowy

W odniesieniu do czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT (tj. tych, które będą następnie wykazywane w ewidencji VAT i deklaracji częstkowej), należy zawsze ustalić tzw. moment powstania obowiązku podatkowego. Właściwe ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego jest ważne o tyle, że moment ten wyznacza okres (miesiąc), w którym dana czynność powinna być ujęta w ewidencji i deklaracji częstkowej. Zbyt późne ustalenie obowiązku podatkowego i wynikające stąd zbyt późne ujęcie danej czynności w ewidencji i deklaracji częstkowej skutkować może koniecznością zapłaty odsetek za zwłokę.

Szczegółowe zasady ustalania obowiązku podatkowego określa art. 19a ustawy o VAT. Zgodnie z zawartymi tam regulacjami, obowiązek podatkowy – w zależności od przypadku – powstawać może:

- z chwilą dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi (reguła ogólna, art. 19a ust. 1), w odniesieniu do usług przyjmowanych częściowo, usługę uznaje się za również za wykonaną w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę (art. 19a ust. 2),
- z upływem ustalonych w umowie okresów rozliczeniowych – dotyczy dostaw towarów i świadczenia usług, dla których w związku z ich świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń (przykładowo: najem/dzierżawa). Zgodnie z art. 19a ust. 3 ustawy o VAT, usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi,
- z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty – dot. przykładowo usług ubezpieczeniowych oraz niektórych usług finansowych;
- z chwilą wystawienia faktury – dot. przykładowo świadczenia usług najmu, dzierżawy lub usług o podobnym charakterze, jak również dostaw (w tym refakturowania) towarów i usług zaliczanych do tzw. mediów,
- z upływem terminu na wystawienie faktury lub z upływem terminu płatności – dot. czynności wymienionych w punkcie powyżej w przypadku, gdy Jednostka nie wystawi faktury lub wystawi ją z opóźnieniem (ustawowe terminy wystawienia faktury zostały wskazane poniżej).

Obowiązek podatkowy powstaje co do zasady również w przypadku otrzymania – przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi – zaliczek, zadatków lub przedpłat. Zasadę taką wprowadza art. 19a ust. 8 ustawy o VAT, zgodnie z którym jeżeli przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi Jednostka otrzyma całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Istnieją

jednak przypadki, w których otrzymanie zaliczki nie powoduje powstania obowiązku podatkowego (dot. m.in. usług najmu/dzierżawy, refakturowania mediów; patrz „Część szczegółowa” poniżej).

1.3. Podstawa opodatkowania

Zasady ustalania podstawy opodatkowania podatkiem VAT, tj. zasady obliczania kwoty, od której należy obliczyć podatek VAT należny, regulują przepisy art. 29a ustawy o VAT. Zgodnie z tymi przepisami, podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać (tzw. kwota należna) z tytułu sprzedaży:

- od nabywcy lub usługobiorcy, bądź też
- od osoby trzeciej,

włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami lub innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika (UWAGA: dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze otrzymane na pokrycie kosztów pozostają bez znaczenia dla celów ustalania podstawy opodatkowania).

Kwota należna jest zawsze kwotą brutto, tzn. jeśli w umowie nie wskazano, czy ustalona w niej cena jest ceną netto czy brutto, przyjmuje się, że jest to cena/wartość brutto.

1.4. Stawka VAT

Dla każdej czynności podlegającej opodatkowaniu należy ustalić właściwą stawkę podatku VAT lub zwolnienie z VAT. W roku 2017 obowiązują następujące stawki podatku VAT:

- stawka podstawowa – 23%,
- stawka obniżona – 8% (katalog czynności objętych tą stawką wskazany został w Załączniku Nr 3 do ustawy o VAT oraz w §3 rozporządzenia ws obniżonych stawek VAT),
- stawka obniżona – 5% (katalog czynności objętych tą stawką wskazany został w Załączniku Nr 10 do ustawy o VAT oraz w §4 rozporządzenia ws obniżonych stawek VAT),
- stawka obniżona – 4% (dot. usług taksówek osobowych, nie będzie miała zastosowania w przypadku Jednostek),
- stawka obniżona – 0% (ma zastosowanie do eksportu towarów, tzw. wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz czynności wskazanych w Rozdziale 4 i 5 rozporządzenia ws obniżonych stawek VAT – co do zasady nie będzie miała zastosowania w przypadku Jednostek).

Dla niektórych czynności przewidziano zwolnienie z VAT. Katalog czynności zwolnionych z VAT wskazany został w art. 43 ustawy o VAT oraz w rozporządzeniu ws zwolnień z VAT.

1.5. Dokumentowanie

1.5.1. Faktury

Wykonanie czynności podlegających opodatkowaniu VAT (opodatkowanych bądź zwolnionych z VAT) Jednostka będzie obowiązana dokumentować fakturą. Zgodnie z przepisami ustawy o VAT, Jednostka jest obowiązana wystawić fakturę (art. 106b ustawy o VAT):

- 1) bez wezwania nabywcy – w każdym przypadku dokonywania sprzedaży opodatkowanej na rzecz:
 - a) innego podatnika podatku VAT (osoby prawnej, jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą),
 - b) osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

Powyższe dotyczy również faktur dokumentujących otrzymanie na poczet takich dostaw/usług całości lub części zapłaty przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi (art. 106b ust. 1 ustawy o VAT);

2) na żądanie nabywcy:

- a) w przypadku dokonywania sprzedaży na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej lub rolnika ryczałtowego,
- b) w przypadku dokonywania sprzedaży zwolnionej z VAT

– jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę, bądź otrzymano całość lub część zapłaty. Jeżeli żądanie zostało zgłoszone po upływie ww. terminu, Jednostka nie ma obowiązku wystawienia faktury (może jednak taki dokument wystawić, jeśli taka będzie jej decyzja).

1.5.2. Termin wystawienia faktury

Fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę. Wyjątki dotyczą m.in.:

- a) świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych – fakturę należy wystawić nie później niż 30. dnia od dnia wykonania usługi,
- b) dostaw (w tym refakturowania) energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego – fakturę należy wystawić nie później niż z upływem terminu płatności,
- c) świadczenia (w tym refakturowania) usług, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, tj. m.in.:
 - usług telekomunikacyjnych,
 - usług wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy o VAT (ogólnie: usługi zw. z uzdatnianiem i dostarczaniem wody, usługi zw. z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków, usługi zw. ze zbieraniem odpadów, usługi zamiatania śmieci i usuwania śniegu, pozostałe usługi sanitarne),
 - usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
 - usług ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,

– fakturę należy wystawić nie później niż z upływem terminu płatności.

W odniesieniu do faktur wystawianych na żądanie, fakturę wystawia się:

- 1) w przypadku, gdy żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone do końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty – nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca,
- 2) w przypadku, gdy żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone po upływie miesiąca w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty – nie później niż 15. dnia od dnia zgłoszenia żądania (art. 106i ust. 6 ustawy o VAT).

Faktury nie mogą być wystawione wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi lub otrzymaniem zaliczki (art. 106i ust. 7 ustawy o VAT). Powyższe ograniczenie nie dotyczy:

- 1) dostaw towarów i świadczenia usług tzw. ciągłych, o których mowa w art. 19a ust. 3 i 4 ustawy o VAT (dostaw/usług, dla których w związku z ich świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń),

- 2) czynności, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT (patrz pkt c) powyżej),
- jeżeli faktura zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy.

1.5.3. Elementy obowiązkowe faktury

Każda faktura wystawiana przez Jednostkę musi zawierać (art. 106e ustawy o VAT):

- 1) datę wystawienia faktury,
- 2) kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę,
- 3) określenie sprzedawcy według następującego wzoru:

GMINA BORONÓW
NAZWA JEDNOSTKI
ADRES JEDNOSTKI
NIP 575-18-65-358

- 4) imię i nazwisko lub nazwę oraz adres i NIP nabywcy,
- 5) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury,
- 6) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi,
- 7) miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług,
- 8) cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto),
- 9) 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,
- 10) wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto),
- 11) stawkę podatku,
- 12) sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku (tzw. wartość netto faktury),
- 13) kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku (wartość VAT),
- 14) kwotę należności ogółem (tzw. wartość brutto faktury).

W przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku faktura powinna zawierać dodatkowo:

- 1) wskazanie przepisu ustawy o VAT albo aktu wydanego na podstawie ustawy, na podstawie którego jednostka stosuje zwolnienie od podatku,
- 2) wskazanie przepisu dyrektywy 2006/112/WE, który zwalnia od podatku taką dostawę towarów lub takie świadczenie usług, lub
- 3) wskazanie innej podstawy prawnej wskazującej na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia z VAT.

Faktury wystawia się co najmniej w dwóch egzemplarzach, z których jeden otrzymuje nabywca, a drugi zachowuje w swojej dokumentacji Jednostka dokonująca sprzedaży (art. 106g ust. 1 ustawy o VAT).

W przypadku, gdy faktura dotyczy sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej (np. faktura wystawiana jest na żądanie osoby, której wcześniej wydano paragon fiskalny), do egzemplarza faktury pozostającej w Jednostce dołącza się paragon dokumentujący tę sprzedaż (należy

odebrać oryginał paragonu od nabywcy i dopiero na tej podstawie wystawić fakturę; art. 106h ust. 1 ustawy o VAT).

1.5.4. Faktury zaliczkowe

Otrzymanie zaliczki/zadatku/raty przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi co do zasady powoduje powstanie w odniesieniu do tej zaliczki obowiązku podatkowego i wystawienie faktury na kwotę otrzymanej płatności. Kwota zaliczki stanowi wartość brutto faktury zaliczkowej. Faktura zaliczkowa musi zawierać (art. 106f ust. 1 ustawy o VAT):

- 1) datę wystawienia faktury,
- 2) kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę,
- 3) określenie sprzedawcy według następującego wzoru:

GMINA BORONÓW
NAZWA JEDNOSTKI
ADRES JEDNOSTKI
NIP 575-18-65-358

- 4) imię i nazwisko lub nazwę oraz adres i NIP nabywcy,
- 5) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury,
- 6) otrzymaną kwotę zapłaty,
- 7) kwotę podatku wyliczoną według wzoru:

$$KP = \frac{ZB \times SP}{100 + SP}$$

gdzie:

KP - oznacza kwotę podatku,

ZB - oznacza kwotę otrzymanej całości lub części zapłaty,

SP - oznacza stawkę podatku;

- 8) dane dotyczące zamówienia lub umowy, a w szczególności: nazwę (rodzaj) towaru lub usługi, cenę jednostkową netto, ilość zamówionych towarów, wartość zamówionych towarów lub usług bez kwoty podatku, stawki podatku, kwoty podatku oraz wartość zamówienia lub umowy z uwzględnieniem kwoty podatku, a w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług zwolnionych z VAT – także wskazanie podstawy prawnej wskazującej na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia z VAT.

Jeżeli faktura zaliczkowa nie obejmuje całej zapłaty, w fakturze wystawianej po wydaniu towaru lub wykonaniu usługi sumę wartości towarów lub usług pomniejsza się o wartość otrzymanych części zapłaty, a kwotę podatku pomniejsza się o sumę kwot podatku wykazanego w fakturach dokumentujących otrzymanie części zapłaty. Taka faktura powinna również zawierać numery faktur wystawionych przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi. W przypadku, gdy wystawiono więcej niż jedną fakturę dokumentującą otrzymanie części zapłaty, a faktury te obejmują łącznie całą zapłatę, ostatnia z tych faktur powinna zawierać również numery poprzednich faktur (art. 106f ust. 3 i 4 ustawy o VAT).

1.5.5. Korekty sprzedaży

Elementy obowiązkowe faktury korygującej

W przypadku, gdy po wystawieniu faktury:

- 1) udzielono obniżki ceny w formie rabatu,
- 2) udzielono opustów i obniżek cen,
- 3) dokonano zwrotu zaliczki,
- 4) podwyższono cenę lub stwierdzono pomyłkę w cenie, stawce, kwocie podatku lub w jakiejkolwiek innej pozycji faktury

– należy wystawić fakturę korygującą.

Faktura korygująca musi zawierać:

- 1) wyrazy „FAKTURA KORYGUJĄCA” albo wyraz „KOREKTA”,
- 2) numer kolejny oraz datę jej wystawienia,
- 3) dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca:
 - a) datę wystawienia,
 - b) kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę,
 - c) imiona i nazwiska oraz nazwy podatnika (Gminy) i nabywcy towarów oraz ich adresy,
 - d) numery NIP Gminy i nabywcy,
 - e) 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,
 - f) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych korektą,
- 4) przyczynę korekty,
- 5) 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,
- 6) w przypadkach innych niż wskazane w pkt 5 - prawidłową treść korygowanych pozycji.

W przypadku gdy Jednostka 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:

- 1) musi zawierać dodatkowo wskazanie okresu, do którego odnosi się udzielany opust lub obniżka;
- 2) może nie zawierać danych zawartych w fakturze, której dotyczy faktura korygująca (określonych w pkt 3) powyżej) oraz nazwy (rodzaju) towaru lub usługi objętych korektą.

Moment ujęcia faktur korygujących w rejestrze sprzedaży

Faktury korygujące zmniejszające podstawę opodatkowania (korekty *in minus*)

W przypadku, gdy po dokonaniu sprzedaży:

- 1) udzielono obniżki ceny w formie rabatu,
- 2) udzielono opustów lub obniżek ceny,

- 3) zwrócono nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do sprzedaży nie doszło,
- 4) stwierdzono pomyłkę w kwocie podatku na fakturze skutkującą wykazaniem kwoty podatku wyższej niż należna,

obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazaniem podatkiem dokonuje się pod warunkiem posiadania przez Jednostkę uzyskanego przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługobiorca otrzymał fakturę korygującą, potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę, dla którego wystawiono fakturę.

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

Warunku posiadania przez Jednostkę potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę nie stosuje się:

- 1) w przypadku faktur korygujących dotyczących sprzedaży energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy (usługi doprowadzania wody i odprowadzania ścieków, itd.); w takim przypadku, faktury korygujące zmniejszające ujemnie się w rejestrze sprzedaży za miesiąc, w którym zostały wystawione,
- 2) gdy Jednostka nie uzyskała potwierdzenia mimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej i z posiadanej dokumentacji wynika, że nabywca towaru lub usługobiorca wie, że transakcja została zrealizowana zgodnie z warunkami określonymi w fakturze korygującej; w takim przypadku, ujęcie faktury korygującej zmniejszającej i wynikające stąd stosowne obniżenie podstawy opodatkowania i kwoty podatku VAT należnego następuje nie wcześniej niż w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym zostały łącznie spełnione wymagane przesłanki (Jednostka podjęła udokumentowaną próbę doręczenia oraz otrzymała dokumenty, z których wynika, że nabywca wie, że transakcja została zrealizowana na zasadach udokumentowanych fakturą korygującą).

Faktury korygujące zwiększające podstawę opodatkowania (korekty *in plus*)

Ustalenie momentu ujęcia faktury korygującej zwiększającej podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku VAT należnego uzależnione jest od przyczyny tej korekty. I tak:

- 1) jeżeli przyczyną korekty jest zdarzenie, o którym Jednostka wiedziała lub powinna była wiedzieć w momencie wystawienia faktury pierwotnej (przykładowo, jeżeli korekta spowodowana jest błędem w kalkulacji ceny, ilości lub innym błędem rachunkowym na fakturze) – fakturę korygującą zwiększającą należy ująć w rozliczeniu za miesiąc, w którym ujęta została pierwotna faktura (sprzedaż),
- 2) jeżeli przyczyna korekty zaistniała już po wystawieniu faktury pierwotnej (faktura pierwotna w momencie jest wystawiania była prawidłowa – przykładowo po jej wystawieniu dokonano z nabywcą umownego podwyższenia ceny) – fakturę korygującą zwiększającą należy ująć „na bieżąco”, w momencie jej wystawienia (uzgodnienia podwyższenia ceny).

1.5.6. Duplikaty faktur

W przypadku, gdy faktura ulegnie zniszczeniu albo zaginie, należy wystawić fakturę ponownie:

- 1) zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu Jednostki – jeśli ponowne wystawienie faktury następuje na wniosek nabywcy (faktura zaginęła u nabywcy)
- 2) zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu nabywcy – jeśli ponowne wystawienie faktury następuje na wniosek Jednostki (faktura zaginęła w Jednostce).

Faktura wystawiona ponownie powinna zawierać wyraz „DUPLIKAT” oraz datę jej wystawienia.

1.5.7. Paragony fiskalne

Sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych podlega udokumentowaniu za pomocą paragonów fiskalnych. Jednostka jest obowiązana dokonywać wydruku paragonu fiskalnego oraz wydawać wydrukowany paragon nabywcy.

W niektórych przypadkach sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych jest zwolniona z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej.

Jednostki budżetowe, które w okresie do 31 grudnia 2016 r. były zwolnione z obowiązku stosowania kas rejestrujących, są nadal zwolnione z tego obowiązku do dnia 31 grudnia 2017 r. (podstawa prawna: §3 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia ws kas rejestrujących). W części szczegółowej niniejszej Instrukcji podano podstawy prawne do zwolnienia z obowiązku stosowania kas rejestrujących dla jednostek, które nie mogą skorzystać ze zwolnienia, o którym mowa w zdaniu poprzednim.

1.6. Ulga na nieściągalne wierzytelności

Zgodnie z art. 89a ustawy o VAT, podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. Korekta dotyczy również podstawy opodatkowania i kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona.

Nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną w przypadku, gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze.

Korekta podatku należnego możliwa jest w przypadku, gdy spełnione są następujące warunki:

- 1) dostawa towaru lub świadczenie usług jest dokonana na rzecz podatnika zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy Prawo restrukturyzacyjne, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji,
- 2) na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty:

- a) wierzyciel (Gmina) i dłużnik są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni,
 - b) dłużnik nie jest w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy Prawo restrukturyzacyjne, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji,
- 3) od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona.

Korekta może nastąpić w rozliczeniu za okres, w którym nieściągalność wierzytelności uznaje się za uprawdopodobnioną, pod warunkiem, że do dnia złożenia przez wierzyciela (Gminę) deklaracji podatkowej za ten okres wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie.

W przypadku, gdy po złożeniu deklaracji podatkowej, w której dokonano korekty należność została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie, wierzyciel (Gmina) obowiązany jest do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana lub zbyta. W przypadku częściowego uregulowania należności, podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku należnego zwiększa się w odniesieniu do tej części.

Wierzyciel (Gmina) obowiązany jest wraz z deklaracją podatkową, w której dokonuje korekty zawiadomić o tej korekcie właściwego dla niego naczelnika urzędu skarbowego wraz z podaniem kwot korekty oraz danych dłużnika. Zawiadomienie składa się na druku VAT-ZD, stanowiącym załącznik do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 grudnia 2012 r. w sprawie wzoru zawiadomienia o skorygowaniu podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego (Dz.U. poz. 1451).

2. Część szczegółowa

2.1. Oplata za wydanie duplikatów legitymacji i świadectw

Istnieją rozbieżne poglądy co do sposobu opodatkowania podatkiem VAT opłat za wydanie duplikatów legitymacji i świadectw. Sądy administracyjne stoją na stanowisku, że opłata taka ma charakter opłaty publicznoprawnej i jako taka pozostaje poza zakresem opodatkowania podatkiem VAT, organy podatkowe uznają natomiast, że stanowi ona wynagrodzenie za świadczenie usług. Dla celów opracowania niniejszej Instrukcji przyjęto pogląd reprezentowany przez organy podatkowe, którego skutki w zakresie rozliczeń VAT przedstawiają się następująco.

Stawka VAT: Zastosowanie ma zwolnienie z VAT (podstawa prawna: art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. b) ustawy o VAT – usługi świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane).

Obowiązek podatkowy: Reguła ogólna – z chwilą dokonania dostawy [wydania dokumentu] (podstawa prawna: art. 19a ust. 1 ustawy o VAT). Jeżeli przed dniem dostawy [wydania dokumentu] otrzymano całość lub część zapłaty, to w tej części obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania płatności (podstawa prawna: art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Obowiązek wystawienia faktury: w przypadku omawianych dostaw nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję. Obowiązek taki istnieje wyłącznie w sytuacji, gdy o wystawienie takiej faktury zgłosi się nabywca.

UWAGA: Pomimo braku obowiązku wynikającego z ustawy o VAT, w celu zapewnienia jednolitego sposobu dokumentowania świadczonych przez Jednostki oświaty Gminy Boronów usług wychowania i kształcenia oraz dostaw towarów ściśle z tymi usługami związanych, **wprowadza się obowiązek dokumentowania wyżej wymienionych czynności w całości fakturami.**

Faktura powinna obligatoryjnie zawierać informację o podstawie prawnej do zastosowania zwolnienia z VAT.

Termin wystawienia faktury:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem dostawy (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku zaliczek – fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Kasy rejestrujące: Świadczenie usług w zakresie kształcenia i wychowania świadczonych przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty podlega zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 32 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących – PKWiU ex 85 Usługi w zakresie edukacji [obejmuje PKWiU 85.1 Wychowanie przedszkolne]).

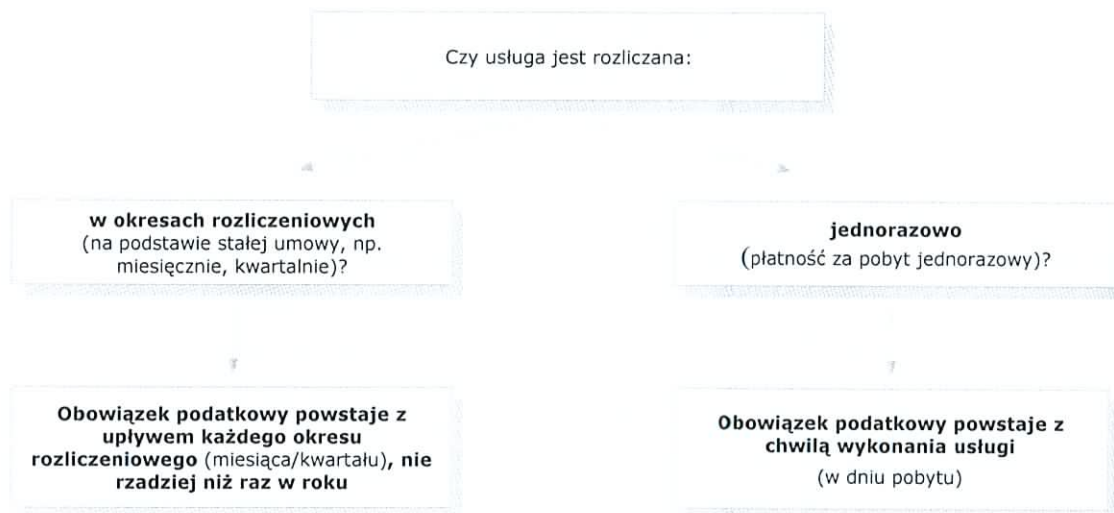
2.2. *Oplata za pobyt dzieci w przedszkolu pow. limitu 5 godzin*

Istnieją rozbieżne poglądy co do sposobu opodatkowania podatkiem VAT opłat za korzystanie z opieki i wychowania przedszkolnego w zakresie przekraczającym przewidziany przepisami podstawowy 5-godzinny wymiar czasowy. Sądy administracyjne stoją na stanowisku, że opłata taka ma charakter opłaty publicznoprawnej i jako taka pozostaje poza zakresem opodatkowania podatkiem VAT, organy podatkowe uznają natomiast, że stanowi ona wynagrodzenie za świadczenie usług. Dla celów opracowania niniejszej Instrukcji przyjęto pogląd reprezentowany przez organy podatkowe, którego skutki w zakresie rozliczeń VAT przedstawiają się następująco.

Stawka VAT: Zastosowanie ma zwolnienie z VAT (podstawa prawna: art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. b) ustawy o VAT – usługi świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane).

Obowiązek podatkowy:

- 1) reguła ogólna – z chwilą wykonania usługi (podstawa prawna: art. 19a ust. 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku, gdy płatność ustalana jest w odniesieniu do wskazanych w umowie okresów rozliczeniowych (np. miesięcy), obowiązek podatkowy powstaje z końcem każdego takiego okresu (np. z końcem miesiąca), nie rzadziej niż raz w roku (podstawa prawna: art. 19a ust. 3 ustawy o VAT).



Jeżeli przed dniem wykonania usługi (upływu okresu rozliczeniowego) otrzymano całość lub część zapłaty, to w tej części obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania płatności (podstawa prawna: art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Obowiązek wystawienia faktury: w przypadku sprzedaży usług opieki i kształcenia w przedszkolach, nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję. Obowiązek taki istnieje wyłącznie w sytuacji, gdy o wystawienie takiej faktury zgłosi się nabywca.

UWAGA: Pomimo braku obowiązku wynikającego z ustawy o VAT, w celu zapewnienia jednolitego sposobu dokumentowania usług wychowania i kształcenia świadczonych przez Jednostki oświaty Gminy Boronów, **wprowadza się obowiązek dokumentowania wyżej wymienionych usług w całości fakturami.**

Faktura powinna obligatoryjnie zawierać informację o podstawie prawnej do zastosowania zwolnienia z VAT.

Termin wystawienia faktury:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku opłat pobieranych w odniesieniu do ustalonych w umowie okresów rozliczeniowych (np. miesięcy), istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem). Warunkiem skorzystania z takiej możliwości jest jednak, aby faktura zawierała informację jakiego okresu dotyczy (podstawa prawna: art. 106i ust. 7 i 8 ustawy o VAT),
- 3) w przypadku zaliczek – fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Kasy rejestrujące: Świadczenie usług w zakresie kształcenia i wychowania świadczonych przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty podlega zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 32 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących – PKWiU ex 85 Usługi w zakresie edukacji [obejmuje PKWiU 85.1 Wychowanie przedszkolne]).

2.4. *Oплата za wyżywienie uczniów i personelu pedagogicznego*

Istnieją rozbieżne poglądy co do sposobu opodatkowania podatkiem VAT opłat za wyżywienie dzieci w stołówkach szkolnych i przedszkolnych. Sądy administracyjne stoją na stanowisku, że pobierając tego rodzaju opłaty samorządowe placówki oświatowe nie działają jako profesjonalny podmiot biorący udział w obrocie gospodarczym, lecz wykonują nałożone na nie stosownymi przepisami zadania z zakresu kształcenia, wychowania i opieki nad dziećmi. Organy podatkowe uznają natomiast, że opłaty te stanowią wynagrodzenie za świadczenie usług. Dla celów opracowania niniejszej Instrukcji przyjęto pogląd reprezentowany przez organy podatkowe, którego skutki w zakresie rozliczeń VAT przedstawiają się następująco.

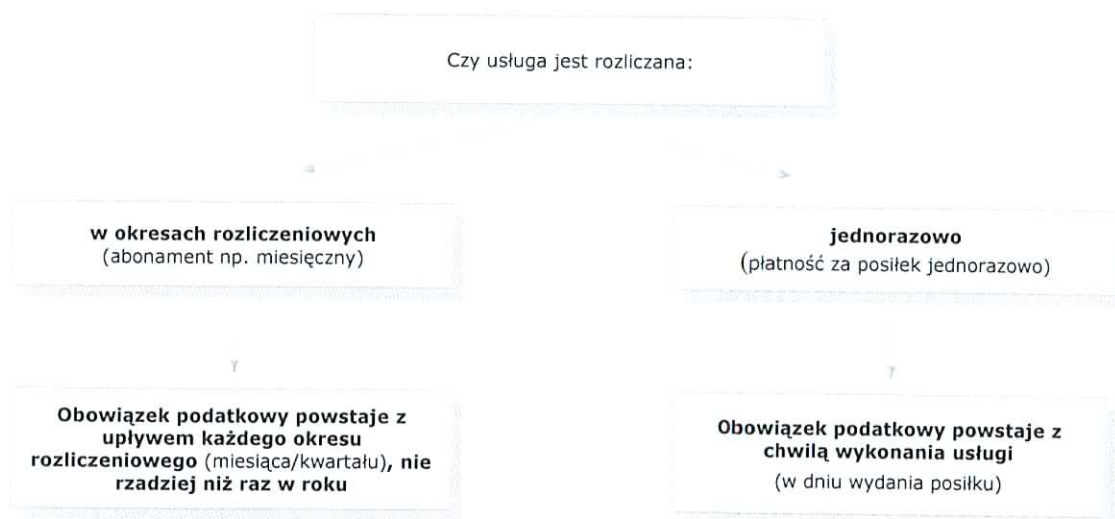
Stawka VAT: zastosowanie ma zwolnienie z VAT (podstawa prawna: art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. b) ustawy o VAT – usługi w zakresie opieki na dziećmi i młodzieżą oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w formach i na zasadach określonych w przepisach o systemie oświaty).

Zwolnienie z VAT ma zastosowanie również do usług w zakresie wyżywienia świadczonych przez Jednostkę na rzecz dzieci uczęszczających do placówki oświatowej innej Gminy.

Świadczenie usług wyżywienia dzieci, w odniesieniu do których płatności dokonuje inna jednostka budżetowa Gminy Boronów – Gminny Ośrodek Pomocy Społecznej w Boronowie – nie podlega opodatkowaniu (czynność wewnętrzna w ramach jednego podatnika – realizacja zadań statutowych GOPS).

Obowiązek podatkowy:

- 1) reguła ogólna – z chwilą wykonania usługi (podstawa prawna: art. 19a ust. 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku, gdy płatność ustalana jest w odniesieniu do wskazanych w umowie okresów rozliczeniowych (np. miesięcy), obowiązek podatkowy powstaje z końcem każdego takiego okresu (np. z końcem miesiąca), nie rzadziej niż raz w roku (podstawa prawna: art. 19a ust. 3 ustawy o VAT).



Jeżeli przed dniem wykonania usługi (upływu okresu rozliczeniowego) otrzymano całość lub część zapłaty, to w tej części obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania płatności (podstawa prawna: art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Obowiązek wystawienia faktury: w przypadku sprzedaży usług wyżywienia świadczonych na rzecz dzieci i personelu pedagogicznego, nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję. Obowiązek taki istnieje wyłącznie w sytuacji, gdy o wystawienie takiej faktury zgłosi się nabywca.

UWAGA: Pomimo braku obowiązku wynikającego z ustawy o VAT, w celu zapewnienia jednolitego sposobu dokumentowania usług wyżywienia świadczonych przez Jednostki oświaty Gminy Boronów **wprowadza się obowiązek dokumentowania wyżej wymienionych usług w całości fakturami.**

Faktura powinna obligatoryjnie zawierać informację o podstawie prawnej do zastosowania zwolnienia z VAT.

Termin wystawienia faktury:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku opłat pobieranych w odniesieniu do ustalonych w umowie okresów rozliczeniowych (np. miesięcy) istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem). Warunkiem skorzystania z takiej możliwości jest jednak, aby faktura zawierała informację jakiego okresu dotyczy (podstawa prawna: art. 106i ust. 7 i 8 ustawy o VAT),
- 3) w przypadku zaliczek – fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Kasy rejestrujące: Usługi stołówek w szkołach i przedszkolach publicznych, prowadzonych przez te placówki, udostępnianych wyłącznie dla uczniów i innych podopiecznych oraz nauczycieli i personelu, podlegają zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 46 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących).

2.6. **Oплата za wyżywienie personelu administracyjnego i osób trzecich**

Sprzedaż posiłków dokonywana przez Jednostki na rzecz personelu administracyjnego, pracowników obsługi oraz na rzecz osób trzecich stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stawka VAT: Zastosowanie ma stawka VAT 8% (podstawa prawna: § 3 ust. 1 pkt 1 w zw. z poz. 7 Załącznika do rozporządzenia ws obniżonych stawek VAT – Usługi związane z wyżywieniem [PKWiU ex 56]).

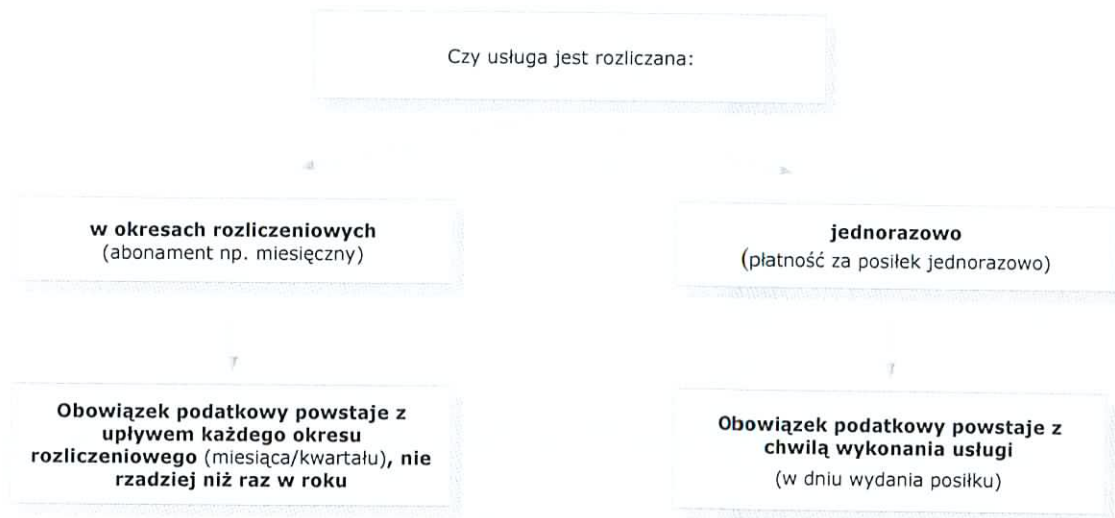
Stawka 8% nie ma zastosowania do sprzedaży (stosuje się stawkę 23%):

- 1) napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2%,
- 2) napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%,
- 3) napojów, przy przygotowywaniu których wykorzystywany jest napar z kawy lub herbaty, niezależnie od udziału procentowego tego naparu w przygotowywanym napoju,
- 4) napojów bezalkoholowych gazowanych,
- 5) wód mineralnych,
- 6) innych towarów w stanie nieprzetworzonym opodatkowanych stawką 23%.

Świadczenie usług wyżywienia osób trzecich, w odniesieniu do których płatności dokonuje inna jednostka budżetowa Gminy Boronów – Gminny Ośrodek Pomocy Społecznej w Boronowie – nie podlega opodatkowaniu (czynność wewnętrzna w ramach jednego podatnika – realizacja zadań statutowych GOPS).

Obowiązek podatkowy:

- 1) reguła ogólna – z chwilą wykonania usługi (podstawa prawna: art. 19a ust. 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku, gdy płatność ustalana jest w odniesieniu do wskazanych w umowie okresów rozliczeniowych (np. miesięcy), obowiązek podatkowy powstaje z końcem każdego takiego okresu (np. z końcem miesiąca), nie rzadziej niż raz w roku (podstawa prawna: art. 19a ust. 3 ustawy o VAT).



Jeżeli przed dniem wykonania usługi (upływu okresu rozliczeniowego) otrzymano całość lub część zapłaty, to w tej części obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania płatności (podstawa prawna: art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Obowiązek wystawienia faktury: W przypadku personelu administracyjnego – na żądanie nabywcy (art. 106b ust. 3 ustawy o VAT). W przypadku usług wyżywienia osób trzecich – w zależności od tego, kto jest nabywcą.

UWAGA: Pomimo braku obowiązku wynikającego z ustawy o VAT, w celu zapewnienia jednolitego sposobu dokumentowania usług wyżywienia świadczonych przez Jednostki oświaty Gminy Boronów, **wprowadza się obowiązek dokumentowania wyżej wymienionych usług w całości fakturami.**

Termin wystawienia faktury:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku opłat pobieranych w odniesieniu do ustalonych w umowie okresów rozliczeniowych (np. miesięcy), istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem). Warunkiem skorzystania z takiej możliwości jest jednak, aby faktura zawierała informację jakiego okresu dotyczy (podstawa prawna: art. 106i ust. 7 i 8 ustawy o VAT),
- 3) w przypadku zaliczek – fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Kasy rejestrujące:

- 1) wyżywienie na rzecz personelu – zwolnione z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 46 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących – zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej usługi stołówek w szkołach i przedszkolach publicznych, prowadzonych przez te placówki, udostępnianych wyłącznie dla uczniów i innych podopiecznych oraz nauczycieli i personelu),
- 2) wyżywienie na rzecz osób trzecich (osoby fizyczne):
 - a) zwolnione z obowiązku ewidencjonowania w przypadku, gdy zapłata otrzymywana jest w całości za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy Jednostki/Gminy lub na rachunek Jednostki/Gminy w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 39 Załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących),
 - b) w przypadku wpłat gotówkowych – podlega ewidencjonowaniu w kasie rejestrującej.

UWAGA: Wprowadza się **zakaz przyjmowania wpłat gotówkowych z tytułu odpłatności za wyżywienie osób trzecich** (osób niebędących uczniami, innymi podopiecznymi oraz nauczycielami lub personelem Jednostki).

Zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej nie ma zastosowania do usług przygotowywania żywności dla odbiorców zewnętrznych (catering) – bez względu na sposób przyjęcia płatności (gotówka vs przekaz/przelew).

2.7. Organizacja kolonii i obozów

Świadczenie przez Jednostkę usług w zakresie organizacji kolonii i obozów stanowi przejaw prowadzonej przez Jednostkę działalności gospodarczej i jako takie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Stawka VAT:

Usługi obozów i kolonii oraz usługi o podobnym charakterze, organizowane przez szkoły i inne jednostki objęte ustawą o systemie oświaty, świadczone wyłącznie na rzecz dzieci i młodzieży z tych szkół i jednostek podlegają zwolnieniu z VAT (podstawa prawna: § 3 ust. 1 pkt 8 rozporządzenia ws zwolnień z VAT).

Istnieją rozbieżne poglądy co do sposobu opodatkowania usług organizacji obozów, kolonii oraz usług o podobnym charakterze na rzecz dzieci i młodzieży z innych szkół i jednostek. Zgodnie z obecną linią interpretacyjną organów podatkowych, usługi takie podlegają rozliczeniu według szczególnej procedury rozliczeń VAT przy świadczeniu usług turystyki, o której mowa w art. 119 ustawy o VAT. Zgodnie z tą procedurą:

- 1) podstawą opodatkowania (stawka VAT 23%) przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku VAT (art. 119 ust. 1 ustawy o VAT),
- 2) przez marżę, o której mowa powyżej rozumie się różnicę między kwotą, którą ma zapłacić nabywca usługi, a faktycznymi kosztami poniesionymi przez podatnika (tu: Jednostkę/Gminę) z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty (tu: uczestnika obozu/kolonii),
- 3) przez usługi dla bezpośredniej korzyści turysty rozumie się usługi stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie (art. 119 ust. 2 ustawy o VAT).

Opodatkowanie podatkiem VAT marży stosuje się bez względu na to, kto nabywa usługę turystyki, w przypadku gdy Jednostka:

- 1) działa na rzecz nabywcy usługi we własnym imieniu i na własny rachunek,
- 2) przy świadczeniu usługi nabywa towary i usługi od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty (uczestnika kolonii/obozu; art. 119 ust. 3 ustawy o VAT).

W takich przypadkach Jednostka jest obowiązana prowadzić ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT (rejestry zakupu i sprzedaży VAT) z uwzględnieniem kwot wydatkowanych na nabycie towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści uczestnika obozu/kolonii, oraz posiadać dokumenty, z których wynikają te kwoty (art. 119 ust. 3a ustawy o VAT). Jednostce nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu ww. towarów i usług nabytych dla bezpośredniej korzyści uczestnika.

Zgodnie z art. 119 ust. 5 i ustawy o VAT, w przypadku, gdy przy świadczeniu ww. usługi, oprócz usług nabywanych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści uczestnika obozu/kolonii, Jednostka wykonuje we własnym zakresie część świadczeń w ramach tej usługi, zwanych dalej „usługami własnymi”, odrębnie ustala się podstawę opodatkowania dla usług własnych i odrębnie w odniesieniu do usług nabytych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. W celu określenia podstawy opodatkowania dla usług własnych stosuje się odpowiednio przepisy art. 29a, tj. podstawę tę ustala się jako kwotę należną pomniejszoną o należny podatek VAT. W takich przypadkach Jednostka obowiązana jest do wykazania w prowadzonej ewidencji, jaka część należności za usługę przypada na usługi nabyte od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, a jaka na usługi własne. W części dot. usług własnych świadczenie ww. usług podlega

zwolnieniu z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 24 lit. a) ustawy o VAT – usługi w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w formach i na zasadach określonych w przepisach o systemie oświaty.

Obowiązek podatkowy: Z chwilą wykonania usługi, a jeśli przed wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty (podstawa prawna: art. 19a ust. 1 i 8 ustawy o VAT).

Obowiązek wystawienia faktury: w przypadku sprzedaży usług obozów, kolonii oraz usług o podobnym charakterze świadczonych na rzecz dzieci i młodzieży Jednostki, nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję. Obowiązek taki istnieje wyłącznie w sytuacji, gdy o wystawienie takiej faktury zgłosi się nabywca. W zakresie usług korzystających ze zwolnienia z VAT, faktura powinna obligatoryjnie zawierać informację o podstawie prawnej do zastosowania zwolnienia z VAT.

Termin wystawienia faktury:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku zaliczek – fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

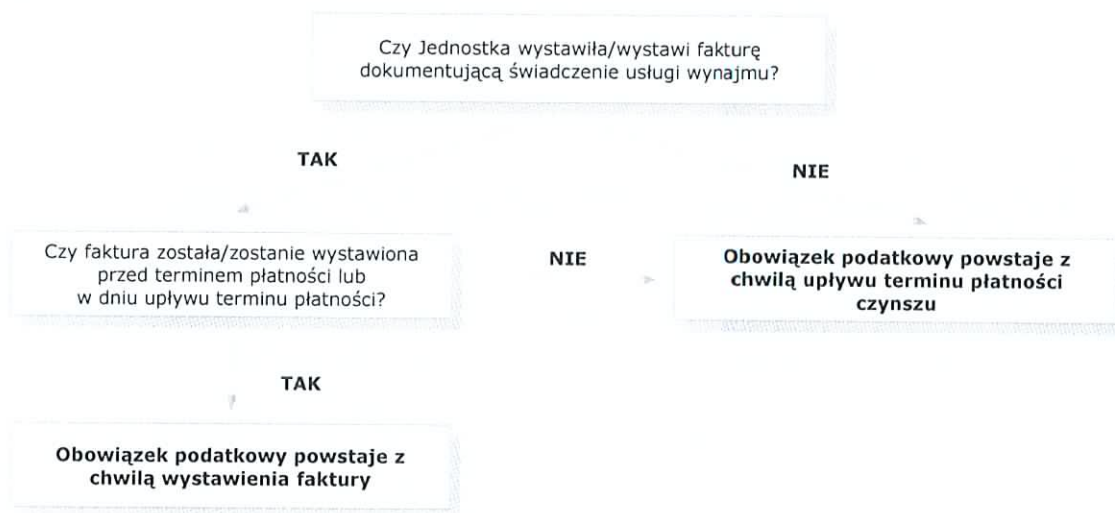
Kasa rejestrująca: Usługi podlegają obowiązkowi ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej, za wyjątkiem przypadków, gdy Jednostka otrzyma zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy Jednostki lub na rachunek Jednostki w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakich konkretnie czynności dotyczyła (podstawa prawna: §2 ust. 1 i 2 w zw. z poz. 39 Załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących).

2.8. Wynajem pomieszczeń i powierzchni użytkowych za odpłatnością

Wynajem pomieszczeń i powierzchni użytkowych za odpłatnością (sal lekcyjnych, boisk i sal gimnastycznych, wynajem pomieszczeń na cele prowadzenia działalności gospodarczej [sklepiki szkolne], na uroczystości, wynajem powierzchni po automaty, budki telefoniczne, urządzenia telekomunikacyjne, itd.) stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stawka VAT: Zastosowanie ma stawka VAT 23% (podstawa prawna: art. 41 ust. 1 ustawy o VAT)

Obowiązek podatkowy: z chwilą wystawienia faktury. W przypadku, gdy Jednostka nie wystawiła faktury lub wystawiła ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminu wystawienia faktury, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności (podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b oraz ust. 7 w zw. z art. 106i ust. 3 i 4 ustawy o VAT).



UWAGA: W przypadku usług najmu otrzymanie zaliczki/przedpłaty na poczet czynszu nie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w stosunku do tej płatności.

Termin wystawienia faktury: w przypadku usług wynajmu fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi. Istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi jeśli usługa najmu ma charakter ciągły (usługa nie jest jednorazowa i jest wykonywana w taki sposób, że w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń). Warunkiem skorzystania z takiej możliwości jest jednak, aby faktura zawierała informację jakiego okresu dotyczy (podstawa prawna: art. 106i ust. 3 pkt 4 oraz ust. 7 i 8 ustawy o VAT).

Czy usługa jest świadczona na rzecz podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem?

TAK

Obowiązek wystawienia faktury **nie później niż z upływem terminu płatności i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi.**

W odniesieniu do usług, dla których umowa przewiduje następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, **istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem usługi, o ile faktura zawiera informację jakiego okresu dotyczy.**

NIE

Zgodnie z przepisami: brak obowiązku wystawienia faktury; patrz jednak UWAGA poniżej

UWAGA: Wprowadza się obowiązek dokumentowania usług najmu w całości fakturami (bez względu na to, kto jest odbiorcą takiej usługi).

Wyjątek dotyczy usług najmu świadczonych przez Jednostkę na rzecz Gminy Boronów lub na rzecz innej jednostki budżetowej Gminy – w takim przypadku usługa najmu podlega udokumentowaniu notą księgową (czynność wewnętrzna w ramach jednego podatnika – nie podlega opodatkowaniu VAT).

Kasy rejestrujące: Wynajem nieruchomości własnych i dzierżawionych podlega zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej jeżeli:

- świadczenie usług zostało w całości udokumentowane fakturą, lub
- świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła (podstawa prawna: § 2 ust. 1 i 2 w zw. z poz. 26 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas fiskalnych).

2.9. Nieodpłatne udostępnienie pomieszczeń (użyczenie)

W praktyce organów podatkowych przyjmuje się, że nieodpłatne udostępnienie (użyczenie) przez jednostki samorządu terytorialnego należące do nich mienia celem realizacji nałożonych na nie zadań, nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT. Powyższe dotyczy w szczególności:

- użyczenia mienia na rzecz innych jednostek sektora finansów publicznych (instytucji kultury, innych JST),
- użyczenia mienia na rzecz klubów sportowych, innych organizacji pozarządowych,
- nieodpłatnego udostępnienia pomieszczeń na potrzeby spotkań lokalnej społeczności.

Nieodpłatne udostępnienie mienia JST na cele komercyjne podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych (tak jakby usługa była świadczona odpłatnie; podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia usługi – art. 29a ust. 5 ustawy o VAT).

2.10. Refakturowanie mediów

Uwagi ogólne

Sposób opodatkowania czynności tzw. refakturowania mediów, czyli przeniesienia na najemcę kosztów mediów dotyczących wynajmowanego/wydzierżawianego przez niego pomieszczenia bądź powierzchni budził przez wiele lat wątpliwości i spory, tj. nie było jasne czy koszty takie należy refakturować osobno, poza ustalonym w umowie czynszem podstawowym (konsekwencją takiego podejścia byłoby m.in. opodatkowanie refakturowanych usług według stawek właściwych dla danej usługi), czy też należy uznać, że koszty te powinny podwyższać wartość czynszu i być opodatkowane tak jak ten czynsz (czyli w przypadku najmu mieszkań na cele mieszkaniowe – zwolnione z VAT, w pozostałym zakresie zaś opodatkowane stawką VAT 23%).

Rozstrzygnięciem okazał się wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-42/14 *Wojkowa Agencja Mieszkaniowa*, w którym Trybunał uznał, że w świetle unijnych regulacji dotyczących podatku VAT, najem nieruchomości i związane z nim dostawa wody, energii elektrycznej, energii cieplnej oraz wywóz nieczystości co do zasady należy uważać za kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, które z punktu widzenia podatku VAT winno się oceniać oddzielnie, chyba że elementy transakcji, także te określające względy ekonomiczne zawarcia umowy, wskazywać będą, że świadczenia te są ze sobą tak ściśle związane, iż tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny.

Na podstawie powyższego wyroku TSUE, w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych oraz praktyce organów podatkowych przyjmuje się, że:

- najem nieruchomości i związane z nim tzw. media należy uważać za odrębne i niezależne świadczenia w przypadku, gdy:
 - 1) najemca ma możliwość wyboru świadczeniodawców lub sposobów korzystania z danych towarów lub usług (tzw. mediów), dostarczanych do najmowanego lokalu przez wyspecjalizowane podmioty,
 - 2) możliwość wyboru korzystania z danych towarów oznacza, że najemca może decydować o ich zużyciu (np. wody, energii elektrycznej, cieplnej), co może być stwierdzone poprzez założenie indywidualnych liczników i rozliczanie się w oparciu o ich odczyty lub w oparciu o inne kryteria uwzględniające zużycie tych towarów przez najemcę,
 - 3) w umowie strony postanowią, że najemca będzie odrębnie rozliczać czynsz najmu oraz należności za tzw. media na podstawie indywidualnego zużycia, np. w oparciu o wskazania licznika lub w oparciu o inne kryteria uwzględniające zużycie tych towarów przez najemcę,
 - 4) wynajmujący będzie w sposób odrębny na fakturze (fakturach) wykazywał należności z tytułu najmu oraz z tytułu tzw. mediów,
 - 5) z zakładem dostarczającym tzw. media do lokalu najemcy rozliczenia dokonuje wynajmujący,
- w sytuacji natomiast, gdy powyższe kryteria nie są spełnione, np. w przypadku najmu lokali z dostawą mediów nierozliczanych w oparciu o faktyczne zużycie przez najemcę (np. w oparciu o skalkulowany ryczałt niezależny od faktycznego zużycia) – świadczenia takie należy traktować jako jedną usługę najmu. W takiej bowiem sytuacji na płaszczyźnie ekonomicznej świadczenia te stanowią jedną całość. Wówczas też pobierana jest stała kwota wynagrodzenia za najem bez względu na ilość zużycia tzw. mediów (innymi słowy bez uwzględnienia tego kryterium). Okoliczności te wskazują bowiem, że celem zawarcia takiej umowy było wynajęcie lokalu gotowego do użytku wraz z odpowiednimi mediami.

W przypadku najmu pomieszczeń/powierzchni z dostawą mediów nierozliczanych w oparciu o faktyczne zużycie przez najemcę, zastosowanie znajdują zasady opodatkowania właściwe dla wykonywanej w danym przypadku usługi najmu (patrz pkt 1.8 oraz pkt 1.9 powyżej). W przypadku najmu pomieszczeń/powierzchni z dostawą mediów rozliczaną odrębnie, zastosowanie znajdują zasady przedstawione poniżej.

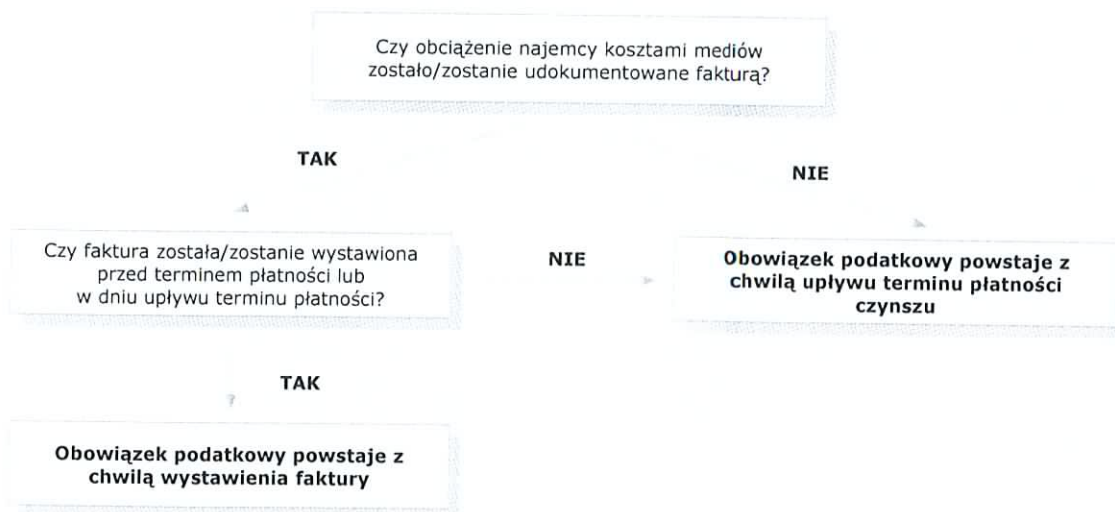
Obciążanie najemców/dzierżawców kosztami mediów stanowi przejaw wykonywanej przez Jednostkę działalności gospodarczej i jako takie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Stawka VAT: Zastosowanie znajdzie stawka VAT właściwa dla refakturowanej usługi. Następujące „media” podlegają opodatkowaniu według stawki VAT 8% (podstawa prawna: art. 41 ust. 2 w zw. z załącznikiem nr 3 do ustawy o VAT):

- 1) usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody za pośrednictwem sieci wodociągowych,
- 2) usługi związane z handlem wodą dostarczaną za pośrednictwem sieci wodociągowych,
- 3) usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków.

W pozostałych przypadkach zastosowanie znajdzie stawka VAT 23% (energia elektryczna, ciepła i chłodnicza, gaz przewodowy, usługi telekomunikacyjne, itd.).

Obowiązek podatkowy: z chwilą wystawienia faktury. W przypadku, gdy Jednostka nie wystawiła faktury lub wystawiła ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminu wystawienia faktury, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności (podstawa prawna: art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b oraz ust. 7 w zw. z art. 106i ust. 3 i 4 ustawy o VAT).



UWAGA: W przypadku usług zaliczanych do tzw. mediów (energia elektryczna, ciepła i chłodnicza, gaz przewodowy, usługi telekomunikacyjne, usługi doprowadzania wody i odprowadzania ścieków) otrzymanie zaliczki/przedpłaty nie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w stosunku do tej płatności.

Termin wystawienia faktury: w przypadku kosztów tzw. mediów (energia elektryczna, ciepła i chłodnicza, gaz przewodowy, usługi telekomunikacyjne, usługi doprowadzania wody i odprowadzania ścieków) fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi. Istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi jeśli usługa/dostawa (refakturowanie) ma charakter ciągły (nie jest jednorazowa i jest wykonywana w taki sposób, że w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń). Warunkiem skorzystania z takiej możliwości jest jednak, aby faktura zawierała informację jakiego okresu dotyczy (podstawa prawna: art. 106i ust. 3 pkt 4 oraz ust. 7 i 8 ustawy o VAT).

Czy usługa jest świadczona na rzecz podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem?

TAK

NIE

Obowiązek wystawienia faktury **nie później niż z upływem terminu płatności i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi.**

W odniesieniu do usług, dla których umowa przewiduje następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, **istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem usługi, o ile faktura zawiera informację jakiego okresu dotyczy.**

Zgodnie z przepisami: brak obowiązku wystawienia faktury; patrz jednak UWAGA poniżej

UWAGA: W celu zapewnienia jednolitego sposobu dokumentowania refakturowania mediów w Gminie Boronów **wprowadza się obowiązek dokumentowania tego rodzaju czynności w całości fakturami (bez względu na to, kto jest odbiorcą takiej usługi).**

Wyjątek dotyczy refakturowania kosztów mediów przez Jednostkę na rzecz Gminy Boronów lub na rzecz innej jednostki budżetowej Gminy – w takim przypadku przeniesienie ww. kosztów podlega udokumentowaniu notą księgową (czynność wewnętrzna w ramach jednego podatnika – nie podlega opodatkowaniu VAT).

Kasy rejestrujące: Następujące dostawy/usługi podlegają zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 2-4 załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących):

- 1) PKWiU 35 Energia elektryczna, paliwa gazowe, para gorąca, gorąca woda i powietrze do układów klimatyzacyjnych (obejmuje energię elektryczną i ciepłą)
- 2) PKWiU 36 Woda w postaci naturalnej, usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody,
- 3) PKWiU 37 Usługi związane z odprowadzaniem ścieków, osady ze ścieków kanalizacyjnych.

W pozostałym zakresie refakturowanie mediów podlegać będzie zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej:

- 1) w przypadku, gdy ma miejsce na rzecz pracownika Gminy (lub pracownika jednostki budżetowej/zakładu budżetowego Gminy),
- 2) a w zakresie usług pod warunkiem, że Jednostka otrzyma zapłatę w całości za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-rozliczeniowej, a z posiadanej przez Jednostkę ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynikać będzie jakiej konkretnie czynności dotyczyła.

Mając powyższe na uwadze, w przypadku, gdy Jednostka obciąża najemców/dzierżawców kosztami świadczeń innych niż:

- 1) energia elektryczna i ciepła,
- 2) usługi związane z dostarczaniem wody,
- 3) usługi związane z odprowadzaniem ścieków, osady ze ścieków kanalizacyjnych,

a najemcy/dzierżawcy nie są pracownikami Gminy ani żadnej z jej jednostek budżetowych, wprowadza się obowiązek, aby wszelkie płatności z tego tytułu były dokonywane za pośrednictwem poczty lub banku na rachunek Jednostki, a także obowiązek prowadzenia ewidencji i gromadzenia dowodów dokumentujących zapłatę, z których jednoznacznie wynikać będzie jakiej konkretnie czynności zapłata dotyczyła.

2.11. Zamiana towarów i usług

Z punktu widzenia rozliczeń podatku VAT, umowy tzw. barterowe, czyli dokonywana przez Jednostki wymiana towarów i usług z innymi podmiotami (zamiana towaru na towar, zamiana usługi na usługę, zamiana towaru na usługę i zamiana usługi na towar), stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT na zasadach takich samych jak sprzedaż.

Powyższe oznacza, że w sytuacji, w której Jednostka świadczy na rzecz podmiotu gospodarczego usługę (np. nieodpłatnie udostępnia pomieszczenia lub powierzchnię), z zamian za co otrzymuje od tego podmiotu inną usługę (np. nieodpłatny dostęp do internetu), z punktu widzenia rozliczeń podatku VAT, każda z tych usług (usługa świadczona przez Jednostkę i usługa świadczona przez podmiot gospodarczy) powinna zostać odrębnie opodatkowana i udokumentowana fakturą, rozliczenie finansowe zaś powinno odbywać się na poziomie należności wynikających z faktur (zapłata następuje nie w pieniądzu lecz w formie innego świadczenia rzeczowego).

W praktyce oznacza to, że dokonując rozliczenia czynności świadczonych w ramach umów barterowych:

- Jednostka powinna opodatkować świadczoną przez siebie usługę (ew. dostarczany towar) tak jakby świadczyła ją odpłatnie i wystawić z tego tytułu fakturę,
- podmiot gospodarczy powinien postąpić analogicznie, tj. opodatkować świadczoną przez siebie usługę (ew. dostarczany towar) tak jakby świadczył ją odpłatnie i wystawić z tego tytułu fakturę.

Sposób opodatkowania (stawka VAT, obowiązek podatkowy, itd.) zależy od rodzaju świadczonej usługi/dostarczanego towaru. Podstawą opodatkowania jest cena nabycia przekazywanego towaru lub towaru podobnego, w gdy nie ma ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów (art. 29a ust. 2 ustawy o VAT). W przypadku usług, podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika (art. 29a ust. 5 ustawy o VAT).

2.12. Odwrotne obciążenie (sprzedaż złomu i makulatury)

Sprzedaż przez Jednostkę złomu lub makulatury stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju. W zależności od przypadku, sprzedaż taka może podlegać opodatkowaniu na zasadach ogólnych, bądź też podlegać opodatkowaniu w specjalnej procedurze tzw. odwrotnego obciążenia.

2.12.1. Sprzedaż na rzecz podatnika VAT czynnego

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT, w przypadku sprzedaży towarów wymienionych w Załączniku Nr 11 do ustawy o VAT, tj.

Poz.	Symbol PKWiU	Nazwa towaru (grupy towarów)
1	24.10.12.0	Żelazostopy
2	24.10.14.0	Granulki i proszek z surówki, surówki zwierciadlistej lub stali
3	24.10.31.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości ≥ 600 mm, ze stali niestopowej
4	24.10.32.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości < 600 mm, ze stali niestopowej
5	24.10.35.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości ≥ 600 mm, z pozostałej stali stopowej, z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
6	24.10.36.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości < 600 mm, z pozostałej stali stopowej z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
7	24.10.41.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, o szerokości ≥ 600 mm, ze stali niestopowej
8	24.10.43.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, o szerokości ≥ 600 mm, z pozostałej stali stopowej, z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
9	24.10.51.0	Wyroby płaskie walcowane, o szerokości ≥ 600 mm, ze stali niestopowej, platerowane, powlekane lub pokrywane
10	24.10.52.0	Wyroby płaskie walcowane, o szerokości ≥ 600 mm, z pozostałej stali stopowej, platerowane, powlekane lub pokrywane
11	24.10.61.0	Pręty walcowane na gorąco, w nieregularnie związanych kręgach, ze stali niestopowej
12	24.10.62.0	Pozostałe pręty ze stali, nieobrobione więcej niż kute, na gorąco walcowane, ciągnione lub wyciskane, włączając te, które po walcowaniu zostały skręcone
13	24.10.65.0	Pręty walcowane na gorąco, w nieregularnie związanych kręgach, z pozostałej stali stopowej
14	24.10.66.0	Pozostałe pręty z pozostałej stali stopowej, nieobrobione więcej niż kute, na gorąco walcowane, ciągnione lub wyciskane, włączając te, które po walcowaniu zostały skręcone
15	24.10.71.0	Kształtowniki otwarte, nieobrobione więcej niż walcowane na gorąco, ciągnione na gorąco lub wyciskane, ze stali niestopowej
16	24.10.73.0	Kształtowniki otwarte, nieobrobione więcej niż walcowane na gorąco, ciągnione na gorąco lub wyciskane, z pozostałej stali stopowej
17	24.31.10.0	Pręty ciągnione na zimno oraz kątowniki, kształtowniki i profile, ze stali niestopowej
18	24.31.20.0	Pręty ciągnione na zimno oraz kątowniki, kształtowniki i profile, z pozostałej stali stopowej
19	24.32.10.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, ze stali, o szerokości < 600 mm, niepokrywane
20	24.32.20.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, ze stali, o szerokości < 600 mm, platerowane, powlekane lub pokrywane
21	24.33.11.0	Kształtowniki otwarte, formowane lub profilowane na zimno, ze stali niestopowej

21a	24.33.20.0	Arkusze żeberkowane ze stali niestopowej
22	24.34.11.0	Drut ciągniony na zimno, ze stali niestopowej
22a	24.41.10.0	Srebro nieobrobione plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku
22aa	ex 24.41.20.0	Złoto nieobrobione plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku, z wyłączeniem złota inwestycyjnego w rozumieniu art. 121 ustawy, z zastrzeżeniem poz. 22b
22ab	24.41.30.0	Platyna nieobrobiona plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku
22b	bez względu na symbol PKWiU	Złoto inwestycyjne w rozumieniu art. 121 ustawy
22c	ex 24.41.40.0	Metale nieszlachetne lub srebro, platerowane złotem, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu - wyłącznie srebro, platerowane złotem, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu
22ca	ex 24.41.50.0	Metale nieszlachetne platerowane srebrem oraz metale nieszlachetne, srebro lub złoto, platerowane platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu - wyłącznie złoto i srebro, platerowane platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu
22d	24.42.11.0	Aluminium nieobrobione plastycznie
22e	24.43.11.0	Ołów nieobrobiony plastycznie
22f	24.43.12.0	Cynk nieobrobiony plastycznie
22g	24.43.13.0	Cyna nieobrobiona plastycznie
23	24.44.12.0	Miedź nierafinowana; anody miedziane do rafinacji elektrolitycznej
24	24.44.13.0	Miedź rafinowana i stopy miedzi, nieobrobione plastycznie; stopy wstępne miedzi
25	24.44.21.0	Proszki i płatki z miedzi i jej stopów
26	24.44.22.0	Plaskowniki, pręty, kształtowniki i walcówka, z miedzi i jej stopów
27	24.44.23.0	Druty z miedzi i jej stopów
27a	24.45.11.0	Nikiel nieobrobiony plastycznie
27b	ex 24.45.30.0	Pozostałe metale nieżelazne i wyroby z nich; cermetale; popiół i pozostałości zawierające metale i związki metali - wyłącznie odpady i złom metali nieszlachetnych
28	ex 26.11.30.0	Elektroniczne układy scalone - wyłącznie procesory
28a	ex 26.20.11.0	Przenośne maszyny do automatycznego przetwarzania danych, o masie ≤ 10 kg, takie jak: laptopy i notebooki; komputery kieszonkowe (np. notesy komputerowe) i podobne - wyłącznie komputery przenośne, takie jak: tablety, notebooki, laptopy
28b	ex 26.30.22.0	Telefony dla sieci komórkowych lub dla innych sieci bezprzewodowych - wyłącznie telefony komórkowe, w tym smartfony
28c	ex 26.40.60.0	Konsole do gier wideo (w rodzaju stosowanych z odbiornikiem telewizyjnym lub samodzielnym ekranem) i pozostałe urządzenia do gier zręcznościowych lub hazardowych z elektronicznym wyświetlaczem - z wyłączeniem części i akcesoriów
28d	ex 32.12.13.0	Biżuteria i jej części oraz pozostałe wyroby jubilerskie i ich części, ze złota i srebra lub platerowane metalem szlachetnym - wyłącznie części biżuterii i części pozostałych wyrobów jubilerskich ze złota, srebra i platyny, tj. niewykończone lub niekompletne wyroby jubilerskie i wyraźne części biżuterii, w tym pokrywane lub platerowane metalem szlachetnym
29	38.11.49.0	Wraki przeznaczone do złomowania inne niż statki i pozostałe konstrukcje pływające
30	38.11.51.0	Odpady szklane
31	38.11.52.0	Odpady z papieru i tektury
32	38.11.54.0	Pozostałe odpady gumowe

33	38.11.55.0	Odpady z tworzyw sztucznych
34	38.11.58.0	Odpady inne niż niebezpieczne zawierające metal
35	38.12.26.0	Niebezpieczne odpady zawierające metal
36	38.12.27	Odpady i braki ogniw i akumulatorów elektrycznych; zużyte ogniwa i baterie galwaniczne oraz akumulatory elektryczne
37	38.32.2	Surowce wtórne metalowe
38	38.32.31.0	Surowce wtórne ze szkła
39	38.32.32.0	Surowce wtórne z papieru i tektury
40	38.32.33.0	Surowce wtórne z tworzyw sztucznych
41	38.32.34.0	Surowce wtórne z gumy

jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- dokonującym ich dostawy jest podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT,
- nabywcą jest podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
- dostawa nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT (tj. nie ma miejsca dostawa towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku, jeżeli dokonującemu ich dostawy [tu: Jednostce/Gminie] nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu, imporcie lub wytworzeniu),

podatnikiem podatku VAT z tytułu takiej dostawy jest nabywca towaru.

W takim przypadku Jednostka:

- nie nalicza podatku VAT należnego,
- wystawia fakturę, która:
 - nie zawiera stawki ani kwoty podatku (opiewa na wartość netto), w to miejsce natomiast
 - zawiera wyrazy „ODWROTNE OBCIĄŻENIE”,
- wystawioną fakturę ujmuje w rejestrze sprzedaży za miesiąc, w którym powstał obowiązek podatkowy (miesiąc, w którym nastąpiło wydanie towaru, a jeśli przed wydaniem towaru otrzymano całość lub część zapłaty – miesiąc, w którym otrzymano płatność w odniesieniu do otrzymanej kwoty),
- dokonaną sprzedaż wykazuje w deklaracji częściowej w odrębnej pozycji, tj. w poz. „Dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy (wypełnia dostawca)”.

W przypadku dostaw towarów wymienionych w poz. 28-28c Załącznika nr 11 do ustawy mechanizm odwrotnego obciążenie stosuje się, jeżeli łączna wartość tych towarów w ramach jednolitej gospodarczo transakcji obejmującej te towary, bez kwoty podatku, przekracza kwotę 20 000 zł.

Za jednolitą gospodarczo transakcję uznaje się transakcję obejmującą umowę, w ramach której występuje jedna lub więcej dostaw towarów wymienionych w poz. 28-28c Załącznika nr 11 do ustawy, nawet jeżeli są one dokonane na podstawie odrębnych zamówień lub wystawianych jest więcej faktur dokumentujących poszczególne dostawy. Za jednolitą gospodarczo transakcję uznaje się również transakcję obejmującą więcej niż jedną umowę, o której mowa powyżej, jeżeli okoliczności towarzyszące tej transakcji lub warunki, na jakich została ona zrealizowana, odbiegały od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie towarami wymienionymi w poz. 28-28c Załącznika nr 11 do ustawy.

Obniżenie wartości dostaw dokonywanych w ramach jednolitej gospodarczo transakcji, w szczególności przez udzielenie po ich dokonaniu nabywcy opustu lub obniżki ceny, nie wpływa na określenie podatnika obowiązującego do rozliczenia kwoty podatku z tytułu dostawy towarów dokonywanej w ramach tej transakcji. W przypadku, gdy po otrzymaniu całości lub części zapłaty przed dokonaniem dostawy towarów, o których mowa w Załączniku nr 11 do ustawy, następuje zmiana określenia podatnika dla tej dostawy, korekty rozliczenia zapłaty w związku z tą zmianą dokonuje się w rozliczeniu za okres, w którym dokonano dostawy tych towarów.

2.12.2. Sprzedaż na rzecz podmiotów innych niż podatnicy VAT czynni

W przypadku sprzedaży przez Jednostkę towarów wymienionych w Załączniku Nr 11 do ustawy o VAT, ale na rzecz podmiotów niebędących podatnikami VAT zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni, zastosowanie znajdują reguły przedstawione poniżej. Reguły te znajdują zastosowanie także w przypadku sprzedaży innego rodzaju towarów traktowanych przez Jednostkę jako „złom”, lecz nie wymienionych w ww. Załączniku Nr 11.

Stawka VAT: Zastosowanie znajdzie stawka VAT 23%.

Obowiązek podatkowy:

- 1) reguła ogólna – z chwilą wydania towaru (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT),
- 2) jeżeli przed dniem wydania towaru otrzymano całość lub część zapłaty, to w tej części obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania zapłaty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Termin wystawienia faktury:

W przypadku sprzedaży złomu i makulatury na rzecz osób prawnych (spółek) niebędących podatnikami podatku VAT, Jednostka będzie zobowiązana wystawić fakturę. Fakturę należy wystawić:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem dostawy (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku zaliczek – nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Przepisy ustawy o VAT nie nakładają obowiązku wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż złomu oraz makulatury na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. W takim przypadku, faktura wystawiana jest jedynie na żądanie nabywcy, jeżeli żądanie to zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy.

UWAGA: Pomimo braku obowiązku wynikającego z ustawy o VAT, w celu zapewnienia jednolitego sposobu dokumentowania sprzedaży złomu i makulatury przez Jednostki oświaty, **wprowadza się obowiązek dokumentowania wyżej wymienionych dostaw w całości fakturami.**

Kasa rejestrująca: Dostawa złomu i makulatury na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej podlega zaewidencjonowaniu w kasie rejestrującej, za wyjątkiem przypadków, gdy:

- (a) jest dokonywana na rzecz pracownika Gminy lub którejkolwiek z jej jednostek budżetowych (podstawa prawna: §2 ust. 1 w zw. z poz. 36 Załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących),
- (b) dotyczy towarów, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych podlegających amortyzacji, jeżeli czynności te w całości zostały

udokumentowane fakturą (podstawa prawna: §2 ust. 1 w zw. z poz. 50 Załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących).

2.13. Sprzedaż innego majątku ruchomego

Sprzedaż przez Jednostkę składników majątku ruchomego stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jako tzw. odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju.

Stawka VAT: W zależności od rodzaju sprzedawanego towaru.

Obowiązek podatkowy:

- 1) reguła ogólna – z chwilą wydania towaru (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT),
- 2) jeżeli przed dniem wydania towaru otrzymano całość lub część zapłaty, to w tej części obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania zapłaty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Termin wystawienia faktury:

W przypadku sprzedaży na rzecz osób prawnych (spółek) niebędących podatnikami podatku VAT, Jednostka będzie zobowiązana wystawić fakturę. Fakturę należy wystawić:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia dokonaniem dostawy (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku zaliczek – nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Przepisy ustawy o VAT nie nakładają obowiązku wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż towarów na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. W takim przypadku, faktura wystawiana jest jedynie na żądanie nabywcy, jeżeli żądanie to zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy.

UWAGA: Pomimo braku obowiązku wynikającego z ustawy o VAT, w celu zapewnienia jednolitego sposobu dokumentowania sprzedaży składników majątku przez Jednostki oświaty Gminy, **wprowadza się obowiązek dokumentowania wyżej wymienionych dostaw w całości fakturami.**

Kasa rejestrująca: Sprzedaż składników majątkowych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej podlega zaewidencjonowaniu w kasie rejestrującej, za wyjątkiem przypadków, gdy:

- (a) jest dokonywana na rzecz pracownika Gminy lub którejkolwiek z jej jednostek budżetowych (podstawa prawna: §2 ust. 1 w zw. z poz. 36 Załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących),
- (b) dotyczy towarów, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych podlegających amortyzacji, jeżeli czynności te w całości zostały udokumentowane fakturą (podstawa prawna: §2 ust. 1 w zw. z poz. 50 Załącznika do rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących).

ZAKUPY (WYDATKI) I PODATEK VAT NALICZONY

1. Wyjaśnienia ogólne

1.1. Dokumentowanie (faktury zakupu, faktury korygujące zakup, noty korygujące)

1.1.1. Dokumenty uprawniające do odliczenia

Jedynym dokumentem uprawniającym do odliczenia podatku VAT naliczonego (w całości lub w części) jest faktura lub faktura korygująca. Innego rodzaju dokumenty otrzymane przez Jednostkę (paragony, rachunki, noty księgowe, inne) nie stanowią podstawy do odliczenia i nie mogą być ujmowane w rejestrze zakupów Jednostki.

Faktury (faktury korygujące) uprawniają do odliczenia pod warunkiem, że zostały prawidłowo wystawione. Przed uwzględnieniem faktury w rejestrze zakupów należy każdorazowo zweryfikować:

- 1) czy faktura zawiera prawidłowe dane nabywcy, tj. czy jako nabywcę wskazano:

GMINA BORONÓW
NAZWA JEDNOSTKI
ADRES JEDNOSTKI
NIP 575-18-65-358

- 2) czy wskazana na fakturze kwota podatku VAT została prawidłowo ustalona,
- 3) czy wskazana na fakturze kwota brutto jest poprawna.

1.1.2. Postępowanie w przypadku zidentyfikowania błędu na fakturze zakupu

W przypadku stwierdzenia w otrzymanej fakturze (fakturze korygującej) błędu co do którejkolwiek z następujących pozycji:

- miara i ilość dostarczanych towarów lub zakres świadczonych usług,
- cena jednostkowa towaru lub usługi bez kwoty podatku VAT (cena jednostkowa netto),
- kwota ewentualnych opustów lub obniżek cen, w tym w formie rabatów z tytułu wcześniejszej zapłaty, o ile nie zostały one uwzględnione z cenie jednostkowej netto,
- wartość dostarczanych towarów lub wykonanych usług objętych transakcją, bez kwoty podatku VAT (wartość sprzedaży netto),
- stawka VAT,
- suma wartości sprzedaży netto z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną z VAT,
- kwota podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku,
- kwota należności ogółem (wartość brutto)

– należy niezwłocznie wystąpić do dostawcy o wystawienie faktury korygującej.

nalichzonego w całości lub w części) w ewidencji VAT i deklaracji częstkowej za miesiąc wcześniejszy niż miesiąc otrzymania faktury korygującej, czy też nie. Powyższe wynika z regulacji art. 86 ust. 19a ustawy o VAT, zgodnie z którym:

- 1) w przypadku, gdy nabywca towaru lub usługi otrzymał fakturę korygującą, jest on obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku nalichzonego w rozliczeniu za okres, w którym tę fakturę korygującą otrzymał.
- 2) jeżeli jednak podatnik nie odliczył podatku nalichzonego określonego w fakturze, której korekta dotyczy, a prawo do takiego odliczenia mu przysługuje, zmniejszenie kwoty podatku nalichzonego uwzględnia się w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonuje tego odliczenia.

Czy korekta dotyczy faktury zakupu, która została przez Jednostkę wykazana w ewidencji i deklaracji częstkowej za miesiąc wcześniejszy niż miesiąc otrzymania faktury korygującej?

TAK

Fakturę korygującą należy ująć w ewidencji i deklaracji częstkowej za miesiąc, w którym Jednostka tę korektę otrzymała.

NIE

Jednostka powinna ująć fakturę pierwotną (w wartości uwzględniającej korektę) w ewidencji i deklaracji częstkowej za miesiąc, w którym powstało prawo do odliczenia podatku nalichzonego z tej faktury pierwotnej lub za jeden z 2 kolejnych miesięcy.

1.3. Zakres odliczenia podatku VAT nalichzonego

1.3.1. Bezpośrednie przyporządkowanie zakupu (wydatku) do sprzedaży

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, Jednostce przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT nalichzonego w zakresie, w jakim nabyte towary i usługi są wykorzystywane do czynności opodatkowanych podatkiem VAT (do czynności opodatkowanych stawką 23%, 8%, 5% lub 0%). Powyższe oznacza, że w zakresie w jakim nabyte towary i usługi są wykorzystywane do czynności zwolnionych z VAT (przykładowo: świadczenie usług w zakresie opieki nad dziećmi w przedszkolu pow. limitu 5 godzin dziennie, usługi żywienia dzieci i personelu pedagogicznego) lub do czynności, które opodatkowaniu nie podlegają (przykładowo: realizacja zadań statutowych Jednostki), prawo do odliczenia podatku VAT nalichzonego Jednostce nie przysługuje.

Dokonując zakupu (wydatku) i otrzymując dokumentującą ten zakup fakturę, Jednostka powinna zatem w pierwszej kolejności ustalić:

- 1) czy zakup (wydatek) jest związany wyłącznie z czynnościami opodatkowanymi VAT – w takim przypadku podatek VAT nalichzony podlega odliczeniu w pełnej wysokości, bądź też
- 2) czy zakup (wydatek) jest związany wyłącznie z czynnościami zwolnionymi z VAT lub niepodlegającymi opodatkowaniu – w takim przypadku podatek VAT nalichzony nie podlega w ogóle odliczeniu (odliczenie wynosi zero).

1.3.2. Zakupy związane z więcej niż jednym rodzajem działalności

Szczególne zasady ustalania zakresu odliczenia podatku VAT nalichzonego dotyczą zakupów (wydatków), które dotyczą zarówno (jednocześnie) czynności opodatkowanych VAT (tj. czynności

Jeżeli natomiast błąd dotyczy innych pozycji faktury, **Jednostka obowiązana jest wystawić i przesłać do dostawcy tzw. notę korygującą**. Nota korygująca powinna zawierać (art. 106k ustawy o VAT):

- 1) wyrazy „NOTA KORYGUJĄCA”,
- 2) numer kolejny i datę jej wystawienia;
- 3) imię i nazwisko lub nazwę oraz adres i NIP dostawcy oraz nazwę, adres i NIP Gminy (według wzoru jak powyżej),
- 4) następujące dane zawarte w fakturze, której dotyczy nota korygująca:
 - datę wystawienia faktury, której dotyczy nota,
 - numer faktury, której dotyczy nota,
 - datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o ile data taka jest określona i różni się od daty wystawienia faktury,
- 5) wskazanie treści korygowanej informacji oraz treści prawidłowej.

Nota korygująca wymaga akceptacji wystawcy faktury (art. 106k ust. 2 ustawy o VAT).

1.2. Termin odliczenia podatku VAT naliczonego

1.2.1. Faktury zakupu

Ustawa o VAT w sposób ścisły reguluje termin, w którym Jednostka może zrealizować przysługujące jej prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego.

Zgodnie z art. 86 ust. 10 i 10b tej ustawy, prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego powstaje:

- 1) w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych przez Jednostkę towarów lub usług powstał obowiązek podatkowy (po stronie dostawcy),
- 2) nie wcześniej jednak niż w rozliczeniu za okres, w którym Jednostka otrzymała fakturę.

Jeżeli Jednostka nie dokonała odliczenia w powyższym terminie, może odliczyć podatek VAT naliczony w rozliczeniu za jeden z 2 kolejnych okresów (miesięcy) rozliczeniowych.

Wyjątek dotyczy faktur otrzymanych przez Jednostkę od małego podatnika w okresie stosowania przez niego tzw. metody kasowej (faktury wystawiane przez takiego podatnika powinny zawierać oznaczenie „metoda kasowa”) – w odniesieniu do takich faktur Jednostce przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego w rozliczeniu za okres (miesiąc), w którym Jednostka dokonała zapłaty lub w rozliczeniu za 2 kolejne okresy (miesiące) rozliczeniowe (art. 86 ust. 10e w zw. z ust. 11 ustawy o VAT).

Jeżeli Jednostka nie dokonała odliczenia podatku VAT naliczonego w żadnym z powyższych okresów, może nadal dokonać takiego odliczenia poprzez korektę deklaracji za okres, w którym powstało prawo do odliczenia (zasada 2 kolejnych miesięcy nie ma w tym przypadku zastosowania), nie później jednak niż w ciągu 5 lat licząc od początku (nie od końca!) roku, w którym powstało takie prawo (art. 86 ust. 13 ustawy o VAT).

1.2.2. Faktury korygujące do faktur zakupu

Faktury korygujące zwiększające kwotę podatku VAT naliczonego należy wykazywać w ewidencji VAT i deklaracji częstkowej za miesiąc, w którym Jednostka otrzymała taką fakturę korygującą lub w rozliczeniach za jeden z 2 kolejnych miesięcy.

Sposób ujęcia faktur korygujących zmniejszających kwotę podatku VAT naliczonego zależy od tego, czy korekta dotyczy faktury, która została przez Jednostkę ujęta (dokonano odliczenia VAT

dających prawo do odliczenia), jak i czynności zwolnionych z VAT lub niepodlegających opodatkowaniu (tj. czynności niedających prawa do odliczenia). W takich przypadkach, odliczenie podatku naliczonego przysługuje w części, proporcjonalnie do zakresu, w jakim dany zakup jest związany z jednym bądź drugim rodzajem działalności. Zakres ten ustala się na podstawie wskaźników wynikających z ustawy o VAT.

Ustawa o VAT przewiduje dwa rodzaje wskaźników, na podstawie których należy dokonywać częściowych odliczeń podatku VAT naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z tzw. działalnością mieszaną. Są to:

- 1) tzw. prewspółczynnik – określający zakres, w jakim dany zakup jest związany z czynnościami niepodlegającymi i podlegającymi opodatkowaniu, oraz
- 2) tzw. proporcja sprzedaży – określająca zakres, w jakim dany zakup jest związany z czynnościami opodatkowanymi i zwolnionymi z VAT.

Podsumowanie powyższych regulacji i zasad przedstawia tabela.

Rodzaj zakupu (wydatku)	Zakres odliczenia podatku VAT naliczonego
Zakup związany wyłącznie z czynnościami opodatkowanymi VAT	Odliczenie 100%
Zakup związany wyłącznie z czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu VAT	Brak prawa do odliczenia
Zakup związany wyłącznie z czynnościami zwolnionymi z VAT	Brak prawa do odliczenia
Zakup związany jednocześnie z czynnościami opodatkowanymi i niepodlegającymi opodatkowaniu	Odliczenie częściowe przy zastosowaniu tzw. prewspółczynnika
Zakup związany jednocześnie z czynnościami opodatkowanymi i zwolnionymi z VAT	Odliczenie częściowe przy zastosowaniu tzw. proporcji sprzedaży
Zakup związany jednocześnie z czynnościami opodatkowanymi VAT, niepodlegającymi opodatkowaniu i zwolnionymi z VAT	Odliczenie częściowe, dwuetapowe: przy zastosowaniu prewspółczynnika, a następnie przy zastosowaniu proporcji sprzedaży

1.4. Prewspółczynnik

Zasady obliczania pierwszego z przedstawionych wskaźników – tzw. prewspółczynnika – określają przepisy art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT. Zgodnie z tymi przepisami:

- 1) w przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, zwanym dalej „sposobem określenia proporcji”. Sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć,
- 2) sposób określenia proporcji najbardziej odpowiada specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć, jeżeli:
 - a) zapewnia odliczenie podatku naliczonego wyłącznie w części proporcjonalnie przypadającej na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowane oraz
 - b) obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza – w przypadku, o którym

mowa w tym przepisie, gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe,

- 3) przy wyborze sposobu określenia proporcji można wykorzystać w szczególności następujące dane:
- a) średnioroczną liczbę osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie osób wykonujących prace w ramach działalności gospodarczej i poza tą działalnością,
 - b) średnioroczną liczbę godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza tą działalnością,
 - c) roczny obrót z działalności gospodarczej w rocznym obrocie podatnika z działalności gospodarczej powiększonym o otrzymane przychody z innej działalności, w tym wartość dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, otrzymanych na sfinansowanie wykonywanej przez tego podatnika działalności innej niż gospodarcza,
 - d) średnioroczną powierzchnię wykorzystywaną do działalności gospodarczej w ogólnej średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej i poza tą działalnością.

W art. 86 ust. 22 ustawy o VAT przewidziana została delegacja ustawowa dla Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia w przypadku niektórych podatników sposobu określenia proporcji najbardziej odpowiadającego specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności oraz dokonywanych przez nich nabyć. Na podstawie powyższej delegacji, Minister Finansów wydał rozporządzenie ws prewspółczynnika, w którym wskazał sposób, w jaki prewspółczynniki powinny obliczać jednostki budżetowe.

Zgodnie z art. 86 ust. 2h ustawy o VAT, obliczanie prewspółczynnika według metody wskazanej w rozporządzeniu nie jest obowiązkowe, niemniej jednak z uwagi na kształtującą się linię interpretacyjną Ministra Finansów, w której stwierdza on, że jednostki budżetowe nie mogą stosować metod obliczania prewspółczynnika innych niż wskazane w ww. rozporządzeniu, w niniejszej Instrukcji przedstawiono i w związku z tym zobowiązuje się Jednostki do ustalania prewspółczynnika według następującego wzoru [dalej **Wzór**] (§3 ust. 3 rozporządzenia ws prewspółczynnika):

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

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – (prewspółczynniki) proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,

A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez Jednostkę, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej,

D – dochody wykonane jednostki budżetowej,

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

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

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

Dochody wykonane jednostki budżetowej nie obejmują odpowiednio dochodów lub przychodów uzyskanych z tytułu:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane odpowiednio przez Jednostkę do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane odpowiednio do środków trwałych jednostki samorządu terytorialnego lub jednostki organizacyjnej jednostki samorządu terytorialnego - używanych na potrzeby prowadzonej przez tę jednostkę działalności oraz
- 2) transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT (obejmuje szereg usług o charakterze finansowym, nie ma zastosowania w przypadku Jednostek) w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Zgodnie z przepisami:

- w celu obliczenia prewspółczynnika przyjmuje się dane za poprzedni rok podatkowy (tj. prewspółczynnik na rok 2017 co do zasady należy obliczyć na podstawie danych za rok 2016; art. 86 ust. 2d ustawy o VAT),
- za wyjątkiem przypadków, w których prewspółczynnik ustalany jest przy wykorzystaniu Wzoru – w takiej sytuacji w celu obliczenia prewspółczynnika można również przyjąć dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy (tj. obliczyć prewspółczynnik na rok 2017 na podstawie danych za rok 2015; § 8 rozporządzenia ws prewspółczynnika).

Z uwagi na brak obowiązku dokonywania korekty rocznej (patrz pkt 1.6 poniżej), zobowiązuje się Jednostki do obliczania prewspółczynnika na podstawie danych za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy (czyli na rok 2017 w oparciu o dane za rok 2015, na rok 2018 w oparciu o dane za rok 2016, itd.).

Przykład:

W styczniu 2017 r. Jednostka dokona zakupu wyposażenia sali gimnastycznej. Sala wykorzystywana jest do realizacji zadań statutowych (lekcje szkolne) oraz dla potrzeb prowadzenia działalności gospodarczej (odpłatny wynajem po zakończeniu zajęć lekcyjnych). Sala nie jest wykorzystywana do prowadzenia działalności zwolnionej z VAT. Nie ma możliwości odrębnego ustalenia kwot podatku naliczonego związanego z poszczególnymi rodzajami działalności.

Wartość zakupu:	10.000 zł + 2.300 zł VAT
Prewspółczynnik na rok 2017:	4%
Podatek VAT możliwy do odliczenia:	2.300 zł x 4% = 92 zł
Do ujęcia w rejestrze VAT zakupów i deklaracji cząstkowej:	zakup netto: 400 zł, VAT do odliczenia: 92 zł

Zgodnie z art. 86 ust. 2g ustawy o VAT:

- prewspółczynnik określa się w stosunku rocznym,
- prewspółczynnik zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej,
- w przypadku, gdy wartość prewspółczynnika:
 - a) przekroczyła 98% oraz kwota podatku VAT naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tego prewspółczynnika była w skali roku mniejsza niż 500 zł – Jednostka ma prawo uznać, że wskaźnik ten (prewspółczynnik) wynosi 100%,
 - b) nie przekroczyła 2% – Jednostka ma prawo uznać, że wskaźnik ten (prewspółczynnik) wynosi 0%.

1.5. Proporcja sprzedaży

Zasady obliczania drugiego z przedstawionych wskaźników – tzw. proporcji sprzedaży – określają przepisy art. 90 ustawy o VAT. Zgodnie z tymi przepisami:

- 1) w stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania zarówno czynności opodatkowanych VAT, jak i czynności zwolnionych z VAT, Jednostka jest obowiązana do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z każdym z tych rodzajów czynności,
- 2) jeżeli takie wyodrębnienie nie jest możliwe, Jednostka ma prawo odliczyć taką część kwoty podatku VAT naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom opodatkowanym,
- 3) proporcję, o której mowa powyżej ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności opodatkowanych w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności opodatkowanych i zwolnionych z VAT,

$$\text{Proporcja sprzedaży} = \frac{\text{Obrót z tytułu czynności opodatkowanych VAT}}{\text{Obrót z tytułu czynności opodatkowanych VAT} + \text{Obrót z tytułu czynności zwolnionych z VAT}}$$

Do obrotu, o którym mowa powyżej nie wlicza się:

- 1) obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez Jednostkę do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika – używanych przez Jednostkę na potrzeby jej działalności,
- 2) obrotu z tytułu transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Proporcję określa się procentowo w stosunku rocznym, na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego jest ustalana proporcja (tj. proporcję na rok 2017 należy ustalić w oparciu o obrót uzyskany w roku 2016; w przypadku tego wskaźnika nie ma możliwości stosowania danych za rok 2015). Proporcję zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej.

W przypadku gdy proporcja określona zgodnie z zasadami wskazanymi powyżej:

- 1) przekroczyła 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji była w skali roku mniejsza niż 500 zł – Jednostka ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%,
- 2) nie przekroczyła 2% – Jednostka ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0%.

Zgodnie z art. 7 ustawy centralizacyjnej:

- do końca roku 2017 należy stosować proporcję sprzedaży wyliczoną odrębnie dla każdej Jednostki (od 1 stycznia 2018 r. analogiczną zasadę wprowadzać będzie art. 90 ust. 10a i 10b ustawy o VAT),
- w przypadku, gdy Jednostka w roku 2016 i latach wcześniejszych korzystała ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 113 ustawy o VAT (zwolnienie podmiotowe ze względu na nieprzekroczenie progu obrotów 150.000 zł) – należy zastosować proporcję wyliczoną szacunkowo (w oparciu o dane za rok 2016). Nie ma obowiązku uzgadniania powyższych szacunków z urzędem skarbowym.

Przykład:

W styczniu 2017 r. Jednostka dokona zakupu wyposażenia stołówki szkolnej. Stołówka wykorzystywana jest do sprzedaży posiłków na rzecz uczniów i personelu pedagogicznego (czynności zwolnione z VAT) oraz na rzecz personelu administracyjnego i osób trzecich (czynności opodatkowane VAT). Stołówka nie jest wykorzystywana do prowadzenia działalności statutowej (czynności niestanowiących działalności gospodarczej). Nie ma możliwości odrębnego ustalenia kwot podatku naliczonego związanego z poszczególnymi rodzajami działalności.

Wartość zakupu:	10.000 zł + 2.300 zł VAT
Proporcja sprzedaży na rok 2017:	20%
Podatek VAT możliwy do odliczenia:	2.300 zł x 20% = 460 zł
Do ujęcia w rejestrze VAT zakupów i deklaracji cząstkowej:	zakup netto: 2.000 zł, VAT do odliczenia: 460 zł

Przykład:

W styczniu 2017 r. Jednostka dokona zakupu energii elektrycznej dla potrzeb całego budynku placówki. W budynku prowadzona jest działalność statutowa Jednostki (czynności niepodlegające opodatkowaniu), prowadzona jest również działalność komercyjna obejmująca zarówno czynności opodatkowane VAT (odpłatny najem pomieszczeń, wyżywienie personelu administracyjnego i osób trzecich), jak i czynności zwolnione z VAT (wyżywienie uczniów i personelu pedagogicznego). Nie ma możliwości odrębnego ustalenia kwot podatku naliczonego związanego z poszczególnymi rodzajami działalności.

Wartość zakupu:	10.000 zł + 2.300 zł VAT
-----------------	--------------------------

Etap 1: ustalenie zakresu odliczenia na podstawie prewspółczynnika

Prewspółczynnik na rok 2017:	4%
Podatek VAT:	2.300 zł x 4% = 92 zł

Etap 2: ustalenie zakresu odliczenia na podstawie proporcji sprzedaży

Proporcja sprzedaży na rok 2017:	20%
Podatek VAT:	92 zł x 20% = 18,40 zł

Do ujęcia w rejestrze VAT zakupów

i deklaracji cząstkowej:	zakup netto: 80 zł, VAT do odliczenia: 18,40 zł
--------------------------	---

1.6. Korekta roczna

W trakcie roku odliczenie podatku VAT naliczonego od zakupów (wydatków) związanych zarówno z czynnościami opodatkowanymi VAT, jak i czynnościami zwolnionymi bądź niepodlegającymi opodatkowaniu, odbywa się na podstawie wskaźników tzw. wstępnych, ustalonych w oparciu o dane za rok poprzedni. Ustawa o VAT wymaga, aby w odniesieniu do takich wydatków po zakończeniu danego roku podatkowego dokonać ponownego przeliczenia wskaźników i jeśli będą się one różnić od wskaźnika zastosowanego w trakcie roku – dokonać stosownej korekty kwot podatku odliczonego w trakcie tego roku. Obowiązek taki wprowadza:

- 1) w zakresie prewspółczynnika – art. 90c ustawy o VAT, zgodnie z którym w przypadku nabytych towarów i usług, w odniesieniu do których kwotę podatku naliczonego oblicza się przy zastosowaniu tzw. prewspółczynnika, po zakończeniu roku podatkowego, w którym Jednostce przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego, jest ona obowiązana dokonać korekty podatku odliczonego przy ich nabyciu, uwzględniając dane dla zakońzonego roku podatkowego,
- 2) w zakresie proporcji sprzedaży – art. 91 ustawy o VAT, zgodnie z którym w przypadku nabytych towarów i usług, w odniesieniu do których kwotę podatku naliczonego oblicza się przy zastosowaniu tzw. proporcji sprzedaży, po zakończeniu roku, w którym Jednostce przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego, jest ona obowiązana dokonać korekty kwoty podatku odliczonego z uwzględnieniem proporcji obliczonej dla zakońzonego roku podatkowego.

UWAGA: W przypadku, gdy Jednostka w trakcie roku podatkowego stosowała prewspółczynnik obliczony na podstawie Wzoru wskazanego w rozporządzeniu ws prewspółczynnika oraz przy wykorzystaniu danych za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy (przykładowo, jeśli w roku 2017 stosowano prewspółczynnik obliczony według Wzoru oraz na podstawie danych za rok 2015), nie jest obowiązana dokonywać korekty rocznej prewspółczynnika (tj. dla potrzeb korekty może on uwzględnić dane za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy; art. 90c ust. 2 ustawy o VAT).

W ustawie o VAT brak jest niestety analogicznego uproszczenia w zakresie proporcji sprzedaży.

Korekty, o której mowa powyżej dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za styczeń kolejnego roku (art. 90c ust. 1, art. 9a ust. 3 ustawy o VAT). Kwotę korekty należy ująć w deklaracji cząstkowej w poz. „Korekta podatku naliczonego od pozostałych nabyć”. Korekta nie wiąże się z koniecznością zapłaty odsetek za zwłokę.

Powyższe zasady dotyczą zakupów (wydatków) tzw. bieżących oraz zakupów środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych o wartości początkowej do 15.000 zł.

1.7. Korekta wieloletnia w odniesieniu do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o wartości pow. 15.000 zł

Dodatkowe obowiązki w zakresie korekty dotyczą środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o wartości początkowej przekraczającej 15.000 zł. Obowiązki takie wprowadza art. 90c ust. 1 oraz art. 91 ust. 2 ustawy o VAT, zgodnie z którym:

- 1) w przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych innych niż nieruchomości i prawa wieczystego użytkowania – korekty dokonuje się przez okres 5 kolejnych lat licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania, przy czym korekta w każdym z tych lat dotyczy 1/5 kwoty podatku VAT naliczonego,

- 2) w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów – korekty dokonuje się przez okres kolejnych 10 lat licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania, przy czym korekta w każdym z tych lat dotyczy 1/10 kwoty podatku VAT naliczonego.

Korekty, o której mowa powyżej dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za styczeń kolejnego roku (art. 90c ust. 1, art. 9a ust. 3 ustawy o VAT). Kwotę korekty należy ująć w deklaracji częstkowej w poz. „Korekta podatku naliczonego od nabycia środków trwałych”. Korekta nie wiąże się z koniecznością zapłaty odsetek za zwłokę.

W przypadku, gdy w okresie korekty, o której mowa powyżej (5 lub 10 lat) nastąpi sprzedaż towarów lub usług podlegających tej korekcie i:

- 1) sprzedaż ta będzie sprzedażą opodatkowaną – w celu dokonania korekty należy przyjąć, że dalsze wykorzystanie tego towaru/usługi jest związane wyłącznie z czynnościami opodatkowanymi VAT,
- 2) sprzedaż ta będzie sprzedażą zwolnioną z VAT lub niepodlegającą opodatkowaniu – w celu dokonania korekty należy przyjąć, że dalsze wykorzystanie tego towaru/usługi jest związane wyłącznie z czynnościami zwolnionymi z VAT lub niepodlegającymi opodatkowaniu.

W takim przypadku korekta podatku naliczonego powinna być dokonana jednorazowo w odniesieniu do całego pozostałego okresu korekty. Korekty takiej dokonuje się w rozliczeniu za okres (w deklaracji za miesiąc), w którym nastąpiła sprzedaż. Kwotę korekty należy ująć w deklaracji częstkowej w poz. „Korekta podatku naliczonego od nabycia środków trwałych”. Korekta nie wiąże się z koniecznością zapłaty odsetek za zwłokę.

Zgodnie z art. 6 ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2015 r. poz. 605):

- 1) przepisy art. 90c ustawy (obowiązek dokonania korekty rocznej i korekt wieloletnich) ma zastosowanie do towarów i usług nabytych od dnia 1 stycznia 2016 r.,
- 2) za wyjątkiem nakładów poniesionych przed dniem 1 stycznia 2016 r. na nabycie, w tym 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 do 31 grudnia 2015 r. (chodzi o nakłady na nabycie bądź wytworzenie w okresie po 1 stycznia 2011 r. nieruchomości wykorzystywanych do celów działalności gospodarczej oraz do innych celów) – w odniesieniu do których korekty kwoty podatku naliczonego w pozostałym jej okresie dokonuje się na zasadach określonych w art. 90c ustawy o VAT, tj. wg nowych zasad obliczania prewspółczynnika.

1.8. Przeterminowane zobowiązania

Za wyjątkiem faktur otrzymanych od małego podatnika stosującego metodę kasową (patrz pkt 1.2 powyżej), fakt uiszczenia bądź braku zapłaty należności wynikającej z faktury pozostaje bez wpływu na istnienie bądź brak prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego. Ustawa o VAT wprowadza jednak w tym zakresie pewne ograniczenia dla faktur, w odniesieniu do których należność nie została uregulowana w terminie przekraczającym 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności. Ograniczenie takie wynika z art. 89b ustawy o VAT, zgodnie z którym:

- 1) w przypadku nieuregulowania należności wynikającej z faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług na terytorium kraju w terminie 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze, dłużnik (tu: Gmina, a tym samym

- Jednostka) jest obowiązany do korekty odliczonej kwoty podatku wynikającej z tej faktury, w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 150. dzień od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze,
- 2) powyższy obowiązek nie ma zastosowania w przypadku, gdy dłużnik uregulował należność najpóźniej w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 150. dzień od dnia upływu terminu płatności tej należności,
 - 3) w przypadku częściowego uregulowania należności w terminie 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze, korekta dotyczy podatku naliczonego przypadającego na nieuregulowaną część należności,
 - 4) w przypadku uregulowania należności po dokonaniu korekty, podatnik ma prawo do zwiększenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym należność uregulowano. W przypadku częściowego uregulowania należności, podatek naliczony może zostać zwiększony w odniesieniu do tej części.

Powyższe zasady mają zastosowanie bez względu na przyczynę braku zapłaty, tj. stosuje się je także w przypadku, gdy brak uregulowania należności wynikającej z faktury spowodowany jest przyczyną leżącą po stronie dostawcy (trwające postępowanie reklamacyjne, spór z dostawcą, itp.). Kwotę korekty należy ująć w deklaracji częściowej w poz. „Kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 89b ust. 1 ustawy”. Korekta nie wiąże się z koniecznością zapłaty odsetek za zwłokę.

2. Część szczegółowa

2.1. Zakup produktów rolnych od rolnika ryczałtowego

Zasady postępowania w przypadku zakupu towarów od rolnika ryczałtowego regulują przepisy art. 115-116 ustawy o VAT. Zgodnie z tymi regulacjami, rolnikowi ryczałtowemu dokonującemu dostawy produktów rolnych dla Jednostki przysługuje zryczałtowany zwrot podatku z tytułu nabywania niektórych środków produkcji dla rolnictwa opodatkowanych tym podatkiem. Kwota zryczałtowanego zwrotu podatku jest wypłacana rolnikowi ryczałtowemu przez nabywcę produktów rolnych (tu: przez Gminę). Stawka zryczałtowanego zwrotu podatku wynosi 7% kwoty należnej z tytułu dostawy produktów rolnych pomniejszonej o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku.

W przypadku takich zakupów:

- 1) Jednostka wystawia w dwóch egzemplarzach fakturę dokumentującą nabycie tych produktów; oryginał faktury jest przekazywany dostawcy.
- 2) faktura dokumentująca nabycie produktów rolnych powinna być oznaczona jako „Faktura VAT RR” i zawierać co najmniej:
 - a) imię i nazwisko lub nazwę albo nazwę skróconą dostawcy i nabywcy oraz ich adresy;
 - b) numer identyfikacji podatkowej lub numer PESEL dostawcy i nabywcy;
 - c) numer dowodu osobistego dostawcy lub innego dokumentu stwierdzającego jego tożsamość, datę wydania tego dokumentu i nazwę organu, który wydał dokument, jeżeli rolnik ryczałtowy dokonujący dostawy produktów rolnych jest osobą fizyczną;
 - d) datę dokonania nabycia oraz datę wystawienia i numer kolejnej faktury;
 - e) nazwy nabytych produktów rolnych;
 - f) jednostkę miary i ilość nabytych produktów rolnych oraz oznaczenie (opis) klasy lub jakości tych produktów;
 - g) cenę jednostkową nabytego produktu rolnego bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku;
 - h) wartość nabytych produktów rolnych bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku;
 - i) stawkę zryczałtowanego zwrotu podatku;
 - j) kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku od wartości nabytych produktów rolnych;
 - k) wartość nabytych produktów rolnych wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku;
 - l) kwotę należności ogółem wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku, wyrażoną cyfrowo i słownie;
 - m) czytelne podpisy osób uprawnionych do wystawienia i otrzymania faktury lub podpisy oraz imiona i nazwiska tych osób,
- 3) Faktura VAT RR powinna również zawierać oświadczenie dostawcy produktów rolnych w brzmieniu: „*Oświadczam, że jestem rolnikiem ryczałtowym zwolnionym od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług*”.

W przypadku, gdy nabycie produktów rolnych związane jest z czynnościami opodatkowanymi jednostki, Jednostce przysługuje prawo do odliczenia tego podatku jako podatku VAT naliczonego na zasadach ogólnych (tj. w całości lub w części, w zależności od tego, z czym dokładnie związany jest zakup produktów rolnych). Zryczałtowany zwrot podatku zwiększa u nabywcy produktów rolnych kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym dokonano zapłaty, pod warunkiem że:

- 1) zapłata należności za produkty rolne, obejmująca również kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku, nastąpiła na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego nie później niż 14. dnia, licząc

- od dnia zakupu, z wyjątkiem przypadku, gdy rolnik zawarł z Jednostką umowę określającą dłuższy termin płatności,
- 2) w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty należności za produkty rolne zostaną podane numer i data wystawienia faktury potwierdzającej nabycie tych produktów albo na fakturze potwierdzającej zakup produktów rolnych podano dane identyfikacyjne dokumentu stwierdzającego dokonanie zapłaty.

2.2. Zakup usług hotelowych i gastronomicznych

Zgodnie z art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT, w przypadku nabycia przez Jednostkę usług noclegowych i gastronomicznych, Jednostce nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego, bez względu na to czy, a jeśli tak to w jakim zakresie zakup jest związany z czynnościami opodatkowanymi podatkiem VAT.

2.3. Odwrotne obciążenie

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8 ustawy o VAT, w przypadku zakupu towarów wymienionych w Załączniku Nr 11 lub usług wymienionych w Załączniku Nr 14 do ustawy o VAT od podatnika VAT niekorzystającego ze zwolnienia podmiotowego, o którym mowa w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, Gmina jest podatnikiem podatku VAT z tytułu tej transakcji. Powyższe oznaczają, że:

- 1) faktura otrzymana od dostawcy powinna zostać wystawiona na kwotę netto i nie powinna zawierać kwoty podatku VAT; w to miejsce powinna zawierać adnotację „odwrotne obciążenie”,
- 2) na podstawie takiej faktury Jednostka powinna obliczyć i wykazać podatek VAT należny (do wykazania w deklaracji VAT-7 w rubryce „Dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy (wypełnia nabywca)”).

W Załączniku Nr 14 do ustawy o VAT wskazano, że mechanizmem odwrotnego obciążenia objęte są usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, o których mowa w ustawie z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych oraz szereg usług (robót) budowlanych, przy czym zgodnie z art. 17 ust. 1h ustawy o VAT w odniesieniu do robót budowlanych mechanizm ten ma zastosowanie wyłącznie w przypadku, gdy usługodawca (dostawca usługi budowlanej dla Jednostki) świadczy te usługi jako podwykonawca, tj. w przypadku, gdy takie usługi byłyby po stronie Jednostki przedmiotem dalszej odsprzedaży. W przypadku nabycia usług budowlanych dla potrzeb Jednostki, mechanizm odwrotnego obciążenia nie będzie miał zastosowania (podatek VAT naliczy usługodawca i wykaże go na wystawionej przez siebie fakturze).

Tak obliczony podatek podlega po stronie Jednostki ewentualnemu odliczeniu na zasadach ogólnych.


mgr. Regin Majchrzyk

WÓJT GMINY
42-283 BORONÓW
ul. Dolna 2
Tel. 34 366 98 15, fax 34 366 98 14

INSTRUKCJA

**rozliczeń podatku od towarów i usług
dla czynności wykonywanych przez placówki pomocy społecznej
Gminy Boronów**

SPIS TREŚCI

WSTĘP	3
PODSTAWY PRAWNE	5
SPRZEDAŻ (DOCHODY) I PODATEK VAT NALEŻNY.....	6
1. Wyjaśnienia ogólne	6
1.1. Kwalifikacja czynności wykonywanych przez OPS na gruncie przepisów o VAT	6
1.2. Obowiązek podatkowy	7
1.3. Podstawa opodatkowania	8
1.4. Stawka VAT	8
1.5. Dokumentowanie.....	9
2. Część szczegółowa	15
2.1. Odpłatność za usługi opiekuńcze i specjalistyczne usługi opiekuńcze.....	15
2.2. Pozostałe dochody.....	18
ZAKUPY (WYDATKI) I PODATEK VAT NALICZONY	19
2.3. Odliczenie podatku VAT naliczonego od zakupów	19
2.4. Odwrotne obciążenie	19

WSTĘP

29 września 2015 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydał wyrok w sprawie C-276/14 *Gmina Wrocław*, w którym uznał, że jednostki organizacyjne takie jak gminne jednostki budżetowe nie posiadają statusu podatnika VAT odrębnego od tworzącej je gminy (nie spełniają wymaganego przepisami o podatku VAT warunku samodzielności prowadzenia działalności gospodarczej). W praktyce oznacza to, że rozliczenia podatku VAT nie powinny odbywać się na poziomie jednostki budżetowej, lecz w tzw. modelu skonsolidowanym, w którym podatnikiem podatku VAT w stosunkach z urzędem skarbowym będzie wyłącznie gmina, która jako jedyna składać będzie do urzędu skarbowego deklaracje VAT.

Wdrażany system powoduje, że jednostki budżetowe Gminy Boronów zobowiązane będą do:

- prowadzenia rozliczeń podatku VAT wynikających z prowadzonej przez nie działalności (zakupy i sprzedaż) oraz właściwego ich dokumentowania, bez względu na wartość dochodów realizowanych w ramach tzw. działalności komercyjnej,
- sporządzania „częstkowych” ewidencji (rejestrów) VAT oraz właściwego ujmowania w tych rejestrach czynności (transakcji) wykonywanych przez te jednostki oraz dokonywanych przez nie zakupów (w zakresie związanym z prowadzoną działalnością), a na podstawie powyższych rejestrów także do
- sporządzania „częstkowych” deklaracji VAT.

„Częstkowe” ewidencje i deklaracje VAT sporządzane przez jednostki budżetowe będą konsolidowane na poziomie Gminy, a przedstawione w nich dane znajdą odzwierciedlenie w deklaracji tzw. końcowej, składanej przez Gminę do urzędu skarbowego.

Celem niniejszej Instrukcji jest określenie zasad dokonywania rozliczeń podatku VAT z tytułu czynności wykonywanych przez Gminny Ośrodek Pomocy Społecznej w Boronowie [dalej **OPS**] oraz zasad ich ujmowania w prowadzonych ewidencjach (rejestrach) „częstkowych”. Instrukcja zapewni ma spójność rozliczeń poszczególnych typów czynności (transakcji) na poziomie całej Gminy tak, aby rozliczenia te dokonywane w sposób jednolity we wszystkich tych jednostkach. Forma, sposób i termin przekazywania danych przez OPS przedstawiony został w dokumencie zatytułowanym „Procedura obiegu dokumentów i informacji w zakresie wspólnych rozliczeń podatku od towarów i usług w Gminie Boronów”, stanowiącym Załącznik nr 2 do Zarządzenia nr 227/2016 z dnia 30 grudnia 2016 r. Wójta Gminy Boronów w sprawie centralizacji rozliczeń podatku VAT w Gminie Boronów.

Niniejsza Instrukcja przygotowana została według przepisów obowiązujących na dzień 1 stycznia 2017 r. oraz według praktyki ich stosowania znanej na ten dzień. Podkreślić należy, że wiele kwestii związanych z rozliczeniami podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego jest niejasnych i jest przedmiotem odmiennych interpretacji dokonywanych przez samorządy, przez organy podatkowe i przez sądy. Kwestie te zostały w niniejszej Instrukcji zaznaczone, przy czym mając na uwadze bezpieczeństwo podatkowe Gminy przyjęto, że zastosowanie miało będzie podejście prezentowane przez organy podatkowe.

Niniejsza Instrukcja składa się z dwóch części – część pierwsza dotyczy sprzedaży (dochodów) i zasad ustalania podatku VAT należnego, część druga dotyczy zakupów (wydatków) i zasad odliczania podatku VAT naliczonego. Każda z części na wstępie zawiera wyjaśnienia ogólne, a w dalszej kolejności szczegółowe omówienie zasad opodatkowania poszczególnych czynności, na podstawie informacji wskazanych przez OPS w kwestionariuszu diagnostycznym.

PODSTAWY PRAWNE

Niniejszą Instrukcję przygotowano w oparciu o przepisy następujących aktów prawnych:

- ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.) [**ustawa o VAT**],
- ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. poz. 1454) [**ustawa centralizacyjna**],
- 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. poz. 2193) [**rozporządzenie ws prewspółczynnika**],
- rozporządzenie 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. poz. 1719) [**rozporządzenie ws obniżonych stawek VAT**],
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 736 ze zm.) [**rozporządzenie ws zwolnień z VAT**],
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 2013 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz.U. poz. 1485) [**rozporządzenie ws wystawiania faktur**],
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. poz. 363) [**rozporządzenie ws kas rejestrujących**],
- rozporządzenie Ministra Finansów Rozwoju i Finansów z dnia 16 grudnia 2016 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. poz. 2177) [**rozporządzenie ws zwolnień z kas rejestrujących**].

SPRZEDAŻ (DOCHODY) I PODATEK VAT NALEŻNY**1. Wyjaśnienia ogólne****1.1. Kwalifikacja czynności wykonywanych przez OPS na gruncie przepisów o VAT**

W świetle przepisów ustawy o VAT czynności wykonywane przez OPS kwalifikowane będą do jednej z następujących kategorii:

- 1) **czynności tzw. niepodlegające opodatkowaniu** podatkiem VAT (zalicza się tu przede wszystkim czynności wykonywane przez OPS w ramach realizacji zadań statutowych), oraz
- 2) **czynności tzw. podlegające opodatkowaniu** podatkiem, w ramach których dodatkowo wyróżnia się:
 - a) **czynności opodatkowane** (mowa tu o czynnościach opodatkowanych jedną z obowiązujących w danym okresie stawek podatku VAT – obecnie 23%, 8%, 5% oraz 0%),
 - b) **czynności zwolnione z VAT**.

Czynności opodatkowane podatkiem VAT według stawki 23%, 8% lub 5% skutkują obowiązkiem naliczenia podatku VAT należnego i wykazania danej czynności (transakcji) w rejestrze sprzedaży i deklaracji częstkowej. Czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, opodatkowane stawką 0% oraz zwolnione z VAT, mimo, że nie skutkują obowiązkiem naliczenia podatku VAT należnego (we wszystkich powyższych przypadkach podatek ten efektywnie wynosi zero) muszą być rozróżniane, ponieważ skutkują odmiennymi konsekwencjami w zakresie sposobu dokumentowania, sposobu wykazania w ewidencji (rejestrze) sprzedaży oraz istnienia bądź braku prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego od zakupów (wydatków) związanych z tymi czynnościami. Różnice przedstawia tabela.

Czynność	Dokumentowanie	Ujęcie w ewidencji/ deklaracji częstkowej	Prawo do odliczenia VAT naliczonego
Opodatkowana stawką 23%, 8% lub 5%	faktura, paragon lub inny dokument	TAK	TAK
Opodatkowana stawką 0%	faktura, paragon lub inny dokument	TAK	TAK
Zwolniona z VAT	faktura, paragon lub inny dokument	TAK	NIE
Niepodlegająca opodatkowaniu	nota księgowa	NIE	NIE

Powyższa kwalifikacja dotyczy czynności wykonywanych przez OPS na rzecz osób trzecich, w tym na rzecz innych jednostek samorządu terytorialnego bądź też na rzecz jednostek organizacyjnych innych jednostek samorządu terytorialnego (jednostek budżetowych i zakładów budżetowych innych gmin, powiatów i województw). Czynności wykonywane na rzecz innych jednostek budżetowych Gminy Boronów natomiast stanowią czynności wewnętrzne, które z punktu widzenia rozliczeń podatku VAT traktowane są jako czynności wykonywane w obrębie tego samego podatnika VAT.

UWAGA: Od 1 stycznia 2017 r. czynności wykonywane przez OPS:

- na rzecz Gminy Boronów (Urzędu Gminy) bądź też
- na rzecz innej jednostki budżetowej Gminy Boronów

z punktu widzenia rozliczeń podatku VAT stanowią tzw. czynności wewnętrzne i jako takie:

- a) nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT (nie są ani opodatkowane VAT ani zwolnione z VAT),
- b) powinny być dokumentowane za pomocą NOTY księgowej (nie należy wystawiać faktur ani rachunków).

1.2. Obowiązek podatkowy

W odniesieniu do czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT (tj. tych, które będą następnie wykazywane w ewidencji VAT i deklaracji częstkowej), należy zawsze ustalić tzw. moment powstania obowiązku podatkowego. Właściwe ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego jest ważne o tyle, że moment ten wyznacza okres (miesiąc), w którym dana czynność powinna być ujęta w ewidencji i deklaracji częstkowej. Zbyt późne ustalenie obowiązku podatkowego i wynikające stąd zbyt późne ujęcie danej czynności w ewidencji i deklaracji częstkowej skutkować może koniecznością zapłaty odsetek za zwłokę.

Szczegółowe zasady ustalania obowiązku podatkowego określa art. 19a ustawy o VAT. Zgodnie z zawartymi tam regulacjami, obowiązek podatkowy – w zależności od przypadku – powstawać może:

- z chwilą dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi (reguła ogólna, art. 19a ust. 1), w odniesieniu do usług przyjmowanych częściowo, usługę uznaje się za również za wykonaną w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę (art. 19a ust. 2),
- z upływem ustalonych w umowie okresów rozliczeniowych – dotyczy dostaw towarów i świadczenia usług, dla których w związku z ich świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń (przykładowo: najem/dzierżawa). Zgodnie z art. 19a ust. 3 ustawy o VAT, usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi,
- z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty – dot. przykładowo usług ubezpieczeniowych oraz niektórych usług finansowych;
- z chwilą wystawienia faktury – dot. przykładowo świadczenia usług najmu, dzierżawy lub usług o podobnym charakterze, jak również dostaw (w tym refakturowania) towarów i usług zaliczanych do tzw. mediów,
- z upływem terminu na wystawienie faktury lub z upływem terminu płatności – dot. czynności wymienionych w punkcie powyżej w przypadku, gdy OSP nie wystawi faktury lub wystawi ją z opóźnieniem (ustawowe terminy wystawienia faktury zostały wskazane poniżej).

Obowiązek podatkowy powstaje co do zasady również w przypadku otrzymania – przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi – zaliczek, zadatków lub przedpłat. Zasadę taką wprowadza art. 19a ust. 8 ustawy o VAT, zgodnie z którym jeżeli przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi OPS otrzyma całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadek, ratę, obowiązek

podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Istnieją jednak przypadki, w których otrzymanie zaliczki nie powoduje powstania obowiązku podatkowego (dot. m.in. usług najmu/dzierżawy, refakturowania mediów).

1.3. Podstawa opodatkowania

Zasady ustalania podstawy opodatkowania podatkiem VAT, tj. zasady obliczania kwoty, od której należy obliczyć podatek VAT należny, regulują przepisy art. 29a ustawy o VAT. Zgodnie z tymi przepisami, podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać (tzw. kwota należna) z tytułu sprzedaży:

- od nabywcy lub usługobiorcy, bądź też
- od osoby trzeciej,

włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami lub innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika (UWAGA: dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze otrzymane na pokrycie kosztów pozostają bez znaczenia dla celów ustalania podstawy opodatkowania).

Kwota należna jest zawsze kwotą brutto, tzn. jeśli w umowie nie wskazano, czy ustalona w niej cena jest ceną netto czy brutto, przyjmuje się, że jest to cena/wartość brutto.

1.4. Stawka VAT

Dla każdej czynności podlegającej opodatkowaniu należy ustalić właściwą stawkę podatku VAT lub zwolnienie z VAT. W roku 2017 obowiązują następujące stawki podatku VAT:

- stawka podstawowa – 23%,
- stawka obniżona – 8% (katalog czynności objętych tą stawką wskazany został w Załączniku Nr 3 do ustawy o VAT oraz w §3 rozporządzenia ws obniżonych stawek VAT),
- stawka obniżona – 5% (katalog czynności objętych tą stawką wskazany został w Załączniku Nr 10 do ustawy o VAT oraz w §4 rozporządzenia ws obniżonych stawek VAT),
- stawka obniżona – 4% (dot. usług taksówek osobowych, nie będzie miała zastosowania w przypadku OPS),
- stawka obniżona – 0% (ma zastosowanie do eksportu towarów, tzw. wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz czynności wskazanych w Rozdziale 4 i 5 rozporządzenia ws obniżonych stawek VAT – co do zasady nie będzie miała zastosowania w przypadku OPS).

Dla niektórych czynności przewidziano zwolnienie z VAT. Katalog czynności zwolnionych z VAT wskazany został w art. 43 ustawy o VAT oraz w rozporządzeniu ws zwolnień z VAT i obejmuje m.in.:

- (art. 43 ust. 1 pkt 22 ustawy o VAT) usługi pomocy społecznej w rozumieniu przepisów o pomocy społecznej oraz usługi określone w przepisach o przeciwdziałaniu przemocy w rodzinie, a także dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, na rzecz beneficjenta tej pomocy, wykonywane przez:
 - a) regionalne ośrodki polityki społecznej, powiatowe centra pomocy rodzinie, ośrodki pomocy społecznej, rodzinne domy pomocy, ośrodki wsparcia i ośrodki interwencji kryzysowej,
 - b) wpisane do rejestru prowadzonego przez wojewodę:
 - domy pomocy społecznej prowadzone przez podmioty posiadające zezwolenie wojewody,
 - placówki opiekuńczo-wychowawcze i ośrodki adopcyjno-opiekuńcze,

- c) placówki specjalistycznego poradnictwa,
- d) inne niż wymienione w li. a) – c) placówki zapewniające całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku na podstawie zezwolenia wojewody, wpisane do rejestru prowadzonego przez wojewodę,
- e) specjalistyczne ośrodki wsparcia dla ofiar przemocy w rodzinie.

1.5. Dokumentowanie

1.5.1. Faktury

Wykonanie czynności podlegających opodatkowaniu VAT (opodatkowanych bądź zwolnionych z VAT) OPS będzie obowiązany dokumentować fakturą. Zgodnie z przepisami ustawy o VAT, OPS jest obowiązany wystawić fakturę (art. 106b ustawy o VAT):

- 1) bez wezwania nabywcy – w każdym przypadku dokonywania sprzedaży opodatkowanej na rzecz:
 - a) innego podatnika podatku VAT (osoby prawnej, jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą),
 - b) osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

Powyższe dotyczy również faktur dokumentujących otrzymanie na poczet takich dostaw/usług całości lub części zapłaty przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi (art. 106b ust. 1 ustawy o VAT);

- 2) na żądanie nabywcy:
 - a) w przypadku dokonywania sprzedaży na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej lub rolnika ryczałtowego,
 - b) **w przypadku dokonywania sprzedaży zwolnionej z VAT**

– jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę, bądź otrzymano całość lub część zapłaty. Jeżeli żądanie zostało zgłoszone po upływie ww. terminu, OPS nie ma obowiązku wystawienia faktury (może jednak taki dokument wystawić, jeśli taka będzie jej decyzja).

1.5.2. Termin wystawienia faktury

Fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę. Wyjątki dotyczą m.in.:

- a) świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych – fakturę należy wystawić nie później niż 30. dnia od dnia wykonania usługi,
- b) dostaw (w tym refakturowania) energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego – fakturę należy wystawić nie później niż z upływem terminu płatności,
- c) świadczenia (w tym refakturowania) usług, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, tj. m.in.:
 - usług telekomunikacyjnych,
 - usług wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy o VAT (ogólnie: usługi zw. z uzdatnianiem i dostarczaniem wody, usługi zw. z

odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków, usługi zw. ze zbieraniem odpadów, usługi zamiatania śmieci i usuwania śniegu, pozostałe usługi sanitarne),

- usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
- usług ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,

– fakturę należy wystawić nie później niż z upływem terminu płatności.

W odniesieniu do faktur wystawianych na żądanie, fakturę wystawia się:

- 1) w przypadku, gdy żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone do końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty – nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca,
- 2) w przypadku, gdy żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone po upływie miesiąca w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty – nie później niż 15. dnia od dnia zgłoszenia żądania (art. 106i ust. 6 ustawy o VAT).

Faktury nie mogą być wystawione wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi lub otrzymaniem zaliczki (art. 106i ust. 7 ustawy o VAT). Powyższe ograniczenie nie dotyczy:

- 1) dostaw towarów i świadczenia usług tzw. ciągłych, o których mowa w art. 19a ust. 3 i 4 ustawy o VAT (dostaw/usług, dla których w związku z ich świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń),
- 2) czynności, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT (patrz pkt c) powyżej),

– jeżeli faktura zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy.

1.5.3. Elementy obowiązkowe faktury

Faktura wystawiana przez OPS powinna co do zasady zawierać (art. 106e ustawy o VAT):

- 1) datę wystawienia faktury,
- 2) kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę,
- 3) określenie sprzedawcy według następującego wzoru:

GMINA BORONÓW
GMINNY OŚRODEK POMOCY SPOŁECZNEJ W BORONOWIE
UL. DOLNA 2, 42-283 BORONÓW
NIP 575-18-65-358

- 4) imię i nazwisko lub nazwę oraz adres i NIP nabywcy,
- 5) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury,
- 6) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi,
- 7) miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług,
- 8) cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto),
- 9) 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,

- 10) wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto),
- 11) stawkę podatku,
- 12) sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku (tzw. wartość netto faktury),
- 13) kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku (wartość VAT),
- 14) kwotę należności ogółem (tzw. wartość brutto faktury).

W przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku faktura powinna zawierać dodatkowo:

- 1) wskazanie przepisu ustawy o VAT albo aktu wydanego na podstawie ustawy, na podstawie którego jednostka stosuje zwolnienie od podatku,
- 2) wskazanie przepisu dyrektywy 2006/112/WE, który zwalnia od podatku taką dostawę towarów lub takie świadczenie usług, lub
- 3) wskazanie innej podstawy prawnej wskazującej na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia z VAT.

Faktury wystawia się co najmniej w dwóch egzemplarzach, z których jeden otrzymuje nabywca, a drugi zachowuje w swojej dokumentacji OPS (art. 106g ust. 1 ustawy o VAT).

W przypadku, gdy faktura dotyczy sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej (np. faktura wystawiana jest na żądanie osoby, której wcześniej wydano paragon fiskalny), do egzemplarza faktury pozostającej w Jednostce dołącza się paragon dokumentujący tę sprzedaż (należy odebrać oryginał paragonu od nabywcy i dopiero na tej podstawie wystawić fakturę; art. 106h ust. 1 ustawy o VAT).

1.5.4. Faktury zaliczkowe

Otrzymanie zaliczki/zadatku/raty przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi co do zasady powoduje powstanie w odniesieniu do tej zaliczki obowiązku podatkowego i wystawienie faktury na kwotę otrzymanej płatności. Kwota zaliczki stanowi wartość brutto faktury zaliczkowej. Faktura zaliczkowa musi zawierać (art. 106f ust. 1 ustawy o VAT):

- 1) datę wystawienia faktury,
- 2) kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę,
- 3) określenie sprzedawcy według następującego wzoru:

GMINA BORONÓW
GMINNY OŚRODEK POMOCY SPOŁECZNEJ W BORONOWIE
UL. DOLNA 2, 42-283 BORONÓW
NIP 575-18-65-358

- 4) imię i nazwisko lub nazwę oraz adres i NIP nabywcy,
- 5) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury,
- 6) otrzymaną kwotę zapłaty,
- 7) kwotę podatku wyliczoną według wzoru:

$$KP = \frac{ZB \times SP}{100 + SP}$$

gdzie:

KP - oznacza kwotę podatku,

ZB - oznacza kwotę otrzymanej całości lub części zapłaty,

SP - oznacza stawkę podatku;

- 8) dane dotyczące zamówienia lub umowy, a w szczególności: nazwę (rodzaj) towaru lub usługi, cenę jednostkową netto, ilość zamówionych towarów, wartość zamówionych towarów lub usług bez kwoty podatku, stawki podatku, kwoty podatku oraz wartość zamówienia lub umowy z uwzględnieniem kwoty podatku, a w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług zwolnionych z VAT – także wskazanie podstawy prawnej wskazującej na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia z VAT.

Jeżeli faktura zaliczkowa nie obejmuje całej zapłaty, w fakturze wystawianej po wydaniu towaru lub wykonaniu usługi sumę wartości towarów lub usług pomniejsza się o wartość otrzymanych części zapłaty, a kwotę podatku pomniejsza się o sumę kwot podatku wykazanego w fakturach dokumentujących otrzymanie części zapłaty. Taka faktura powinna również zawierać numery faktur wystawionych przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi. W przypadku, gdy wystawiono więcej niż jedną fakturę dokumentującą otrzymanie części zapłaty, a faktury te obejmują łącznie całą zapłatę, ostatnia z tych faktur powinna zawierać również numery poprzednich faktur (art. 106f ust. 3 i 4 ustawy o VAT).

1.5.5. Korekty sprzedaży

Elementy obowiązkowe faktury korygującej

W przypadku, gdy po wystawieniu faktury:

- 1) udzielono obniżki ceny w formie rabatu,
- 2) udzielono opustów i obniżek cen,
- 3) dokonano zwrotu zaliczki,
- 4) podwyższono cenę lub stwierdzono pomyłkę w cenie, stawce, kwocie podatku lub w jakiejkolwiek innej pozycji faktury

– należy wystawić fakturę korygującą.

Faktura korygująca musi zawierać:

- 1) wyrazy „FAKTURA KORYGUJĄCA” albo wyraz „KOREKTA”,
- 2) numer kolejny oraz datę jej wystawienia,
- 3) dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca:
 - a) datę wystawienia,
 - b) kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę,
 - c) imiona i nazwiska oraz nazwy podatnika (Gminy) i nabywcy towarów oraz ich adresy,
 - d) numery NIP Gminy i nabywcy,
 - e) 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,

- f) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych korektą,
- 4) przyczynę korekty,
- 5) 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,
- 6) w przypadkach innych niż wskazane w pkt 5 - prawidłową treść korygowanych pozycji.

W przypadku gdy OPS 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:

- 1) musi zawierać dodatkowo wskazanie okresu, do którego odnosi się udzielany opust lub obniżka;
- 2) może nie zawierać danych zawartych w fakturze, której dotyczy faktura korygująca (określonych w pkt 3) powyżej) oraz nazwy (rodzaju) towaru lub usługi objętych korektą.

Moment ujęcia faktur korygujących w rejestrze sprzedaży

Faktury korygujące zmniejszające podstawę opodatkowania (korekty *in minus*)

W przypadku, gdy po dokonaniu sprzedaży:

- 1) udzielono obniżki ceny w formie rabatu,
- 2) udzielono opustów lub obniżek ceny,
- 3) zwrócono nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do sprzedaży nie doszło,
- 4) stwierdzono pomyłkę w kwocie podatku na fakturze skutkującą wykazaniem kwoty podatku wyższej niż należna,

obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazaniem podatkiem dokonuje się pod warunkiem posiadania przez OPS uzyskanego przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługobiorca otrzymał fakturę korygującą, potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę, dla którego wystawiono fakturę.

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

Warunku posiadania przez OPS potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę nie stosuje się:

- 1) w przypadku faktur korygujących dotyczących sprzedaży energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy (usługi doprowadzania wody i odprowadzania ścieków, itd.); w takim przypadku, faktury korygujące zmniejszające ujmują się w rejestrze sprzedaży za miesiąc, w którym zostały wystawione,
- 2) gdy OPS nie uzyskał potwierdzenia mimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej i z posiadanej dokumentacji wynika, że nabywca towaru lub usługobiorca wie, że transakcja została zrealizowana zgodnie z warunkami określonymi w fakturze korygującej; w takim przypadku, ujęcie faktury korygującej zmniejszającej i wynikające stąd stosowne

obniżenie podstawy opodatkowania i kwoty podatku VAT należnego następuje nie wcześniej niż w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym zostały łącznie spełnione wymagane przesłanki (OPS podjął udokumentowaną próbę doręczenia oraz otrzymał dokumenty, z których wynika, że nabywca wie, że transakcja została zrealizowana na zasadach udokumentowanych fakturą korygującą).

Faktury korygujące zwiększające podstawę opodatkowania (korekty *in plus*)

Ustalenie momentu ujęcia faktury korygującej zwiększającej podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku VAT należnego uzależnione jest od przyczyny tej korekty. I tak:

- 1) jeżeli przyczyną korekty jest zdarzenie, o którym OPS wiedział lub powinien był wiedzieć w momencie wystawienia faktury pierwotnej (przykładowo, jeżeli korekta spowodowana jest błędem w kalkulacji ceny, ilości lub innym błędem rachunkowym na fakturze) – fakturę korygującą zwiększającą należy ująć w rozliczeniu za miesiąc, w którym ujęta została pierwotna faktura (sprzedaż),
- 2) jeżeli przyczyna korekty zaistniała już po wystawieniu faktury pierwotnej (faktura pierwotna w momencie wystawienia była prawidłowa – przykładowo po jej wystawieniu dokonano z nabywcą umownego podwyższenia ceny) – fakturę korygującą zwiększającą należy ująć „na bieżąco”, w momencie jej wystawienia.

1.5.6. Duplikaty faktur

W przypadku, gdy faktura ulegnie zniszczeniu albo zaginie, należy wystawić fakturę ponownie:

- 1) zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu OPS – jeśli ponowne wystawienie faktury następuje na wniosek nabywcy (faktura zaginęła u nabywcy)
- 2) zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu nabywcy – jeśli ponowne wystawienie faktury następuje na wniosek OPS (faktura zaginęła w OPS).

Faktura wystawiona ponownie powinna zawierać wyraz „DUPLIKAT” oraz datę jej wystawienia.

1.5.7. Paragony fiskalne

Sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych podlega udokumentowaniu za pomocą paragonów fiskalnych. OPS jest obowiązany dokonywać wydruku paragonu fiskalnego oraz wydawać wydrukowany paragon nabywcy.

W niektórych przypadkach sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych jest zwolniona z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej.

Zgodnie z §3 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia ws zwolnień z kas rejestrujących, w okresie do 31 grudnia 2017 r. z obowiązku stosowania kas zwolnione są jednostki samorządu terytorialnego w zakresie czynności wykonywanych przez ich jednostki organizacyjne, o których mowa art. 2 pkt 1 ustawy centralizacyjnej (tj. w m.in. zakresie czynności wykonywanych przez jednostki budżetowe jeżeli ich jednostki organizacyjne na dzień 31 grudnia 2016 r. korzystały ze zwolnienia z takiego obowiązku.

2. Część szczegółowa

2.1. *Odpłatność za usługi opiekuńcze i specjalistyczne usługi opiekuńcze*

Istnieją rozbieżne poglądy co do sposobu opodatkowania podatkiem VAT opłat pobieranych przez samorządowe domy i ośrodki pomocy społecznej za świadczone przez te placówki usługi opiekuńcze lub specjalistyczne usługi opiekuńcze. Sądy administracyjne stoją na stanowisku, że opłata taka ma charakter opłaty publicznoprawnej i jako taka pozostaje poza zakresem opodatkowania podatkiem VAT, organy podatkowe uznają natomiast, że stanowi ona wynagrodzenie za świadczenie usług. Dla celów opracowania niniejszej Instrukcji przyjęto pogląd reprezentowany przez organy podatkowe, którego skutki w zakresie rozliczeń VAT przedstawiają się następująco.

Stawka VAT: Zastosowanie ma zwolnienie z VAT (podstawa prawna: art. 43 ust. 1 pkt 22 ustawy o VAT – usługi pomocy społecznej w rozumieniu przepisów o pomocy społecznej oraz usługi określone w przepisach o przeciwdziałaniu przemocy w rodzinie, a także dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, na rzecz beneficjenta tej pomocy, wykonywane przez:

- a) regionalne ośrodki polityki społecznej, powiatowe centra pomocy rodzinie, ośrodki pomocy społecznej, rodzinne domy pomocy, ośrodki wsparcia i ośrodki interwencji kryzysowej,
- b) wpisane do rejestru prowadzonego przez wojewodę:
 - domy pomocy społecznej prowadzone przez podmioty posiadające zezwolenie wojewody,
 - placówki opiekuńczo-wychowawcze i ośrodki adopcyjno-opiekuńcze,
- c) placówki specjalistycznego poradnictwa,
- d) inne niż wymienione w li. a) – c) placówki zapewniające całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku na podstawie zezwolenia wojewody, wpisane do rejestru prowadzonego przez wojewodę,
- e) specjalistyczne ośrodki wsparcia dla ofiar przemocy w rodzinie).

Obowiązek podatkowy:

- 1) reguła ogólna – z chwilą wykonania usługi (podstawa prawna: art. 19a ust. 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku, gdy płatność ustalana jest w odniesieniu do wskazanych w umowie okresów rozliczeniowych (np. miesięcy), obowiązek podatkowy powstaje z końcem każdego takiego okresu (np. z końcem miesiąca), nie rzadziej niż raz w roku (podstawa prawna: art. 19a ust. 3 ustawy o VAT).



Jeżeli przed dniem wykonania usługi (upływu okresu rozliczeniowego) otrzymano całość lub część zapłaty, to w tej części obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania płatności (podstawa prawna: art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Obowiązek wystawienia faktury: w przypadku sprzedaży usług opiekuńczych i specjalistycznych usług opiekuńczych, nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję. Obowiązek taki istnieje wyłącznie w sytuacji, gdy o wystawienie takiej faktury zgłosi się nabywca.

Faktura dokumentująca świadczenie usług opiekuńczych oraz specjalistycznych usług opiekuńczych powinna zawierać (podstawa prawna: § 3 pkt 1 rozporządzenia ws wystawiania faktur):

- a) datę wystawienia,
- b) numer kolejny,
- c) określenie sprzedawcy według następującego wzoru:

GMINA BORONÓW
GMINNY OŚRODEK POMOCY SPOŁECZNEJ W BORONOWIE
UL. DOLNA 2, 42-283 BORONÓW
NIP 575-18-65-358

- d) imię i nazwisko lub nazwę oraz adres i NIP nabywcy,
- e) nazwę usługi,
- f) zakres wykonanych usług,
- g) cenę jednostkową usługi,
- h) kwotę należności ogółem,
- i) wskazanie przepisu ustawy, na podstawie którego OPS stosuje zwolnienie z VAT (art. 43 ust. 1 pkt 22 ustawy o VAT).

Termin wystawienia faktury:

- 1) nie później niż 15. dnia kolejnego miesiąca i nie wcześniej niż 30. dnia przed wykonaniem (zakończeniem) usługi (podstawa prawna: art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT),
- 2) w przypadku opłat pobieranych w odniesieniu do ustalonych w umowie okresów rozliczeniowych (np. miesięcy), istnieje możliwość wystawienia faktury wcześniej niż 30. dnia

przed wykonaniem (zakończeniem). Warunkiem skorzystania z takiej możliwości jest jednak, aby faktura zawierała informację jakiego okresu dotyczy (podstawa prawna: art. 106i ust. 7 i 8 ustawy o VAT),

- 3) w przypadku zaliczek – fakturę wystawia się nie wcześniej niż 30. dnia przed otrzymaniem zapłaty i nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zapłaty (podstawa prawna: art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Kasy rejestrujące: Świadczenie usług opiekuńczych oraz specjalistycznych usług opiekuńczych podlega obowiązkowi ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Wyjątek dotyczy przypadków, w których OPS otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy OPS lub na rachunek OPS w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakich konkretnie czynności dotyczyła (podstawa prawna: § 2 ust. 1 w zw. z poz. 39 Załącznika do rozporządzenia ws zwolnień kas rejestrujących).

UWAGA:

Mając powyższe na uwadze wprowadza się:

- 1) **nakaz przyjmowania wpłat za usługi opiekuńcze wyłącznie na rachunek bankowy OPS,**
- 2) **nakaz prowadzenia szczegółowej ewidencji i gromadzenia dowodów otrzymanych wpłat tak, aby ewidencja ta i dokumentacja pozwalała na jednoznaczne określenie jakich czynności wpłata dotyczyła.**

Jednostki budżetowe, które w okresie do 31 grudnia 2016 r. były zwolnione z obowiązku stosowania kas rejestrujących, są nadal zwolnione z tego obowiązku do dnia 31 grudnia 2017 r. (podstawa prawna: §3 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia ws kas rejestrujących).

2.2. Pozostałe dochody

- Odsetki od nienależnie pobranych świadczeń rodzinnych i z funduszu alimentacyjnego
- Zwroty nienależnie pobranych świadczeń rodzinnych
- Zwroty przez dłużników zaliczek alimentacyjnych
- Zwroty nienależnie pobranych zasiłków stałych
- Opłaty za wydanie duplikatu Karty Dużej Rodziny

nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT.

ZAKUPY (WYDATKI) I PODATEK VAT NALICZONY

2.1. Odliczenie podatku VAT naliczonego od zakupów

Z uwagi na fakt, że OPS nie wykonuje czynności opodatkowanych podatkiem VAT (wykonuje wyłącznie czynności zwolnione z VAT lub niepodlegające opodatkowaniu), jednostce nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu towarów i usług. OPS nie dokonuje obliczeń ani tzw. przewspółczynnika (art. 86 ust. 2a-2h) ani tzw. proporcji sprzedaży (art. 90-91 ustawy o VAT), a dokonane wydatki księguje w kwocie brutto.

2.2. Odwrotne obciążenie

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8 ustawy o VAT, w przypadku zakupu towarów wymienionych w Załączniku Nr 11 lub usług wymienionych w Załączniku Nr 14 do ustawy o VAT od podatnika VAT niekorzystającego ze zwolnienia podmiotowego, o którym mowa w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, Gmina jest podatnikiem podatku VAT z tytułu tej transakcji. Powyższe oznacza, że:

- 1) faktura otrzymana od dostawcy powinna zostać wystawiona na kwotę netto i nie powinna zawierać kwoty podatku VAT; w to miejsce powinna zawierać adnotację „odwrotne obciążenie”;
- 2) na podstawie takiej faktury OPS powinien obliczyć i wykazać podatek VAT należny (do wykazania w deklaracji VAT-7 w rubryce „Dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy (wypełnia nabywca)”).

Ponieważ OPS nie wykonuje czynności, w odniesieniu do których przysługiwałoby mu prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego, tak obliczony podatek nie podlega po stronie OPS odliczeniu (w deklaracji częściowej podatek ten należy ująć jedynie po stronie podatku należnego).

Powyższe dotyczy następujących towarów i usług:

Załącznik Nr 11 do ustawy o VAT:

Poz.	Symbol PKWiU	Nazwa towaru (grupy towarów)
1	24.10.12.0	Żelazostopy
2	24.10.14.0	Granulki i proszek z surówki, surówki zwierciadlistej lub stali
3	24.10.31.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości ≥ 600 mm, ze stali niestopowej
4	24.10.32.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości < 600 mm, ze stali niestopowej
5	24.10.35.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości ≥ 600 mm, z pozostałej stali stopowej, z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej

6	24.10.36.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości < 600 mm, z pozostałej stali stopowej z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
7	24.10.41.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, o szerokości ≥ 600 mm, ze stali niestopowej
8	24.10.43.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, o szerokości ≥ 600 mm, z pozostałej stali stopowej, z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
9	24.10.51.0	Wyroby płaskie walcowane, o szerokości ≥ 600 mm, ze stali niestopowej, platerowane, powlekane lub pokrywane
10	24.10.52.0	Wyroby płaskie walcowane, o szerokości ≥ 600 mm, z pozostałej stali stopowej, platerowane, powlekane lub pokrywane
11	24.10.61.0	Pręty walcowane na gorąco, w nieregularnie zwijanych kręgach, ze stali niestopowej
12	24.10.62.0	Pozostałe pręty ze stali, nieobrobione więcej niż kute, na gorąco walcowane, ciągnione lub wyciskane, włączając te, które po walcowaniu zostały skręcone
13	24.10.65.0	Pręty walcowane na gorąco, w nieregularnie zwijanych kręgach, z pozostałej stali stopowej
14	24.10.66.0	Pozostałe pręty z pozostałej stali stopowej, nieobrobione więcej niż kute, na gorąco walcowane, ciągnione lub wyciskane, włączając te, które po walcowaniu zostały skręcone
15	24.10.71.0	Kształtowniki otwarte, nieobrobione więcej niż walcowane na gorąco, ciągnione na gorąco lub wyciskane, ze stali niestopowej
16	24.10.73.0	Kształtowniki otwarte, nieobrobione więcej niż walcowane na gorąco, ciągnione na gorąco lub wyciskane, z pozostałej stali stopowej
17	24.31.10.0	Pręty ciągnione na zimno oraz kątowniki, kształtowniki i profile, ze stali niestopowej
18	24.31.20.0	Pręty ciągnione na zimno oraz kątowniki, kształtowniki i profile, z pozostałej stali stopowej
19	24.32.10.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, ze stali, o szerokości < 600 mm, niepokrywane
20	24.32.20.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, ze stali, o szerokości < 600 mm, platerowane, powlekane lub pokrywane
21	24.33.11.0	Kształtowniki otwarte, formowane lub profilowane na zimno, ze stali niestopowej
21a	24.33.20.0	Arkusze żeberkowane ze stali niestopowej
22	24.34.11.0	Drut ciągniony na zimno, ze stali niestopowej
22a	24.41.10.0	Srebro nieobrobione plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku
22aa	ex 24.41.20.0	Złoto nieobrobione plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku, z wyłączeniem złota inwestycyjnego w rozumieniu art. 121 ustawy, z zastrzeżeniem poz. 22b
22ab	24.41.30.0	Platyna nieobrobiona plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku
22b	bez względu na symbol PKWiU	Złoto inwestycyjne w rozumieniu art. 121 ustawy
22c	ex 24.41.40.0	Metale nieszlachetne lub srebro, platerowane złotem, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu - wyłącznie srebro, platerowane złotem, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu
22ca	ex 24.41.50.0	Metale nieszlachetne platerowane srebrem oraz metale nieszlachetne, srebro lub złoto, platerowane platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu - wyłącznie złoto i srebro, platerowane platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu
22d	24.42.11.0	Aluminium nieobrobione plastycznie
22e	24.43.11.0	Ołów nieobrobiony plastycznie
22f	24.43.12.0	Cynk nieobrobiony plastycznie

22g	24.43.13.0	Cyna nieobrobiona plastycznie
23	24.44.12.0	Miedź nierafinowana; anody miedziane do rafinacji elektrolitycznej
24	24.44.13.0	Miedź rafinowana i stopy miedzi, nieobrobione plastycznie; stopy wstępne miedzi
25	24.44.21.0	Proszki i płatki z miedzi i jej stopów
26	24.44.22.0	Płaskowniki, pręty, kształtowniki i walcówka, z miedzi i jej stopów
27	24.44.23.0	Druty z miedzi i jej stopów
27a	24.45.11.0	Nikiel nieobrobiony plastycznie
27b	ex 24.45.30.0	Pozostałe metale nieżelazne i wyroby z nich; cermetale; popiół i pozostałości zawierające metale i związki metali - wyłącznie odpady i złom metali nieszlachetnych
28	ex 26.11.30.0	Elektroniczne układy scalone - wyłącznie procesory
28a	ex 26.20.11.0	Przenośne maszyny do automatycznego przetwarzania danych, o masie ≤ 10 kg, takie jak: laptopy i notebooki; komputery kieszonkowe (np. notesy komputerowe) i podobne - wyłącznie komputery przenośne, takie jak: tablety, notebooki, laptopy
28b	ex 26.30.22.0	Telefony dla sieci komórkowych lub dla innych sieci bezprzewodowych - wyłącznie telefony komórkowe, w tym smartfony
28c	ex 26.40.60.0	Konsole do gier wideo (w rodzaju stosowanych z odbiornikiem telewizyjnym lub samodzielnym ekranem) i pozostałe urządzenia do gier zręcznościowych lub hazardowych z elektronicznym wyświetlaczem - z wyłączeniem części i akcesoriów
28d	ex 32.12.13.0	Bizuteria i jej części oraz pozostałe wyroby jubilerskie i ich części, ze złota i srebra lub platerowane metalem szlachetnym - wyłącznie części biżuterii i części pozostałych wyrobów jubilerskich ze złota, srebra i platyny, tj. niewykończone lub niekompletne wyroby jubilerskie i wyraźne części biżuterii, w tym pokrywane lub platerowane metalem szlachetnym
29	38.11.49.0	Wraki przeznaczone do złomowania inne niż statki i pozostałe konstrukcje pływające
30	38.11.51.0	Odpady szklane
31	38.11.52.0	Odpady z papieru i tektury
32	38.11.54.0	Pozostałe odpady gumowe
33	38.11.55.0	Odpady z tworzyw sztucznych
34	38.11.58.0	Odpady inne niż niebezpieczne zawierające metal
35	38.12.26.0	Niebezpieczne odpady zawierające metal
36	38.12.27	Odpady i braki ogniw i akumulatorów elektrycznych; zużyte ogniwa i baterie galwaniczne oraz akumulatory elektryczne
37	38.32.2	Surowce wtórne metalowe
38	38.32.31.0	Surowce wtórne ze szkła
39	38.32.32.0	Surowce wtórne z papieru i tektury
40	38.32.33.0	Surowce wtórne z tworzyw sztucznych
41	38.32.34.0	Surowce wtórne z gumy

Zgodnie z art. 17 ust. 1c ustawy o VAT, w przypadku dostaw tzw. elektroniki, tj. towarów wymienionych w poz. 28a-28c Załącznika Nr 11 do ustawy o VAT, powyższe zasady stosuje się jeżeli łączna wartość tych towarów w ramach tzw. jednolitej gospodarczo transakcji obejmującej te towary, bez kwoty podatku, przekracza kwotę 20.000 zł.

Za jednolitą gospodarczo transakcję, o której mowa w art. 17 ust. 1c, uznaje się transakcję obejmującą umowę, w ramach której występuje jedna lub więcej dostaw towarów wymienionych w poz. 28a-28c Załącznika Nr 11 do ustawy, nawet jeżeli są one dokonane na podstawie odrębnych zamówień lub wystawianych jest więcej faktur dokumentujących poszczególne dostawy. Za jednolitą gospodarczo transakcję uznaje się również transakcję obejmującą więcej niż jedną umowę, o której mowa powyżej, jeżeli okoliczności towarzyszące tej transakcji lub warunki, na jakich została ona zrealizowana, odbiegały od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie towarami wymienionymi w poz. 28a-28c Załącznika Nr 11 do ustawy.

W Załączniku Nr 14 do ustawy o VAT wskazano, że mechanizmem odwrotnego obciążenia objęte są usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, o których mowa w ustawie z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych oraz szereg usług (robót) budowlanych, przy czym zgodnie z art. 17 ust. 1h ustawy o VAT w odniesieniu do robót budowlanych mechanizm ten ma zastosowanie wyłącznie w przypadku, gdy usługodawca (dostawca usługi budowlanej dla OPS) świadczy te usługi jako podwykonawca, tj. w przypadku, gdy takie usługi byłyby po stronie OPS przedmiotem dalszej odsprzedaży. W przypadku nabycia usług budowlanych dla potrzeb OPS, mechanizm odwrotnego obciążenia nie będzie miał zastosowania (podatek VAT naliczy usługodawca i wykaże go na wystawionej przez siebie fakturze).

WÓJT

mgr Rufin Małchrzyk