

**ZARZĄDZENIE NR 154/2022
WÓJTA GMINY BORONÓW**

z dnia 23 sierpnia 2022 r.

w sprawie zmiany treści załącznika nr 3 B do zarządzenia 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. 30 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2022 roku poz. 559 ze zm)

**z a r z ą d z a się
co następuje :**

§ 1. Zmienia się treść załącznika nr 3 B do zarządzenia 227/2016 Wójta Gminy Boronów z dnia 30 grudnia 2016 roku w sprawie centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług w gminie Boronów

§ 2. Załącznik nr 3 B do zarządzenia wymienionego w § 1 niniejszego zarządzenia otrzymuje brzmienie zgodne z załącznikiem nr 1 .

§ 3. Wykonanie zarządzenia powierza się Skarbnikowi Gminy Boronów oraz Dyrektorowi Zespołu Placówek Oświatowych w Boronowie .

§ 4. Zarządzenie wchodzi w życie z dniem podjęcia .

Wójt

Krzysztof Belkot

Załącznik nr 1 do Zarządzenie nr 154/2022
Wójta Gminy Boronów
Z dnia 23 sierpnia 2022 roku

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 zakupu, 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 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 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. 1454ze zm) [**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 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 ze zm) [**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 ze zm) [**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 ze zm) [**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, 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 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 wykazanym 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 ujemne 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 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. *Opłata 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.

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]).

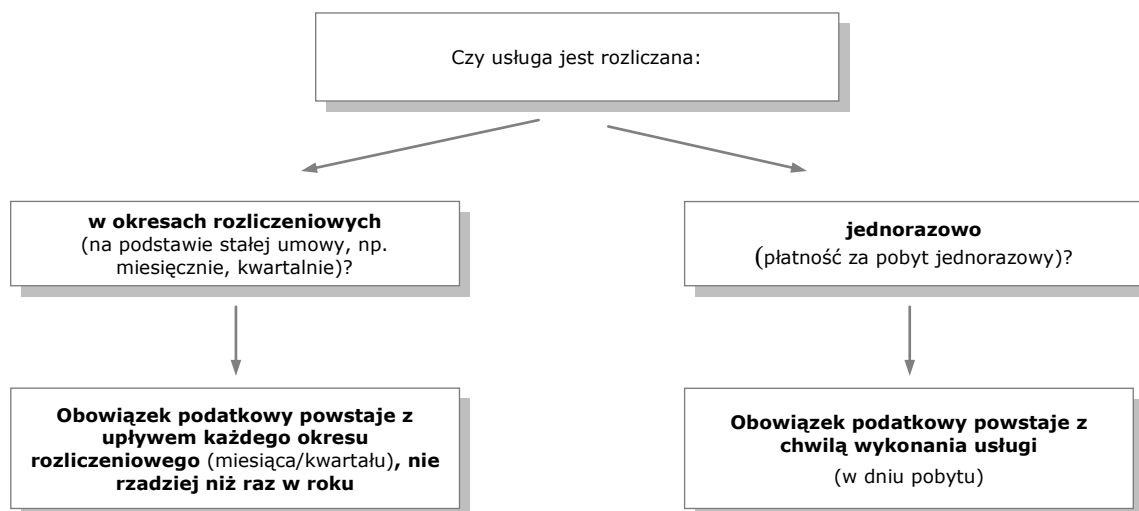
2.2. *Oплата за pobyt dzieci w przedszkolu pow. limitu 5 godzin*

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 оплата taka ma charakter оплаты 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.

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.

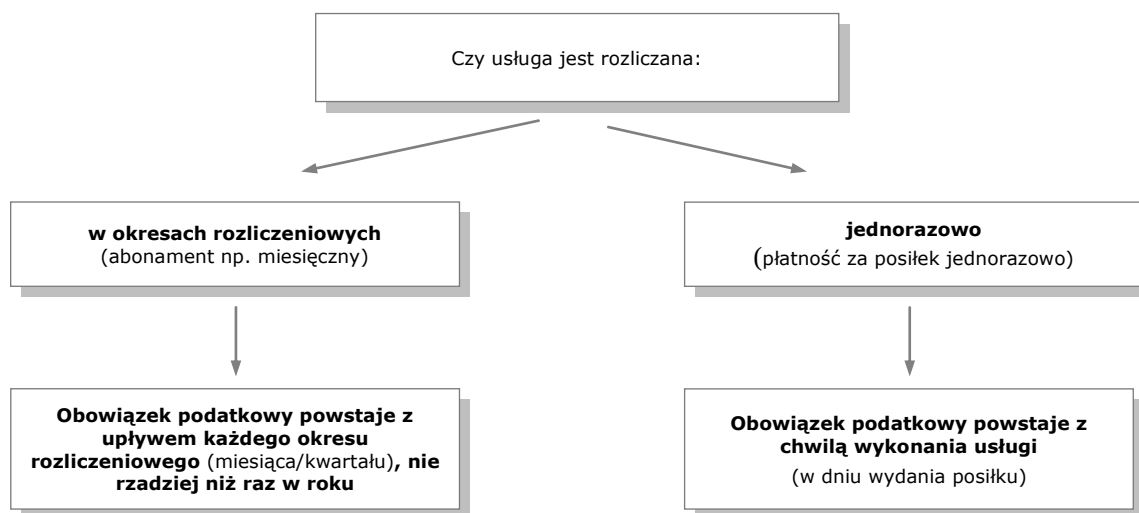
Stawka VAT: zastosowanie ma zwolnienie z VAT (podstawa prawna: art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. b) ustawy o VAT – usługi w zakresie opieki na dziećmi i młodzieżą oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w formach i na zasadach określonych w przepisach o systemie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

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]).

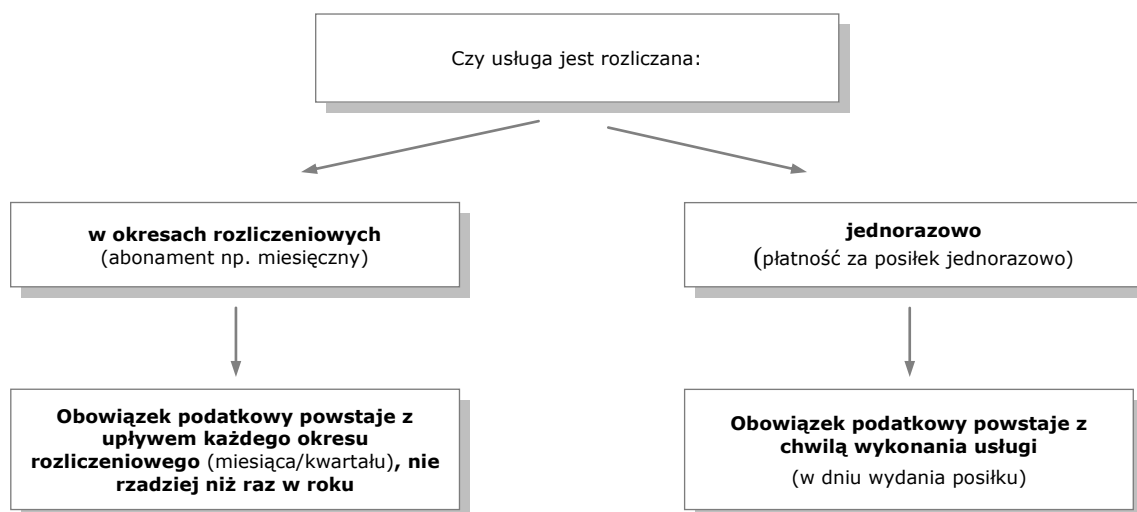
Stawka 8% nie ma zastosowania do sprzedaży (stosuje się stawkę 23%):

- 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 turystki, 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 obowiązkowo 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).

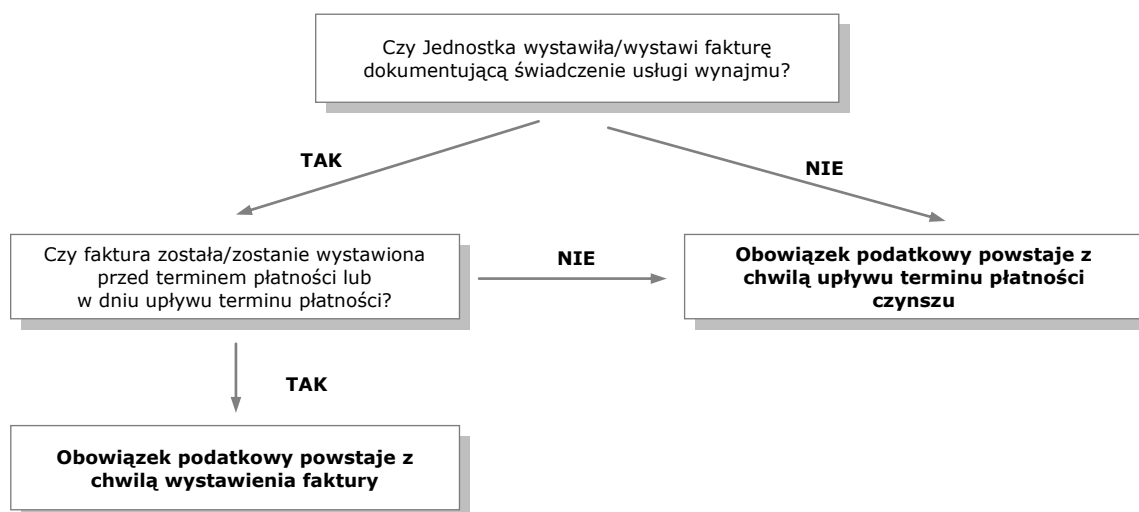
Kasa rejestrująca: Usługi podlegają obowiązkowi ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej, za wyjątkiem przypadków, gdy Jednostka otrzyma zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy Jednostki 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.

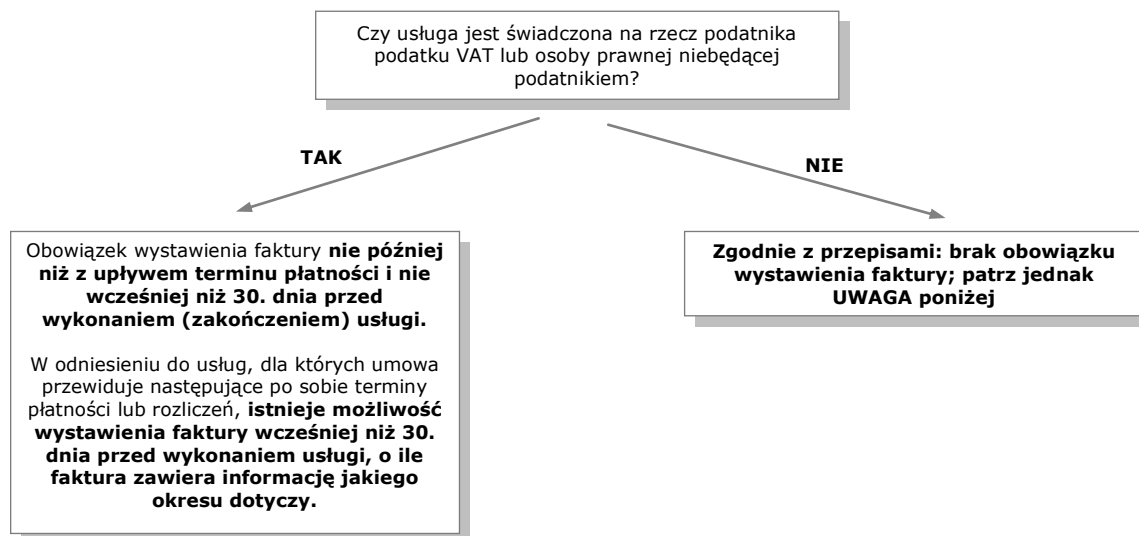
Stawka VAT: Zastosowanie ma stawka VAT 23% (podstawa prawna: art. 41 ust. 1 ustawy o VAT)

Obowiązek podatkowy: z chwili 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).



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 należącego 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.

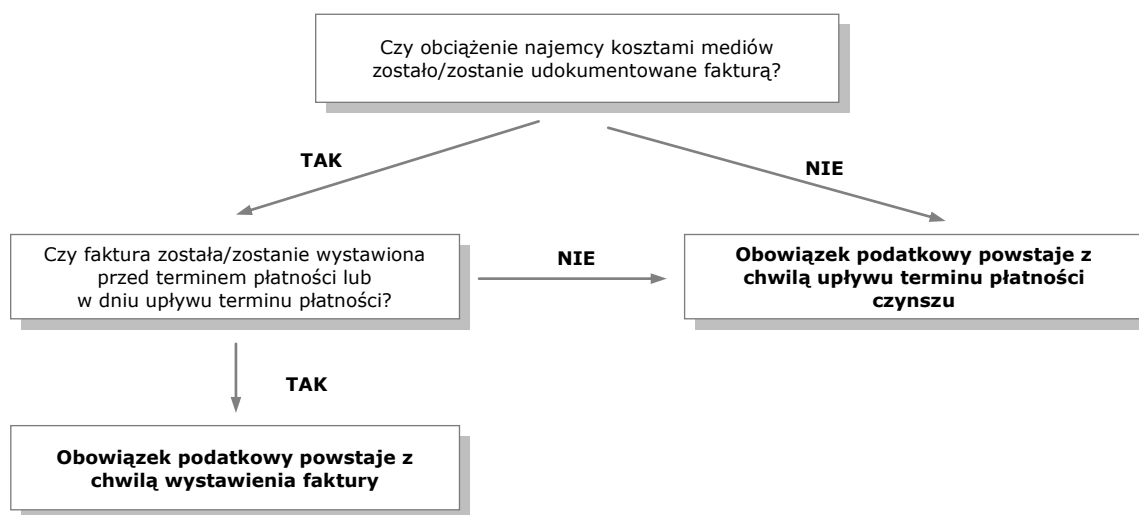
Obciążanie najemców/dzierżawców kosztami mediów stanowi przejaw wykonywanej przez Jednostkę działalności gospodarczej i jako takie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

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.

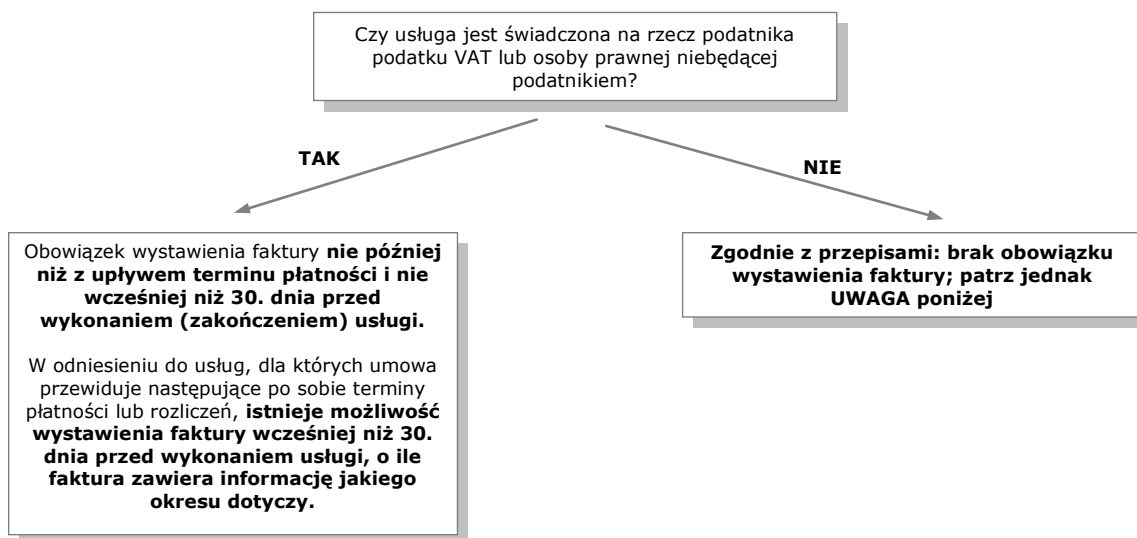
W pozostałych przypadkach zastosowanie znajdzie stawka VAT 23% (energia elektryczna, ciepła i chłodnicza, gaz przewodowy, usługi telekomunikacyjne, itd.).

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).



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 zeberkowane 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	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

jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- a) dokonującym ich dostawy jest podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT,
- b) nabywcą jest podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
- c) 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:

- 1) nie nalicza podatku VAT należnego,
- 2) wystawia fakturę, która:
 - a) nie zawiera stawki ani kwoty podatku (opiewa na wartość netto), w to miejsce natomiast
 - b) zawiera wyrazy „ODWROTNE OBCIĄŻENIE”,
- 3) 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),
- 4) 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 znajdą reguły przedstawione poniżej. Reguły te znajdą 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.

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 (miesiący) 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).

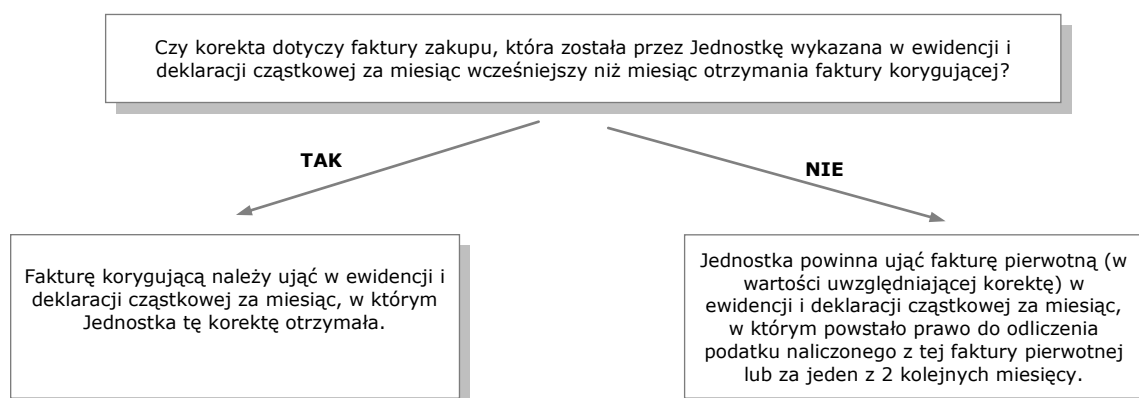
1.2.2. Faktury korygujące do faktur zakupu

Faktury korygujące zwiększające kwotę podatku VAT naliczonego należy wykazywać w ewidencji VAT i deklaracji cząstkowej 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

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.



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 wyżywienia 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

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 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 – (prewspółczynnik) 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 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 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 częstkowej:	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.

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

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.

<i>Wartość zakupu:</i>	<i>10.000 zł + 2.300 zł VAT</i>
------------------------	---------------------------------

Etap 1: ustalenie zakresu odliczenia na podstawie prewspółczynnika

<i>Prewspółczynnik na rok 2017:</i>	<i>4%</i>
<i>Podatek VAT:</i>	<i>2.300 zł x 4% = 92 zł</i>

Etap 2: ustalenie zakresu odliczenia na podstawie proporcji sprzedaży

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

<i>Do ujęcia w rejestrze VAT zakupów i deklaracji częstkowej:</i>	<i>zakup netto: 80 zł, VAT do odliczenia: 18,40 zł</i>
---	--

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 częściowej 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 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 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 kolejny 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 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 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.