Instrukcje w zakresie sposobu dokonywania rozliczeń z tytułu podatku od towarów i usług przez jednostki organizacyjne Miasta i Gminy Mirosławiec

Grudzień 2016 r.

pwc

Spis treści

Spis treści 3

1 VAT – zasady ogólne i podstawy prawne opodatkowania 5

1.1 VAT w JST a centralizacja rozliczeń – wprowadzenie 5

1.2 Podstawy prawne instrukcji 5

1.3 Zasady ogólne opodatkowania VAT 6

2 Sposób dokonywania rozliczeń z tytułu transakcji sprzedażowych 8

2.1 Kiedy jednostka samorządu terytorialnego działa jako podatnik VAT? 8

2.2 Dlaczego jednostki organizacyjne są traktowane wraz z Gminą jako jeden podatnik VAT? 11

2.3 Jakie czynności podlegają opodatkowaniu VAT? 12

2.4 Jak ustalić moment powstania obowiązku podatkowego? 14

2.5 Jak określić podstawę opodatkowania VAT? 17

2.6 Jak określić wysokość opodatkowania VAT? 23

2.6.1 Stawki podatkowe w VAT 23

2.6.2 Zwolnienie z opodatkowania VAT 25

2.7 Co to znaczy, że transakcja jest objęta mechanizmem odwróconego obciążenia? 28

2.8 W jaki sposób należy dokumentować transakcje sprzedażowe podlegające regulacjom VAT? 30

2.8.1 Zasady wystawiania faktur VAT 30

2.8.2 Rejestracja sprzedaży na kasie fiskalnej 37

2.9 Prowadzenie rejestru sprzedażowego VAT 41

2.10 Podsumowanie 41

3 Sposób dokonywania rozliczeń z tytułu transakcji zakupowych 43

3.1 Kiedy powstaje prawo do odliczenia od dokonanych zakupów? 43

3.2 Kiedy należy stosować prewspółczynnik VAT? 49

3.3 Kiedy należy stosować współczynnik VAT? 54

3.4 Kiedy i w jaki sposób dokonuje się tzw. korekty rocznej? 56

3.5 Prowadzenie rejestru zakupów VAT 58

3.6 Podsumowanie 58

4 Sposób wypełniania deklaracji częściowej VAT przez jednostki organizacyjne Gminy 60

4.1 Wprowadzenie 60

4.2 Deklaracja częściowa za dany okres rozliczeniowy 60

4.3 Raportowanie transakcji sprzedażowych w deklaracji częściowej 62
4.4 Raportowanie transakcji zakupowych w deklaracji częściowej 64
4.5 Obliczenie wysokości VAT do zapłaty albo do zwrotu 66
4.6 Informacje dodatkowe, załączniki oraz dane kontaktowe 67

1 VAT – zasady ogólne i podstawy prawne opodatkowania

1.1 VAT w JST a centralizacja rozliczeń – wprowadzenie

- W dniu 29 września 2015 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydał wyrok w sprawie C-276/14, zgodnie z którym samorządowe jednostki budżetowe nie powinny być traktowane jako odrębni od gminy podatnicy podatku od towarów i usług (dalej także: „**VAT**").
- Co więcej, w dniu 26 października 2015 r. Naczelny Sąd Administracyjny podjął uchwałę (sygn. akt I FPS 4/15), w której wskazał, iż także zakładu budżetowego dla celów VAT nie można traktować jako samodzielnego podatnika.
- Tezy powyższych wyroków skutkują uznaniem danej jednostki samorządu terytorialnego za wyłącznego podatnika VAT, który zobligowany jest do prowadzenia ewidencji, składania deklaracji VAT i wystawiania faktur zarówno w imieniu własnym, jak i w imieniu wszystkich utworzonych jednostek budżetowych oraz zakładów budżetowych.
- Niniejszy dokument ma za zadanie przygotować pracowników jednostek organizacyjnych Miasta i Gminy Mirosławiec (dalej: „**Gmina**") do prowadzenia rozliczeń z tytułu VAT w modelu scentralizowanym. Instrukcje są kierowane w szczególności do tych jednostek organizacyjnych Gminy, które do tej pory nie prowadziły rozliczeń dla celów VAT (np. ze względu na korzystanie ze zwolnienia podmiotowego z tego podatku).
- Instrukcje przedstawiają ogólne zasady kwalifikowania, rozliczania i dokumentowania transakcji sprzedażowych, a także podstawowe warunki i wymogi istotne dla możliwości skorzystania przez podatnika z prawa do odliczenia VAT naliczonego. Celem zilustrowania zasad ogólnych, przy omawianiu poszczególnych zagadnień instrukcje odwołują się do przykładów typowych rodzajów transakcji sprzedażowych oraz zakupowych, jakie są dokonywane przez samorządowe jednostki organizacyjne.
- Niezależnie od opisanych w niniejszych instrukcjach zasad opodatkowania VAT i związanych z nimi formalnych obowiązków, równorzędnie obowiązującym dokumentem w tym zakresie będzie Zarządzenie Burmistrza Mirosławca z dnia 26 października 2016 r., które wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2017 r.

1.2 Podstawy prawne instrukcji

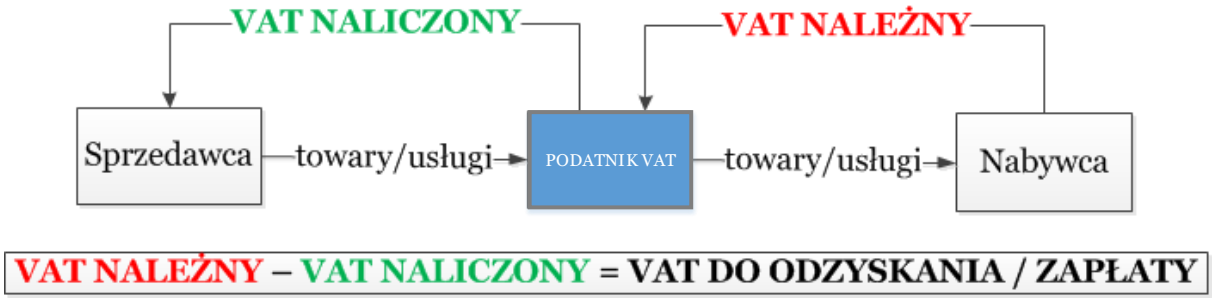
- Niniejszy dokument został przygotowany w oparciu o przepisy regulujące opodatkowanie VAT w Polsce w brzmieniu aktualnym na dzień 5 września 2016 r., w szczególności ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. Ust. z 2016 r. poz. 710 ze zm.; dalej jako: "**ustawa o VAT**") oraz akty wykonawcze wydane na jej podstawie, a także ustawę 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. Ust. z 2016 r. poz. 1454; dalej: „**ustawa centralizacyjna**").

- Niniejszy dokument powinien być traktowany jako przegląd podstawowych konsekwencji czynności sprzedażowych oraz zakupowych specyficznych z punktu widzenia zakresu działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT prowadzonej przez jednostki samorządu terytorialnego, a także związanych z tymi czynnościami obowiązków i uprawnień przysługujących podatnikom VAT. Ze względu na przeglądowy charakter instrukcji oraz częste zmiany stanu prawnego, niniejsze procedury mają na celu zapoznanie z podstawowymi zasadami VAT, nie powinny być natomiast wyłączną podstawą podejmowanych działań. W poszczególnych rozdziałach znajdują się odesłania do przepisów aktów prawnych kompleksowo regulujących omawiane zagadnienie z punktu widzenia VAT, które ułatwiają pogłębianie wiedzy w zakresie poszczególnych zagadnień.

1.3 Zasady ogólne opodatkowania VAT

- VAT jest podatkiem zharmonizowanym na poziomie Unii Europejskiej, co oznacza, że zasady opodatkowania VAT powinny być analogiczne w poszczególnych państwach członkowskich. Ze względu na istnienie wspólnego systemu VAT w Unii Europejskiej, ustawa o VAT powinna być zbieżna z prawodawstwem unijnym, a wykładnia reguł opodatkowania VAT dokonywana przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej może mieć skutki na gruncie sposobu interpretacji ustawy o VAT przez sądy administracyjne oraz krajowe organy administracji podatkowej. Tak stało się chociażby w przypadku wspomnianej na wstępie zmiany w sposobie traktowania jednostek organizacyjnych gmin jako podatników VAT, która to zmiana przełożyła się na obowiązek dokonania centralizacji rozliczeń w jednostkach samorządu terytorialnego.
- VAT jest podatkiem konsumpcyjnym o powszechnym charakterze – powinien obejmować wszelkie dostawy towarów i świadczenie usług dokonywane w ramach działalności gospodarczej. Jednocześnie ze względu na zasadę powszechności opodatkowania nie powinno się różnicować sposobu traktowania w VAT sprzedaży towarów lub usług ze względu na status danego podmiotu. Z tego też względu na gruncie prawa unijnego poszczególne państwa członkowskie zostały zobligowane do traktowania jako podatników VAT – w określonych okolicznościach – także organów władzy publicznej, czyli także jednostek samorządu terytorialnego.
- VAT jest nazywany „podatkiem od wartości dodanej" – obciąża on cenę towaru lub usługi na każdym etapie obrotu aż do momentu dostawy detalicznej na rzecz ostatecznego konsumenta, przy czym w każdej fazie obrotu opodatkowaniu podlega tylko wartość dodana, co osiąga się poprzez mechanizm odliczenia VAT naliczonego zapłaconego na poprzednim etapie obrotu.
- VAT jest podatkiem odliczalnym (potrącalnym), co obrazuje poniższy schemat:



- Zgodnie z zasadą ogólną, podatnik ma prawo do odliczenia VAT naliczonego w związku z wydatkami poniesionymi w celu realizacji sprzedaży opodatkowanej. Wówczas podatek należny od sprzedaży opodatkowanej VAT zrealizowanej przez danego podatnika jest pomniejszany o podatek naliczony wynikający z poniesionych przez niego wydatków. W przypadku nadwyżki podatku należnego nad naliczonym, podatnik ma obowiązek zapłaty określonej kwoty VAT do urzędu skarbowego. W razie natomiast wystąpienia nadwyżki VAT naliczonego nad należnym, powstaje kwota, która może zostać podatnikowi zwrócona. W ten sposób realizuje się zasada neutralności VAT – poprzez skorzystanie z prawa do odliczenia, podatnik nie ponosi faktycznie ciężaru tego podatku.

2 Sposób dokonywania rozliczeń z tytułu transakcji sprzedażowych

2.1 Kiedy jednostka samorządu terytorialnego działa jako podatnik VAT?

- Zgodnie z ustawą o VAT, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą bez względu na cel lub rezultat takiej działalności[1].
- Działalność gospodarcza została natomiast zdefiniowana jako wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych[2].
- Ustawa o VAT przewiduje specyficzne przepisy jeśli chodzi o traktowanie jako podatników tego podatku organów władzy publicznej (oraz urzędów obsługujących te organy). Organy władzy publicznej, w tym JST, nie są traktowane jako podatnicy VAT w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, ***z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.***
- Działalność jednostek samorządu terytorialnego można więc podzielić na dwa obszary:
  - działalność jako organ władzy publicznej – prowadzoną w sferze władztwa publicznoprawnego, która pozostaje poza opodatkowaniem VAT, oraz
  - działalność gospodarcza – prowadzoną w sferze cywilnoprawnej, która odbywa się w wykonaniu zawartych umów cywilnoprawnych i podlega opodatkowaniu VAT.
- W przypadku więc czynności sprzedażowych realizowanych przez jednostki organizacyjne Gminy, w pierwszej kolejności należy przeanalizować, czy w tym zakresie Gmina działa wykonując swoje zadania statutowe przewidziane w odrębnych przepisach (ustawach), czy też w wykonaniu zawartych umów cywilnoprawnych. Należy zaznaczyć, iż przez zawarcie umowy cywilnoprawnej nie należy rozumieć wyłącznie jej podpisania, gdyż z punktu widzenia prawa cywilnego – z zastrzeżeniem specyficznych przepisów – ważne są także umowy ustne. Oznacza to, że przeważające znaczenie z punktu widzenia działalności prowadzonej przez Gminę i jej jednostki organizacyjne ma nie fakt istnienia podpisanej umowy z kontrahentem, ale to, że dostawa towarów lub świadczenie usług jest realizowane na rzecz drugiej strony ***na podstawie stosunku cywilnoprawnego, a nie publicznoprawnego***.
- Poniższa tabela przedstawia przykładowe czynności podlegające opodatkowaniu VAT, które mogą być wykonywane przez Gminę i jego jednostki organizacyjne. Należy przy tym zwrócić

[1] Art. 15 ust. 1 ustawy o VAT.
[2] Art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

uwagę na fakt, że istnieją dwa typy czynności podlegających regulacjom ustawy o VAT: czynności opodatkowane oraz czynności zwolnione od VAT. W przypadku czynności opodatkowanych jednostki organizacyjne mają obowiązek wykazania podatku należnego przy zastosowaniu odpowiedniej stawki podatkowej (tj. opodatkowania tych czynności; por. także pkt 2.6.1). W stosunku natomiast do czynności zwolnionych z VAT nie powstaje obowiązek ich opodatkowania, natomiast w dalszym ciągu czynności te są objęte zakresem ustawy o VAT i powinny zostać odpowiednio udokumentowane i rozliczone (por. także pkt 2.6.2).

Lp.	*Przykłady czynności podlegających VAT (opodatkowanych lub zwolnionych)*
1.	Usługi wynajmu (dzierżawy): - pomieszczeń (lokali użytkowych, hal sportowych, sal lekcyjnych lub innych pomieszczeń, toru basenowego); - powierzchni pod automaty; - powierzchni reklamowych; - powierzchni na dachach / kominach (pod stacje telefonii komórkowej) - gruntów.
2.	Usługi wynajmu lokali mieszkalnych
3.	Dostawa towarów: - w ramach sprzedaży w sklepiku szkolnym; - sprzedaż majątku, np. towarów używanych; - sprzedaż nieruchomości; - sprzedaż / ustanowienie prawa użytkowania wieczystego gruntu.
4.	Usługi rezerwacji miejsca na targowisku (opłata rezerwacyjna)
5.	Usługi udostępniania miejsc parkingowych (opłata parkingowa za parkingi poza strefą płatnego parkowania)
6.	Usługi reklamowe
7.	Usługi wychowania przedszkolnego (w zakresie, w jakim są one odpłatne, tj. powyżej 5 godzin dziennie)
8.	Usługi edukacyjne i szkoleniowe (np. prowadzenie szkoły nauki jazdy)
9.	Usługi noclegowe oraz usługi zakwaterowania (np. w internatach i bursach)
10.	Usługi wstępu do obiektów sportowych (np. basen, siłownie, korty tenisowe)
11.	Usługi wstępu na imprezy (np. organizowany przez Gminę koncert, na który wstęp jest biletowany)
12.	Sprzedaż gotowych posiłków i dań

13.	Usługi gastronomiczne, usługi stołówkowe świadczone przez jednostki oświaty (np. na rzecz uczniów czy pracowników)
14.	Usługi udostępniania szaletów
15.	Usługi transportowe (np. usługi gminnego transportu pasażerskiego)
16.	Obciążanie najemców kosztami mediów (refaktura mediów)
17.	Usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody
18.	Usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków
19.	Usługi cmentarne

- Natomiast te czynności, które są wykonywane przez Gminę lub jej jednostki organizacyjne nie na podstawie umów cywilnoprawnych, ale w ramach władztwa publicznoprawnego (realizacja zadań statutowych nałożonych odrębnymi przepisami prawa), pozostają poza zakresem opodatkowania VAT. Oznacza to, że nie rodzą na gruncie VAT żadnych konsekwencji (nie powinny być dokumentowane fakturami, ani paragonami; nie powinno się ich wykazywać dla celów rozliczeń VAT w prowadzonych rejestrach, ani w deklaracjach). Przykładowe czynności pozostające poza opodatkowaniem VAT, które mogą być wykonywane przez Gminę, prezentuje poniższa tabela:

Lp.	***Przykłady opłat/czynności niepodlegających VAT***
1.	Opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi
2.	Opłaty pobierane w Urzędzie Stanu Cywilnego (np. za sporządzenie odpisu akt stanu cywilnego)
3.	Opłaty za parkowanie w strefie płatnego parkowania
4.	Nieodpłatne świadczenie usług edukacyjnych/wychowania przedszkolnego
5.	Wpływy z podatków: • od nieruchomości, • rolnego, • leśnego, • od środków transportowych, • dochodowego od osób fizycznych opłacanego w formie karty podatkowej, • od spadków i darowizn, • od czynności cywilnoprawnych.
6.	Opłaty targowe
7.	Opłaty uzdrowiskowe

8.	Opłaty miejscowe
9.	Opłaty od posiadania psów
10.	Opłaty eksploatacyjne (tj. pobierane z tytułu prowadzenia działalności w zakresie wydobywania kopalin)
11.	Opłaty za zezwolenie na sprzedaż napojów alkoholowych
12.	Opłaty za udostępnianie materiałów z państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego oraz inne opłaty pobierane na podstawie ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. Ust. z 2015 r. poz. 520)

2.2 Dlaczego jednostki organizacyjne są traktowane wraz z Gminą jako jeden podatnik VAT?

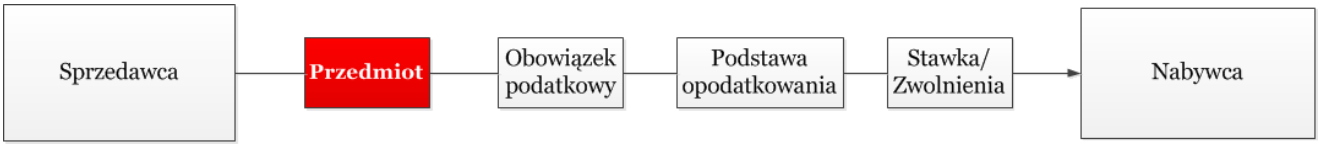
- Zgodnie z praktyką, która była powszechnie stosowana przez większość samorządów, każda z jednostek organizacyjnych była traktowana dla celów VAT jako odrębny podatnik i prowadziła rozliczenia VAT we własnym zakresie, tj. niezależnie od jednostki samorządu terytorialnego, która ją utworzyła. W przypadku nieprzekroczenia przez daną jednostkę pewnego progu sprzedaży (obecnie: 150 000 zł) mogła ona stosować tzw. zwolnienie podmiotowe od VAT[3], w związku z czym nie wykazywały one w ogóle VAT należnego i nie składały deklaracji.
- Powyższa praktyka uległa jednak zmianie ze względu na wspomniany na wstępie wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego. Ze względu na rangę tych wyroków, które jednoznacznie potwierdziły, że podatnikiem powinna być wyłącznie gmina, a nie poszczególne utworzone przez nią jednostki budżetowe oraz zakłady budżetowe, Ministerstwo Finansów opublikowało komunikaty, w których poinformowało o zakresie obowiązkowej centralizacji rozliczeń VAT w jednostkach samorządu terytorialnego. Na tej podstawie uchwalono ustawę centralizacyjną; ustawa wyznaczyła termin obowiązkowej centralizacji na 1 stycznia 2017 r.
- W świetle ustawy o VAT, za podatników tego podatku uważa się bowiem osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, ***wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą*** bez względu na cel lub rezultat takiej działalności[4].
- W tym względzie należy zauważyć, że zarówno samorządowe jednostki budżetowe, jak i zakłady budżetowe, nie posiadają osobowości prawnej, a swoją działalność prowadzą w imieniu jednostki samorządu terytorialnego, która je utworzyła (wykonując jej zadania).
- Samorządowe jednostki budżetowe nie są samodzielne w ramach prowadzonej działalności, gdyż nie ponoszą związanego z nią ryzyka gospodarczego: nie dysponują własnym majątkiem, nie osiągają własnych dochodów i nie ponoszą kosztów dotyczących swojej działalności

[3] Art. 113 ustawy o VAT.
[4] Art. 15 ust. 1 ustawy o VAT.

(uzyskane przez nie dochody są wpłacane bezpośrednio do budżetu danej JST, a wydatki bezpośrednio z niego pokrywane)[5].

- Także w przypadku zakładów budżetowych – choć wykazują się one niezależnością bardziej rozwiniętą, niż jednostki budżetowe – finanse zakładu pozostają pod bezpośrednią kontrolą jednostki samorządu terytorialnego. W szczególności ustala ona jego plan finansowy oraz może udzielać mu dotacji, a także jest dysponentem nadwyżki środków obrotowych (jeśli taka zostanie przez zakład wypracowana). Świadczy to więc o braku wystarczającej samodzielności także zakładu budżetowego[6].
- Teza o braku podmiotowości samorządowych jednostek organizacyjnych na gruncie VAT odwołuje się więc do niespełniania przez nie wymogu samodzielności prowadzonej działalności gospodarczej, który zakłada definicja podatnika VAT. Wymóg samodzielności spełnia wyłącznie JST, powinna więc ona działać jako wyłączny podatnik VAT, a rozliczenia jednostek organizacyjnych powinny być realizowane w modelu scentralizowanym. Oznacza to, że czynności opodatkowane VAT, które są wykonywane przez jednostkę organizacyjną Gminy powinny być uznawane za czynności wykonane bezpośrednio przez Gminę jako podatnika VAT.

2.3 Jakie czynności podlegają opodatkowaniu VAT?



- Dla JST najistotniejsze znaczenie z punktu widzenia zakresu opodatkowania VAT mają czynności podlegające VAT w obrocie krajowym. W tym zakresie ustawa o VAT wymienia jako podstawowe czynności podlegające opodatkowaniu odpłatną dostawę towarów oraz odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju[7]. Towar na potrzeby VAT rozumiany jest jako rzecz (lub jej część) oraz wszystkie postacie energii[8] (energia elektryczna, energia cieplna oraz gaz są więc traktowane tak samo, jak rzeczy materialne).
- Przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel[9], w tym również:
  1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie;
  2) wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach

[5] Por. tezy przywołanego na wstępie wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-276/14, Gmina Wrocław.
[6] Por. uzasadnienie przywołanej na wstępie uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 października 2015 r. (sygn. akt I FPS 4/15).
[7] Art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.
[8] Art. 2 pkt 6 ustawy o VAT.
[9] Art. 7 ust. 1 ustawy o VAT.

odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione;

3) wydanie towarów na podstawie umowy komisu: między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej;

4) wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisu, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta;

5) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego;

6) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste;

7) zbycie praw, o których mowa w pkt 5 i 6.

- Natomiast świadczenie usług jest to każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów[10]. Definicja usługi ma więc na celu objęcie opodatkowaniem VAT takich świadczeń, które nie mogą być traktowane jako dostawa towarów. Za usługę uważane jest:

  1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;

  2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;

  3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

- Co do zasady więc opodatkowaniu VAT podlegają czynności ***o charakterze odpłatnym***, tzn. dokonywane za wynagrodzeniem. Opodatkowaniu VAT będzie więc podlegała taka czynność stanowiąca dostawę towarów lub świadczenie usług za wynagrodzeniem, która została dokonana przez jednostkę samorządu terytorialnego w charakterze podatnika VAT, tzn. w ramach prowadzonej działalności gospodarczej i w wykonaniu umowy cywilnoprawnej.

- W szczególnych przypadkach opodatkowaniu mogą podlegać także czynności o charakterze nieodpłatnym[11].

- Ponadto należy zwrócić uwagę, że opodatkowaniu VAT podlegają także transgraniczne czynności obrotu towarowego (zarówno dostawa towarów, jak i ich nabycie), tzn.:

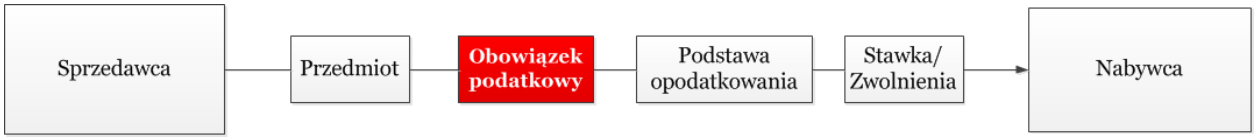
  - eksport towarów – tj. dostawa towarów wysyłanych (transportowanych) z Polski poza terytorium Unii Europejskiej jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych[12],

[10] Art. 8 ust. 1 ustawy o VAT.

[11] Por. art. 7 ust. 2 oraz art. 8 ust. 2 ustawy o VAT.

- import towarów – tj. przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej[13],
- wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów – tj. wywóz towarów z terytorium Polski w wykonaniu dostawy towarów na terytorium państwa członkowskiego innego niż Polska[14],
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów – tj. nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane (transportowane) na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki (transportu)[15].

2.4 Jak ustalić moment powstania obowiązku podatkowego?



Obowiązek podatkowy – dlaczego istotny?

Ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego ma istotny wpływ na:

- prawidłowość deklaracji oraz ewidencji na potrzeby VAT,
- prawidłowość wystawiania faktur,
- prawidłowość odliczania VAT od ponoszonych wydatków.

- Moment powstania obowiązku podatkowego można określić jako moment, w którym dana czynność opodatkowana rodzi obowiązek wykazania podatku należnego przez podatnika w deklaracji VAT (oraz zapłaty podatku). Określenie, kiedy nastąpi moment powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do danej czynności pozwala na właściwe jej uwzględnienie w ewidencji VAT.
- Moment powstania obowiązku podatkowego ma znaczenie z punktu widzenia właściwej dokumentacji dokonanych czynności opodatkowanych, gdyż co do zasady to z nim są powiązane terminy wystawiania faktur VAT (por. pkt 2.8.1).
- Moment powstania obowiązku podatkowego jest istotny także z punktu widzenia odliczania VAT– dla skorzystania z prawa do odliczenia przez nabywcę konieczne jest bowiem uprzednie powstanie obowiązku podatkowego z tytułu danej czynności opodatkowanej u sprzedawcy (por. pkt 3.1.).

[12] Art. 2 pkt 8 ustawy o VAT.
[13] Art. 2 pkt 7 ustawy o VAT.
[14] Art. 13 ust. 1 ustawy o VAT.
[15] Art. 9 ust. 1 ustawy o VAT.

Zasady ogólne

- Zgodnie z zasadą ogólną, obowiązek podatkowy powstaje ***z chwilą dokonania dostawy towarów lub z chwilą wykonania usługi***[16].
- Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty (w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę), obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu ***do otrzymanej kwoty***[17].

UWAGA – wyjątek!

Wcześniejsze otrzymanie zapłaty nie rodzi obowiązku podatkowego w przypadku szeregu usług, dla których momentem powstania obowiązku podatkowego jest moment wystawienia faktury, np. usług najmu, dzierżawy, leasingu, usług telekomunikacyjnych, dystrybucji energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego (por. „Regulacje szczególne" poniżej).

Zasady szczególne – świadczenia o charakterze ciągłym

- Zasady szczególne powstania obowiązku podatkowego są przewidziane w odniesieniu do usług dla których w związku z ich świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń. Ustawa o VAT przewiduje, że usługi tego rodzaju uznaje się za wykonane **z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te rozliczenia lub płatności**.
- Natomiast usługi świadczone w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla których, w związku z ich świadczeniem, w danym roku nie upływają terminy rozliczeń lub płatności, **uznaje się za wykonane z upływem każdego roku podatkowego[18].**
- Powyższe regulacje stosuje się odpowiednio do dostawy towarów[19].

UWAGA – wyjątek!

Niezależnie od powyższego, należy zwrócić uwagę, że dla szeregu usług, dla których zwyczajowo ustala się okresowe terminy płatności, np. usług najmu, dzierżawy, leasingu, usług telekomunikacyjnych, dystrybucji energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego, ustawa o VAT przewiduje jako moment powstania obowiązku podatkowego moment wystawienia faktury VAT (por. „Regulacje szczególne" poniżej).

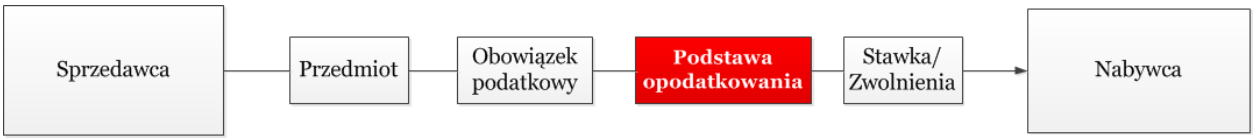
Regulacje szczególne

- Ustawa o VAT przewiduje szereg szczególnych reguł służących określeniu momentu powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do specyficznych rodzajów sprzedaży[20]. Przykłady zasad obowiązujących w tym zakresie dla wybranych usług przedstawione zostały w poniższej tabeli:

[16] Art. 19a ust. 1 ustawy o VAT, przy czym w odniesieniu do usług przyjmowanych częściowo, usługę uznaje się za wykonaną w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę – art. 19a ust. 2 ustawy o VAT.
[17] Art. 19a ust. 8 ustawy o VAT.
[18] Art. 19a ust. 3 ustawy o VAT.
[19] Art. 19a ust. 4 ustawy o VAT.
[20] Art. 19a ust. 5 ustawy o VAT.

Zdarzenie	*Moment powstania obowiązku podatkowego*
Przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie	otrzymanie całości lub części zapłaty
Świadczenie usług zwolnionych od podatku zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 37-41 ustawy o VAT (usługi finansowe)	otrzymanie całości lub części zapłaty
Otrzymanie całości lub części dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, które zwiększają podstawę opodatkowania (por. pkt 2.5. poniżej)	chwila otrzymania przedmiotowych świadczeń
Dostawa energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego	wystawienie faktury
Świadczenie usług telekomunikacyjnych	wystawienie faktury
Usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody za pośrednictwem sieci wodociągowych	wystawienie faktury
Usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków	wystawienie faktury
Usługi związane ze zbieraniem odpadów	wystawienie faktury
Usługi zamiatania śmieci i usuwania śniegu	wystawienie faktury
Świadczenie usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze	wystawienie faktury
Świadczenie usług stałej obsługi prawnej i biurowej	wystawienie faktury
Świadczenie usług dystrybucji energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego	wystawienie faktury

2.5 Jak określić podstawę opodatkowania VAT?



Zasady ogólne

- Po ustaleniu, kiedy powstanie obowiązek podatkowy w stosunku do danej czynności, podatnik powinien obliczyć, jaka będzie wartość podatku należnego od tej czynności. Bazą dla obliczeń jest w tym przypadku podstawa opodatkowania – to do niej należy zastosować właściwą stawkę VAT w celu uzyskania właściwej wartości podatku.
- Zgodnie z zasadą ogólną podstawa opodatkowania obejmuje **wszystko, co stanowi zapłatę**, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał (lub ma otrzymać) z tytułu sprzedaży[21]. Oznacza to, że co do zasady podstawa opodatkowania odzwierciedla wynagrodzenie z tytułu otrzymane przez sprzedawcę w stosunku do określonej transakcji opodatkowanej.
- Najczęściej zapłata będzie dokonywana przez nabywcę towaru lub usługobiorcę, natomiast z punktu widzenia VAT nie jest to istotne – jako podstawa opodatkowania traktowana jest także zapłata **przez osobę trzecią**.
- Podstawa opodatkowania obejmuje również otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, ale wyłącznie, jeśli mają one **bezpośredni wpływ na cenę** towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. Do podstawy opodatkowania należy więc wliczyć dofinansowanie (dotację, subwencję), jeśli stanowi ona dopłatę do ceny konkretnego towaru lub usługi (np. dopłaty do ceny leków refundowanych).

Co?	***Od kogo?***	***Dodatkowe elementy***
Podstawa opodatkowania obejmuje ***wszystko, co stanowi zapłatę***: ➢ otrzymaną, lub ➢ do otrzymania przez dokonującego dostawy towarów lub usługodawcę.	Podstawa opodatkowania obejmuje zapłatę (otrzymaną/ do otrzymania) od: ➢ nabywcy, usługobiorcy, ➢ osoby trzeciej.	Podstawa opodatkowania obejmuje również: ➢ dotacje, ➢ subwencje, ➢ innymi dopłatami o podobnym charakterze, mające bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

[21] Art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.

- W świetle ustawy o VAT[22], podstawa opodatkowania ***obejmuje*** również ***podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, <u>z wyjątkiem kwoty VAT</u>.***
- Wspomniana powyżej zasada, że do podstawy opodatkowania nie wlicza się VAT oznacza, że generalnie podstawą opodatkowania jest kwota netto (bez VAT). Samą wartość VAT można obliczyć na dwa sposoby: stosując metodą „od sta" lub „w stu". Wybór właściwej metody zależy od tego, czy sprzedawca oraz nabywca ustalili pomiędzy sobą cenę w wysokości netto, czy brutto. Jeśli na mocy umowy przyjęto cenę w wysokości netto, sprzedawca powiększa przysługujące mu wynagrodzenie o VAT (we właściwej stawce). Ta metoda wyliczania VAT jest nazywana metodą „do sta".

  Przykład:

  Szkoła wynajmuje lokal użytkowy na rzecz osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, która prowadzi w nim sklepik szkolny. Szkoła umówiła się z najemcą na czynsz w wysokości 1000 zł plus VAT. Szkoła powinna zatem powiększyć cenę o podatek VAT: 1000 zł x 23%, co daje należne wynagrodzenie w wysokości 1230 zł, w tym 230 zł VAT.
- Jeśli jednak w umowie nie zaznaczono inaczej, cena ustalona między stronami powinna być określona jako wartość brutto, która zawiera w sobie VAT należny od danej transakcji. Wówczas wartość VAT oblicza się tzw. metodą „w stu", a przysługującego sprzedawcy wynagrodzenia nie powiększa się o kwotę VAT (gdyż jest ona już w nim uwzględniona)[23].

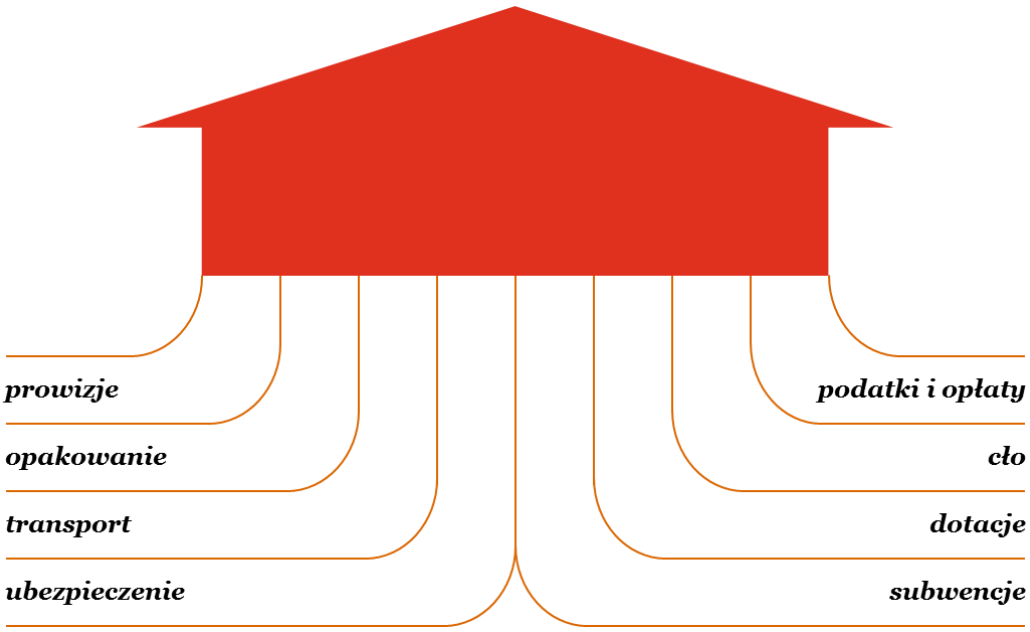
  Przykład:

  Szkoła wynajmuje lokal użytkowy na rzecz osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, która prowadzi w nim sklepik szkolny. Szkoła umówiła się z najemcą na czynsz w wysokości 1000 zł. W umowie nie przewidziano, że kwota ta powinna zostać powiększona o VAT w wysokości wynikającej z właściwych przepisów. Szkoła powinna zatem ustalić należne jej wynagrodzenie przyjmując, że VAT zawiera się w cenie wynikającej z umowy, tzn. jako 1000 zł x 23% / 123%, co daje 187 zł VAT (a więc 813 zł netto), przy czym należne wynagrodzenie wynosi 1000 zł.
- Do podstawy opodatkowania ***powinny być też wliczane*** określone koszty dodatkowe związane z dostawą towaru lub świadczeniem usługi[24]: ***prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia***. Oznacza to, że koszty te nie powinny być traktowane jako odrębne świadczenie, ale jako element opodatkowania właściwej czynności opodatkowanej, z którą są one związane (np. koszty transportu towaru i ubezpieczenia tego transportu powinny być co do zasady wliczane do podstawy opodatkowania dostawy towarów, a nie wykazywane odrębnie jako usługa transportowa i usługa ubezpieczeniowa).

[22] Art. 29a ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT.

[23] Por. także art. 106e ust. 7 w zw. z art. 106 e ust. 8 ustawy o VAT.

[24] Art. 29a ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT.



- Do podstawy opodatkowania ***nie wlicza się*** natomiast[25]**:**
  - obniżki cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty,
  - udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży, ani
  - kwot otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako:
    - zwrot udokumentowanych wydatków
    - poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy
    - ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.
- W przypadku gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej, ustawa o VAT przewiduje szczegółowe zasady przeliczenia tej waluty na złote[26].

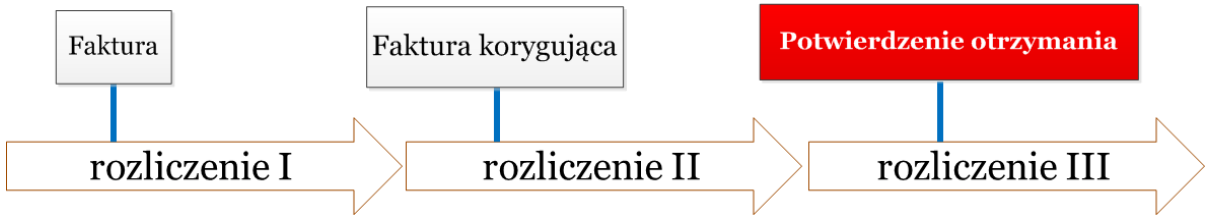
Sposób ujmowania korekt zmniejszających

- Konieczność obniżenia wartości sprzedaży po wystawieniu faktury może wystąpić przykładowo w sytuacji pomyłki w cenie, stawce lub kwocie VAT wykazanej w treści faktury pierwotnej, czy też udzielenia kontrahentowi rabatu już po jej wystawieniu.
- Jeśli podstawa opodatkowania ustalona przez podatnika i wykazana w wystawionej przez niego fakturze dokumentującej dostawę towaru lub świadczenie usługi została błędnie ustalona albo ulegnie zmianie, ***podatnik jest zobowiązany do jej skorygowania*** (por. także zasady wystawiania faktur korygujących – pkt 2.8.1). Analogicznie korekty należy dokonać w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie VAT na fakturze.

[25] Art. 29a ust. 7 ustawy o VAT.
[26] Por. art. 31a ustawy o VAT.

- Obniżenia podstawy opodatkowania lub kwoty VAT w stosunku do wartości pierwotnie określonej, dokonuje się pod warunkiem posiadania przez podatnika, ***potwierdzenia otrzymania faktury korygującej*** przez nabywcę towaru lub usługobiorcę, dla którego wystawiono fakturę – uzyskanego przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługobiorca otrzymał fakturę korygującą.
- Za potwierdzenie odbioru faktury korygującej może być co do zasady uważane np. otrzymanie zwrotki pocztowej przy wysyłce pocztowej za potwierdzeniem odbioru, kopii dokumentu kuriera potwierdzającego odbiór przesyłki przez klienta, czy elektronicznego potwierdzenia odbioru wiadomości e-mail z załączoną fakturą elektroniczną.
- Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługobiorcę faktury korygującej po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia faktury korygującej ***za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskano***.

Przykład – otrzymanie potwierdzenia otrzymania faktury korygującej po złożeniu deklaracji



Podatnik obniża podstawę opodatkowania ***w rozliczeniu za okres III.***

- Warunku posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę nie stosuje się m.in. w następujących przypadkach:
  - w przypadku sprzedaży: energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy (usługi o charakterze sanitarnym – dostarczanie wody, wywóz śmieci, itd.)[27],
  - gdy podatnik nie uzyskał potwierdzenia ***mimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej*** i z posiadanej dokumentacji wynika, że nabywca towaru lub usługobiorca ***wie, że transakcja została zrealizowana zgodnie z warunkami określonymi w fakturze korygującej***[28].

[27] Art. 29a ust. 15 pkt 3 ustawy o VAT.
[28] Art. 29a ust. 15 pkt 4 ustawy o VAT.

- W przypadku braku posiadania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej, obniżenie podstawy opodatkowania lub kwoty VAT następuje ***nie wcześniej niż w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy,*** w którym podatnik dokonał 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[29].

Sposób ujmowania korekt zwiększających

- Ustawa o VAT nie przewiduje wprost zasad ujmowania korekt zwiększających podstawę opodatkowania oraz wartość podatku należnego. W praktyce przyjmuje się, że faktury korygujące *in plus* powinny być ujmowane w zależności od przyczyny korekty:
  - Jeżeli przyczyna korekty wynika z okoliczności, o których podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć w momencie wystawiania faktury pierwotnej (np. korekta wynika z błędu) – fakturę korygującą należy ująć w deklaracji za ten okres rozliczeniowy, w którym dokonano sprzedaży, która podlega korekcie (oznacza to, że w tym okresie rozliczeniowym należy odpowiednio podwyższyć podstawę opodatkowania oraz kwotę VAT należnego);
  - Jeżeli natomiast przyczyna korekty nie była i nie mogła być znana w momencie wystawiania faktury pierwotnej – fakturę korygującą należy ująć w deklaracji za bieżący okres rozliczeniowy (tzn. za okres rozliczeniowy, w którym została wystawiona faktura korygująca).

Ulga na złe długi

- Ustawa o VAT przewiduje dla sprzedawcy uprawnienie do skorygowania podstawy opodatkowania oraz podatku należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju ***w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona***[30]. Ta tzw. ***ulga na złe długi*** umożliwia sprzedawcy obniżenie swojej podstawy opodatkowania oraz podatku należnego o wartość, której nie uzyskał od kontrahenta z powodu opóźnienia w uregulowaniu płatności. Uprawnienie do skorygowania podstawy opodatkowania oraz podatku należnego przez sprzedawcę łączy się przy tym z obowiązkiem skorygowania odliczenia VAT naliczonego z tytułu nieopłaconych faktur przez nabywcę[31].
- Dla celów skorzystania z ulgi na złe długi konieczne jest ***uprawdopodobnienie nieściągalności wierzytelności***. W świetle ustawy o VAT uważa się, że nieściągalność wierzytelności jest uprawdopodobniona, jeśli ***upłynęło 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności*** określonego w umowie lub na fakturze, a wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie[32].

---

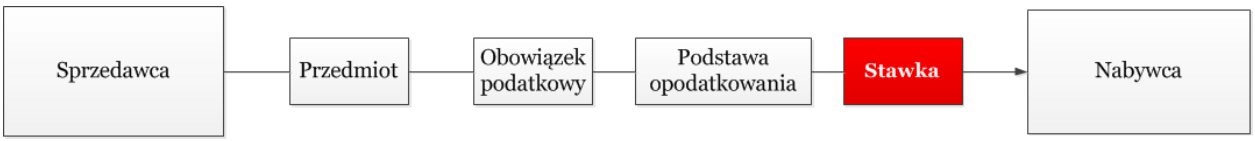
[29] Art. 29a ust. 16 ustawy o VAT.
[30] Art. 89a ust. 1 ustawy o VAT.
[31] Por. art. 89b ustawy o VAT.
[32] Art. 89a ust. 1a ustawy o VAT.

- Ustawa o VAT przewiduje ponadto szereg szczegółowych przesłanek skorzystania z ulgi na złe długi. Z omawianego uprawnienia sprzedawca może skorzystać pod warunkiem, że:
  - dostawa towaru lub świadczenie usług została dokonana na rzecz podatnika, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji,
  - na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty:
    - wierzyciel i dłużnik są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni;
    - dłużnik nie jest w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji;
  - od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność ***nie upłynęły 2 lata***, licząc od końca roku, w którym została wystawiona.
- Powyższe warunki powinny zostać spełnione ***łącznie***[33].
- Korekty należy dokonać w rozliczeniu za okres, w którym nieściągalność wierzytelności uznaje się za uprawdopodobnioną – pod warunkiem że do dnia złożenia przez wierzyciela deklaracji podatkowej za ten okres wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie[34].
- W przypadku, gdy po złożeniu deklaracji podatkowej, w której dokonano korekty, należność zastała uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie, wierzyciel 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[35].
- Wierzyciel 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[36]. W praktyce zawiadomienie to jest dokonywane poprzez złożenie formularza VAT-ZD (jako załącznika do deklaracji VAT).

[33] Art. 89a ust. 2 ustawy o VAT.
[34] Art. 89a ust. 3 ustawy o VAT.
[35] Art. 89a ust. 4 ustawy o VAT.
[36] Art. 89a ust. 5 ustawy o VAT.

2.6 Jak określić wysokość opodatkowania VAT?

2.6.1 Stawki podatkowe w VAT



Podstawowe regulacje:

- Art. 5a oraz art. 41 ustawy o VAT.
- Załącznik 3 oraz Załącznik 10 do ustawy o VAT.
- 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. Ust. z 2013 r. poz. 1719, dalej: „rozporządzenie ws. obniżonych stawek VAT")

Podstawowe zasady w zakresie wyboru właściwej stawki VAT:

- Istotnym elementem konstrukcyjnym VAT jest stawka podatkowa. Wielkość podatku należnego od danej dostawy towarów lub świadczenia usług jest iloczynem podstawy opodatkowania oraz stawki podatkowej. Za określenie odpowiedniej stawki VAT w stosunku do realizowanej sprzedaży ***jest odpowiedzialny sprzedawca*** i ewentualne zaniżenie przez niego stawki opodatkowania może skutkować powstaniem zaległości podatkowej.
- Podstawowa stawka VAT w Polsce wynosi obecnie 23%. Stawka VAT nie ma jednak charakteru jednolitego. Obok podstawowej stawki podatku ustawa przewiduje różne stawki obniżone, które znajdują zastosowanie względem oznaczonych czynności. Lista towarów i usług objętych obniżoną stawką jest określona przez załączniki do ustawy o VAT oraz rozporządzenie ws. obniżonych stawek VAT.
- W zakresie opodatkowania VAT znaczącą rolę odgrywają klasyfikacje statystyczne. Zakres poszczególnych pozycji załączników i rozporządzenia ws. obniżonych stawek VAT jest zasadniczo określony przez odesłanie do Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług 2008[37]. Klasyfikacje statystyczne pozwalają bowiem na zidentyfikowanie towaru czy też usługi, które mogą korzystać z obniżonej stawki podatku (lub ze zwolnienia podatkowego – por. 2.6.2).
- Regulacje VAT dotyczące m.in. stawek VAT posługują się również zwrotem „PKWiU ex". Przez zwrot „PKWiU ex" rozumie się zakres wyrobów lub usług węższy niż określony w danym grupowaniu PKWiU[38].

[37] Por. art. 5a ustawy o VAT.
[38] Art. 2 pkt. 30 ustawy o VAT.

- Towary i usługi, które nie są wymienione w załącznikach do ustawy o VAT lub w rozporządzeniu ws. obniżonych stawek VAT, podlegają opodatkowaniu stawką podstawową. Stawka podstawowa powinna być stosowana jako reguła ogólna (np. w razie jakichkolwiek wątpliwości co do wysokości opodatkowania).

Przegląd stawek VAT obowiązujących w Polsce[39]:

Stawka	***Opis***
23%	***podstawowa stawka VAT***
8%	stawka VAT właściwa dla sprzedaży krajowej ***niektórych towarów i usług*** określonych w Załączniku 3 do ustawy o VAT oraz Rozdziale 2 rozporządzenia ws. obniżonych stawek VAT.
5%	stawka VAT właściwa dla sprzedaży krajowej ***niektórych towarów*** określonych w Załączniku 10 do ustawy o VAT oraz Rozdziale 3 rozporządzenia ws. obniżonych stawek VAT.
0%	stawka VAT właściwa dla towarów i usług określonych w art. 83 ustawy o VAT (np. usługi transportu międzynarodowego, określone dostawy związane z transportem morskim, lotniczym), Rozdziale 4 rozporządzenia ws. obniżonych stawek VAT, jak również po spełnieniu określonych obowiązków dokumentacyjnych dla eksportu i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Stawka 8% – przykłady

Symbol PKWiU 2008	***Nazwa***
36.00.20.0	Usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody za pośrednictwem sieci wodociągowych
ex 37	Usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków
bez względu na symbol PKWiU	Usługi bibliotek, archiwów, muzeów oraz pozostałe usługi w zakresie kultury - wyłącznie w zakresie wstępu
bez względu na symbol PKWiU	Wstęp na imprezy sportowe
93.11.10.0	Usługi związane z działalnością obiektów sportowych
PKWiU ex 56	Usługi związane z wyżywieniem z wyłączeniem sprzedaży: 1) napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2%, 2) napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów

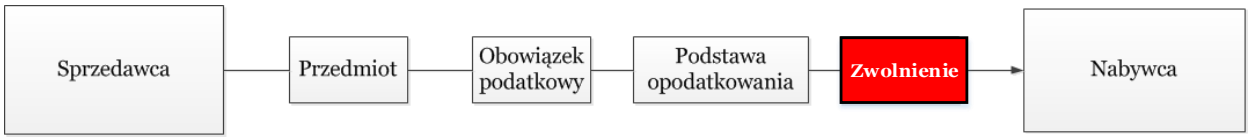
[39] Stawki zasadnicze przewidziane na mocy ustawy o VAT to 22%, 7%, 5% i 0%. Od dnia 1 stycznia 2011 r. obowiązują jednak podwyższone stawki i obecnie katalog stawek podatkowych to 23%, 8%, 5% i 0%.

	bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%, 3) napojów, przy przygotowywaniu których jest wykorzystywany 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

Stawka 5% – przykłady

Symbol PKWiU 2008	***Nazwa***
ex 58.11.1	Książki drukowane - wyłącznie książki (oznaczone stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN), mapy - wytwarzane metodami poligraficznymi, z wyłączeniem ulotek; wydawnictwa w alfabecie Braille'a
ex 10.85.1	Gotowe posiłki i dania, z wyłączeniem produktów o zawartości alkoholu powyżej 1,2%

2.6.2 Zwolnienie z opodatkowania VAT



Podstawowe regulacje:

- Art. 43 ustawy o VAT;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz. Ust. z 2015 r. poz. 736).

Podstawowe zasady dotyczące zwolnień od VAT:

- Co do zasady, w wyniku zastosowania zwolnienia podatkowego dana czynność nie podlega opodatkowaniu, mimo że generalnie mieści się w zakresie przedmiotowym i podmiotowym opodatkowania. Nie oznacza to jednak, że dana czynność nie jest objęta w ogóle zakresem ustawy i nie mają do niej zastosowania określone obowiązki.
- Przede wszystkim podatnik ma określone obowiązki dokumentacyjne: na żądanie nabywcy jest zobowiązany wystawić fakturę VAT; jednym z jej elementów powinno być uwzględnienie

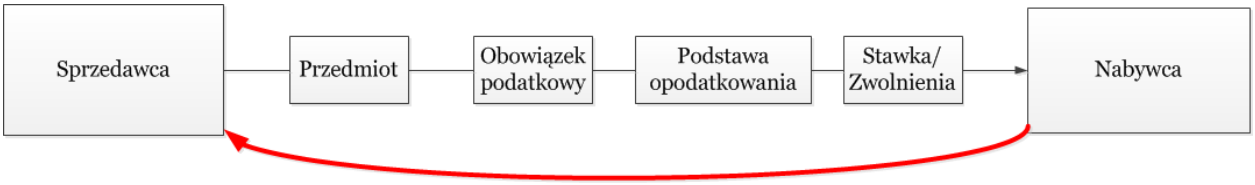
podstawy prawnej zwolnienia (por. pkt 2.6.2). Jednocześnie w przypadku sprzedaży na rzecz osoby fizycznej (lub rolnika ryczałtowego) podatnik ma też obowiązek rejestracji transakcji opodatkowanej na kasie fiskalnej.

- Dodatkowo czynności zwolnione powinny zostać uwzględnione w ewidencji prowadzonej dla celów VAT, a także wykazane w odpowiednich polach składanej deklaracji.
- Wykonywanie czynności zwolnionych rodzi określone skutki z punktu widzenia VAT naliczonego – w przypadku wydatków związanych bezpośrednio z dokonywaniem sprzedaży zwolnionej z VAT, podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego, jeśli natomiast nie ma możliwości bezpośredniej alokacji wydatków, zastosowanie znajdzie tzw. współczynnik struktury sprzedaży (por. pkt 3.3.).
- Poniższa tabela przedstawia przykładowe podstawy zwolnienia przedmiotowego z VAT, które mogą mieć zastosowanie w działalności realizowanej przez jednostki samorządu terytorialnego, wraz z wskazaniem ich podstawy prawnej:

Podstawa prawna	***Zakres zwolnienia***
art. 43 ust. 1 pkt 22	usługi pomocy społecznej w rozumieniu przepisów o pomocy społecznej oraz usługi określone w przepisach o przeciwdziałaniu przemocy w rodzinie, a także dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, na rzecz beneficjenta tej pomocy, wykonywane przez: a) regionalne ośrodki polityki społecznej, powiatowe centra pomocy rodzinie, ośrodki pomocy społecznej, rodzinne domy pomocy, ośrodki wsparcia i ośrodki interwencji kryzysowej, b) wpisane do rejestru prowadzonego przez wojewodę: – domy pomocy społecznej prowadzone przez podmioty posiadające zezwolenie wojewody, – placówki opiekuńczo-wychowawcze i ośrodki adopcyjno-opiekuńcze, c) placówki specjalistycznego poradnictwa, d) inne niż wymienione w lit. a-c placówki zapewniające całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku na podstawie zezwolenia wojewody, wpisane do rejestru prowadzonego przez wojewodę, e) specjalistyczne ośrodki wsparcia dla ofiar przemocy w rodzinie
art. 43 ust. 1 pkt 24	usługi w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane: a) w formach i na zasadach określonych w przepisach o pomocy społecznej oraz w przepisach o systemie oświaty, b) przez podmioty sprawujące opiekę nad dziećmi w wieku do 3 lat.

art. 43 ust. 1 pkt 26	usługi świadczone przez: a) jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania, b) uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz jednostki badawczo-rozwojowe, w zakresie kształcenia na poziomie wyższym - oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane;
art. 43 ust. 1 pkt 28	usługi nauczania języków obcych oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane
art. 43 ust. 1 pkt 32	usługi ściśle związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym świadczone przez kluby sportowe, związki sportowe oraz związki stowarzyszeń i innych osób prawnych, których celem statutowym jest działalność na rzecz rozwoju i upowszechniania sportu, pod warunkiem że: a) są one konieczne do organizowania i uprawiania sportu lub organizowania wychowania fizycznego i uczestniczenia w nim, b) świadczący te usługi nie są nastawieni na osiąganie zysków, c) są one świadczone na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym - z wyłączeniem usług związanych z działalnością marketingową oraz reklamowo-promocyjną, wstępu na imprezy sportowe, usług odpłatnego prowadzenia statków przeznaczonych do uprawiania sportu i rekreacji, usług odpłatnego zakwaterowania związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym oraz usług wynajmu sprzętu sportowego i obiektów sportowych za odpłatnością
art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. a	usługi kulturalne świadczone przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane na podstawie odrębnych przepisów za instytucje o charakterze kulturalnym lub wpisane do rejestru instytucji kultury, prowadzonego przez organizatora będącego podmiotem tworzącym instytucje kultury w rozumieniu przepisów o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, oraz dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną
art. 43 ust. 1 pkt 36	usługi w zakresie wynajmowania lub wydzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe

2.7 Co to znaczy, że transakcja jest objęta mechanizmem odwróconego obciążenia?



Informacje wstępne:

- W przypadku określonych kategorii towarów, wymienionych w Załączniku 11 do ustawy o VAT, na mocy tzw. mechanizmu odwróconego obciążenia ***podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku VAT do urzędu skarbowego nie jest sprzedawca, ale nabywca***[40].
- W takiej sytuacji nabywca otrzyma fakturę zakupową zawierającą oznaczenie „odwrotne obciążenie". Faktura ta nie będzie wyszczególniała kwoty podatku. Kwota podatku powinna zostać obliczona (przy zastosowaniu właściwej stawki podatku) oraz wykazana jako podatek należny przez nabywcę.
- W praktyce kwota podatku VAT należnego wynikająca z transakcji, w stosunku do którego nabywca jest obowiązany rozliczyć podatek VAT, może być obniżona o kwotę podatku VAT naliczonego wynikającego z dokonanego zakupu (por. zasady odliczania VAT naliczonego w przypadku transakcji odwróconego obciążenia przedstawione w pkt 2.7.).
- Natomiast dla sprzedawcy dokonującego lokalnej sprzedaży towarów objętej mechanizmem odwróconego obciążenia ustawa o VAT przewiduje obowiązek składania we właściwym urzędzie skarbowym ***informacji podsumowujących w obrocie krajowym (formularz VAT-27)***. Informacje podsumowujące składa się za okresy rozliczeniowe, w których powstał obowiązek podatkowy, w terminach przewidzianych dla złożenia przez podatnika deklaracji podatkowych.
- Załącznik 11 wymienia jako towary objęte odwróconym obciążeniem w szczególności określone towary z kategorii stali, złom i innego rodzaju odpady. Od dnia 1 lipca 2015 r. weszła katalog towarów objętych odwróconym obciążeniem objął także wybrane towary z kategorii elektroniki. Sposób traktowania ich nabycia na gruncie ustawy o VAT przedstawia poniższa tabela:

Poz.	***Symbol PKWiU***[41]	***Nazwa towaru (grupy towarów)***
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,***

[40] Art. 17 pkt 7 ustawy o VAT.
[41] Szerzej o kwalifikacji statystycznej – por. pkt 2.6.1.

		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

Warunki stosowania odwrotnego obciążenia do powyższych towarów

W przypadku dostaw towarów wymienionych w poz. 28a-28c Załącznika 11 do ustawy o VAT odwrotne obciążenie stosuje się, jeżeli łączna wartość tych towarów w ramach ***jednolitej gospodarczo transakcji*** obejmującej te towary, bez kwoty podatku, przekracza kwotę 20 000 zł[42].

Jednolita gospodarczo transakcja

Za jednolitą gospodarczo transakcję, uznaje się transakcję obejmującą umowę, w ramach której występuje jedna lub więcej dostaw towarów wymienionych w poz. 28a-28c Załącznika 11 do ustawy, nawet jeżeli są one dokonane na podstawie odrębnych zamówień lub wystawianych jest więcej faktur dokumentujących poszczególne dostawy[43].

Za jednolitą gospodarczo transakcję, uznaje się również transakcję obejmującą więcej niż jedną umowę, o której mowa powyżej, jeżeli okoliczności towarzyszące tej transakcji lub warunki, na jakich została ona zrealizowana, odbiegały od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie towarami wymienionymi w poz. 28a-28c Załącznika 11 do ustawy[44].

- Mechanizm odwróconego obciążenia ma też zastosowanie m.in. w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów[45] oraz zakupu wybranych usług od sprzedawcy, który nie posiada w Polsce siedziby, ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (tzw. import usług)[46].

  Przykład

  Gmina nabywa od kontrahenta usługi utrzymywania strony internetowej Urzędu Gminy rozliczaną w miesięcznych okresach rozliczeniowych. Co miesiąc Gmina otrzymuje od kontrahenta fakturę, na której sprzedawca nie wykazuje VAT należnego. Faktura zawiera adnotację: „mechanizm odwróconego obciążenia (reverse charge)". Kontrahent wskazuje na fakturze adres swojej siedziby w Wielkiej Brytanii oraz numer rejestracji podatkowej z przedrostkiem „GB". Transakcja stanowi tzw. importu usług, z tytułu którego to Gmina jako nabywca powinno rozliczyć VAT należny od transakcji.

[42] Art. 17 ust. 1c ustawy o VAT.
[43] Art. 17 ust. 1d ustawy o VAT.
[44] Art. 17 ust. 1e ustawy o VAT.
[45] Art. 17 pkt 3 ustawy o VAT.
[46] Art. 17 pkt 4 ustawy o VAT.

2.8 W jaki sposób należy dokumentować transakcje sprzedażowe podlegające regulacjom VAT?

- Ustawa o VAT przewiduje co do zasady dwa sposoby dokumentowania transakcji sprzedaży: ***wystawienie faktury lub paragonu***.
- Sposób dokumentowania danej transakcji uzależniony jest od ***statusu klienta***. Zgodnie z generalną regułą, sprzedaż na rzecz innego podatnika VAT lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem powinna być dokumentowana poprzez wystawienie faktury. Jeśli natomiast sprzedaż jest dokonywana na rzecz konsumenta, tj. osoby fizycznej niebędącej podatnikiem (albo rolnika ryczałtowego), należy ją zarejestrować na kasie fiskalnej poprzez wystawienie paragonu**.**
- Niniejszy rozdział omawia podstawowe zasady dokumentowania transakcji sprzedażowych, przedstawiając, kiedy powstaje obowiązek wystawienia faktury oraz paragonu, podstawowe wyłączenia z tego obowiązku, obowiązkowe elementy faktury oraz paragonu, a także sposoby dokonywania korekt w dokumentacji w przypadku ewentualnych pomyłek.

2.8.1 Zasady wystawiania faktur VAT

- Faktura jest podstawowym dokumentem dokumentowania sprzedaży dla celów VAT i pełni fundamentalną rolę w systemie tego podatku – w wielu sytuacjach to wystawienie faktury wyznacza moment powstania obowiązku podatkowego (por. pkt 2.4), natomiast dla nabywcy stanowi ona dowód zakupu towaru lub usługi przy ubieganiu się o prawo odliczenia podatku (por. pkt 3.1).
- Wagę faktury w systemie opodatkowania VAT wyraża także zasada, zgodnie z którą podmiot wystawiający fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest zobowiązany do jego zapłaty, nawet jeżeli faktura ta nie dokumentowałaby żadnej sprzedaży opodatkowanej VAT (tzw. „faktura pusta") i niezależnie od tego, czy podmiot ją wystawiający ma status podatnika VAT[47]. Analogicznie podmiot wystawiający fakturę zobowiązany byłby do jego zapłaty, gdyby wykazał kwotę podatku na fakturze dokumentującej usługi, które powinny podlegać zwolnieniu od VAT.

  Przykład

  Przedszkole świadczy odpłatne usługi wychowania przedszkolnego (powyżej dziennego limitu 5 godzin), które podlegają zwolnieniu od VAT. Wskutek błędu wystawiono fakturę, na której wykazano VAT do zapłaty. W takiej sytuacji przedszkole byłoby zobowiązane do zapłaty VAT.
- Zasadniczo sprzedaż dokonywaną w obrocie profesjonalnym, tzn. sprzedaż na rzecz innego podatnika VAT lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem należy udokumentować poprzez wystawienie faktury[48]. Obowiązek wystawienia faktury powstaje także w przypadku otrzymania przez podatnika całości lub części zapłaty przed dokonaniem sprzedaży na rzecz ww. podmiotów. W takim przypadku obowiązek wystawienia faktury istnieje z mocy prawa i nie wymaga zgłaszania jakiegokolwiek żądania ze strony nabywcy.

[47] Art. 108 ustawy o VAT.
[48] Art. 106b ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

- W przypadku sprzedaży dokonywanej na rzecz osoby fizycznej niebędącej podatnikiem (konsumenta indywidualnego), podatnik nie ma obowiązku wystawienia faktury, chyba że nabywca wystąpi z żądaniem jej wystawienia w ciągu 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę (bądź otrzymano całość lub część zapłaty)[49].
- Podatnik nie ma także obowiązku wystawienia faktury w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej od VAT – chodzi tutaj zarówno o zwolnienie o charakterze przedmiotowym (w szczególności sprzedaż zwolnioną na podstawie art. 43 ust. 1 ustawy o VAT), ale także zwolnienie podmiotowe (ze względu na nieprzekroczenie określonego poziomu obrotów – art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT). Analogicznie, jak w przypadku sprzedaży realizowanej na rzecz osoby fizycznej niebędącej podatnikiem, obowiązek wystawienia faktury aktualizuje się, jeżeli nabywca wystąpi z żądaniem jej wystawienia w ciągu 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę (bądź otrzymano całość lub część zapłaty)[50].

Faktura obowiązkowa	**Faktura fakultatywna**
Sprzedaż na rzecz innego podatnika (lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem)	Sprzedaż zwolniona z VAT – jeśli nabywca nie zgłosił żądania wystawienia faktury
	Sprzedaż na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej – jeśli nie zgłosiła ona żądania wystawienia faktury

Sposób oraz terminy wystawiania faktur

- Faktury wystawia się w co najmniej w dwóch egzemplarzach, z których jeden otrzymuje nabywca, a drugi zachowuje w swojej dokumentacji podatnik dokonujący sprzedaży[51].
- W przypadku, gdy faktura dotyczy sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej, do egzemplarza faktury pozostającego u podatnika dołącza się paragon dokumentujący tę sprzedaż (chyba że wartość sprzedaży i kwota podatku są zarejestrowane w raporcie fiskalnym dobowym kasy)[52].
- Jeżeli faktura będąca w posiadaniu podatnika (lub w posiadaniu nabywcy) ulegnie zniszczeniu albo zaginie, fakturę należy wystawić ponownie w formie duplikatu[53].
- Wszystkie kwoty wykazywane w fakturze powinny być zaokrąglone do pełnych groszy, przy czym końcówki poniżej 0,5 grosza pomija się, a końcówki od 0,5 grosza zaokrągla się do 1 grosza[54].

[49] Art. 106b ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT.
[50] Art. 106b ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT.
[51] Art. 106g ust. 1 ustawy o VAT.
[52] Art. 106h ust. 1 w zw. z art. 106h ust. 2 ustawy o VAT.
[53] Art. 106l ustawy o VAT.
[54] Art. 106f ust. 11 zdanie trzecie ustawy o VAT.

- Fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę[55] (a w przypadku faktur zaliczkowych – do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty[56]).
- Jeśli chodzi o fakturę wystawianą na żądanie nabywcy towaru lub usługi, wystawia się ją w terminie określonym powyżej wówczas, gdy żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone do końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę (bądź otrzymano całość lub część zapłaty). Jeżeli żądanie zostało zgłoszone później, fakturę wystawia się w terminie maksymalnie 15 dni od dnia jego zgłoszenia[57].
- Ustawa o VAT przewiduje też najwcześniejszy termin wystawienia faktury. Co do zasady faktury nie mogą być wystawione wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi (bądź otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty)[58]. W stosunku do wybranych dostaw towarów i świadczenia usług (zasadniczo są to różnego rodzaju świadczenia o charakterze ciągłym, dla których ustala się terminy płatności lub rozliczeń[59]) powyższe ograniczenie co do najwcześniejszego terminu wystawienia faktury nie ma zastosowania, pod warunkiem, że faktura zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy[60].
- Ustawa o VAT przewiduje szereg szczególnych reguł służących określeniu terminu wystawienia faktury w odniesieniu do specyficznych rodzajów sprzedaży[61]. Szczególnie istotne jest tutaj określenie maksymalnego terminu wystawienia faktury dla dostawy towarów i świadczenia usług, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstaje w momencie wystawienia faktury (najpóźniej w momencie upływu terminu płatności – por. tabela na str. 16). Ustawa o VAT precyzuje, że w przypadku tych czynności fakturę wystawia się nie później, niż z upływem terminu płatności.

Elementy faktury

- Zasadniczo faktura VAT wystawiana przez jednostki organizacyjne Gminy powinna zawierać następujące elementy faktur:
  1) datę wystawienia;
  2) kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;
  3) imię i nazwisko lub nazwę nabywcy towarów lub usług oraz jego adres,

[55] Art. 106i ust. 1 ustawy o VAT.
[56] Art. 106i ust. 2 ustawy o VAT.
[57] Art. 106i ust. 6 ustawy o VAT.
[58] Art. 106i ust. 7 ustawy o VAT.
[59] Chodzi tutaj o dostawę towarów lub świadczenie usług o których mowa w art. 19a ust. 3, 4 i 5 pkt 4 ustawy o VAT, tzn. w szczególności usługi, dla których w związku z ich świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, usługi świadczone w sposób ciągły dłużej niż rok (oraz odpowiednio dostawy towarów), a także dostawy towarów i świadczenie usług, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstaje w momencie wystawienia faktury (najpóźniej w momencie upływu terminu płatności – por. tabela na str. 16).
[60] Art. 106i ust. 8 ustawy o VAT.
[61] Art. 106i ust. 3 ustawy o VAT.

4) nazwę podatnika: „Gmina i Miasto Mirosławiec” oraz adres Urzędu Miejskiego: „ul. Wolności 37, 78-650 Mirosławiec”, a także dane własne jednostki organizacyjnej jako wystawcy faktury, tzn. nazwę oraz adres (por. także zasady określone w zarządzeniu Burmistrza Mirosławca z dnia 26 października 2016 r.);
5) numer NIP nabywcy;
6) numer NIP Gminy: „NIP: 765-160-34-18”;
7) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty przed dokonaniem sprzedaży – o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;
8) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi;
9) miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług;
10) cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto)[62];
11) 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;
12) wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto)[63];
13) stawkę podatku;
14) sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku;
15) kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku;
16) kwotę należności ogółem;
17) w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku – wskazanie podstawy prawnej zwolnienia: przepisu ustawy (albo aktu wydanego na podstawie ustawy), na podstawie którego stosuje się zwolnienie od podatku.

- Należy zwrócić uwagę, że ustawa o VAT przewiduje szereg dodatkowych elementów faktury dla sprzedaży realizowanej w ramach specyficznych zasad (np. faktur wystawianych przez tzw. małych podatników, przedstawiciela podatkowego, faktur wystawianych w ramach tzw. transakcji trójstronnych, czy też w przypadku zastosowania mechanizmu odwróconego obciążenia). Pełną listę elementów faktury zawiera art. 106e ustawy o VAT.
- Ustawa o VAT przewiduje też, jakie elementy faktury można w określonych sytuacjach pominąć, m.in.:
    - W przypadku sprzedaży zwolnionej faktura może nie zawierać:

[62] W przypadku, w którym podatnik oblicza kwotę podatku tzw. metodą „w stu” (wychodząc od kwoty brutto), zamiast ceny jednostkowej netto może wykazywać na fakturze cenę jednostkową brutto – por. art. 106e ust. 7 w zw. z art. 106 e ust. 8 ustawy o VAT.

[63] W przypadku, w którym podatnik oblicza kwotę podatku tzw. metodą „w stu” (wychodząc od kwoty brutto), zamiast wartości sprzedaży netto może wykazywać na fakturze wartość sprzedaży brutto. W tym przypadku sumę sprzedaży netto stanowi różnica pomiędzy wartością sprzedaży brutto a kwotą podatku, z podziałem na poszczególne stawki podatku – por. art. 106e ust. 7 w zw. z art. 106e ust. 8 oraz art. 106e ust. 9 ustawy o VAT.

- stawki podatku;
- sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku;
- kwoty podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku.

  - Analogiczne dane mogą zostać przez sprzedawcę pominięte w przypadku dostawy towarów lub wykonania usługi, dla których obowiązanym do rozliczenia podatku, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8, jest nabywca towaru lub usługobiorca (odwrócone obciążenie w obrocie krajowym).

- Ustawa o VAT przewiduje również możliwość wystawiania faktur uproszczonych, gdy kwota należności ogółem nie przekracza 450 zł (albo 100 euro)[64].

Faktury zaliczkowe

- Nieco inne elementy obowiązkowe ustawa o VAT przewiduje dla faktury dokumentującej otrzymanie przez podatnika całości lub części zapłaty przed dokonaniem sprzedaży. Tzw. faktura zaliczkowa powinna zawierać:

  1) datę wystawienia;
  2) kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;
  3) imię i nazwisko lub nazwę nabywcy towarów lub usług oraz jego adres,
  4) nazwę podatnika: „Gmina i Miasto Mirosławiec" oraz adres Urzędu Miejskiego: „ul. Wolności 37, 78-650 Mirosławiec", a także dane własne jednostki organizacyjnej jako wystawcy faktury, tzn. nazwę oraz adres (por. także zasady określone w Zarządzeniu Burmistrza Mirosława z dnia 26 października 2016 r.);
  5) numer NIP nabywcy;
  6) numer NIP Gminy: „NIP: 765-160-34-18";
  7) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty przed dokonaniem sprzedaży – o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;
  8) otrzymaną kwotę zapłaty;
  9) kwotę podatku (wyliczoną metodą „w stu"[65]);
  10) dane dotyczące zamówienia lub umowy, a w szczególności: nazwę (rodzaj) towaru lub usługi, cenę jednostkową netto, ilość zamówionych towarów, wartość zamówionych

[64] Elementy, jakie można pominąć w przypadku wystawienia faktury uproszczonej, przedstawia art. 106e ust. 5 pkt 3 ustawy o VAT.
[65] Według wzoru określonego w art. 106f ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT.

towarów lub usług bez kwoty podatku, stawki podatku, kwoty podatku oraz wartość zamówienia lub umowy z uwzględnieniem kwoty podatku[66].

- Jeśli 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. Faktura końcowa powinna również zawierać numery faktur wystawionych przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi[67].
- 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[68].

Faktury korygujące

- Faktury korygujące wystawia się w przypadku, gdy po wystawieniu faktury pierwotnej:
  - doszło do obniżenia ceny,
  - dokonano zwrotu towarów (i opakowań)
  - dokonano zwrotu nabywcy całości (lub części) zapłaty otrzymanej przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi,
  - podwyższono cenę lub stwierdzono pomyłkę w cenie, stawce, kwocie podatku lub w jakiejkolwiek innej pozycji faktury[69].
- Ustawa o VAT przewiduje dla faktury korygującej następujące obowiązkowe elementy:
  1) wyrazy "FAKTURA KORYGUJĄCA" albo wyraz "KOREKTA";
  2) numer kolejny oraz datę jej wystawienia;
  3) dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca:
     - datę wystawienia;
     - kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;
     - imię i nazwisko lub nazwę nabywcy towarów lub usług oraz jego adres,
     - nazwę podatnika: „Gmina i Miasto Mirosławiec” oraz adres Urzędu Miejskiego: „ul. Wolności 37, 78-650 Mirosławiec”, a także dane własne jednostki organizacyjnej jako wystawcy faktury, tzn. nazwę oraz adres (por. także zasady określone w Zarządzeniu Burmistrza Mirosławca z dnia 26 października 2016 r.);
     - numer NIP Gminy: „NIP: 765-160-34-18”;

[66] Art. 106f ust. 1 ustawy o VAT. Por. także art. 106f ust. 2 ustawy o VAT co do elementów szczegółowych dla specyficznych rodzajów sprzedaży.
[67] Art. 106f ust. 3 ustawy o VAT.
[68] Art. 106f ust. 4 ustawy o VAT.
[69] Art. 106j ust. 1 ustawy o VAT.

- datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty przed dokonaniem sprzedaży – o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;
- 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 powyżej - prawidłową treść korygowanych pozycji.

- Ustawa o VAT przewiduje możliwość wystawiania uproszczonych faktur korygujących, jeżeli podatnik udziela opustu lub obniżki ceny w odniesieniu do wszystkich dostaw towarów (lub usług) dokonanych (świadczonych) na rzecz jednego odbiorcy w danym okresie[70].
- Informacje w zakresie sposobu ujmowania faktur korygujących przez sprzedawcę zostały przedstawione w pkt 2.8.1. powyżej, natomiast informacje jeśli chodzi o sposób ujęcia faktury korygującej przez nabywcę zostaną wyjaśnione w dalszej części w pkt 3.1.

Noty korygujące

- Faktury korygujące są „narzędziem", który pozwala sprzedawcy wprowadzać zmiany do faktury pierwotnej. Ustawa o VAT przewiduje jednak także dla nabywcy możliwość poprawienia pomyłek, które zidentyfikuje na otrzymanej przez siebie fakturze. Jeżeli nabywca towaru lub usługi otrzymał fakturę zawierającą pomyłki, może wystawić specjalny dokument nazywany notą korygującą. Dla skuteczności wystawienia noty korygującej wymagana jest akceptacja wystawcy faktury[71].
- Notą korygującą nie można poprawiać dowolnych elementów faktury. Ustawa o VAT wyłącza możliwość korygowania notą korygującą niektórych elementów faktury pierwotnej, w szczególności określonych na niej wartości liczbowych. Nie jest możliwe wystawienie noty korygującej w przypadku pomyłek w zakresie danych wymienionych w art. 106e ust. 1 pkt 8-15 ustawy o VAT, w tym m.in.: miary i ilości (liczby) dostarczonych towarów lub zakresie wykonanych usług, ceny jednostkowej towaru, wartości sprzedaży netto, stawki podatku, kwoty należności ogółem[72].

  Przykład 1

  Zespół żłobków gminnych otrzymał fakturę korygującą, na której wystawca umieścił nieprawidłowy numer NIP. Błąd ten jest możliwy do skorygowania notą korygującą, jednostka powinna więc wystawić notę oraz przesłać (przekazać) ją sprzedawcy.

[70] Elementy uproszczonych faktur korygujących wymienia art. 106j ust. 3 ustawy o VAT.
[71] Art. 106k ust. 2 ustawy o VAT.
[72] Art. 106k ust. 1 ustawy o VAT.

Przykład 2

Zakład budżetowy otrzymał fakturę korygującą, na której sprzedawca nieprawidłowo określił stawkę podatku. Zakład budżetowy nie może skorygować faktury notą korygującą i powinien wystąpić do sprzedawcy o wystawienie faktury korygującej.

- Nota korygująca powinna zawierać następujące elementy:
    1) wyrazy "NOTA KORYGUJĄCA";
    2) numer kolejny i datę jej wystawienia;
    3) imię i nazwisko lub nazwę sprzedawcy towarów lub usług oraz jego adres,
    4) nazwę nabywcy: „Gmina i Miasto Mirosławiec" oraz adres Urzędu Miejskiego: „ul. Wolności 37, 78-650 Mirosławiec", a także dane własne jednostki organizacyjnej jako odbiorcy faktury, tzn. nazwę oraz adres jednostki (por. także zasady określone w Zarządzeniu Burmistrza Mirosławca z dnia 26 października 2016 r.);numer NIP sprzedawcy;
    5) numer NIP Gminy: „NIP: 765-160-34-18";
    6) dane zawarte w fakturze, której dotyczy nota korygująca:
        – datę wystawienia;
        – kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;
        – imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy;
        – numer NIP sprzedawcy;
        – numer NIP nabywcy;
        – datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty przed dokonaniem sprzedaży – o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;
    7) wskazanie treści korygowanej informacji oraz treści prawidłowej.

2.8.2 *Rejestracja sprzedaży na kasie fiskalnej*

Podstawowe regulacje:

- Art. 111 ustawy o VAT.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. Ust. z 2013 r. poz. 363).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. Ust. z 2014 r. poz. 1544; dalej: „**rozporządzenie w sprawie zwolnień z kas fiskalnych**".

Obowiązek rejestracji na kasie fiskalnej oraz wyłączenia

- Zgodnie z ustawą o VAT, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących[73]. W przypadku tego rodzaju sprzedaży, podatnik jest zobowiązany dokonywać wydruku paragonu fiskalnego z każdej sprzedaży oraz wydawać wydrukowany dokument nabywcy[74].
- ***Jeśli więc jednostka organizacyjna Gminy dokonuje sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej (lub rolników ryczałtowych), zobowiązana jest co do zasady do posiadania kasy fiskalnej.***
- Niezależnie od powyższego, należy zwrócić uwagę na fakt, że na mocy upoważnienia przewidzianego w ustawie o VAT Minister Finansów w rozporządzeniu w sprawie zwolnień z kas fiskalnych przewidział szereg zwolnień z obowiązku rejestracji danych czynności na kasie fiskalnej. W stosunku do każdej konkretnej czynności opodatkowanej, podatnik powinien więc w pierwszej kolejności ustalić, czy nie jest możliwe zastosowanie jednego ze zwolnień wprowadzonych na mocy rozporządzenia w sprawie zwolnień z kas fiskalnych. Katalog zwolnień zawarty jest w załączniku do ww. rozporządzenia.
- W świetle rozporządzenia w sprawie zwolnień z kas fiskalnych, nie podlega obowiązkowi rejestrowania na kasie fiskalnej w szczególności:
    - dostawa towarów i świadczenie usług przez podatnika na rzecz jego pracowników – z określonymi wyjątkami, np. niezależnie od zwolnienia obowiązek rejestracji na kasie fiskalnej będzie dotyczył dostawy paliw silnikowych, wyrobów tytoniowych, określonych napojów alkoholowych;
    - dostawa nieruchomości;
    - dzierżawa gruntów oraz oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste;
    - wynajem i usługi zarządzania nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi (PKWiU ex 68.20.1) – pod warunkiem, że usługi te w całości zostały udokumentowane fakturą;
    - świadczenie usług, w stosunku do których sprzedający otrzyma w całości zapłatę na rachunek bankowy, a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła – należy podkreślić, że zwolnienie to obowiązuje wyłącznie w przypadku ***usług***, nie dotyczy więc co do zasady dostaw towarów (za wyjątkiem dostawy towarów wysyłanych za pośrednictwem poczty lub przesyłkami kurierskimi);
    - dostawa towarów i świadczenie usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji – pod warunkiem, że czynności te w całości zostały udokumentowane fakturą;
    - usługi świadczone przy użyciu urządzeń, w tym wydających bilety, obsługiwanych przez klienta, które również w systemie bezobsługowym przyjmują należność:

[73] Art. 111 ust. 1 ustawy o VAT.
[74] Art. 111 ust. 3a pkt 1 ustawy o VAT.

1) w bilonie lub banknotach,

lub

2) innej formie (bezgotówkowej), jeżeli z ewidencji i dowodów dokumentujących transakcję jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie transakcji zapłata dotyczyła;

- dostawa wody w postaci naturalnej; usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody (PKWiU 36);
- usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków (PKWiU 37);
- usługi związane ze zbieraniem odpadów innych niż niebezpieczne zarówno nadających, jak i nienadających się do recyklingu (PKWiU 38.11.1; 38.11.2);
- transport kolejowy pasażerski, miejski i podmiejski - dotyczy wyłącznie przewozów miejskich rozkładowych pasażerskich, innych niż kolejowe, za które są pobierane ceny ustalone przez gminę (PKWiU ex 49.31.2);
- transport lądowy pasażerski, rozkładowy: międzymiastowy i specjalizowany - dotyczy wyłącznie przewozów miejskich rozkładowych pasażerskich, innych niż kolejowe, za które są pobierane ceny ustalone przez gminę (PKWiU ex 49.39.1);
- usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne;
- usługi finansowe i ubezpieczeniowe (PKWiU 64-66);
- niektóre usługi w zakresie edukacji (PKWiU ex 85) – zwolnienie ***nie dotyczy*** jednak usług w zakresie pozaszkolnych form edukacji sportowej oraz zajęć sportowych i rekreacyjnych, usług świadczonych przez szkoły tańca i instruktorów tańca oraz usług świadczonych przez szkoły nauki jazdy; należy ponadto zwrócić uwagę na fakt, iż w praktyce organy podatkowe przyjmują, iż zwolnienie to ma zastosowanie ***od wychowania przedszkolnego (a więc nie obejmuje żłobków)*** – ze względu na fakt, że usługi świadczone przez żłobki nie są kwalifikowane jako usługi w zakresie edukacji, ale jako usługi ***opiekuńcze***;
- usługi stołówek w placówkach oświatowych (szkoły i przedszkola publiczne i niepubliczne, szkoły wyższe i placówki opiekuńczo-wychowawcze), prowadzonych przez te placówki, ***udostępnianych wyłącznie dla uczniów, studentów i innych podopiecznych oraz nauczycieli i personelu***.

- Rozporządzenie w sprawie zwolnień z kas fiskalnych przewiduje także, że w stosunku do dostaw określonych towarów oraz świadczenia określonych usług obowiązek rejestrowania sprzedaży na kasie fiskalnej jest aktualny ***nawet, gdyby zastosowanie mogło mieć jedno ze zwolnień wprowadzonych na jego mocy***. Oznacza to, że nawet jeśli podatnik znajdzie w załączniku do ww. rozporządzenia podstawę dla zwolnienia dokonywanej dostawy towarów lub świadczenia usług, powinien jeszcze zweryfikować, czy jego dostawa lub świadczenie usług nie jest wyszczególnione w katalogu wyłączeń wynikającym z § 4 rozporządzenia w sprawie zwolnień z kas fiskalnych.
- Bezwzględny obowiązek rejestrowania sprzedaży na kasie fiskalnej obejmuje przykładowo:
  - dostawy:

a) gazu płynnego,

b) określonych części samochodowych,

b) sprzętu radiowego, telewizyjnego i telekomunikacyjnego, z wyłączeniem lamp elektronowych i innych elementów elektronicznych oraz części do aparatów i urządzeń do operowania dźwiękiem i obrazem, anten (PKWiU ex 26 i ex 27.90),

c) sprzętu fotograficznego, z wyłączeniem części i akcesoriów do sprzętu i wyposażenia fotograficznego (PKWiU ex 26.70.1),

d) wyrobów z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali, których dostawa nie może korzystać ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT,

e) zapisanych i niezapisanych nośników danych cyfrowych i analogowych,

f) wyrobów przeznaczonych do użycia, oferowanych na sprzedaż lub używanych jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych,

g) wyrobów tytoniowych (PKWiU 12.00), napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2% oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%, bez względu na symbol PKWiU, z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów,

h) perfum i wód toaletowych (PKWiU 20.42.11.0), z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów.

– bezwzględny obowiązek rejestrowania sprzedaży na kasie fiskalnej nie obejmuje jednak dostaw, o których mowa w lit. b-e, ***będących dostawami towarów na rzecz pracowników danego podatnika***. Oznacza to, że przykładowo dokonując dostawy sprzętu telekomunikacyjnego w postaci telefonu komórkowego (lit. i powyżej) na rzecz pracownika jednostka organizacyjna Gminy nie ma obowiązku rejestracji sprzedaży na kasie fiskalnej. Jeśli jednak na rzecz pracownika byłyby sprzedawane napoje alkoholowe (np. sprzedaż piwa podczas festynu miejskiego), sprzedaż powinna być rejestrowana na kasie fiskalnej.

- świadczenie usług:

a) przewozów pasażerskich w samochodowej komunikacji – ***wyłączenie nie dotyczy jednak ww. przewozów miejskich rozkładowych pasażerskich, innych niż kolejowe, za które są pobierane ceny ustalone przez gminę – przewozy tego rodzaju są zwolnione od obowiązku rejestracji na kasie fiskalnej***,

b) naprawy pojazdów silnikowych oraz motorowerów (w tym naprawy opon, ich zakładania, bieżnikowania i regenerowania), a także usługi w zakresie wymiany opon lub kół dla pojazdów silnikowych i motorowerów oraz w zakresie badań i przeglądów technicznych pojazdów,

c) związanych z wyżywieniem (PKWiU 56) – wyłącznie świadczonych przez stacjonarne placówki gastronomiczne (w tym również sezonowo) oraz usług przygotowywania żywności dla odbiorców zewnętrznych (katering). Należy jednak zwrócić uwagę, że ***wyłączenie świadczenia usług związanych z wyżywieniem nie dotyczy usług stołówkowych w placówkach oświatowych, prowadzonych przez te placówki, udostępnianych wyłącznie dla uczniów, studentów i innych podopiecznych oraz nauczycieli i personelu. Tak, jak wskazano powyżej***

usługi stołówkowe tego rodzaju będą podlegały zwolnieniu od obowiązku rejestracji na kasie fiskalnej.

– wyłączenia od zwolnień w zakresie świadczenia usług nie dotyczą także m.in. podlegającego opodatkowaniu nieodpłatnego świadczenia usług na rzecz pracowników danego podatnika (o którym mowa w art. 8 ust. 2a ustawy o VAT). Przykładowo więc świadczona przez szkołę zawodową nieodpłatna usługa wymiany opon w samochodzie pracownika tej szkoły w dalszym ciągu podlegałaby zwolnieniu od obowiązku rejestracji na kasie fiskalnej.

2.9 Prowadzenie rejestru sprzedażowego VAT

- Podatnicy VAT są co do zasady zobowiązani prowadzić ewidencję zawierającą:
  - kwoty określone w art. 90 ustawy o VAT – czyli kwoty VAT naliczonego odrębnie w stosunku do zakupów związanych z czynnościami, w stosunku do których przysługuje mu prawo do odliczenia,
  - dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania,
  - wysokość podatku należnego,
  - kwoty podatku naliczonego obniżające kwotę podatku należnego,
  - kwotę podatku podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu,
  - inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej
- Przepisy ustawy o VAT nie narzucają podatnikom żadnej określonej formy prowadzenia ewidencji pod warunkiem, że zawiera ona powyżej wymienione elementy. W praktyce ewidencja jest najczęściej dokonywana poprzez prowadzenie odrębnie rejestru sprzedaży oraz rejestru zakupów. Rejestr sprzedaży oraz rejestr zakupów będzie przesyłany przez jednostki za pomocą modułu informatycznego stosowanego przez Gminę w zakresie rozliczeń VAT.

2.10 Podsumowanie

Dla właściwego rozpoznania (uwzględnienia VAT należnego w deklaracji) i udokumentowania czynności opodatkowanych VAT, jednostki Gminy powinny w szczególności:

Krok 1.

- Zweryfikować, czy w związku z daną czynnością wykonywaną przez jednostkę organizacyjną Gmina działa w charakterze podatnika VAT.

Krok 2.

- Jeżeli w związku z daną czynnością wykonywaną przez jednostkę organizacyjną Gmina działa w charakterze podatnika VAT, ustalić, czy czynność ta jest objęta zakresem VAT – w szczególności, czy stanowi w świetle ustawy o VAT odpłatną dostawę towarów lub odpłatne świadczenie usług.

Krok 3.

- Jeżeli dana czynność jest objęta zakresem VAT – w szczególności stanowi w świetle ustawy o VAT dostawę towarów lub świadczenie usług, ustalić moment powstania obowiązku podatkowego w VAT.

Krok 4.

- Ustalić podstawę opodatkowania danej czynności oraz właściwą stawkę VAT (albo podstawę dla zwolnienia danej czynności od opodatkowania tym podatkiem).

Krok 5.

- W odpowiedni sposób udokumentować daną czynność poprzez wystawienie faktury (paragonu) albo ustalić, że dana czynność wyłączona jest z obowiązku jej udokumentowania w ten sposób.

Krok 6.

- Uwzględnić czynność opodatkowaną w deklaracji częściowej oraz ewidencji VAT zgodnie z zasadami określonymi w Zarządzeniu Burmistrza Mirosławca z dnia 26 października 2016 r.;

3 Sposób dokonywania rozliczeń z tytułu transakcji zakupowych

3.1 Kiedy powstaje prawo do odliczenia od dokonanych zakupów?

Prawo do odliczenia – zasady ogólne

- Zgodnie z zasadą ogólną, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (czyli prawo do odliczenia VAT naliczonego) przysługuje podatnikom VAT ***w zakresie, w jakim nabywane towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych***[75].
- Powyższe oznacza, że dla powstania prawa do odliczenia VAT naliczonego konieczne jest istnienie związku danego wydatku z działalnością opodatkowaną VAT. W całości odliczony może zostać taki podatek, który jest związany z transakcjami opodatkowanymi. Pełne prawo do odliczenia VAT naliczonego przysługiwać będzie jednostkom organizacyjnym Gminy w tych przypadkach, w których czynności opodatkowane są bezpośrednią przyczyną poniesienia danego wydatku.
- Jak wskazano powyżej (por. pkt 2.1.), działalność jednostek samorządu terytorialnego z punktu widzenia VAT nie jest jednak jednolita. Ze względu na fakt, że jednostki organizacyjne Gminy nie wykonują wyłącznie czynności opodatkowanych, prawo do odliczenia VAT naliczonego nie będzie im przysługiwać w pełnym zakresie. Gmina dokonuje bowiem także takich czynności, które są zwolnione od VAT lub pozostają poza opodatkowaniem tym podatkiem.
- Pełne prawo do odliczenia VAT przysługuje więc od zakupów towarów i usług związanych ***wyłącznie*** z wykonywanymi przez Gminę czynnościami opodatkowanymi VAT.

  Przykład

  Szkoła refakturuje koszty energii elektrycznej na najemcę pomieszczenia w budynku szkolnym. W tym zakresie Gminie będzie przysługiwać pełne prawo do odliczenia VAT naliczonego wynikającego z faktury wystawionej przez zakład energetyczny.
- Jeśli natomiast dane towary i usługi są wykorzystywane wyłącznie do czynności zwolnionych z VAT albo do czynności niepodlegających opodatkowaniu VAT, Gminie nie będzie przysługiwać prawo do odliczenia.

[75] Art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

Przykład

Zakład budżetowy przeprowadza remont lokalu mieszkalnego (komunalnego) wynajmowanego na cele mieszkaniowe. W tym celu nabywa usługi remontowe. Gminie nie będzie przysługiwać prawo do odliczenia VAT naliczonego wynikającego z faktury wystawionej przez firmę budowlaną.

- Biorąc pod uwagę powyższe, w pierwszej kolejności Gmina oraz jej jednostki organizacyjne powinny starać się wyodrębnić te wydatki, które:
  - są bezpośrednio związane ***wyłącznie z czynnościami opodatkowanymi VAT*** – w stosunku do nich prawo do odliczenia VAT naliczonego będzie przysługiwało Gminie ***w całości***;
  - są bezpośrednio związane ***wyłącznie z czynnościami zwolnionymi z VAT lub niepodlegającymi opodatkowaniu VAT*** – w stosunku do nich prawo do odliczenia VAT naliczonego ***nie będzie przysługiwało Gminie w ogóle***.
- Nie wszystkie jednak wydatki mogą zostać bezpośrednio przyporządkowane do jednej z powyżej określonych rodzajów działalności Gminy (opodatkowana, zwolniona, niepodlegająca opodatkowaniu VAT). Niektóre z ponoszonych wydatków mogą stanowić tzw. wydatki mieszane, których nie da się bezpośrednio powiązać z konkretnym rodzajem prowadzonej działalności. Są to w szczególności wydatki stanowiące koszty ogólne, które związane są z całokształtem prowadzonej działalności. Do tego rodzaju wydatków zastosowanie będą miały zasady częściowego (proporcjonalnego) prawa do odliczenia VAT naliczonego.

Uwaga!!! – proporcjonalne odliczenie VAT

Ustawa o VAT przewiduje mechanizmy proporcjonalnego odliczania VAT od wydatków związanych jednocześnie z działalnością opodatkowaną VAT i działalnością niepodlegającą VAT, a także związanych jednocześnie z działalnością opodatkowaną VAT i działalnością zwolnioną z tego podatku.

- W odniesieniu do wydatków, które:
  - są powiązane jednocześnie z działalnością gospodarczą w rozumieniu VAT, jak i z czynnościami spoza zakresu działalności gospodarczej (w praktyce – z czynnościami pozostającymi poza opodatkowaniem VAT) – zastosowanie znajdzie tzw. ***prewspółczynnik VAT*** (por. pkt 3.2. poniżej),
  - są powiązane zarówno z działalnością opodatkowaną VAT, jak i zwolnioną – zastosowanie znajdzie ***współczynnik struktury sprzedaży (tzw. współczynnik VAT lub WSS)*** (por. pkt 3.3. poniżej).

Moment powstania prawa do odliczenia

- W świetle ustawy o VAT, kwotę podatku naliczonego (która może być przez podatnika uwzględniona w deklaracji jako podatek do odliczenia) stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług (lub

też dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi)[76]. Wydatki, w stosunku do których jednostka Gminy chce skorzystać z prawa do odliczenia powinny być więc udokumentowane ***fakturami***. Należy podkreślić, że do odliczenia VAT uprawnia podatnika posiadanie oryginału faktury lub jej duplikatu, nie uprawnia jednak posiadanie kopii.

- Zgodnie z regułą ogólną, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy, nie wcześniej jednak, niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę[77]. Dla możliwości skorzystania z prawa do odliczenia nie jest więc istotna wyłącznie data otrzymania faktury, ale też moment powstania obowiązku podatkowego u sprzedawcy. Moment powstania obowiązku podatkowego powinien być ustalany zgodnie z zasadami opisanymi powyżej w pkt 2.4.

  Przykład 1

  Zakład budżetowy otrzymał w dniu 30 marca wystawioną tego samego dnia fakturę za prąd z terminem płatności do 15 kwietnia. Należność z faktury została przez zakład budżetowy uiszczona 1 kwietnia. W deklaracji za który kwartał należy uwzględnić VAT naliczony?

  W przypadku dostaw energii elektrycznej, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, a najpóźniej z momentem upływu terminu płatności. Skoro faktura została wystawiona 30 marca, to w tym dniu powstał obowiązek podatkowy, a więc VAT naliczony można uwzględnić w deklaracji za I kwartał. Fakt uregulowania lub nieuregulowania należności w tym przypadku nie ma znaczenia dla odliczenia podatku.

  Przykład 2

  W dniu 29 czerwca zakład budżetowy zamówił pieczątki dla pracowników księgowości; przy składaniu zamówienia dokonano zapłaty całości należności z tytułu dostawy pieczątek i otrzymano fakturę dokumentującą otrzymanie przez sprzedawcę całości zapłaty przed dokonaniem dostawy towaru. Pieczątki odebrano w dniu 1 lipca. W deklaracji za który kwartał należy uwzględnić VAT naliczony?

  W tym przypadku u sprzedawcy obowiązek podatkowy powstał w momencie otrzymania zapłaty przed dokonaniem dostawy towaru i VAT naliczony można uwzględnić w deklaracji za II kwartał.

- Co do zasady dla możliwości skorzystania z prawa do odliczenia muszą być więc spełnione dwie okoliczności:
  - w odniesieniu do nabytej dostawy towarów lub świadczenia usług powstał obowiązek podatkowy;
  - jednostka organizacyjna Gminy otrzymała fakturę.
- Po spełnieniu obydwu warunków, jednostka organizacyjna Gminy może uwzględnić VAT naliczony wynikający z faktury w deklaracji częściowej za dany okres rozliczeniowy. Jeśli VAT

[76] Art. 86 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT.

[77] Art. 86 ust. 10 w zw. z art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT.

naliczony nie zostanie uwzględniony w okresie, w którym powstało prawo do odliczenia, można go wykazać w deklaracji za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych[78].

Przykład

Szkoła otrzymała w grudniu 2016 r. fakturę dokumentującą zakup tablic magnetycznych do sal lekcyjnych, które są wynajmowane za odpłatnością osobie fizycznej prowadzącej własną działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług nauki języków obcych. Tablice zostały dostarczone do szkoły 2 stycznia 2017 r., wówczas szkoła uregulowała także płatność. Obowiązek podatkowy u sprzedawcy tablic powstał w momencie dokonania dostawy towarów, tj. w styczniu 2017 r. W maju 2017 r. zauważono, że szkoła do tej pory nie wykazała VAT naliczonego z tytułu nabycia tablic magnetycznych w deklaracji za I kwartał 2017 r. Szkoła może wykazać VAT naliczony w deklaracji za II kwartał 2017 r.

- Jeżeli natomiast VAT naliczony nie został wykazany w okresie, w którym powstało prawo do odliczenia, ani jednym z dwóch następnych okresów rozliczeniowych, odliczyć go można przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym prawo do odliczenia powstało. Korekta taka jest możliwa nie później niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego[79].

  Przykład

  Szkoła otrzymała w grudniu 2016 r. fakturę dokumentującą zakup tablic magnetycznych do sal lekcyjnych, które są wynajmowane za odpłatnością osobie fizycznej prowadzącej własną działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług nauki języków obcych. Tablice zostały dostarczone do szkoły 2 stycznia 2017 r., wówczas szkoła uregulowała także płatność. Obowiązek podatkowy u sprzedawcy tablic powstał w momencie dokonania dostawy towarów, tj. w styczniu 2017 r. W listopadzie 2017 r. zauważono, że szkoła do tej pory nie wykazała VAT naliczonego z tytułu nabycia tablic magnetycznych. Szkoła nie może wykazać VAT naliczonego w deklaracji za IV kwartał 2017 r., ale powinna dokonać korekty I kwartału 2017 r.

Sposób ujmowania otrzymywanych faktur korygujących

- Faktury korygującą zmniejszającą podatek naliczony w stosunku do faktury pierwotnej należy ująć za okres, w jakim faktura ta została otrzymana przez podatnika[80].
- Jeśli przed otrzymaniem faktury korygującej podatnik jeszcze nie dokonał odliczenia podatku naliczonego z faktury pierwotnej, wówczas - dokonując odliczenia - uwzględnia kwotę podatku naliczonego wynikającą z faktury korygującej[81].
- W przypadku faktur korygujących zwiększających w stosunku do pierwotnej faktury podatek naliczony brak jest przepisów, które normowałyby wprost kwestię sposobu ich ujęcia. Zgodnie z zasadami ogólnymi należy przyjąć, że możliwość odliczenia podatku przysługuje w okresie

[78] Art. 86 ust. 11 ustawy o VAT.
[79] Art. 86 ust. 13 ustawy o VAT.
[80] 86 ust. 19a zdanie pierwsze ustawy o VAT.
[81] 86 ust. 19a zdanie drugie ustawy o VAT.

rozliczeniowym otrzymania faktury korygującej (lub jednym z dwóch następnych okresów rozliczeniowych) pod warunkiem, że u sprzedawcy powstał już obowiązek podatkowy.

Prawo do odliczenia a mechanizm odwróconego obciążenia

- Jak wskazano powyżej w pkt 2.7., w określonych okolicznościach do sprzedaży zastosowanie może mieć tzw. mechanizm odwróconego obciążenia, zgodnie z którym do rozliczenia VAT należnego zobowiązany jest nie sprzedawca, ale nabywca danego towaru i usługi. W takiej sytuacji całość lub część VAT należnego wynikającego z danej transakcji może być przez nabywcę wykazana także ***po stronie VAT naliczonego***.
- Wówczas kwotę podatku naliczonego stanowi kwota podatku należnego z tytułu dostawy towarów (świadczenia usług), do których stosuje się mechanizm odwróconego obciążenia[82]. Warunkiem dla odliczenia VAT naliczonego jest uwzględnienie przez podatnika kwoty podatku należnego z tytułu tych transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek[83].

Wydatki związane z pojazdami samochodowymi

- W odniesieniu do wydatków, takich, jak wydatki na nabycie samochodu, paliw silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu pojazdów samochodowych, usług naprawy lub konserwacji tych pojazdów oraz innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub używaniem tych pojazdów, ustawa o VAT przewiduje co do zasady możliwość odliczenia wyłącznie ***50% VAT naliczonego wynikającego z faktury***[84].
- Ograniczenie odliczenia VAT naliczonego od wydatków samochodowych nie ma zastosowania do:
    - pojazdów wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, tzn. jeżeli
        - sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą, lub
        - konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne[85];
    - pojazdów konstrukcyjnie przeznaczonych do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą, jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie[86];
    - do towarów montowanych w pojazdach samochodowych i do związanych z tymi towarami usług montażu, naprawy i konserwacji, jeżeli przeznaczenie tych towarów wskazuje

[82] Art. 86 ust. 2 pkt 4 ustawy o VAT.
[83] 86 ust. 10b pkt 3 ustawy o VAT.
[84] Art. 86a ust. 1 w zw. z art. 86a ust. 2 ustawy o VAT.
[85] Art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a w zw. z art. 86a ust. 4 ustawy o VAT.
[86] Art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. b ustawy o VAT.

obiektywnie na możliwość ich wykorzystywania wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika[87].

Prawo do odliczenia a zwrot podatku VAT

- Prawo do odliczenia VAT naliczonego może się także realizować poprzez skorzystanie przez podatnika z instytucji zwrotu podatku VAT. Możliwość wystąpienia nadwyżki VAT naliczonego nad należnym wynika z faktu, że w określonych okolicznościach zakupy dokonane przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym mogą przekraczać zrealizowaną sprzedaż, np. gdy podatnik w danym okresie rozliczeniowym dokonuje inwestycji, a jego obrót ma małe rozmiary. Wówczas może powstać dysproporcja między ponoszonymi kosztami a sprzedażą.
- Podatnik może więc ubiegać się o zwrot VAT w przypadku, gdy kwota podatku naliczonego jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego. W takiej sytuacji nie wystąpi VAT do zapłaty, a podatnik ma prawo do obniżenia o powstałą nadwyżkę kwoty podatku należnego za następne okresy (tzn. może przenieść nadwyżkę do rozliczenia za kolejny okres rozliczeniowy) lub wystąpić o zwrotu różnicy pomiędzy VAT naliczonym a należnym na rachunek bankowy[88]. Zwrot nadwyżki VAT naliczonego nad należnym następuje co do zasady w terminie 60 dni[89].

Wyłączenia prawa do odliczenia VAT

- Ustawa o VAT przewiduje, że w określonych okolicznościach podatnik nie może skorzystać z prawa do odliczenia VAT naliczonego, pomimo otrzymania faktury. Każda faktura zakupowa powinna zostać zweryfikowana w celu ustalenia w szczególności tego, czy zawiera ona elementy wymagane ustawą o VAT (por. pkt 2.8.1. powyżej). W świetle orzecznictwa sądów administracyjnych nie wszystkie błędy na fakturze wyłączają możliwość odliczenia VAT naliczonego. Niemniej jednak przypadku wykrycia jakichkolwiek błędów, w celu uniknięcia ryzyka kwestionowania prawa do odliczenia przez organy podatkowe, rekomendowane jest skorygowane faktury. Jeśli jest to możliwe, w celu skorygowania błędów na fakturze podatnik może wystawić notę korygującą. Jeśli natomiast faktura zawiera błędy, które nie mogą zostać skorygowane notą korygującą, należy wystąpić do sprzedawcy o jej skorygowanie.
- Podatnik powinien także każdorazowo weryfikować swoich kontrahentów, gdyż ustawa o VAT wyłącza możliwość odliczenia VAT naliczonego przez podmiot nieistniejący. W tym kontekście szczególnej weryfikacji wymaga dokonywanie zakupów od nowych, nieznanych kontrahentów. Status podatnika może być zweryfikowany poprzez skorzystanie z Portalu Podatkowego Ministra Finansów: https://ppuslugi.mf.gov.pl/_/
- Przed uwzględnieniem VAT naliczonego w deklaracji należy także sprawdzać, czy faktura nie dokumentuje jednej z czynności, w stosunku do których prawo do odliczenia VAT naliczonego nie przysługuje (np. usług hotelarskich, czy gastronomicznych).
- Najistotniejsze wyłączenia od możliwości odliczenia podatku prezentuje poniższa tabela[90]:

[87] Art. 86a ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT.
[88] Art. 87 ust. 1 ustawy o VAT.
[89] Art. 87 ust. 2 ustawy o VAT.
[90] Por. także art. 88 ustawy o VAT.

Podstawa prawna (przepis ustawy o VAT)	Powód braku prawa do odliczenia
Art. 106e i 106f	Posiadany dokument nie spełnia wymogów pozwalających uznać go za fakturę – otrzymana faktura jest nieprawidłowa i nie zawiera elementów wymaganych ustawą o VAT
Art. 88 ust. 1 pkt 4	Faktura dokumentuje zakup usług hotelarskich lub gastronomicznych
Art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a	Faktura została wystawiona przez podmiot nieistniejący
Art. 88 ust. 3a pkt 2	Faktura dokumentowała czynność niepodlegającą VAT lub zwolnioną od VAT, lecz została na niej wykazana kwota podatku
Art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a	Faktura dokumentuje czynności, które nie zostały wykonane (lub nie zostały wykonane w całości) – tzw. pusta faktura
Art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. b	Faktura podaje kwoty niezgodne z rzeczywistością - w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością
Art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c	Faktura dokumentuje czynności sprzeczne z ustawą lub mające na celu obejście prawa
Art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c	Faktura dokumentuje czynności pozorne
Art. 88 ust. 3a pkt 7	Faktura dokumentuje czynności, dla których zgodnie z regulacjami podatek powinien zostać rozliczony przez nabywcę (tzw. odwrotne obciążenie – por. pkt 2.7.), a pomimo tego widnieje na niej kwota podatku

3.2 Kiedy należy stosować prewspółczynnik VAT?

Prewspółczynnik VAT – zasady ogólne

- Z dniem 1 stycznia 2016 r. weszła w życie nowelizacja przepisów ustawy o VAT o zasadniczym znaczeniu dla podmiotów, które – tak, jak Gmina – prowadzą działalność mieszaną, tj. wykonują jednocześnie czynności, kwalifikowane dla celów VAT jako działalność gospodarcza, jak i niepodlegające opodatkowaniu VAT. W świetle nowych przepisów, podatnicy są zobligowani do ustalania tzw. ***prewspółczynnika VAT***.
- Prewspółczynnik VAT znajdzie zastosowanie w przypadku podatników nabywających towary i usługi wykorzystywane zarówno do celów prowadzonej 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[91]. Jak zaznaczono więc już na wstępie, w pierwszej kolejności podatnik powinien podjąć próbę ***bezpośredniej alokacji*** ponoszonych wydatków do jednego z rodzajów ponoszonej działalności.

- W innym przypadku jednak, tzn. jeżeli:
  - nabyte towary i usługi służą ***zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza***, z wyjątkiem celów osobistych;
  - przypisanie tych towarów i usług w całości do celów działalności gospodarczej podatnika ***nie jest możliwe***.
  - kwotę VAT naliczonego podlegającą odliczeniu, oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej (***tzw. prewspółczynnik***).

  Przykład:

  Szkoła wykorzystuje posiadany basen do prowadzenia działalności opodatkowanej sprzedając bilety na basen (odpłatne usługi wstępu na rzecz osób fizycznych). Szkoła dokumentuje sprzedaż poprzez jej rejestrację na kasie fiskalnej i wydawanie nabywcom usługi paragonów. Jednocześnie basen jest wykorzystywany w działalności niepodlegającej opodatkowaniu w ramach lekcji wychowania fizycznego prowadzonych dla uczniów szkoły. W tej sytuacji co do wydatków związanych z funkcjonowaniem basenu szkoła powinna stosować prewspółczynnik VAT.

- Sposób określenia prewspółczynnika powinien ***odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć***. Zgodnie z ustawą o VAT powyższe ma miejsce, gdy prewspółczynnik:
  - zapewnia dokonanie obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wyłącznie w odniesieniu do części kwoty podatku naliczonego proporcjonalnie przypadającej na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowane, oraz
  - obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe[92].

[91] Art. 86 ust. 2a ustawy o VAT.
[92] Art. 86 ust. 2b ustawy o VAT.

- Ustawa o VAT przewiduje cztery przykładowe sposoby odliczania VAT naliczonego, które mogą być stosowane przez podmioty prowadzące działalność mieszaną[93]:

Rodzaj prewspółczynnika z ustawy o VAT	**Sposób obliczania proporcji**
„Klucz osobowy”	udział średniorocznej liczby osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie osób wykonujących pracę w ramach działalności gospodarczej i poza nią
„Klucz godzinowy”	udział średniorocznej liczby roboczogodzin przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie roboczogodzin przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza nią
„Klucz przychodowy”	udział rocznego obrotu z działalności gospodarczej w rocznym obrocie podatnika z działalności gospodarczej powiększonym o przychody z innej działalności, w tym roczną wartość środków finansowych uzyskanych na sfinansowanie działalności innej niż gospodarcza oraz wartość dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze
„ Klucz powierzchniowy”	udział średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej w ogólnej średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej i poza nią

- Proporcję określa się procentowo w stosunku rocznym, zaokrąglając ją w górę do najbliższej liczby całkowitej[94].
- Dodatkowe wskazania co do sposobu ustalania tzw. prewspółczynnika dla niektórych podmiotów, ***w tym jednostek samorządu terytorialnego***, zostały przedstawione w rozporządzeniu 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. Ust. z 2015 r. poz. 2193; dalej: „**rozporządzenie prewspółczynnikowe”**).
- Rozporządzenie prewspółczynnikowe przewiduje, że prewspółczynnik VAT powinien być wyliczany ***odrębnie*** dla poszczególnych jednostek organizacyjnych: urzędów obsługujących daną JST (np. dla Urzędu Miejskiego), pozostałych samorządowych jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych[95].
- Prewspółczynnik VAT obliczony na podstawie rozporządzenia prewspółczynnikowego powinien być stosowany w odniesieniu do wydatków faktycznie ponoszonych tylko przez daną jednostkę organizacyjną (lub do niej przypisanych).

[93] Art. 86 ust. 2c ustawy o VAT.
[94] Art. 86 ust. 2g ustawy o VAT.
[95] § 3 ust. 1 rozporządzenia prewspółczynnikowego.

- Co do zasady na gruncie ustawy o VAT w celu obliczania prewspółczynnika należy stosować dane z ubiegłego roku[96]. W przypadku obliczania prewspółczynnika VAT na podstawie rozporządzenia prewspółczynnikowego możliwe jest wykorzystanie danych za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy (tj. dla prewspółczynnika VAT na 2017 r. – za rok 2015)[97].
- Sposób ustalania prewspółczynnika VAT określony w rozporządzeniu prewspółczynnikowym nie jest wiążący dla jednostek samorządu terytorialnego. Istnieje możliwość przyjęcia innego, bardziej „reprezentatywnego" sposobu określenia proporcji, jeśli podatnik uzna, że wskazany w ww. rozporządzeniu nie będzie najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć.
- Biorąc pod uwagę ogólne zasady obliczania prewspółczynnika VAT, należy stwierdzić, że proporcji dla danej jednostki organizacyjnej JST nie trzeba ustalać w przypadku, gdy:
  - realizuje ona wyłącznie czynności podlegające opodatkowaniu VAT w ramach działalności gospodarczej, albo
  - realizuje ona zarówno czynności podlegające opodatkowaniu VAT, jak i pozostające poza działalnością gospodarczą, jednak może dokonać bezpośredniej alokacji wszystkich swoich wydatków do działalności gospodarczej lub działalności poza VAT (brak wydatków o charakterze „mieszanym").

Wzór kalkulacji prewspółczynnika VAT – jednostki budżetowe

- Dla obliczania prewspółczynnika VAT przez jednostki budżetowe rozporządzenie prewspółczynnikowe przewiduje możliwość posługiwania się następującym wzorem:

$$X = \frac{\text{obrót z działalności gospodarczej}}{\text{dochody}} \times 100\%$$

- Przy czym obrót z działalności gospodarczej zdefiniowany jest jako podstawa opodatkowania, tj. suma rocznych obrotów z tytułu:
  - odpłatnej dostawy towarów i świadczenia usług na terytorium kraju,
  - eksportu towarów,
  - wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
  - czynności opodatkowanych dokonywanych poza terytorium kraju, które podlegałyby opodatkowaniu VAT gdyby były wykonywane na terytorium kraju[98].
- Dochody natomiast powinny być rozumiane jako dochody publiczne w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz środki pochodzące

[96] Art. 86 ust. 2d ustawy o VAT.
[97] § 8 rozporządzenia prewspółczynnikowego.
[98] § 1 pkt 4 rozporządzenia prewspółczynnikowego.

źródeł zagranicznych, zrealizowane lub otrzymane przez jednostkę budżetową, wynikające ze sprawozdania z wykonania planu finansowego oraz planu dochodów i wydatków zgromadzonych na wydzielonym rachunku (jeśli taki rachunek jest prowadzony),

- powiększone o kwotę, stanowiącą równowartość środków, przeznaczonych na zasilenie tej jednostki celem realizacji przypisanych jej zadań (z wyjątkiem środków, przeznaczonych na wypłatę zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych);
- z wyłączeniem odsetek od środków na rachunkach bankowych, od udzielonych pożyczek i posiadanych papierów wartościowych, dywidend z tytułu posiadanych praw majątkowych, spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej (art. 5 ust. 2 pkt 4 lit. b-d i pkt 5 ustawy o finansach publicznych)[99].

- Rozporządzenie prewspółczynnikowe przewiduje, że obrotu z określonych dostawy i usług nie uwzględnia się przy obliczaniu proporcji. Wyłączenia dotyczą:
  - obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane 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 podatnika na potrzeby jego działalności[100];
  - obrotu uzyskanego z tytułu pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych, a także usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT (różnego rodzaju usługi finansowe, m.in. udzielania pożyczek), w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy[101].

Wzór kalkulacji prewspółczynnika VAT – zakłady budżetowe

- Dla obliczania prewspółczynnika VAT przez zakłady budżetowe rozporządzenie prewspółczynnikowe przewiduje natomiast następujący wzór:

$$X = \frac{\text{obrót z działalności gospodarczej}}{\text{przychody}} \times 100\%$$

- Przy czym obrót z działalności gospodarczej zdefiniowany jest jako podstawa opodatkowania, tj. suma rocznych obrotów z tytułu:
  - odpłatnej dostawy towarów i świadczenia usług na terytorium kraju,
  - eksportu towarów,

[99] § 3 pkt 10 rozporządzenia prewspółczynnikowego.
[100] Art. 90 ust. 5 ustawy o VAT.
[101] Art. 90 ust. 6 ustawy o VAT oraz § 3 ust. 4 rozporządzenia prewspółczynnikowego.

- wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
- czynności opodatkowanych dokonywanych poza terytorium kraju, które podlegałyby opodatkowaniu VAT gdyby były wykonywane na terytorium kraju[102].

- Przychody natomiast powinny być rozumiane jako przychody w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w tym dotacje z budżetu JST (pomniejszone o kwoty dotacji, które zostały zwrócone), wynikające ze sprawozdania z wykonania planu finansowego, z wyłączeniem:
  - odsetek od środków na rachunkach bankowych zaliczonych do przychodów z mienia tego zakładu;
  - odszkodowań innych, niż odszkodowania stanowiące zapłatę[103].
- Rozporządzenie prewspółczynnikowe przewiduje, że obrotu z określonych dostawy i usług nie uwzględnia się przy obliczaniu proporcji. Wyłączenia dotyczą:
  - obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane 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 podatnika na potrzeby jego działalności[104];
  - obrotu uzyskanego z tytułu pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych, a także usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT (różnego rodzaju usługi finansowe, m.in. udzielania pożyczek), w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy[105].

3.3 Kiedy należy stosować współczynnik VAT?

- Zgodnie z ustawą o VAT w stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje (a więc czynności zwolnionych z VAT), podatnik jest obowiązany do ***odrębnego określenia kwot*** podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego[106].
- Jak wskazywano więc już powyżej, zasadniczo w pierwszej kolejności jednostki organizacyjne Gminy powinny dążyć do ***bezpośredniej alokacji*** ponoszonych wydatków do jednego z rodzajów ponoszonej działalności.

Przykład:

[102] § 1 pkt 4 rozporządzenia prewspółczynnikowego.
[103] § 3 pkt 11 rozporządzenia prewspółczynnikowego.
[104] Art. 90 ust. 5 ustawy o VAT.
[105] Art. 90 ust. 6 ustawy o VAT oraz § 3 ust. 4 rozporządzenia prewspółczynnikowego.
[106] Art. 90 ust. 1 ustawy o VAT.

Zakład budżetowy prowadzi działalność opodatkowaną VAT w zakresie zarządzania nieruchomościami. Jedna z nieruchomości zarządzanych przez zakład jest w całości przedmiotem wynajmu: w większości jest to wynajem na cele użytkowe, jedno z pomieszczeń jednak jest wynajmowane jako lokal komunalny. Zakład budżetowy ponosi wydatki na zakup energii elektrycznej do całej nieruchomości. Jest w stanie przyporządkować część podatku naliczonego do czynności opodatkowanych ze względu na odrębne liczniki energii elektrycznej, zamontowane w poszczególnych pomieszczeniach. Odliczeniu podlegać będzie wyłącznie ta część podatku naliczonego, która w oparciu o przytoczony klucz podziału może być przypisana czynnościom opodatkowanym.

- Jeśli natomiast nie ma możliwości wyodrębnienia części lub całości kwot związanych ze sprzedażą opodatkowaną i zwolnioną, podatnik może dokonać obniżenia kwoty podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą może proporcjonalnie przypisać czynnościom opodatkowanym[107].

  Przykład:

  Zakład budżetowy prowadzi działalność opodatkowaną VAT w zakresie zarządzania nieruchomościami. Jedna z nieruchomości zarządzanych przez zakład jest w całości przedmiotem wynajmu: w większości jest to wynajem na cele użytkowe, jedno z pomieszczeń jednak jest wynajmowane jako lokal komunalny. Zakład budżetowy poniósł wydatki na remont elewacji zewnętrznej budynku. Wydatków tych ze względu na ich charakter nie można bezpośrednio przypisać do pomieszczeń wykorzystywanych dla celów działalności opodatkowanej lub zwolnionej. Zakład budżetowy powinien dokonać odliczenia z zastosowaniem współczynnika VAT.

- Współczynnik VAT (WSS) ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo[108].

- Sposób obliczenia WSS można więc przedstawić za pomocą poniższego wzoru:

$$\text{WSS} = \frac{\text{obrót z tytułu czynności opodatkowanych}}{\text{obrót z tytułu czynności opodatkowanych} + \text{obrót z tytułu czynności zwolnionych}}$$

- Współczynnik VAT określa się procentowo po zaokrągleniu w górę do najbliższej liczby całkowitej[109]. Przy ustalaniu proporcji do obrotu nie wlicza się kwoty podatku[110].

[107] Art. 90 ust. 2 ustawy o VAT.
[108] Art. 90 ust. 3 ustawy o VAT.
[109] Art. 90 ust. 4 ustawy o VAT.
[110] Art. 90 ust. 9a ustawy o VAT.

- Ustawa o VAT przewiduje, że obrotu z określonych dostawy i usług nie uwzględnia się przy obliczaniu proporcji. Wyłączenia dotyczą:
  - obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane 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 podatnika na potrzeby jego działalności[111];
  - obrotu uzyskanego z tytułu pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych, a także usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT (różnego rodzaju usługi finansowe, m.in. udzielania pożyczek), w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy[112].
- Współczynnik VAT co do zasady powinien być ustalany na poziomie Gminy na podstawie całościowego obrotu zrealizowanego bezpośrednio przez Gminę oraz jej jednostki organizacyjne. Oznacza to, że co do zasady współczynnik VAT będzie ten sam dla wszystkich jednostek organizacyjnych. Ze względu na obowiązujące przepisy przejściowe przewidziane ustawą centralizacyjną do końca 2017 r. jednostki organizacyjne będą jednak stosować WSS ustalony na podstawie kalkulacji dla danej jednostki;

3.4 Kiedy i w jaki sposób dokonuje się tzw. korekty rocznej?

- Jak wskazano powyżej, w określonych okolicznościach Gminie przysługuje wyłącznie częściowe prawo do odliczenia VAT naliczonego przy wykorzystaniu tzw. prewspółczynnika (czynności podlegające VAT oraz poza opodatkowaniem VAT) lub współczynnika VAT (czynności opodatkowane oraz zwolnione).

- Współczynnik VAT określany jest na podstawie danych z roku poprzedzającego rok podatkowy, w odniesieniu do którego ustalana jest proporcja. Oznacza to, że w ciągu roku Gmina posługuje się „wstępnym" współczynnikiem VAT, np. w ciągu roku 2017 przez Gminę stosowany będzie WSS obliczony na podstawie danych za 2016 r.

- Prewspółczynnik VAT natomiast – jeśli jest ustalany na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sposobu określania prewspółczynnika VAT – może być ustalany na podstawie danych z roku poprzedzającego ubiegły rok podatkowy. Prewspółczynnik VAT za dany rok także ma więc charakter wstępny, przy czym w ciągu roku 2017 poszczególne jednostki organizacyjne Gminy mogą posługiwać się prewspółczynnikiem VAT obliczonym na podstawie danych za 2015 r. lub za 2016 r.

- Powyższe oznacza, że po zakończeniu danego roku konieczne jest dokonanie tzw. rocznej korekty VAT, tj. Gmina jest zobowiązane do ustalenia współczynnika VAT za zakończony rok

[111] Art. 90 ust. 5 ustawy o VAT.
[112] Art. 90 ust. 6 ustawy o VAT.

podatkowy oraz zastosowania tego ostatecznego współczynnika VAT do wydatków poniesionych w zakończonym roku podatkowym[113].

- Analogicznie sytuacja wygląda w przypadku prewspółczynnika – jednostki organizacyjne powinny ustalić ostateczną jego wartość oraz zastosować go do wydatków poniesionych w zakończonym roku podatkowym[114].

- Sposób dokonania korekty rocznej zależy od kategorii wydatków – VAT naliczony wynikający z zakupu (wytworzenia) nieruchomości oraz środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych jest korygowany na podstawie ***korekty wieloletniej***. Korekty VAT naliczonego wynikającego z nabycia innych towarów i usług dokonuje się ***jednorazowo***. Sposób dokonania korekty prezentuje poniższa tabela:

Rodzaj zakupów	**Sposób dokonania korekty[115]**
Pozostałe towary i usługi	Jednorazowo – w deklaracji za pierwszy okres rozliczeniowy kolejnego roku (tj. w deklaracji za I kwartał lub styczeń kolejnego roku).
Środki trwałe i wartości niematerialne i prawne o wartości nieprzekraczającej 15 000 zł	Jednorazowo – w deklaracji za pierwszy okres rozliczeniowy kolejnego roku (tj. w deklaracji za I kwartał lub styczeń kolejnego roku).
Środki trwałe i wartości niematerialne i prawne o wartości wyższej od 15 000 zł	Przez okres 5 lat uwzględniając w każdym roku 1/5 kwoty VAT naliczonego podlegającego korekcie – w deklaracji za pierwszy okres rozliczeniowy kolejnego roku (tj. w deklaracji za I kwartał lub styczeń kolejnego roku).
Nieruchomości	Przez okres 10 lat uwzględniając w każdym roku 1/10 kwoty VAT naliczonego podlegającego korekcie – w deklaracji za pierwszy okres rozliczeniowy kolejnego roku (tj. w deklaracji za I kwartał lub styczeń kolejnego roku).

- Korekta analogiczna do korekty rocznej może także wynikać z tzw. zmiany przeznaczenia. Dochodzi do niej w przypadku, gdy dany towar lub usługa:
    - był w całości przeznaczony do czynności opodatkowanych i podatnik odliczył pełną kwotę VAT naliczonego,
    - był w całości przeznaczony do czynności zwolnionych albo pozostających poza opodatkowaniem VAT,
    - a następnie jego przeznaczenie, a w konsekwencji także zakres prawa do odliczenia, uległo zmianie[116].

[113] Art. 91 ust. 1 ustawy o VAT.
[114] Art. 90c ustawy o VAT.
[115] Por. art. 91 ust. 2-3 ustawy o VAT.

- Zmiana przeznaczenia może też nastąpić w wyniku zbycia nieruchomości albo środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych w okresie korekty (odpowiednio 10-letnim lub 5-letnim). W takim przypadku korekta powinna być dokonana jednorazowo w odniesieniu do całego pozostałego okresu korekty. Korekty dokonuje się w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła sprzedaż[117].

3.5 Prowadzenie rejestru zakupów VAT

- Podatnicy VAT są co do zasady zobowiązani prowadzić ewidencję zawierającą:
  - kwoty określone w art. 90 ustawy o VAT – czyli kwoty VAT naliczonego odrębnie w stosunku do zakupów związanych z czynnościami, w stosunku do których przysługuje mu prawo do odliczenia,
  - dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania,
  - wysokość podatku należnego,
  - kwoty podatku naliczonego obniżające kwotę podatku należnego,
  - kwotę podatku podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu,
  - inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej
- Przepisy ustawy o VAT nie narzucają podatnikom żadnej określonej formy prowadzenia ewidencji pod warunkiem, że zawiera ona powyżej wymienione elementy. W praktyce ewidencja jest najczęściej dokonywana poprzez prowadzenie odrębnie rejestru sprzedaży oraz rejestru zakupów.

3.6 Podsumowanie

Dla skorzystania z prawa do odliczenia (uwzględnienia VAT naliczonego w deklaracji), jednostki Gminy powinny w szczególności:

Krok 1.

- Zweryfikować, czy prawo do odliczenia przysługuje, a jeśli tak, to w jakim zakresie:
  - ✓ jeżeli wydatek związany jest wyłącznie z działalnością opodatkowaną – odliczenie w całości;
  - ✓ jeżeli wydatek związany jest wyłącznie z działalnością zwolnioną albo poza VAT – brak prawa do odliczenia;
  - ✓ jeżeli wydatek związany jest zarówno z działalnością opodatkowaną VAT, jak i poza VAT – odliczenie przy pomocy prewspółczynnika VAT;
  - ✓ jeżeli wydatek związany jest zarówno z działalnością opodatkowaną VAT, jak i zwolnioną – odliczenie przy pomocy współczynnika VAT;

[116] Por. art. 91 ust. 7-8 ustawy o VAT.
[117] Por. art. 91 ust. 4-6 ustawy o VAT.

- ✓ jeżeli wydatek związany jest zarówno z działalnością opodatkowaną VAT, zwolnioną, jak i poza VAT – odliczenie przy pomocy prewspółczynnika VAT oraz współczynnika VAT.

Krok 2.

- Sprawdzić, czy otrzymana została faktura zakupowa oraz czy została ona wystawiona prawidłowo (w szczególności, czy zawiera wszystkie elementy przewidziane w świetle właściwych przepisów).

Krok 3.

- Ustalić, kiedy powstał obowiązek podatkowy w odniesieniu do dostawy towarów lub świadczenia usług udokumentowanych daną fakturą zakupową.

Krok 4.

- Sprawdzić, czy w stosunku do danej dostawy towarów lub świadczenia usług mają zastosowanie szczególne zasady odliczania VAT (np. jest to wydatek związany z samochodami osobowymi albo dane świadczenie zostało nabyte od tzw. małego podatnika).

Krok 5.

- Jeśli otrzymano fakturę i jest ona prawidłowa, a w stosunku do dostawy towarów lub świadczenia usług powstał obowiązek podatkowy, VAT naliczony w odpowiedniej wysokości powinien zostać uwzględniony w deklaracji częściowej oraz ewidencji VAT zgodnie z zasadami określonymi w Zarządzeniu Burmistrza Mirosławca z dnia 26 października 2016 r.);.

Krok 6.

- Po zakończeniu roku podatkowego, jednostki organizacyjne Gminy powinny dokonać analizy zakresu prawa do odliczenia z wykorzystaniem wartości ostatecznych prewspółczynnika oraz współczynnika VAT.

4 Sposób wypełniania deklaracji częściowej VAT przez jednostki organizacyjne Gminy

4.1 Wprowadzenie

- Jednostki organizacyjne Gminy po przeprowadzeniu procesu centralizacji nie będą już samodzielnie dokonywać rozliczeń w zakresie VAT. Oznacza to, że od 1 stycznia 2017 r. do Urzędu Skarbowego deklaracje będzie składać wyłącznie Gminę. Jednostki organizacyjne natomiast będą raportować zrealizowaną sprzedaż oraz zakupy do Urzędu Miejskiego poprzez składanie deklaracji częściowych, które staną się podstawą przygotowywania scentralizowanej deklaracji Gminy.
- Zarządzenie Burmistrza Mirosławca z dnia 26 października 2016 r. przewiduje szczegółowe terminy oraz zakres obowiązków poszczególnych osób jeśli chodzi o proces przygotowywania deklaracji częściowych. Niniejsze opracowanie ma natomiast na celu przybliżenie pracownikom jednostek organizacyjnych Gminy technicznego sposobu przygotowywania deklaracji w szczególności w odniesieniu do najczęściej dokonywanych przez jednostki organizacyjne typów transakcji sprzedażowych oraz zakupowych.
- Instrukcje opierają się o obecnie obowiązującą wersją deklaracji składanej przez podatników VAT rozliczających się miesięcznie, tj. formularz VAT-7(16).

4.2 Deklaracja częściowa za dany okres rozliczeniowy

- Deklaracje częściowe składane przez jednostki organizacyjne powinny zawierać wskazanie okresu rozliczeniowego (miesiąca) danego roku, za który składana jest deklaracja, a także dane identyfikacyjne jednostki.
- Należy zwrócić uwagę na fakt, iż pomimo opierania się na obowiązującym formularzu VAT-7, który co do zasady kierowany jest od Urzędu Skarbowego, jednostki organizacyjne od 1 stycznia 2017 r. powinny składać deklaracje częściowe ***wyłącznie do wyznaczonych pracowników Urzędu Miejskiego***, a nie bezpośrednio do organów podatkowych.
- Przy wypełnianiu formularza należy każdorazowo określić, czy deklaracja częściowa jest składana po raz pierwszy, czy też jest to korekta deklaracji częściowej, która już wcześniej wpłynęła do Urzędu Miejskiego.
- Dane w powyższym zakresie wprowadzane są na górze pierwszej strony formularza VAT-7.



POLTAX

POLA JASNE WYPEŁNIA PODATNIK, POLA CIEMNE WYPEŁNIA URZĄD. WYPEŁNIĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

Składanie w wersji elektronicznej: www.portalpodatkowy.mf.gov.pl

1. Identyfikator podatkowy NIP podatnika	2. Nr dokumentu	3. Status

VAT-7 DEKLARACJA DLA PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

1 za

4. Miesiąc	5. Rok

Podstawa prawna: Art. 99 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą".

Składający: Podatnicy, o których mowa w art. 15 ustawy, obowiązani do składania deklaracji za okresy miesięczne zgodnie z art. 99 ust. 1 ustawy.

A. MIEJSCE I CEL SKŁADANIA DEKLARACJI

2

6. Urząd skarbowy, do którego adresowana jest deklaracja	7. Cel złożenia formularza (zaznaczyć właściwy kwadrat): ☐ 1. złożenie deklaracji ☐ 2. korekta deklaracji [1)]

B. DANE IDENTYFIKACYJNE PODATNIKA

* - dotyczy podmiotów niebędących osobami fizycznymi

** - dotyczy podmiotów będących osobami fizycznymi

8. Rodzaj podatnika (zaznaczyć właściwy kwadrat): ☐ 1. podatnik niebędący osobą fizyczną ☐ 2. osoba fizyczna

3

9. Nazwa pełna, REGON * / Nazwisko, pierwsze imię, data urodzenia **

1 W poz. 4 należy wpisać okres rozliczeniowy (miesiąc) oraz w poz. 5 rok, za który składana jest deklaracja częściowa

2 W poz. 7 należy zaznaczyć odpowiedni kwadrat w zależności od tego, czy deklaracja częściowa jest składana po raz pierwszy, czy jest to korekta

3 W poz. 9 należy wpisać pełną nazwę jednostki organizacyjnej

4.3 Raportowanie transakcji sprzedażowych w deklaracji częściowej

- Transakcje sprzedażowe podatnika, tj. w szczególności lokalna dostawa towarów lub świadczenie usług zwolnionych oraz opodatkowanych VAT, raportowane są na pierwszej stronie deklaracji w części C.

C. ROZLICZENIE PODATKU NALEŻNEGO

		Podstawa opodatkowania w zł	Podatek należny w zł
1	1. Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, zwolnione od podatku	10.	
	2. Dostawa towarów oraz świadczenie usług poza terytorium kraju	11.	
	2a. w tym świadczenie usług, o których mowa w art. 100 ust. 1 pkt 4 ustawy	12.	
	3. Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, opodatkowane stawką 0%	13.	
	3a. w tym dostawa towarów, o której mowa w art. 129 ustawy	14.	
2	4. Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, opodatkowane stawką 5%	15.	16.
3	5. Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, opodatkowane stawką 7% albo 8%	17.	18.
4	6. Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, opodatkowane stawką 22% albo 23%	19.	20.

1 **W poz. 10** wykazuje się wartość dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju zwolnione od VAT

2 **W wierszu 4** wykazuje się dostawę towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju opodatkowane stawką 5%; w poz. 15 należy wpisać podstawę opodatkowania (wartość netto) tych transakcji, a w poz. 16 wartość podatku należnego.

3 **W wierszu 5** wykazuje się dostawę towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju opodatkowane stawką 8% (lub 7%); w poz. 17 należy wpisać podstawę opodatkowania (wartość netto) tych transakcji, a w poz. 18 wartość podatku należnego.

4 **W wierszu 6** wykazuje się dostawę towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju opodatkowane stawką 23% (lub 22%); w poz. 17 należy wpisać podstawę opodatkowania (wartość netto) tych transakcji, a w poz. 18 wartość podatku należnego.

- W części C powinny być także wykazywane transakcje objęte tzw. mechanizmem odwróconego obciążenia VAT (jeśli wystąpią). Import usług wykazywany jest w wierszach 11 oraz 12:

	7. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów	21.	
	8. Eksport towarów	22.	
	9. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów	23.	24.
	10. Import towarów podlegający rozliczeniu zgodnie z art. 33a ustawy	25.	26.
5	11. Import usług z wyłączeniem usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy	27.	28.
6	12. Import usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy	29.	30.

5 **W poz. 27 i 28** wykazuje się łączną kwotę podstawy opodatkowania i podatku należnego od importu usług, z tytułu wykonania których podatnikiem jest usługobiorca (usługi nabywane od podmiotów, które nie mają na terytorium Polski siedziby, ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej) – z wyłączeniem usług do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT

6 **W poz. 29 i 30** wykazuje się łączną kwotę podstawy opodatkowania i podatku należnego od importu usług, z tytułu wykonania których podatnikiem jest usługobiorca (usługi nabywane od podmiotów, które nie mają na terytorium Polski siedziby, ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej) – jeśli stosuje się do nich art. 28b ustawy o VAT

- Natomiast transakcje dotyczące towarów objętych lokalnym mechanizmem odwróconego obciążenia wykazywane są w wierszach 13 (przez sprzedawcę) oraz 15 (przez nabywcę):

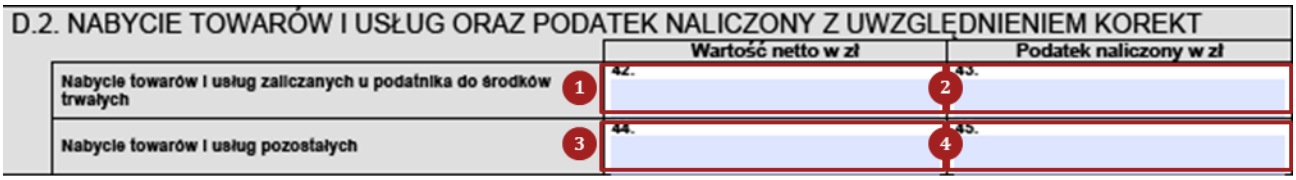
7	13. Dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art.17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy (wypełnia dostawca)	31.	
	14. Dostawa towarów, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy (wypełnia nabywca)	32.	33.
8	15. Dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy (wypełnia nabywca)	34.	35.
	16. Kwota podatku należnego od towarów i usług objętych spisem z natury, o którym mowa w art. 14 ust. 5 ustawy		36.
	17. Zwrot odliczonej lub zwróconej kwoty wydatkowanej na zakup kas rejestrujących, o którym mowa w art. 111 ust. 6 ustawy		37.
	18. Kwota podatku należnego od wewnątrzwspólnotowego nabycia środków transportu, wykazanego w poz. 24, podlegająca wpłacie w terminie, o którym mowa w art. 103 ust. 3, w związku z ust. 4 ustawy		38.

7 **Poz. 31** wypełnia dostawca towarów, wymienionych w załączniku 11 do ustawy o VAT, objętych procedurą odwróconego obciążenia na terytorium kraju (np. wybrane towary z kategorii elektroniki)

8 **Poz. 34 i 35** wypełnia nabywca towarów, wymienionych w załączniku 11 do ustawy o VAT, objętych procedurą odwróconego obciążenia na terytorium kraju (np. wybrane towary z kategorii elektroniki)

4.4 Raportowanie transakcji zakupowych w deklaracji częściowej

- Do raportowania zakupów podatnika służy część D deklaracji VAT-7. Wykazuje się w niej wartość towarów i usług nabytych przez danego podatnika (wartość netto zakupów) oraz kwotę VAT naliczonego w takiej wysokości, w jakiej jednostce przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego w okresie rozliczeniowym, za który składana jest deklaracja.
- Dla prawidłowego wykazania VAT naliczonego w deklaracji częściowej jednostka organizacyjna powinna ustalić:
    - Okres rozliczeniowy, w którym powstało prawo do odliczenia VAT naliczonego – w celu wykazania zakupów w deklaracji częściowej składanej za właściwy kwartał;
    - Wysokość VAT naliczonego możliwego do odliczenia – w celu ustalenia właściwej wartości VAT naliczonego, który może być uwzględniony w deklaracji VAT (w szczególności tego, czy VAT naliczony może być uwzględniony w całości, czy wyłącznie częściowo przy zastosowaniu prewspółczynnika oraz współczynnika VAT).
- VAT naliczony, w stosunku do którego prawo do odliczenia przysługuje w danym okresie rozliczeniowym jest wykazywany w części D.2. formularza VAT-7:



1 **W poz. 42** wykazuje się wartość netto nabytych przez podatnika towarów i usług, które są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych nabywcy.

2 **W poz. 43** wykazuje się kwotę podatku naliczonego od nabytych przez podatnika towarów i usług wymienionych w poz. 42.

3 **W poz. 44** wykazuje się wartość netto nabytych przez podatnika pozostałych towarów i usług

4 **W poz. 45** wykazuje się kwotę podatku naliczonego od nabytych przez podatnika towarów i usług wymienionych w poz. 43

- W części D.3. formularza VAT-7 wykazuje się natomiast VAT naliczony w wysokości wynikającej z korekty VAT naliczonego dokonywanej po zakończonym roku podatkowym (korekta VAT naliczonego według ostatecznej wartości prewspółczynnika oraz współczynnika VAT). W tym miejscu należy także wykazać korektę VAT naliczonego ze względu na tzw. zmianę przeznaczenia nabytych towarów lub usług.

D.3. PODATEK NALICZONY - DO ODLICZENIA (w zł)

46	Korekta podatku naliczonego od nabycia środków trwałych	46.
47	Korekta podatku naliczonego od pozostałych nabyć	47.
46	Korekta podatku naliczonego, o której mowa w art. 89b ust. 1 ustawy	48.
46	Razem kwota podatku naliczonego do odliczenia Należy wpisać sumę kwot z poz. 41, 43, 45, 46, 47 i 48.	49. 0

46 Wartość podatku naliczonego wynikającego z korekty odnoszącej się do środków trwałych (tzw. korekta wieloletnia)

47 Wartość podatku naliczonego wynikającego z korekty pozostałych zakupów (bez względu na wartość) oraz niskocennych środków trwałych

46 Wartość podatku naliczonego wynikającego z korekty dokonanej przez dłużnika ze względu na nieuregulowanie przez niego 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

47 Suma wartości podatku naliczonego do korekty

4.5 Obliczenie wysokości VAT do zapłaty albo do zwrotu

- W części E formularza VAT-7 dokonuje się kalkulacji kwoty VAT do zapłaty do Urzędu Skarbowego albo kwoty do zwrotu (jeśli kwota VAT naliczonego przewyższa kwotę VAT do zapłaty).

E. OBLICZENIE WYSOKOŚCI ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO LUB KWOTY ZWROTU (w zł)

	Kwota wydatkowana na zakup kas rejestrujących, do odliczenia w danym okresie rozliczeniowym Kwota wykazana w poz. 50 nie może być wyższa od różnicy kwot z poz. 40 i 49. Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz. 40 i 49 jest mniejsza lub równa 0, wówczas należy wpisać 0.		50.
	Kwota podatku objęta zaniechaniem poboru Kwota ta nie może być wyższa niż różnica pomiędzy kwotą z poz. 40 a sumą kwot z poz. 49 i 50. Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz. 40 i 49, pomniejszona o kwotę z poz. 50 jest mniejsza od 0, wówczas należy wpisać 0.		51.
52	**Kwota podatku podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego** Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz. 40 i 49 jest większa od 0, wówczas poz. 52=poz. 40 - poz. 49 - poz. 50 - poz. 51 w przeciwnym wypadku należy wpisać 0.		52. 0
	Kwota wydatkowana na zakup kas rejestrujących, przysługująca do zwrotu w danym okresie rozliczeniowym		53.
54	**Nadwyżka podatku naliczonego nad należnym** Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz. 49 i 40 jest większa lub równa 0, wówczas poz. 54=poz. 49 – poz. 40 + poz. 53, w przeciwnym wypadku należy wpisać 0.		54. 0
55	**Kwota do zwrotu na rachunek bankowy wskazany przez podatnika**		55. 0
56	**w tym kwota do zwrotu**	56. w terminie 25 dni / 57. w terminie 60 dni	58. w terminie 180 dni
59	**Kwota do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy** Od kwoty z poz. 54 należy odjąć kwotę z poz. 55.		59. 0

52 **W poz. 52** wykazuje się kwotę podatku do zapłaty

51 **W poz. 54** wykazuje się nadwyżkę VAT naliczonego nad należnym, jeśli wystąpiła w danym okresie rozliczeniowym – nadwyżka ta może albo zostać zwrócona podatnikowi (wówczas wykazuje się ją w poz. 55), albo przeniesiona na następny okres rozliczeniowy (wówczas wykazuje się ją w poz. 59)

54 **W poz. 55** wykazuje się kwotę do zwrotu różnicy VAT naliczonego podlegającą zwrotowi na rachunek bankowy Miasta w jednym z terminów wskazanych poniżej (poz. 56: 25 dni – termin przyspieszony, poz. 57: 60 dni – termin standardowy, poz. 58: 180 dni – termin przedłużony)

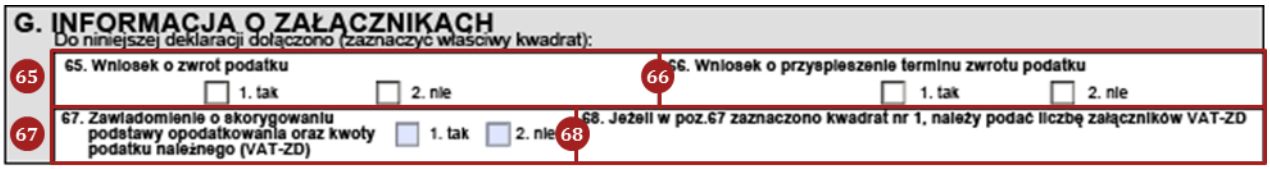
59 **W poz. 59** wykazuje się kwotę nadwyżki VAT naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy – w następnym okresie rozliczeniowym nadwyżkę tę należy wykazać **w poz. 41** kolejnej deklaracji (za kolejny okres rozliczeniowy)

D.1. PRZENIESIENIA

	Kwota nadwyżki z poprzedniej deklaracji Kwota z poz."Kwota do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy" z poprzedniej deklaracji lub wynikająca z decyzji.	**Podatek do odliczenia w zł** 41.

4.6 Informacje dodatkowe, załączniki oraz dane kontaktowe

- W części F deklaracji podaje się informacje dodatkowe. Informacje te co do zasady nie powinny mieć zastosowania w działalności gospodarczej w takim zakresie, w jakim jest ona prowadzona przez jednostki organizacyjne[118], w związku z czym nie należy uzupełniać pól w tej części.
- W części G formularza VAT-7 dokonuje się wskazania ewentualnych załączników do deklaracji częściowej (w szczególności, jeśli w deklaracji jednostka organizacyjna składa wniosek o zwrot podatku lub skorzystała z ulgi na złe długi).
- W części H należy podać dane kontaktowe do osób odpowiedzialnych za podpisanie deklaracji w imieniu danej jednostki organizacyjnej.

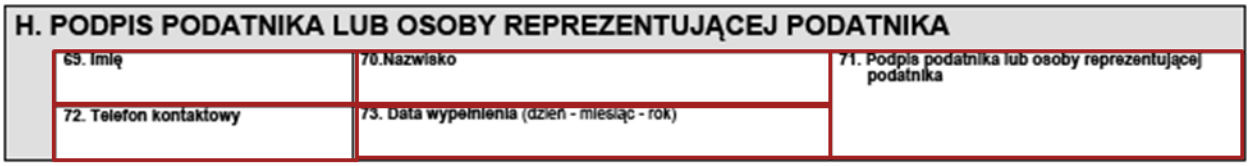


65 **W poz. 65** należy zaznaczyć kwadrat nr 1 „tak", jeżeli podatnik składa wniosek o zwrot VAT naliczonego, , w przeciwnym wypadku należy zaznaczyć kwadrat nr 2 „nie"

66 **W poz. 66** należy zaznaczyć kwadrat nr 1 „tak", jeżeli podatnik składa wniosek o przyspieszenie terminu zwrotu podatku, w przeciwnym wypadku należy zaznaczyć kwadrat nr 2 „nie"

67 **W poz. 67** należy zaznaczyć kwadrat nr 1 „tak", jeżeli podatnik składa zawiadomienie o skorygowaniu podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego (VAT-ZD) z tytułu skorzystania z tzw. ulgi na złe długi, w przeciwnym wypadku należy zaznaczyć kwadrat nr 2 „nie".

68 **W poz. 68** w przypadku zaznaczenia w poz. 67 kwadratu nr 1 „tak" należy podać liczbę załączników VAT-ZD.



W części H należy wskazać dane osób upoważnionych do reprezentowania jednostki organizacyjnej. Wypełnia się komórki z imieniem i nazwiskiem (poz. 69 i 70), telefonem kontaktowym (poz. 72) oraz podaje się datę wypełnienia (poz. 73). Formularz powinien zawierać również podpisy wskazanych osób (poz. 71).

[118] Dotyczą one w szczególności świadczenia usług turystycznych, sprzedaży dzieł sztuki i przedmiotów kolekcjonerskich, dostawy złota inwestycyjnego oraz wspólnotowych transakcji trójstronnych, a także uregulowania należności po dokonaniu korekty przez dłużnika na podstawie art. 89b ustawy o VAT.