

ZARZĄDZENIE NR 79/2016

WÓJTA GMINY CIECHOCIN

z dnia 30 grudnia 2016 roku

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

Na podstawie art. 30 ust. 1 w związku z art. 11a ust. 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2015 r., poz. 1515 z późn. zm.) zarządza się, co następuje:

§ 1

1. Od dnia 1 stycznia 2017 roku Gmina wprowadza wspólne rozliczenie podatku od towarów i usług (w jednej deklaracji podatkowej VAT-7) z tytułu czynności wykonywanych przez Gminę (Urząd Gminy) oraz jednostki budżetowe Gminy.
2. Gmina nie utworzyła dotąd żadnego samorządowego zakładu budżetowego.
3. Wykaz Urzędu Gminy oraz jednostek budżetowych Gminy, stanowi Załącznik nr 1 do niniejszego Zarządzenia.

§ 2

W celu realizacji postanowienia zawartego w § 1 ust. 1 niniejszego Zarządzenia wprowadza się instrukcję techniczną rozliczania podatku od towarów i usług w Gminie, zwaną dalej „Instrukcją techniczną”, stanowiącą Załącznik nr 2 do niniejszego Zarządzenia.

§ 3

W celu zapewnienia jednolitego sposobu rozliczeń przez wszystkie jednostki, dla każdej jednostki budżetowej oraz dla Gminy (Urzędu Gminy) wprowadza się wytyczne w zakresie sposobu rozliczania podatku od towarów i usług w Gminie z tytułu typowych czynności wykonywanych przez tę jednostkę, zwane dalej „Wytycznymi”. Wytyczne wprowadzone dla:

- 1) Urzędu Gminy w Ciechocinie oraz gminnego Ośrodka Pomocy Społecznej w Ciechocinie - stanowią Załącznik nr 3 do niniejszego Zarządzenia,
- 2) Szkoły Podstawowej w Ciechocinie, Szkoły Podstawowej w Świętosławiu oraz Gimnazjum w Nowej Wsi - stanowią Załącznik nr 4 do niniejszego Zarządzenia,

§ 4

Zobowiązuje się kierowników i pracowników jednostek budżetowych Gminy oraz kierowników referatów i pracowników Urzędu Gminy do realizacji postanowień zawartych w Instrukcji technicznej i Wytycznych.

§ 5

Wykonanie niniejszego Zarządzenia powierza się Skarbnikowi Gminy oraz kierownikom jednostek budżetowych Gminy.

§ 6

Zarządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2017 roku.

WÓJT
mgr inż. Jacek Gisztyński

WÓJT GMINY CIECHOCIN
WYKAZ URZĘDU ORAZ JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH GMINY CIECHOCIN WRAZ Z
SYMBOLAMI

Lp.	Nazwa jednostki	Forma jednostki (jednostka budżetowa/urząd)
1.	Urząd Gminy Ciechocin	urząd
2.	Gminny Ośrodek Pomocy Społecznej w Ciechocinie	jednostka budżetowa
3.	Szkoła Podstawowa im. Oskara Kolberga w Ciechocinie	jednostka budżetowa
4.	Szkoła Podstawowa im. Bohaterów Września 1939r. w Świątosławiu	jednostka budżetowa
5.	Gimnazjum im. Czesława Miłosza w Nowej Wsi	jednostka budżetowa

WÓJT
mgr inż. Jerzy Cieszyński

**INSTRUKCJA TECHNICZNA
ROZLICZANIA PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG
W GMINIE CIECHOCIN**

Zasady ogólne

I. Dane identyfikujące podatnika - Gminę Ciechocin.

1. Gmina jest podatnikiem VAT czynnym posługującym się numerem NIP 5030023132 .
2. Właściwym dla Gminy naczelnikiem urzędu skarbowego do rozliczania podatku od towarów i usług jest Naczelnik Urzędu Skarbowego w Golubiu-Dobrzyniu. z siedzibą przy ul. J. G. Koppa 1a, 87-400 Golub-Dobrzyń.

II. Wystawianie faktur

II.1 Faktury sprzedaży:

1. Do wystawiania faktur zobowiązani są:
 - a) wyznaczeni pracownicy Urzędu Gminy w ramach zakresu wykonywanych obowiązków,
 - b) wyznaczeni pracownicy jednostek budżetowych w ramach zakresu wykonywanych obowiązków.
2. Wystawiając faktury pracownicy zobowiązani są do przestrzegania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług.
3. Wszelkie czynności jednostek budżetowych na rzecz Gminy (Urzędu Gminy) bądź innych jednostek budżetowych Gminy nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług i nie są dokumentowane fakturą.
4. Faktury wystawia się w dwóch egzemplarzach.
5. Faktury wystawiane są komputerowo. Jedynie w przypadku braku możliwości wystawienia faktury komputerowo faktura może być wystawiona ręcznie.
6. Wystawiane faktury powinny być numerowane chronologicznie w każdej jednostce budżetowej i w Urzędzie, odrębnie dla każdego roku kalendarzowego według następującego schematu: *numer faktury/symbol jednostki/miesiąc/rok*.
7. Zasady określone w pkt 1 - 6 , stosowane są odpowiednio do faktur korygujących, przy czym prowadzona jest dla nich odrębna numeracja.
8. Na fakturach sprzedaży wystawianych przez jednostki budżetowe należy umieścić wszelkie dane wymagane ustawą o podatku od towarów i usług (obecnie art. 106e ustawy o podatku od towarów i usług), zawierając w szczególności następujące dane identyfikacyjne w przypadku sprzedaży realizowanej przez jednostkę budżetową:

Sprzedawca:

Gmina Ciechocin.

Adres 87-408 Ciechocin 172

NIP: 503-00-23-132

Wystawca:

Nazwa jednostki budżetowej

Adres...

Nr rachunku bankowego...

W tym celu – jeśli to konieczne – należy aneksować zawartą wcześniej umowy poprzez zmianę strony umowy (jest nią zawsze Gmina) oraz informację o konieczności doliczenia do ustalonej ceny właściwej kwoty podatku od towarów i usług (w przypadku braku zgody kontrahenta, podatek od towarów i usług należy obliczyć metodą „w stu”).

9. Na fakturze nie jest wymagany podpis nabywcy.

II.2. Faktury zakupu:

1. W przypadku zakupu realizowanego przez jednostkę budżetową faktury zakupu powinny zawierać następujące dane identyfikacyjne:

Nabywca:

Gmina Ciechocin.

Adres 87-408 Ciechocin 172

NIP: 503-00-23-132

Odbiorca faktury:

Nazwa jednostki budżetowej

Adres...

W tym celu – jeśli to konieczne – należy aneksować zawartą wcześniej umowy poprzez zmianę strony umowy (jest nią zawsze Gmina) oraz informację, iż odbiorcą faktury jest jednostka budżetowa.

2. Faktury zakupu powinny zawierać opis określający związek dokonanego wydatku z rodzajem czynności, w zależności od okoliczności:
- tylko z czynnościami opodatkowanymi,
 - tylko z czynnościami nieopodatkowanymi,
 - tylko z czynnościami zwolnionymi,
 - z czynnościami opodatkowanymi i nieopodatkowanymi – wskazując w opisie tę część kwoty podatku naliczonego, która podlega odliczeniu, a przy braku możliwości przypisania towarów i usług w całości do czynności opodatkowanych wskazując tę część kwoty podatku naliczonego, która podlega odliczeniu zgodnie z wyliczonym pre-współczynnikiem VAT dla jednostki budżetowej / Urzędu Gminy.
 - z czynnościami opodatkowanymi i czynnościami zwolnionymi – wskazując w opisie tę część kwoty podatku naliczonego, która podlega odliczeniu, a w przypadku braku możliwości wyodrębnienia w całości lub części kwot podatku naliczonego związanego z czynnościami opodatkowanymi, wskazując tę część kwoty podatku naliczonego, która podlega odliczeniu zgodnie z wyliczonym współczynnikiem struktury sprzedaży, o którym mowa w art. 90 ust. 3

- f) z czynnościami opodatkowanymi, nieopodatkowanymi i zwolnionymi – stosując odpowiednio zasady określone w lit. d i e.
3. Faktury zakupu przekazywane są przez kontrahentów do Urzędu Gminy w przypadku zakupów realizowanych bezpośrednio przez Gminę (Urząd Gminy), lub do jednostek budżetowych w przypadku zakupów realizowanych przez jednostki budżetowe.
 4. Otrzymane faktury zakupu powinny zawierać pieczętkę potwierdzającą datę wpływu do Urzędu Gminy lub jednostki budżetowej.

III. Częstkowe rejestry sprzedaży i zakupu

1. Urząd Gminy oraz jednostki budżetowe zobowiązane są do prowadzenia cząstkowych rejestrów sprzedaży i zakupu dla potrzeb rozliczania VAT, według wzorów stanowiących Załączniki nr 1 i 2.
2. Rejestry cząstkowe prowadzone są przez upoważnionego pracownika Urzędu Gminy lub jednostki budżetowej zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług oraz aktami wykonawczymi wydanymi na jej podstawie.
3. W cząstkowych rejestrach sprzedaży ujmuje się prawidłowo wystawione faktury sprzedaży.
4. W cząstkowych rejestrach zakupu ujmuje się wyłącznie otrzymane faktury zakupowe, które uprawniają Gminę Ciechocin do odliczenia podatku naliczonego od nabywanych towarów i usług.
5. Obowiązuje sporządzanie zerowych rejestrów cząstkowych.
6. Częstkowe rejestry sprzedaży i zakupu jednostek budżetowych, po podpisaniu przez osobę upoważnioną w danej jednostce budżetowej, należy dostarczyć do Urzędu Gminy w terminie do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, za który cząstkowe rejestry zostały sporządzone, w wersji elektronicznej na adres skarbnik@ciechocin.pl oraz w wersji papierowej.
Jeżeli powyższy termin przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, to rejestry należy przekazać w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym ten dzień.
7. Jeżeli po przekazaniu cząstkowych rejestrów sprzedaży i zakupu zostaną stwierdzone nieprawidłowości w ich sporządzeniu lub inne okoliczności skutkujące koniecznością korekty cząstkowych rejestrów, należy:
 - a) niezwłocznie zgłosić tę okoliczność do Urzędu Gminy,
 - b) niezwłocznie sporządzić niezbędne korekty cząstkowych rejestrów sprzedaży lub zakupu wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty i dostarczyć do Urzędu Gminy w wersji elektronicznej na adres skarbnik@ciechocin.pl oraz w wersji papierowej.
8. Częstkowe rejestry sprzedaży i zakupu Urzędu Gminy pozostają w Urzędzie Gminy.

IV. Deklaracje cząstkowe

1. Urząd Gminy oraz jednostki budżetowe sporządzają cząstkowe deklaracje VAT-7 na podstawie danych zawartych w zatwierdzonych rejestrach sprzedaży i zakupu w miesięcznych okresach rozliczeniowych.
2. Deklaracje cząstkowe sporządza się z wykorzystaniem obowiązującego formularza VAT-7.

3. Kwot ujmowanych w deklaracji częstkowej nie zaokrągla się (pozostawia się wartość w groszach).
4. Częstkowe deklaracje jednostek budżetowych, po podpisaniu przez osobę upoważnioną w danej jednostce budżetowej należy przesłać do Urzędu Gminy, w terminie do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, za który częstkowa deklaracja została, w wersji papierowej.
Jeżeli powyższy termin przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, to ewidencję należy przekazać w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym ten dzień.
5. Jeżeli po przekazaniu częstkowych deklaracji VAT-7 zostaną stwierdzone nieprawidłowości w ich sporządzeniu lub inne okoliczności skutkujące koniecznością korekty częstkowych deklaracji VAT-7, należy:
 - c) niezwłocznie zgłosić tę okoliczność Urzędowi Gminy,
 - d) niezwłocznie sporządzić niezbędne korekty częstkowych deklaracji VAT-7 wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty i dostarczyć do Urzędu Gminy w wersji papierowej.
6. Częstkowe deklaracje Urzędu Gminy pozostają w Urzędzie Gminy.

V. Podatek częstkowy

1. Jednostki budżetowe przekazują pieniądze na kwotę podatku należnego wynikającą z częstkowej deklaracji VAT-7, na rachunek Gminy nr 66 9491 0003 0000 0012 0489 0001 w terminie do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu objętym częstkową deklaracją VAT-7.
2. Podatek naliczony do odliczenia wykazany w częstkowej deklaracji VAT-7, będzie zwracany jednostkom budżetowym.
3. W przypadku, gdy z deklaracji VAT – 7 lub z korekty deklaracji VAT-7 złożonej przez Gminę wynika kwota podatku do zwrotu, podatek naliczony zostanie przekazany jednostce budżetowej z rachunku Gminy po otrzymaniu środków z urzędu skarbowego w wysokości jej przypisanej.

VI. Zbiorcza deklaracja VAT, zbiorczy rejestr sprzedaży i zakupu, zbiorczy podatek

1. Na podstawie częstkowej deklaracji VAT-7 oraz rejestrów sprzedaży i zakupu Urzędu Gminy i otrzymanych częstkowych deklaracji VAT-7 oraz rejestrów sprzedaży i zakupu jednostek budżetowych, Gmina sporządza zbiorczy rejestr sprzedaży i zakupu oraz zbiorczą deklarację VAT-7.
2. Gmina, w terminie do 25. dnia każdego miesiąca składa do właściwego naczelnika urzędu skarbowego jedną zbiorczą deklarację VAT-7 za miesiąc poprzedni, obejmującą także czynności wykonywane przez Urząd Gminy i jednostki budżetowe.
3. Zapłaty należnego podatku wynikającego ze zbiorczej deklaracji VAT-7 dokonuje Gmina przelewem, na rachunek bankowy właściwego naczelnika urzędu skarbowego.
4. W przypadkach, o których mowa w punkcie III.7 i IV.5, Gmina sporządza korektę deklaracji zbiorczej VAT-7 i składa ją do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, jeżeli jest to uzasadnione.

VII. Odpowiedzialność osób za rozliczenia podatkowe

1. Kierownicy jednostek budżetowych zobowiązani są do wyznaczenia osób odpowiedzialnych za prawidłowe, rzetelne i terminowe:
 - a) prowadzenie i przekazywanie do Urzędu Gminy częściowych rejestrów zakupu i sprzedaży jednostki budżetowej,
 - b) sporządzanie i przekazywanie do Urzędu Gminy częściowych deklaracji VAT-7 lub korekt częściowych deklaracji VAT-7,
 - c) przekazywanie środków finansowych do Gminy na zapłatę podatku należnego.
2. Kierownik Referatu Finansowego Urzędu Gminy zobowiązany jest do wyznaczenia osób odpowiedzialnych za prawidłowe, rzetelne i terminowe:
 - d) prowadzenie częściowych rejestrów zakupu i sprzedaży Urzędu Gminy,
 - e) sporządzanie zbiorczych rejestrów zakupu i sprzedaży Gminy,
 - f) sporządzanie częściowych deklaracji VAT-7 Urzędu Gminy,
 - g) sporządzanie i składanie do właściwego Urzędu Skarbowego zbiorczej deklaracji VAT-7 Gminy,
 - h) zapłatę podatku należnego na rachunek właściwego Urzędu Skarbowego.
3. Pracownicy jednostek budżetowych oraz Urzędu Gminy odpowiedzialni są za realizację zadań określonych niniejszą Instrukcją techniczną. Nieprzestrzeganie postanowień Instrukcji technicznej stanowi naruszenie obowiązków służbowych.
4. Kierownicy jednostek budżetowych oraz Wójt Gminy zobowiązani są do niezwłocznego uaktualnienia zakresów obowiązków pracowników w przypadku zaistnienia takiej konieczności.
5. W przypadku prowadzenia czynności przez organy podatkowe lub skarbowe (czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, postępowanie podatkowe, kontrola skarbowa) wobec Gminy pracownik jednostki budżetowej odpowiedzialny za prawidłowość rozliczeń podatku od towarów i usług w jednostce budżetowej będzie wzywany przez Referat Finansowy Urzędu Gminy w celu złożenia wyjaśnień i dodatkowych dokumentów, gdy wystąpi taka potrzeba.

WÓJT

mgr inż. Jerzy Deszyński

Załącznik nr 1 do Instrukcji technicznej

CZĄSTKOWY REJESTR SPRZEDAŻY ZA MIESIĄC.....

L.p.	Data sprzedaży	Numer dokumentu VAT		Kontrahent nazwa	Kontrahent NIP Kontrahent adres	Netto 23% VAT 23%	Netto 8% VAT 8%	Netto 5% VAT 5%	Netto 0% VAT 0%	Zwolnione np	Brutto razem	
		Nr wł. dok. źr. Nr pierw. dok. źr.									VAT razem	

(data i podpis głównego księgowego)

WOJT
mgr inż. Jerzy Błaszynski

CZĄSTKOWY REJESTR ZAKUPU ZA MIESIĄC.....

WÓJT
mgr inż. Jerzy Oleszyński

10

Załącznik nr 3 do zarządzenia nr 79/2016
Wójta Gminy Ciechocin
z dnia 30 grudnia 2016 roku

Wytyczne
w zakresie sposobu rozliczania podatku od towarów i usług w Gminie Ciechocin wprowadzone
dla Urzędu Gminy w Ciechocinie oraz Gminnego Ośrodka Pomocy Społecznej w
Ciechocinie

Spis treści

Spis treści	2
Istota centralizacji podatku VAT	3
Ogólne zasady rozliczania transakcji podatku od towarów i usług	4
Słowniczek	4
I. Procedury transakcji sprzedażowych – podatek należny	5
1) Dzierżawa lokalu użytkowego na potrzeby NZOZ, KPSI, ORANGE	5
2) Wynajem lokalu mieszkalnego na rzecz osoby fizycznej	5
Ryczałt za energię ciepłą oraz opłata za gospodarowanie odpadami doliczane do czynszu najmu lokalu mieszkalnego	6
3) Usługa wynajmu świetlicy wiejskiej	7
a) opłaty eksploatacyjne, opłata za energię elektryczną oraz opłata za wodę pobierane w związku z wynajmem świetlicy wiejskiej	7
b) opłata za gospodarowanie ściekami pobierana w związku z wynajmem świetlicy wiejskiej	8
4) Usługa zrzutu ścieków do gminnej oczyszczalni ścieków - usługa związana z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków	9
5) Usługa wynajmu sali w Urzędzie Gminy celem prowadzenia szkoleń	10
6) Refaktura energii cieplnej na rzecz osoby fizycznej, która jest właścicielem lokalu mieszkalnego	10
7) Usługi ksero dla interesantów	11
8) Usługa załadunku skrywy (rodzaj kruszywa) koparko-ładowarką będącą własnością Gminy	11
9) Opłata od przewoźników za korzystanie z przystanków autobusowych według umowy (Arriva, PKS)	12
10) Wpłata na wykup lokalu mieszkalnego przez dotychczasowego lokatora – najemcę (zaliczka na poczet sprzedaży mieszkania)	12
II. Procedury transakcji zakupowych	13
1. Odliczenie podatku	13
2. Dokumenty uprawniające do odliczenia podatku naliczonego	18
3. Terminy odliczenia podatku VAT	19
III. Dokumentowanie transakcji	20
1. Faktury	20
2. Termin wystawienia faktury	21
3. Duplikaty	22
4. Faktury korygujące	23
5. Noty korygujące	24
IV. Ewidencja obrotu przy zastosowaniu kas rejestrujących	25

Istota centralizacji podatku VAT

W dniu 29 września 2015 r. zapadł wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, zgodnie z którym art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹⁾, dalej „Dyrektywa 2006/112/WE” należy interpretować w ten sposób, że podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe będące przedmiotem postępowania głównego, nie mogą być uznane za podatników podatku od wartości dodanej, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w tym przepisie. Zdaniem TSUE jednostki te nie ponoszą ryzyka gospodarczego związanego z działalnością gospodarczą powierzoną im w imieniu i na rachunek gminy oraz nie odpowiadają za szkody spowodowane tą działalnością (odpowiedzialność tą ponosi wyłącznie gmina), ponieważ nie dysponują własnym majątkiem, nie osiągają własnych dochodów i nie ponoszą kosztów dotyczących takiej działalności. Uzyskane dochody są bowiem wpłacane do budżetu Gminy, a wydatki są pokrywane bezpośrednio z tego budżetu.

W konsekwencji powołanego wyroku należy uznać, że samorządowe jednostki budżetowe nie posiadają odrębności podatkowej na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług, zatem wszelkie czynności przez nie dokonywane na rzecz osób trzecich powinny być rozliczane przez jednostkę samorządu terytorialnego (zwanej dalej również samorządem), która je utworzyła, a czynności dokonywane w ramach samorządu (pomiędzy jej jednostkami budżetowymi) mają charakter wewnętrzny. Po dokonaniu centralizacji gmina staje się jednym podatnikiem VAT, który obejmuje zarówno gminę jako taką, jak i wszystkie jej jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe.

Oznacza to, że każdej sytuacji, tj. zarówno w stosunkach pomiędzy zakładem budżetowym i samorządową jednostką budżetową a gminą, jak i w stosunkach z podmiotami trzecimi, podatnikiem pozostaje tylko gmina.

Ileokroć w dalszej części wytycznych użyte zostanie „gmina” należy przez to rozumieć gminę wraz z jej samorządowymi jednostkami budżetowymi. Po przeprowadzeniu centralizacji, na gruncie ustawy o podatku VAT, należy samorządowe jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe utożsamić z gminą.

¹⁾ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

Ogólne zasady rozliczania transakcji podatku od towarów i usług

Podstawową zasadą podatku jest jego neutralność. Dla podatnika podatku VAT zasada neutralności przejawia się w prawie do odliczenia podatku naliczonego, zapłaconego przy nabywaniu towarów i usług wykorzystywanych następnie w działalności gospodarczej.

Przy nabywaniu towarów i usług wykorzystywanych następnie wyłącznie do sprzedaży opodatkowanej, podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego. Kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług lub dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi (zaliczka, przedpłata etc.).

Powyższa zasada nie ma zastosowania do zakupu towarów i usług wykorzystanych następnie w sprzedaży towarów i świadczeniu usług zwolnionych z opodatkowania podatkiem VAT, a więc w działalności niemającej związku z działalnością gospodarczą podatnika. W przypadku zakupu towarów i usług wykorzystywanych następnie w działalności zwolnionej, podatnikowi nie przysługuje prawo odliczenia podatku naliczonego.

Po centralizacji rozliczeń dostawy towarów i usługi świadczone pomiędzy jednostkami organizacyjnymi danej jednostki organizacyjnej, jako czynności o charakterze wewnętrznym, będą neutralne z punktu widzenia podatku od towarów i usług, tzn. nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Natomiast dostawy towarów i świadczenia usług pomiędzy jednostkami organizacyjnymi różnych jednostek samorządu terytorialnego podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych wynikających z ustawy VAT.

Słowniczek

Ustawa o centralizacji – ustawa z dnia 5 września 2016 roku o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2016 roku, poz. 1454);

Ustawa VAT – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2016 roku, poz. 710 ze zmianami);

Podatek należny – kwota podatku VAT wynikająca z faktury dokumentującej dokonaną przez podatnika sprzedaż towaru/usługi;

Podatek naliczony – kwota podatku VAT wynikająca z faktury otrzymanej przez podatnika dokumentującej zakup towaru/usługi;

Podstawa opodatkowania - wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, zgodnie z definicją uregulowaną w art. 29a ustawy VAT;

Dostawa towarów – przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, zgodnie z definicją uregulowaną w art. 7 ustawy VAT;

Świadczenie usług – każde świadczenie, które nie jest dostawą towarów, zgodnie z definicją uregulowaną w art. 8 ustawy VAT;

Podatnicy podatku VAT - osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności, zgodnie z definicją uregulowaną w art. 15 ustawy VAT.

I. Procedury transakcji sprzedażowych – podatek należny

1) Dzierżawa lokalu użytkowego na potrzeby NZOZ, KPSI, ORANGE

- 1) Usługa dzierżawy lokalu użytkowego stanowi odpłatne świadczenie usług na gruncie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług. Usługa dzierżawy jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług.
- 2) Usługa dzierżawy lokalu użytkowego zgodnie z art. 41 ust. 1 i art. 146a pkt 1 ustawy o VAT, podlega opodatkowaniu stawką 23%.
- 3) Jako podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży usług dzierżawy lokalu użytkowego na gruncie ustawy o VAT należy uznać wszystko to, co stanowi zapłatę którą usługodawca otrzymał od usługobiorcy. Zastrzec należy, że podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto.
- 4) Zgodnie z obowiązującymi przepisami w przypadku świadczenia usług dzierżawy fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności, jednak reguła ta znajduje zastosowanie w przypadku świadczenia dzierżawy na rzecz innego podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem.
- 5) Obowiązek podatkowy w przypadku świadczenia usługi najmu powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu, nie później jednak niż z chwilą upływu terminu płatności. W przypadku gdy podatnik nie wystawi faktury bądź wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą upływu terminu do wystawienia faktury, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności. Podkreślić należy, że w przypadku świadczenia usług najmu zapłata zaliczki nie zmienia powyższych zasad momentu opodatkowania, tj. zapłata zaliczki nie stanowi źródła powstania obowiązku podatkowego.
- 6) Zaznaczyć należy, że o ile dopuszcza się standardowo możliwość wystawienia faktur na 30 dni przed powstaniem obowiązku podatkowego, to w przypadku usług najmu istnieje możliwość wystawienia faktury jeszcze wcześniej, o ile zostanie spełniony warunek w postaci zawarcia w fakturze informacji jakiego okresu rozliczeniowego ona dotyczy.
- 7) Elementy, jakie powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale 3. niniejszej procedury pn. *Dokumentowanie transakcji*.

2) Wynajem lokalu mieszkalnego na rzecz osoby fizycznej

- 1) Usługa wynajmu lokalu mieszkalnego na rzecz osoby fizycznej stanowi odpłatne świadczenie usług na gruncie podatku od towarów i usług. Sprzedając usługę najmu lokalu mieszkalnego należy mieć na uwadze, że w tym przypadku przysługuje zwolnienie z opodatkowania takiej transakcji. Podstawa prawna do zastosowania zwolnienia znajduje się w art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT, zgodnie z którym *zwalnia się od podatku usługi w zakresie wynajmowania lub wdzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe*.
- 2) Jako podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży usług najmu lokalu mieszkalnego na gruncie ustawy o VAT należy uznać wszystko to, co stanowi zapłatę którą usługodawca otrzymał od usługobiorcy. Podkreślić należy, że w przypadku w którym zastosowanie ma zwolnienie sprzedaży z podatku od towarów i usług, wartość brutto faktury jest równa wartości netto faktury, czyli poprawna faktura powinna zawierać wskazanie kwoty netto + zw. VAT = brutto, co prowadzi

do wniosku, że w przypadku sprzedaży zwolnionej z opodatkowania kwota netto stanowi kwotę brutto.

- 3) Zgodnie z obowiązującymi przepisami w przypadku świadczenia usług najmu lokalu mieszkalnego fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności, jednak reguła ta znajduje zastosowanie w przypadku dokonywania sprzedaży usługi najmu na rzecz innego podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Jednak w przypadku świadczenia usług najmu na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej podatnik nie ma obowiązku wystawienia faktury VAT nawet na żądanie nabywcy usługi. Sporządzenie faktury zależy od woli sprzedawcy usługi najmu.
- 4) Obowiązek podatkowy w przypadku świadczenia usługi najmu powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu, nie później jednak niż z chwilą upływu terminu płatności. W przypadku gdy podatnik nie wystawi faktury bądź wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą upływu terminu do wystawienia faktury, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności. Podkreślić należy, że w przypadku świadczenia usług najmu zapłata zaliczki nie zmienia powyższych zasad momentu opodatkowania, tj. zapłata zaliczki nie stanowi źródła powstania obowiązku podatkowego.
- 5) Zaznaczyć należy, że istnieje możliwość wystawienia faktury z tytułu świadczenia usługi najmu wcześniej niż 30. dnia przed datą upływu terminu płatności z tego tytułu, o ile zostanie spełniony warunek w postaci zawarcia w fakturze informacji jakiego okresu rozliczeniowego ona dotyczy.
- 6) Elementy, jakie powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale 3. niniejszej procedury pn. *Dokumentowanie transakcji*.

Ryczałt za energię ciepłą oraz opłata za gospodarowanie odpadami doliczane do czynszu najmu lokalu mieszkalnego

- 1) Zastrzec należy, że poniższe wytyczne opierają się na założeniach związanych z opodatkowaniem podatku od towarów i usług mediów w przypadku wynajmu lokalu mieszkalnego na wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 16 kwietnia 2015 roku w sprawie Wojskowej Agencji Mieszkaniowej, sygn. C-42/14 oraz wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 sierpnia 2015 roku, sygn. I FSK 1672/13.
- 2) Sposób rozliczenia mediów związanych z wynajmowanym lokalem zależy od okoliczności umownych. Najem lokalu mieszkalnego i tzw. media z nim związane należy uważać za odrębne i niezależne świadczenie w szczególności gdy: najemca nie ma wyboru świadczeniodawców lub sposobu korzystania z danych usług dostarczanych do najmowanego lokalu przez wyspecjalizowane podmioty, najemca ma możliwość wyboru korzystania z danych towarów, w umowie strony postanowią że najemca będzie odrębnie rozliczać czynsz najmu oraz należności za tzw. media, wynajmujący będzie w sposób odrębny na fakturze wykazywał należności z tytułu wynajmu oraz z tytułu tzw. mediów czy z zakładem dostarczającym tzw. media do lokalu najemcy rozliczenia dokonuje wynajmujący.
- 3) Tym samym sposób rozliczenia podatkowego mediów jest uzależniony od skonstruowania umowy najmu. W każdej indywidualnej sprawie powinny zostać rozważone wszystkie czynniki decydujące o możliwości łącznego czy też odrębnego opodatkowania mediów, a jako punkt wyjścia należy każdorazowo traktować postanowienia umowne. Wobec czego opłata za **energię elektryczną** może być opodatkowana według stawki dla najmu lokalu mieszkalnego (stawka zwolniona) bądź opodatkowana stawką podstawową vat.

3) Usługa wynajmu świetlicy wiejskiej

- 1) Usługa wynajmu świetlicy wiejskiej stanowi odpłatne świadczenie usług na gruncie podatku od towarów i usług. Usługa ta jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług.
- 2) Usługa wynajmu świetlicy wiejskiej zgodnie z art. 41 ust. 1 i art. 146a pkt 1 ustawy o VAT, podlega opodatkowaniu stawką 23%².
- 3) Jako podstawę opodatkowania w przypadku usługi wynajmu świetlicy wiejskiej na gruncie ustawy o VAT należy uznać wszystko to, co stanowi zapłatę, którą usługodawca otrzymał od usługobiorcy. Zastrzec należy, że podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto.
- 4) Zgodnie z obowiązującymi przepisami w przypadku świadczenia usług wynajmu fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności, jednak reguła ta zastosowanie znajduje w przypadku dokonywania usługi wynajmu na rzecz innego podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem.
- 5) Obowiązek podatkowy w przypadku świadczenia usługi najmu powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu, nie później jednak niż z chwilą upływu terminu płatności. W przypadku gdy podatnik nie wystawi faktury bądź wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą upływu terminu do wystawienia faktury, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności. Podkreślić należy, że w przypadku świadczenia usług najmu zapłata zaliczki nie zmienia powyższych zasad momentu opodatkowania, tj. zapłata zaliczki nie stanowi źródła powstania obowiązku podatkowego.
- 6) Zaznaczyć należy, że o ile dopuszcza się standardowo możliwość wystawienia faktur na 30 dni przed powstaniem obowiązku podatkowego, to w przypadku usług najmu istnieje możliwość wystawienia faktury jeszcze wcześniej, o ile zostanie spełniony warunek w postaci zawarcia w fakturze informacji jakiego okresu rozliczeniowego ona dotyczy.
- 7) Elementy, jakie powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale 3. niniejszej procedury pn. *Dokumentowanie transakcji*.

a) opłaty eksploatacyjne, opłata za energię elektryczną oraz opłata za wodę pobierane w związku z wynajmem świetlicy wiejskiej

- 1) Sposób rozliczenia opłat pobieranych w związku z wynajmem świetlicy wiejskiej należy uzależnić od spełnienia warunków określonych przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz Naczelny Sąd Administracyjny. Przy rozliczaniu mediów stawka podatku VAT uzależniona jest od zapisów samej umowy najmu. Na podstawie analizy umowy najmu należy ocenić czy dostarczanie mediów stanowi niezależne świadczenie obok usługi najmu czy też stanowią one świadczenia kompleksowe nierozdzielnie związane z najmem. Ponieważ jedyną drogą do uzyskania pewności co do prawidłowości zastosowanej stawki VAT jest wystąpienie o pisemną interpretację prawa podatkowego, Kancelaria rekomenduje wystąpienie z wnioskiem o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.
- 2) W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na sytuację, w której najemca ma możliwość wyboru świadczeniodawców lub sposobu korzystania z danych towarów lub usług, to wówczas świadczenia odnoszące się do tych towarów lub usług co do zasady mogą być uważane za odrębne od najmu. W ramach każdego stosunku najmu (nawet wówczas gdy najemca posiada swobodę wyboru usługodawcy) należy badać czy w odniesieniu do mediów najemca ma swobodny wybór ich zużycia w ilości jakiej sam sobie życzy. Jako przesłanki stanu swobodnego

² Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 29.10.2013 r. (nr ILPP2/443-712/13-3/MR).

wyboru należy uznać istnienie indywidualnych liczników i fakturowanie w zależności od ilości wykorzystanych rzeczy.

- 3) W sytuacji gdy koszty zużycia obliczane są w oparciu o wskazania liczników (subliczników), wynajmujący nie ma możliwości decydowania o wielkości zużycia mediów przez najemców. Wówczas opłaty za dostawę wody należy traktować jako odrębne od usługi najmu i opodatkować z zastosowaniem właściwej stawki podatku VAT dla danej usługi. Gmina pobierając od najemców świetlicy opłaty za dostawę wody powinna zastosować stawkę podatku VAT 8%, stosownie do art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT³.
- 4) Jako świadczenia kompleksowe można je uznać w sytuacji, w której świadczenia te stanowią na płaszczyźnie ekonomicznej jedną całość. W orzecznictwie wskazuje się, że sytuacja taka będzie miała miejsce np. w przypadku wynajmu lokali biurowych pod klucz gotowych do użytku wraz z dostawą mediów lub przypadku krótkoterminowego najmu nieruchomości w celach wakacyjnych lub zawodowych, jeżeli świadczenia takie są wykonywane na rzecz najemcy bez możliwości oddzielenia mediów.
- 5) Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży usług dostarczania wody stanowi wszystko co nabywca jest zobowiązany zapłacić sprzedawcy. Podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT (stanowi kwotę netto).
- 6) Obowiązek podatkowy powstaje na zasadach przewidzianych dla danego rodzaju usługi – w niniejszym przypadku obowiązek podatkowy powstaje z momentem wykonania usługi.
- 7) Obowiązek wystawienia faktury w przypadku usług dostarczania wody powstaje na zasadach właściwych dla sprzedaży określonego rodzaju usługi.
- 8) Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale 3. niniejszych wytycznych pn. *Dokumentowanie transakcji*.

b) opłata za gospodarowanie ściekami pobierana w związku z wynajmem świetlicy wiejskiej

- 1) Tak jak w przypadku opłat za wodę, sposób rozliczenia opłat za gospodarowanie ściekami, pobieranych w związku z wynajmem świetlicy wiejskiej należy uzależnić od spełnienia warunków określonych przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz Naczelny Sąd Administracyjny. Przy rozliczaniu opłat za gospodarowanie ściekami, stawka podatku VAT uzależniona jest od zapisów samej umowy najmu. Na podstawie analizy umowy najmu należy ocenić czy dostarczanie mediów stanowi niezależne świadczenie obok usługi najmu czy też stanowią one świadczenia kompleksowe nierozdzielnie związane z najmem. Ponieważ jedyną drogą do uzyskania pewności co do prawidłowości zastosowanej stawki VAT jest wystąpienie o pisemną interpretację prawa podatkowego, Kancelaria rekomenduje wystąpienie z wnioskiem o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.
- 2) W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na sytuację, w której najemca ma możliwość wyboru świadczeniodawców lub sposobu korzystania z danych towarów lub usług, to wówczas świadczenia odnoszące się do tych towarów lub usług co do zasady mogą być uważane za odrębne od najmu. W ramach każdego stosunku najmu (nawet wówczas gdy najemca posiada swobodę wyboru usługodawcy) należy badać czy w odniesieniu do mediów najemca ma swobodny wybór ich zużycia w ilości jakiej sam sobie życzy. Jako przesłanki stanu swobodnego wyboru należy uznać istnienie indywidualnych liczników i fakturowanie w zależności od ilości wykorzystanych rzeczy.

³ M.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 23 listopada 2015 roku, nr IBPP1/4512-675/15/DK czy interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 7 września 2016 roku, nr IPPP1/4512-490/16-6/JL.

- 3) W sytuacji gdy koszty usług gospodarowania ściekami obliczane są w oparciu o wskazania liczników (subliczników) wynajmujący nie ma możliwości decydowania o wielkości zużycia mediów przez najemców. Wówczas opłaty za odprowadzanie ścieków należy traktować jako odrębne od usługi najmu i opodatkować z zastosowaniem właściwej stawki podatku VAT dla danej usługi. W załączniku nr 3 do ustawy o VAT w poz. 143 ex 37 zawarto *usługi związane z odprowadzeniem i oczyszczaniem ścieków*. Gmina pobierając od najemców śmietnicz opłaty za odprowadzanie ścieków powinna, więc zastosować stawkę podatku VAT 8%, stosownie do art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT⁴.
- 4) Jako świadczenia kompleksowe można je uznać w sytuacji, w której świadczenia te stanowią na płaszczyźnie ekonomicznej jedną całość. W orzecznictwie wskazuje się, że sytuacja taka będzie miała miejsce np. w przypadku wynajmu lokali biurowych pod klucz gotowych do użytku wraz z dostawą mediów lub przypadku krótkoterminowego najmu nieruchomości w celach wakacyjnych lub zawodowych, jeżeli świadczenia takie są wykonywane na rzecz najemcy bez możliwości oddzielenia mediów.
- 5) Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży usług odprowadzania ścieków stanowi wszystko co nabywca jest zobowiązany zapłacić sprzedawcy. Podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT (stanowi kwotę netto).
- 6) Obowiązek podatkowy powstaje na zasadach przewidzianych dla danego rodzaju usługi – w niniejszym przypadku obowiązek podatkowy powstaje z momentem wykonania usługi.
- 7) Obowiązek wystawienia faktury w przypadku usług odprowadzania ścieków powstaje na zasadach właściwych dla sprzedaży określonego rodzaju usługi.
- 8) Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale 3. niniejszych wytycznych pn. *Dokumentowanie transakcji*.

4) Usługa zrzutu ścieków do gminnej oczyszczalni ścieków - usługa związana z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków

- 1) Usługa zrzutu ścieków to usługa związana z odprowadzaniem ścieków, która klasyfikowana jest pod symbolem PKWiU 37 "Usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków". Usługi takie wymienione zostały pod poz. 142 załącznika nr 3 ustawy o VAT i w myśl art. 41 ust. 2 w związku z art. 146a pkt 2 tej ustawy podlegają opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 8%.
- 2) Podstawą opodatkowania jest wszystko to, co stanowi zapłatę za wykonaną usługę.
- 3) Fakturę za tę usługę zgodnie z treścią art. 106i ust. 3 pkt 4 ustawy o VAT wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności.
- 4) Obowiązek podatkowy dla tej usługi powstaje z momentem wystawienia faktury. W przypadku, gdy podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury, a w przypadku, gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności.
- 5) Zaznaczyć należy, że o ile dopuszcza się standardowo możliwość wystawienia faktur na 30 dni przed powstaniem obowiązku podatkowego, to w przypadku usług odprowadzania ścieków istnieje możliwość wystawienia faktury jeszcze wcześniej, o ile zostanie spełniony warunek w postaci zawarcia w fakturze informacji jakiego okresu rozliczeniowego ona dotyczy.
- 6) Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale 3. niniejszych wytycznych pn. *Dokumentowanie transakcji*.

⁴ M.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 23 listopada 2015 roku, nr IBPP1/4512-675/15/DK czy interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 7 września 2016 roku, nr IPPP1/4512-490/16-6/JL.

5) Usługa wynajmu sali w Urzędzie Gminy celem prowadzenia szkoleń

- 1) Usługa wynajmu sali stanowi odpłatne świadczenie usług na gruncie podatku od towarów i usług. Usługa ta jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług.
- 2) Usługa wynajmu sali zgodnie z art. 41 ust. 1 i art. 146a pkt 1 ustawy o VAT, podlega opodatkowaniu stawką 23%⁵.
- 3) Jako podstawę opodatkowania w przypadku usługi wynajmu sali na gruncie ustawy o VAT należy uznać wszystko to, co stanowi zapłatę, którą usługodawca otrzymał od usługobiorcy. Zastrzec należy, że podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto.
- 4) Zgodnie z obowiązującymi przepisami w przypadku świadczenia usług wynajmu fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności, jednak reguła ta zastosowanie znajduje w przypadku dokonywania usługi wynajmu na rzecz innego podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem.
- 5) Obowiązek podatkowy w przypadku świadczenia usługi najmu powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu, nie później jednak niż z chwilą upływu terminu płatności. W przypadku gdy podatnik nie wystawi faktury bądź wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą upływu terminu do wystawienia faktury, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności. Podkreślić należy, że w przypadku świadczenia usług najmu zapłata zaliczki nie zmienia powyższych zasad momentu opodatkowania, tj. zapłata zaliczki nie stanowi źródła powstania obowiązku podatkowego.
- 6) Zaznaczyć należy, że o ile dopuszcza się standardowo możliwość wystawienia faktur na 30 dni przed powstaniem obowiązku podatkowego, to w przypadku usług najmu istnieje możliwość wystawienia faktury jeszcze wcześniej, o ile zostanie spełniony warunek w postaci zawarcia w fakturze informacji jakiego okresu rozliczeniowego ona dotyczy.
- 7) Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale 3. niniejszych wytycznych pn. *Dokumentowanie transakcji*.

6) Refaktura energii cieplnej na rzecz osoby fizycznej, która jest właścicielem lokalu mieszkalnego

- 1) Refaktura energii elektrycznej stanowi odpłatne świadczenie usług na gruncie podatku od towarów i usług. Usługa ta jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług. W przypadku, gdy podatnik działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi (art. 8 ust. 2a ustawy o VAT).
- 2) Usługa refaktury energii elektrycznej (niezwiązana z usługą najmu) zgodnie z art. 41 ust. 1 i art. 146a pkt 1 ustawy o VAT, podlega opodatkowaniu stawką 23%.
- 3) Podstawę opodatkowania w przypadku refaktury energii elektrycznej jest wszystko co stanowi zapłatę.
- 4) Zgodnie z obowiązującymi przepisami w przypadku refaktury energii elektrycznej, fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności. W przypadku refaktury energii elektrycznej na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej podatnik nie ma obowiązku wystawienia faktury, nawet w sytuacji, gdy takie żądanie zostanie wystosowane przez nabywcę usługi. Sporządzenie faktury zależy od woli sprzedawcy.

⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 29.10.2013 r. (nr ILPP2/443-712/13-3/MR).

- 5) Obowiązek podatkowy w przypadku dostaw energii elektrycznej powstaje z momentem wystawienia faktury. W sytuacji, gdy podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury, a w przypadku, gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności.
- 6) Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale 3. Niniejszych wytycznych pn. *Dokumentowanie transakcji*.

7) Usługi ksero dla interesantów

- 1) Usługa ksero dla interesantów Gminy stanowi odpłatne świadczenie usług na gruncie podatku od towarów i usług. Usługa ta jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług.
- 2) Usługa ksero dla interesantów zgodnie z art. 41 ust. 1 i art. 146a pkt 1 ustawy o VAT, podlega opodatkowaniu stawką 23%.
- 3) Jako podstawę opodatkowania w przypadku usługi ksero na gruncie ustawy o VAT należy uznać wszystko to, co stanowi zapłatę, którą usługodawca otrzymał od usługobiorcy.
- 4) Zgodnie z obowiązującymi przepisami w przypadku świadczenia usług ksero fakturę wystawia się nie później niż do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano usługę. Jeżeli przed wykonaniem usługi otrzymano część lub całość zapłaty, fakturę wystawia się do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty. Jeżeli usługa jest świadczona na rzecz osoby fizycznej niebędącej podatnikiem vat, nie ma obowiązku wystawienia faktury, chyba, że w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty, zgłoszono żądanie jej wystawienia.
- 5) Obowiązek podatkowy w przypadku świadczenia usługi ksero powstaje z chwilą wykonania usługi.

8) Usługa załadunku skrywy (rodzaj kruszywa) koparko-ładowarką będącą własnością Gminy

- 1) Usługa załadunku towaru to usługa, która stanowi odpłatne świadczenie usług na gruncie podatku od towarów i usług. Usługa ta jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług.
- 2) Usługa załadunku towaru zgodnie z art. 41 ust. 1 i art. 146a pkt 1 ustawy o VAT, podlega opodatkowaniu stawką 23%.
- 3) Jako podstawę opodatkowania w przypadku usługi załadunku towaru przy użyciu koparki będącej własnością Gminy na gruncie ustawy o VAT należy uznać wszystko to, co stanowi zapłatę, którą usługodawca otrzymał od usługobiorcy.
- 4) Zgodnie z obowiązującymi przepisami w przypadku świadczenia usług, fakturę wystawia się nie później niż do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano usługę. Jeżeli przed wykonaniem usługi otrzymano część lub całość zapłaty, fakturę wystawia się do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty. Jeżeli usługa jest świadczona na rzecz osoby fizycznej niebędącej podatnikiem vat, nie ma obowiązku wystawienia faktury, chyba, że w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca w którym wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty, zgłoszono żądanie jej wystawienia.
- 5) Obowiązek podatkowy w przypadku świadczenia tej usługi powstaje z chwilą jej wykonania.

9) Opłata od przewoźników za korzystanie z przystanków autobusowych według umowy (Arriva, PKS)

- 1) Ze względu na zaistniały spór w orzecznictwie, opłata pobierana przez Gminę od przewoźników może na gruncie ustawy o VAT stanowić odpłatne świadczenie usług opodatkowane stawką 23% bądź stanowić realizację zadań publicznych Gminy w zakresie organizacji publicznego transportu drogowego i tym samym są opłaty te są wyłączone z opodatkowania na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy o VAT (pomimo zawartej umowy cywilnoprawnej)⁶.
- 2) Wobec powyższego rekomenduje się wystąpienie z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej do Ministra Finansów.

10) Wpłata na wykup lokalu mieszkalnego przez dotychczasowego lokatora – najemcę (zaliczka na poczet sprzedaży mieszkania)

- 1) Zgodnie z treścią art. 19a ust. 8 ustawy o VAT, jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty.
- 2) Podstawą opodatkowania w przypadku otrzymanej zaliczki jest kwota, którą usługodawca otrzymał z tytułu sprzedaży od nabywcy.
- 3) Co do zasady, dostawa nieruchomości podlega opodatkowaniu 23% stawką VAT, gdyż czynność ta nie została wymieniona w załącznikach do ustawy, stanowiących jakie usługi i towary opodatkowane są stawkami niższymi.
- 4) Zgodnie z art. 41 ust. 12 stawką niższą – 8%, opodatkowana jest dostawa, budowa, remont, modernizacja, termomodernizacja lub przebudowa obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 - wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, z zastrzeżeniem ust. 12b.
- 5) W art. 41 ust. 12b ustawy o VAT przewidziano ograniczenie dla powierzchni lokali objętych społecznym programem mieszkaniowym. Zgodnie z powołanym przepisem do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym nie zalicza się:
 - a) budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m²;
 - b) lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m².

W myśl art. 41 ust. 12c. w przypadku budownictwa mieszkaniowego o powierzchni przekraczającej limity określone w ust. 12b stawkę podatku, o której mowa w ust. 2 (8%), stosuje się tylko do części podstawy opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej do

⁶ Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 12.02.2016 r. (sygn. IBPP2/4512-957/15/BW); interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 27.04.2015 (sygn. IBPP2/4512-146/15/JJ); wyrok WSA w Gliwicach (orzeczenie nieprawomocne) z dnia 24.09.2012 r. (sygn. III SA/GI 577/12); wyrok NSA (orzeczenie prawomocne) z dnia 6.11.2014 r. (sygn. I FSK 1644/13).

budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej.

- 6) Ustawa o podatku VAT przewiduje w art. 43 ust. 1 pkt 10 i 10a zwolnienie dla dostawy budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:
 - a) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
 - b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.
- 7) Definicja pierwszego zasiedlenia uregulowana została w słowniczku ustawowym zawartym w art. 2 pkt 14 ustawy o VAT. Zgodnie w powołanym przepisie pod pojęciem pierwszego zasiedlenia rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:
 - a) wybudowaniu lub
 - b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.
- 8) A zatem, Gmina będzie mogła skorzystać ze zwolnienia od opodatkowania podatkiem VAT wpłaconej zaliczki na wykup lokalu mieszkalnego w przypadku, gdy dostawa tego lokalu nie jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przez upływem dwóch lat od pierwszego zasiedlenia. Jeżeli Gmina nie będzie mogła skorzystać ze zwolnienia z powodu występowania ww. przesłanek, będzie mogła zastosować obniżoną stawkę podatku (8%) w odniesieniu do nieruchomości objętych społecznym programem mieszkaniowym, z uwzględnieniem metrażu lokalu. Do pozostałej powierzchni lokalu (jeżeli wymiary lokalu będą większe niż objęte społecznym budownictwem mieszkaniowym) zastosowanie znajdzie stawka podstawowa 23%.
- 9) Z uwagi na okoliczność, że lokal był/jest przedmiotem najmu, istnieje duże prawdopodobieństwo, że jego dostawa będzie zwolniona z VAT.

II. Procedury transakcji zakupowych

1. Odliczenie podatku

- 1) Jednostka samorządu terytorialnego ma prawo do odliczenia podatku naliczonego na zasadach ogólnych, tj. tylko w takim zakresie w jakim zakupione towary i usług są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług.
- 2) W przypadku nabywania towarów i usług wykorzystywanych łącznie do sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej z opodatkowania (lub niepodlegającej opodatkowaniu) przysługuje podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego w części przypadającej na zakup towarów i usług wykorzystanych jedynie w działalności opodatkowanej. W sytuacji, gdy nie da się jednoznacznie przypisać poniesionych wydatków do działalności opodatkowanej lub do działalności zwolnionej, kwotę tę odlicza się przy zastosowaniu proporcji.
- 3) Upoważniony pracownik podejmuje decyzję czy dany wydatek można jednoznacznie przypisać działalności zwolnionej od podatku VAT, działalności opodatkowanej podatkiem VAT czy też niepodlegającej opodatkowaniu.
- 4) Jeżeli wydatek można jednoznacznie przypisać:
 - b. działalności opodatkowanej – upoważniony pracownik dokonuje zaksięgowania faktury oraz odliczenia podatku VAT,

- c. działalności zwolnionej/niepodlegającej opodatkowaniu – upoważniony pracownik dokonuje zaksięgowania faktury oraz nie dokonuje odliczenia podatku VAT.
- 5) W sytuacji, gdy dokonywane zakupy będą służyły zarówno działalności gospodarczej, jak i działalności wykonywanej poza sferą podatku od towarów i usług (niepodlegającej opodatkowaniu), a bezpośrednie przyporządkowanie tych zakupów w całości do działalności gospodarczej opodatkowanej podatkiem od towarów i usług nie będzie możliwe, podatek do odliczenia od zakupów realizowanych w danej jednostce organizacyjnej ustala się z wykorzystaniem tzw. pre-współczynnika.
- 6) W sytuacji, gdy nie można jednoznacznie przypisać wydatku czynnościom opodatkowanym podatkiem od towarów i usług lub czynnościom zwolnionym od podatku od towarów i usług, pracownik dokonuje odliczenia podatku VAT przy zastosowaniu wskaźnika struktury sprzedaży (tzw. współczynnika). Zgodnie z art. 7 ustawy o centralizacji do końca 2017 roku współczynnik powinien być wyliczany odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej. Zauważyć należy, iż trwają prace nad utrzymaniem bezterminowo zasady wyliczania współczynnika w sposób odrębny dla każdej jednostki organizacyjnej⁷.
- 7) Upoważniony pracownik zobowiązany jest do monitorowania wysokości pre-współczynnika oraz wskaźnika struktury sprzedaży ustalonego za dany rok podatkowy oraz dokonania odpowiedniej korekty deklaracji VAT, w przypadku wystąpienia rozbieżności pomiędzy wysokością wstępnego a ostatecznego pre-współczynnika oraz wskaźnika struktury sprzedaży.
- 8) Metodologia wyliczenia pre-współczynnika dla Gminy i urzędu ją obsługującego wynikająca z rozporządzenia:**

Rozporządzenie w sprawie pre-współczynnika przewiduje matematyczny wzór w celu jego wyliczenia. Główna trudność w zastosowaniu wzoru wiąże się z kwalifikacją poszczególnych dochodów, które należy uwzględnić w wyliczeniu. W tym celu należy rozkodować definicje wynikające z rozporządzenia, z odesłaniem do ustawy o finansach publicznych. Wzór:

$$x = \frac{Ax100}{Dujst}$$

gdzie:

X – proporcja określona procentowo, zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej,

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

Dujst – dochody wykonane urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego.

Przez roczny obrót (A) rozumie się podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 29a, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5 ustawy, w zakresie:

a) dokonywanych przez podatników:

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

⁷ <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/agent.xsp?symbol=RPL&Id=RM-10-123-16>

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

Obrotem będzie zatem wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. Przy czym Gmina będzie musiała uwzględnić obrót z działalności gospodarczej zarówno Gminy jak i urzędu. Jest to wycinek ogólnego obrotu Gminy, gdyby uwzględnić wszystkie jej jednostki organizacyjne. Roczny obrót z działalności gospodarczej oznacza obrót zarówno opodatkowany jak i zwolniony z VAT (E. Sokołowska (red.), VAT w jednostkach sektora finansów publicznych, Warszawa 2015, s. 398).

Do obrotu nie wlicza się zgodnie z art. 86 ust. 2g ustawy o VAT:

- 1) obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym 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 podatnika - używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności.
- 2) obrotu z tytułu transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych;
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy
- 3) kwoty podatku VAT.

W przypadku gdy proporcja:

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

9) Dochody wykonane urzędu jednostki samorządu terytorialnego Dujst:

Rozporządzenie dotyczące pre-współczynnika VAT ustala specyficzne rozumienie tzw. dochodów wykonanych urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego, który uwzględnia się w mianowniku wzoru. Mianowicie należy tutaj wyszczególnić poszczególne kategorie, które następnie zostaną scharakteryzowane. Do dochodów wykonanych należy zaliczyć:

1. Dochody publiczne w rozumieniu ustawy o finansach publicznych:

- a) daniny publiczne, do których zalicza się: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw. Przede wszystkim należy tutaj uwzględnić wpływy podatkowe samorządu terytorialnego,
- b) inne dochody budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych należne na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych
- c) wpływy ze sprzedaży wyrobów i usług świadczonych przez jednostki sektora finansów publicznych,
- d) dochody z mienia jednostek sektora finansów publicznych, do których zalicza się w szczególności:

- i. wpływy z umów najmu, dzierżawy i innych umów o podobnym charakterze,
 - ii. odsetki od środków na rachunkach bankowych,
 - iii. odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych,
 - iv. dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych;
 - e) spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych;
 - f) odszkodowania należne jednostkom sektora finansów publicznych;
 - g) kwoty uzyskane przez jednostki sektora finansów publicznych z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji;
 - h) dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw, niestanowiące przychodów w rozumieniu ust. 1 pkt 4 lit. a i b.
2. Środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej w rozumieniu ustawy o finansach publicznych:
- a) z funduszy strukturalnych, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu środki pochodzące Rybackiego oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego, z wyłączeniem środków, o których mowa w pkt 5 lit. a i b;
 - b) środki przeznaczone na realizację programów przedakcesyjnych oraz Programu Środki Przejściowe;
 - c) środki na realizację wspólnej polityki rolnej;
 - d) środki przeznaczone na realizację:
 - i. programów w ramach celu Europejska Współpraca Terytorialna,
 - ii. programów, o których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1638/2006 z dnia 24 października 2006 r. określającym przepisy ogólne w sprawie ustanowienia Europejskiego Instrumentu Sąsiedztwa i Partnerstwa (Dz. Urz. UE L 310 z 09.11.2006, str. 1) oraz programów Europejskiego Instrumentu Sąsiedztwa,
 - e) Norweskiego Mechanizmu Finansowego 2004-2009,
 - f) Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego 2004-2009;
 - g) środki przeznaczone na realizację Inicjatywy na rzecz zatrudnienia ludzi młodych;
 - h) środki Europejskiego Funduszu Pomocy Najbardziej Potrzebującym;
 - i) środki pochodzące z instrumentu "Łącząc Europę", o którym mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1316/2013 z dnia 11 grudnia 2013 r. ustanawiającym instrument "Łącząc Europę", zmieniającym rozporządzenie (UE) nr 913/2010 oraz uchylającym rozporządzenia (WE) nr 680/2007 i (WE) nr 67/2010 (Dz. Urz. UE L 348 z 20.12.2013, str. 129, z późn. zm.);
 - j) inne środki.
3. Środki pochodzące ze źródeł zagranicznych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych - środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi.

Wyżej wymienione środki muszą wynikać ze sprawozdania rocznego z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Zsumowane w ten sposób środki podlegają pomniejszeniu o:

- a) dochody, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 4 lit. b-d i pkt 5 ustawy o finansach publicznych (tj. odsetki od środków na rachunkach bankowych, odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych, dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych, spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych),
- b) zwrot różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1 ustawy o VAT lub zwrot kwoty podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT,
- c) dochody wykonane JB (tj. samorządowej JB, innej niż urząd obsługujący JST) powiększone o kwotę stanowiącą równowartość środków przeznaczonych na wypłatę przez tę jednostkę na

- podstawie odrębnych przepisów zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych, celem realizacji zadań JST,
- d) środki finansowe pozostające na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, odprowadzone na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
 - e) wpłaty nadwyżki środków obrotowych samorządowego zakładu budżetowego,
 - f) kwoty stanowiące równowartość środków, innych niż stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT przekazanych samorządowym ZB, innym jednostkom sektora finansów publicznych oraz innym osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej, z wyłączeniem kwot, które zostały zwrócone, celem realizacji przez te podmioty zadań jednostki samorządu terytorialnego,
 - g) odszkodowania należne jednostce samorządu terytorialnego, pomniejszone o kwoty odszkodowań stanowiących zapłatę, o której mowa art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.

Podsumowując dla urzędu jak i dla Gminy nie należy uwzględniać dotacji, subwencji rządowych. W celu obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadku przyjmuje się dane za poprzedni rok podatkowy. Proporcję określa się procentowo w stosunku rocznym. Proporcję tę zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej.

Jeżeli zakup towarów i usług służy zarówno działalności gospodarczej (opodatkowanej i zwolnionej) oraz działalności innej niż działalność gospodarcza najpierw należy wyliczyć pre-współczynnik VAT, a następnie do otrzymanej wartości wyliczyć proporcję na podstawie art. 90 ustawy o VAT (E. Sokołowska (red.), VAT w jednostkach sektora finansów publicznych, Warszawa 2015, s. 406).

10) Pre-współczynnik dla samorządowej jednostki budżetowej, w tym GOPS:

Rozporządzenie przewiduje szczególny sposób ustalania pre-współczynnika dla jednostki budżetowej. Odmienne jest tutaj rozumienie dochodów wykonanych niż w przypadku urzędu obsługującego Gminę. Dodatkowo należy uwzględnić specyfikę Gminnego Ośrodka Pomocy Społecznej, który przyznaje świadczenia z pomocy społecznej. Elementy wcześniej omówione przy ustalaniu pre-współczynnika dla urzędu i Gminy, a powtarzające się przy jednostce budżetowej znajdują swoje zastosowanie.

W przypadku samorządowej jednostki budżetowej zastosowanie znajdzie następujący wzór:

$$x = \frac{Ax100}{D}$$

Gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcja określona procentowo, zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej,

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

D – dochody wykonane jednostki budżetowej.

Problematyka obrotów jest rozumiana identycznie jak przy urządach obsługujących gminę, z tą różnicą, że chodzi tutaj o obroty z działalności gospodarczej jednostki budżetowej. Odmienność regulacji występuje przy pojęciu dochodów wykonanych. Przez dochody wykonane jednostki budżetowej – rozumie się dochody obejmujące dochody publiczne w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, z wyjątkiem dochodów, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 4 lit. b–d i pkt 5 ustawy o finansach publicznych, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, zrealizowane lub otrzymane przez tę jednostkę, wynikające ze sprawozdania z wykonania:

- a) planu finansowego jednostki budżetowej oraz

- b) planu dochodów i wydatków zgromadzonych na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, jeżeli dana jednostka budżetowa prowadzi taki rachunek
- powiększone o kwotę stanowiącą równowartość środków przeznaczonych na zasilenie tej jednostki celem realizacji przypisanych jej zadań jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem środków przeznaczonych na wypłatę, na podstawie odrębnych przepisów, zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych.

Pojęcia dochodów publicznych, środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych na gruncie ustawy o finansach publicznych są rozumiane w podobny sposób. Z dochodów publicznych wyłączone są odsetki od środków na rachunkach bankowych, odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych, dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych, spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych.

Różnice w stosunku do urzędów obsługujących Gminę:

1. wspomniane wcześniej dochody wynikają z planu finansowego jednostki budżetowej oraz z planu dochodów i wydatków zgromadzonych na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, jeżeli dana jednostka budżetowa prowadzi taki rachunek,
2. zliczone dochody powiększa się o kwotę stanowiącą równowartość środków przeznaczonych na zasilenie tej jednostki celem realizacji przypisanych jej zadań jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem środków przeznaczonych na wypłatę, na podstawie odrębnych przepisów, zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych. Oznacza to, że wszelkie środki przeznaczone na działalność tej jednostki z zakresu wykonywanych przez nią zadań jednostki samorządu terytorialnego podlegają wliczeniu. Wyjątkiem są tutaj środki przeznaczone na wypłatę na podstawie odrębnych przepisów, zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych. Oznacza to, że otrzymane przez GOPS środki, które kwalifikują do zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze przyznawane osobom fizycznym nie są uwzględniane na potrzeby pre-współczynnika.

2. Dokumenty uprawniające do odliczenia podatku naliczonego

- 1) Dokumentami uprawniającymi do odliczenia podatku VAT są dokumenty księgowe, potwierdzające poniesienie wydatku mającego związek z prowadzoną działalnością gospodarczą. Podstawowym dokumentem jest faktura.
- 2) Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy:
 - 1) sprzedaż została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi:
 - a. wystawionymi przez podmiot nieistniejący,
 - b. (uchylona)
 - 2) transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku;
 - 3) wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne:
 - a. stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane - w części dotyczącej tych czynności,

- b. podają kwoty niezgodne z rzeczywistością - w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością,
 - c. potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego - w części dotyczącej tych czynności;
- 4) faktury, faktury korygujące wystawione przez nabywcę zgodnie z odrębnymi przepisami nie zostały zaakceptowane przez sprzedającego;
 - 5) wystawiono faktury, w których została wykazana kwota podatku w stosunku do czynności opodatkowanych, dla których nie wykazuje się kwoty podatku na fakturze - w części dotyczącej tych czynności.
- 3) Powyższe zasady stosuje się odpowiednio do duplikatów faktur⁸.

3. Terminy odliczenia podatku VAT

- 1) Co do zasady, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy⁹.
- 2) Zasada ta znajduje zastosowanie również do całości lub części zapłaty uiszczanej przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi¹⁰.
- 3) Podatnik jest zobowiązany posiadać dokument uprawniający do odliczenia kwoty podatku należnego. Co do zasady jest to faktura. Wymóg posiadania faktury ma charakter dowodowy, gdyż prawo do dokonania odliczenia podatku ziszcza się z momentem powstania obowiązku podatkowego.
- 4) Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego:
 - 1) w przypadku nabycia towarów i usług oraz dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi - powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny
 - 2) w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów - powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy, pod warunkiem że podatnik:
 - a. otrzyma fakturę dokumentującą dostawę towarów, stanowiącą u niego wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy,
 - b. uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek;
 - 3) w przypadku świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca lub dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca lub wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów - powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy, pod warunkiem że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu tych transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek¹¹.

⁸ Art. 88 ust. 3a ustawy VAT

⁹ Art. 86 ust. 10 ustawy VAT

¹⁰ Art. 86 ust. 10c ustawy VAT

¹¹ Art. 86 ust. 10d ustawy VAT

- 5) Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego w terminach określonych na zasadach przedstawionych powyżej, może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych¹².
- 6) Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 10d, 10e i 11 (przedstawione powyżej) może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 13a¹³.
- 7) Artykuł 86 ust. 13a ustawy VAT stanowi, że jeżeli podatnik w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dostawy towarów oraz świadczenia usług, dla których podatnikiem jest nabywca towarów lub usług, nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10 i 11 (przedstawione powyżej), może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od końca roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego¹⁴.
- 8) Jeżeli w okresie rozliczeniowym podatnik nie wykonywał czynności opodatkowanych na terytorium kraju oraz nie wykonywał czynności poza terytorium kraju kwotę podatku naliczonego może przenieść do rozliczenia na następny okres rozliczeniowy¹⁵.
- 9) W przypadku gdy nabywca towaru lub usługi otrzymał fakturę korygującą, jest on obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym tę fakturę korygującą otrzymał. Jeżeli podatnik nie obniżył kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego określonego w fakturze, której korekta dotyczy, a prawo do takiego obniżenia mu przysługuje, zmniejszenie kwoty podatku naliczonego uwzględnia się w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonuje tego obniżenia¹⁶.

III. Dokumentowanie transakcji

1. Faktury

- 1) W przypadku dokonywania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz podatników podatku VAT lub osób prawnych niebędących podatnikami powstaje obowiązek wystawienia faktury. Elementy, które obligatoryjnie muszą znaleźć się na fakturze to:
 - a. datę wystawienia
 - b. kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;
 - c. imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy;
 - d. numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku
 - e. numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi,

¹² Art. 86 ust. 11 ustawy VAT

¹³ Art. 86 ust. 13 ustawy VAT

¹⁴ Art. 86 ust. 13a ustawy VAT

¹⁵ Art. 86 ust. 19 ustawy VAT

¹⁶ Art. 86 ust. 19a ustawy VAT

- f. datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;
 - g. nazwę (rodzaj) towaru lub usługi;
 - h. miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług;
 - i. cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto);
 - j. 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;
 - k. wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto);
 - l. stawkę podatku;
 - m. sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku;
 - n. kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku;
 - o. kwotę należności ogółem¹⁷.
- 2) W przypadku dostawy towarów, dokonywanej w trybie egzekucji, będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów, z tytułu której na dłużnika ciąży obowiązek podatkowy, organy egzekucyjne wystawiają w mieniu dłużnika fakturę¹⁸, która powinna zawierać dodatkowo nazwę i adres organu egzekucyjnego lub imię i nazwisko komornika sądowego oraz jego adres, a w miejscu określonym dla podatnika - imię i nazwisko lub nazwę dłużnika oraz jego adres.
 - 3) Kwoty podatku wykazuje się w złotych.
 - 4) Faktury wystawia się co najmniej w dwóch egzemplarzach, z których jeden otrzymuje nabywca, a drugi zachowuje w swojej dokumentacji podatnik dokonujący sprzedaży¹⁹.

2. Termin wystawienia faktury

- 1) Ogólną zasadą jest, iż fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę.
- 2) Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty (zaliczkę, zadek itp.) fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy.
- 3) Fakturę wystawia się nie później niż:
 - 1) 30. dnia od dnia wykonania usług - w przypadku, świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych;
 - 2) 60. dnia od dnia wydania towarów - w przypadku, dostawy książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) - z wyłączeniem map i ulotek - oraz gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1),

¹⁷ Art. 106e ust. 1 ustawy VAT

¹⁸ Art. 18 w zw. z art. 106c ustawy VAT; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 26.08.2013 r. IBPP1/443-460/13/AW

¹⁹ Art. 106g ustawy VAT

- 3) 90. dnia od dnia wykonania czynności - w przypadku czynności polegających na drukowaniu książek (PKWiU ex 58.11.1) - z wyłączeniem map i ulotek - oraz gazet, czasopism i magazynów (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1), z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług;
- 4) z upływem terminu płatności - w przypadku:
 - a. dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
 - b. świadczenia usług:
 - telekomunikacyjnych,
 - wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy,
 - najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
 - ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
 - stałej obsługi prawnej i biurowej,
 - dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego
 - z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług.

3. Duplikaty

- 1) W przypadku gdy faktura ulegnie zniszczeniu albo zaginie:
 - 1) podatnik lub upoważniona przez niego do wystawiania faktur osoba trzecia, wystawia ponownie fakturę:
 - a. na wniosek nabywcy - zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu podatnika,
 - b. zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu nabywcy;
 - 2) nabywca, o którym mowa w art. 106d ust. 1 lub art. 106k ust. 1, wystawia ponownie fakturę:
 - a. na wniosek podatnika - zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu nabywcy,
 - b. zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu podatnika;
 - 3) podmiot, o którym mowa w art. 106c, wystawia ponownie fakturę:
 - a. na wniosek nabywcy lub dłużnika - zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu tego podmiotu,
 - b. zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu nabywcy lub dłużnika²⁰.
- 2) Faktura wystawiona ponownie powinna zawierać wyraz "DUPLIKAT" oraz datę jej wystawienia.

²⁰ Art. 106l ustawy VAT

4. Faktury korygujące

1) W przypadku gdy po wystawieniu faktury:

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

- podatnik wystawia fakturę korygującą.

2) Faktura korygująca powinna zawierać:

- 1) wyrazy "FAKTURA KORYGUJĄCA" albo wyraz "KOREKTA";
 - 2) numer kolejny oraz datę jej wystawienia;
 - 3) dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca (dane pozwalające na jednoznaczną identyfikację korygowanej faktury), nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych korektą oraz pozostałe dane obowiązkowe przewidziane dla faktury (datę wystawienia, nazwę, numery NIP etc.)
 - 4) przyczynę korekty;
 - 5) jeżeli korekta wpływa na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego - odpowiednio kwotę korekty podstawy opodatkowania lub kwotę korekty podatku należnego z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku i sprzedaży zwolnionej;
 - 6) w przypadkach innych niż wskazane w pkt powyżej - prawidłową treść korygowanych pozycji.
- 3) W przypadku gdy podatnik udziela opustu lub obniżki ceny w odniesieniu do wszystkich dostaw towarów lub usług dokonanych lub świadczonych na rzecz jednego odbiorcy w danym okresie, faktura korygująca:
- 1) Powinna zawierać dodatkowo wskazanie okresu, do którego odnosi się udzielany opust lub obniżka;
 - 2) może nie zawierać danych określonych w art. 106e ust. 1 pkt 5 i 6 (numeru, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi oraz daty dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury) oraz nazwy (rodzaju) towaru lub usługi objętych korektą.
- 4) W przypadku wystawienia faktury korygującej, której skutkiem jest obniżenie kwoty podatku VAT należnego lub gdy faktura korygująca dotyczy pomyłki w kwocie podatku VAT, nabywca lub usługobiorca winien posiadać potwierdzenie odbioru tej faktury korygującej. Posiadanie potwierdzenia odbioru faktury korygującej upoważnia podatnika do obniżenia podstawy opodatkowania wykazanej na fakturze, której dotyczy faktura korygująca. 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.

5) Warunku posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę nie stosuje się w przypadku:

- 1) eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów;
- 2) dostawy towarów i świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju;
- 3) sprzedaży: energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy;
- 4) 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.

5. Noty korygujące

- 1) Prawo do wystawienia noty korygującej dotyczy podatnika, który otrzymał fakturę zawierającą błędy w zakresie danych określonych w art. 106e ust. 1 pkt 1-7 ustawy VAT tj. datę wystawienia, kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę, imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy, numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi, datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury, nazwę (rodzaj) towaru lub usługi.
- 2) Nabywca towaru lub usługi, który otrzymał fakturę zawierającą pomyłki, z wyjątkiem pomyłek w zakresie danych określonych w art. 106e ust. 1 pkt 8-15, może wystawić fakturę nazywaną notą korygującą.
- 3) Nota korygująca wymaga akceptacji wystawcy faktury.
- 4) Nota księgowa powinna zawierać:
 - a. wyrazy "NOTA KORYGUJĄCA";
 - b. numer kolejny i datę jej wystawienia;
 - c. imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy i numer za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, a także numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej;
 - d. dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura, o której mowa w ust. 1, określone w art. 106e ust. 1 pkt 1-6 (datę wystawienia, kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę, imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy, numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi, datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury)
 - e. wskazanie treści korygowanej informacji oraz treści prawidłowej.

IV. Ewidencja obrotu przy zastosowaniu kas rejestrujących

- 1) Gmina jest zobowiązana do ewidencjonowania sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, także tej dokonywanych przez jej jednostki organizacyjne, chyba że w przypadku danych czynności znajdują zastosowanie zwolnienia przedmiotowe wskazane w rozporządzeniu w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.
- 2) Wskazać należy, że centralizacja rozliczeń podatku w jednostkach samorządu terytorialnego nie spowoduje konieczności wymiany dotychczas użytkowanych przez jej jednostki organizacyjne kas fiskalnych. Kasy, które były wykorzystywane przez jednostki organizacyjne na dzień poprzedzający dzień centralizacji, mogą być nadal wykorzystywane do dnia 31 grudnia 2018 roku. W konsekwencji jednostka samorządu terytorialnego do dnia 31 grudnia 2018 roku może nadal uwidaczniać na paragonach dane jednostek organizacyjnych, przy czym w przypadku wystąpienia przez konsumenta z żądaniem wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż uwidocznioną na takich paragonach, jednostka samorządu terytorialnego jest obowiązana do wystawienia faktury już ze swoimi danymi, które mogą być rozszerzone o dane jednostki organizacyjnej, która faktycznie dokonywała danej sprzedaży (art. 8 ust. 1 ustawy o centralizacji).
- 3) Równocześnie do dnia 31 grudnia 2016 roku obowiązuje zwolnienie jednostek samorządu terytorialnego z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego za pomocą kas rejestrujących w zakresie czynności tych jednostek organizacyjnych, które w dniu poprzedzającym dzień centralizacji, korzystały z takiego zwolnienia (art. 8 ust. 2 ustawy o centralizacji). Ustawodawca rozważył jednak dalszą kontynuację przedmiotowego zwolnienia w zakresie zwolnień z obowiązku ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy fiskalnej na zasadach ogólnych. W dniu 1 stycznia 2017 roku w życie weszło rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 16 grudnia 2016 roku w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. z 2016 roku, poz. 2177), które w § 2 pkt 1 tego rozporządzenia zwalnia z obowiązku ewidencjonowania w danym roku podatkowym, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2017 roku, czynności wymienione w załączniku do tego rozporządzenia.
- 4) Jeżeli jednostka samorządu terytorialnego korzystająca dotychczas na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy centralizacyjnej ze zwolnienia z obowiązku rozpoczęcia ewidencjonowania, będzie zobowiązana do rozpoczęcia ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących od dnia 1 stycznia 2017 roku i która rozpocznie to ewidencjonowanie w obowiązujących terminach będzie mogła odliczyć od podatku należnego kwotę wydatkowaną na zakup każdej z kas rejestrujących zgłoszonych na dzień rozpoczęcia (powstania) obowiązku ewidencjonowania w wysokości 90% jej ceny zakupu (bez podatku), nie więcej jednak niż 700 zł (art. 8 ust. 3 ustawy o centralizacji). Warunkiem skorzystania z tzw. ulgi na zakup kasy jest, że kasa została zgłoszona na dzień rozpoczęcia prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego oraz została zakupiona do dnia 30 czerwca 2017 roku.

WÓJT

mgr inż. Jerzy Cieszyński

Załącznik nr 4 do zarządzenia nr 79/2016
Wójta Gminy Ciechocin
z dnia 30 grudnia 2016 roku

Wytuczne

w zakresie sposobu rozliczania podatku od towarów i usług w Gminie Ciechocin wprowadzone dla:

- 1) Gimnazjum im. Czesława Miłosza w Nowej Wsi,
- 2) Szkoły Podstawowej w Ciechocinie,
- 3) Szkoły Podstawowej w Świętosławiu.

Spis treści

Spis treści	2
Istota centralizacji podatku VAT	3
Ogólne zasady rozliczania transakcji podatku od towarów i usług.....	4
Słowniczek.....	4
I. Procedury transakcji sprzedażowych – podatek należny.....	5
1. Wynajem hali sportowej/ sali gimnastycznej i osiągnięcie przez jednostkę oświatową dochodów z tytułu umowy najmu.....	5
2. Wynajem lokalu mieszkalnego mieszczącego się w budynku jednostki oświatowej i osiągnięcie przez jednostkę oświatową dochodów z umowy najmu	6
3. Opłata za media w związku z wynajmem lokalu mieszkalnego mieszczącego się w budynku jednostki oświatowej	6
a) opłata za centralne ogrzewanie lokalu mieszkalnego znajdującego się w budynku podłączonym do wspólnej kotłowni	7
b) opłata za wodę pobierana w związku z wynajmem lokalu mieszkalnego znajdującego się w budynku gimnazjum	7
4. Sprzedaż energii cieplnej do niezależnego budynku mieszkalnego podłączonego do kotłowni znajdującej się w budynku jednostki oświatowej .	8
5. Sprzedaż posiłków dla oddziałów przedszkolnych, przy czym jednostka oświatowa usługę nabywa od firmy cateringowej i następnie obciąża kosztami wyżywienia rodziców uczniów	9
6. Sprzedaż usług pobytu dzieci w przedszkolu	10
II. Procedury transakcji zakupowych.....	12
1. Odliczenie podatku.....	12
2. Terminy odliczenia podatku VAT	17
III. Dokumentowanie transakcji	19
1. Faktury	19
2. Termin wystawienia faktury	20
3. Duplikaty	20
4. Faktury korygujące.....	21
5. Noty korygujące	22
IV. Ewidencja obrotu przy zastosowaniu kas rejestrujących.....	23

Istota centralizacji podatku VAT

W dniu 29 września 2015 r. zapadł wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, zgodnie z którym art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹⁾, dalej „Dyrektywa 2006/112/WE” należy interpretować w ten sposób, że podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe będące przedmiotem postępowania głównego, nie mogą być uznane za podatników podatku od wartości dodanej, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w tym przepisie. Zdaniem TSUE jednostki te nie ponoszą ryzyka gospodarczego związanego z działalnością gospodarczą powierzoną im w imieniu i na rachunek gminy oraz nie odpowiadają za szkody spowodowane tą działalnością (odpowiedzialność tą ponosi wyłącznie gmina), ponieważ nie dysponują własnym majątkiem, nie osiągają własnych dochodów i nie ponoszą kosztów dotyczących takiej działalności. Uzyskane dochody są bowiem wpłacane do budżetu Gminy, a wydatki są pokrywane bezpośrednio z tego budżetu.

W konsekwencji powołanego wyroku należy uznać, że samorządowe jednostki budżetowe nie posiadają odrębności podatkowej na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług, zatem wszelkie czynności przez nie dokonywane na rzecz osób trzecich powinny być rozliczane przez jednostkę samorządu terytorialnego (zwanej dalej również samorządem), która je utworzyła, a czynności dokonywane w ramach samorządu (pomiędzy jej jednostkami budżetowymi) mają charakter wewnętrzny. Po dokonaniu centralizacji gmina staje się jednym podatnikiem VAT, który obejmuje zarówno gminę jako taką, jak i wszystkie jej jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe.

Oznacza to, że każdej sytuacji, tj. zarówno w stosunkach pomiędzy zakładem budżetowym i samorządową jednostką budżetową a gminą, jak i w stosunkach z podmiotami trzecimi, podatnikiem pozostaje tylko gmina.

Ilekcją w dalszej części wytycznych użyte zostanie „gmina” należy przez to rozumieć gminę wraz z jej samorządowymi jednostkami budżetowymi. Po przeprowadzeniu centralizacji, na gruncie ustawy o podatku VAT, należy samorządowe jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe utożsamić z gminą.

¹⁾ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

Ogólne zasady rozliczania transakcji podatku od towarów i usług

Podstawową zasadą podatku jest jego neutralność. Dla podatnika podatku VAT zasada neutralności przejawia się w prawie do odliczenia podatku naliczonego, zapłaconego przy nabywaniu towarów i usług wykorzystywanych następnie w działalności gospodarczej.

Przy nabywaniu towarów i usług wykorzystywanych następnie wyłącznie do sprzedaży opodatkowanej, podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego. Kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług lub dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi (zaliczka, przedpłata etc.).

Powyższa zasada nie ma zastosowania do zakupu towarów i usług wykorzystanych następnie w sprzedaży towarów i świadczeniu usług zwolnionych z opodatkowania podatkiem VAT, a więc w działalności niemającej związku z działalnością gospodarczą podatnika. W przypadku zakupu towarów i usług wykorzystywanych następnie w działalności zwolnionej, podatnikowi nie przysługuje prawo odliczenia podatku naliczonego.

Po centralizacji rozliczeń dostawy towarów i usługi świadczone pomiędzy jednostkami organizacyjnymi danej jednostki organizacyjnej jako czynności o charakterze wewnętrznym będą neutralne z punktu widzenia podatku od towarów i usług, tzn. nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Natomiast dostawy towarów i świadczenia usług pomiędzy jednostkami organizacyjnymi różnych jednostek samorządu terytorialnego podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych wynikających z ustawy VAT.

Słowniczek

Ustawa o centralizacji – ustawa z dnia 5 września 2016 roku o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2016 roku, poz. 1454)

Ustawa VAT – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2016 roku, poz. 710 ze zmianami)

Podatek należny – kwota podatku VAT wynikająca z faktury dokumentującej sprzedaż towaru/usługi

Podatek naliczony – kwota podatku VAT wynikająca z faktury dokumentującej zakup towaru/usługi

Podstawa opodatkowania - jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, zgodnie z definicją uregulowaną w art. 29 a ustawy VAT

Dostawa towarów – przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, zgodnie z definicją uregulowaną w art. 7 ustawy VAT

Świadczenie usług – wszystko to, co nie jest dostawą towarów, zgodnie z definicją uregulowaną w art. 8 ustawy VAT

Podatnicy podatku VAT - osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności, zgodnie z definicją uregulowaną w art. 15 ustawy VAT

I. Procedury transakcji sprzedażowych – podatek należny

1. Wynajem hali sportowej/ sali gimnastycznej i osiągnięcie przez jednostkę oświatową dochodów z tytułu umowy najmu

- 1) Usługa wynajmu hali sportowej/ sali gimnastycznej stanowi odpłatne świadczenie usług na gruncie podatku od towarów i usług. Wynajmowanie hali sportowej/ sali gimnastycznej stanowi na gruncie prawa cywilnego umowę najmu, a w konsekwencji Gmina wykonując czynność na podstawie zawartej umowy cywilnoprawnej zyskuje status podatnika podatku od towarów i usług. Tym samym usługa komercyjnego najmu hali sportowej/ sali gimnastycznej jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług.
- 2) Czynność odpłatnego udostępnienia obiektu sportowego (hali sportowej czy sali gimnastycznej) powinna zostać opodatkowana obniżoną stawką podatku VAT w wysokości 8% określonej w art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 2 w związku z załącznikiem nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług stanowiącym wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 7 % (na podstawie art. 146a pkt 2 – 8%). W pozycji nr 179 załącznika nr 3 ustawy VAT wymieniono usługi związane z działalnością sportową. W konsekwencji czynność odpłatnego, komercyjnego udostępnienia (wynajmu) hali sportowej/ sali gimnastycznej zarówno na rzecz osób fizycznych czy klubów sportowych bądź firm, stanowi usługę związaną z działalnością obiektów sportowych i powinno zostać opodatkowane obniżoną stawką VAT. Stanowisko takie potwierdzają indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego².
- 3) Jako podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży usług najmu hali sportowej/ sali gimnastycznej na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług należy uznać wszystko to, co stanowi zapłatę którą usługodawca otrzymał od usługobiorcy. Zastrzec należy, że podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT, stanowi kwotę netto.
- 4) Zgodnie z obowiązującymi przepisami w przypadku świadczenia usług najmu hali sportowej/ sali gimnastycznej fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności, jednak reguła ta zastosowanie znajduje w przypadku dokonywania sprzedaży usługi najmu na rzecz innego podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Jednak w przypadku świadczenia usług najmu na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej podatnik nie ma obowiązku wystawienia faktury nawet na żądanie nabywcy usługi. Sporządzenie faktury zależy od woli sprzedawcy usługi najmu.
- 5) Obowiązek podatkowy w przypadku świadczenia usługi najmu powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu, nie później jednak niż z chwilą upływu terminu płatności. W przypadku gdy podatnik nie wystawi faktury bądź wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą upływu terminu do wystawienia faktury, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności. Podkreślić należy, że w przypadku świadczenia usług najmu zapłata zaliczki nie zmienia powyższych zasad momentu opodatkowania, tj. zapłata zaliczki nie stanowi źródła powstania obowiązku podatkowego.
- 6) Zaznaczyć należy, że o ile dopuszcza się standardowo możliwość wystawienia faktur na 30 dni przed powstaniem obowiązku podatkowego, to w przypadku usług najmu istnieje możliwość wystawienia faktury jeszcze wcześniej, o ile zostanie spełniony warunek w postaci zawarcia w fakturze informacji jakiego okresu rozliczeniowego ona dotyczy.

² M.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 24 marca 2016 roku, nr IBPP3/4512-939/15/MN, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 23 lipca 2013 roku, nr ITPP1/443-428a/DM czy interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 maja 2013 roku, nr ILPP1/443-89/13-4/AW.

2. Wynajem lokalu mieszkalnego mieszczącego się w budynku jednostki oświatowej i osiągnięcie przez jednostkę oświatową dochodów z umowy najmu

- 1) Usługa wynajmu lokalu mieszkalnego na rzecz osoby fizycznej stanowi odpłatne świadczenie usług na gruncie podatku od towarów i usług. Sprzedając usługę najmu lokalu mieszkalnego należy mieć na uwadze, że w tym przypadku przysługuje zwolnienie z opodatkowania takiej transakcji. Podstawa prawna do zastosowania zwolnienia znajduje się w art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym *zwalnia się od podatku usługi w zakresie wynajmowania lub wydzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe*.
- 2) Jako podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży usług najmu lokalu mieszkalnego na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług należy uznać wszystko to, co stanowi zapłatę którą usługodawca otrzymał od usługobiorcy. Podkreślić należy, że w przypadku w którym zastosowanie ma zwolnienie sprzedaży z podatku od towarów i usług, wartość brutto faktury jest równa wartości netto faktury, czyli poprawa faktura powinna zawierać wskazanie kwoty netto + zw. VAT = brutto, co prowadzi do wniosku, że w przypadku sprzedaży zwolnionej z opodatkowania kwota netto stanowi kwotę brutto.
- 3) Zgodnie z obowiązującymi przepisami w przypadku świadczenia usług najmu lokalu mieszkaniowego fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności, jednak reguła ta zastosowanie znajduje w przypadku dokonywania sprzedaży usługi najmu na rzecz innego podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Jednak w przypadku świadczenia usług najmu na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej podatnik nie ma obowiązku wystawienia faktury VAT nawet na żądanie nabywcy usługi. Sporządzenie faktury zależy od woli sprzedawcy usługi najmu (art. 106b ust. 3 pkt 1 ustawy VAT).
- 4) Obowiązek podatkowy w przypadku świadczenia usługi najmu powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu, nie później jednak niż z chwilą upływu terminu płatności. W przypadku gdy podatnik nie wystawi faktury bądź wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą upływu terminu do wystawienia faktury, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności. Podkreślić należy, że w przypadku świadczenia usług najmu zapłata zaliczki nie zmienia powyższych zasad momentu opodatkowania, tj. zapłata zaliczki nie stanowi źródła powstania obowiązku podatkowego.
- 5) Zaznaczyć należy, że istnieje możliwość wystawienia faktury z tytułu świadczenia usługi najmu wcześniej niż 30. dnia przed datą upływu terminu płatności z tego tytułu, o ile zostanie spełniony warunek w postaci zawarcia w fakturze informacji jakiego okresu rozliczeniowego ona dotyczy.
- 6) Elementy, jakie powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale 3. niniejszej procedury pn. *Dokumentowanie transakcji*.

3. Opłata za media w związku z wynajmem lokalu mieszkalnego mieszczącego się w budynku jednostki oświatowej

- 1) Zastrzec należy, że poniższe wytyczne opierają się na założeniach związanych z opodatkowaniem podatku od towarów i usług mediów w przypadku wynajmu lokalu mieszkalnego na wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 16 kwietnia 2015 roku w sprawie Wojskowej Agencji Mieszkaniowej, sygn. C-42/14 oraz wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 sierpnia 2015 roku, sygn. I FSK 1672/13.
- 2) Sposób rozliczenia mediów związanych z wynajmowanym lokalem zależy od okoliczności umownych. Najem lokalu mieszkalnego i tzw. media z nim związane należy uważać za odrębne i niezależne świadczenie w szczególności gdy: najemca nie ma wyboru świadczeniodawców lub sposobu korzystania z danych usług dostarczanych do najmowanego lokalu przez

wyspecjalizowane podmioty, najemca ma możliwość wyboru korzystania z danych towarów, w umowie strony postanowią że najemca będzie odrębnie rozliczać czynsz najmu oraz należności za tzw. media, wynajmujący będzie w sposób odrębnych na fakturze wykazywał należności z tytułu wynajmu oraz z tytułu tzw. mediów czy z zakładem dostarczającym tzw. media do lokalu najemcy rozliczenia dokonuje wynajmujący.

- 3) Tym samym sposób rozliczenia mediów jest uzależniony od skonstruowania umowy najmu. W każdej indywidualnej sprawie powinny zostać rozważone wszystkie czynniki decydujące o możliwości łącznego czy też odrębnego opodatkowania mediów, a jako punkt wyjścia należy każdorazowo traktować postanowienia umowne.

a) opłata za centralne ogrzewanie lokalu mieszkalnego znajdującego się w budynku podłączonym do wspólnej kotłowni

- 1) W tym przypadku zachodzi tożsamość podmiotowa, ponieważ Gmina dostarczając energię ciepłą do swojej samorządowej jednostki oświatowej (gimnazjum) jest jednocześnie właścicielem lokalu mieszkalnego. Centralne ogrzewanie, w które wyposażony jest wynajmowany lokal mieszkalny jest podłączone do budynku Gimnazjum, w którym znajduje się piec wytwarzający energię ciepłą. Zastrzec należy, że poniższe wytyczne oparte są na założeniu, że najemca nie ma możliwości wyboru dostawcy energii cieplnej i zawarcia odrębnej umowy wyłącznie na dostawę energii cieplnej.
- 2) Dostawa energii cieplnej jest ściśle powiązana z usługą wynajmu lokalu mieszkalnego na cele mieszkaniowe przez Gminę. Ponieważ opłaty za ogrzewanie pobierane przez Gminę w związku z najmem lokalu mieszkalnego wykorzystywanego na cele mieszkalne, który jest własnością Gminy to należy przyjąć, że płacony Gminie czynsz najmu oraz opłata za ogrzewanie stanowią jedną, tożsamą i nierozdzielalną usługę. Świadczenie z tytułu umowy dostawy energii cieplnej stanowi usługę pomocniczą do usług wynajmu lokalu mieszkalnego (usługi zasadniczej) i jest opodatkowane według zasad właściwych dla świadczonych usług najmu lokali, tj. w przypadku najmu lokali mieszkalnych na cele mieszkaniowe zastosowanie znajdzie zwolnienie z podatku VAT, stosownie do art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy VAT³.
- 3) Ponoszone przez wynajmującego wydatki dotyczące ogrzewania lokalu stanowią wraz z czynszem zapłatę z tytułu świadczenia usług najmu zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy VAT. Na gruncie ustawy VAT podstawę opodatkowania zgodnie z art. 29a ust. 6 może również obejmować koszty dodatkowe, gdzie w tym przypadku opłatę za ogrzewanie można potraktować jako koszt dodatkowy w stosunku do świadczenia zasadniczego, czyli najmu lokalu mieszkalnego.

b) opłata za wodę pobierana w związku z wynajmem lokalu mieszkalnego znajdującego się w budynku gimnazjum

- 1) Sposób rozliczenia opłat za wodę pobieranych w związku z wynajmem lokalu mieszkalnego znajdującego się w budynku Gimnazjum należy uzależnić od spełnienia warunków określonych przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz Naczelny Sąd Administracyjny. Przy refakturowaniu mediów w postaci wody stawka podatku VAT uzależniona jest od zapisów samej umowy najmu. Na podstawie analizy umowy najmu należy ocenić czy odprzedaż mediów stanowi niezależne świadczenie obok usługi najmu czy też stanowią one świadczenia kompleksowe nierozdzielalnie związane z najmem. Ponieważ jedyną drogą do uzyskania pewności co do prawidłowości zastosowanej stawki VAT jest wystąpienie o pisemną interpretację prawa podatkowego, Kancelaria rekomenduje wystąpienie z wnioskiem o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

³ M.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 27 maja 2015 roku, nr IPPP2/4512-223/15-4/DG czy interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 27 marca 2014 roku, nr IPPP1/443-133/14-2/AS.

- 2) W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na sytuację w której najemca ma możliwość wyboru świadczeniodawców lub sposobu korzystania z danych towarów lub usług, to wówczas świadczenia odnoszące się do tych towarów lub usług co do zasady mogą być uważane za odrębne od najmu. W ramach każdego stosunku najmu (nawet wówczas gdy najemca posiada swobodę wyboru usługodawcy) należy badać czy w odniesieniu do mediów najemca ma swobodny wybór ich zużycia w ilości jakiej sam sobie życzy. Jako przesłanki stanu swobodnego wyboru należy uznać istnienie indywidualnych liczników i fakturowanie w zależności od ilości wykorzystanych rzeczy.
- 3) W sytuacji gdy koszty zużycia wody obliczane są w oparciu o wskazania liczników (subliczników) wynajmujący nie ma możliwości decydowania o wielkości zużycia mediów przez najemców w przypadku najmu na ich cele mieszkaniowe. Wówczas opłaty za dostawę wody należy traktować jako odrębne od usługi najmu i opodatkować z zastosowaniem właściwej stawki podatku VAT dla danej usługi. Gmina pobierając od najemców lokali opłaty za dostawę wody powinna zastosować stawkę podatku VAT 8%, stosownie do art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 2 ustawy VAT⁴.
- 4) Jako świadczenia kompleksowe można je uznać w sytuacji w której świadczenia te stanowią na płaszczyźnie ekonomicznej jedną całość. W orzecznictwie wskazuje się, że sytuacja taka będzie miała miejsce np. w przypadku wynajmu lokali biurowych pod klucz gotowych do użytku wraz z dostawą mediów lub przypadku krótkoterminowego najmu nieruchomości w celach wakacyjnych lub zawodowych, jeżeli świadczenia takie są wykonywane na rzecz najemcy bez możliwości oddzielenia mediów.
- 5) Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży refakturowania usług stanowi wszystko co nabywca jest zobowiązany zapłacić sprzedawcy. Podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT (stanowi kwotę netto).
- 6) Obowiązek podatkowy powstaje na zasadach przewidzianych dla danego rodzaju usługi – w niniejszym przypadku obowiązek podatkowy powstaje z momentem wykonania usługi.
- 7) Obowiązek wystawienia faktury w przypadku refakturowania usług powstaje na zasadach właściwych dla sprzedaży określonego rodzaju usługi.
- 8) Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale 3. niniejszych wytycznych pn. *Dokumentowanie transakcji*.

4. Sprzedaż energii cieplnej do niezależnego budynku mieszkalnego podłączonego do kotłowni znajdującej się w budynku jednostki oświatowej

- 1) Gmina dokonuje dostawy energii cieplnej na rzecz zewnętrznych podmiotów, nieznajdujących się w jego zasobach mieszkaniowych. Podmioty te są osobami fizycznymi będącymi właścicielami lokali mieszkalnych na zasadzie odrębnej własności. W budynku jednostki oświatowej znajduje się kotłownia, do której podłączony jest niezależny od gminy budynek mieszkalny.
- 2) Ponieważ jednostki samorządu terytorialnego są wyposażone w osobowość prawną oraz w określonym zakresie wykonują samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy VAT, należy uznać że spełniają zawartą w tym przepisie definicję podatnika podatku od towarów i usług. Oznacza to, że w zakresie czynności cywilnoprawnych dokonywanych przez

⁴ M.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 23 listopada 2015 roku, nr IBPP1/4512-675/15/DK czy interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 7 września 2016 roku, nr IPPP1/4512-490/16-6/JL.

jednostki samorządu terytorialnego podmioty te powinny być uznawane za podatników podatku od towarów i usług.

- 3) Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy VAT opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Zgodnie z art. 2 pkt 6 ustawy VAT przez pojęcie towar rozumie się rzeczy oraz ich części., a także wszelkie postacie energii. Tym samym dostawa energii ciepłej przez gminę będzie stanowiła czynność opodatkowaną podatkiem.
- 4) W konsekwencji z tytułu świadczenia dostawy energii ciepłej Gmina wystawia na rzecz użytkowników budynku mieszkalnego fakturę, przy czym zastosowanie znajdzie podstawowa stawka podatku od towarów i usług w wysokości 23%, zgodnie z art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146a pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług⁵.
- 5) Podstawa opodatkowania zgodnie z art. 29a ustawy VAT będzie obejmowała to wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy. Podstawa opodatkowania stanowi kwotę netto (bez podatku VAT).
- 6) Obowiązek podatkowy z tytułu dostawy energii ciepłej powstaje z chwilą wystawienia faktury z tytułu dostawy energii ciepłej (art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy VAT). W sytuacji w której podatek nie wystawi faktury lub wystawi ją z opóźnieniem obowiązek podatkowy powstanie z chwilą upływu terminu płatności (art. 19a ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 106i ust. 3 pkt 4 ustawy VAT). Fakturę w tym przypadku wystawia się bowiem nie później niż z upływem terminu płatności. Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru Gmina otrzyma całość lub część zapłaty w przypadku dostawy energii ciepłej nie powstanie obowiązek wystawienia faktury potwierdzającej otrzymanie wpłaty i tym samym nie powstanie obowiązek podatkowy.
- 7) Zgodnie z obowiązującymi przepisami w przypadku świadczenia usług dostawy energii ciepłej fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności, jednak reguła ta zastosowanie znajduje w przypadku dokonywania sprzedaży usługi najmu na rzecz innego podatnika podatku VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Jednak w przypadku świadczenia usług dostawy energii ciepłej na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej podatek nie ma obowiązku wystawienia faktury VAT nawet na żądanie nabywcy usługi. Sporządzenie faktury zależy od woli sprzedawcy usługi dostawy energii ciepłej (art. 106b ust. 3 pkt 1 ustawy VAT).
- 8) Elementy, jakie powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale 3. niniejszej procedury pn. *Dokumentowanie transakcji*.

5. Sprzedaż posiłków dla oddziałów przedszkolnych, przy czym jednostka oświatowa usługę nabywa od firmy cateringowej i następnie obciąża kosztami wyżywienia rodziców uczniów

- 1) Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy VAT zwalnia się od podatku usługi w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą oraz dostawą 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) przed podmioty sprawujące opiekę nad dziećmi w wieku do 3 lat.

⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 7 lipca 2011 roku, nr IPPP1-443-620/11-4/PR czy interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 7 stycznia 2013 roku, nr IPTPP2/443-882/14-2/JS.

- 2) Usługi wyżywienia, świadczone na zasadach określonych w ustawie o systemie oświaty, przez stołówkę przedszkolną na rzecz dzieci spełniają przesłanki do uznania tych czynności za zwolnione od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy VAT⁶. Przepis art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy VAT nie będzie jednak mógł znaleźć zastosowania do omawianego stanu faktycznego, gdyż należy odróżnić dwie transakcje: transakcję nabycia przez szkołę usługi na rzecz uczniów od firmy cateringowej oraz transakcję odsprzedaży usługi przez szkołę na rzecz uczniów.
- 3) W niniejszej sytuacji znajdzie więc zastosowanie art. 8 ust. 2a ustawy VAT, zgodnie z którym w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi. Warunkiem stosowania refaktury jest między innymi to, że usługa powinna mieć niezmienny charakter i powinna być zastosowana ta sama stawka lub zwolnienie od podatku, które były określone na fakturze wystawionej przez sprzedawcę⁷. Dlatego też Gmina nie może skorzystać ze zwolnienia od podatku VAT w przypadku zakupu na rzecz uczniów usług cateringu. Transakcja „odsprzedaży” usługi wyżywienia dla oddziałów przedszkolnych podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, przy czym refakturuje usługi wyżywienia dla oddziałów przedszkolnych nabytych od firmy cateringowej gmina zobowiązana jest uwzględnić na fakturze taką samą stawkę podatku, jaka widnieje na fakturze otrzymanej od firmy cateringowej. Podkreślić należy jednak, że w sytuacji w której usługa została nabyta od przedsiębiorcy niebędącego czynnym podatnikiem VAT to przy refakturowaniu takiej usługi, która korzystała ze zwolnienia podatkowego ze względu na podmiotowość podatkową, należy zastosować stawkę podatku właściwą dla danej usługi.
- 4) Podstawę opodatkowania w przypadku sprzedaży refakturowania usług stanowi wszystko co nabywca jest zobowiązany zapłacić sprzedawcy. Podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT (stanowi kwotę netto). Ponadto, niedopuszczalne jest ustalanie jakichkolwiek narzutów zapewniających szkole zysk lub refundację kosztów, których zgodnie z ustawą nie może ona przerzucać na korzystających z usług stołówek⁸.
- 5) Obowiązek podatkowy powstaje na zasadach przewidzianych dla danego rodzaju usługi – w niniejszym przypadku obowiązek podatkowy powstaje z momentem wykonania usługi.
- 6) Obowiązek wystawienia faktury w przypadku refakturowania usług powstaje na zasadach właściwych dla sprzedaży określonego rodzaju usługi.
- 7) Elementy, które powinna zawierać faktura dokumentująca dokonaną sprzedaż wymienione zostały w rozdziale 3. niniejszych wytycznych pn. *Dokumentowanie transakcji*.

6. Sprzedaż usług pobytu dzieci w przedszkolu

- 1) Świadczenie odpłatnych usług pobytu dziecka w przedszkolu jest świadczeniem usług w rozumieniu ustawy o podatku VAT. Należy zatem ustalić czy usługi te są świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty. Przepisy ustawy o systemie oświaty regulują działalność jednostek objętych systemem oświaty. Zgodnie z art. 2 ust. 1 system oświaty obejmuje przedszkola, w tym z oddziałami integracyjnymi, przedszkola specjalne oraz inne formy wychowania przedszkolnego. Zgodnie z art. 6 powołanej ustawy przedszkolem publicznym jest przedszkole, które:
 - 1) realizuje programy wychowania przedszkolnego uwzględniające podstawę programową wychowania przedszkolnego,

⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 12 stycznia 2015 roku, nr IBPP1/443-939/14/AW.

⁷ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 listopada 2014 roku, sygn. akt III SA/GI 879/14.

⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 7 września 2015 roku, nr ITPP1/4512-612/15/AP.

- 2) zapewnia bezpłatne nauczanie, wychowanie i opiekę w czasie ustalonym przez organ prowadzący, nie krótszym niż 5 godzin dziennie,
 - 3) przeprowadza rekrutację dzieci w oparciu o zasadę powszechnej dostępności,
 - 4) zatrudnia nauczycieli posiadających kwalifikacje określone w odrębnych przepisach, z zastrzeżeniem ust. 6.
- 2) Powołany przepis stosuje się również do oddziału przedszkolnego w szkole podstawowej. Uznać zatem należy, że świadczenie przez Gminę odpłatnej usługi pobytu dziecka w przedszkolu (oddziale przedszkolnym) ponad 5-godzinny limit stanowi odpłatne świadczenie usług dokonywane przez podatnika podatku VAT, a zatem art. 15 ust. 6 ustawy VAT nie znajdzie zastosowania⁹.
- 3) Świadczenie odpłatnych usług przedszkolnych poprzez pobieranie od rodziców opłaty za pobyt i nauczanie dzieci w przedszkolach po przekroczeniu ustawowego limitu stanowi działalność gospodarczą o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy VAT, przy czym jest ona zwolniona od podatku VAT¹⁰. Podstawą zwolnienia opłat za pobyt w przedszkolu jest art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy VAT¹¹, zgodnie z którym zwalnia się od podatku 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.
- 4) Zastrzec jednak należy na regulację art. 43 ust. 17 ustawy VAT w myśl którego omawiane zwolnienie nie ma zastosowania do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, jeżeli:
- 1) nie są one niezbędne do wykonania usługi podstawowej, zwolnionej zgodnie z ust. 1 pkt 24.
 - 2) ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.
- 5) Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wykonania usługi. Jeżeli strony ustaliły dokonywanie rozliczenia w danych okresach rozliczeniowych to obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu tego czasu (np. miesiąca). Jednakże, jak stanowi art. 19a ust. 8 ustawy VAT jeżeli przed 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.
- 6) Podstawą opodatkowania jest wszystko to, co nabywca zobowiązany jest zapłacić świadczącemu usługę.
- 7) W przypadku sprzedaży usług opieki i kształcenia w przedszkolu, podatnik nie jest zobowiązany do wystawienia faktury, dokumentujących tę usługę. Zgodnie z art. 106 b ustawy VAT podatnik nie jest obowiązany do wystawienia faktury w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3. Jednakże, na żądanie nabywcy towaru lub usługi podatnik jest obowiązany wystawić fakturę

⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 6 września 2016 r. IBPP1/4512-413/16-2/AW

¹⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 4 lipca 2014 r. ILPP2/443-411/14-2/SJ

¹¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 12 stycznia 2015 r. IBPP1/443-939/14/AW

dokumentującą sprzedaż zwolnioną, pod warunkiem, że żądanie jej wystawienia zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty. W przypadku wystawienia faktury, Gmina zobowiązana jest obligatoryjnie wskazać na fakturze podstawę prawną do zastosowania zwolnienia – art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy VAT.

- 8) Podsumowując, pobieranie przez Gminę opłat za pobyt dziecka w przedszkolu podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, jednakże na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy VAT korzysta ze zwolnienia. Zwolnieniu podlegają także usługi ściśle związane ze świadczeniem usługi przedszkolnej. Ze zwolnienia nie korzysta dostawa towarów lub świadczenie usług ściśle związanych ze świadczeniem usługi przedszkolnej, które nie są niezbędne do świadczenia usługi przedszkolnej lub ich głównym celem jest cel zarobkowy.

II. Procedury transakcji zakupowych

1. Odliczenie podatku

- 1) Jednostka samorządu terytorialnego ma prawo do odliczenia podatku naliczonego na zasadach ogólnych, tj. tylko w takim zakresie w jakim zakupione towary i usług są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług.
- 2) W przypadku nabywania towarów i usług wykorzystywanych łącznie do sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej z opodatkowania (lub niepodlegającej opodatkowaniu) przysługuje podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego w części przypadającej na zakup towarów i usług wykorzystanych jedynie w działalności opodatkowanej. W sytuacji, gdy nie da się jednoznacznie przypisać poniesionych wydatków do działalności opodatkowanej lub do działalności zwolnionej, kwotę tę odlicza się przy zastosowaniu proporcji.
- 3) Upoważniony pracownik podejmuje decyzję czy dany wydatek można jednoznacznie przypisać działalności zwolnionej od podatku VAT, działalności opodatkowanej podatkiem VAT czy też niepodlegającej opodatkowaniu.
- 4) Jeżeli wydatek można jednoznacznie przypisać:
 - b. działalności opodatkowanej – upoważniony pracownik dokonuje zaksięgowania faktury oraz odliczenia podatku VAT,
 - c. działalności zwolnionej/niepodlegającej opodatkowaniu – upoważniony pracownik dokonuje zaksięgowania faktury oraz nie dokonuje odliczenia podatku VAT.
- 5) W sytuacji, gdy dokonywane zakupy będą służyły zarówno działalności gospodarczej, jak i działalności wykonywanej poza sferą podatku od towarów i usług (niepodlegającej opodatkowaniu), a bezpośrednie przyporządkowanie tych zakupów w całości do działalności gospodarczej opodatkowanej podatkiem od towarów i usług nie będzie możliwe, podatek do odliczenia od zakupów realizowanych w danej jednostce organizacyjnej ustala się z wykorzystaniem tzw. pre-współczynnika.
- 6) W sytuacji, gdy nie można jednoznacznie przypisać wydatku czynnościom opodatkowanym podatkiem od towarów i usług lub czynnościom zwolnionym od podatku od towarów i usług, pracownik dokonuje odliczenia podatku VAT przy zastosowaniu wskaźnika struktury sprzedaży (tzw. współczynnika). Zgodnie z art. 7 ustawy o centralizacji do końca 2017 roku współczynnik powinien być wyliczany odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej. Zauważyć należy, iż trwają

prace nad utrzymaniem bezterminowo zasady wyliczania współczynnika w sposób odrębny dla każdej jednostki organizacyjnej¹².

- 7) Upoważniony pracownik zobowiązany jest do monitorowania wysokości pre-współczynnika oraz wskaźnika struktury sprzedaży ustalonego za dany rok podatkowy oraz dokonania odpowiedniej korekty deklaracji VAT, w przypadku wystąpienia rozbieżności pomiędzy wysokością wstępnego a ostatecznego pre-współczynnika oraz wskaźnika struktury sprzedaży.
- 8) **Metodologia wyliczenia pre-współczynnika dla Gminy i urzędu ją obsługującego wynikająca z rozporządzenia:**

Rozporządzenie w sprawie pre-współczynnika przewiduje matematyczny wzór w celu jego wyliczenia. Główna trudność w zastosowaniu wzoru wiąże się z kwalifikacją poszczególnych dochodów, które należy uwzględnić w wyliczeniu. W tym celu należy rozkodować definicje wynikające z rozporządzenia, z odesłaniem do ustawy o finansach publicznych. Wzór:

$$x = \frac{Ax100}{Dujst}$$

gdzie:

X – proporcja określona procentowo, zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej,

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

Dujst – dochody wykonane urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego.

Przez roczny obrót (A) rozumie się podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 29a, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5 ustawy, w zakresie:

- a) dokonywanych przez podatników:
- odpłatnych dostaw towarów na terytorium kraju,
 - odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju,
 - eksportu towarów,
 - wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
- b) odpłatnych dostaw towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju, które podlegałyby opodatkowaniu podatkiem, gdyby były wykonywane na terytorium kraju.

Obrotem będzie zatem wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. Przy czym Gmina będzie musiała uwzględnić obrót z działalności gospodarczej zarówno Gminy jak i urzędu. Jest to wycinek ogólnego obrotu Gminy, gdyby uwzględnić wszystkie jej jednostki organizacyjne. Roczny obrót z działalności gospodarczej oznacza obrót zarówno opodatkowany jak i zwolniony z VAT (E. Sokołowska (red.), VAT w jednostkach sektora finansów publicznych, Warszawa 2015, s. 398).

Do obrotu nie wlicza się zgodnie z art. 86 ust. 2g ustawy o VAT:

¹² <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/agent.xsp?symbol=RPL&Id=RM-10-123-16>

- 1) obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym 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 podatnika - używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności.
- 2) obrotu z tytułu transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych;
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy
- 3) kwoty podatku VAT.

W przypadku gdy proporcja:

- 1) przekroczyła 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, była mniejsza niż 500 zł - podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%;
 - 2) nie przekroczyła 2% - podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0%.
- 9) Dochody wykonane urzędu jednostki samorządu terytorialnego Dujst:

Rozporządzenie dotyczące pre-współczynnika VAT ustala specyficzne rozumienie tzw. dochodów wykonanych urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego, który uwzględnia się w mianowniku wzoru. Mianowicie należy tutaj wyszczególnić poszczególne kategorie, które następnie zostaną scharakteryzowane. Do dochodów wykonanych należy zaliczyć:

1. Dochody publiczne w rozumieniu ustawy o finansach publicznych:
 - a) daniny publiczne, do których zalicza się: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw. Przede wszystkim należy tutaj uwzględnić wpływy podatkowe samorządu terytorialnego,
 - b) inne dochody budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych należne na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych
 - c) wpływy ze sprzedaży wyrobów i usług świadczonych przez jednostki sektora finansów publicznych,
 - d) dochody z mienia jednostek sektora finansów publicznych, do których zalicza się w szczególności:
 - i. wpływy z umów najmu, dzierżawy i innych umów o podobnym charakterze,
 - ii. odsetki od środków na rachunkach bankowych,
 - iii. odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych,
 - iv. dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych;
 - e) spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych;
 - f) odszkodowania należne jednostkom sektora finansów publicznych;
 - g) kwoty uzyskane przez jednostki sektora finansów publicznych z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji;
 - h) dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw, niestanowiące przychodów w rozumieniu ust. 1 pkt 4 lit. a i b.
2. Środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej w rozumieniu ustawy o finansach publicznych:

- a) z funduszy strukturalnych, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu środki pochodzące Rybackiego oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego, z wyłączeniem środków, o których mowa w pkt 5 lit. a i b;
 - b) środki przeznaczone na realizację programów przedakcesyjnych oraz Programu Środki Przejściowe;
 - c) środki na realizację wspólnej polityki rolnej;
 - d) środki przeznaczone na realizację:
 - i. programów w ramach celu Europejska Współpraca Terytorialna,
 - ii. programów, o których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1638/2006 z dnia 24 października 2006 r. określającym przepisy ogólne w sprawie ustanowienia Europejskiego Instrumentu Sąsiedztwa i Partnerstwa (Dz. Urz. UE L 310 z 09.11.2006, str. 1) oraz programów Europejskiego Instrumentu Sąsiedztwa,
 - e) Norweskiego Mechanizmu Finansowego 2004-2009,
 - f) Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego 2004-2009;
 - g) środki przeznaczone na realizację Inicjatywy na rzecz zatrudnienia ludzi młodych;
 - h) środki Europejskiego Funduszu Pomocy Najbardziej Potrzebującym;
 - i) środki pochodzące z instrumentu "Łącząc Europę", o którym mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1316/2013 z dnia 11 grudnia 2013 r. ustanawiającym instrument "Łącząc Europę", zmieniającym rozporządzenie (UE) nr 913/2010 oraz uchylającym rozporządzenia (WE) nr 680/2007 i (WE) nr 67/2010 (Dz. Urz. UE L 348 z 20.12.2013, str. 129, z późn. zm.);
 - j) inne środki.
3. Środki pochodzące ze źródeł zagranicznych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych - środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi.

Wyżej wymienione środki muszą wynikać ze sprawozdania rocznego z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Zsumowane w ten sposób środki podlegają pomniejszeniu o:

- a) dochody, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 4 lit. b-d i pkt 5 ustawy o finansach publicznych (tj. odsetki od środków na rachunkach bankowych, odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych, dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych, spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych),
- b) zwrot różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1 ustawy o VAT lub zwrot kwoty podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT,
- c) dochody wykonane JB (tj. samorządowej JB, innej niż urząd obsługujący JST) powiększone o kwotę stanowiącą równowartość środków przeznaczonych na wypłatę przez tę jednostkę na podstawie odrębnych przepisów zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych, celem realizacji zadań JST,
- d) środki finansowe pozostające na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, odprowadzone na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- e) wpłaty nadwyżki środków obrotowych samorządowego zakładu budżetowego,
- f) kwoty stanowiące równowartość środków, innych niż stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT przekazanych samorządowym ZB, innym jednostkom sektora finansów publicznych oraz innym osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej, z wyłączeniem kwot, które zostały zwrócone, celem realizacji przez te podmioty zadań jednostki samorządu terytorialnego,
- g) odszkodowania należne jednostce samorządu terytorialnego, pomniejszone o kwoty odszkodowań stanowiących zapłatę, o której mowa art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.

Podsumowując dla urzędu jak i dla Gminy nie należy uwzględniać dotacji, subwencji rządowych. W celu obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadku przyjmuje się dane za poprzedni rok podatkowy. Proporcję określa się procentowo w stosunku rocznym. Proporcję tę zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej.

Jeżeli zakup towarów i usług służy zarówno działalności gospodarczej (opodatkowanej i zwolnionej) oraz działalności innej niż działalność gospodarcza najpierw należy wyliczyć pre-współczynnik VAT, a następnie do otrzymanej wartości wyliczyć proporcję na podstawie art. 90 ustawy o VAT (E. Sokołowska (red.), VAT w jednostkach sektora finansów publicznych, Warszawa 2015, s. 406).

10) Pre-współczynnik dla samorządowej jednostki budżetowej, w tym GOPS:

Rozporządzenie przewiduje szczególny sposób ustalania pre-współczynnika dla jednostki budżetowej. Odmienne jest tutaj rozumienie dochodów wykonanych niż w przypadku urzędu obsługującego Gminę. Dodatkowo należy uwzględnić specyfikę Gminnego Ośrodka Pomocy Społecznej, który przyznaje świadczenia z pomocy społecznej. Elementy wcześniej omówione przy ustalaniu pre-współczynnika dla urzędu i Gminy, a powtarzające się przy jednostce budżetowej znajdują swoje zastosowanie.

W przypadku samorządowej jednostki budżetowej zastosowanie znajdzie następujący wzór:

$$x = \frac{Ax100}{D}$$

Gdzie poszczególne symbole oznaczają:

X – proporcja określona procentowo, zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej,

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

D – dochody wykonane jednostki budżetowej.

Problematyka obrotów jest rozumiana identycznie jak przy urzędach obsługujących gminę, z tą różnicą, że chodzi tutaj o obroty z działalności gospodarczej jednostki budżetowej. Odmienność regulacji występuje przy pojęciu dochodów wykonanych. Przez dochody wykonane jednostki budżetowej – rozumie się dochody obejmujące dochody publiczne w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, z wyjątkiem dochodów, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 4 lit. b–d i pkt 5 ustawy o finansach publicznych, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, zrealizowane lub otrzymane przez tę jednostkę, wynikające ze sprawozdania z wykonania:

a) planu finansowego jednostki budżetowej oraz

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

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

Pojęcia dochodów publicznych, środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych na gruncie ustawy o finansach publicznych są rozumiane w podobny sposób. Z dochodów publicznych wyłączone są odsetki od środków na rachunkach bankowych, odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych,

dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych, spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych.

Różnice w stosunku do urzędów obsługujących Gminę:

- 1) wspomniane wcześniej dochody wynikają z planu finansowego jednostki budżetowej oraz z planu dochodów i wydatków zgromadzonych na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, jeżeli dana jednostka budżetowa prowadzi taki rachunek,
- 2) zliczone dochody powiększa się o kwotę stanowiącą równowartość środków przeznaczonych na zasilenie tej jednostki celem realizacji przypisanych jej zadań jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem środków przeznaczonych na wypłatę, na podstawie odrębnych przepisów, zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych. Oznacza to, że wszelkie środki przeznaczone na działalność tej jednostki z zakresu wykonywanych przez nią zadań jednostki samorządu terytorialnego podlegają wliczeniu. Wyjątkiem są tutaj środki przeznaczone na wypłatę na podstawie odrębnych przepisów, zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze na rzecz osób fizycznych. Oznacza to, że otrzymane przez GOPS środki, które kwalifikują do zasiłków, zapomóg i innych świadczeń o podobnym charakterze przyznawane osobom fizycznym nie są uwzględniane na potrzeby pre-współczynnika.

2. Terminy odliczenia podatku VAT

- 1) Co do zasady, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy¹³.
- 2) Zasada ta znajduje zastosowanie również do całości lub części zapłaty uiszczanej przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi¹⁴.
- 3) Podatnik jest zobowiązany posiadać dokument uprawniający do odliczenia kwoty podatku należnego. Co do zasady jest to faktura. Wymóg posiadania faktury ma charakter dowodowy, gdyż prawo do dokonania odliczenia podatku ziszcza się z momentem powstania obowiązku podatkowego.
- 4) Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego:
 - 1) w przypadku nabycia towarów i usług oraz dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi - powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny
 - 2) w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów - powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy, pod warunkiem że podatnik:
 - a. otrzyma fakturę dokumentującą dostawę towarów, stanowiącą u niego wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy,
 - b. uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek;

¹³ Art. 86 ust. 10 ustawy VAT

¹⁴ Art. 86 ust. 10c ustawy VAT

- 3) w przypadku świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca lub dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca lub wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów – powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy, pod warunkiem że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu tych transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek¹⁵.
- 5) Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego w terminach określonych na zasadach przedstawionych powyżej, może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych¹⁶.
- 6) Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 10d, 10e i 11 (przedstawione powyżej) może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 13a¹⁷.
- 7) Artykuł 86 ust. 13a ustawy VAT stanowi, że jeżeli podatnik w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dostawy towarów oraz świadczenia usług, dla których podatnikiem jest nabywca towarów lub usług, nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10 i 11 (przedstawione powyżej), może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od końca roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego¹⁸.
- 8) Jeżeli w okresie rozliczeniowym podatnik nie wykonywał czynności opodatkowanych na terytorium kraju oraz nie wykonywał czynności poza terytorium kraju kwotę podatku naliczonego może przenieść do rozliczenia na następny okres rozliczeniowy¹⁹.
- 9) W przypadku gdy nabywca towaru lub usługi otrzymał fakturę korygującą, jest on obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym tę fakturę korygującą otrzymał. Jeżeli podatnik nie obniżył kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego określonego w fakturze, której korekta dotyczy, a prawo do takiego obniżenia mu przysługuje, zmniejszenie kwoty podatku naliczonego uwzględnia się w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonuje tego obniżenia²⁰.

¹⁵ Art. 86 ust. 10d ustawy VAT

¹⁶ Art. 86 ust. 11 ustawy VAT

¹⁷ Art. 86 ust. 13 ustawy VAT

¹⁸ Art. 86 ust. 13a ustawy VAT

¹⁹ Art. 86 ust. 19 ustawy VAT

²⁰ Art. 86 ust. 19a ustawy VAT

III. Dokumentowanie transakcji

1. Faktury

- 1) W przypadku dokonywania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz podatników podatku VAT lub osób prawnych niebędących podatnikami powstaje obowiązek wystawienia faktury. Elementy, które obligatoryjnie muszą znaleźć się na fakturze to:
 - a. datę wystawienia
 - b. kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;
 - c. imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy;
 - d. numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku
 - e. numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi,
 - f. datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;
 - g. nazwę (rodzaj) towaru lub usługi;
 - h. miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług;
 - i. cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto);
 - j. 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;
 - k. wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto);
 - l. stawkę podatku;
 - m. sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku;
 - n. kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku;
 - o. kwotę należności ogółem²¹.
- 2) W przypadku dostawy towarów, dokonywanej w trybie egzekucji, będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów, z tytułu której na dłużniku ciąży obowiązek podatkowy, organy egzekucyjne wystawiają w mieniu dłużnika fakturę²², która powinna zawierać dodatkowo nazwę i adres organu egzekucyjnego lub imię i nazwisko komornika sądowego oraz jego adres, a w miejscu określonym dla podatnika - imię i nazwisko lub nazwę dłużnika oraz jego adres.
- 3) Kwoty podatku wykazuje się w złotych.
- 4) Faktury wystawia się co najmniej w dwóch egzemplarzach, z których jeden otrzymuje nabywca, a drugi zachowuje w swojej dokumentacji podatnik dokonujący sprzedaży²³.

²¹ Art. 106e ust. 1 ustawy VAT

²² Art. 18 w zw. z art. 106c ustawy VAT; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 26.08.2013 r. IBPP1/443-460/13/AW

²³ Art. 106g ustawy VAT

2. Termin wystawienia faktury

- 1) Ogólną zasadą jest, iż fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę.
- 2) Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty (zaliczkę, zadek itp.) fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy.
- 3) Fakturę wystawia się nie później niż:
 - 1) 30. dnia od dnia wykonania usług - w przypadku, świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych;
 - 2) 60. dnia od dnia wydania towarów - w przypadku, dostawy książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) - z wyłączeniem map i ulotek - oraz gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1),
 - 3) 90. dnia od dnia wykonania czynności - w przypadku czynności polegających na drukowaniu książek (PKWiU ex 58.11.1) - z wyłączeniem map i ulotek - oraz gazet, czasopism i magazynów (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1), z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług;
 - 4) z upływem terminu płatności - w przypadku:
 - a. dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
 - b. świadczenia usług:
 - telekomunikacyjnych,
 - wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy,
 - najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
 - ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
 - stałej obsługi prawnej i biurowej,
 - dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego
 - z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług.

3. Duplikaty

- 1) W przypadku gdy faktura ulegnie zniszczeniu albo zaginie:
 - 1) podatnik lub upoważniona przez niego do wystawiania faktur osoba trzecia, wystawia ponownie fakturę:
 - a. na wniosek nabywcy - zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu podatnika,
 - b. zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu nabywcy;
 - 2) nabywca, o którym mowa w art. 106d ust. 1 lub art. 106k ust. 1, wystawia ponownie fakturę:
 - a. na wniosek podatnika - zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu nabywcy,
 - b. zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu podatnika;

- 3) podmiot, o którym mowa w art. 106c, wystawia ponownie fakturę:
 - a. na wniosek nabywcy lub dłużnika - zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu tego podmiotu,
 - b. zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu nabywcy lub dłużnika²⁴.
- 2) Faktura wystawiona ponownie powinna zawierać wyraz "DUPLIKAT" oraz datę jej wystawienia.

4. Faktury korygujące

- 1) W przypadku gdy po wystawieniu faktury:
 - 1) udzielono obniżki ceny w formie rabatu,
 - 2) udzielono opustów i obniżek cen,
 - 3) dokonano zwrotu podatnikowi towarów i opakowań,
 - 4) dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty,
 - 5) podwyższono cenę lub stwierdzono pomyłkę w cenie, stawce, kwocie podatku lub w jakiejkolwiek innej pozycji faktury- podatnik wystawia fakturę korygującą.
- 2) Faktura korygująca powinna zawierać:
 - 1) wyrazy "FAKTURA KORYGUJĄCA" albo wyraz "KOREKTA";
 - 2) numer kolejny oraz datę jej wystawienia;
 - 3) dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca (dane pozwalające na jednoznaczną identyfikację korygowanej faktury), nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych korektą oraz pozostałe dane obowiązkowe przewidziane dla faktury (datę wystawienia, nazwę, numery NIP etc.)
 - 4) przyczynę korekty;
 - 5) jeżeli korekta wpływa na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego - odpowiednio kwotę korekty podstawy opodatkowania lub kwotę korekty podatku należnego z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku i sprzedaży zwolnionej;
 - 6) w przypadkach innych niż wskazane w pkt powyżej - prawidłową treść korygowanych pozycji.
- 3) W przypadku gdy podatnik udziela opustu lub obniżki ceny w odniesieniu do wszystkich dostaw towarów lub usług dokonanych lub świadczonych na rzecz jednego odbiorcy w danym okresie, faktura korygująca:
 - 1) Powinna zawierać dodatkowo wskazanie okresu, do którego odnosi się udzielany opust lub obniżka;
 - 2) może nie zawierać danych określonych w art. 106e ust. 1 pkt 5 i 6 (numeru, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi oraz daty dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o ile taka

²⁴ Art. 106l ustawy VAT

data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury) oraz nazwy (rodzaju) towaru lub usługi objętych korektą.

- 4) W przypadku wystawienia faktury korygującej, której skutkiem jest obniżenie kwoty podatku VAT należnego lub gdy faktura korygująca dotyczy pomyłki w kwocie podatku VAT, nabywca lub usługobiorca winien posiadać potwierdzenie odbioru tej faktury korygującej. Posiadanie potwierdzenia odbioru faktury korygującej upoważnia podatnika do obniżenia podstawy opodatkowania wykazanej na fakturze, której dotyczy faktura korygująca. 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.
- 5) Warunku posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę nie stosuje się w przypadku:
 - 1) eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów;
 - 2) dostawy towarów i świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju;
 - 3) sprzedaży: energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy;
 - 4) 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.

5. Noty korygujące

- 1) Prawo do wystawienia noty korygującej dotyczy podatnika, który otrzymał fakturę zawierającą błędy w zakresie danych określonych w art. 106e ust. 1 pkt 1-7 ustawy VAT tj. datę wystawienia, kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę, imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy, numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi, datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury, nazwę (rodzaj) towaru lub usługi.
- 2) Nabywca towaru lub usługi, który otrzymał fakturę zawierającą pomyłki, z wyjątkiem pomyłek w zakresie danych określonych w art. 106e ust. 1 pkt 8-15, może wystawić fakturę nazywaną notą korygującą.
- 3) Nota korygująca wymaga akceptacji wystawcy faktury.
- 4) Nota księgowa powinna zawierać:
 - a. wyrazy "NOTA KORYGUJĄCA";
 - b. numer kolejny i datę jej wystawienia;
 - c. imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy i numer za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, a także numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej;

- d. dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura, o której mowa w ust. 1, określone w art. 106e ust. 1 pkt 1-6 (datę wystawienia, kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę, imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy, numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi, datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury)
- e. wskazanie treści korygowanej informacji oraz treści prawidłowej.

IV. Ewidencja obrotu przy zastosowaniu kas rejestrujących

- 1) Gmina jest zobowiązana do ewidencjonowania sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, także tej dokonywanych przez jej jednostki organizacyjne, chyba że w przypadku danych czynności znajdują zastosowanie zwolnienia przedmiotowe wskazane w rozporządzeniu w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.
- 2) Wskazać należy, że centralizacja rozliczeń podatku w jednostkach samorządu terytorialnego nie spowoduje konieczności wymiany dotychczas użytkowanych przez jej jednostki organizacyjne kas fiskalnych. Kasy, które były wykorzystywane przez jednostki organizacyjne na dzień poprzedzający dzień centralizacji, mogą być nadal wykorzystywane do dnia 31 grudnia 2018 roku. W konsekwencji jednostka samorządu terytorialnego do dnia 31 grudnia 2018 roku może nadal uwidaczniać na paragonach dane jednostek organizacyjnych, przy czym w przypadku wystąpienia przez konsumenta z żądaniem wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż uwidocznioną na takich paragonach, jednostka samorządu terytorialnego jest obowiązana do wystawienia faktury już ze swoimi danymi, które mogą być rozszerzone o dane jednostki organizacyjnej, która faktycznie dokonywała danej sprzedaży (art. 8 ust. 1 ustawy o centralizacji).
- 3) Równocześnie do dnia 31 grudnia 2016 roku obowiązuje zwolnienie jednostek samorządu terytorialnego z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego za pomocą kas rejestrujących w zakresie czynności tych jednostek organizacyjnych, które w dniu poprzedzającym dzień centralizacji, korzystały z takiego zwolnienia (art. 8 ust. 2 ustawy o centralizacji). Ustawodawca rozważył jednak dalszą kontynuację przedmiotowego zwolnienia w zakresie zwolnień z obowiązku ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy fiskalnej na zasadach ogólnych. W dniu 1 stycznia 2017 roku w życie weszło rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 16 grudnia 2016 roku w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. z 2016 roku, poz. 2177), które w § 2 pkt 1 tego rozporządzenia zwalnia z obowiązku ewidencjonowania w danym roku podatkowym, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2017 roku, czynności wymienione w załączniku do tego rozporządzenia.
- 4) Jeżeli jednostka samorządu terytorialnego korzystająca dotychczas na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy centralizacyjnej ze zwolnienia z obowiązku rozpoczęcia ewidencjonowania, będzie zobowiązana do rozpoczęcia ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących od dnia 1 stycznia 2017 roku i która rozpocznie to ewidencjonowanie w obowiązujących terminach będzie mogła odliczyć od podatku należnego kwotę wydatkowaną na zakup każdej z kas rejestrujących zgłoszonych na dzień rozpoczęcia (powstania) obowiązku ewidencjonowania w wysokości 90% jej ceny zakupu (bez podatku), nie więcej jednak niż 700 zł (art. 8 ust. 3 ustawy o centralizacji).

Warunkiem skorzystania z tzw. ulgi na zakup kasy jest, że kasa została zgłoszona na dzień rozpoczęcia prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego oraz została zakupiona do dnia 30 czerwca 2017 roku.

WOJT

mgr inż. Jacek Gieszyński